

Struktur und Verteilungswirkungen des österreichischen Steuersystems

Gertraud Lunzer

Allgemein haben Steuern nicht nur einen fiskalischen Effekt der Einnahmenerzielung für den Staat sondern neben der Lenkungsfunktion erfüllen sie auch den Zweck der Umverteilung. Die finanzwissenschaftliche Literatur bietet unterschiedliche Ansatzpunkte der Umverteilungszwecke je nach politisch-ideologischer Position (dazu Lehrbuchliteratur Musgrave, 1967, Homburg 2005; Nowotny, 1999). Nach liberalem Verständnis handelt es sich um den Grundsatz der Lastenteilung, nachdem zur Finanzierung der gemeinschaftlichen Aufgaben nicht pro Kopf gleiche Beiträge geleistet werden, sondern nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Welcher Tarif – ob regressiv, progressiv oder proportional – die Lastenverteilung optimal widerspiegelt, ist dabei nicht relevant und wird schließlich von den Opfertheorien thematisiert (Homburg 2005, 7). Nach egalitaristischer Auffassung liegt der Schwerpunkt in der Ungleichverteilung von Einkommen und Vermögen an sich. Dabei wird eine Nivellierung der Einkommens- und Vermögensunterschiede angestrebt.¹

Steuerstruktur – das Verhältnis direkte und indirekte Steuern

Eine Analyse des Steuer- und Abgabensystems erfordert einige Klassifizierungen. Die Feststellung, wer eine Steuer zahlt, ist im Grunde mühelos, jedoch herauszufinden, wer sie trägt ist problematischer. Mit diesem Problem der Steuerbelastung setzt sich die Steuerinzidenz auseinander, Inzidenzanalysen umfassen die Verteilung der vom Staat erhobenen Steuern (Blankart 2001, 331). Die weitest verbreitete Einteilung der Besteuerungsformen bezieht sich auf die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern. Wesentliche Kriterien dabei sind zum einen die steuertechnische Umsetzung des Belastungsziels der jeweiligen Steuer – also deren Anknüpfungspunkt – in weiterer Folge deren Wirkung der wirtschaftlichen Belastung (Bach 2001, 12).

Kernfrage ist demnach, welche Wirkungen von der Besteuerung ausgehen, wie die Steuerlast verteilt ist, wer sie folglich tatsächlich trägt im Sinne der Überwälzung. Bei direkten Steuern sollen SteuerzahlerIn und SteuerträgerIn in der Regel identisch sein, bei indirekten Steuern hingegen wird davon ausgegangen, dass Steuerzahlende die Steuerbelastung überwälzen können (Ruppe 2003, 11). Am Beispiel der Umsatzsteuer ist zu erkennen, dass sie grundsätzlich zwar bei den steuerpflichtigen Unternehmen erhoben, von diesen aber in die Preise überwälzt wird und der/die KonsumentIn trägt danach die Umsatzsteuer. Eine Differenzierung der Steuerbelastung nach persönlichen Voraussetzungen ist hier nicht möglich, da die Steuerpflichtigen nicht im Besteuerungsverfahren erfasst und veranlagt werden.

Direkte Steuern hingegen knüpfen unmittelbar an Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit an, insbesondere an Einkommen und Vermögen. Steuerschuldner und Steuerträger sind im Normalfall ident – die Steuer wird von den Steuer-

pflichtigen selbst getragen. Dagegen erfassen indirekte Steuern die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht, sie wird von einem Dritten geschuldet. Die Überwälzung einer Steuer liegt aber nicht in der Eigenschaft der Steuer selbst, sondern sie ist von mehreren Faktoren abhängig, etwa von der Wettbewerbsintensität oder den Ausweichmöglichkeiten der Beteiligten. Das heißt, die wirtschaftliche Belastungswirkung ist keine unmittelbare Eigenschaft der Steuer sondern von eben verschiedenen Einflüssen abhängig. Kritisiert wird die Einteilung in direkte und indirekte Steuern, da die zugrunde liegende Überwälzungsthese nicht eindeutig ist, so ist etwa bei dynamischer Nachfrageentwicklung die Einkommen- oder Körperschaftsteuer durchaus überwälzbar (Rosen 2005, 274).

Trotz diverser Kritik an dieser Gliederung, sie stelle lediglich die tendenzielle Wirkungsrichtung der Steuerinzidenz dar, kann jedoch eine Belastungsabsicht der Steuerpolitik abgelesen werden. Denn bei den direkten Steuern gilt das sogenannte Nettoprinzip, d. h. dass der Überschuss der Erträge über die Aufwendungen besteuert wird, nach Berücksichtigung bestimmter persönlicher Merkmale. Durch diese Abhängigkeit der Steuerbelastung von individuellen Faktoren ist eine Überwälzung mit größeren Schwierigkeiten verbunden. Hingegen belasten indirekte Steuern die Absatztatbestände bzw den Input des Unternehmens unabhängig von dessen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Auf diese Weise werden alle Anbieter und Nachfrager gleich behandelt, die Überwälzung erleichtert.

Generell versucht die Steuerpolitik in den meisten OECD-Staaten vorgeblich ein ausgeglichenes Verhältnis zwischen indirekten und direkten Steuern zu finden. Die derzeitige Tendenz weist jedoch eine stärkere Belastung Richtung indirekter Steuern auf (Bach 2001, 15). In den Mitgliedsländern der EU ist die Gewichtung zwischen indirekten und direkten Steuern sehr ungleich verteilt. Folglich ist es, ehe die Steuersätze angeglichen werden, erforderlich eine Harmonisierung der Steuersysteme zu erlangen. Die Harmonisierung der Umsatzsteuer ist in der EU weitestgehend abgeschlossen, hingegen die Bestrebungen die Systeme direkter Besteuerung auszugleichen, scheint derzeit unrealistisch. Diesbezügliche Vorschläge der Europäischen Kommission scheitern seit Jahrzehnten an der Einstimmigkeitsregel im Europäischen Rat.

Die Entwicklung in den angelsächsischen Ländern ist – anders als in den meisten kontinentaleuropäischen Staaten – verteilungspolitisch gesehen strukturell vorteilhafter. Gleichzeitig ist aber deren Steueraufkommen insgesamt aufgrund der niedrigeren Steuersätze vergleichsweise wesentlich niedriger. Direkte Steuern haben hier eine größere Bedeutung, während in den romanischen Ländern aber auch in Österreich die indirekte Besteuerung dominiert.

Einkommenserzielung und Steuerstruktur

Dem Credo der orthodoxen Ökonomie nach sollten durch die Besteuerung die Entfaltung der persönlichen Freiheit als auch die privatwirtschaftlichen Produktivkräfte möglichst wenig beeinflusst werden. In diesem Sinne sollte sie der rechtlichen Gleichheit der bürgerlichen Gesellschaft entsprechen, insbesondere die Einkommen- und Vermögensverhältnisse gleichmäßig belasten, aber auch nicht wesentlich verändern – nach der berühmten Edingburger Regel »leave them as you find them«. Mit Entstehen der »gesellschaftlich sozialen Angelegenheiten« entwickelte sich schließlich das Konzept der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit – sozialer

Ausgleich verlangt nach progressiver Besteuerung des Einkommens. Vor diesem Hintergrund wird auch der Schwerpunkt der indirekten Besteuerung obsolet.

Das österreichische Einkommensteuergesetz besteuert grundsätzlich das am Markt erworbene Einkommen (etwa aus selbständiger, unselbständiger Arbeit, Kapitalanlagen), nicht hingegen die Wertschöpfung privater Haushalte oder den Nutzungswert langlebiger Konsumgüter. Um eine gleichmäßige Ermittlung zu gewährleisten, soll einer synthetischen Einkommensteuer entsprechend, prinzipiell die vollständige Erfassung der Einkünfte gegeben sein. Das bedeutet, dass die verschiedenen Einkunftsarten nicht für sich nach unterschiedlichen Vorschriften versteuert werden, sondern nach Verlustausgleich – der Summe aller positiven und negativen Einkünfte, die während des Steuerjahres zufließen – addiert werden. Die Endbesteuerung bei bestimmten Kapitalerträgen bedeutet jedoch eine Durchbrechung des Prinzips der synthetischen Einkommensteuer (Homburg 2005, 18; Oberhauser 2005, 45).

Das Prinzip der sogenannten dualen Einkommensteuer hingegen nimmt Teile des Einkommens oder einzelne Einkommensarten aus der Einkommenbesteuerung heraus oder belegt sie mit niedrigeren Steuersätzen. Zum Beispiel existieren in Österreich sieben verschiedene Einkunftsarten. Anstatt alle Einkunftsarten nach dem Prinzip der synthetischen Einkommensteuer zusammenzufassen und dem gleichen Tarif zu unterwerfen, werden Kapitalerträge bzw Zinseinkommen mit einem proportionalen Kapitalertragssteuersatz von 25% belastet, der niedriger ist als jener, der sich aus dem Einkommensteuertarif ergibt.

Das widerspricht eindeutig dem Ziel der synthetischen Einkommensteuer, die Wirtschaftssubjekte entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit zur Besteuerung heran zu ziehen. Dabei ist steuerliche Leistungsfähigkeit zum einen als abhängig von der Höhe des Einkommens definiert und andererseits ist durch die Progression eine gleichmäßigere Nettoeinkommensverteilung erfüllt. In allen EU-Mitgliedstaaten herrscht der Grundsatz, dass Steuerpflichtige nach der Leistungsfähigkeit als Konsequenz des Gerechtigkeitsgebots besteuert werden soll. Dieser Grundsatz wird jedoch durch zunehmende Besteuerung der immobilien Faktoren Arbeit und Konsum gegenüber den mobilen Faktoren Kapital und Unternehmen sowie Ressourcen konterkariert (Randzio-Plath 2001, 236). In den letzten Jahrzehnten ist in den EU15-staaten der Anteil der Steuern am Bruttoinlandsprodukt nicht wesentlich verändert worden. Jedoch sind die Strukturen hinsichtlich der Besteuerung der mobilen und immobilien Faktoren zulasten von Arbeit und zugunsten von Kapital und Unternehmen verschoben worden.

Seit Mitte der 80er Jahre lässt sich eine Abkehr der dualen Einkommenbesteuerung in den meisten Industrieländern Europas feststellen. Es ist ihnen eine Aushöhlung der umfassenden Einkommensteuer durch eine Vielzahl von Regelungen bezüglich steuerlicher Lenkungsanreize oder verteilungspolitisch motivierten Maßnahmen zur steuerlichen Entlastung gemeinsam (Genser 2003, 177). Diese grundsätzliche Änderung der Einkommenbesteuerung zur dualen Einkommensteuer wird seit den 90er Jahren in den skandinavischen Ländern forciert. Hier erfolgt eine Abspaltung der Kapitaleinkommen von sonstigen persönlichen Einkommen, wobei auf Kapitaleinkommen ein niedrigerer Satz zur Anwendung kommt. Das bedeutet eine systematische Abweichung vom Grundprinzip der synthetischen Einkommensteuer (Sørensen 1998). Ähnliche Durchbrechungen sind in den Steuersystemen Österreichs, Belgien, Frankreich oder Italien zu erkennen, die gleichfalls eine niedrigere Besteuerung von Kapitaleinkünften vorsehen. Dazu zählen insbesondere die Abgel-

tungssteuer auf Zinsen und Dividenden. Diese von den Regierungen breit angelegte tarifliche Entlastung wird damit begründet, den inländischen Kapitalanlegern einen Anreiz zur Verringerung ihrer Steuerflucht zu bieten. Mit dieser speziellen Regelung der Kapitalertragsbesteuerung bildet Österreich, neben Luxemburg und Belgien praktisch eine Steueroase.

Oberhauser (2005) stellt für Deutschland noch Überlegungen an, ob die synthetische Einkommensteuer einer dualen Ausgestaltung geopfert werden soll und kommt unter Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher Zusammenhänge zu dem Ergebnis, dass es nicht erforderlich ist, eine gerechte Besteuerung für eine Begünstigung der Gewinneinkommen aufzugeben. Die neu gebildete Bundesregierung setzt jedoch ein eindeutig negatives verteilungspolitisches Zeichen durch Anhebung des Normalsatzes in der Umsatzsteuer mit der scheinbaren Gegenaktion einer sogenannten »Reichensteuer«, die aufgrund ihrer hohen Bemessung im Bagatellbereich verbleiben wird.

Die steuerpolitische Entwicklung in den skandinavischen Steuersystemen zeigt auch, dass gerade Dänemark als Vorreiter der dualen Einkommensteuer sich seit 1994 wieder der synthetischen Einkommensteuer zuwendet. Finnland, Norwegen und Schweden hingegen haben eine duale Einkommensteuer eingeführt, die die Kapitaleinkünfte mit einem Proportionalatz zwischen 25% bis 30% belegt, während Arbeitseinkünfte nach einem progressiven Tarif besteuert werden, wobei der proportionale Kapitalsteuersatz kleiner oder gleich dem niedrigsten Grenzsteuersatz für Arbeitseinkünfte ist (Genser 2003, 185). Eine Besonderheit dabei ist die Anwendung des progressiven Steuertarifs nicht nur auf Einkünfte aus unselbständiger Arbeit sondern auch auf die Einkünfte der Unternehmer sowie auf den Gewinn.

In der steuerpolitischen Diskussion werden meist gesamtwirtschaftliche Wirkungen, die von der Einkommensteuer ausgehen, außer Betracht gelassen. So muss berücksichtigt werden, dass nicht nur indirekte Steuern verteilungspolitische Konsequenzen nach sich ziehen, sondern dass etwa Gewinnsteuern von den Gewinnerämpfängern in ähnlicher Weise überwältzt werden (Oberhauser 2005, 41), während Lohnsteuern von den LohnempfängerInnen als Realeinkommensreduzierung hingenommen werden müssen.

Wird die Belastung bei der Einkommensentstehung betrachtet, orientiert sich die Einkommensteuer grundsätzlich an der persönlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen – es kann von formaler Inzidenz ausgegangen werden, die Überwälzbarkeit ist eher gering. Umverteilungspolitischen Ansatzpunkt bietet die progressive Ausgestaltung des Steuertarifs, deren Umverteilungspotentiale durch Steuerbegünstigungen verstärkt werden, wobei sich in Verteilungsstudien (Guger 1996; IHS 2003) Tendenzen der Verteilung von oben nach unten ergeben. Verteilungspolitisch problematisch sind besonders jene Steuerbegünstigungen, die Teile von der Bemessungsgrundlage ausnehmen, da die Steuerersparnisse abhängig von dem jeweiligen Grenzsteuersatz der Steuerpflichtigen sind.

Im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung selbständiger und unselbständiger Einkünfte ist zudem die Wirkung der Sozialversicherungsbeiträge von Bedeutung. Dem progressiv wirkenden Steuertarif stehen, den Faktor Arbeit betreffend regressive Elemente durch die Sozialversicherungsbeiträge gegenüber. Bis zur Höchstbeitragsgrundlage steigen die Sozialversicherungsbeiträge proportional an, darüber bleiben sie absolut konstant mit dem Effekt, dass niedrige Einkommen re-

lativ stärker belastet werden als hohe. Einige wenige Verteilungsstudien versuchten für Österreich die verschiedenen Wirkungen zu analysieren. Guger (1996) kommt zu dem Schluss, dass die Abgabenbelastung unselbständig Beschäftigter durch die regressiv wirkenden Sozialversicherungsbeiträge im Zusammenwirken mit der zwar progressiv ausgestalteten Einkommensteuer ein in Summe lediglich proportionaler Effekt erzielt wird. Zur Abschwächung der Progression tragen zudem diverse Steuerbegünstigungen bei, deren relative Wirkung bei hohen Einkommen stärker ist.

Ebenso ist im Ländervergleich die Einbeziehung der Sozialversicherungsbeiträge unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Formen der Sozialsysteme, die grundlegend entweder durch ihre Beitrags- oder Steuerfinanzierung abgrenzbar sind, unerlässlich. Sämtliche OECD-Länder verfügen über Einkommensteuern, die das persönliche Einkommen natürlicher Personen erfasst, jedoch unterscheiden sich die Bemessungsgrundlagen und Tarife erheblich voneinander. So werden die verschiedenen Einkünfte unterschiedlich weit gefasst bzw existieren unvergleichbare Differenzen bei steuerfreien Einkünften. Ebenso im Zusammenhang steuermindernder Berücksichtigung persönlicher Merkmale oder familienbezogene Bestandteile in den Steuersystemen. Grundsätzlich sind Tarifverläufe progressiv, sie können aber je nach Ausgestaltung in Niveau und Struktur erheblich differieren. Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich auch vorab bei der Gewinnermittlung, die je nach Einkunftsart unterschiedliche Spielräume und Voraussetzungen zur Verfügung haben.

Die Besteuerung an der Einkommensverwendung, im Grunde der indirekten Steuern, haben ebenso wie die Sozialversicherungsbeiträge eine regressive Verteilungswirkung, davon ausgehend dass die Grenzneigung zum Konsum bei niedrigen Einkommen höher ist, als bei höheren Einkommen. Im Bereich der Vermögensbildung und ihrer Besteuerung ist zu konstatieren, dass sich die Interessen zugunsten von Besitz und Vermögen verändert haben. Vor dem Hintergrund der stärkeren Belastung des Faktors Arbeit bedeutet die Abschaffung der Vermögensteuer – in Österreich seit 1994, Deutschland hebt sie seit 1997 nicht mehr ein – verteilungspolitisch einen Rückschritt. Die letzte Steuerreform 2004/05 in Österreich verfestigte diese Tendenz strukturell dadurch, dass keine Änderung in der Besteuerung von Vermögen vorgenommen wurde, zusätzlich massive Entlastungen des Faktors Kapital durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 34% auf 25%, sowie der Neuregelungen zur Gruppenbesteuerung oder der begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne für Personengesellschaften ermöglicht wurden. Dagegen wurde der Faktor Arbeit durch die Einkommensteuer in einem weitaus geringeren Umfang entlastet und durch Erhöhungen im Bereich der Energieabgaben in ihrer Wirkung relativ stärker belastet.

Das massivste Umverteilungsprogramm von unten nach oben stellt das Steuermodell der Slowakei dar. Die im Zuge der Steuerreform 2004 eingeführte Flat Tax mit einem Steuersatz von 19% in der Einkommen- und Körperschaftsteuer entspricht keineswegs dem Prinzip der Leistungsfähigkeit. Auch in der Umsatzsteuer wird der Steuersatz von 19% angewendet, jedoch bei gleichzeitiger Eliminierung des ermäßigten Satzes. Die Zukunft wird zeigen, ob die Streichung des ermäßigten Satzes die Einnahmehausfälle aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer tatsächlich wie geplant kompensieren kann. In jedem Fall aber bleibt die verteilungspolitische Problematik aufgrund des Proportionalgesetzes erhalten. Die auf niedrigem Niveau gehaltenen Sozialversicherungsabgaben und das bestehende Doppelbesteuerungsabkom-

men, die das Arbeitseinkommen von in der Slowakei tätigen ArbeitnehmerInnen besteuert, selbst wenn der Wohnsitz in Österreich ist, verstärken den Druck auf das europäische Sozialstaatsmodell.

Auswirkungen der Unternehmensbesteuerung

Die Körperschaftsteuer ist nicht nur nach ihrem Steuersatz zu beurteilen, sondern von Bedeutung sind die Bemessungsgrundlage und das zugrunde liegende Körperschaftsteuersystem. Die international sehr beliebte Vorgehensweise ist ein Vergleich der nominellen Steuersätze einzelner Länder, der bloße Steuersatzvergleich bleibt aber ohne Aussagekraft. Die Körperschaftsteuer ist auch nicht unabhängig von den anderen Ertragssteuern bzw dem gesamten Steuersystem zu sehen. Gewinnermittlungsvorschriften, Steuerbegünstigungen und Sonderwirtschaftszonen haben erheblichen Einfluss auf das Aufkommen der Körperschaftsteuer aber auch das Investitionsverhalten der Unternehmen beeinflusst die tatsächliche Steuerbelastung (siehe Beitrag Saringer).

Wesentlich aussagekräftiger ist ein Vergleich der effektiven Steuerbelastung der Unternehmen, deren Ermittlung auf unterschiedliche Weise in der Literatur erfolgt. Auf makroökonomischer Ebene werden in einer Studie der europäischen Kommission (2003) so genannte implizite Steuersätze ermittelt, die die relative Belastung der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen abbilden. Einen anderen, mikroökonomischen Zugang stellt der Bezug der Körperschaftsteuer auf eine handelsrechtliche Gewinngröße. Buijink, Willern (1999) gehen von Durchschnittswerten mehrerer Jahre aus, wobei die Steuerleistung unter Verwendung der Bilanzdaten in Relation zu den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen gesetzt werden. Weitere empirische Arbeiten, die sich der effektiven Steuerbelastung anzunähern versuchen sind in der Literatur zu finden (Mendoza et al. 1994; Nicodème 2002; Hettich 2001; Spengel u. a.).

Die meisten Studien, die im übrigen die zehn »neuen EU-Mitgliedsländer« nicht berücksichtigen, kommen zu teils sehr unterschiedlichen Ergebnissen. Die Reihungen nach Körperschaftsteuersätzen bleiben aber ähnlich, lediglich die effektiven Steuersätze sind im Grunde wesentlich niedriger als die nominellen. Dies wird als Indiz für die verschiedenen Steuerbegünstigungen, beziehungsweise durch die Anwendung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten internationaler Gewinnverschiebungen oder sonstiger Steuervermeidungsstrategien gewertet (Jacobs/ Sprengel, 2002). Zu berücksichtigen ist ebenso die relativ große Zeitverzögerung, die aufgrund der zur Berechnung einiger Indikatoren notwendigen Daten oft erst nach einigen Jahren zur Verfügung stehen. Zwischenzeitlich vorgenommene Steuerbegünstigungen oder Satzänderungen, die die Steuerlast beeinflussen können nicht berücksichtigt werden. Steuersatzvergleiche beinhalten auch nicht, welche konkreten Bestimmungen des Unternehmensteuerrechts die Höhe bzw das Ausmaß der Abweichungen von den nominellen Sätzen bestimmen (Oestreicher 2005, 22; Jacobs 2005, 25). Ein in der wissenschaftlichen Forschung vernachlässigter Bereich der Unternehmensteuerbelastung liegt in den Verteilungswirkungen innerhalb der Kapital- und Personengesellschaften. Meist werden ausschließlich von Kapitalgesellschaften Analysen produziert. Es fehlt daher die empirische Überprüfung, inwieweit die diskutierte zunehmende Verschiebung der Unternehmensteuerlast hin zu den Personenunternehmen tatsächlich zutrifft (Schratzenstaller 2005).

Diese Probleme der Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen ergeben sich aus den nationalen Steuersystemen, die verschiedene Ebenen der Unternehmen – Personen- oder Kapitalgesellschaften – in die Einkommensteuer bzw Körperschaftsteuer unterschiedlich einbeziehen. So gelingt es zum Beispiel weltweit tätigen Konzernen durch grenzüberschreitende Gestaltungen, ihre Steuerbelastung erheblich zu senken, während Klein- und Mittelbetrieben – Österreich ist in seiner Struktur von KMU dominiert – solche Gestaltungsmöglichkeiten mangels ausreichender Kapazitätsverlagerungen verwehrt bleiben. Auch hier kann von einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mehr gesprochen werden. Für international agierende Unternehmen bietet sich dadurch die Möglichkeit, gut ausgebaute Infrastruktur in den Hochsteuerländern zu nutzen, die Gewinne jedoch durch Verrechnungspreise in Niedrigsteuerländern zu versteuern.

Ungleiche Belastung der Faktoren Arbeit und Kapital: Sinkende Lohnquote – steigende Gewinnquote

Die Steuerstruktur in Österreich zeigt ein anderes Bild als die Struktur der Einkommenserzielung. Sinkende Lohnquoten und steigende Gewinnquoten finden keine Entsprechung in der Steuerstruktur. Langfristig, im Zeitraum zwischen 1981 und 2003 sank die bereinigte Lohnquote von 71% auf 58,5%, die Gewinnquote stieg aber von 29% auf 41,5% (Guger/Marterbauer 2004). Die Veränderung der Gewinnquote hängt stark mit der Strukturveränderung der Nicht-lohneinkommen in diesem Zeitraum zusammen, zwischen 1964 und 1997 verachtachten sich die Gewinneinkommen. Die Besitzeinkommen stiegen sogar um das 50-fache, ohne Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben sich die Besitzeinkommen verdreifacht.

Die rasch wachsende Bedeutung der Vermögen zeigt sich auch an der Verschiebung der Einkommensstrukturen: 1965 entfielen 5% der privaten Einkünfte auf Besitzeinkommen, 1997 lagen sie bereits bei 15,5%. Insgesamt ist also eine deutliche Zunahme der Besitzeinkommen zu konstatieren. Diese gegenläufigen Entwicklungen können zwar nicht direkt gegenübergestellt werden, aber die Besteuerung der unterschiedlichen Faktoren Arbeit, Kapital, Land, Unternehmertätigkeit wurde dieser Verschiebung nicht nur nicht angepasst, vielmehr wurden die dynamisch wachsenden Vermögens- bzw. Einkommensarten steuerlich entlastet. Dem Prinzip der Leistungsfähigkeit wird immer weniger entsprochen und die damit verbundenen Verteilungseffekte nicht diskutiert. Demnach müssten Steuerpflichtige mit gleich hoher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit eine gleich hohe Abgabenlast tragen (Beigewum 2005).

Das Konzept der Lohnquote als bedeutender Indikator der funktionellen Einkommensverteilung beschreibt jenen Anteil der Lohneinkommen am gesamten Volkseinkommen und liefert damit einen Befund der relativen Wohlstandspositionen der lohnabhängigen ArbeitnehmerInnen. Ein Rückgang der Lohnquote kann daher als soziale Umverteilung zu Lasten der unselbständig Beschäftigten interpretiert werden. Ein Ansteigen der Lohnquote kann aber auch mit steigender Beschäftigung bzw. einer Verschiebung der Struktur der Erwerbstätigen im Zusammenhang stehen, wie es beispielsweise in Österreich in den 70er Jahren durch die Abwanderung aus der Landwirtschaft zu beobachten ist. Diese Effekte der Verschiebungen in der Erwerbsstruktur können durch die Berechnung mit bereinigten Lohnquoten ausgeschaltet werden.

Die langfristige Betrachtung der bereinigten Lohnquote verzeichnet einen Anstieg bis Ende der 70er Jahre, seit Beginn der 80er Jahre aber sinkt sie stark und fiel bis zum Jahr 2003 auf 58,5% zurück.² Die Gewinnquote weist eine genau gegenläufige Tendenz im Vergleich zur bereinigten Lohnquote auf. Seit den 80er Jahren steigt die Gewinnquote kontinuierlich an. Interessant ist die gleichzeitige Betrachtung der Entwicklung der Investitionen, die sich bis zu diesem Zeitpunkt mit einer leichten Zeitverzögerung parallel zu den Gewinnen bewegten. Mit dem massiven Anstieg der Gewinne blieb aber die Investitionsbereitschaft ab den 80er Jahren deutlich hinter den Gewinnen zurück (Guger/Marterbauer 2004). Ergebnisse aus Bilanzanalysen diverser Industrieunternehmen, die eine Verschiebung zu Lasten von Investitionen in Sachanlagen hin zu weitaus attraktiveren Finanzanlagevermögen abbilden, ergänzen dieses Bild.

Fazit

Die Entwicklung der Steuer- und Abgabenstruktur zeigt, dass sowohl Gewinn- und Kapitaleinkommen als auch Einkommen aus Vermögensbesitz trotz ihres stetigen Anstiegs der letzten Jahrzehnte immer weniger zum Steueraufkommen beitragen. Auch der internationale Vergleich belegt die überdurchschnittlich hohe Besteuerung des Faktors Arbeit in Österreich. Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips, demgemäß Steuerpflichtige bei gleich hoher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ebenso gleich hohe Abgabenlasten zu tragen hätten, müsste in eine Erhöhung der Kapitalbesteuerung und der vermögensbezogenen Steuern resultieren.

Tabelle 1 stellt den Anteil einzelner Steuern am gesamten Steueraufkommen dar. Zu den aufkommenstärksten Steuern zählen die Lohnsteuer mit über 30% und die Umsatzsteuer mit 33%. Angesichts des relativ minimalen effektiven Anteils der Steuern aus Unternehmertätigkeit und Vermögen – in folgender Abbildung grob in Körperschaft- und Kapitalertragsteuer enthalten – verleitet zu Überlegungen in Bezug auf Verschiebungen in der Steuerstruktur. Die Anhebung der Steuerquote auf Gewinne würde einen sinnvollen Beitrag zur Sicherung der Finanzierung öffentlicher Aufgaben wie z. B. Bildung oder soziale Sicherung leisten.

In Österreich liegt das Gewicht auf indirekte, proportional oder regressiv wirkende Steuern, d. h. indirekte Steuern und Sozialversicherungsabgaben haben einen hohen Anteil, während vermögensbezogene Steuern einen niedrigen Beitrag zum gesamten Steueraufkommen leisten. Folglich ist die Verteilungswirkung des Steuer- und Abgabensystem relativ gering.

Die unterschiedliche Steuerstruktur in den angelsächsischen Ländern gegenüber den kontinentaleuropäischen Staaten lässt sich aus Tabelle 2 gut vergleichen. In der Einkommensteuer liegt der EU15-schnitt bei 25%, in den USA sind es sogar 35,3% und in der Schweiz 34%. Noch extremer ist der Unterschied bei den Vermögensteuern, der einen OECD-Durchschnitt von 5,6% zeigt und Österreich die Schlussposition mit 1,3% einnimmt. Die USA hingegen weisen Steuern vom Vermögen in Höhe von 12% aus. Ähnlich hohe Werte bei Vermögen zeigen Kanada, Australien und Japan, aber auch Großbritannien. Diese Länder haben wie bereits erwähnt generell eine geringere Steuerbelastung und niedrigere Steuersätze, durch ihren geringen Anteil an indirekten Steuern und aufgrund der höheren Vermögensbesteuerung ist aber die Steuerstruktur insgesamt progressiver.

Tabelle 1: Einnahmen des Bundes

(in Mio. EURO)	1995 BRA	2005 BVA	in % der Brutto- einnahmen 2005
Einkommen- und Vermögensteuern	17.870	25.965	46,1
davon:			
veranlagte Einkommensteuer	2.180	2.400	4,3
Lohnsteuer	10.917	17.000	30,2
Kapitalertragsteuern	1.811	2.080	3,7
Körperschaftsteuer	2.041	3.600	6,4
Umsatzsteuer	13.077	19.100	33,9
Verbrauchssteuern	3.416	5.380	9,6
Verkehrsteuern	2.507	4.720	8,4
übrige Abgaben (Gebühren)	1.006	1.145	2,0
BRUTTOEINNAHMEN	37.876	56.310	100,0
Überweisungen an andere öffentliche Rechtsträger (Länder, Gemeinden, Fonds)	11.385	16.441	
Überweisung an die EU	1.363	2.386	
Öffentliche Einnahmen netto	25.128	37.483	

Quelle: BMF

Internationalisierung und Globalisierung verstärken den Druck um günstige Standort- und Investitionsbedingungen auch auf nationaler Ebene in der Gestaltung der Steuersysteme. Viele OECD-Staaten haben die Unternehmens- und Kapitaleinkommen in den letzten Jahren stark entlastet (Farny et al. 2005). Teilweise wurde die Besteuerung der Kapitaleinkommen gezielt reduziert, etwa im Rahmen der dualen Einkommensteuer in den skandinavischen Ländern, oder die Einführung der Abgeltungsteuer/Endbesteuerung der Kapitalerträge in Österreich. Reduzierungen eines Teils innerhalb eines Steuersystems können nicht unabhängig vom Gesamtsystem betrachtet werden, denn längerfristig wird der durch den Wettlauf in der Unternehmensbesteuerung ausgelöste Druck auf die Einkommensteuer verstärkt. Die daraus resultierenden Steuerausfälle haben erhebliche Konsequenzen auf die Finanzierung öffentlicher Aufgaben (z. B. Bildung, Infrastruktur) und der sozialen Sicherungssysteme insgesamt. Oder die Steuerausfälle werden durch andere immobile Produktionsfaktoren kompensiert, was letztlich einer Belastung des Faktors Arbeit entspricht. Internationalisierung und Steuerwettlauf führen damit tendenziell zu einer Umverteilung der Steuerlasten von mobilen Faktoren hin zu den immobilien Faktoren. Dementsprechend sind zur Sicherung der Finanzierungsgrundlagen der Staaten grundsätzlich Regelungen internationaler Besteuerung, die weitere Verschiebungen der Abgabenlasten zum Faktor Arbeit verhindern, Kapitaleinkommen verstärkt besteuern und gleichzeitig auch der Steuerflucht entgegen, unumgänglich.

Tabelle 2: Steuerstruktur in Prozent des Gesamtaufkommens im internationalen Vergleich 2003

	Einkommen- steuer	Körperschaft- steuer	Sozial- versicherungs- beiträge	Vermögen- steuern	Verbrauch- steuern
Belgien	31,4	7,4	31,8	3,3	24,6
Dänemark	53,1	5,9	2,5	3,8	33,0
Deutschland	23,9	3,5	40,5	2,4	29,4
Frankreich	17,5	5,7	37,7	7,3	25,5
Griechenland	13,7	9,2	36,1	4,5	35,8
Großbritannien	28,7	7,8	18,5	11,8	32,7
Irland	26,5	12,9	14,8	6,5	38,4
Italien	25,1	6,6	29,5	8,0	25,7
Luxemburg	17,1	19,1	27,9	7,5	28,1
Niederlande	17,9	7,6	36,3	5,2	31,8
Österreich	23,1	5,1	33,7	1,3	28,2
Portugal	15,8	8,7	31,7	4,1	36,7
Schweden	31,3	5,0	29,1	3,1	26,3
Spanien	18,6	9,0	35,3	7,5	28,2
Tschechien	13,0	12,3	43,6	1,4	29,7
Ungarn	18,9	5,8	30,5	2,2	39,4
Schweiz	34,3	8,5	25,5	8,3	23,3
USA	35,3	8,1	26,4	12,1	18,2
Japan	17,5	13,0	38,5	10,3	20,3
Australien	38,5	16,7	-	9,5	29,7
OECD	24,9	9,3	26,1	5,6	32,1
EU 15	25,0	8,1	28,8	5,2	30,4

Quelle: OECD Revenue Statistics 2005.

Literatur

- Bach, Stefan (2001) Internationale Entwicklungstendenzen nationaler Steuersysteme – von der direkten zur indirekten Besteuerung? Berlin
- BEIGEWUM (2005) Mythen der Ökonomie, V&A Hamburg
- Blankart, C. B. (2001) Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 4. Auflage, München
- Doralt, W./ Ruppe, H. (2003) Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Wien
- Eurostat (2005) Structures of the taxation systems in the European Union: 1995 – 2003, Luxembourg
- Farny, O./ Lunzer, G./ Saringer, M./ Wagner, N. (2005) Steuerbegünstigungen in der Europäischen Union in den zehn neuen Mitgliedstaaten im Bereich der Unternehmensbesteuerung, AK Wien.

- Genser, Bernd (2003) Ist eine duale Einkommensteuer einfacher und gerechter als eine umfassende Einkommensteuer? In: Rose, M., Integriertes Steuer- und Sozialsystem, Heidelberg
- Guger, Alois (1996) Umverteilung durch öffentliche Haushalte in Österreich, Wien
- Guger, A./ Marterbauer, M., langfristige Tendenzen der Einkommensverteilung
WIFO-Monatsberichte 09/ 2005
- Hofer H./ Koman R./ Schuh U./ Felderer B. (2003) ITABENA Steuer-Transfer-Modell, IHS Wien
- Homburg, Stefan (2005) Allgemeine Steuerlehre, München
https://www.bmf.gv.at/Budget/Downloads/Budgetbersichtenund_890/budgetrede_05_uebersichten.pdf
- Jacobs, H. Otto (2005) Vergleichende Analyse der Steuerbelastung von Unternehmen in Europa und den USA, in: Oestreicher A., Internationale Steuerplanung, Berlin
- Jacobs, O./ Spengel Ch. (2002) Effective 'tax Burden in Europe, ZEW economic studies, Vol. 15, Heidelberg
- Nowotny, E. (1999) Der öffentliche Sektor, Hamburg
- Oberhauser, Alois (2005) Abkehr von der synthetischen Einkommensteuer? In: Können wir uns Steuergerechtigkeit nicht mehr leisten?, Metropolis Marburg.
- OECD, Revenue statistics 1965 – 2004, Paris 2005
- Randzio-Plath, Christa (2001) Vorteile und Nachteile des internationalen Steuerwettbewerbs, in: Müller, W. (Hrsg.) Regeln für den europäischen Systemwettbewerb, Metropolis Marburg
- Rosen, Harvey S. (2005) Public Finance, NY
- Schatzenstaller, M./ Truger, A. (2004) Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Marburg
- Slemrod, Joel (Hg.) (1996) Tax progressivity and income inequality
- Sørensen, P. (1998) Tax policy in the nordic countries, Macmillan London
- Spengel, Christoph (2005) Konzernsteuerquoten im internationalen Vergleich – Bestimmungsfaktoren und Implikationen für die Steuerpolitik, in: Oestreicher, A. Internationale Steuerplanung, Berlin

Anmerkungen

- 1 Neuere Tendenzen theoretischer Entwicklung in der Finanzwissenschaft beziehen sich insbesondere auf die Theorie der optimalen Besteuerung und die Inzidenztheorie. Erstere stellt eine auf wohlfahrtsökonomische Grundlagen aufbauende Weiterentwicklung der (neo-)klassischen Besteuerungstheorie von J. S. Mill, A. Marshall, F. Y. Edgworth sowie A. C. Pigou und V. Pareto u. a. dar. Weil die Theorie der optimalen Besteuerung aber von den Institutionen abstrahiert, in denen steuerpolitische Entscheidungen getroffen werden, fehlt ihr die politische Dimension der Besteuerung, die etwa Rückwirkungen auf das Ausgabenverhalten der Regierung gleichsam nicht beinhalten. Die Frage der Steuerlastverteilung wurde bereits von D. Ricardo oder A. Marshall gestellt. In den 1960er Jahren wurde das Problem der Steuerinzidenz in einem allgemeinen Gleichgewichtsmodell in Anlehnung an Harberger 1967 eingebaut, wobei die Modellierung auf Grundlage überaus restriktiver Annahmen erfolgt. Beide theoretischen Richtungen versuchen, das ökonomische Rationalverhalten der Individuen in ihre Analysen einzupassen (Blankart 2001, 32).
- 2 Durch die konzeptionelle Umstellung der statistischen Datenerfassung in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zum neuen Europäischen System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (ESVG 95) grundlegende Änderungen der Datenlage und damit Brüche in den Zeitreihen ergeben. So hat sich etwa die Datengrundlage zur Analyse der Einkommensverteilung aufgrund der Einstellung der Erhebung von Nicht-Lohn-einkommen in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ab dem Jahr 1998 verschlechtert. Dadurch ist die vor allem wirtschaftspolitisch sehr wesentliche Unterscheidung in Besitzeinkommen, Gewinnen aus Unternehmer- oder selbständiger Tätigkeit nicht mehr möglich. Aus diesem Grund wurden in obiger Darstellung die Datengrundlagen aus dem ESVG 79 für die fehlenden Jahre ab 1998 fortgeschrieben.