Moralische Aspekte der Besteuerung

Gebhard Kirchgässner

November 2001 Discussion paper no. 2001-19

Editor: Prof. Jörg Baumberger
University of St. Gallen
Department of Economics
Bodanstr. 1
CH-9000 St. Gallen
Phone ++41 71 224 22 41
Fax ++41 71 224 28 85
Email joerg.baumberger@unisg.ch

Publisher: Forschungsgemeinschaft für Nationalökonomie
an der Universität St. Gallen
Dufourstrasse 48
CH-9000 St. Gallen
Phone ++41 71 224 23 00
Fax ++41 71 224 26 46

Electronic Publication: www.fgn.unisg.ch/public/public.htm

Moralische Aspekte der Besteuerung¹

Gebhard Kirchgässner

Author's address: Prof. Dr. Gebhard Kirchgässner
Universität St. Gallen und CESifo,
Schweizerisches Institut für Aussenwirtschaft und Angewandte
Wirtschaftsforschung
Dufourstrasse 48
9000 St. Gallen
Tel. ++41 71 224 23 40
Fax ++41 71 224 22 98
Email Gebhard.Kirchgaessner@unisg.ch
Website www.siaw.unisg.ch/kirch/gki/kir.html

¹Vortrag im Rahmen des Steuerkongresses "Integriertes Steuer- und Sozialsystem in der Zukunft", Heidelberg, 21. Juni 2001. Überarbeitete schriftliche Fassung, November 2001.

Abstract

What are the conditions under which a moral justification of taxation is possible? This question does not only interest philosophers and economists from a scientific point of view, but it can have considerable practical relevance as well because the willingness of citizens to pay taxes may depend upon whether they consider taxation as being morally justified or not. This paper attempts to give some answers on the question what these conditions are. First, reporting results of an empirical study the impact of tax morale on tax evasion is demonstrated. After this, some (philosophical) considerations are presented concerning the moral justification of taxation, i.e. it is asked when we might speak of a moral obligation to pay taxes. Then, we consider some papers which ask for institutional factors that may have an impact on tax morale. We finish with some remarks about possibilities to raise tax morale.

Zusammenfassung

Unter welchen Bedingungen die Erhebung einer Steuer moralisch gerechtfertigt werden kann, interessiert nicht nur Philosophen (und auch Ökonomen) als Wissenschaftler, sondern kann auch erhebliche praktische Bedeutung haben: Die Bereitschaft der Bürgerinnen und Bürger, Steuern zu entrichten, dürfte wesentlich davon abhängen, ob sie die Erhebung der Steuern als gerechtfertigt ansehen oder nicht. Aber unter welchen Bedingungen gilt dies? Die vorliegende Arbeit versucht, hierauf einige Antworten zu geben. Hierzu wird zunächst aufgezeigt, welche Auswirkungen die Steuermoral auf die Steuerhinterziehung hat. Dann werden einige Überlegungen dazu vorgestellt, wann die erhobene Steuer als moralisch gerechtfertigt und die Steuerzahlung dementsprechend als moralisch geboten angesehen werden kann. Danach wird auf einige Arbeiten eingegangen, in denen versucht wird zu ermitteln, wovon die Steuermoral abhängen könnte. Wir schließen mit einigen Ausführungen darüber, wie man versuchen könnte, die Steuermoral zu heben.

Keywords

tax morale, tax evasion, principles of taxation, trust, direct democracy, federalism

JEL Classification

H20, H26

1 Einleitung

Obwohl vieles von dem, was Ökonomen über die (wirtschaftliche) Wirklichkeit behaupten und/oder Politikern als Handlungsanweisungen mit auf den Weg geben möchten, erhebliche moralische Implikationen hat, sind moralische Fragen typischerweise nicht das, womit sich Ökonomen beschäftigen. Sie sehen sich eher – und eigentlich nicht zu Unrecht – als Vertreter einer unter dem Postulat der Wertfreiheit stehenden Realwissenschaft, deren Aufgabe es ist, die Welt zu analysieren und (politische) Handlungsmöglichkeiten aufzuzeigen, ohne dass sie in der Lage wären, darüber moralische Urteile abzugeben.¹⁾ Den Wirtschaftssubjekten, deren Handeln sie analysieren, unterstellen sie ‚rationales‘, nicht ‚moralisches‘ Verhalten, wobei zumeist offen bleibt (und auch offen bleiben kann), inwieweit diese beiden Arten des Handelns deckungsgleich sein können bzw. inwieweit sie in einem Spannungsverhältnis zueinander stehen. Dass ihre eigenen Politikvorschläge dennoch in aller Regel auf massiven Werturteilen beruhen, wird von vielen Ökonomen dabei geflissentlich übersehen; schließlich argumentieren sie – nach ihrem eigenen Selbstverständnis – ‚rein ökonomisch‘.

Sobald es sich um Fragen der Besteuerung handelt, stellt sich die Situation zumindest etwas anders dar. Der auch von Ökonomen verwendete Begriff der ‚Steuermoral‘ macht bereits deutlich, dass zwischen Besteuerung einerseits und moralischem Verhalten andererseits eine Beziehung besteht. Freilich wird dieser Begriff von ihnen in aller Regel (fast) ausschließlich der Finanzpsychologie zugerechnet; man versteht darunter „die allgemeine Einstellung der Steuerpflichtigen zur Erfüllung oder Nichterfüllung ihrer steuerlichen Pflichten“ (G. SCHMÖLDERS (1981, S. 128))²⁾. Systematisch werden die moralischen Aspekte damit auf die Ebene der Präferenzen verschoben, über welche die Ökonomen – gemäß dem Diktum „de gustibus non est disputandum“ – sowieso keine Urteile abgeben können. Es gilt als Aufgabe der (für die Analyse der Präferenzen offensichtlich zuständigen) Psychologen, sich, soweit dies überhaupt wissenschaftlich möglich ist, hierzu zu äußern.

Diese traditionelle Betrachtungsweise verkürzt die tatsächlich vorhandene Problematik erheblich, und zwar in zwei Richtungen. Zum einen wird zwar möglicherweise noch nach den Auswirkungen der Steuermoral auf die Bereitschaft, Steuern zu zahlen, gefragt, soweit nicht beides ohnehin gleichgesetzt wird, aber da es sich hier – wie gesagt – um Eigenschaften der individuellen Präferenzen handelt, ist dies in aller Regel das Ende der (ökonomischen) Analyse. Die Frage, von welchen gesellschaftlichen Bedingungen die Steuermoral abhängig sein könnte bzw. – etwas konkreter formuliert – unter welchen institutionellen Voraussetzungen die Bürgerinnen und Bürger eher bereit sind, ihre Steuerpflicht zu erfüllen, wird kaum mehr gestellt.³⁾ Dabei

1. Zur Diskussion des Konzepts der Wertfreiheit siehe H. ALBERT (1956, 1963) sowie G. KIRCHGÄSSNER (1982).

2. Siehe hierzu auch G. SCHMÖLDERS (1951).

3. Es gibt jedoch in jüngerer Zeit eine experimentelle Literatur, die sich mit Bestimmungsgrößen und Auswirkungen der Steuermoral befasst. Siehe z.B. H. ELFFERS, R.H. WEIGEL und D.J. HESSING (1987), J. ALM, G.H. MCCLELLAND und W.D. SCHULZE (1992, 1999), J. ALM, B.R. JACKSON und M. MCKEE (1992) oder FELD und TYRAN (2001).

könnte der (politische) Ökonom gerade auch auf solche Fragen eine Antwort geben, und zwar ohne, dass er damit mit dem – vernünftig verstandenen – Prinzip der Wertfreiheit der Wissenschaften in Konflikt geraten müsste.

Zweitens übersieht diese Haltung, dass sich die normative Steuerlehre für ihre Argumentationen immer moralischer Kriterien bedient hat. Anders sind z.B. die Diskussionen über die Gleichheit des Opfers, welches von allen Steuerpflichtigen zur Aufrechterhaltung der staatlichen Institutionen zu erbringen ist, gar nicht verständlich. Und selbst die moderne Theorie der ‚Public Finance‘ basiert auf einem ethischen Konzept, jenem des Utilitarismus, wie in der Theorie der optimalen Besteuerung deutlich sichtbar ist.⁴⁾ Dabei ergeben sich, wenn man sich auf diese Theorie überhaupt einlassen will, aus diesen Überlegungen moralische Forderungen in zwei Richtungen, sowohl gegen den Steuerpflichtigen als auch, was freilich häufig unterschlagen wird, gegen die Gemeinschaft bzw. den Staat, die bzw. der Steuern erhebt. Sie müssen sich in ihrer Höhe und Struktur rechtfertigen lassen, und genau dies strebt die Theorie optimaler Besteuerung letztlich an.

Die Frage nach moralischen Aspekten der Besteuerung ist damit zunächst die Frage danach, wann bzw. unter welchen Bedingungen die Erhebung von Steuern moralisch gerechtfertigt werden kann. Auf sie soll in dieser Arbeit zunächst eingegangen werden. Erst wenn eine solche Rechtfertigung als geglückt angesehen werden kann, kann man sinnvollerweise von einer moralischen Pflicht der Bürgerinnen und Bürger, ihre Steuern zu bezahlen (bzw. nicht zu hinterziehen), sprechen.⁵⁾ In beiden Fällen handelt es sich freilich um eine Thematik, die traditionell der Ethik – und damit der praktischen Philosophie – und nicht der Wirtschaftstheorie zugeordnet wird.⁶⁾ Da sich andererseits, wie an der Person von ADAM SMITH am deutlichsten wird, die politische Ökonomie aus der Moralphilosophie heraus entwickelt hat und da zudem die Wirtschaftsethik heute zunehmend wieder als Teil der Wirtschaftswissenschaft begriffen wird, ist die Frage der moralischen Pflichten in Zusammenhang mit der Besteuerung ein Gebiet, in welchem sich praktische Philosophie und Ökonomik treffen können. Selbstverständlich kann die Beantwortung der Frage, ob die Erhebung einer bestimmte Steuer moralisch gerechtfertigt bzw. ihre Zahlung moralisch gefordert ist, nicht mit dem gleichen Wahrheitsanspruch beantwortet werden wie

4. Zur Übersicht über die ‚neue Finanztheorie‘ sowie insbesondere die Theorie optimaler Besteuerung siehe z.B. W. RICHTER und W. WIEGARD (1993), zur Bedeutung des Utilitarismus für die ökonomische Theoriebildung G. KIRCHGÄSSNER (1998).

5. Selbstverständlich kann eine rechtlich verbindliche Pflicht, Steuern zu bezahlen, für die einzelnen Staatsbürgerinnen und Staatsbürger auch dann bestehen, wenn die Erhebung einer Steuer moralisch nicht gerechtfertigt werden kann, und zur Einhaltung dieser Pflichten können Strafandrohungen eingesetzt werden. Damit wird daraus jedoch noch keine moralische Pflicht. Einer rein legalistischen Auffassung, nach welcher eine Steuerzahlung (im demokratischen Staat) schon deshalb eine moralische Pflicht darstellt, weil sie legal beschlossen wurde, soll hier nicht gefolgt werden, obwohl eine solche Auffassung historisch durchaus bedeutsam war.

6. Tatsächlich gibt es über Fragen der Besteuerung unter Philosophen auch intensive Auseinandersetzungen. So wurde z.B. darüber diskutiert, ob Bürgerinnen und Bürger auf das mit einer negativen Einkommensteuer verbundene Mindesteinkommen auch dann Anspruch haben sollen, wenn sie arbeitsfähig aber nicht arbeitswillig sind. Siehe hierzu die Beiträge von J. ELSTER (1989, S. 215f.), PH. V. PARIJS (1991, 1992, 1995), J. RAWLS (1993), P. RIPPE (1995) sowie G. KIRCHGÄSSNER (1998a, S. 411ff.).

die Aussagen der positiven Ökonomik: Der kategoriale Unterschied zwischen theoretischen und praktischen Aussagen soll hier nicht verwischt oder gar bestritten werden. Es ist jedoch möglich, bestimmte Zustände anhand von Kriterien, die man vorgeschlagen hat und über die (vielleicht) im Diskurs Einigung erzielt werden kann, zu beurteilen. Nicht mehr, aber auch nicht weniger kann (sinnvoll verstandene) normative Ökonomik letztlich leisten.

Die Frage, unter welchen Bedingungen die Erhebung einer Steuer moralisch gerechtfertigt werden kann, ist aber nicht nur eine Frage, die Philosophen oder Ökonomen als Wissenschaftler interessieren mag, sondern sie kann auch erhebliche praktische Bedeutung haben. Die Bereitschaft der Bürgerinnen und Bürger, Steuern zu entrichten, dürfte wesentlich davon abhängen, ob sie deren Erhebung als gerechtfertigt ansehen oder nicht.⁷⁾ Damit kommen wir zur zweiten zentralen Fragestellung dieser Arbeit: Unter welchen Bedingungen sind die Bürgerinnen und Bürger eher bereit, ihre Steuern zu entrichten, und wann werden sie eher versuchen, Steuern zu hinterziehen. Wie oben bereits angedeutet wurde, interessieren uns dabei nicht die individuellen Dispositionen der einzelnen Wirtschaftssubjekte: Diese Frage mag, soweit sie für wichtig und interessant gehalten wird, durchaus den Psychologen überantwortet werden. Es geht vielmehr um die Untersuchung der *institutionellen* Bedingungen.

Alle diese Überlegungen machen freilich nur dann Sinn, wenn die Steuermoral tatsächlich Einfluss auf das tatsächliche Verhalten der Bürgerinnen und Bürger hat. Daher sollen im folgenden zunächst die Auswirkungen der Steuermoral auf die Aktivitäten in der Schattenwirtschaft aufgezeigt werden (*Abschnitt 2*). Im *3. Abschnitt* werden einige Überlegungen dazu vorgestellt, wann eine erhobene Steuer als moralisch gerechtfertigt und die Steuerzahlung dementsprechend als moralisch geboten angesehen werden kann. Danach wird auf einige Arbeiten eingegangen, in denen versucht wird zu ermitteln, wovon die Steuermoral abhängen könnte (*Abschnitt 4*). Wir schließen mit einigen Ausführungen darüber, wie man versuchen könnte, die Steuermoral zu heben (*Abschnitt 5*).

2 Die Rolle der Steuermoral in der Schattenwirtschaft

Ist die Steuermoral für das (durchschnittliche) Verhalten der Bürgerinnen und Bürger tatsächlich relevant bzw. ist die Steuerhinterziehung in Ländern mit hoher Steuermoral – *ceteris paribus* – tatsächlich geringer als in Ländern mit geringer Steuermoral? Diese Frage ist deshalb nicht einfach zu beantworten, weil – entsprechend der oben angegebenen Definition – die Steuermoral zu leicht mit der tatsächlichen Bereitschaft, die Steuern zu bezahlen, gleichgesetzt wird, ohne dass auf die sonstigen Bedingungen eingegangen wird. Dann aber sind entsprechende Aussagen tautologisch bzw. empirisch leer. Daher muss man versuchen, die Steuermoral unabhängig von der aktuellen Bereitschaft, Steuern zu bezahlen, zu erfassen, und sie in ein Modell zu integrieren, in welchem sie – zusammen mit anderen Faktoren – das Ausmaß der Steuerhinterziehung erklären kann.

7. Siehe hierzu auch K. SCHMIDT (1994).

Eine solche Untersuchung hat H. WECK (1983) durchgeführt, wobei sie freilich nicht das Ausmaß der Steuerhinterziehung, sondern jenes der Schattenwirtschaft als erklärende Variable verwendet hat. Nun gehören zur Schattenwirtschaft, soweit man den üblicherweise angebotenen Definitionen folgt, neben der (einfachen) Steuerhinterziehung auch die Schwarzarbeit sowie illegale Aktivitäten.⁸⁾ Da aber diese typischerweise ebenfalls mit Steuerhinterziehung verbunden sind, kann man die Größe der Schattenwirtschaft durchaus als Indikator für das Ausmaß der Steuerhinterziehung verwenden.

Um in einem internationalen Vergleich die Größe der Schattenwirtschaften der einzelnen Länder zu schätzen, verwendet H. WECK (1983) einen Modellansatz zur Erfassung nicht beobachtbarer Variablen. Dabei wird davon ausgegangen, dass es für die nicht beobachtbare Variable ‚Größe der Schattenwirtschaft‘ einerseits Einflussfaktoren und andererseits Indikatorvariablen gibt. Die Einflussvariablen sind die ‚Input-Variablen‘ des Modells, sie bestimmen die Größe der Schattenwirtschaft, während die Indikatorvariablen ‚Output-Variable‘ sind, mit deren Hilfe die Größe der Schattenwirtschaft ‚gemessen‘ werden kann. Dieses Modell wird mit dem ‚LISREL-Verfahren‘ (einem von K.G. JÖRESKOG und M. V. THILO (1973) entwickelten Verfahren zur Schätzung von ‚linear interdependent structural relationships‘) geschätzt, wobei auch Werte für die Größe der Schattenwirtschaft ermittelt werden können.

Als Einflussfaktoren verwendet H. WECK (1983) zunächst die Höhe der Steuerbelastung, wobei sie zwischen den Anteilen der direkten Steuern (ST_{dir}), der indirekten Steuern (ST_{indir}) und der Sozialversicherungsbeiträge (SVB) am Bruttoinlandsprodukt unterscheidet. Dazu kommen die Wahrnehmung der Steuerbelastung, gemessen durch die Veränderung des Anteils der direkten Steuern am Bruttoinlandsprodukt (ΔST_{dir}), die Belastung durch staatliche Regulierung (REG), approximiert durch den Anteil der öffentlich Beschäftigten an den Erwerbspersonen, das reale verfügbare pro-Kopf-Einkommen (YVR), den 10-Jahres-Durchschnitt der Arbeitslosenquote (ALQ) sowie die in Umfragen ermittelte ‚Steuermoral‘ (STMOR).⁹⁾ Diese Variablen konstituieren neben einem stochastischen Restglied (ε) die Größe der Schattenwirtschaft (S). Als Indikatorvariablen werden die altersbereinigte Erwerbsquote der Männer (ERW), die effektive Wochenarbeitszeit (ZEIT) sowie die Wachstumsrate des – offiziell ausgewiesenen – Bruttoinlandsprodukts (WR_{BIPo}) verwendet, zu denen jeweils wieder ein Störglied (δ_i , $i = 1, 2, 3$) hinzutritt. Mit Daten für siebzehn OECD-Staaten und für die fünf Jahre 1960, 1965, 1970, 1975 und 1978 schätzt sie folgendes Modell:¹⁰⁾

8. Zur Definition der Schattenwirtschaft und ihrer Bestandteile siehe z.B. G. KIRCHGÄSSNER (1984, S. 379).

9. Tatsächlich verwendet sie einen ‚Index der Steuerunmoral‘. Zur Konstruktion dieser Variablen siehe H. WECK (1983, S. 91, S. 110) sowie H. WECK, W.W. POMMERHNE und B.S. FREY (1984, S. 57.) Inhaltlich ändert sich jedoch nichts, wenn man statt dessen mit der Steuermoral argumentiert, soweit man berücksichtigt, dass sich dadurch das Vorzeichen umdreht.

10. Siehe H. WECK (1983, S. 112) sowie B.S. FREY und H. WECK-HANNEMANN (1984, S. 40), die das gleiche Modell verwenden. – Die Zahlen in Klammern sind die Absolutbeträge der t-Werte der geschätzten Parameter. FG gibt die Zahl der Freiheitsgrade an. Die verwendeten Variablen wurden vor der Schätzung standardisiert.

(i) Das Strukturmodell

$$\begin{aligned}
 S &= \underset{(2.8)}{0.419} ST_{\text{dir}} + \underset{(1.1)}{0.090} ST_{\text{indir}} - \underset{(1.2)}{0.113} SVB - \underset{(0.6)}{0.042} \Delta ST_{\text{dir}} \\
 &+ \underset{(2.4)}{0.294} REG + \underset{(1.4)}{0.136} YVR - \underset{(1.1)}{0.078} ALQ - \underset{(4.5)}{0.480} STMOR + \varepsilon.
 \end{aligned}$$

(ii) Das Messmodell

$$ERW = -0.080 S + \delta_1, \quad R^2 = 0.621,$$

$$ZEIT = -1.000 S + \delta_2, \quad R^2 = 0.419,$$

$$WR_{\text{BIPO}} = -0.198 S + \delta_3, \quad R^2 = 0.976.$$

$$\chi^2 = 61.5, \quad FG = 52.$$

Im Strukturmodell haben lediglich das Ausmaß der Belastung mit direkten Steuern, das Ausmaß der Regulierung sowie die Steuermoral einen signifikanten Einfluss. Dabei ist zu beachten, dass der geschätzte Koeffizient der Steuermoral auf einem Niveau von weniger als 0.1 Prozent signifikant von Null verschieden ist; die Steuermoral hat somit den am stärksten signifikanten Einfluss auf das Ausmaß der Schattenwirtschaft. Damit dürfte offensichtlich sein, dass dieser Einfluss nicht vernachlässigt werden darf.

Wie bedeutsam dieser Einfluss ist, kann am Vergleich zweier Länder aus dieser Stichprobe, den Niederlanden und Italien, gezeigt werden. Gemäß B.S. FREY und H. WECK-HANNEMANN (1984, S. 46) hatte im Jahr 1978 Italien eine größere Schattenwirtschaft (im Vergleich zum Bruttoinlandsprodukt) als die Niederlande, obwohl diese mit 16.1 Prozent eine deutlich höhere Belastung mit direkten Steuern und mit 13.9 Prozent auch einen höheren Anteil der öffentlich Beschäftigten an den Erwerbspersonen als Italien aufwies, wo die entsprechenden Anteile 10.2 bzw. 13.2 betrugen. Das Resultat wird entscheidend durch die deutlich höhere Steuermoral in den Niederlanden bestimmt.¹¹⁾ Ohne deren Berücksichtigung könnte dieses Modell kaum sinnvoll geschätzt werden. Dies aber bedeutet, dass es ohne Berücksichtigung dieser ‚moralischen Komponente‘ kaum möglich sein dürfte, international vergleichend die Ursachen der Schattenwirtschaft zu erfassen.¹²⁾ Auch wenn man den ökonomischen Ansatz verwendet, ist es daher sinnvoll und in vielen Fällen sogar notwendig, zur Erklärung der Schattenwirtschaft (und damit auch der Steuerhinterziehung) auf moralische Einstellungen zurückzugreifen. Damit aber drängt sich eine genauere Untersuchung der Steuermoral bzw. ihrer Bestimmungsgründe nahezu auf.

11. Siehe H. WECK (1983, S. 119, S. 133). Zur Berechnung der Höhe der Schattenwirtschaft der einzelnen Länder wurden nur die signifikanten Variablen des Strukturmodells verwendet.

12. Formal ergibt sich dies auch daraus, dass die geschätzten Regressionskoeffizienten verzerrt sind, wenn in der Schätzgleichung (entscheidende) Variablen fehlen, soweit diese Variablen nicht mit den anderen erklärenden Variablen unkorreliert sind.

3 Zur moralischen Beurteilung der Besteuerung

Wie oben ausgeführt wurde, wurde die Besteuerung bzw. die Steuerpflicht schon immer auch als ein moralisches Problem betrachtet. Es geht dabei um das Problem der ‚Steuergerechtigkeit‘. Denjenigen, die in der christlichen Tradition stehen, dürfte insbesondere jene Begebenheit aus dem Neuen Testament geläufig sein, als JESUS von den Pharisäern gefragt wurde: „Ist es erlaubt, dem Kaiser Steuern zu zahlen, oder nicht?“, und er nach Betrachtung einer Steuermünze antwortete: „Gebt also, was des Kaisers ist, dem Kaiser, und was Gottes ist, Gott“. ¹³⁾ Zwar ging es bei dieser Auseinandersetzung weniger um Fragen der Steuergerechtigkeit als vielmehr um andere theologische Probleme. ¹⁴⁾ Immerhin aber haben diese und andere Stellen aus dem Neuen Testament dazu geführt, dass – zumindest in einem Teil der christlichen Tradition, dem Protestantismus – auch die staatliche ‚Obrigkeit‘ grundsätzlich als ‚von Gott eingesetzt‘ betrachtet wurde, ¹⁵⁾ weshalb es als Sünde betrachtet wurde, die von dieser geforderten Steuern nicht zu entrichten. Dieser moralische Druck auf die Untertanen wurde dann noch verstärkt, wenn es sich, wie z.B. im Vereinigten Königreich und in den Skandinavischen Staaten, um eine Staatskirche handelte, bei welcher das Staatsoberhaupt gleichzeitig kirchliches Oberhaupt war (bzw. heute noch ist). ¹⁶⁾

In den theologischen Diskussionen über die moralische Bewertung der Steuerpflicht ging es, soweit dies nicht durch andere, wie die gerade beschriebenen kirchenpolitischen Fragen überlagert wurde, im Kern um nicht mehr als um eine Anwendung der Idee des ‚gerechten Preises‘ bzw., um es allgemeiner zu formulieren, um ein Problem der Tauschgerechtigkeit. Die Idee des gerechten Preises, die sich bereits in der *Nikomachischen Ethik* von ARISTOTELES findet, kennzeichnet die wirtschaftsethischen Ideen der großen Scholastiker ALBERTUS MAGNUS und insbesondere seines Schülers THOMAS VON AQUIN, der in seiner *Summa Theologica* zum ers-

13. Matthäus 22, 17ff. bzw. Markus 12, 14ff. oder Lucas 20, 22ff.

14. Auf den Steuermünzen war das Bild des Kaisers, der sich bekanntlich als Gott verehren liess. Den Juden war es nicht nur verboten, sich von ihrem Gott, Jahwe, ein Bild zu machen, sondern erst recht, Abbildungen von anderen Göttern zu erstellen oder zu besitzen. Insofern war bereits der Besitz einer Steuermünze, d.h. eines (fremden) Götterbildnisses, theologisch gesehen hoch problematisch. Siehe hierzu U. LUTZ (1997, S. 252ff.).

15. Zu dieser Interpretation hat MARTIN LUTHER mit seiner Stellungnahme „*Wider die räuberischen und mörderischen Rotten der Bauern*“ vom Mai 1525 wesentlich beigetragen. (Siehe hierzu T. QUILSCH (1999, S. 43ff.).) Er war in Anlehnung an PAULUS von der göttlichen Einsetzung auch der ungerechten (staatlichen) Obrigkeit überzeugt, gegen die allenfalls passiver Widerstand erlaubt sei. (Siehe hierzu M. LUTHER (1523).) In die gleiche Richtung argumentierte auch JOHANNES CALVIN. (Siehe hierzu A. KAUFMANN (1991, S. 19ff.).) Dies hat in der lutherischen Kirche in Deutschland noch während des Zweiten Weltkriegs zu intensiven Diskussionen darüber geführt, inwiefern es moralisch-religiös zulässig war, sich gegen den Diktator ADOLF HITLER zu stellen, da dieser doch die (von Gott eingesetzte Obrigkeit) repräsentierte. (Siehe hierzu H. THIELICKE (1958, S. 415ff.).)

16. Im katholischen Bereich spielten diese Überlegungen spätestens dann eine geringere Rolle, als im Investiturstreit der Kaiser vom Papst mit einem Bann belegt worden war, weshalb es jetzt moralisch (religiös) geboten war, sich gegen die staatliche Obrigkeit zu stellen. Damit war deutlich geworden, dass – zumindest nach Auffassung der obersten kirchlichen Autorität – das Handeln des Staates nicht immer in göttlichem Auftrag erfolgt.

ten Mal eine Arbeitswertlehre des Preises entwickelt.¹⁷⁾ Diese objektive Wertlehre dominiert seit damals die theologische Diskussion wirtschaftlicher Fragen, und sie wurde bis ins neunzehnte Jahrhundert auch von den Ökonomen allgemein als gültig angesehen.¹⁸⁾ Dabei rekurriert die Idee des gerechten Preises – getreu dem Sprichwort: „Jeder Arbeiter ist seines Lohnes wert“ – immer auf die (durchschnittlichen) Kosten, die bei der Produktion eines Gutes anfallen.¹⁹⁾ Erst die marginalistische Revolution der Neoklassik überwand diese Vorstellung (zumindest innerhalb der ‚bürgerlichen‘ Ökonomie), indem erkannt wurde, dass sich der Preis (auf einem Wettbewerbsmarkt) aus dem Grenznutzen der Nachfrager und der Knappheit des Angebots bestimmt, wobei letzteres nur unter bestimmten Bedingungen, d.h. nicht generell, die Produktionskosten reflektiert. Damit erscheinen auch Knappheitsrenten legitim, die entsprechend dem klassischen Ansatz (moralisch) verwerflich waren. Dieses neoklassische Denken hat sich allerdings kaum über die ökonomische Profession hinaus verbreitet; Experimente und Umfragen über die Fairness des Marktes zeigen sehr deutlich, dass der Vorschlag, dass die Verteilung von Gütern in Knappheitssituationen sich ausschließlich nach der Zahlungsbereitschaft der Individuen richten sollte, in der breiten Bevölkerung nur auf wenig Verständnis stößt.²⁰⁾

Das Problem des gerechten Preises wurde auf die Besteuerung angewendet, indem Steuern als Preis für die vom Staat zur Verfügung gestellten Leistungen begriffen wurden. Dies gilt auch für die aus dem 19. Jahrhundert stammenden, heute noch gelehrtten Prinzipien der Steuergerechtigkeit, insbesondere für das Äquivalenzprinzip, aber auch für das Leistungsfähigkeits- bzw. Opferprinzip.²¹⁾ Die Tatsache, dass diese Leistungen nicht auf einem Markt gehandelt werden können und dass sich deshalb für sie auch kein Preis bilden kann, liess eine einfache Übertragung des Marginalprinzips auf diesen Bereich kaum möglich erscheinen. Deshalb ori-

17. Zur Konzeption der Wirtschaftsethik bei THOMAS VON AQUIN siehe z.B. E.A. SYNAN (1991).

18. Zur Geschichte der Idee des gerechten Preises siehe z.B. J.A. SCHUMPETER (1965, S. 100ff., S. 138f.) sowie L.J. ZIMMERMANN (1954, S. 15ff.).

19. Dies wird sehr deutlich bei dem letzten der bedeutenden ‚klassischen‘ Ökonomen, KARL MARX. Gemäß seiner Arbeitswertlehre ergibt sich der Preis eines Gutes aus der ‚gesellschaftlich notwendigen durchschnittlichen Arbeitszeit‘, die zur Produktion eines Gutes notwendig sind. (Kapital wird dabei als ‚geronnene Arbeit‘ betrachtet und bildet keinen eigenständigen Produktionsfaktor.) Die Ausbeutung der Lohnabhängigen geschieht nach seiner Auffassung dadurch, dass diese nicht entsprechend dem Wert der von ihnen produzierten Waren entlohnt werden, sondern nur eine Entschädigung für die zu ihrer Reproduktion erforderlichen Aufwendungen erhalten. Sie bekommen insofern nicht den ‚gerechten Preis‘ für ihre Arbeit. Siehe hierzu die kurze Darstellung seiner Ideen in K. MARX (1865, S. 185ff.). Zur Darstellung der Arbeitswertlehre der Klassiker siehe auch J.A. SCHUMPETER (1965, S. 718ff.).

20. Siehe hierzu B.S. FREY (1986) sowie B.S. FREY und W.W. POMMERHNE (1993).

21. Die Grundüberlegungen lassen sich bis auf ARISTOTELES zurückverfolgen, der in seiner *Nikomachischen Ethik* (1131a, S. 106) im Rahmen der ‚partikularen Gerechtigkeit‘ eine ‚ausgleichende‘ von einer ‚austeilenden‘ Gerechtigkeit unterscheidet, „je nachdem, ob sie es mit dem Austausch von Gütern und Verträgen zu tun hat oder ob ihre das Zuteilen in einer Gemeinschaft aufgegeben ist.“ (R. HAUSER (1974, S. 330.)) Diese Unterscheidung wird von THOMAS VON AQUIN in seiner *Summa Theologica* (III, 58ff., S. 254ff.) aufgenommen, der die ‚justitia commutativa‘ von der ‚justitia distributiva‘ (und der ‚justitia legalis‘) abgrenzt. (R. HAUSER (1974, S. 333.))

entieren sich die ursprünglichen Formulierungen der Prinzipien der Steuergerechtigkeit eher an den Durchschnittskosten der vom Staat bereitgestellten Leistungen.²²⁾

Dass man hier – wie häufig bei wirtschaftsethischen Überlegungen – auf die Idee des gerechten Preises und damit auf das Konzept der Tauschgerechtigkeit abstellt, hat zum einen einen praktischen Grund: Es gibt über dieses Prinzip – ähnlich wie über das (freilich sehr viel weniger weit reichende) Paretoprinzip – „keinen ernsthaften Streit Zwar ist es im Einzelfall oft schwierig, festzustellen, welcher Wert den zu tauschenden Waren oder Dienstleistungen zukommt. Dass aber ein Tausch nach dem Prinzip der Gleichwertigkeit des Nehmens und Gebens gerecht ist, ist so gut wie unbestritten.“²³⁾

Bei der Tauschgerechtigkeit sind beide Seiten zu berücksichtigen. Der Anbieter des Gutes muss einen Preis erhalten, der mindestens seine (gerechtfertigten) Kosten deckt. Dies gilt auch für die vom Staat bereitgestellten Leistungen. Damit müssen einerseits die staatlichen Bediensteten einen auch für sie akzeptablen (gerechten) Lohn erhalten, andererseits darf der Preis nicht überhöht sein, weil die staatlichen Leistungserbringer verschwenderisch mit den ihnen überantworteten Ressourcen, d.h. insbesondere mit den Steuermitteln, umgehen. Die Nachfrager haben ihrerseits ein Recht darauf, zum einen nur für jene öffentlichen Leistungen Steuern zahlen zu müssen, an denen sie ein Interesse haben, und zum zweiten keine überhöhten Preise zahlen zu müssen. Dabei kann der Steuerpreis für die einzelnen Individuen (z.B. in Abhängigkeit von ihrem Einkommen) unterschiedlich sein; vermutlich sollte er das auch, um dem Postulat der vertikalen Gerechtigkeit zu genügen.²⁴⁾ Schließlich ist die Zahlungsbereitschaft der einzelnen Bürgerinnen und Bürger für die ihnen vom Staat in gleicher Menge zur Verfügung gestellten öffentlichen Güter – ceteris paribus – eine positive Funktion ihres Einkommens. Dies ermöglicht dann – im Prinzip – auch eine Zustimmung aller betroffenen Bürgerinnen und Bürger zu dem vom Staat angebotenen Paket aus Leistungen und Steuern.²⁵⁾ – Damit ergeben sich (im Prinzip) untere und obere Schranken für die Kosten der bereitgestellten Leistungen sowie zumindest auch eine obere Schranke für den Umfang der öffentlichen Leistungen.²⁶⁾

-
22. Zur Geschichte der Opferprinzipien siehe z.B. W. KOCH (1981, S. 225ff.). Unabhängig von dieser Diskussion wurde in der Finanzwissenschaft bei der Theorie der Preisbildung öffentlicher Unternehmen jedoch die Idee von Grenzkostenpreisen propagiert. Siehe hierzu z.B. CH. B. BLANKART (1980, S. 21ff.).
 23. O. HÖFFE (1990, S. 92f.). Siehe hierzu auch O. HÖFFE (1987, S. 382ff., 1994), der im Prinzip der Tauschgerechtigkeit ein allgemeines Gerechtigkeitsprinzip sieht, welches z.B. auch auf den politischen Bereich übertragen werden kann. Er ergänzt diese freilich durch ein Prinzip der ‚korrektiven‘ Gerechtigkeit. Siehe hierzu O. HÖFFE (1994).
 24. Zur Unterscheidung von horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit in Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung siehe z.B. R.A. MUSGRAVE, P.B. MUSGRAVE und L. KULLMER (1973, S. 18ff.).
 25. Darauf hat bereits K. WICKSELL (1896) aufmerksam gemacht, und auf dessen Arbeit baut J.M. BUCHANAN seinen Ansatz einer konstitutionellen Ökonomik auf, indem er davon ausgeht, dass diese allgemeine Zustimmung im Prinzip erreichbar sein müsste. Siehe hierzu J.M. BUCHANAN (1967, S. 114ff.) sowie J.M. BUCHANAN (1987).
 26. Man kann sicherlich auch für eine untere Schranke der bereitgestellten Leistungen argumentieren. (Siehe z.B. J. GALBRAITH (1958) mit seiner Argumentation über „öffentliche Armut und privaten Reichtum“.) An-

Folgt man diesen Überlegungen, dann ist die Erhebung von Steuern moralisch gerechtfertigt und damit die Zahlung von Steuern eine moralische Pflicht, soweit nur diejenigen Leistungen vom Staat bereitgestellt werden, von denen die Bürgerinnen und Bürger dies wünschen, und wenn diese Leistungen darüber hinaus effizient erbracht werden. In allen anderen Fällen mag die Hinterziehung von Steuern zwar mit Strafe bedroht sein, aber aus der Perspektive des gerechten Tauschs kann man nicht von einer moralischen Pflicht sprechen.²⁷⁾

Diese Überlegungen stellen im wesentlichen auf das Äquivalenzprinzip ab. Sie schließen nicht nur die Erstellung öffentlicher Güter ein, sondern auch staatlich organisierte Umverteilung, soweit sie als freiwillig betrachtet bzw. als eine Versicherung gegen Risiken angesehen werden kann, gegen die private Versicherungen nicht existieren (bzw. auch gar nicht profitabel angeboten werden können).²⁸⁾ Dabei kann man mit der Perspektive des Rawls'schen Urzustandes argumentieren, d.h. entsprechend diesem Prinzip können alle jene staatlich angebotenen Leistungen und ihre Finanzierung durch Zwangsabgaben gerechtfertigt werden, von denen rationale Individuen hinter dem Schleier der Ungewissheit wünschen würden, dass sie in dieser Weise erbracht werden. Wie weit dies die heute existierende staatlich organisierte Umverteilung rechtfertigt, ist freilich offen: Zwischen einer Umverteilung nach dem Unterschiedsprinzip von J. RAWLS (1971) und nach dem z.B. von J.C. HARSANYI (1975) vertretenen utilitaristischen Prinzip der Maximierung des Erwartungsnutzens besteht ein weiterer Spielraum, der, wie die Diskussion im Anschluss an das Erscheinen der „*Theorie der Gerechtigkeit*“ gezeigt hat, durch die Argumentation mit dem Konzept des Urzustands nicht eingeeengt wird. Dies gilt insbesondere dann, wenn man beim Prinzip der Maximierung des Erwartungsnutzens von Risikoneutralität ausgeht.²⁹⁾ Unabhängig davon, welcher dieser beiden Argumentationen man sich anschließen will, gilt, dass die Argumentation mit der Situation des Urzustands auch erlaubt, eine Besteuerung als gerechtfertigt zu akzeptieren, wenn für das einzelne Individuum keine exakte Äquivalenz gegeben ist. Wenn man die Auffassung vertritt, für

gesichts der starken Zunahme der Staatsquoten seit den sechziger Jahren dürfte dies in den entwickelten Industriestaaten der westlichen Welt heute jedoch eher von sekundärer Bedeutung sein.

27. Insofern wären die Steuergesetze reine ‚Pönalgesetze‘. Deren Einhaltung kann der Staat zwar erzwingen, sie binden den Einzelnen aber in seinem Gewissen nicht. Wie G. SCHMÖLDERS (1951, S. 18f.) ausführt, kennt bereits die Moraltheorie der Scholastik diese Auffassung, und sie wirkt „in gewissem Umfang aber ohne Zweifel“ noch nach. So wird z.B. in der Schweiz noch heute einfache Steuerhinterziehung zwar bestraft, im Gegensatz zum Steuerbetrug (bzw. zum Diebstahl) aber nur als Übertretung und nicht als Vergehen oder Verbrechen eingestuft. (Steuerbetrug unterscheidet sich von der einfachen Steuerhinterziehung dadurch, dass gleichzeitig Urkundenfälschung begangen wird. Dabei wird das Formular der Steuererklärung nicht als ‚Urkunde‘ betrachtet; eine falsch ausgefüllte Steuererklärung ist daher für sich allein betrachtet noch keine Urkundenfälschung.)
28. Gemäß H.-W. SINN (1997) können die meisten der vom Staat erbrachten Leistungen, d.h. nicht nur seine Umverteilungsaktivität, sondern auch die von ihm bereitgestellten Güter und Dienstleistungen, als Elemente einer derartigen Versicherung aufgefasst werden. Zudem verdrängt diese staatliche Versicherung nur in geringem Ausmass private Versicherungen, denn „der bei weitem größte Teil der Sozialversicherung deckt Risiken ab, für die sonst keine private Versicherung verfügbar wäre“ (1996, S. 263). Damit ist freilich nicht gesagt, ob die Individuen solche Versicherungen auch freiwillig abschließen würden. – Zur Diskussion der Argumente für freiwillige Umverteilung siehe G. KIRCHGÄSSNER und W.W. POMMERHNE (1992).
29. Zur Darstellung der beiden Prinzipien siehe z.B. B.S. FREY und G. KIRCHGÄSSNER (1994, S. 37f., S. 269f.).

die es bei J. RAWLS (1971) durchaus gute Argumente gibt, dass sich die Individuen in der Situation des Urzustands für das (bzw. eine Variante des) Leistungsfähigkeitsprinzip(s) mit progressiver Besteuerung entscheiden würden, kann auch dieses Prinzip mit der Idee des gerechten Tauschs gerechtfertigt werden. Dem steht nicht entgegen, dass sich J. RAWLS (1971, S. 311ff.) bei der Diskussion von Steuerfragen bewusst nicht „auf die herkömmlichen Kriterien für die Besteuerung“ bezieht, sondern „nur“ mit seinem Unterschiedsprinzip argumentiert, mit dem – unter bestimmten Umständen – auch eine proportionale Einkommensteuer vereinbar wäre. Andererseits können nach seiner Auffassung „angesichts der Ungerechtigkeit der bestehenden Institutionen selbst stark progressive Einkommensteuern gerechtfertigt sein, wenn man alle Umstände in betracht zieht.“ Die Frage, ob der Einkommensteuertarif progressiv ausgestaltet werden soll oder nicht, gehört für ihn zu den „Fragen des politischen Urteils, nicht der Gerechtigkeitstheorie“ (S. 313).

Auch wenn man mit der Konstruktion des Urzustands argumentiert, gelten die beiden oben genannten Bedingungen: die Zahlung von Steuern kann nur insoweit als eine moralische Pflicht betrachtet werden, als ausschließlich diejenigen Leistungen vom Staat bereitgestellt werden, die von den Bürgerinnen und Bürgern (in der Situation des Urzustands) gewünscht werden, und als diese Leistungen darüber hinaus effizient erbracht werden. Soweit diese Bedingungen gegeben sind, ist die Steuerhinterziehung als Vertragsbruch einzustufen und damit, wenn man so will, moralisch wie Diebstahl zu qualifizieren. Sind andererseits diese Bedingungen verletzt, ist die Erhebung von Steuern als illegitimer Eingriff in das Eigentum der betroffenen Bürgerinnen und Bürger zu betrachten und kann damit ebenfalls moralisch wie Diebstahl qualifiziert werden.

Wie die Menschen sich zu diesen Fragen stellen, hängt auch von der (religiösen) Tradition bzw. vom traditionellen Verhältnis zwischen Kirche und Staat ab. Es fällt auf, dass die Steuer-moral in den romanischen Ländern deutlich niedriger ist als in den nordischen Staaten.³⁰⁾ Darin spiegelt sich offensichtlich eine unterschiedliche Haltung gegenüber dem Staat. Ein Grund dafür könnte die unterschiedliche religiöse Tradition sein. In den romanischen, mehrheitlich katholischen Ländern gab es seit dem Mittelalter regelmäßig Auseinandersetzungen zwischen Kirche und Staat, d.h. zwischen politischer und religiöser Autorität, die z.B. in Frankreich und Italien Ende des 18. bzw. im 19. Jahrhundert sehr heftig waren. Teilweise (z.B. im Investiturstreit) wurde von der Kirche sogar geboten, dem Staat die Unterstützung zu entziehen. In den nordischen Staaten, deren Bevölkerung fast ausnahmslos protestantisch ist, waren dagegen seit der Reformation die staatliche und die religiöse Autorität vereint: der König war nicht nur die oberste politische Autorität, sondern er war (und ist es zumindest formal teilweise noch heute) auch Oberhaupt der Staatskirche. Ein Vergehen gegen den Staat war da-

30. Nach den Schätzungen von H. WECK (1983) betrug der Index der Steuerunmoral im Jahr 1978 in Italien 20.6, in Frankreich 17.3 und in Spanien 14.0. In Schweden, Dänemark und Finnland betrug er dagegen jeweils nur 4.4. Die Bundesrepublik Deutschland und die Niederlande nahmen mit 10.9 eine Mittelposition ein. (Die Schweiz wies mit 1.2 die mit Abstand geringste Steuerunmoral (die höchste Steuermoral) auf. Hierfür dürften freilich andere Ursachen ausschlaggebend sein, auf die unten eingegangen wird.)

her immer auch ein religiöses Vergehen: eine Sünde. Dies hat die Haltung der Menschen in diesen Ländern wesentlich geprägt, und diese Haltung hat sich auch durch die zurückgehende Bedeutung der Religion im öffentlichen (und privaten) Leben nicht abrupt geändert. Aus dieser Perspektive wird verständlich, dass die Steuerhinterziehung in Südeuropa – unter sonst gleichen Bedingungen – stärker ausgeprägt ist als in Nordeuropa.³¹⁾

Aber auch innerhalb der einzelnen Gesellschaften gehen in aller Regel die Auffassungen darüber, in wieweit die beiden oben genannten Bedingungen erfüllt sind und damit das Bezahlen der Steuern eine moralische Pflicht ist, weit auseinander. Da wir uns konkret niemals in der Situation des Urzustands befinden, sondern immer im laufenden politischen Prozess, dürften sie stark von der jeweiligen gesellschaftlichen Position sowie vom eigenen Einkommen geprägt sein. Insofern kann man auch kaum den einzelnen Bürgerinnen und Bürgern ein individuelles Widerstandsrecht gegen den Staat einräumen, welches sie berechtigt, aus eigenem Entschluss heraus die Steuerzahlung zu verweigern, selbst wenn einzelne Individuen oder auch Gruppen gelegentlich versuchen, für sich ein solches Recht zu reklamieren.³²⁾ Dass andererseits solche Gerechtigkeitsüberlegungen in der politischen Realität eine Rolle spielen, zeigt sich nicht nur in der Existenz von Rechnungshöfen, die gegen Verschwendung von Steuermitteln einschreiten sollen, sondern auch im Urteil des deutschen Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1995, wonach bei Vermögenserträgen eine Steuerbelastung von mehr als 50 Prozent des Ertrags mit dem Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland nicht vereinbar ist.³³⁾

Für die Bereitschaft, Steuern zu bezahlen, dürfte neben diesen Überlegungen auch die Art und Weise, wie die Bürgerinnen und Bürger von den Steuerbehörden behandelt werden, eine Rolle spielen: Je eher sie das Empfinden haben, von diesen schikaniert zu werden, desto eher werden sie glauben, es vor sich selbst verantworten zu können, Steuern zu hinterziehen.³⁴⁾ Diese Haltung ist sicherlich problematisch, da Steuerhinterziehung, soweit sie als moralisch verwerflich einzustufen ist, nicht ein Problem zwischen dem einzelnen Steuerpflichtigen und den für ihn zuständigen Steuerbeamten ist, sondern ein Problem zwischen ihm und der Gesamtheit

31. Dieses „Nord-Süd-Gefälle der Steuermentalität“ spiegelt sich, wie G. SCHMÖLDERS (1981, S. 131) schildert, auch in der Sprache der verschiedenen Völker wider.

32. So hatten z.B. in den achtziger Jahren in der Bundesrepublik Deutschland Bürger für sich ein Widerstandsrecht in Form eines Steuerboykotts gegen die Verwendung von Haushaltsmitteln für die Streitkräfte in Anspruch nehmen wollen. Dies wurde vom Finanzgericht Köln im Urteil vom 15. November 1984 (V K 223/84) zurückgewiesen. Siehe hierzu P. SELMER (1986).

33. BVerfG 93, 121; 93, 165. Das Bundesverfassungsgericht vertritt hier ‚das Prinzip eigentumsschonender Besteuerung‘. Siehe hierzu K. TIPKE und J. LANG (1973, S. 121ff.).– Für die Schweiz hat H. KLEINWEFERS folgenden Verfassungsartikel vorgeschlagen: „(1) Jeder Mensch hat ein Recht auf den Ertrag seiner Arbeit und seines Vermögens. (2) Niemand darf durch die Summe der direkten und indirekten öffentlichen Zwangsabgaben ohne äquivalente individuelle Gegenleistung zu mehr als der Hälfte seines jeweiligen laufenden Einkommens belastet werden.“ Dabei unterstellt er, dass diese Grenze heute schon in vielen Fällen überschritten ist. Siehe: H. KLEINWEFERS, Das vergessene Grundrecht: Für ein Recht auf den Ertrag der eigenen Arbeit und des eigenen Vermögens, *Neue Zürcher Zeitung* Nr. 12 vom 16. Januar 1999, S. 29.

34. Siehe hierzu – in allgemeinerem Zusammenhang – auch T.R. TYLER (1997): Je fairer sich die Bürgerinnen und Bürger behandelt fühlen, desto eher sind sie bereit, gesetzliche Bestimmungen zu beachten.

der Bürgerinnen und Bürger eines Gemeinwesens. Andererseits besteht für die Steuerbeamten die (moralische) Pflicht, die Steuerpflichtigen korrekt und fair zu behandeln.

4 Bedingungen für größere Steuerehrlichkeit

Wann aber sehen die Bürgerinnen und Bürger die ihnen auferlegten Steuern eher als gerechtfertigt an, d.h. unter welchen Bedingungen sind sie bereit, das Bezahlen der Steuern für sich selbst als moralische Pflicht und nicht nur als ein (mit Strafe bewehrtes) Verlangen staatlicher Autoritäten zu akzeptieren? Hier dürften im wesentlichen zwei Einflussfaktoren eine Rolle spielen. Zum einen geht es um das Vertrauen, welches zwischen den Bürgerinnen und Bürgern auf der einen Seite und der Verwaltung bzw. den politischen Akteuren auf der anderen Seite besteht. Hier kann die bereits erwähnte Behandlung durch die Steuerbehörden eine wesentliche Rolle spielen.³⁵⁾ Zweitens geht es darum, inwieweit sie selbst bei der Festlegung der Höhe der Steuern und ihrer Verwendung Einfluss nehmen können: Je mehr Möglichkeiten sie dazu haben, desto sicherer können sie sein, dass einerseits nicht zu viele Steuern von ihnen verlangt werden und dass andererseits die erhobenen Steuergelder sinnvoll verwendet werden. Daher ist zu erwarten, dass die Bereitschaft Steuern zu bezahlen (die Steuerhinterziehung) in direkten Demokratien – *ceteris paribus* – höher (geringer) ist als in rein repräsentativen Systemen.³⁶⁾ Nun können die Bürgerinnen und Bürger selbst in Demokratien mit sehr stark ausgebauten direkten Volksrechten nicht alles selbst kontrollieren. Sie können jedoch um so mehr kontrollieren, je kleiner und überschaubarer das Gemeinwesen ist. Daher dürfte neben den direkten Volksrechten (und der Größe) eine föderale Ausgestaltung des Gemeinwesens positive Auswirkungen auf diese Bereitschaft haben. Aber auch in einem föderalen Staatswesen müssen Aufgaben an die mittlere und obere Ebene delegiert werden, und selbst einzelne Gemeinden sind teilweise so groß, dass sie für die Einzelnen kaum mehr überschaubar sind. Dies ist schließlich der wesentliche Grund dafür, dass die Bürgerinnen und Bürger Aufgaben an (gewählte) Repräsentanten delegieren, die diese dann als Spezialisten erledigen. Die Bereitschaft, dies durch Steuermittel zu finanzieren, aber dürfte – wiederum *ceteris paribus* – um so größer sein, je höher das Vertrauen in diese Repräsentanten, d.h. in die Regierung, das Parlament und die Steuerbehörden, ist.

Insofern ist es nicht verwunderlich, dass die Schweiz von all den in der Studie von H. WECK (1983) betrachteten Ländern die höchste Steuermoral (und auch die geringste Schattenwirtschaft) aufweist; schließlich ist sie zum einen sehr stark föderal strukturiert, wobei – im Gegensatz zur Bundesrepublik Deutschland – die unteren Ebenen, Kantone und Gemeinden, eine weitgehende Steuerhoheit besitzen, und gleichzeitig ist sie das Land mit den am stärksten ausgebauten direkten Volksrechten.

35. Zu einer Übersicht über Arbeiten, die das Thema ‚Vertrauen‘ in Bezug setzen zu Problemen der öffentlichen Finanzen, siehe J. SLEMROD (2001).

36. Siehe hierzu W.W. POMMERHNE, A. HART und B.S. FREY (1994) sowie W.W. POMMERHNE, A. HART und L.P. FELD (1997).

Inwieweit die Existenz direkter Volksrechte Einfluss auf die Bereitschaft, Steuern zu bezahlen, hat, kann anhand der Schweiz untersucht werden. Die Schweiz insgesamt kann in diesem Zusammenhang als Fallstudie betrachtet werden. Selbstverständlich können aus einem einzelnen Beispiel jedoch nur sehr eingeschränkte Schlüsse gezogen werden. Schon gar nicht können daraus statistisch gesicherte Aussagen abgeleitet werden. Anders sieht dies aus, wenn die einzelnen Kantone betrachtet werden. Zwar bestehen in allen Kantonen (in der einen oder anderen Art) direkte Volksrechte, sie sind jedoch in den verschiedenen Kantonen sehr unterschiedlich ausgeprägt. Insbesondere bestehen nicht überall direkte Mitwirkungsrechte in Budgetfragen. Dies haben H. WECK-HANNEMANN und W.W. POMMEREHNE (1989) ausgenutzt. Für die 26 schweizerischen Kantone und die beiden Jahre 1970 und 1978 haben sie untersucht, inwieweit die Höhe der hinterzogenen (kantonalen) Steuern in Relation zum ‚wahren‘ Einkommen von einer Reihe ökonomischer Variablen abhängen, insbesondere jenen, die von der ökonomischen Analyse der Kriminalität diskutiert werden,³⁷⁾ aber auch davon, ob es in dem entsprechenden Kanton direkte Volksrechte in Budgetfragen gibt.³⁸⁾ Um dies zu erfassen, konstruierten sie eine Hilfsvariable, die dann den Wert ‚Eins‘ annimmt, wenn die Stimmbürger bzw. Steuerzahler zum einen über den Voranschlag des Budgets und damit über den Umfang und die Struktur der kantonalen Leistungen und zweitens entweder über den Steuerfuß oder über die Festlegung der Neuverschuldung abstimmen können. Andernfalls nimmt diese Variable den Wert ‚Null‘ an.

Für die 26 Kantone und die beiden Jahre 1970 und 1978, d.h. mit insgesamt 52 Beobachtungen, erhielten sie folgende Schätzung:³⁹⁾

$$\begin{aligned} \text{AHY} = & \quad 0.138 - 0.282 \text{ P} - 0.114 \text{ SST} + 0.823 \text{ MTR} - 0.264 \text{ SFG} \\ & (0.01) \quad (2.42) \quad (0.73) \quad (2.32) \quad (2.32) \\ & - 5.880 \ln(Y) - 1.215 \text{ A65} + 0.443 \text{ NLV} + 1.413 \text{ IR} \\ & (0.82) \quad (3.19) \quad (2.52) \quad (2.03) \\ & - 0.013 \text{ DIKP} - 5.819 \text{ DDD} + \varepsilon. \\ & (0.80) \quad (3.33) \\ & R^2 = 0.780, \quad \text{FG} = 39. \end{aligned}$$

37. Zur Einführung in bzw. zur Übersicht über die ökonomische Theorie der Kriminalität siehe z.B. E. EIDE (1994) sowie H. ENTORF (1996).

38. Bezüglich der Auswirkungen der föderalen Struktur auf die Schattenwirtschaft ist bisher keine entsprechende Studie verfügbar; dies dürfte nicht zuletzt daran liegen, dass es kaum möglich ist, eine entsprechende Stichprobe zu finden. Man könnte freilich daran denken, eine Variable für das Ausmaß des Föderalismus als erklärende Variable in ein Modell zur international vergleichenden Erfassung der Höhe der Schattenwirtschaft aufzunehmen.

39. Siehe H. WECK-HANNEMANN und W.W. POMMEREHNE (1989, S. 547). Dort sind noch weitere Schätzgleichungen angegeben, die jedoch, insbesondere was den Einfluss der direkten Demokratie betrifft, qualitativ das gleiche Ergebnis aufweisen. – Die Zahlen in Klammern sind wieder die Absolutbeträge der t-Werte der geschätzten Parameter; FG gibt die Zahl der Freiheitsgrade des t-Tests an.

Dabei sind:

AHY	der Anteil des hinterzogenen am ‚wahren‘ Einkommen,
P	die Aufdeckungswahrscheinlichkeit,
SST	die Höhe der Strafsteuer,
MTR	der Grenzsteuersatz,
SFG	die Steuerfreigrenze,
ln(Y)	der Logarithmus des Bruttoeinkommens,
A65	der Anteil der über 65-jährigen,
NLY	der Anteil des Nicht-Lohneinkommens,
IR	die Inflationsrate,
DIKP	eine Hilfsvariable für die Indexierung der kalten Progression, sowie
DDD	die Hilfsvariable für die direkte Demokratie.

Von den Variablen, welche die ökonomische Theorie der Kriminalität als relevant ansieht, hat nur die Aufdeckungswahrscheinlichkeit einen signifikanten Einfluss. Die übrigen Variablen zeigen zunächst, dass zum einen der Anreiz zur Steuerhinterziehung eine Rolle spielt, denn ein höherer Grenzsteuersatz führt nach dieser Schätzung zu mehr Steuerhinterziehung,⁴⁰⁾ dass aber auch Möglichkeiten dazu gegeben sein müssen: Ältere Menschen und Lohneinkommensbezieher haben weniger Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung; sie hinterziehen daher – *ceteris paribus* – auch weniger. Die Ergebnisse zeigen aber auch, dass Fairness-Überlegungen eine Rolle spielen dürften. Je höher die implizite Besteuerung durch die Inflation ist, desto mehr Steuern werden hinterzogen. Dieser Effekt wird möglicherweise abgeschwächt, wenn der Staat durch eine Indexierung der Steuern zumindest auf jenen Teil des Steueraufkommens verzichtet, den er aufgrund der kalten Progression zusätzlich erhält.⁴¹⁾ Und schließlich hat die direkte Demokratie einen hoch signifikanten Einfluss: Wenn die Bürgerinnen und Bürger direkt darüber mitentscheiden können, wie viel Steuern sie zahlen und was mit ihrem Steuergeld geschieht, sind sie eher bereit, diese zu zahlen, als wenn diese Entscheidungen allein den Parlamenten überlassen bleiben. Dabei ist der Betrag, um den es hier geht, erheblich: er entspricht etwa 30 Prozent jenes Betrags, welcher dem Fiskus infolge Steuerhinterziehung verloren geht: In Kantonen mit direkter Demokratie werden im Durchschnitt etwa 30 Prozent weniger Steuern hinterzogen als in Kantonen, die keine solchen Rechte kennen.⁴²⁾ Dies belegt sehr klar, dass direkte Volksrechte in Budgetfragen zu einer höheren Steuermoral beitragen.

40. Dieses empirische Ergebnis, welches sich mit den allgemeinen Vorstellungen über diesen Sachverhalt deckt, ist deshalb nicht selbstverständlich, weil es im grundlegenden Modell der Steuerhinterziehung, welches von M.G. ALLINGHAM und A. SANDMO (1972) entwickelt wurde, von der Risikoaversion der Individuen abhängt, ob eine Erhöhung der Steuerbelastung zu mehr oder zu weniger Steuerhinterziehung führt.

41. Der geschätzte Koeffizient hat zwar das damit vereinbare Vorzeichen, ist jedoch nicht signifikant von Null verschieden.

42. Siehe H. WECK-HANNEMANN und W.W. POMMERHNE (1989, S. 546).

Wie bedeutend dieser Effekt ist, lässt sich auch daran erkennen, dass man die Aufdeckungswahrscheinlichkeit mindestens verdreifachen müsste, um den gleichen Effekt auf die Steuermoral zu erzielen, der sich durch Einführung dieser Rechte ergibt.⁴³⁾ Dies ist nicht ohne weiteres möglich. Zudem ist fraglich, ob diese Verdreifachung tatsächlich den gewünschten Effekt hätte. Eine Erhöhung der Aufdeckungswahrscheinlichkeit erfordert mehr Personal und ist deshalb mit Kosten verbunden, die wiederum durch höhere Steuern abgedeckt werden müssten. Dies aber könnte den Anreiz zur Steuerhinterziehung wieder verstärken. Insofern scheint die Stärkung der direkten Volksrechte der vielversprechendere Weg zur Hebung der Steuermoral zu sein.

L.P. FELD und B.S. FREY (2001) haben zudem herausgefunden, dass die Steuerzahler in ‚direkten Demokratien‘ von den Steuerbehörden anders behandelt werden als in rein repräsentativen Systemen. In einer Umfrage versuchten sie zu erkunden, wie diese handeln, falls sie einen Verstoß feststellen. Dabei zeigte sich, dass die Steuerverwaltungen in direkten Demokratien den einzelnen Steuerpflichtigen zwar mit mehr Rücksichtnahme begegnen, indem sie sie eher auf Fehler in ihrer Steuererklärung hinweisen und auch in stärkerem Masse deren Steuererklärung von sich aus korrigieren, wenn dies zu Gunsten der Steuerpflichtigen möglich ist, dass aber dann, wenn Strafen ausgesprochen werden, diese härter ausfallen als in rein repräsentativen Systemen. Sie erklären dies damit, dass in direkten Demokratien zwischen den Bürgerinnen und Bürgern und ihren Steuerverwaltungen ein stärkeres Vertrauensverhältnis besteht, weshalb die Steuerbeamten den Steuerpflichtigen zwar weniger misstrauisch begegnen, andererseits aber ein festgestellter Versuch einer Steuerhinterziehung als Bruch dieser Vertrauensbeziehung auch stärker geahndet wird.

Das Problem an dieser Untersuchung ist, dass keine Begründung gegeben wird, weshalb dieses Vertrauensverhältnis in einer direkten Demokratie – *ceteris paribus* – stärker sein sollte als in einem rein repräsentativen System. Ein möglicher indirekter Effekt könnte sich daraus ergeben, dass die Steuerbeamten den Steuerpflichtigen mit um so mehr Vertrauen entgegenkommen, je geringer die Steuerhinterziehung in einem Kanton ist, und diese ist, wie oben gezeigt wurde, in Kantonen mit direkten Volksrechten im Budgetprozess geringer als in den anderen Kantonen.⁴⁴⁾ Dieses größere Vertrauen könnte wiederum dazu führen, dass weniger Steuern hinterzogen werden. Dies aber bedeutet, dass diese Ergebnisse als Stützung der Hypothese betrachtet werden können, dass ein stärkeres Vertrauensverhältnis zwischen Steuerbehörden und Steuerzahlern die Steuerhinterziehung reduziert, auch wenn der Pfad, auf dem dies geschieht, offen bleibt.

43. Ebenda.

44. Man sollte davon ausgehen, dass dieses Vertrauensverhältnis um so stärker ist, je geringer der Abstand zwischen den Steuerpflichtigen und ihrer Gemeinde ist. Dies wird in der Arbeit von L.P. FELD und B.S. FREY (2001) leider nicht untersucht. Sie verwenden zwar die Größe des Kantons als zusätzliche Variable, aber da die zuständigen Steuerbeamten in den meisten Kantonen bei den Gemeinden angesiedelt sind, sagt die Größe des Kantons kaum etwas über den Abstand zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerbeamten aus. Insofern ist es auch nicht überraschend, dass die Koeffizienten dieser Variablen in keiner der in dieser Arbeit vorgestellten Schätzgleichungen signifikant von Null verschieden sind.

Dass andererseits nicht nur das Vertrauen gegenüber den Steuerbehörden, sondern ganz allgemein das Vertrauen in die öffentliche Verwaltung eine Rolle spielt, zeigt eine Untersuchung von M. KUCHER und L. GÖTTE (1998), die für die Stadt Zürich zeigen, dass im Zeitraum von 1964 bis 1996 die Steuermoral positiv mit der Zustimmung zu den von der Regierung zur Abstimmung unterbreiteten Vorlagen war: Je mehr sie mit diesen Projekten einverstanden waren, desto eher waren sie auch bereit, dafür Steuern zu bezahlen.

5 Abschließende Bemerkungen

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, hat die Steuermoral einen Einfluss auf das Verhalten der Individuen, und sie ist darüber hinaus nicht unabhängig von den gesellschaftlichen Bedingungen bzw. Institutionen. Dabei sollte man – und dies steht nicht notwendigerweise im Gegensatz zur oben angegebenen Definition von G. SCHMÖLDERS (1981) – zwischen der Steuermoral als einer moralischen Haltung der Individuen und ihrer Bereitschaft, Steuern zu entrichten, unterscheiden. Sicherlich ist es schwierig, bei empirischen Analysen diese Unterscheidung durchzuhalten; zumeist wird beides – entsprechend der angegebenen Definition – gleichgesetzt. Die Unterscheidung drängt sich aus der ökonomischen Perspektive jedoch auf, da die Steuermoral im engeren Sinn eine Angelegenheit der individuellen Präferenzen ist, während sich das beobachtbare Verhalten aus der Interaktion zwischen Präferenzen und Restriktionen ergibt. Deshalb kann man auch dann darauf Einfluss nehmen, wenn man die Ausichten, die Präferenzen direkt beeinflussen zu können, gering einschätzt.

Wenn dennoch im 3. *Abschnitt* Überlegungen vorgestellt wurden, die sich nicht auf die Restriktionen der Steuerpflichtigen, sondern auf ihre moralischen Einstellungen (Präferenzen) bezogen, dann sollten damit zunächst Argumente zusammengetragen werden, von denen man annehmen darf, dass sie zum einen von Individuen erwogen werden, wenn diese sich selbst die Frage stellen, inwieweit das Zahlen der Steuern ihre moralische Pflicht ist, und von denen zum zweiten unterstellt wird, dass sie eine Akzeptanz bei den Betroffenen finden könnten. Inwieweit die Individuen überhaupt einer Argumentation über moralische Pflichten zugänglich sind, mag dabei offen bleiben. Schließlich handelt die Diskussion hier von *Pflichten* der Individuen und nicht von ihren *Rechten*. Noch zu Beginn der siebziger Jahre stand man solchen Argumentationen sehr skeptisch gegenüber; schließlich ging es damals vorwiegend um die Emanzipation der einzelnen Individuen, und es wurden vor allem die Rechte betont, die (nach liberaler Auffassung) dem einzelnen Individuum unveräußerlich zustehen. Zwar hatte JOHN F. KENNEDY bereits am 20. Januar 1961 bei seiner Amtseinführung an seine amerikanischen Mitbürger die berühmte Aufforderung gerichtet: “Fragt nicht, was Euer Land für Euch tun kann – fragt, was Ihr für Euer Land tun könnt.”⁴⁵⁾ Aber auch die politische Philosophie jener Zeit fragte vor allem nach den Rechten und wie weit diese unter welchen Umständen ein-

45. Siehe J.F. KENNEDY (1962, S. 28).

geschränkt werden dürften und weit weniger nach den Pflichten der Individuen gegenüber der Gemeinschaft.⁴⁶⁾

Heute ist die Diskussionssituation wesentlich anders. Zum einen wurde vor einiger Zeit neben einem Katalog der Menschenrechte auch ein Katalog der Menschenpflichten in den internationalen Diskurs eingebracht, auch wenn die Meinungen über dieses Unternehmen durchaus geteilt sind.⁴⁷⁾ Zum anderen ist dies eine wesentliche Frage, die heute im Rahmen des politischen Kommunitarismus diskutiert wird, wie er hauptsächlich von AMITAI ETZIONI geprägt wurde.⁴⁸⁾ So steht z.B. in dem (in seiner ersten Version) von ihm selbst entworfenen ‚Kommunitaristischen Programm‘: „*Steuern zahlen* und andere ermutigen, dasselbe zu tun, ..., das ist wirklich obligatorisch.“⁴⁹⁾ Die dort angestrebte Lösung, mit Hilfe moralischer Appelle die Bürgerinnen und Bürger zu mehr Bürgersinn aufzurufen bzw. zu ermuntern, dürfte freilich wenig erfolgreich sein. Gleiches gilt für die Hoffnung von W. GAERTNER, „der Sinn für Fairness, das Gefühl für Gerechtigkeit und die Achtung und Einhaltung von bestehenden Gesetzen“ könne „mit Hilfe von Investitionen in die moralische Erziehung aller Mitglieder der Gesellschaft gefördert werden.“ (1988, S. 127.) Derartige Versuche, auf die Präferenzen der Bürgerinnen und Bürger Einfluss zu nehmen, haben sich in der Vergangenheit in aller Regel als wenig wirksam erwiesen.

Andererseits aber sind, worauf ADAM SMITH (1759, S. 1) zu Beginn seiner „*Theorie der ethischen Gefühle*“ verweist, Menschen auch moralische Wesen, d.h. sie sind moralischen Argumentationen nicht grundsätzlich verschlossen. Wie weit sie ihnen gegenüber offen sind, hängt wesentlich von den institutionellen Bedingungen ab, unter denen sie agieren. Nur so werden auch die oben dargestellten empirischen Ergebnisse verständlich. Es kann daher nicht darum gehen, im Sinne einer kognitivistischen Ethik die Individuen davon überzeugen zu wollen, dass bestimmte Normen ‚wahr‘ sind. Dies können Religionsgemeinschaften tun, wobei der Wahrheitsbegriff, der dabei verwendet wird, (in aller Regel) jener einer ‚Offenbarungswahrheit‘ ist, der sich vom wissenschaftlichen Wahrheitsbegriff strikt unterscheidet. In einer liberalen, pluralistischen Gesellschaft steht eine solche Argumentation für den allgemeinen (und insbesondere für den wissenschaftlichen) Diskurs nicht zur Verfügung.⁵⁰⁾ Was uns bleibt, ist, die gesellschaftlichen Anreize so zu setzen, dass die (mündigen) Individuen möglichst stark motiviert werden,

46. Dies gilt z.B. für die grundlegenden Werke der ‚neuen‘ Vertragstheoretiker R. NOZICK (1974) und J.M. BUCHANAN (1975). J. RAWLS (1971) hat dagegen in seinem Werk auch ein Kapitel über „Pflicht und Verpflichtung“ (S. 368ff.). – Zur Einführung in diese Arbeiten siehe z.B. S. GORDON (1976).

47. Siehe hierzu: Allgemeine Erklärung der Menschenpflichten, *DIE ZEIT* Nr. 41 vom 3. Oktober 1997; H. SCHMIDT, Zeit von den Pflichten zu sprechen, ebenda, S. 17f.; sowie die sich in dieser Zeitung anschließende Diskussion.

48. Siehe z.B. A. ETZIONI (1993, 1995).

49. Zitiert nach: A. ETZIONI (1993, S. 292).

50. Dies gilt ganz allgemein für den Versuch, Aussagen kognitivistischer Ethiken als allgemeinverbindlich erklären zu wollen. Es schließt selbstverständlich nicht aus, dass Religionsgemeinschaften solche Aussagen für ihre Gemeinschaft als verbindlich erklären (und unter bestimmten Umständen dann auch das Recht haben, diejenigen, welche dies nicht akzeptieren, auszuschließen).

sich an die Regeln zu halten, über die (z.B. im demokratischen Prozess) Übereinkunft erzielt wurde. Die Ordnungsethik schlägt (in Übereinstimmung mit dem traditionellen ökonomischen Ansatz) hierzu vor, Anreize so zu setzen, dass die Einhaltung der Regeln im (eng verstandenen) Selbstinteresse der Individuen ist.⁵¹⁾ Wie bereits M.G. ALLINGHAM und A. SANDMO (1972) gezeigt haben, könnte bezüglich der Bereitschaft, Steuern zu bezahlen, eine Strategie, die allein darauf aufbaut, allenfalls dann erfolgreich sein, wenn die Individuen extrem risikoavers wären. Tatsächlich bezahlen die Bürgerinnen und Bürger sehr viel mehr Steuern, als mit einem eng verstandenen Selbstinteresse vereinbar ist; sie verhalten sich in dieser Beziehung damit moralischer, als es das (einfache) ökonomische Verhaltensmodell unterstellt.⁵²⁾ Da dies, wie gezeigt wurde, von den gesellschaftlichen Bedingungen abhängt, unter denen sie agieren, hat hier die Politik auch dann eine Chance, wenn man (korrekterweise) davon ausgeht, dass die Präferenzen der Individuen kaum direkt beeinflusst werden können. Wenn man die Bereitschaft, Steuern zu bezahlen, stärken will, dann ist zunächst ein verantwortungsvoller Umgang der staatlichen Institutionen mit den Steuergeldern sowie ein partnerschaftliches (und nicht obrigkeitsstaatliches) Verhältnis zwischen den Behörden und den auf sie angewiesenen Bürgerinnen und Bürgern notwendig. Darüber hinaus liegt es nahe, den Föderalismus zu stärken, indem den unteren Einheiten eine echte Steuerhoheit eingeräumt wird, sowie direkte Mitspracherechte über die öffentlichen Finanzen einzuräumen. In all diesen Bereichen, insbesondere aber bezüglich des fiskalischen Föderalismus und der direkten Mitwirkungsrechte der Bürgerinnen und Bürger, besteht in der Bundesrepublik Deutschland noch ein erheblicher Handlungsbedarf. Man könnte daher die Situation verbessern, d.h. die Steuerhinterziehung (und damit auch die Schattenwirtschaft) zurückdrängen, wenn man es denn wirklich wollte.⁵³⁾

51. Zur Konzeption der Ordnungsethik siehe z.B. K. HOMANN und CH. KIRCHNER (1995).

52. Zur Darstellung des ökonomischen Verhaltensmodells siehe G. KIRCHGÄSSNER (1991). Speziell zur Frage, wann eine Steuerhinterziehung als gerechtfertigt angesehen wird, siehe auch das theoretische Modell von J. SCHNELLENBACH (2001).

53. Speziell zur Frage der moralischen Aspekte der Schattenwirtschaft siehe G. KIRCHGÄSSNER (1999).

Literaturangaben

- M.G. ALLINGHAM und A. SANDMO (1972), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics* 1 (1972), S. 323 - 338.
- ARISTOTELES, *Nikomachische Ethik*, in: ders., *Philosophische Schriften*, Band 3, Felix Meiner, Hamburg 1995.
- H. ALBERT (1956), Werturteil und Wertbasis: Das Werturteilsproblem im Lichte der logischen Analyse, *Zeitschrift für Nationalökonomie* 14 (1953/54), S. 90 - 130; abgedruckt in: H. ALBERT *Marktsoziologie und Entscheidungslogik*, Luchterhand, Neuwied/ Berlin 1967, S. 92 - 130. (Neuaufgabe: Mohr (Siebeck), Tübingen 1998.).
- H. ALBERT (1963), Wertfreiheit als methodisches Prinzip, in: E. v. BECKERATH, H. GIERSCHE und H. LAMPERT (eds.), *Probleme der normativen Ökonomik und der wirtschaftspolitischen Beratung*, Duncker und Humblot, Berlin 1963, S. 32 - 63; abgedruckt in: E. TOPITSCH (ed.), *Logik der Sozialwissenschaften*, Kiepenheuer und Witsch, Köln/Berlin 1965, 6. Auflage 1970, S. 126 - 143.
- J. ALM, G.H. MCCLELLAND und W.D. SCHULZE (1992), Why Do People Pay Taxes?, *Journal of Public Economics* 48 (1992), S. 21 - 38.
- J. ALM, G.H. MCCLELLAND und W.D. SCHULZE (1999), Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting, *Kyklos* 52 (1999), S. 141 - 171.
- J. ALM, B.R. JACKSON und M. MCKEE (1992), Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data, *National Tax Journal* 45 (1992), S. 107 - 114.
- CH. B. BLANKART (1980), *Ökonomie der öffentlichen Unternehmen*, Vahlen, München 1980.
- J.M. BUCHANAN (1967), *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, University of North Carolina Press, Chapel Hill 1967.
- J.M. BUCHANAN (1975), *The Limits of Liberty*, University of Chicago Press, Chicago 1975; deutsche Übersetzung: *Die Grenzen der Freiheit*, Mohr (Siebeck), Tübingen 1984.
- J.M. BUCHANAN (1987), The Constitution of Economic Policy, *American Economic Review* 77 (1987), S. 243 - 250.
- E. EIDE (1994), *Economics of Crime: Deterrence and the Rational Offender*, North-Holland, Amsterdam 1994.
- H. ELFFERS, R.H. WEIGEL und D.J. HESSING (1987), The Consequences of Different Strategies for Measuring Tax Evasion Behavior, *Journal of Economic Psychology* 8 (1987), S. 311 - 337.
- J. ELSTER (1989), *Solomonic Judgments*, Cambridge University Press, Cambridge 1989.
- H. ENTORF (1996), Kriminalität und Ökonomie: Übersicht und neue Evidenz, *Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften* 116 (1996), S. 417 - 50.
- A. ETZIONI (1993), *The Spirit of Community: Rights, Responsibilities, and the Communitarian Agenda*, Crown Publishers, New York 1993; deutsche Übersetzung: *Die Entdeckung des Gemeinwesens: Ansprüche, Verantwortlichkeiten und das Programm des Kommunitarismus*, Schäffer Poeschel, Stuttgart 1995.
- A. ETZIONI (1995), On Restoring the Moral Voice, in: A. ETZIONI (ed.), *Rights and the Common Good: The Communitarian Perspective*, St. Martin's Press, New York 1995, S. 271 - 276.
- L.P. FELD und B.S. FREY (2001), Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated, erscheint in: *Economics of Governance* 2 (2001).
- L.P. FELD und J.-R. TYRAN (2001), Voting and Tax Evasion: An Experimental Analysis, mimeo, Universität St. Gallen, Januar 2001.
- B.S. FREY (1986), Economists Favour the Price System — Who Else Does?, *Kyklos* 39 (1986), S. 537 - 563.

- B.S. FREY und G. KIRCHGÄSSNER (1994), *Demokratische Wirtschaftspolitik: Theorie und Anwendung*, Vahlen, München 1994.
- B.S. FREY und W.W. POMMERHNE (1993), On the Fairness of Pricing: An Empirical Survey Among the General Population, *Journal of Economic Behavior and Organization* 20 (1993), S. 295 – 307.
- B.S. FREY und H. WECK-HANNEMANN (1984), The Hidden Economy as an Unobserved Variable, *European Economic Review* 26 (1984), S. 33 – 53.
- W. GAERTNER (1988), Untergrundwirtschaft, Steuerhinterziehung und Moral, in: H. HESSE (ed.), *Wirtschaftswissenschaft und Ethik*, Duncker und Humblot, Berlin 1988, S. 109 – 130.
- J.K. GALBRAITH (1958), *The Affluent Society*, Houghton Mifflin, Boston 1958; deutsche Übersetzung: *Gesellschaft im Überfluss*, Droemer Knauer, München 1959.
- S. GORDON (1976), The New Contractarians, *Journal of Political Economy* 84 (1976), S. 573 – 590.
- J.C. HARSANYI (1975), Can the Maximin Principle Serve as a Basis of Morality?, A Critique of John Rawls's Theory, *American Political Science Review* 69 (1975), S. 594 – 606.
- R. HAUSER (1974), Gerechtigkeit, in: J. RITTER (ed.), *Historisches Wörterbuch der Philosophie*, Band 3, Schwabe und Co, Basel/Stuttgart 1974, S. 329 – 335.
- O. HÖFFE (1987), *Politische Gerechtigkeit: Grundlegung einer kritischen Philosophie von Recht und Staat*, Suhrkamp, Frankfurt 1987.
- O. HÖFFE (1990), Gerechtigkeit als Tausch: Ein ökonomisches Prinzip für die Ethik, in: P. ULRICH (ed.), *Auf der Suche nach einer modernen Wirtschaftsethik: Lernschritte zu einer reflexiven Ökonomie*, Haupt, Bern 1990, S. 91 – 102.
- O. HÖFFE (1994), Tauschgerechtigkeit und korrektive Gerechtigkeit: Legitimationsmuster für Staatsaufgaben, in: D. GRIMM (ed.), *Staatsaufgaben*, Nomos, Baden-Baden 1994, S. 713 – 737.
- K. HOMANN und CH. KIRCHNER (1995), Ordnungsethik, *Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie* 14 (1995), S. 189 – 211.
- K.G. JÖRESKOG und M. VAN THILLO (1973), LISREL: A General Computer Program for Estimating a Linear Structural Equation System Involving Multiple Indicators of Unobserved Variables, University of Uppsala, Department of Statistics, Research Report 73-5.
- A. KAUFMANN (1991), *Vom Ungehorsam gegen die Obrigkeit: Aspekte des Widerstandsrechts von der antiken Tyrannis bis zum Unrechtsstaat unserer Zeit, vom leidenden Gehorsam bis zum zivilen Ungehorsam im modernen Rechtsstaat*, Decker und Müller, Heidelberg 1991.
- J.F. KENNEDY (1962), *To Turn the Tide: The Major Addresses and Statements of President John F. Kennedy*, Harper and Brothers, New York 1962; deutsche Übersetzung: *Dämme gegen die Flut*, Econ, Düsseldorf/Wien 1962.
- G. KIRCHGÄSSNER (1982), Zwischen Dogma und Dogmatismusvorwurf, Bemerkungen zur Diskussion zwischen Kritischem Rationalismus und konstruktivistischer Wissenschaftstheorie, *Jahrbuch für Sozialwissenschaft* 33 (1982), S. 64 – 91.
- G. KIRCHGÄSSNER (1984), Verfahren zur Erfassung des in der Schattenwirtschaft erarbeiteten Sozialprodukts, *Allgemeines Statistisches Archiv* 68 (1984), S. 378 – 405.
- G. KIRCHGÄSSNER (1991), *Homo oeconomicus: Das ökonomische Modell individuellen Verhaltens und seine Anwendung in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften*, Mohr (Siebeck), Tübingen, 2. Auflage 2000.
- G. KIRCHGÄSSNER (1998), Utilitarismus und ökonomische Theoriebildung: Einige Bemerkungen, in: B. SITTER-LIVER und P. CARONI (eds.), *Der Mensch - ein Egoist: Für und wider die Ausbreitung des methodischen Utilitarismus in den Kulturwissenschaften*, Universitätsverlag Freiburg, Freiburg (Schweiz) 1998, S. 105 – 131.

- G. KIRCHGÄSSNER (1998a), Zur Ethik des Arbeitsmarkts: Einige Bemerkungen aus nicht-kognitivistischer Perspektive, in: TH. GEISER, H. SCHMID und E. WALTER-BUSCH (eds.), *Arbeit in der Schweiz des 20. Jahrhunderts: Wirtschaftliche, rechtliche und soziale Perspektiven*, Haupt, Bern 1998, S. 383 – 430.
- G. KIRCHGÄSSNER (1999), Schattenwirtschaft und Moral: Anmerkungen aus ökonomischer Perspektive, in: S. LAMNEK (ed.), *Der Sozialstaat zwischen Markt und Hedonismus*, Leske und Budrich, Opladen 1999, S. 425 – 445.
- G. KIRCHGÄSSNER und W.W. POMMEREHNE (1992), Approaches to Explain Fiscal Redistribution in Democracy, mimeo, Hochschule St. Gallen, 1992.
- W. KOCH (1981), Finanzwissenschaft I: Geschichte, in: W. ALBERS et al. (eds.), *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft*, Band 3, Gustav Fischer et al., Stuttgart et al. 1981, S. 211 – 234.
- M. KUCHER und L. GÖTTE (1998), Trust Me: An Empirical Analysis of Taxpayer Honesty, *Finanzarchiv* 54 (1998), S. 429 – 444.
- M. LUTHER (1523), Von weltlicher Obrigkeit, wie weit man ihr Gehorsam schuldig sei, abgedruckt in: O. CLEMEN (ed.), *Luthers Werke in Auswahl*, Band 2, Walter de Gruyter, Berlin, 6. Auflage 1967, S. 360 – 394.
- M. LUTHER (1525), Wider die räuberischen und mörderischen Rotten der Bauern, abgedruckt in: O. CLEMEN (ed.), *Luthers Werke in Auswahl*, Band 3, Walter de Gruyter, Berlin, 6. Auflage 1966, S. 69 – 93.
- U. LUTZ (1997), *Das Evangelium nach Matthäus*, 3. Teilband, Evangelisch-Katholischer Kommentar zum neuen Testament, Benziger/Neukirchener, Zürich/Düsseldorf 1997.
- K. MARX (1865), Lohn, Preis, Profit, in: I. FETSCHER (ed.), *Marx-Engels Studienausgabe, Band II: Politische Ökonomie*, Fischer, Frankfurt 1966, S. 167 – 215.
- R.A. MUSGRAVE, P.B. MUSGRAVE und L. KULLMER (1973), *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, Band 2, Mohr (Siebeck), Tübingen, 4. Auflage 1988.
- R. NOZICK (1974), *Anarchy, State, and Utopia*, Basil Blackwell, Oxford 1974; deutsche Übersetzung: *Anarchie, Staat, Utopia*, Moderne Verlagsgesellschaft, München 1976.
- PH. V. PARIJS (1991), Why Surfers Should be Fed: The Liberal Case for an Unconditional Basic Income, *Philosophy and Public Affairs* 20 (1991), S. 101 – 131.
- PH. V. PARIJS (1992), Basic Income Capitalism, *Ethics* 102 (1992), S. 465 – 484.
- PH. V. PARIJS (1995), *Real Freedom for All: What (If Anything) Can Justify Capitalism*, Clarendon Press, Oxford 1995.
- W.W. POMMEREHNE, A. HART und B.S. FREY (1994), Tax Morale, Tax Evasion and the Choice of Instruments in Different Political Systems, *Public Finance* 49 (1994, Supplement), S. 52 – 69.
- W.W. POMMEREHNE, A. HART und L.P. FELD (1997), Steuerhinterziehung und ihre Kontrolle in unterschiedlichen politischen Systemen, *Homo Oeconomicus* 14 (1997), S. 469 – 478.
- T. QUILISCH (1999), *Das Widerstandsrecht und die Idee des religiösen Bundes bei Thomas Münzer: Ein Beitrag zur Politischen Theologie*, Duncker und Humblot, Berlin 1999.
- J. RAWLS (1971), *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge (Mass.) 1971; deutsche Übersetzung: *Eine Theorie der Gerechtigkeit*, Suhrkamp, Frankfurt 1975.
- J. RAWLS (1993), *Political Liberalism*, Columbia University Press, New York 1993; deutsche Übersetzung: *Politischer Liberalismus*, Suhrkamp, Frankfurt 1998.
- W.F. RICHTER, und W. WIEGARD (1993), Zwanzig Jahre ‚Neue Finanzwissenschaft‘, *Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften* 113 (1993), S. 169 – 224, S. 337 – 400.
- P. RIPPE (1995), Gibt es ein Recht auf Arbeit?, Gesellschaft zur Förderung der ethischen Forschung, *Arbeitsblätter* Nr. 34, Oktober 1995, S. 55 – 72.

- K. SCHMIDT (1994), Wertewandel, Politikverdrossenheit und Schattenwirtschaft, *Wirtschaftsdienst* 74 (1994), S. 303 - 306.
- G. SCHMÖLDERS (1951), Finanzpsychologie, *Finanzarchiv* 13 (1951), S. 1 – 36.
- G. SCHMÖLDERS (1981), Finanz- und Steuerpsychologie, in: W. ALBERS et al. (eds.), *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft*, Band 3, Gustav Fischer et al., Stuttgart et al. 1981, S. 121 – 133.
- J. SCHNELLENBACH (2001), Tax Morale, Leviathan and the Political Process: A Theoretical Approach, mimeo, Universität St. Gallen, Schweizerisches Institut für Aussenwirtschaft und Angewandte Wirtschaftsforschung, März 2001.
- J.A. SCHUMPETER (1965), *Geschichte der ökonomischen Analyse*, Vandenhoeck und Ruprecht, Göttingen 1965.
- P. SELMER (1986), Kein Recht zum Steuerboykott wegen Rüstungsausgaben, *Juristische Schulung (JUS)* 20 (1986), S. 226.
- H.-W. SINN (1996), Social Insurance, Incentives and Risk Taking, *International Tax and Public Finance* 3 (1996), S. 259 – 280.
- H.-W. SINN (1997), Das Selektionsprinzip und der Steuerwettbewerb, in: A. OBERHAUSER (ed.), *Fiskalföderalismus in Europa*, Duncker und Humblot, Berlin 1997, S. 9 – 60.
- J. SLEMMOD (2001), Trust in Public Finance, mimeo, University of Michigan, März 2001.
- A. SMITH (1759), *Theory of Moral Sentiments*, Millar, London 1759; deutsche Übersetzung: *Theorie der ethischen Gefühle*, Felix Meiner Verlag, Hamburg 1985.
- E.A. SYNAN (1991), Thomas von Aquin über ökonomische Praxis und Theorie, in: P. KOSLOWSKI et al., *Ökonomie, Politik und Ethik in Thomas von Aquins 'Summa theologia'*, Verlag Wirtschaft und Finanzen, Düsseldorf 1991, S. 35 – 41.
- K. TIPKE und J. LANG (1973), *Steuerrecht*, Otto Schmid, Köln, 15. Auflage 1996.
- H. THIELICKE (1958), *Theologische Ethik*, Band II/2, Mohr (Siebeck), Tübingen, 3. Auflage 1974.
- THOMAS VON AQUIN, *Summa Theologica*, zitiert nach der deutschen Übersetzung: *Summe der Theologie*, Band 3, Alfred Kröner, Stuttgart 1985.
- T.R. TYLER (1997), Procedural Fairness and Compliance with the Law, *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik* 133 (1997), S. 219 – 240.
- H. WECK (1983), *Schattenwirtschaft: Eine Möglichkeit zur Einschränkung der öffentlichen Verwaltung?*, Lang, Frankfurt 1983.
- H. WECK, W.W. POMMERHNE und B.S. FREY (1984), *Schattenwirtschaft*, Vahlen, München 1984.
- H. WECK-HANNEMANN und W.W. POMMERHNE (1989), Einkommensteuerhinterziehung in der Schweiz: Eine empirische Analyse, *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik* 125 (1989), S. 515 – 556.
- K. WICKSELL (1896), *Finanztheoretische Untersuchungen*, Gustav Fischer, Jena 1896.
- L.J. ZIMMERMANN (1954), *Geschichte der theoretischen Volkswirtschaftslehre*, Bund-Verlag, Köln, 3. Auflage 1967.