

Steuerhinterziehung: Einige romantische, realistische und nicht zuletzt empirische Befunde

Von Werner W. Pommerehne und Hannelore Weck-Hannemann*

Steuerhinterziehung ist nicht erst ein Phänomen unserer Zeit. Damit haben sich bereits in früheren Jahrhunderten Staatswissenschaftler, Staatspolitiker und auch Literaten befaßt. In diesem Beitrag wird anhand ausgewählter literarischer Referenzen belegt, wie sich die Sichtweise von der Steuerromantik über die Steuertechnik bis zum Steuerrealismus gewandelt hat. Die in der neoklassischen Theorie der Steuerhinterziehung mit ihrer obrigkeitlichen Verhaltensperspektive identifizierten Einflußgrößen werden anhand vorliegender empirischer Untersuchungen auf ihre Aussagekraft hin überprüft und einem Modell des mündigen Bürgers gegenübergestellt.

1. Steuerhinterziehung – ein durchaus ökonomisches Kalkül

Über Steuerbetrug wird in den Zeitungen gelegentlich berichtet, wobei die genaueren Tatbestände oft so umrissen sind, daß der geneigte Leser zu erraten vermag, um wen es sich dabei handelt. Man verspricht sich hiervon eine gewisse Abschreckung und Disziplinierung. Weniger häufig wird über gleichsam die „Vorstufe des Steuerbetrugs“ berichtet, die bloße Steuerhinterziehung, bei der keine betrügerischen Manipulationen wie Buchfälschung und derlei mehr im Spiel sind. Vielmehr handelt es sich, wenn man den Pflichtigen fragt, um schlichtes Vergessen einzelner Einkommens- und Vermögenskomponenten, um unbeabsichtigtes Geltendmachen überhöhter Abzüge, um temporäre Unachtsamkeiten beim Ausfüllen der Steuererklärung, um partielle Unkenntnis der Steuergesetze und viele ähnliche Sachverhalte – alles Umstände, welche die Steuerbehörden wiederum veranlassen, dem Unbeholfenen, Unwissenden und Irrenden mit Rat und Tat zur Seite zu stehen.

* Überarbeitete Antrittsvorlesung des erstgenannten Autors an der Universität des Saarlandes, ergänzt und erweitert um empirische Befunde durch die zweitgenannte Autorin (Universität Konstanz). Für hilfreiche Anmerkungen zu einer früheren Fassung dieses Beitrages danken wir Heinz Buhofer, Thomas Ehrmann, Carl-L. Holtfrerich, Jürgen Kaube, Susanne Krebs, Anselm Römer, Waltraut Schelkle und Eirik Svindland. Ganz besonderer Dank gilt Christian Scheer, dessen akribische Kommentare und wertvolle Hinweise sowohl dazu beigetragen haben, verbliebene Ungenauigkeiten und Fehler auszuräumen, als auch dazu, die wesentlichen Aussagen historisch besser zu fundieren. Ungeachtet all dieser Hilfeleistungen sind die im folgenden vertretenen Ansichten allein uns zuzuschreiben.

Ein solches Beispiel war vor nicht allzu langer Zeit in der Zeitung zu lesen (Südkurier, 6. Febr. 1985):

„William“, ein schon etwas betagter englischer Schäferhund, ist vermutlich der wohlhabendste Vierbeiner unter der Krone des britischen Empire. Zu Reichtum ist er an der Börse gekommen, ‚beraten‘ von dem findigen Wertpapierhändler Robert Beckmann. Dieser hatte vor mehreren Jahren auf den Namen des Hundes ein Konto eröffnet. Seinen ersten Börsengewinn in diesem für ihn artfremden Metier erzielte „William“ bereits 1973. Vor jeder der oft risikoreichen Transaktionen liest Beckmann die Aktienkurse vor, und „William“ signalisiert durch Schwanzwedeln oder Lefzenhub seine Meinung über den An- und Verkauf der Papiere.

Das Vermögen von „William“ beläuft sich derzeit auf (umgerechnet) nahezu eine halbe Million DM. Nun soll er darauf gut 100 000 DM Vermögenssteuer entrichten, deren Zahlung mehr als eine Dekade vermieden werden konnte. Der Fall ist delikat, denn aus ganz natürlichen Gründen kann der Hund diese Steuern nicht zahlen. Und seinem „Interessenvertreter“ sind die Hände gebunden: „Ich wäre glücklich, die Steuern zu bezahlen, wenn das mein Geld wäre, aber die Papiere gehören mir nicht“, erklärte Robert Beckmann vor einem Londoner Gericht. An das Geld kommt – zumindest vorerst – niemand heran.

Nun wird man sich sagen: Hier liegt ein klarer Fall für den Juristen vor! Ein Hund kann zwar Rechts- und damit *Steuerobjekt*, nicht aber *Rechtssubjekt* sein¹. Entweder wurde im Falle von „William“ eine Lücke im britischen

¹ Doch dies gilt nur aus heutiger Sicht: Kenntnisse von Strafprozessen, in denen Tiere *Rechtssubjekte* darstellen, liegen uns bereits aus der griechischen Frühantike vor. Tierstrafen sind im Abendland – vor allem im deutsch-französischen Rechtsumfeld – insbesondere im Mittelalter, aber selbst in neuerer Zeit nachweisbar. So finden sich allein bei *Chassenée* 1588, *Tobler* 1893 und *Evans* 1906 Hinweise auf mehr als 150 Prozesse (in der Zeit zwischen dem 9. und dem 19. Jahrhundert), in denen die entsprechenden (meist Haus-)Tiere wegen Rechtsverletzungen strafrechtlich verurteilt wurden. Die Forschung ist sich über die beträchtliche Anzahl von Tierprozessen keineswegs einig. *Brackert/van Kleffens* 1989, 61 f., führen vier mögliche Erklärungsansätze an, denen zufolge die Tierstrafe (i) „Rezeptionsgut und aus dem mosaischen Recht entlehnt“ sei (so z. B. unter Berufung auf das 2. Buch Moses, Kap. 21, 28), (ii) auf der Selbstverantwortung der Tiere „als Genosse des Menschen“ beruhe (so insbesondere in der Frühantike, ebenso z. T. im Alten Testament), (iii) Reste des „Unrechtszustandes im Leben der Völker“ darstelle, indem nicht die Schuld, als vielmehr das Vergehen und seine Wirkung im Vordergrund steht, oder (iv) in einer, wie es *Sellert* 1984, 66, nennt, „stark christlich-religiösen, mit aber- und wundergläubigen Elementen versetzten Weltanschauung, also in einem christlichen Dämonenglauben“ begründet sei. Für insbesondere den letztgenannten Erklärungsversuch sprechen die gerade im Mittelalter neben den Tierprozessen ebenfalls besonders häufig anzutreffenden Hexenprozesse (zwischen der zeitlichen Häufigkeit beider Arten von Prozessen besteht ein statistisch gesicherter positiver Zusammenhang), in denen nicht etwa das Tier/der Mensch, sondern der Dämon bestraft werden soll, der sich des jeweiligen Wesens bemächtigt oder aber in ihm gezeigt hat. Selbst für die Frühaufklärung mag dieser Erklärungsversuch von Bedeutung sein, wie ein Hundeprozess aus dem Jahre 1685 (in Ansbach) verdeutlicht, in welchem das der Zauberei schuldig gesprochene Tier zum Tod verurteilt wurde. Mit zunehmender Durchsetzung des Gedankengutes des römischen Rechts (nicht das Tier haftet für die von ihm begangenen Taten, vielmehr steht der Tierhalter im Mittelpunkt des Interesses) stellt das Tier jedoch nicht länger ein Rechtssubjekt, sondern ein Rechtsobjekt dar, d. h. ein rechtlich nichtverantwortliches Wesen, das folglich wie eine Sache behandelt wird. Letzteres schließt nicht aus, daß dem Tier – im Gegensatz zu leblosen Sachen – gleichwohl Gerechtigkeit widerfahren

Steuergesetz entdeckt und ausgenutzt, oder das Gesetz ist übertreten worden. Jedenfalls ist nicht recht ersichtlich, wo hierbei Raum für eine *ökonomische* Analyse besteht.

Und doch verbirgt sich hinter dem Versuch von Robert Beckmann, seinen Hund als integre, rechtsfähige Person (zumindest in die Bankenwelt) einzuführen, ein durchaus ökonomisches Kalkül, denn auf diese Weise lassen sich Steuern sparen, jedenfalls bis zum Tod des Hundes. Ob Erbnachlaßsteuern größeren Ausmaßes anfallen, hängt dann wohl von dem Testament des Hundes ab. Wahrscheinlich dürfte „William“ seinen Interessenvertreter beauftragt haben, auch für diesen Fall eine „steuergünstige Lösung“ zu konzipieren.

Die Essenz dieses Beispiels ist recht eindeutig: Das Verhalten von Rechtsadressaten ist durchaus zielgerichtet angelegt. Es gehorcht ihren *eigenen* individuellen Wunschvorstellungen oder auch Präferenzen, deren Umsetzung sich nach den gegebenen Möglichkeiten (und wer denkt dabei nicht an Einkommen und Vermögen) richtet, aber auch nach den jeweiligen Einschränkungen (und hierbei denken nicht nur Ökonomen an solch preisähnliche Dinge wie Geld- und Freiheitsstrafen). Damit wird das menschliche Verhalten ganz allgemein der ökonomischen Analyse zugänglich.

Auf das hier betrachtete Thema übertragen, heißt das: Die Entscheidung, Steuern zu vermeiden, zu umgehen, zu hinterziehen oder auch planmäßig zu unterschlagen – all dies ist Ausfluß ökonomischen Raisonierens. Leidenschaftslos geht die Ökonomie davon aus, daß der einzelne abwägt, welches Verhalten für ihn vorteilhaft ist. Das bedeutet auch, daß Gesetze nicht einfach befolgt werden, weil es sie nun einmal gibt, sondern, daß man mit ihnen umgeht – und zwar auf ökonomische Weise². Im bewußt überzeichneten Falle eines eng gefaßten *homo oeconomicus*, von dem wir einmal annehmen wollen, daß er über stabile Präferenzen in bezug auf die Kategorien „Steuerehrlichkeit“ und „Einkommen“ verfügt, lautet das individuelle Kalkül etwa wie folgt: Wenn es aufgrund geänderter Gegebenheiten, wie z.B. einer effektiveren Steuerfahndung, für den einzelnen „teurer“ wird, die Gesetze zu übertreten, dann wird er seine Vorteile entsprechend in weniger Hinterziehung und in mehr Ehrlichkeit suchen. Dabei meint „teurer“, daß er in seinem Tun, der Steuerhinterziehung, eher entdeckt und/oder härter bestraft wird. Umgekehrt wird er vermehrt zur Hinterziehung übergehen, wenn es für ihn „teurer“ wird, steuerehrlich zu sein. Steuerehrlichkeit

soll [so insbesondere *Schopenhauer* 1938, aber auch schon gemäß der Gesetzessammlung des Königs Hammurabi von Babylon], was zum heute tragenden Gedanken des Tierschutzes führt.

² Es wird also nicht etwa danach unterschieden, ob bestimmte Personen „gut“ sind (etwa jene, die vollends ihrer Steuerpflicht nachkommen) oder aber „schlecht“ sind (nur weil sie ihre Steuern nicht oder nur zum Teil entrichten).

kommt z.B. dann um so teurer zu stehen, wenn man – mit steigendem Einkommen – einem (unter sonst gleichen Umständen) immer höheren Grenzsteuersatz unterworfen wird.

Es wird vielfach behauptet, daß solch ökonomische Exerzitien in Form unverblümter Berechnung des persönlichen Nutzenmaximums heute mehr denn je anzutreffen seien. Schließlich wird das durch Schwarzarbeit verdiente unbesteuerbare Einkommen für die Bundesrepublik Deutschland auf inzwischen mehr als zehn Prozent des offiziellen Sozialprodukts geschätzt; auch nimmt die Zahl der wegen Steuerhinterziehung und -betrugs überführten Personen laufend zu³. Und doch: Sind das alles wirklich Zeichen *unserer* Zeit? Wurden derlei ökonomische Kalküle nicht schon immer angestellt? Für letzteres spricht bereits die große Hochachtung, die kein anderer als *Smith* 1776, V. Buch, Kap. II, Teil II, Art. II, 332, der Erhebung der mittelalterlichen (Vermögens-)Steuer in einigen deutschen Städten (insbesondere in Hamburg) entgegengebracht hat. Dort verhielt es sich nämlich so, daß nach Verkündung des Steuersatzes (bzw. des Steuertarifs) jeder Bürger seine Steuerschuld selbst errechnete und ohne Kontrolle und Aufzeichnung in einen mit einem Tuch verdeckten „Steuerkasten“ warf. Zur ausdrücklichen Bewunderung dieser Erhebungsform hätten sich *Smith*, aber auch andere Ökonomen zuvor⁴ wohl kaum durchgerungen, wäre es nicht schon zu ihrer Zeit um Steuermoral und Steuerehrlichkeit eher schlecht bestellt gewesen⁵.

³ Vgl. hierzu *Weck-Hannemann / Pommerehne / Frey* 1985.

⁴ So bereits *Nicolo Machiavelli* in seiner Abhandlung über Titus Livius 1540, 1. Buch, 55. Kap. und mit Bezug auf Nürnberg von *Justi* in seinem Hauptwerk 1766, 400ff. Es ist allerdings anzumerken, daß diese Art von steuerlicher Selbsteinschätzung und -veranlagung im Mittelalter nur in *einigen* deutschen Städten (außer in Hamburg und Nürnberg insbesondere in Bremen und Lübeck) anzutreffen und mit Sicherheit nicht für die Gesamtheit der deutschen Städte repräsentativ war [vgl. für Hamburg und Bremen auch *Waldthausen* 1911, bes. 62ff., für Lübeck *Hartung* 1903, bes. 148ff., und für Nürnberg von *Stromer* 1970, 240]. Weitaus häufiger war die Selbstveranlagung mit anschließender öffentlicher Deklaration gegenüber der Obrigkeit [so z.B. in Frankfurt a. M. und in Basel; vgl. allgemein hierzu von *Maurer* 1870, 854ff. und *Erler* 1963].

Ein Grund für den Modus der heimlichen Entrichtung wird sicherlich das von *Smith* als Alleingrund bezeichnete Bemühen um Erhaltung der kaufmännischen Kreditwürdigkeit gewesen sein. Allerdings konnte man dem noch im 19. Jahrhundert immer wieder gegen eine direkte Besteuerung bzw. Vermögensbesteuerung vorgebrachten Hinweis auf die Gefahr einer Publizität der wirtschaftlichen Verhältnisse der Kaufleute auch bei nicht heimlicher Steuerentrichtung durch entsprechende Maßnahmen vorbeugen, z.B. durch Geheimhaltungspflicht für die städtischen Organe, welche die Abgaben der Steuerpflichtigen entgegenzunehmen hatten [so z.B. in Basel; vgl. *Hartung* 1903, 152, und von *Schönberg* 1879, 137 u. 469ff.].

⁵ So vermerkt bereits von *Justi* 1766, 402, daß ein solcher Steuerentrichtungsmodus „vor die heutigen Sitten und Beschaffenheiten der europäischen Völker gar nicht brauchbar sei. Der Eigennutz ist eine gar zu wirksame und mächtige Triebfeder bey vielen Menschen, die gar leicht über das Gewissen die Oberhand gewinnen kann,

2. Steuerromantik und Steuerehrlichkeit

Eine ähnliche Bewunderung der möglichst freiwilligen Steuerzahlung, ja mehr noch, geradezu ein Appell hierzu findet sich in der um einiges neueren Zeit, nämlich in der verklärenden Epoche der Romantiker. Herausgegriffen sei beispielhaft *Novalis*, dessen – wie er es selbst einmal nannte (1797, 647) – *Poetisierung der Finanzwissenschaft* der landesväterlichen Politik durchaus entgegenkam, wenn er etwa propagierte:

„Je mehr Abgaben ... desto vollkommener der Staat ... Nur wer nicht *im* Staate lebt, in dem Sinne, wie man in seiner Geliebten lebt, wird sich über Abgaben beschweren“ (*Novalis* 1798/99, 313).

Selbst *Goethe* hat ein solches Steuerideal vertreten, als er sich in Jena – wenn auch nur für kurze Zeit – von dem Kreis um Clemens von Brentano und dem Ehepaar von Arnim anregen ließ. So heißt es denn in seinem damals verfaßten „*Wilhelm Meisters Lehrjahre*“ 1829, 430:

„... denn wie der nur ein guter Vater ist, der bei Tische erst seinen Kindern vorlegt, so ist der nur ein guter Bürger, der vor allen anderen Ausgaben das, was er dem Staat zu entrichten hat, zurücklegt.“

Auch bei den Gebrüdern Grimm, die mit Bettina von Arnim und ihrem Kreis verbunden waren, finden wir ähnliche Gedanken, wenn sie etwa die vollwertige Steuermünze als „freundlich klingendes Geld“ auslegten⁶. Und

zumal wenn sich der Eigennutz versprechen kann, daß er keinen andern Zeugen seines Meyneides haben wird, als sein Gewissen.“

Im übrigen scheint es bei der heimlichen Steuerentrichtung bei weitem nicht so zugegangen zu sein, wie *Niccolo Machiavelli* und *Adam Smith* vermuteten. In den deutschen Städten mit nicht heimlicher Steuerentrichtung und entsprechend geringen Hinterziehungsmöglichkeiten wurde jedenfalls immer wieder zur Denunziation von Steuersündern aufgefordert und mit empfindlichen Strafen gedroht, insbesondere mit dem Recht der Stadt, das Vermögen des Steuerpflichtigen zum deklarierten Wert aufzukaufen; vgl. *von Schönberg* 1879, 136 und 468 (zum Ankaufsrecht), 213 (zur Denunziation) für Basel, *Huber* 1901, 135 f., für Hildesheim und *Buomberger* 1900 für Freiburg i. Ue. Weitere Indizien liefert *Bothe* 1906, 97, mit dem Hinweis auf die häufige Übermittlung hinterzogener Beträge reuiger Steuersünder durch Priester. Bei *Hartung* 1898, 1255 ff., finden sich statistische Berechnungen, denen zufolge in Augsburg die Vermögenssteuerunterschlagungen bis zu 90% betragen haben sollen. Schließlich scheinen bereits die früheren Versuche einer allgemeinen Reichssteuer (sog. Gemeiner Pfennig) maßgeblich am Ausmaß der Steuerhinterziehung gescheitert zu sein. So heißt es in einem 1608 anonym erschienenen Werk (*C. Winzler*, 14f.), „... quia tamen & hic modus suas difficultates habet, multis fraudibus & periuriis obnoxius, quid enim tam durum tamque inhumanum est, quam publicatione pompaeque rerum familiarum & paupertatis detegi vilitatem & inuidiae exponere ... & in mobilibus, subditorum juratae aestimationi credi oporteat ...“.

⁶ Vgl. hierzu und zu ähnlichen Passagen den Romantiker *Pausch* 1978, 28 ff., allerdings mit z.T. sinnentstellenden Ungenauigkeiten. Es ist nicht ganz unbegreiflich, daß diese Bewegung in anderen Gefilden Preußens, namentlich im in der Schweiz gelegenen Neuchâtel, weit weniger ausgeprägt war. Wie *Thomann* 1985 berichtet, hat man sich jedoch auch dort, so würde man heute sagen, ganz ähnlicher „vertrauensbildender Appelle“ anheischig gemacht.

selbst bei den Staatsrechtsgelehrten jener Zeit, etwa in *von Hallers* berühmt gewordener „Theorie des natürlich=geselligen Zustands, der Chimäre des künstlich=bürgerlichen, entgegengesetzt“ (1821, insbes. 348), findet sich eine ähnliche Euphorie für fiskalische Abgaben aus möglichst freien Stücken⁷.

Man mag sich aus heutiger Sicht fragen, was die Literaten, aber auch die Staatswissenschaftler zu derlei Begeisterungstürmen und Appellen bewogen hat. War etwa die Steuermoral bereits so niedrig, daß sich fast jeder angesteckt, ja nahezu genötigt sah, möglichst viel an Steuern zu umgehen und zu hinterziehen, um nicht der Ächtung durch die Mitbürger anheimzufallen? Oder aber handelte es sich bei den Romantikern mit ihren Gleichnissen und moralischen Appellen für mehr Steuerehrlichkeit und freiwillige Steuerentrichtung um privilegierte Personen, die sich ihre eigenen Gedanken über Wert und Notwendigkeit von Steuern machten – Gedanken, die sich kondensiert etwa auf folgende Leitidee bringen lassen: Bei angestrebter Übung vermag sich der einzelne so sehr als Teil der öffentlichen Hand empfinden, daß er mit leidenschaftlicher Bereitschaft die Steuern gleichsam an sich selbst entrichtet. Denn das Ganze ist doch mehr als seine Teile.

Es waren in erster Linie wohl diese „organologischen“ Auffassungen, aus denen heraus sich die Romantiker gegen das kausale Denken der Aufklärung, gegen die naturrechtliche Lehre vom Staatsvertrag und damit auch gegen eine ökonomische Begründung der Staatsausgaben (aus bestimmten Arten von Marktversagen) und gegen eine äquivalenztheoretische Steuerrechtfertigung wandten. Ja, man wird kaum zu weit gehen, ihre Steuerphilosophie als *ideengeschichtliche Antithese* zu den individualistischen Lehren der Naturrechtsphilosophie und der Ökonomie eines Adam Smith zu sehen. Vor allem *Müller* hat diese Ablehnung der Lehre des ökonomischen Liberalismus und des auf dem homo oeconomicus aufbauenden Theoriegebildes in immer neue Formeln gefaßt, so etwa, wenn er den Staat als „das Ganze dieses bürgerlichen Lebens selbst“ bezeichnet (1809, 29) und sich strikt dagegen verwehrt, ihn bloß als „nützliche Erfindung“ zum Vorteil der Bürger aufzufassen, oder gar als „gegenseitige Sicherheits=Versicherung, ohne die der Mensch im Nothfalle, wenn auch unbequemer und unbehaglicher, doch ganz wohl leben könne“. Nein, so eng könne man dies nicht sehen; schließlich ist „der Mensch ... nicht zu denken außerhalb des Staates“. Oder, wie es bei Novalis mit der oben angeführten Stelle weitergeht:

„Das Bedürfniß eines Staates ist das dringendste Bedürfniß eines Menschen. Um Mensch zu werden und zu bleiben, bedarf es eines Staats.“

⁷ So etwa in seiner Empfehlung für den Patrimonialstaat als der in der „Ordnung Gottes und der Natur“ begründeten Staatsform, in welcher der Landesherr im Prinzip aus eigenem Vermögen leben soll und in der „die wahre Regel darin besteht, entweder keine Steuern zu fordern, oder wo dies nicht möglich ist, nur freywillige, bey denen, ihrer Ungleichheit ungeachtet, sich niemand zu beschweren hat“.

Auch wenn dieses Wirken der deutschen Idealisten und Romantiker nicht ohne erfreuliche Folgen für den Fiskus war – privatissime kamen sie nicht umhin, sich des romantischen Schleiers zu entledigen. Ihre eigenen Steuerangelegenheiten waren auch für sie eine Sache kühler Erwägung. Dies zeigte sich deutlich im Verlauf eines gegen Bettina von Arnim angestrengten und rasch berühmt gewordenen Steuerprozesses, in welchem es wiederum um einen Hund ging, nunmehr allerdings als *Objekt* der Besteuerung.

Um die Geschichte kurz zu machen: Mit dem Finanzedikt vom 27. Oktober 1810 und dem Luxussteueredikt vom folgenden Tage⁸ leitete Friedrich Wilhelm III. von Preußen eine Steuerreform ein, deren Ziel darin bestand, die im Frieden von Tilsit aufgezwungene Kontribution an Frankreich sicherzustellen. Zur „Aufbringung der einstweilen nöthigen Fonds“ wurde eine Reihe neuer Steuerobjekte aufgeführt, darunter Dienerschaften, Reit- und Kutschpferde, Equipagen und eben auch Hunde. Grundlage der Hundesteuersatzung waren nicht etwa die unliebsamen Relikte in den Chausséen, sondern – ganz in französischer Manier – die Erhebung einer „Steuer auf Genüsse“⁹.

Man kann sich unschwer vorstellen, welche Folgen eine Steuer auf „zum Luxus“ oder, im damaligen Amtsdeutsch, „zur Vergnüglichkeit gehaltene Hunde“ zeitigen werden. Hielt man sich bislang als typischen Jungfern-, Schoß- oder Hagestolzhund einen Spitz, einen Pudel oder auch ein Möpschen¹⁰, so traten nach Inkrafttreten des Hundesteuererlasses mehr und mehr jene Hunderassen an deren Stelle, die aufgrund ihrer „primären Funktion“ einen Gebrauchs-, Bedarfs- oder auch Nutzhund darstellten, so der steuerfreie Hirten- und Wachhund und – scheinbar am Rande der Steuerumgehung

⁸ Vgl. Gesetz=Sammlung für die Königlich Preußischen Staaten Jg. 1810, Nr. 3, 33 ff.

⁹ Ähnlich die Begründung der Einführung einer Hundesteuer in Schleswig-Holstein per Patent (1807) und im damaligen Fürstentum Lübeck per Gesetz (1834): vgl. mit weiterführenden Hinweisen für Deutschland und Rußland *Sodoffsky* 1901, 717 ff.; 1903, 813 ff., und für Frankreich *Parieu* 1863, 142 f., sowie *Delatour* 1889, 1080. Anders dagegen in Großbritannien, wo *Vocke* 1866, 475, zufolge die Einführung einer Hundesteuer 1796 (bei *Vocke* fälschlich 1795) mit folgender Absicht begründet wurde: „For the better protection of Persons and Property of his Majestys Subjects against the evils arising from the increase of dogs.“ In sublimer Differenzierung findet sich dieser Gedanke später auch bei dem (zu Unrecht) als „letztem Physiokraten“ bezeichneten *Arnd* 1852, 313 f., der in seinen Plänen einer „naturgemäßen Steuer“ als Ergänzung zur *alleinigen* Grundsteuer eine Steuer auf die indirekte Erbfolge und eine Steuer auf Hunde vorsah, da letztere „durch ihr freies Umherlaufen die freie Bewegung der Gesellschaft stören.“

¹⁰ So die anfangs des 19. Jahrhunderts auf dem europäischen Kontinent vorherrschenden Vorlieben. Anders wiederum in Großbritannien, wo sich neben dem Mops – seit König William III. als *dem* Hund des englischen Herrschers – insbesondere der Zwergspaniel zum Lieblingshund der Aristokratie entwickelt hatte. Vgl. hierzu und mit weitergehenden kulturgeschichtlichen Hinweisen *Bovenschen* 1983 sowie *Brakert/van Kleffens* 1989, 124 ff.

– die im Luxussteuerdekret vom 28. 10. 1810 zunächst nicht explizit genannten Jagdhunde¹¹. Es erstaunt auch nicht, daß die Zahl der sozusagen „fiskalisch motivierten Hunderassenumwandlungen“ zunahm, die Hundebesitzer also (zumindest auf dem Papier) genau das versucht haben, wessen Bettina von Arnim vom Magistrat der Stadt Berlin mit unnachsichtiger Härte angeklagt wurde. Nicht nur, daß sie ihren Hund ein halbes Jahr lang dem Fiskus gegenüber verheimlicht hatte. Nein, aus ihrer späteren eigenhändig unterzeichneten Ersteingabe an die „Hundesteuer-Commission“ – ein mehrköpfiges Gremium aus Hundesteuerspezialisten – geht eindeutig hervor, daß sie den familiarisierten Findling, dessen Zugehörigkeit zur Rasse der Pudel nicht zu verkennen war, als „Jagdhund“ zu deklarieren trachtete, genauer als Schweiß- und Hetzhund, der eindeutig der steuerfreien Oberklasse der fleischfressenden *carnassiers* zuzurechnen gewesen wäre. Doch dieser Versuch des Steuerbetrugs mißlang.

Moralischen Vorhaltungen war offenkundig auch in jenen Zeiten keine nachhaltige Wirkung beschieden, denn Bettina von Arnim war keineswegs ein Einzelfall. So ergaben statistische Erhebungen in Württemberg, daß die erhebliche Lockerung der Hundesteuerschraube während der Jahre 1839/41 eine explosive Zunahme der Anzahl deklarerter Hunde zur Folge hatte. Das Ausmaß dieser Veränderung, so folgerte die Stuttgarter Steuerbehörde, läßt auf das zuvor nicht-deklarierte Halten von Hunden und auf Steuerbetrug in beträchtlichem Ausmaß schließen. Denn, so fast wörtlich, mit solch gewaltigen Wandlungen in der Hundepopulation sei auch bei einer außerordentlichen Veränderung der Geburtenhäufigkeit nicht zu rechnen¹².

Wie *Sodoffsky* 1903, 815 ausführt, hatte auch in Großbritannien, wo – wie schon berichtet – bereits 1796 eine Hundesteuer eingeführt worden war, „die bestehende Steuerbefreiung für Schäfer- und Viehhunde“ nicht nur zu „Steuerungsumgehung, Streitigkeiten und dadurch zu Unsicherheiten, Schwierigkeiten und zu Kostspieligkeiten der Erhebung“ geführt, sondern letztlich dazu, daß – wie *Sodoffsky* schätzt – „kaum ein Fünftel“ aller Hunde besteuert wurde. Die 1867 erfolgte Abschaffung aller Steuerbefreiungen und die Herabsetzung des Steuersatzes um mehr als 50 % hatte – ähnlich wie in Württemberg – eine solche Flut von Neudeklarationen zur Folge, daß das Hundesteueraufkommen trotz der drastischen Steuersatzsenkung insgesamt sogar zunahm¹³.

¹¹ In der königlichen Deklaration vom 14. 9. 1811 jedoch, die „mancherlei Zweifel und Anfragen über die Anwendung des Ediktes vom 28sten October v.J. ... beseitigen“ sollte, wurden nunmehr (S. 348) ausdrücklich auch Jagdhunde als steuerbefreit aufgeführt.

¹² Ebensowenig lassen sie sich auf eine fiskalisch induzierte Zuwanderung von Hunden zurückführen, denn derlei Vorgänge wären im Zuge der gestrengen Kontrolle an den Stadttoren unschwer entdeckt worden.

¹³ Es sei nur am Rande erwähnt, daß eine fiskalisch motivierte „Hunderassenumwandlung“ bei der heutigen deutschen Einkommenssteuer (Wachhund als Betriebs-

Offenkundig reagierten die Menschen hier wie dort auf geänderte Anreize in systematischer Weise, und zwar bevor ihnen die Ökonomik das nutzenmaximierende Verhaltenskalkül bieten konnte. Die Behörden beider Länder gingen wohl zu Recht davon aus, daß es schwerlich die Hunde selbst waren, welche in so bezeichnender Weise auf Steuersatzänderungen angesprochen hatten¹⁴.

3. Steuertechnik und Steurdurchsetzung

Nicht nur das Verhalten der Rechtssubjekte, auch die steuertechnischen Vorschläge zur Einschränkung der Hinterziehung sind erstaunlich invariant über die Zeit. Was sich unter Politikern und innerhalb der öffentlichen Verwaltung bis in die heutigen Tage allgemeiner Beliebtheit erfreut – man halte sich nur die periodisch wiederkehrenden Forderungen nach mehr Kontrollpersonal, höheren Strafen und weiteren pönalen Remeduren vor Augen –, bildet seit langem auch einen festen Bestandteil der schöngeistigen Literatur.

So hat Heinrich von Kleist in den „Berliner Abendblättern“ vom 20. Dezember 1810 als „Anonymus“ in einem fingierten Leserbrief zunächst ausgeführt, daß die Luxussteuern „nicht ausgeschrieben worden sind, um die Hofhaltung eines ausgelassenen Fürsten oder die Tafel seines Günstlings, oder den Putz und die Haushaltung seiner Mätressen ... zu bestreiten“, sondern „im festen Vertrauen auf den Edelmuth und den Gemeinsinn der Nation, als eine Art von patriotischem Beitrag“ (S. 275). Doch schien er selbst nur in begrenztem Maße auf dieses Vertrauen zu bauen, denn in einer

ausgabe oder Werbungskosten) erhebliche Schwierigkeiten bereiten würde. Trotz des Widerspruchs der herrschenden Meinung der Steuerrechtswissenschaft folgern Fiskus und Finanzgerichte bezüglich des § 12 Einkommensteuergesetz, welcher die Kosten der Lebensführung für nicht abzugsfähig erklärt, nämlich ein generelles Abzugsverbot für alle Ausgaben, die sowohl die Lebenshaltungs- als auch die Einkommenserzielungssphäre betreffen (können) und nicht nach objektiven Maßstäben aufteilbar sind.

Berühmt geworden ist in diesem Zusammenhang der bis zum Bundesfinanzhof gegangene Prozeß einer alleinstehenden und -wohnenden Landärztin, die sich einen zum Schutzhund ausgebildeten Airdaleterrier hielt, und zwar, wie sie anführte, zum Schutz insbesondere bei abendlichen und nächtlichen Krankenbesuchen in abgelegenen Gebieten ihrer Landpraxis. Die Richter dagegen „berechneten“, daß „das Halten des Hundes und die dadurch ausgelösten Kosten jedenfalls teilweise (zu ¼) mit der Lebensführung der Klägerin zusammenhängen“; die Aufwendungen für den Hund waren damit nicht steuerlich absetzbar; vgl. *Sammlung* 1979, 532 f. Einer der Bundesfinanzhof-Richter soll damals angemerkt haben, es sei zu unterscheiden zwischen Hunden, die Personen schützen, und solchen, die der Bewachung von Geschäftsgebäuden dienen. Im letzten Falle wäre die Anerkennung der Aufwendungen für den Hund als Betriebsausgaben sehr wahrscheinlich.

¹⁴ Interessanterweise scheint man auch in Preußen aus den zahlreichen „Hunderasenumwandlungen“ rasch gelernt zu haben, denn bereits in der Kabinettsordre vom 29. 4. 1829 wurden Jagdhunde nunmehr ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen.

ebenfalls von ihm verfaßten Leserzuschrift (ibid., S. 278) empfahl er, „durch Vergrößerung des Beamten Personale die Controllen der Luxussteuer und der Verpflichtung, sie zu bezahlen“, zu verschärfen¹⁵. „Alsdann werden, wie sich von selbst versteht, die Kosten, die dieser neue erhöhte Etat veranlaßt, auf die Steuer geschlagen werden.“ Kurzum, schon Heinrich von Kleist, der einerseits „wackere, der Aufopferung fähige Leute“ lobend erwähnte, propagierte andererseits eine sich selbst finanzierende Intensivierung der Kontrolle durch den Fiskus, die – wie er später noch ergänzte – nicht nur durch höhere Luxussteuern, sondern auch durch höhere Strafsteuern finanziert werden könne¹⁶, und schließlich noch einen Ertrag für die allgemeine Staatskasse abwerfe.

Offensichtlich hatte Kleist keine Kenntnis von dem Swift'schen „Steuer-einmaleins“¹⁷. In dieser Schrift erklärt der Autor von ‚Gullivers Reisen‘, daß gerade bei einer Besteuerung spezifischer Güter das Steueraufkommen ungeachtet der diskretionären Anhebung der Steuerbelastung nicht entsprechend zunimmt, ja im Grenzfall sogar (absolut) sinken kann. Bleibt noch der Ertrag aus der erhöhten Strafsteuer zur Alimentierung der verstärkten Kontrolltätigkeit. Doch, von einer anfänglich höheren Hundsteuererhinterziehungsaufdeckungsquote abgesehen, ist bald nicht mehr damit zu rechnen, daß das Strafsteueraufkommen zur Finanzierung der zusätzlichen Kontrolleure ausreicht.

Es waren zum erheblichen Teil Gerechtigkeits- – heute würde man wohl sagen – Fairneßvorstellungen, welche die Luxussteuern ihrer romantischen Verbrämung beraubte. Allein schon die Namensgebung für die einzelnen Steuern¹⁸ hatte beträchtliche Ressentiments hervorgerufen. Darüber hinaus

¹⁵ Bei den ersten amtlichen Versuchen mit einer direkten Besteuerung auf Grundlage der Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen im folgenden Jahre finden sich ähnlich zwiespältige Passagen: Einerseits drückt § 23 des *Klassensteuereediktes* vom 6. 12. 1811 (Gesetz = Sammlung für die Königlich Preussischen Staaten 1811, 361 ff.) hoffnungsvoll „das Zutrauen zu Unseren getreuen Unterthanen“ aus, „daß jeder derselben die Klasse, worin er vermöge seines Einkommens kommen muß, richtig angeben und nicht durch eine unrichtige Angabe von sich eine Last abwälzen und solche seinem Mitbürger aufbürden werde“. Andererseits heißt es fast gleichzeitig im *Fernerweiten Edikt* vom 7. 9. 1811 (ibid.): „Jeder Ansässige übt daher in der Anzeige einer Defraudation nur eine Pflicht gegen den Staat und das Recht der Verteidigung seines Eigentums aus, und jeder gehässige Anschein derselben verschwindet.“

¹⁶ Konkret schlug er für den Fall der „Verheimlichung eines Hundes“ genau den dreifachen Steuerbetrag als Strafe vor (ibid., S. 278), was sich mit den fast 20 Jahre später (per Kabinettsordre vom 29. 4. 1829) eingeführten Strafsteuersätzen deckt.

¹⁷ Doch wer wollte ihm das schon verübeln. Derselbe Gedanke findet sich zwar bereits im 14. Jahrhundert in den Schriften des arabischen Philosophen Ibn Khaldun (oder *Ibn Khaldoun*; vgl. die französische Übersetzung von 1865, bes. 1. Teil, 106 ff.) und ist in der 2. Hälfte des 15. Jahrhunderts von dem Italiener Caraffa weiterentwickelt worden. Aber selbst an heutigen (amerikanischen) Ökonomen wie z.B. Arthur Laffer scheint diese – im übrigen auch bei Adam Smith, David Hume und John Stuart Mill anzutreffende – Diskussion weitgehend vorbeigegangen zu sein. Die einschlägige Arbeit von Swift wird bei *Schmölders/Hansmeyer* 1980, 100 ff., erörtert.

führten die Spezialgesetze offenkundig zu fiskalisch motivierten Mutationen von einer Geschwindigkeit, welche auch dem vorbereiteten Beobachter den Atem verschlagen mußte. Vor allem blieben in den Fängen der Steuerbehörde all jene hängen, die Hemmungen besaßen, über ungenügende Steuerkenntnisse verfügten und keine hinreichende professionelle Beratung hatten. Und sie mußten sich in der Tat als Geprellte vorkommen¹⁹. Es ist daher verständlich, daß die Steuer „auf zum Vergnügen gehaltene Hunde“ in Preußen durch die Verwaltungs-Ordre vom 2. 3. 1814 wieder (per 1. 12. 1813) aufgehoben wurde, zumal – wie es in der Begründung heißt – diese Luxussteuer ... „einen sehr unbedeutenden Ertrag gewährt, und also dem Staat wenig Nutzen gebracht hat ...“. Zugleich wurde in dieser Ordre festgelegt, daß die „gegen die Luxussteuerpflichtigen schwebenden Prozesse, welche keinen anderen Grund als die Nichtbeachtung der vorgeschriebenen Förmlichkeiten der Deklaration haben, ... sämtlich niederschlagen“ seien. 15 Jahre später wurde die Hundesteuer, wie bereits berichtet, wiedereingeführt, jedoch diesmal nicht als Staatssteuer, sondern nachdem sie – im Zuge einer Änderung der ‚causa contribuendi‘ – in eine kommunale veterinär- und sanitäts-polizeiliche Schutz- und Reinlichkeitsabgabe überführt worden war²⁰.

¹⁸ Vgl. als Kostprobe etwa *Scholten* 1952. Für das insbesondere in Frankreich seit Jahrhunderten zu beobachtende Bemühen des Fiskus, zahlreiche der zum Volksge-spött gewordenen Abgaben durch ständige Worttäuschung etwas in Vergessenheit zu bringen, siehe *Borne* 1984 sowie die Ausführungen zu entsprechenden Stichworten (etwa: aides, capitation, charges, contribution, droit, fardeau, fonds, gabelle, impôt, imposition, maltôte, prélèvements, octroi, momentanée, servitudes, subsides, subventions, taille, taxe, tribut, vingtième u.a.m.) in den einschlägigen französischen Enzyklopädien. Ähnliches galt auch für den deutschen Sprachraum, was u.a. bei *Zedler* 1744, Sp. 2059, mit folgenden Worten belegt wird: „Wenn man aber denen Contributionen einen angenehmen Nahmen geben kan, so ist es nicht undienlich. Diese Regel ist zwar nöthiger in der Democratie und Aristocratie, als in der Monarchie; jedoch ist sie auch in dieser Art der Regierung nicht zu verachten.“ Ebenso findet sich dort (Sp. 2061) die sehr an *Puviani's* (1903) Theorie der „illusione finanziaria“ erinnernde Feststellung: „Neue Contributiones aber können am besten, wenn das Volck entweder sehr vergnügt, oder sehr erschrocken ist, angelegt werden.“

¹⁹ Was sich auch im einschlägigen Schrifttum niedergeschlagen hat: So klagt z.B. *Cooper* 1830, 261, bezüglich der englischen Einkommensteuer, daß „all taxes that require multiplied oaths, and set a man's interest in opposition to this duty, are bad in principle; they tend to destroy the moral habits of a society“. Ähnlich *McCulloch* 1852, 121, mit dem feinsinnigen Zusatz, daß „everything is made to depend the honour of the parties, so that the tax will then fall with its full weight upon men of integrity, while the *millionaire* of ‚easy virtue‘ may well-nigh escape it altogether. Hence it may be truly said to be a tax on honesty and a bounty on perjury and fraud“.

²⁰ Vgl. Kabinettsordre vom 29. 4. 1829 (Amts=Blatt der Königl. Preussischen Regierung zu Frankfurt an der Oder, No. 22, 209 ff.). Anderenorts, so etwa im Großherzogtum Baden, wo 1811 eine „Hundstaxe“ eingeführt wurde, verhielt es sich so, daß nach der „instruktiv-verordnung, die hundstaxe und hunds-musterung betreffend“ ... „bey der jährlich vorzunehmenden hunds-musterung dafür zu sorgen ... (ist), daß die anzahl der Hunde nicht vermehrt“ (wird) [*Deutsches Rechtswörterbuch*, Band 6, 86/94]. Auch im Königreich Bayern (2. 6. 1876) wurde durch Gesetz eine Hundesteuer eingeführt, „absichtlich in einer Höhe, welche auf Verminderung der Hunde hinwirken sollte ...“ [*Wagner* 1901, 171, wobei Wagner im Kleindruck hinzufügt: „Die Zahl

4. Steuerrealismus und das Modell des mündigen Bürgers

Hatte Heinrich Heine in der Mitte des 19. Jahrhunderts in den Berliner Zirkeln noch solch gefühlsschwere Ermahnungen vorbringen können, wie „Zahlt Eure Steuern zur rechten Zeit und wandelt stets der Tugend Bahn“, so folgte der geänderten amtlichen Betrachtungsweise alsbald der poetische Steuerrealismus. Dabei traten die Dichter nicht allgemein gegen die Steuerpflicht ein, wie manch weniger tugendhafte Verlautbarungen etwa eines Julius von Voß oder die vom Realismus geprägten Verse eines Wilhelm Busch glauben machen. Im Gegenteil, es wurde in der Literatur zunehmend erkannt, daß „freiwillige Beiträge“, wie sie im Kleist'schen ‚Katechismus der Deutschen‘ von 1809 propagiert wurden, keine sehr realistische Lösung darstellten²¹. Jeder sähe nämlich lieber die anderen als sich selbst in der Rolle des freiwilligen Zahlers, zumal der eigene Beitrag, wenn alle anderen ihr Scherflein entrichteten, ohnehin sehr klein sei und daher vernachlässigt werden könne. Zwangsweise Steuerabführung also schon! Nur dürfe die Steuer nicht derart ausgestaltet, die Belastung nicht so hoch angesetzt und über die Verwendung der Mittel so selbstherrlich entschieden werden, daß immer mehr Bürger immer weniger vor Steuerhinterziehung zurückschrecken. An die Stelle von Steuerromantik und Steuertechnik trat zunehmend die Vorstellung, daß die Besteuernten als aktive Bürger ernst genommen werden müssen.

Es war der im österreichischen Finanzdienst tätige Franz Grillparzer, der als einer der ersten den Bürger in das Zentrum der Betrachtung stellte. Er vertrat die Ansicht, daß durch intensive Kontrollen und immer härtere Strafen, wie sie von Kleist gefordert wurden, der Übertretung der Steuergesetze kaum wirksam entgegnet werden könne. Vielmehr habe *auch der Staat* das

der Hunde hat sich seit dem Gesetze im Ganzen und in jeder Ortskategorie beständig, daher (!) auch der Ertrag vergrößert.“].

²¹ Was einzelne nicht davon abhielt, weiterhin für moralische Vorhaltungen einzutreten, so etwa *Strelin* 1821, der sich in seiner „Lehre von Auflagen ...“ wie folgt äußert (S. 84): „Mehr als die eidliche Angabe ... möchte es nützen, wenn durch den Unterricht in den Schulen und durch eine Predigt, welche zur Zeit der jährlichen Vermögens=Abgabe gehalten werden müßte, dem Volke begreiflich gemacht würde, daß es ein Diebstahl sei, wenn man sein Vermögen zu gering angebe, weil der Mitbürger Dasjenige, was der Verschweiger erspare, durch eine höhere Abgabe ersetzen müsse.“ Vorläufer und historische Beispiele hierfür bieten insbesondere die verschiedenen „Türkenprojekte“ des 16. Jahrhunderts, so beispielsweise der auf dem Reichstag zu Augsburg 1518 beratene Vorschlag eines *Gemeinen Pfennigs*, in dem von „aller guter red und christlicher vermanung durch die prediger und ander weg“ die Rede ist, „damit das gemein volck die groß not und pericul dises handels und Durckenzugs ermenen und auch dester eher bewegt wurd, sein hilff und stewr daraus zu raichen uß gutem christlichem gemut und willen“ (zitiert nach Janssen 1866, 972). Für städtische (Vermögens-)Abgaben erwähnt *Bothe* 1906, 97, für Frankfurt a. M. im Jahre 1600 die Aufforderung des Rates, „von den Kanzeln mahnen zu lassen, treulicher und fleissiger zu verschätzen“.

Seinige dazu beizutragen, damit es zu keiner Aushöhlung des grundsätzlich wünschenswerten *bonum comune* komme. Und mit trefflicher Weitsicht wies er auf eine Reihe möglicher Fehler in der Steuerpolitik hin, die auch in der heutigen tagespolitischen Diskussion nichts von ihrer Bedeutung verloren hat.

Da ist zum einen die Höhe der *marginalen* (und nicht etwa der durchschnittlichen) Steuerbelastung, welche es den Leuten immer schwerer mache, an eine leistungsgerechte Besteuerung zu glauben. Überdies sei nicht so sehr die Grenzsteuerbelastung des Höchstverdieners angesprochen, sondern in erster Linie jene des repräsentativen oder auch durchschnittlichen Einkommensbeziehers.

Da ist zum zweiten das Festhalten an einem auf *nominale* Größen fixierten progressiven Steuersystem, dessen Auswirkung in Zeiten des Preisanstiegs – die zum erheblichen Teil inflationsbedingte Anhebung der Grenzsteuerbelastung – von vielen Bürgern als ungerecht und stoßend empfunden werde.

Und es stellt sich nicht zuletzt die Frage der *Steuermoral*, denn je niedriger die Steuermoral der Bürger ist, desto eher werden sie unter sonst gleichen Bedingungen bereit sein, Steuern zu hinterziehen. Die Steuermoral ist ihrerseits Ausfluß der allgemeinen Staatseinstellung und hängt entsprechend von einer Vielzahl von Faktoren ab. So dürfte die Identifikation mit dem Gemeinwesen dort hoch sein, wo traditionell gewachsene Demokratien bestehen. Sie wird darüber hinaus um so ausgeprägter sein, je mehr die Bürger auf das öffentliche Geschehen direkt Einfluß nehmen können.

Damit sind die wesentlichen im poetischen Steuerrealismus erörterten Einflüsse auf die Steuerhinterziehung vorgestellt, und wie man sieht, werden die Ökonomen schon von den Literaten und Staatsrechtlern mit einer Vielfalt von Ideen konfrontiert. Bleibt ihnen die Aufgabe, die verschiedenen Faktoren zu systematisieren, im Rahmen theoretischer Modelle abzuwägen und die aus den Modellen deduzierten Verhaltenshypothesen empirisch zu überprüfen. Denn nur so läßt sich eruieren, bei welchen Einflußfaktoren wirkungsvoll angesetzt werden kann. Nur so läßt sich auch dem zunehmend in der Literatur auftauchenden Gedanken nachgehen, daß das Modell der *Steuerdurchsetzung* eines Tages weitgehend verbraucht sein könne und durch das Modell des *mündigen Bürgers* zu ersetzen sei.

5. Empirische Befunde

Unser Ziel kann nicht in der Exegese all jener theoretischen Ansätze bestehen, die von professionellen Ökonomen zur Erklärung des Zensitenverhaltens entwickelt worden sind. Dies würde den Rahmen dieses Beitrages

bei weitem sprengen²². Etwas vereinfacht lassen sich diese Ansätze allerdings auf wiederum einige wenige Grundgedanken zurückführen – Gedanken, wie sie schon die Steuertechniker anstellten, wenn sie sich für die bessere Durchsetzung der *obrigkeitlichen Verhaltensperspektive* einsetzten. Sie alle finden sich in der neueren finanzwissenschaftlichen Literatur wieder.

(1) Obrigkeitliche Verhaltensperspektive

In der Tat beinhaltet die neoklassische Theorie der Steuerhinterziehung als Teilgebiet der ökonomischen Analyse kriminellen Verhaltens im Anschluß an *Allingham/Sandmo* 1972 hauptsächlich eine Analyse der Wirkung kontrollierender und strafender Maßnahmen. So besagen sämtliche theoretischen Beiträge, daß sowohl die vermehrte Einvernehmung und Kontrolle durch den Fiskus als auch höhere Strafen eindeutig mehr „Steuerehrlichkeit“ bewirken. Einige Autoren gehen dabei von einer Substitutionsbeziehung zwischen beidem aus und schließen hieraus, daß eine Anhebung des Strafmaßes einer Intensivierung der Kontrolle vorzuziehen ist, denn erstere würde – im Gegensatz zur letztgenannten Maßnahme – keine zusätzlichen gesellschaftlichen Ressourcen in Anspruch nehmen. Eine weitere Variante besteht im Vorschlag, nicht etwa das gegenwärtige Strafmaß anzuheben, sondern die Anzahl Jahre auszuweiten, für die ein Pflichtiger rückwirkend auf Steuerhinterziehung überprüft wird. Da eine planvolle Hinterziehung nur selten eine Angelegenheit von wenigen Jahren ist, wird hierdurch die zu befürchtende Nutzeneinbuße im Falle einer Aufdeckung größer (der Nutzengewinn einer weiteren erfolgreichen Hinterziehung bleibt unverändert), so daß „Steuerehrlichkeit“ gerade auch für potentielle Hinterzieher lukrativer wird.

Natürlich lassen sich noch weitere vorsorgliche Maßnahmen ergreifen, so etwa der steuerliche Zugriff auf die Lohn- und Kapitaleinkünfte an der Quelle, oder aber die in einigen schweizerischen Kantonen geübte Praxis der Ausstellung eines Lohnausweisdoppels, das vom Arbeitgeber an den Fiskus abzuführen ist. Diese und ähnliche präventive Remeduren versprechen, wenn man dem neoklassischen Ansatz folgt, einen eindeutig abschreckenden Effekt.

Weit weniger einhellig fallen die Aussagen des Standardmodells über die Wirkung der weiteren Einflußfaktoren wie zum Beispiel der Grenzsteuerbelastung aus²³. Während im Falle eines risikoneutralen Zensiten noch

²² Glücklicherweise gibt es bereits entsprechende Übersichten; vgl. *Pommerehne* 1985, *Biedermann* 1987, *Cowell* 1985, 1990, sowie *Pyle* 1990.

²³ Und zwar selbst für die einfachste Modellversion, wenn also von Anpassungen des Arbeitsangebots oder – so in der jüngsten Variante – von der Entscheidung zwischen Arbeit in der ‚offiziellen‘ Wirtschaft, jener in der ‚Schattenwirtschaft‘ und der

immerhin theoretisch gezeigt werden kann, daß der/die Pflichtige auf eine Erhöhung der Steuerbelastung (unter sonst gleichen Umständen) mit mehr Steuerhinterziehung reagiert, wird diese – mit der Volksmeinung übereinstimmende – Folgerung bereits in Frage gestellt, wenn man demselben Zensiten Risikoaversion zubilligt. Eine höhere Grenzsteuerbelastung hat dann sowohl einen Substitutionseffekt, der zu mehr Hinterziehung Anlaß gibt, als auch einen in der Wirkung entgegengerichteten Einkommenseffekt, denn bei (mit zunehmendem Einkommen abnehmender) Risikoaversion wird sich der Pflichtige im Zuge des durch die Steuererhöhung geschmälernten Einkommens zunehmend steuerehrlich verhalten. Dies bedeutet aber, daß mit Hilfe der Standardtheorie keine eindeutigen Hypothesen über den Nettoeffekt der Besteuerung abgeleitet werden können.

Die aus der Theorie deduzierten Folgerungen kehren sich sogar ins Gegenteil der Volksmeinung, wenn schließlich berücksichtigt wird, daß die Bemessung der Strafsteuer nicht am Umfang des verheimlichten Einkommens ansetzt, sondern – wie in der Bundesrepublik Deutschland, in den Vereinigten Staaten und in der Schweiz der Fall – an dem hinterzogenen Steuerbetrag. Dann nämlich wird kein Substitutionseffekt mehr wirksam, d.h. eine höhere Grenzsteuerbelastung hat wegen des noch immer wirksamen Einkommenseffekts eindeutig *weniger* Hinterziehung zur Folge.

Die wesentlichen Hypothesen über den Einfluß der mutmaßlichen Bestimmungsgründe der Steuerhinterziehung sind in Tabelle 1 wiedergegeben. Sie verweist auch auf den theoretisch zu erwartenden Einfluß des (wahren) Einkommens unter der Annahme absoluter Risikoaversion und bei Unterstellung einer linear-progressiven Steuerfunktion (die eine vernünftige Approximation an die Realität darstellt).

Tabelle 1

Hypothesen über den Einfluß der Bestimmungsgründe der Steuerhinterziehung

Bestimmungsgründe	Einfluß auf das Ausmaß an Steuerhinterziehung
Wahrscheinlichkeit der Entdeckung	negativ
Strafsteuerhöhe	negativ
Grenzsteuerbelastung	negativ*
wahres Einkommen	positiv*

* Unter der Annahme abnehmender absoluter Risikoaversion und einer linear-progressiven Steuerfunktion

„wahren Freizeit“ abstrahiert wird. Versuche, derlei Anpassungsverhalten (oder auch das Verhalten des Gegenspielers, des Fiskus) zu berücksichtigen, führen zum Ergebnis, daß die Wirkung etwa einer Änderung der Steuerbelastung „vor allem nicht eindeutig sind“ (Pencavel 1979, 121).

Es ist begreiflicherweise nicht einfach, diese zentralen Aussagen des neoklassischen Ansatzes empirisch zu überprüfen. Die Schwierigkeiten beginnen bereits mit der Frage, was eigentlich unter Steuerhinterziehung zu verstehen ist und wie diese insbesondere dem Fiskus gegenüber tunlichst verheimlichte Aktivität überhaupt gemessen werden kann²⁴. Gleichwohl gibt es inzwischen eine Reihe von ökonometrischen Untersuchungen, in denen versucht wird, diese Hypothesen, welche einer obrigkeitlichen Sichtweise besonders nahe liegen, auf zwar unterschiedliche, jedoch in jeweils konziser Weise zu überprüfen²⁵. Die hauptsächlichen Ergebnisse dieser vorwiegend auf die Vereinigten Staaten Bezug nehmenden Studien sind in Tabelle 2 zusammengestellt.

Zunächst fällt auf, daß die beiden in ihrer Wirkungsrichtung theoretisch eindeutig bestimmten Einflußfaktoren, das Ausmaß der Kontrolle durch den Fiskus und die Strafhöhe, nur in einem Teil der Quer- und Längsschnittanalysen überhaupt berücksichtigt werden. Dieser Mangel ist zum Teil auf fehlende Daten zurückzuführen (so insbesondere, was die Näherungsgröße für die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung betrifft), vor allem aber darauf, daß die Zensiten der amerikanischen Bundeseinkommensteuer alle ein und demselben System von Nach- und Strafsteuern unterliegen, welches sich überdies im Lauf der Zeit nur wenig geändert hat.

In jenen Untersuchungen, in denen zumindest einer dieser beiden Politikparameter berücksichtigt worden ist, zeigt sich kein einheitliches Bild. Beispielsweise kommen *Witte/Woodbury* 1985 zum Ergebnis, daß diese Einflußfaktoren bei einigen Stichproben von Steuerzahlern den erwarteten abschreckenden Effekt aufweisen, während sich für andere kein statistisch gesicherter Zusammenhang oder ein sogar positives signifikantes Vorzeichen ergibt. Die fehlende Eindeutigkeit ist vermutlich Folge davon, daß in dieser und den weiteren frühen Untersuchungen von einer einseitigen Kausalitätsbeziehung ausgegangen wird, indem die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und die Strafhöhe als *exogen* behandelt werden, obwohl beide durchaus *endogen* sein können, m.a.W. ihrerseits von dem Ausmaß an Steuerhinterziehung (und weiteren Bestimmungsgrößen) abhängen. Wenn

²⁴ Vgl. zu beiden Problemen die ausführliche Erörterung bei *Weck-Hannemann/Pommerehne* 1989, 523 ff.

²⁵ Nur am Rande berücksichtigt werden hier experimentelle Untersuchungen und Befragungen der Zensiten über ihre Steuermentalität und ihr Hinterziehungsverhalten [vgl. für Übersichten *Jackson/Milliron* 1986, *Roth/Scholz/Witte* 1989 oder *Elffers* 1991]. Zum einen sind die dabei gewonnenen Ergebnisse außerordentlich sensitiv in bezug auf Art und Weise des Untersuchungsdesigns, der Formulierung der konkreten Fragen, der Gestaltung der Entscheidungssituation, aber auch des Referenzpunktes. Zum anderen haben neuere Untersuchungen verdeutlicht, daß zwischen dem angeblichen und dem tatsächlichen Deklarationsverhalten von Steuerpflichtigen oft beträchtliche Divergenzen bestehen; vgl. *Webley/Halstead* 1986, *Hite* 1987 sowie *Elffers* 1991.

Tabelle 2: Ergebnisse ökonomischer Untersuchungen über die Bestimmungsgründe der individuellen Steuerhinterziehung^{a)}

Autor/Land (Jahr)	Art der Steuerhinter- ziehung	Art der Studie, Stichprobe, Jahr	Maß für die Steuerhinter- ziehung	Wahr- schein- lichkeit der Entdeckung	Strafhöhe	Besteue- rung an der Quelle	Grenz- steuer- belastung	sonstige Einflußgrößen	Anmerkungen
1. Clotfelter/ USA (1983)	Individ. Einkom- mensteuer des Bundes	Querschnitts- analyse mit Individualdaten des IRS (Inter- nal Revenue Service) für 1969	Vom Fiskus geschätztes nicht- deklariertes Ein- kommen in Relation zur Summe aus deklariertem und aufgedecktem Einkommen	-	-	negativ	positiv	- Einkommen hat positiv signifikanten Effekt; - Alter hat negativ signifikanten Einfluß; - Verheiratete unterscheiden sich nicht signifikant von Ledigen; - Komplexität der Steuerveranlagung hat positiv signifikanten Einfluß; - Pflichtige in den südlichen und west- lichen Bundesstaaten scheinen signifikant mehr zu hinterziehen als in den restlichen Bundesstaaten.	- Tobit-Maximum- Likelihood Verfahren mit verschiedenen Spezifikationen für die abhängige und die erklärenden Variablen; - Separate Schätzungen für Angehörige unterschiedlicher Steuerzahler-Grup- pen (Selbständige, Landwirte usw.).
2. Stenrod/USA (1985)	Individ. Einkom- mensteuer des Bundes	Querschnitts- analyse mit Individualdaten des IRS für 1977	Index für das Auftreten von Steuerhinter- ziehung (Häufig- keiten der Beset- zung der Einkom- mensintervalle innerhalb jeder Einkommens- klasse)	-	-	nicht signifikant	nicht signifikant	- Einkommen hat keinen signifikanten Effekt; - Alter hat keinen signifikanten Einfluß; - Verheiratete unter- scheiden sich nicht signifikant von Ledigen.	- OLS-Einzelglei- chungsschätzungen unter Einbezug/Aus- lassen der Einkom- mensvariable (wegen starken Verdachts der Multikollinearität zwischen dieser Variable und jener für die Grenzsteuer- belastung bei dem gewählten Vorgehen).

Tabelle 2 (Fortsetzung)

Autor/Land (Jahr)	Art der Steuerhinter- ziehung	Art der Studie, Stichprobe, Jahr	Maß für die Steuerhinter- ziehung	Wahr- schein- lichkeit der Entdeckung	Strafhöhe	Besteue- rung an der Quelle	Grenz- steuer- belastung	sonstige Einflußgrößen	Anmerkungen
3. Witte/ Woodbury/ USA (1985)	Individ. Einkom- mensteuer des Bundes	Querschnitts- analyse mit Daten des IRS für 1969, aggregiert auf Bezirksebene	Vom Fiskus ge- schätztes nicht- deklariertes Ein- kommen in Relation zur Summe aus deklariertem und aufgedecktem Einkommen	über- wiegend negativ	über- wiegend negativ	negativ	-	- Einkommen hat positiv signifikanten Effekt (mit abnehmendem Gewicht); - IRS-Kontakt hat positiv signifikanten Effekt; - Alter hat negativ signifikanten Einfluß; - schulische Bildung hat negativ signifi- kanten Effekt; - Arbeitslosigkeit hat positiv signifi- kanten Einfluß; - Komplexität der Steuerveranlagung hat positiv signifi- kanten Effekt.	- OLS-Einzelgleichungsschätzungen und (Zellner-)System- schätzungen mit ver- schiedenen Spezifika- tionen für die erklä- renden Variablen; - Separate Schätzungen für unterschiedliche Steuerzahlergruppen (Selbständige, Landwirte usw.).
4. Crane/ Nourzad/ USA (1985, 1986)	Individ. Einkom- mensteuer des Bundes	Längsschnitt- analyse mit aggre- gierten Jahres- daten für die Periode 1947 - 1981	Differenz zwischen deklariertem und unabhängig er- hobenem (wahrem) Einkommen: (a) absolut	negativ	negativ	negativ	positiv	- Zeitrend (zur approximativen Erfassung des Einflusses der im Zeitablauf intensivierten fiskalischen Kontrolle) ist nicht signifikant; Einkommen hat posi- tiv signifikanten Effekt;	- OLS-Einzelgleichungsschätzungen (Cochrane-Orcutt Verfahren) mit alternativen Spezifika- tionen für die Grenz- steuerbelastung;

Tabelle 2 (Fortsetzung)

Autor/Land (Jahr)	Art der Steuerhinter- ziehung	Art der Studie, Stichprob., Jahr	Maß für die Steuerhinter- ziehung	Wahr- schein- lichkeit der Entdeckung	Strafhöhe	Besteue- rung an steuer- der Quelle	Grenz- steuer- belastung	sonstige Einflußgrößen	Anmerkungen
5. <i>Poterba/USA</i> (1987)	Individ. Kapital- gewinnsteuern des Bundes	Längsschnitt- analyse mit aggre- gierten Daten für ausgewählte Jahre zwischen 1965 und 1982	(b) in Relation zum wahren Einkommen	nicht signifikant	negativ	negativ	positiv	– Zeitrend hat negativ signifikanten Einfluß; Einkommen hat keinen signifikanten Effekt; – In beiden Gleichungen hat die Inflationsrate einen positiv signi- fikanten Effekt.	
			Vom Fiskus geschätzte nicht- deklarierte Kapitalgewinne; (a) in Relation zu den insgesamt angefallenen Kapitalgewinnen	nicht eindeutig	–	–	positiv	– positiv signifikanter Effekt der Trend- variablen. – OLS-Einzelglei- chungsschätzungen sowie Schätzungen mit Instrument- variablen, mit alter- nativen Spezifikatio- nen für die marginale Steuerbelastung.	
			(b) Wie (a), im Verhältnis zur entsprechenden Relation bei den Zins- und Dividen- deneinkommen	–	–	–	positiv (relative Grenz- steuer- belastung)		

Tabelle 2 (Fortsetzung)

Autor/Land (Jahr)	Art der Steuerhinter- ziehung	Art der Studie, Stichprobe, Jahr	Maß für die Steuerhinter- ziehung	Wahr- schein- lichkeit der Entdeckung	Strafhöhe	Besteue- rung an steuer- belastung der Quelle	Grenz- steuer- belastung	sonstige Einflußgrößen	Anmerkungen
6. <i>Dubin/Graetz/ Wilde/USA (1987)</i>	Individ. Einkom- mensteuer des Bundes	Kombinierte Querschnitts-/ Längsschnitts- analyse mit auf Bundesstaats- ebene aggregierten Daten für die Jahre 1975 - 1985	Zusätzliches Nach- und Straf- steueraufkommen in Relation zum Gesamtsteuer- aufkommen (inkl. Nach- und Strafsteuer)	negativ	-	nicht signifikant	-	- Einkommen hat negativ signifikanten Effekt (mit abnehmendem Gewicht); - Alter hat keinen signifikanten Einfluß; - schulische Bildung hat positiv signifikanten Effekt; - Arbeitslosigkeit hat negativ signifikanten Einfluß; - Zettrend hat positiv signifikanten Effekt.	- GLS-Schätzungen mit Instrumentvariablen für die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung.
7. <i>Dubin/Wilde/ USA (1988)</i>	Individ. Einkom- mensteuer des Bundes	Querschnitts- analyse mit Indivi- dualdaten des IRS für 1969, aggregiert auf Bezirks- ebene	Vom Fiskus geschätztes nicht- deklariertes Ein- kommen in Rela- tion zur Summe aus deklariertem und aufgedecktem Einkommen	nicht eindeutig	-	negativ	-	- Alter hat überwiegend negativ signifikanten Einfluß; - schulische Bildung hat überwiegend negativ signifikanten Effekt; - Arbeitslosigkeit hat positiv signifikanten Einfluß; - Anteil der Nicht-Weißten hat keinen eindeutigen Einfluß.	- OLS-Einzelgleichungsschätzungen sowie Schätzungen mit Instrumentvariablen für die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung; - Separate Schätzungen für unterschiedliche Steuerzahlergruppen (Selbständige, Landwirte usw.).

Tabelle 2 (Fortsetzung)

Autor/Land (Jahr)	Art der Steuerhinter- ziehung	Art der Studie, Stichprobe, Jahr	Maß für die Steuerhinter- ziehung	Wahr- schein- lichkeit der Entdeckung	Strafhöhe	Besteue- rung an der Quelle	Grenz- steuer- belastung	sonstige Einflußgrößen	Anmerkungen
8. <i>Beron/ Tauchen/Witte/ USA (1988, 1990)</i>	Individ. Einkom- mensteuer des Bundes	Querschnitts- analyse mit Daten des IRS und Zensusdaten für 1989, aggregiert auf Bezirksebene	Zwei Maße für verheimlichtes Einkommen und zu Unrecht geltend gemachte Abzüge: (a) Relation zwi- schen dem Fiskus gegenüber dekla- riertem und unab- hängig erhobenem (wahrem) Einkom- men (b) Relation zwi- schen deklarierten Abzügen usf. und effektiv gebilligten Abzügen	negativ; überwie- gend nicht signifikant	-	über- wiegend negativ	-	- Einkommen hat positiv signifikanten Einfluß; - Alter hat keinen ein- deutigen Effekt; - schulische Bildung hat überwiegend positiv signifikanten Einfluß; - Haushalt mit Frau als Vorstand hat keinen eindeutigen Einfluß; - Beschäftigung im Dienstleistungssek- tor hat überwiegend positiv signifikanten Effekt; - geboren außerhalb des betr. Bezirks hat keinen eindeutigen Einfluß; - Arbeitslosigkeit hat keinen eindeutigen Effekt; - Hausbesitz hat keinen signifikanten Einfluß; - Anteil der Nicht- Weißen hat keinen signifikanten Effekt.	- Simultanschätzungen (Interdependenz zwischen Höhe des deklarierten Einkom- mens und Wahr- scheinlichkeit der Entdeckung); - Separate Schätzungen für unterschiedliche Steuerzahlergruppen (Selbständige, Land- wirte usf.).

Tabelle 2 (Fortsetzung)

Autor/Land (Jahr)	Art der Steuerhinter- ziehung	Art der Studie, Stichprobe, Jahr	Maß für die Steuerhinter- ziehung	Wahr- schein- lichkeit der Entdeckung	Strafhöhe	Besteu- rung an der Quelle	Grenz- steuer- belastung	sonstige Einflußgrößen	Anmerkungen
9. Weck- Hannemann/ Pommerehne/ Schweiz (1989)	Individ. Ein- kommensteuer von Bund, Kanton und Gemeinde	Kombinierte Querschnitts-/ Längsschnitts- analyse mit auf Kantons Ebene aggregierten Daten für die Jahre 1965, 1970 und 1978	Differenz zwi- schen dem Fiskus gegenüber dekla- riertem und unab- hängig erhobenem (wahrem) Einkom- men: (a) absolut, pro Kopf Steuer- pflichtiger (b) in Relation zum wahren Ein- kommen	nicht signifikant negativ negativ negativ	nicht signifikant negativ negativ signifikant	negativ negativ negativ negativ	positiv positiv positiv positiv	- Einkommen hat positiv signifikanten Effekt; - Alter hat negativ signifikanten Einfluß; - Steuerfreigrenze (in Relation zum wahren Einkommen) hat negativ signifikanten Einfluß; - zahlreiche weitere Kontrollmaßnahmen (wie Lohnausweis- doppel, Auflage des Steuerregisters in der Öffentlichkeit) und weitere potentielle Determinanten haben keinen signifi- kanten Effekt; - Arbeitslosigkeit hat keinen signifikanten Einfluß; - kein signifikanter Effekt für Ledige, Männer, Ausländer, Einwanderer, Stu- denten, Katholiken/Protestanten und Zugehörigkeit zum romanischen/deut- schen Kulturkreis; - Inflation hat positiv signifikanten Einfluß;	- Simultanschätzungen (Interdependenzen zwischen Ausmaß der Einkommensverheimlichung, Höhe der Strafe und Wahr- scheinlichkeit der Entdeckung); - Umfangreiche Sensitivitätstests unter Berücksich- tigung zahlreicher alternativer Spezifi- kationen für die abhängige und die er- klärenden Variablen, eingeschlossen zusätz- liche Interaktions- variablen.

Tabelle 2 (Fortsetzung)

Autor/Land (Jahr)	Art der Steuerhinter- ziehung	Art der Studie, Stichprobe, Jahr	Maß für die Steuerhinter- ziehung	Wahr- schein- lichkeit der Entdeckung	Strafhöhe	Besteu- rung an der Quelle	Grenz- steuer- belastung	sonstige Einflußgrößen	Anmerkungen
									- Indexierung gegen die Folgen der Inflation (kalte Progression) hat negativ signifi- kanten Effekt; - Mitbestimmungsrecht der Steuerzahler über öffentliche Ausgaben, Steuerbelastung/ Verschuldung hat negativ signifikanten Effekt; - Fehlendes Mitbestim- mungsrecht hat positiv signifikanten Einfluß.

a) Legende: Ein Strich bedeutet, daß der Einfluß der betreffenden Determinanten nicht überprüft, worden ist; „negativ/positiv“ weist darauf hin, daß die entsprechende Variable einen mindestens auf dem 90%-Sicherheitsniveau (beidseitig getestet) signifikanten negativen bzw. positiven Effekt auf die jeweilige abhängige Hinterziehungsvariable hat; „nicht signifikant“ gibt an, daß der Einfluß der betreffenden Variable nicht statistisch signifikant ist; „nicht eindeutig“ bedeutet, daß sich je nach verwendeter Stichprobe und/oder konkreter Spezifikation der entsprechenden Variablen sowohl negative als auch positive signifikante Koeffizienten ergeben.

b) Die abhängige Variable ist im Original etwas anders spezifiziert (Ausmaß an „Steuerhinterziehung“); entsprechend sind die in den Originaltabellen ausgewiesenen Koeffizienten uminterpretiert.

Quelle: Zusammengestellt anhand der angegebenen Studien (vgl. auch Literaturverzeichnis).

letzteres zutrifft, dann ist die meist verwendete OLS-Schätztechnik inadäquat und liefert verzerrte Koeffizienten. Die korrekte Spezifikation erfordert die Berücksichtigung der wechselseitigen Interaktionen im Rahmen eines Simultangleichungsmodells und entsprechender Schätzverfahren, wie sie neueren Untersuchungen (seit 1985) fast durchweg zugrundeliegen.

Gleichwohl kristallisiert sich auch in diesen Studien keine deutliche Evidenz für einen Abschreckungseffekt dieser beiden Variablen heraus²⁶; Wiederum kommt es für verschiedene Gruppen von Zensiten zu unterschiedlichen und z.T. entgegengesetzten Ergebnissen (so z.B. bei *Dubin/Wilde* 1988), die überdies sensitiv von der konkreten Spezifikation der beiden Politikparameter sowie der zu erklärenden Variable abhängen [*Crane/Nourzad* 1985, 1986, *Poterba* 1987, *Dubin/Graetz/Wilde* 1987]. Die einzige Politikvariable, die in nahezu allen Untersuchungen den erwarteten negativen Einfluß auf das Ausmaß an Hinterziehung aufweist, besteht in der Besteuerung (von Einkommen und Kapitalerträgen) an der Quelle. Das mit Schwarzarbeit erzielte Einkommen wird dabei allerdings nicht erfaßt, zumal es weit weniger gut entdeckt werden kann als etwa überhöhte Unkosten und sonstige zu Unrecht geltend gemachte Steuerabzüge.

Damit ist zugleich eine weitere Schwierigkeit angesprochen, der die meisten angeführten Untersuchungen gegenüberstehen. Von wenigen Ausnahmen abgesehen²⁷ wird als abhängige Variable nämlich auf eine Größe abgestellt, die ihrerseits auf *Schätzungen* der Steuerbehörden beruht, die wiederum von dem Erfolg der Fahndungsaktivitäten des Fiskus nicht *unabhängig* ist. Wie erfolgreich die Steuerbehörden bei der Aufdeckung des wahren Einkommens waren, bleibt aber letztlich im Dunkeln. Mit angemessenem Vorbehalt sind daher auch die Ergebnisse dieser Studien zu interpretieren, denn die geschätzten Koeffizienten spiegeln das Verhalten sowohl der Steuerbehörden als auch der Zensiten wider. Deutlich weniger Vorbehalte bestehen dagegen gegenüber den Untersuchungen von *Crane/Nourzad* 1985, 1986 und den beiden zuletzt angeführten Analysen. Sie stellen als Vergleichsgröße (zu dem dem Fiskus gegenüber deklarierten Einkommen) auf eine von den Informationen der Steuerstatistik möglichst unabhängige Einkommenserfassung ab. Sicherlich ist auch in dieser Referenzgröße ein Teil des mit Schwarzarbeit erzielten Einkommens nicht erfaßt. Die entsprechenden abhängigen Variablen hängen jedoch fast ausschließlich vom Verhalten der Steuerpflichtigen ab, so daß die geschätzten Koeffizienten mit mehr Vertrauen interpretiert werden können.

²⁶ Ebensovienig sprechen die Ergebnisse dafür, daß die beiden Politikinstrumente beliebig substituiert werden können. In der Tat weisen die bei *Crane/Nourzad* 1986 sowie *Weck-Hannemann/Pommerehne* 1989 ausgewiesenen Koeffizienten darauf hin, daß eine bestenfalls bescheidene Substitutionsbeziehung besteht.

²⁷ Hierzu zählen die Studien von *Crane/Nourzad* 1985, 1986 sowie die beiden zuletzt aufgeführten Untersuchungen.

Auch dieser Gruppe von Untersuchungen zufolge ergibt sich hinsichtlich der abschreckenden Wirkung von Kontrollen und Strafen indessen kein einheitliches Bild. In den Studien von *Crane/Nourzad* 1985, 1986 sowie von *Beron/Tauchen/Witte* 1988, 1990 kommt es – je nach Spezifikation der abhängigen Variable, des Vektors von erklärenden Größen und nach Wahl der Zensitengruppe – zu unterschiedlichen und zum Teil entgegengesetzten Ergebnissen. Hierbei konnte der Einfluß der Strafsteuerhöhe überdies nicht überprüft werden.

In unserer Untersuchung über die Schweiz (*Weck-Hannemann/Pommerhne* 1989) erweist sich der Einfluß der Strafsteuer durchweg als nicht signifikant²⁸. Die Koeffizienten für die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung erreichen vielfach erst dann ein negatives Vorzeichen und überschreiten deutlich die Schwelle der statistischen Signifikanz, wenn die entsprechende Variable mit dem Anteil jener Steuerpflichtigen gewichtet wird, welche aufgrund ihrer schulischen Bildung (Gymnasiums- oder Hochschulabschluß) am ehesten in der Lage sein dürften, subjektive Wahrscheinlichkeiten zu bilden, welche den objektivierten Maßen nahekomen²⁹. Wird als Gewicht jedoch der – quantitativ wesentlich bedeutendere – Anteil jener mit Primarschulabschluß verwendet, so ergibt sich für diese Politikvariable ein durchweg positiver und signifikanter Koeffizient³⁰.

Insgesamt kommen alle Studien zum Ergebnis, daß der abschreckende Effekt von Strafen und Kontrollen, *soweit* er überhaupt dem Vorzeichen nach bestätigt werden konnte, in quantitativer Hinsicht recht bescheiden ist. Diese Folgerung steht in Einklang mit neueren Untersuchungen über andere Arten illegitimer Vergehen³¹. Auch für weitere aus Sicht der Steuerbehörden abschreckende Maßnahmen wie das Ausstellen eines Lohnausweisdoppels und die öffentliche Auslage des Steuerregisters (mit den

²⁸ Dies gilt unabhängig von der konkreten Spezifikation, m.a.W., ob das jeweils höchste, tiefste oder das durchschnittliche kantonale Strafmaß zugrundegelegt wird, ebenso, ob die Anzahl Jahre der rückwirkenden Überprüfung zusätzlich berücksichtigt wird.

²⁹ Dies gilt wiederum unabhängig von der konkreten Spezifikation, m.a.W., ob die Entdeckungswahrscheinlichkeit anhand der Zahl von Einvernehmungen und Überprüfungen (pro 1000 Steuerpflichtige) oder z.B. mittels der Anzahl kantonalen Steuerkommissare (pro 1000 Steuerpflichtige) zu erfassen gesucht wird. Zu ähnlichen Ergebnissen sind unlängst auch *Dubin/Graetz/Wilde* 1990 für die Vereinigten Staaten gelangt.

³⁰ Ein positives Vorzeichen zeigt sich ebenso in den Studien von *Clotfelter* 1983 sowie von *Witte/Woodbury* 1985 als auch in zwei breitangelegten Panel-Untersuchungen [*Mason/Calvin* 1984 sowie *Kaplan/Reckers* 1985]. Letztere kommen zum Schluß, daß dieser – aus Sicht des Fiskus – höchst unerwünschte Effekt vor allem darauf beruht, daß mit der Einvernehmung und Überprüfung eines immer größeren Teils der Steuerpflichtigen immer mehr Zensiten die Erfahrung machen, daß von den Steuerbehörden ein oft nur kleiner Teil des insgesamt verheimlichten Einkommens aufgedeckt wird.

³¹ Vgl. für eine neuere Übersicht *Cameron* 1988.

wesentlichen Angaben über die Steuerfaktoren sämtlicher Zensiten) ergibt sich unserer Studie zufolge keine statistisch abgesicherte Evidenz³².

Schließlich wird die Hypothese, daß eine Steuermehrbelastung das Ausmaß an Hinterziehung dämpfe, empirisch nicht nur *nicht* bestätigt, sondern sogar deutlich verworfen: In Einklang mit der Volksmeinung ergibt sich in nahezu allen Untersuchungen, in denen der Einfluß der Grenzsteuerbelastung überprüft worden ist, ein eindeutig positiver und statistisch gesicherter Koeffizient für diese Variable³³. Die (theoretisch) unerwartete Wirkungsrichtung läßt sich – wie entsprechende Sensitivitätsrechnungen für die Schweiz ergeben (*Weck-Hannemann/Pommerehne* 1989, 531 f.) – nicht etwa auf spezifische Verläufe der Steuerfunktionen u. ä. m. zurückführen. Es scheint vielmehr, daß das Standardmodell zu einseitig auf die Verfolgung der obrigkeitlichen Sichtweise ausgerichtet ist und den Austauschbeziehungen zwischen Staat und mündigem Bürger zu wenig Rechnung trägt.

(2) Perspektive des souveränen politisch-ökonomischen Verhaltens

Schon *Kolm* 1973 und in neuerer Zeit wiederum *Cowell/Gordon* 1988 sowie *Bordignon* 1989 haben treffend kritisiert, daß die bislang vorherrschende Analyse des Steuerhinterziehungsproblems anhand eines Portfolio-selektionsmodells zu einseitig sei, weil dabei von der Austauschbeziehung zwischen Individuum und Staat völlig abstrahiert werde. In der Tat wird Steuerhinterziehung in den bisher vorliegenden Modellen als reines ‚Spiel gegen die Natur‘ aufgefaßt, bei dem es nicht darauf ankommt, wie der Staat seine Steuereinnahmen erzielt, noch, wie über die damit finanzierten Ausgaben entschieden wird.

Diese bereits im Steuerrealismus bemängelte Einseitigkeit in der Betrachtungsweise läßt sich jedoch überwinden³⁴, wenn die Frage nach der Steuerehrlichkeit mit jener nach der Staatseinstellung und der Steuermoral der Bürger und deren möglichen Bestimmungsgründen in Verbindung gebracht wird. Folgt man beispielsweise *Maital* 1982, so ist die in den Vereinigten Staaten in der Nachkriegszeit beobachtete Steuerehrlichkeit entscheidend auf die innere Überzeugung und den Wunsch der Bürger zurückzuführen, ein gewünschtes politisches und wirtschaftliches System zu unterstützen.

³² Und zwar auch dann nicht, wenn die erstgenannte Variable mit dem Anteil der unselbständig Erwerbstätigen gewichtet wird. Gleiches gilt für die Möglichkeit der Einsichtnahme in das Steuerregister, selbst wenn diese Variable mit der Anzahl der Tage gewichtet wird, während der das Register ausliegt oder mit anderen Faktoren wie den unterschiedlichen Voraussetzungen für die Einsichtnahme.

³³ Dies gilt ebenso für eine unlängst veröffentlichte Studie von *Alm/Bahl/Murray* 1990 über die individuelle Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in Jamaica.

³⁴ Die Maximierungsfunktion des Zensiten kann selbstredend sehr komplex sein, so daß weitere als die im folgenden angeführten Argumente darin eingehen können.

Diese Einstellung und Überzeugung sind allerdings keine unveränderlichen, exogenen Größen, als die sie in der finanzsoziologischen und psychologischen Literatur häufig dargestellt werden. Vielmehr ändern sie sich im Zeitablauf und hängen ihrerseits von den im politischen Bereich beschlossenen Aktivitäten und Maßnahmen ab. Entsprechend kann die innere Überzeugung auch einem Mißtrauen weichen, wie dies in den Vereinigten Staaten in den frühen 80er Jahren zu beobachten war, genährt durch wachsende Zweifel an der Fairneß des amerikanischen Steuer- und Abgabensystems. Dieser Argwohn bemächtigte sich vieler Bürger, welche sich genarrt sahen. Sie konnten sich des Eindrucks nicht erwehren, daß die während der letzten Dekade erbrachten staatlichen Leistungen die dafür erhobenen Steuergelder nicht wert gewesen seien³⁵. In diesem Zusammenhang wird die Einkommensteuer häufig als besonders ungerecht empfunden, nicht nur wegen ihrer komplizierten Ausgestaltung und den zahlreichen Ausnahmen und Schlupflöchern, sondern auch weil sie als Nominalsteuer konzipiert ist, so daß der Bürger – im Falle der Inflation – gleichsam automatisch in höhere Progressionsstufen katapultiert wird.

Der wesentlichen Folgerung aus diesen Befragungsergebnissen, nämlich daß die politisch-ökonomische Reaktion des mündigen Bürgers ernst zu nehmen ist, haben erstmals *Crane/Nourzad* 1985, 1986 explizit Rechnung getragen. Sie kommen zu dem – auch in Tabelle 2 aufgeführten – Schluß, daß die amerikanischen Steuerpflichtigen in Einklang mit der Volksmeinung³⁶ in der Tat zu mehr Hinterziehung neigen, wenn sie nicht nur nach ihrem Realeinkommenszuwachs besteuert, sondern auch noch inflationsbedingt mehr belastet werden. Es scheint m.a.W., als ob die Steuermehrbelastung aufgrund der kalten Progression von den düpierten Bürgern als nicht-legitimierte öffentliche Einnahmenerzielung angesehen wird, auf die sie, wiederum auf ihre Weise, durch Verheimlichung von zusätzlichen Einkommen reagieren.

Diese für die Vereinigten Staaten gewonnenen Erkenntnisse werden auch im Fall der Schweiz bestätigt, wobei sich in diesem Land eine zusätzliche Möglichkeit eröffnet, das Verhalten der Zensiten empirisch zu überprüfen. Weil in einem Teil der Kantone eine teilweise oder sogar vollumfängliche Einkommensindexierung in bezug auf Preisniveauänderungen vorgenommen wird, ist in ihnen ein entgegengesetzter, negativer Einfluß auf den Umfang an Steuerhinterziehung zu erwarten. Dieser gegenläufige Effekt

³⁵ Vgl. dazu die empirischen Belege bei *Aitken/Bonneville* 1980 sowie die Ergebnisse einer bei *Maital* 1982, 248, angeführten Gallup-Umfrage.

³⁶ Nicht unbedingt in Einklang mit den bisher vorliegenden theoretischen Modellen, denn sie erfordern wiederum spezifische Annahmen (u.a. über den Verlauf der relativen Risikofunktion im relevanten Bereich), um überhaupt zu konkreten Aussagen zu gelangen.

müßte in seiner Wirkung überdies um so stärker sein, je mehr das inflationsbedingte Hineinwachsen in höhere Progressionszonen im Zuge der Indexierung kompensiert wird. Dies scheint unseren Ergebnissen zufolge auch der Fall zu sein: Die Neigung, auf Preisniveausteigerungen mit der Verheimlichung von mehr Einkommen zu reagieren, wird um so stärker gedämpft, je umfassender die Einkommensindexierung gegen die Folgen der kalten Progression ausfällt.

Die Notwendigkeit, den mündigen Bürger ernst zu nehmen, zeigt sich auch in anderem Zusammenhang, nämlich bei der Abwägung der staatlichen Zwangsabgaben gegenüber den damit finanzierten öffentlichen Leistungen durch den Zensiten. So folgern *Thibaut/Friedland/Walker* 1974 und in neuerer Zeit *Alm/McClelland/Schulze* 1992 aus ihren jeweils mit amerikanischen Steuerzahlern durchgeführten Experimenten, daß die Steuerehrlichkeit dann deutlich höher ausfällt, wenn die Probanden den Eindruck haben, daß ihre Steuerzahlung wenigstens z.T. wieder an sie zurückfließt und nicht (aus ihrer Sicht) verschwendet wird.

Dieser bislang lediglich in Experimenten und Befragungen ermittelte Zusammenhang läßt sich im Fall der Schweiz auch anders überprüfen, indem nämlich auf die unterschiedlichen institutionellen Arrangements abgestellt wird, unter denen die Stimmbürger/Steuerzahler über das öffentliche Leistungsangebot und dessen Finanzierung entscheiden. So ist zu erwarten, daß in jenen Kantonen, welche ein direkt-demokratisches System aufweisen, in denen die Bürger also über ständige und weitgehende Mitwirkungsrechte hinsichtlich sowohl der Festlegung des Umfangs und der Struktur der öffentlichen Leistungen (Voranschlag des Budgets) als auch der Bestimmung des Steuerfußes oder der Verschuldung verfügen³⁷, auch vergleichsweise weniger Anreize zur Steuerhinterziehung bestehen als im Falle von Kantonen mit einem repräsentativen System. In einem rein repräsentativen System sind die Mitwirkungs- und Kontrollmöglichkeiten des Bürgers nämlich im wesentlichen auf die Wahl der Regierung und des Parlaments beschränkt. Als Folge dessen kann es eher zu einem von den Präferenzen einer Mehrheit der Bürger/Steuerpflichtigen abweichenden Leistungsangebot kommen, mit der weiteren Folge einer höheren Bereitschaft, sich dem Steuerzugriff zu entziehen.

Diese Vermutungen werden im Falle der Schweiz vollends bestätigt. In jenen Kantonen, in denen die Stimmbürger/Steuerzahler über direkte Mitwirkungsmöglichkeiten verfügen, ist pro Kopf der Steuerpflichtigen und im Durchschnitt der betrachteten Jahre und Kantone rund 1500 SFr. *weniger*

³⁷ Indem hierüber entweder obligatorisch oder zumindest fakultativ Referenden abgehalten werden und in denen mit den Unterschriften nur weniger Stimmbürger entsprechende Initiativen lanciert werden können.

Einkommen dem Fiskus gegenüber verheimlicht worden, was am Anteil des nicht-deklarierten am wahren Einkommen (aller Kantone) gemessen einer rund 30 Prozent niedrigeren „Einkommenslücke“ entspricht. Umgekehrt scheinen die Bürger jener Kantone, in denen keine direkten Kontrollmöglichkeiten der Regierung und des Parlaments bestehen, zum entgegengesetzten Verhalten zu neigen. Von ihnen ist im Durchschnitt und pro Kopf 1100 SFr. *mehr* verheimlicht worden; entsprechend liegt auch die Einkommenslücke um nahezu 20 Prozent über dem Mittelwert aller Jahre und Kantone. Schließlich nimmt die Aussagekraft der geschätzten Beziehung bei Einbezug dieser Variablen deutlich zu³⁸. Auch dies spricht dafür, der konkreten Art und Weise der öffentlichen Einnahmeerzielung und den Austauschbeziehungen zwischen Bürger und Staat explizit Rechnung zu tragen.

6. Schlußbetrachtung oder auch: des Pudels Kern

Moralische Appelle, wie sie uns von den Romantikern angetragen wurden, stellen kein brauchbares, längeranhaltendes Mittel gegen Steuerhinterziehung dar. Aber auch durch bloße Steuertechnik, namentlich hohe Strafen und die Intensivierung von Fahndung und Kontrolle, ist eine längerfristige Sicherung des Steuerstaates nicht erreichbar. Bleibt die Stärkung der individuellen Freiheitsräume über die Ausweitung der Volksrechte, den Ausbau des föderativen Konzepts und – gegebenenfalls – die konstitutionelle Beschränkung der traditionellen staatlichen Institutionen. Doch dies ist schon wieder ein eigenes Thema.

Zusammenfassung

Die Entscheidung, Steuern zu hinterziehen, beruht aus ökonomischer Sicht auf einem nutzenmaximierenden Verhaltenskalkül. Ausgehend von vielfältigen Zitaten in der schöngeistigen Literatur wird belegt, daß der aus der Zeit der Romantiker stammenden Forderung nach Steuerehrlichkeit keine nachhaltige Wirkung beschieden war. Das Verhalten der Steuersubjekte erweist sich – ebenso wie die steuertechnischen Vorschläge zur Einschränkung der Steuerhinterziehung – als erstaunlich invariant über die Zeit. Vorliegende empirische Untersuchungen deuten darauf hin, daß die in der neoklassischen Theorie als wesentlich erachteten Determinanten der Steuerhinterziehung weitgehend nicht den erwarteten Einfluß aufweisen: Kontrollen und Strafen bewirken, wenn überhaupt, nur einen äußerst schwachen abschreckenden Effekt, und die marginale Steuerbelastung führt – entgegen den theoretischen Erwartungen – zu vermehrter Steuerhinterziehung. Die empirischen Ergebnisse sind hingegen mit einer Sichtweise vereinbar, die – in Anlehnung an den Steuerrealismus – den Steuerzahler als mündigen Bürger begreift und die Frage nach der Steuerehrlichkeit mit jener nach der Staatseinstellung und der Steuermoral sowie deren möglichen Bestimmungsgründen in Verbindung bringt.

³⁸ Das Bestimmtheitsmaß ($\bar{R}^2$) steigt um 10 bis 20 Prozent.

Summary

The decision to evade taxes is based, according to the economic viewpoint, on a utility maximizing calculus. As for the determinants of tax evasion, empirical investigations suggest that the impact of those factors which neoclassical theory considers crucial is very small: Controls and penalties work at best as a weak deterrent, and increasing marginal tax burden causes even more, and not, as standard theory would have predicted, less tax evasion. The empirical results are, however, compatible with a broader viewpoint relating tax evasion to taxpayers' attitude towards the state with respect to the degree of participation granted to its citizens.

Literatur

- Aitken, S. / Bonneville, L. (1980), A General Taxpayer Opinion Survey. Washington, D.C.
- Allingham, M. / Sandmo, A. (1972), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1, 323 - 338.
- Alm, J. / Bahl, R. / Murray, M. N. (1990), Tax Structure and Tax Compliance. *Review of Economics and Statistics* 72, 603 - 613.
- Alm, J. / McClelland, G. M. / Schulze, W. D. (1989), Why Do People Pay Taxes? *Journal of Public Economics* 48, 21 - 38.
- Anonymus [C. Winzler] (1608), *Synopticae observationes de collectis seu contributione Imperii & Provinciarum, vulgo Reichs vund Landstewrn, hoc seculo non parum vtilis & necessariae*. Colonia Agrippinae.
- Arnd, K. (1852), *Die naturgemäße Steuer*. Frankfurt a.M.
- Beron, K. J. / Tauchen, H. V. / Witte, A. D. (1988), A Structural Equation Model for Tax Compliance and Auditing. Unveröff. Manuskript, National Bureau of Economic Research, Cambridge/Mass.
- / — / — (1990), The Effects of Audits and Socio-Economic Variables on Compliance. Unveröff. Manuskript, University of North Carolina, Chapel Hill.
- Biedermann, Y. (1987), Les activités économiques non officielles et leur impact sur le secteur économique officiel. Bern.
- Bordignon, M. (1989), A Fairness Approach to Income Tax Evasion. Unveröff. Manuskript, Katholische Universität Mailand.
- Borne, D. (1984), Vive le roi sans gabelle – les révoltes contre l'impôt en France du XVII^e au XX^e siècle. *Revue Française de Finances Publiques* 5, 9 - 20.
- Bothe, F. (1906), Die Entwicklung der direkten Besteuerung in der Reichsstadt Frankfurt bis zur Revolution 1612 - 1614. Leipzig.
- Bovenschen, S. (1983), Tierische Spekulationen: Bemerkungen zu den kulturellen Mustern der Tier-Projektionen. *Neue Rundschau* 94, 5 - 28.
- Brackert, H. / van Kleffens, C. (1989), *Von Hunden und Menschen: Geschichte einer Lebensgemeinschaft*. München.
- Buomberger, F. (1900), Bevölkerungs- und Vermögensstatistik in der Stadt und Landschaft Freiburg (im Uechtland) um die Mitte des 15. Jahrhunderts. *Zeitschrift für schweizerische Statistik* 36, 205 - 254.

- Cameron, S. (1988), The Economics of Crime Deterrence: A Survey of the Theory and Evidence. *Kyklos* 41, 301 - 323.
- Chassenée, B. (1588), *Consilium primum: de excommunicatione animalium insectorum*. Paris.
- Clotfelter, C. T. (1983), Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. *Review of Economics and Statistics* 65, 363 - 373.
- Cooper, T. (1830), *Lectures on the Element of Political Economy*. Columbia.
- Cowell, F. A. (1985), The Economic Analysis of Tax Evasion. *Bulletin of Economic Research* 37, 163 - 193.
- (1990), *Cheating the Government. The Economics of Evasion*. Cambridge/Mass.
- Cowell, F. A. / Gordon, J. (1988), Unwillingness to Pay: Tax Evasion and Public Good Provision. *Journal of Public Economics* 36, 305 - 321.
- Crane, S. S. / Nourzad, F. (1985), Time Value of Money and Income Tax Evasion under Risk-Averse Behavior: Theoretical Analysis and Empirical Evidence. *Public Finance* 40, 381 - 394.
- / — (1986), Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis. *Review of Economics and Statistics* 68, 217 - 223.
- Delatour, A. (1889), Articles „chiens“, in: Say, L. (Hrsg.), *Dictionnaire des finances* (A - D). Nancy.
- Deutsches Rechtswörterbuch*, Band 6 (1961 - 1972). Weimar.
- Dubin, J. A. / Graetz, M. J. / Wilde, L. L. (1987), Are We a Nation of Tax Cheaters? New Econometric Evidence on Tax Compliance. *American Economic Review, Papers and Proceedings* 77, 240 - 245.
- / — / — (1990), The Effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax, 1977 - 1986. *National Tax Journal* 43, 395 - 409.
- Dubin, J. A. / Wilde, L. L. (1988), An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance. *National Tax Journal* 41, 61 - 74.
- Elffers, H. (1991), *Income Tax Evasion: Theory and Measurement*. Deventer.
- Erler, A. (1963), *Bürgerrecht und Steuerpflicht im mittelalterlichen Städtewesen. Mit besonderer Berücksichtigung des Steuereides*. Frankfurt a. M.
- Evans, E. P. (1906), *The Criminal Prosecution and Capital Punishment of Animals*. London.
- Goethe, J. W. von (1829), *Wilhelm Meisters Lehrjahre*, zitiert nach: *Goethes sämtliche Werke*, 3. Band. Leipzig und Teschen, 1870, 206 - 476.
- Haller, C. L. von (1821), *Restauration der Staats=Wissenschaft oder Theorie des natürlich=geselligen Zustands, der Chimäre des künstlich=bürgerlichen entgegengesetzt*, (insges. 4 Bd.) hier 2. Band. Winterthur.
- Hartung, J. (1898), *Die direkten Steuern und die Vermögensentwicklung Augsburgs von der Mitte des 16. bis zum 18. Jahrhundert. Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich* 22, 1255 - 1297.
- (1903), *Der Lübecker Schoß bis zur Reformationszeit*. Leipzig.
- Heintel, E. (1950), Tierseele und Organismusproblem im Cartesianischen System. *Wiener Zeitschrift für Philosophie, Psychologie, Pädagogik* 3, 73 - 120.

- Hite, P. A.* (1987), An Application of Attribution Theory in Taxpayer Noncompliance Research. *Public Finance* 42, 105 - 119.
- Huber, P.* (1901), Der Haushalt der Stadt Hildesheim am Ende des 14. und in der ersten Hälfte des 15. Jahrhunderts. Dissertation Universität Leipzig.
- Ibn Khaldoun* (1865), *Prolégomènes historiques d'Ibn Khaldoun*. Übersetzung aus dem Arabischen in: *Notices et extraits des manuscrits de la bibliothèque impériale*. Paris, Band XIX, 1 - 116 (1. Teil) und Band XX, 1 - 480 (2. Teil).
- Jackson, B. R. / Milliron, V. C.* (1986), Tax Compliance Research: Findings, Problems, and Prospects. *Journal of Accounting Literature* 5, 125 - 165.
- Janssen, J.* (1866), *Frankfurts Reichsrespondenz*, Band 2. Freiburg i. B.
- Justi, J. H. G. von* (1766), *System des Finanzwesens, nach vernünftigen aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften, und aus der Natur aller Quellen des Staates hergeleiteten Grundsätzen und Regeln*. Halle.
- Kaplan, S. E. / Reckers, P. M. J.* (1985), A Study of Tax Evasion Judgements. *National Tax Journal* 38, 97 - 102.
- Kolm, S. C.* (1973), A Note on Optimum Tax Evasion. *Journal of Public Economics* 2, 265 - 270.
- Machiavelli, N.* (1540), *Discorsi sopra la prima Deca di Tito Livio*. Venedig.
- Maital, S.* (1982), *Minds, Markets, and Money*. New York.
- Mason, R. / Calvin, L. D.* (1984), Public Confidence and Admitted Tax Evasion in Oregon. *National Tax Journal* 37, 489 - 496.
- Maurer, G. L. von* (1870), *Geschichte der Städteverfassung in Deutschland*, (insges. 4 Bd.), hier Band 2. Erlangen.
- McCulloch, J. R.* (1852), *A Treatise on the Principle and Practical Influence of Taxation and the Funding System*. London.
- Müller, A.* (1809), *Die Elemente der Staatskunst (Öffentliche Vorlesungen 1808/09)*. Berlin.
- Novalis* [F. von Hardenberg] (1797), *Über Goethe (Vorarbeiten zu verschiedenen Fragmentsammlungen)*, zitiert nach der Novalis-Ausgabe von P. Kluckhorn und R. Samuel, Novalis Schriften, 2. Band, Stuttgart, 1981, 640 - 647.
- (1798/99), *Das Allgemeine Brouillon (Materialien zur Enzyklopädistik)*, zitiert nach der Novalis-Ausgabe von P. Kluckhorn und R. Samuel, Novalis Schriften, 3. Band. Darmstadt, 1968, 242 - 493.
- Parieu, F. E. de* (1863), *Traité des impôts*. 2. Band. Paris.
- Pausch, A.* (1978), *Steuerromantik*. Köln.
- Pencavel, J. H.* (1979), A Note on Income Tax Evasion, Labour Supply, and Nonlinear Tax Schedules. *Journal of Public Economics* 12, 115 - 124.
- Pommerehne, W. W.* (1985), Was wissen wir eigentlich über Steuerhinterziehung? *Rivista Internazionale di Science Economiche e Commerciali* 32, 1155 - 1186.
- Poterba, J. M.* (1987), Tax Evasion and Capital Gains Taxation. *American Economic Review, Papers and Proceedings* 77, 234 - 239.
- Priscil, P.* (1985), Die rechtliche Sonderstellung des Hundes im Spätmittelalter. *Zeitschrift für klassische Psychoanalyse* 3, 66 - 79.

- Puviani, A.* (1903), *Theoria dell'illusione finanziaria*. Palermo.
- Pyle, D. J.* (1990), The Economics of Taxpayer Compliance. *Journal of Economic Surveys* 5, 163 - 198.
- Roth, J. A./Scholz, J. T./Witte, A. D., Hrsg.* (1989), *Taxpayer Compliance*. 2 Bände. Philadelphia.
- Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs*, 127. Band (1979). Herausgegeben von den Mitgliedern des Bundesfinanzhofs. Bonn.
- Schmölders, G./Hansmeyer, K.-H.* (1980), *Allgemeine Steuerlehre*. Berlin.
- Schönberg, G. F. von* (1879), *Finanzverhältnisse der Stadt Basel im XIV. und XV. Jahrhundert*. Tübingen.
- Scholten, H.* (1952), *Die Steuermentalität der Völker im Spiegel ihrer Sprache*. Köln.
- Schopenhauer, A.* (1937 - 1941). *Sämtliche Werke*, 4 Bände. Leipzig.
- Sellert, W.* (1984), Das Tier in der abendländischen Rechtsauffassung. *Studium Generale* (Vorträge zum Thema Mensch und Tier), Band 2.
- Slemrod, J.* (1985), An Empirical Test for Tax Evasion. *Review of Economics and Statistics* 67, 232 - 238.
- Smith, A.* (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*; zitiert nach der Ausgabe von E. R. A. Seligman. London.
- Sodoffsky, G.* (1901), Das Gesetz über die Hundesteuer in den Städten Rußlands vom 1. Dez. 1897. *Finanzarchiv* 18, 717 - 726.
- (1903), Die Abgaben von Hunden in Großbritannien und Irland. *Finanzarchiv* 20, 810 - 836.
- Strelin, G. G.* (1821), *Revision der Lehre von Auflagen und von Benutzung der Domainen durch Verpachtung und Verwaltung auf Rechnung*. Erlangen.
- Stromer, W. von* (1970), *Oberdeutsche Hochfinanz 1350 - 1450, Teil II*. Wiesbaden.
- Thibaut, J./Friedland, N./Walker, L.* (1974), Compliance with Rules: Some Social Determinants. *Journal of Personality and Social Psychology* 30, 792 - 801.
- Thomann, C.* (1985), Nos chers impôts: guide historique destiné au contribuable neuchâtelois soucieux de conserver en toutes circonstances sa sérénité et même sa bonne humeur. *Nouvelle Revue Neuchâteloise* 2, 1 - 46.
- Tobler, G.* (1893), *Thierprocesse in der Schweiz*. Bern.
- Vocke, W.* (1866), *Geschichte der Steuern des britischen Reichs*. Leipzig.
- Wagner, A.* (1901), *Finanzwissenschaft*, 4. Theil: *Specielle Steuerlehre*, 1. Halbband. Leipzig.
- Waldthausen, F.* (1911), *Der Bremer Vermögensschoss im Rahmen der direkten Besteuerung Bremens im XIX. Jahrhundert*. Stuttgart und Berlin.
- Webley, P./Halstead, S.* (1986), Tax Evasion on the Micro: Significant Simulations or Expedient Experiments? *Journal of Interdisciplinary Economics* 1, 87 - 100.
- Weck-Hannemann, H./Pommerehne, W. W.* (1989), Einkommensteuerhinterziehung in der Schweiz: Eine empirische Analyse. *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik* 125, 515 - 556.

- Weck-Hannemann, H./Pommerehne, W. W./Frey, B. S. (1985), Schattenwirtschaft. München.*
- Witte, A. D./Woodbury, D. F. (1985), The Effects of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax. National Tax Journal 38, 1 - 13.*
- Zedler, J. H. (1744), Grosses vollständiges Universal-Lexicon Aller Wissenschaften und Künste, Welche bishero durch menschlichen Verstand und Witz erfunden und verbessert worden sind, usw. Leipzig und Halle.*