

Ralf KRONBERGER

Sind mehr Länder- und Gemeindesteuern effizient und unternehmerfreundlich?

Kommentar zu den Beiträgen von Hansjörg Blöchliger und Christian Smekal

1. Schlussfolgerungen aus einem deskriptiven internationalen Vergleich fiskal-föderaler Systeme

Hansjörg Blöchligers Beitrag „Steuerautonomie auf regionaler Ebene: Ein internationaler Vergleich“¹ stellt nach Aussage des Autors den aktuellen empirischen Forschungsstand zum fiskalen Föderalismus in der OECD dar. Eine Reihe von Indikatoren, wie der Anteil der Einnahmen/Ausgaben der nachgeordneten Gebietskörperschaften an den gesamten Einnahmen/Ausgaben, Einnahmenstruktur (Steuern, vertikaler Finanzausgleich, Zuschüsse etc.), eine Taxonomie der Abgabenaufonomie werden beschrieben und nach Möglichkeit entsprechend interpretiert. Kernaussagen sind, dass Österreich bei fiskalischer Betrachtungsweise zu den zentralisiertesten Ländern zählt, insgesamt sich aber auch die Abgabenaufonomie in den Vergleichsländern weiter erhöht, mit ihr aber auch die Transfers. Aus der Analyse der Vielzahl der beobachteten Faktoren lässt sich nicht mehr ableiten, als dass die betrachteten Systeme sehr unterschiedlich ausgestaltet sind. Eine differenzierte ökonomische Betrachtung ist auf Basis der deskriptiven Analyse nicht möglich, wie Blöchliger selbst feststellt.

Die ökonomische Analyse muss noch vertieft werden, um fundierte wirtschaftspolitische Empfehlungen geben zu können. Allgemein ist die Wirkung von Zuschüssen und Transfers bisher empirisch zu wenig erforscht, ebenso das Zusammenwirken von Zuschüssen/Transfers und autonomen Abgaben. Dazu ist es notwendig, einerseits die Institutionenanalyse voranzutreiben und andererseits vertiefende theoretische und ökonometrische Analysen durchzuführen. Am Ende sollten Erkenntnisse über Allokationswirkungen/Effizienz in den einzelnen föderalen Systemen stehen. In diesem Zusammenhang wäre auch das Dilemma der österreichischen Finanzausgleichsdiskussion zu sehen. Der österreichische Finanzausgleich wird in seiner bestehenden Form oft zu Recht kritisiert, aber Modellrechnungen zur Wirkung des aktuellen Ausgleichssystems bzw. zur Wirkung alternativer Ausgestaltungen (Counter Factual Analysis) sind nicht verfügbar.

1 Es handelt sich hierbei um den Titel des Vortrags von Hansjörg Blöchliger im Rahmen der KDZ-WIFO-Tagung zum Thema „Optionen zur Stärkung der regionalen/kommunalen Steuerautonomie und Implikationen für die intragovernmentalen Transfers in Österreich“ vom 14. November 2006 in Wien.

2. Grundsätzliches zur Abgabenautonomie

Christian Smekal stellt „*Weitere Optionen für die Stärkung der regionalen/kommunalen Steuerautonomie in Österreich*“ dar. Einleitend hält er fest, dass Finanzausgleichssysteme historisch gewachsen und Ergebnis von politischen Bargaining-Prozessen sind. Die (nicht umgesetzten) Reformvorschläge sind entsprechend zahlreich. Ein wesentlicher Hinweis ist, dass das Finanzausgleichssystem ein System „kommunizierender Röhren“ ist. Steuerpolitische Entscheidungen ziehen nicht nur auf einer gebietskörperschaftlichen (Finanzierungs-)Ebene entsprechende Änderungen hinsichtlich Finanzierungsart auf derselben Ebene und auch Änderungen auf anderen Ebenen nach sich, sondern auch – wie vom Autor nicht explizit angesprochen – Änderungen im Ausgleichssystem (z.B. stärkere Abfederung konjunktureller Schwankungen, wenn die nachgeordneten Gebietskörperschaften verstärkt auf konjunktorelastische Abgaben zugreifen).²

3. Einnahmenstruktur der Gemeinden

Christian Smekal beurteilt die Autonomie auf kommunaler Ebene als stark eingeschränkt. Rund 20 Prozent ihres Einkommens lukrieren die Gemeinden aus eigenen Abgaben. Eine Normierung des Finanzausgleichs an den zu erfüllenden Aufgaben beurteilt der Autor ebenso wie andere Kriterien, z.B. Nutzfläche oder Zahl der Nächtigungen als manipulationsanfällig.³ Der hohe Ausgleichseffekt – die Gemeinden finanzieren sich zu rund 70 Prozent aus Transfers – im Finanzsystem wird von einem überkomplexen und ineffizienten Transfernetz getragen. Die dritte Einnahmenquelle, die Gebührenfinanzierung (ca. 10 Prozent der Gesamteinnahmen) stelle ein geeignetes Finanzierungsinstrument auf Grund der Bürgernähe und der Zurechenbarkeit der Leistungen dar, mit der Gefahr der Quersubventionierung und dem „*schleichenden Entzug der demokratischen Kontrolle auf Grund der vermehrten Ausgliederungen und Privatisierungen*“. Hinsichtlich der Privatisierungen ist festzuhalten, dass diese ökonomisch sinnvoll sind, da sie zumindest der Tendenz nach zu Effizienzsteigerungen führen⁴ und damit Entlastungen der/des Bürgers/in bringen. Die Fragen, inwieweit als öffentlich wahrgenommene Dienstleistungen vom Staat subventioniert und wie hierzu demokratische Rechte wahrgenommen werden sollen, bedürfen in erster Linie einer breiten gesellschaftspolitischen Dis-

2 Smekal weist darauf hin, dass bei einer stärker autonomen Gemeindefinanzierung die Aufkommensdifferenzierung steigen würde und unterschiedliche Niveaus der Leistungsbereitstellung durch die Gemeinden die Folge wären.

3 Dem sind jedenfalls die problematischen Effekte einer erhöhten Abgabenautonomie gegenüberzustellen, wie Verfestigung regionaler Unterschiede durch Aufkommensdifferenziale, höhere Fixkosten für kleiner Verwaltungseinheiten, mögliche Akzentuierung von Konjunkturschwankungen (Thießen: Decentralization, 1995). Angesichts der postulierten Problemlagen sowohl bei der Normierung der Ausgaben, als auch der erhöhten Abgabenautonomie wäre ein möglicher Weg, beides zu kombinieren.

4 Megginson; Netter: State, 2000.

kussion. Letztlich ist auch die grundsätzliche Frage zu stellen, ob die Finanzierung über eine Gemeindesteuer oder ein Gemeindezuschlag eine höhere Transparenz bzw. überhaupt mehr demokratische Partizipation der/des Bürgers/in als eine Gebührenfinanzierung bringt: Ist doch die Steuer in den meisten Fällen den kommunalen öffentlichen Leistungen nicht direkt zuordenbar.

4. Ein Zuschlag zur Einkommensteuer als weitere Finanzierungsquelle für die Gemeinden/Länder⁵

Im Folgenden wird der Vorschlag zu einem Zuschlag zur Einkommensteuer eingehend diskutiert. Darüber hinaus schlägt Christian Smekal neben der Vereinfachung des Transfersystems die Rücknahme der lenkungs- und verwaltungsintensiven Transfers zugunsten erhöhter Ertragsanteile,⁶ die Ausweitung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer auf öffentliche (hoheitliche) Leistungsbereiche der Verwaltung und Betriebe sowie eine Erhöhung der Grundsteuer vor. Letztere Maßnahme beurteilt der Autor als politisch schwer bis nicht durchsetzbar. Unklar bleibt bei den vorgeschlagenen Finanzierungsmaßnahmen das angestrebte Volumen. Offen bleibt damit auch, ob die gleichen Aufgaben mit den gleichen Mitteln wie heute finanziert werden sollen oder, ob auch eine Redimensionierung derselben stattfinden soll.

Etwas mehr im Detail wird eine personenbezogene Wohnsitzsteuer andiskutiert, welche beispielsweise die Form eines Länder-/Gemeindezuschlags auf die Einkommensteuer annehmen kann. In der Literatur wird oft darauf hingewiesen, dass Einkommensteuern idealerweise auf Bundesebene erhoben werden.⁷ Bei Länder-/Gemeindezuschlägen ergäbe sich nicht nur die Problematik eines möglicherweise zu starken regionalen Steuerwettbewerbs, sondern auch eine verstärkte Konjunkturagibilität der Länderhaushalte. Ein sicherlich unerwünschtes Szenario wäre, dass in einer strukturschwachen, eher dünn besiedelten Region ein ohnehin schwaches regionales Steueraufkommen im Zuge eines Konjunkturabschwungs überproportional stark einbricht.⁸ In diesem Fall wäre das Finanzausgleichssystem wiederum stärker gefordert, welchem aktuell angelastet wird, es sei zu transferlastig.

Die Argumentation Christian Smekals, dass es ein „Gegenüber“ zur Kommunalsteuer bräuchte, um nicht nur die Unternehmen zu belasten, sondern auch die Wohnbevölkerung, könnte sich bei erster Betrachtung als „gerechter“ Vorschlag darstellen. Es würden nicht nur Unternehmen, sondern auch Arbeitnehmerinnen und -nehmer belastet. Problematisch

5 Weitere Aspekte erhöhter Abgabenautonomie sind auch in Kronberger (Kronberger: Föderalismus, 2006) diskutiert.

6 Für eine entsprechende theoretische Diskussion siehe Bröthaler, Bauer und Schönbäck (Bröthaler; Bauer; Schönbäck: Gemeindefinanzierung, 2006).

7 Vgl. dazu u.a.: Thöni; Bauer: Abgabehoheit, 2004.

8 Entsprechende Effekte waren in der Schweiz beobachtbar und führten zu einer Neugestaltung des Finanzausgleichs mit einer stärker betonten Finanzausgleichskomponente (Kirchgässner: Steuerwettbewerb, 2004).

dabei ist, dass dadurch die Möglichkeit genommen wird, eine ohnehin den Faktor Arbeit belastende Steuer abzuschaffen.⁹ Die Wahrscheinlichkeit wird als gering einzustufen sein, dass ein regionaler Einkommensteuerzuschlag eingeführt und im Zuge einer Lohnnebenkostensenkung die Kommunalsteuer gesenkt oder gänzlich abgeschafft würde. Auch müssten Überlegungen angestellt werden, bei welchem Niveau der Einkommensteuer insgesamt angesetzt werden soll. Wenn, dann müsste man wohl von einem Niveau ausgehen, das mit Einrechnung des Zuschlags maximal das heutige Niveau des Steuersatzes erreicht.¹⁰

Der Autor wählt für eine personenbezogene Wohnsitzsteuer einen Zuschlag zur Einkommensteuer mit der Absicht, eine Verteilung der Belastungen zwischen Unternehmen und Arbeitnehmerinnen und -nehmern zu erreichen. Durch die Wahl der Einkommensteuer werden jene Unternehmer, die der Einkommensteuer unterliegen, durch den Zuschlag belastet und für den Fall, dass sie Arbeitnehmerinnen und -nehmer beschäftigen, müssen sie für diese ebenso die Kommunalsteuer entrichten.¹¹ Das Konzept der Wohnsitzsteuer birgt noch eine weitere Problematik in sich. Dies sei an einem Beispiel verdeutlicht: Ein Unternehmer wohnt in Salzburg und unterhält seinen Betrieb in der Steiermark. Bei Besteuerung nach dem Wohnsitzprinzip fällt die gesamte Steuer in Salzburg an, obwohl Wertschöpfung und Inanspruchnahme der öffentlichen Güter durch den Betrieb in der Steiermark erfolgen.¹² Im diskutierten Beitrag bleibt zudem unerwähnt, ob bei der Wahl des Einkommensteuerzuschlags am Universalitätsprinzip (Welteinkommensbesteuerung) festgehalten wird.¹³ Wie im

9 Vgl. dazu das Regierungsprogramm der 23. gesetzgebenden Periode und WIFO-Weißbuch (Aiginger; Tichy, Walterskirchen: Beschäftigung, 2006).

10 Unter Miteinbeziehung der Effizienzargumente der Föderalismusbefürworter (kleinere Einheiten arbeiten durch die größere Nähe zur Bürgerin und zum Bürger effizienter) müsste der Basissteuersatz inklusive Zuschlag eigentlich unter dem heutigen Niveau zu liegen kommen. Darüber hinaus ist die Problematik zu bedenken, dass der aktuelle gültige Höchststeuergrenzsatz von 50 Prozent im internationalen Vergleich ohnehin verhältnismäßig hoch ist. Beispielsweise bei der Besteuerung des Faktors Arbeit (impliziter Steuersatz) liegt Österreich um 5 Prozentpunkte über dem europäischen Durchschnitt, gemessen an den EU-25 (European Commission (Ed.): Taxation, 2006).

11 Die Betroffenheit gemessen an der Anzahl der Unternehmer ist bedeutend. Laut Wirtschaftskammerstatistik beschäftigten im Jahr 2004 201.211 gewerbliche Einzelunternehmen 292.715 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. 36.100 Personengesellschaften beschäftigten 338.727 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter.

12 Ähnlich gelagert ist die Frage, wodurch unterschiedliche Zuschläge für Gesellschafterinnen und Gesellschafter einer Personengesellschaft gerechtfertigt werden, deren Wohnsitz in unterschiedlichen Ländern/Gemeinden liegt. Würde die Besteuerung des Einkommenszuschlags in welcher Art und Weise auch immer zwischen den Ländern/Gemeinden geographisch geteilt, wären Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Ländern/Gemeinden nötig. Auf die neun Bundesländer umgelegt, würden sich dadurch bis zu maximal 36 Doppelbesteuerungsabkommen bezüglich der Einkommensteuerzuschläge ergeben.

13 „Ein Wohnsitz oder ein gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich begründet die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich.“ (Beiser: Steuern, 2006, S. 38).

Bundesländerbeispiel zuvor ist bei der Besteuerung auch von Auslandseinkünften die steuerpolitische Frage zu stellen, warum die Wohnsitzgemeinde/das Wohnsitzbundesland ausländische Einkünfte besteuern soll, wo sie keine öffentlichen Leistungen im Gegenzug zur eingehobenen Steuer bereitstellt und die Wertschöpfung außerhalb der Landesgrenzen stattgefunden hat.

Das zu versteuernde Einkommen wird unter Berücksichtigung sowohl horizontaler Verluste (z.B. Verluste aus unterschiedlichen Betrieben in der gleichen Einkunftsart werden angerechnet), als auch vertikaler Verluste (im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs schmälern Verluste unterschiedlicher Einkunftsarten die Gesamteinkünfte) ermittelt.¹⁴ Es ist daher zu prüfen, ob Zuschläge auf die Einkommensteuer ein geeignetes Instrument für ein überwiegend synthetisches Einkommensteuersystem darstellen.¹⁵ Dies sei wieder an einem Beispiel verdeutlicht: Ein Unternehmer erzielt Einkünfte (Verluste) aus Pacht und Miete in Tirol und Wien und erzielt gewerbliche Einkünfte (Verluste) in Niederösterreich und Oberösterreich.¹⁶ Kann ein allfälliger Verlustausgleich zur Gänze erfolgen, wenn davon potenzielle Einkünfte aus vier Bundesländern mit möglicherweise vier Steuersätzen betroffen sind?

Nicht nur die Einkommensermittlung des steuerpflichtigen Unternehmers wird komplexer, sondern auch die Lohnabrechnung. In einem Betrieb mit mehreren Beschäftigten werden häufig Arbeitnehmerinnen und -nehmer aus unterschiedlichen Bundesländern/Gemeinden beschäftigt. Dadurch müssten Lohnsteuern mit unterschiedlichen Steuersätzen ermittelt und einbehalten werden. Wohnsitzwechsel einer Arbeitnehmerin/eines Arbeitnehmers von einem Bundesland/einer Gemeinde in das/die andere würden die Ermittlung und Einbehaltung weiter erschweren. Ungeklärt ist

14 Vgl. dazu u.a.: Doralt; Ruppe: Steuerrecht, 2003, S. 240.

15 Die OECD selbst fordert, dass „Zukünftige Steuerreformen [...] auf eine Vereinfachung des Steuersystems und eine Beseitigung von wirtschaftlichen Verzerrungen ausgerichtet sein“ sollen. Ebenso empfiehlt auch die OECD einen Länderzuschlag: „Eine Option wäre es, den Ländern zu gestatten, in die Einkommenssteuertarife einen begrenzten proportionalen Steueraufschlag einzubauen.“ (OECD (Ed.): Wirtschaftsbericht, 2005). Ein Vorschlag, wie der empfohlene Einkommensteuerzuschlag im Detail umgesetzt werden soll und wie die in diesem Beitrag aufgeworfenen Problemstellungen, die Quellen für eine weitere Verkomplizierung des Steuersystems darstellen, entschärft werden sollen, fehlt auch in der Langfassung der OECD-Empfehlungen (OECD (Ed.): Austria, 2005).

16 Als grobe Annäherung an die Thematik sei hier erwähnt, dass mit Stand Jänner 2007 rund 36.700 gewerbliche Unternehmen über mehr als eine Betriebsstätte verfügt haben. Diese Zahl sagt weder über die geographische Verteilung der Betriebsstätten, noch über deren steuerliche Einkunftsarten (z.B. Einkünfte aus selbständiger Arbeit § 22 EStG, Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 23 EStG etc.) etwas aus. Jedenfalls kann daraus gefolgert werden, dass die Problematik des Verlustausgleichs wie auch die Zerlegungsproblematik bei der Lohnabrechnung eine erhebliche Anzahl von Unternehmen und Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer treffen.

zudem, wie Arbeitnehmerinnen und -nehmer behandelt werden sollten, die über mehrere Wohnsitze verfügen.¹⁷

Oft wird den Einwänden, dass eine vermehrte Radizierung von Steuern in Ländern und Gemeinden die Komplexität des Steuersystems erhöht, entgegnet – so auch von Christian Smekal –, dass diese Problematik wenn nicht zur Gänze, so doch teilweise durch IKT-Anwendungen entschärft werden kann. IKT-Anwendungen verhelfen zu schnellerem und einfacherem Datenaustausch zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen, sind aber selbst dem Grunde nach nicht in der Lage das Steuerrecht zu vereinfachen.

Abgrenzungsprobleme ergeben sich weiters, wenn beschränkt Steuerpflichtige, im Ausland eingesetztes sur-place-Personal und Doppelbesteuerungsabkommen in die Betrachtung mit aufgenommen werden. Wie werden beschränkt Steuerpflichtige (z.B. ein/e nicht in Österreich wohnhafter Ausländer/in) behandelt, die einen Betrieb in Österreich führen? Das Wohnsitzkriterium kann hier nicht maßgeblich für die Höhe des Zuschlags sein. Ähnlich verhält es sich mit der Besteuerung von sur-place-Personal, das österreichische Betriebe im Ausland beschäftigen. Letztlich ein weiterer für die Standortattraktivität bedeutsamer Punkt ist die Ausgestaltung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Der zur Diskussion stehende Zuschlag wird nur dann von den DBAs erfasst, wenn diese tatsächliche Zuschläge zur Einkommensteuer (ESt) sind. Ergänzungsverhandlungen zu den derzeit 76 DBA-Abkommen der Republik Österreich wären dafür notwendig. Handelte es sich um eine reine eigene Gemeinde- oder Ländersteuer – also nicht um einen Zuschlag zur Einkommensteuer –, würde die/der in Österreich steuerpflichtige Ausländer/in der Doppelbesteuerung unterliegen. Die eigene Gemeindesteuer, die nicht die Charakteristik eines Zuschlags zur gemeinschaftlichen Einkommensteuer hat, würde unter Anwendung der Anrechnungsmethode keine Berücksichtigung finden.

In der heimischen Diskussion zu einer erhöhten Abgabenautonomie der nachgeordneten Gebietskörperschaften wäre wünschenswert, dass sich diese nicht nur ökonomischen Aspekten widmet, sondern auch den steuerrechtlichen Rahmen in die Diskussion mit einbezieht und ihr so mehr Gehalt verleiht. Weiters sollte die Diskussion geführt werden, welche Abgaben abgeschafft werden können, wenn schon Zuschläge zu bestehenden Abgaben thematisiert werden. Die Kommunalsteuer als eine die Lohnnebenkosten erhöhende Abgabe und damit arbeitsmarktschädliche Abgabe würde sich jedenfalls für eine deutliche Senkung, wenn nicht sogar gänzliche Abschaffung, anbieten. In diesem Beitrag wurde nur der Zuschlag zur Einkommensteuer andiskutiert. Eine sowohl ökonomische, als auch steuerrechtlich vertiefende Diskussion wäre auch für andere Abgabenarten wünschenswert, die in der politischen Diskussion gelegentlich kaum mehr als in der Tiefe von Schlagwörtern auftauchen.

17 Die Abgrenzungsfrage hinsichtlich der Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist auch im internationalen Steuerrecht umstritten und die Überprüfung schwierig.

5. Literatur

- Aiginger, K. / Tichy, G./ Walterskirchen, E., (2006), WIFO-Weißbuch: Mehr Beschäftigung durch Wachstum auf Basis von Innovation und Qualifikation – Zusammenfassung, Oktober 2006, Wifo, Wien.
- Beiser, R. (2006), Steuern – ein systematischer Grundriss, 4. Aufl., WUV Universitätsverlag, Wien.
- Bröthaler, J./ Bauer, H. / Schönböck, W. (2006), Intragovernmentale Gemeindetransfers: theoretische Grundlagen sowie Arten und Ausmaß der finanziellen Verflechtungen im österreichischen Finanzausgleich, in: Bauer, H. / Handler, H. / Schratzenstaller, M. (Hrsg.), Finanzmanagement im föderalen Staat, Neuer wissenschaftlicher Verlag, Wien.
- Doralt, W./Ruppe, H. (2003), Steuerrecht, Band 1, 8. Auflage, Manz, Wien.
- European Commission (2006), Structures of the Taxation Systems in the European Union 1995-2004, Doc. TAXUD E4/2006/DOC/3201, Brüssel
- Kirchgässner, G. (2004), Steuerwettbewerb in der Schweiz, Wirtschaftspolitische Blätter, 4/2004, 457-466.
- Kronberger, R. (2006), Fiskaler Föderalismus – Die Unternehmerperspektive, in: Bauer, H. / Handler / H., Schratzenstaller, M. (Hrsg.), Finanzmanagement im föderalen Staat, Neuer wissenschaftlicher Verlag, Wien.
- Meggison, W. / Netter, J. (2001), From State to Market: A Survey of Empirical Studies on Privatization, Journal of Economic Literature, Vol. 39, No. 2 (Jun., 2001), 321-389.
- OECD (2005a), Wirtschaftsbericht Österreich 2005, Policy Brief, Mai 2005, OECD, Paris.
- OECD (2005b) OECD Economic Surveys, Austria - Volume 2005 Issue 8, OECD, Paris.
- Thießen, U. (2005), Fiscal Decentralization and Economic Growth in High Income OECD Countries, Wifo Workshop Reform des Finanzausgleichs, 11. November, 2005, Wien.
- Thöni, E. / Bauer, H., (2004), Erweiterte Abgabehoheit der Länder – Mehr Partnerschaft im Staat, Endbericht, KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung, Wien.