

Die Steuerreform 1988

Das österreichische Parlament hat im Juli 1988 eine umfangreiche Steuerreform beschlossen, die mit 1. Jänner 1989 in Kraft tritt. Sie bringt die größte Veränderung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer seit dem Zweiten Weltkrieg. Formaler Ausdruck dieser grundlegenden Neugestaltung sind ein neues Einkommensteuergesetz und ein neues Körperschaftsteuergesetz. Außerdem wurde eine Reihe anderer Steuergesetze novelliert, insbesondere das Gewerbesteuerengesetz, das Umsatzsteuergesetz, das Versicherungsteuergesetz, das Alkoholabgabengesetz und die Bundesabgabenordnung.

Das WIFO hat bereits im Mai 1988 im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen die volkswirtschaftlichen Effekte der Steuerreform analysiert (WIFO, 1988). Diese Studie stützte sich auf die Regierungsvorlage. Die vorliegende Arbeit basiert auf

diesem Gutachten, berücksichtigt aber die in den parlamentarischen Beratungen beschlossenen Veränderungen. Sie gliedert sich in zwei Teile: *Lehner* beschreibt im ersten Artikel die Ursachen und Grundlagen der Reform und untersucht die partiellen Auswirkungen der umfangreichen Tarifänderungen auf die verschiedenen Bereiche sowie die Einflüsse auf die Besteuerung von Unternehmen unterschiedlicher Rechtsformen. *Breuss* und *Schebeck* analysieren im zweiten Artikel die gesamtwirtschaftlichen Effekte der Steuerreform und stecken auch die Grenzen und Möglichkeiten des Einsatzes von Makromodellen für solche Untersuchungen ab. Sie beschreiben die Auswirkungen der Steuerreform für die einzelnen Sektoren und Komponenten und schätzen mit Hilfe eines Modells die Effekte auf die gesamte Wirtschaft sowie insbesondere die (Rück-)Wirkungen auf den öffentlichen Sektor.

Hintergründe und Einflüsse der Tarifänderungen

Ursachen und Grundlagen der Steuerreform

In den letzten Jahren haben viele Industriestaaten ihr Steuersystem, insbesondere die Einkommensteuer, grundlegend reformiert. Die breite internationale Reformströmung läßt sich auf zwei Wurzeln zurückführen: Zum einen waren die Probleme und Konflikte in den Steuersystemen der einzelnen Länder gewachsen. Vor allem eine Umgestaltung der Einkommensteuer wurde zunehmend gefordert. Zum anderen ist seit Anfang der siebziger Jahre ein deutlicher Wandel in der Steuertheorie zu erkennen, der den internationalen Reformbestrebungen die entscheidende Grundlage gab und die steuerpolitische Diskussion verstärkte.

Dieser Tendenz hat sich Österreich mit der Steuerreform 1988 angeschlossen. Die genannten Hintergründe sind daher auch für die Beurteilung des österreichischen Reformkonzeptes und seiner Wirkungen wichtig. Den Steuern, vor allem der Einkommensteuer, kamen in den letzten Jahrzehnten immer neue Aufgaben zu. Sie dienen zunehmend als Instrument der Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik. Daraus entstanden Zielkonflikte und Reibungsverluste. Diese

recht unterschiedlichen Funktionen haben das Steuersystem überfordert.

Der Einsatz der Steuern als Instrument der Wirtschaftspolitik verlangt eine Formulierung ökonomischer Tatbestände in Gesetzesform. Die vielfältigen Möglichkeiten des wirtschaftlichen Lebens lassen sich jedoch kaum ausreichend in Gesetzen umschreiben. Die Steuerpflichtigen trachten, Schlupflöcher und Interpretationsspielräume zu finden, um ihre persönliche Steuerbelastung zu minimieren. Die Finanzbehörden sind bestrebt, vorhandene Lücken wieder zu schließen. Das System der Besteuerung wird nicht zuletzt wegen dieser Gegensätze und der Überforderung mit verschiedenen Aufgaben immer *undurchschaubarer* und komplizierter.

Die Steuerbelastung des einzelnen Steuerpflichtigen wird somit erheblich von seinem Informationsstand über Möglichkeiten zur Steuerersparnis bestimmt. Weil jedoch der Informationsstand der einzelnen Steuerpflichtigen recht unterschiedlich ist, werden die Steuern zunehmend als *ungerecht* empfunden. Vor allem die *horizontale Gerechtigkeit*, eine wichtige Säule der Einkommensteuer, nach der gleich hohe Einkommen auch gleich hoch besteuert werden sollen, wird zunehmend ausgehöhlt.

Die vielen Zielkonflikte machen schließlich Steuern als Instrument der Wirtschaftspolitik immer *unwirksamer*. Die Erosion der Steuerbemessungsgrundlage schwächt überdies die Progressionswirkung und die Verteilungsaspekte, vor allem aber führt sie dazu, daß das Steuersystem fiskalisch *unergiebig* wird. Dies vergrößert tendenziell die Budgetprobleme.

Die hier beschriebenen Aspekte sind nicht auf Österreich beschränkt, sie prägen die Steuern, vor allem die Einkommensteuer, der meisten Industrieländer (*Hagemann — Jones — Montador, 1988*). Die neue *Steuertheorie* zielt darauf ab, das Steuersystem von wirtschaftspolitischen Aufgaben zu entlasten. Die Einflüsse der Steuern auf die Allokation der Ressourcen stehen derzeit im Vordergrund theoretischer Untersuchungen. Fragen der Verteilungswirkungen der Besteuerung treten dagegen zurück. (*Wickström, 1986*) Auch nach *Musgrave (1983)* sind Fragen der Effizienz heute für die Steuertheorie wichtiger als "equity". Diese geänderte Einstellung hat die Steuerreformen in ihren Grundzügen stark beeinflusst; zwischen den einzelnen Ländern sind allerdings erhebliche Unterschiede festzustellen.

Nach dieser heute weitverbreiteten theoretischen Auffassung soll die Besteuerung den Produktionsprozeß und die Allokation möglichst nicht verzerrern, um Wohlfahrtseinbußen zu vermeiden. Die fiskalische Funktion der Besteuerung tritt dadurch stärker in den Vordergrund.

Auf diesen Überlegungen beruht auch das zunächst sehr einfache *Grundkonzept* der *Steuerreformen*, die Steuersätze spürbar zu reduzieren und dafür Ausnahmen abzuschaffen, um die Bemessungsgrundlagen zu verbreitern. In Österreich ist die Einkommensteuer gegenwärtig durch sehr hohe Grenzsteuersätze gekennzeichnet. Sie sind maßgeblich für die Wirksamkeit der Steuern als Instrument der Wirtschaftspolitik: Je höher die Grenzsteuersätze, desto größer ist eine eventuelle Steuerersparnis und damit die Möglichkeit, mit Hilfe der Steuern das Verhalten und die Entscheidungen der Steuerpflichtigen im Hinblick auf gesamtwirtschaftliche Zielsetzungen zu beeinflussen.

Von den Grenzsteuersätzen hängen die Substitutionseffekte ab, die zu Wohlfahrtseinbußen führen können (*Stiglitz, 1986*). Eine Senkung der Grenzsteuersätze stärkt die Neutralität der Besteuerung. Niedrigere Grenzsteuersätze verringern die mögliche Steuerersparnis und machen daher — auch nach der Reform gültige — Ausnahmeregelungen weniger wirksam. Das läßt sich etwa am Beispiel der steuerlichen Sparförderung deutlich zeigen: Selbst wenn sie nach der Steuerreform unverändert bestehen blieben, wären die Rendite geförderter Sparformen (nach Steuern) und ihr Vorteil im Vergleich zu nicht geförderten Sparformen kleiner.

Die Abschaffung oder Eingrenzung von steuerlichen Ausnahmebestimmungen dient daher in erster Linie dazu, die Neutralität der Steuern zu stärken und Verzerrungen zwischen verschiedenen Produktionsfaktoren, Sparformen oder zwischen Konsum und Sparen u. a. zu vermeiden oder zumindest zu verringern. Vom Grundkonzept her stehen daher auch hier der Abbau von Aufgaben und die Neutralität der Steuern im Vordergrund. Der fiskalische Zweck der Abschaffung von Ausnahmen ist, unter theoretischen Gesichtspunkten, nur ein Nebeneffekt. Entscheidend ist, daß die Einkommensteuer von wirtschaftspolitischen Aufgaben entlastet wird und die Steuern die Entscheidungen der privaten Wirtschaftssubjekte weniger beeinflussen. Deshalb sollte man die Aufhebung von Ausnahmen nicht primär an fiskalischen Gründen messen.

Für die Beurteilung einer Steuerreform sind vor diesem Hintergrund zwei Fragen maßgeblich: Werden durch eine Reform steuerliche Aspekte aus dem *Allokationsprozeß* zurückgedrängt? Gelingt es, durch Wegfall oder Eingrenzung von Ausnahmen die *horizontale Gerechtigkeit* zu stärken?

Zwischen den theoretischen Ansprüchen und den praktischen Möglichkeiten der Steuerreform besteht allerdings in mehrfacher Hinsicht eine deutliche Kluft. Die Realisierung der Reform erfordert daher *Kompromisse*, und daraus erklärt sich wiederum manche Kritik an den neuen Regelungen. Zunächst haben in der politischen Reformdiskussion Verteilungsaspekte erhebliche Bedeutung. Steuerpolitik ist immer auch von Gruppeninteressen geprägt. Überdies dienen steuerliche Maßnahmen häufig dazu, Konflikte zwischen gesellschaftlichen Gruppen abzubauen. Die damit oft verbundenen Einnahmehausfälle werden daher auch als *Konsensfindungskosten* bezeichnet (*Franke, 1983*).

Ähnliche Probleme traten auch in der Diskussion um die *österreichische Steuerreform* auf. Ihre praktische Durchführung erfordert daher auch Abstriche vom theoretischen Konzept. Verteilungspolitische und wirtschaftspolitische Aspekte mußten stärker berücksichtigt werden, als es dem Grundkonzept entsprochen hätte. Die Steuern werden daher auch weiterhin den Allokationsprozeß beeinflussen und nicht neutral sein. Vor allem aber ist es dadurch nicht gelungen, die Forderung, die Besteuerung einfacher zu gestalten — wie es nach dem theoretischen Konzept durchaus möglich wäre —, in wünschenswertem Ausmaß zu verwirklichen. Der Informationsstand ist somit auch künftig ein wichtiger Faktor für die individuelle Steuerbelastung; die privaten Entscheidungen werden auch künftig stark von steuerlichen Gesichtspunkten bestimmt sein, wenngleich die mögliche Steuerersparnis geringer sein wird. Das intensive Suchen nach Schlupflöchern in den neuen Gesetzen hat

daher bereits begonnen Auch künftig werden mehr Ressourcen im steuerlichen Konflikt eingesetzt werden, als nach der Theorie zu erwarten wäre. Offenbar hat auch die geminderte Steuerersparnis psychologisch hohen Wert

Kompromisse zwischen den theoretischen Vorstellungen und der praktischen Umsetzung muß es auch im administrativen Bereich geben. Einer wirklich umfassenden Einkommensbesteuerung (comprehensive income tax) stehen zum Teil erhebliche administrative Hindernisse entgegen. Vielfach verursacht die Einbeziehung bestimmter Einkommensteile in die Besteuerung sehr hohe administrative Kosten und Probleme. Ferner ist nicht auszuschließen, daß sich in bestimmten Fällen neue Ungleichheiten ergeben. Auch die horizontale Gerechtigkeit wird daher durch die Steuerreform nicht in jenem Ausmaß erreicht, das die theoretische Grundkonzeption angestrebt hat.

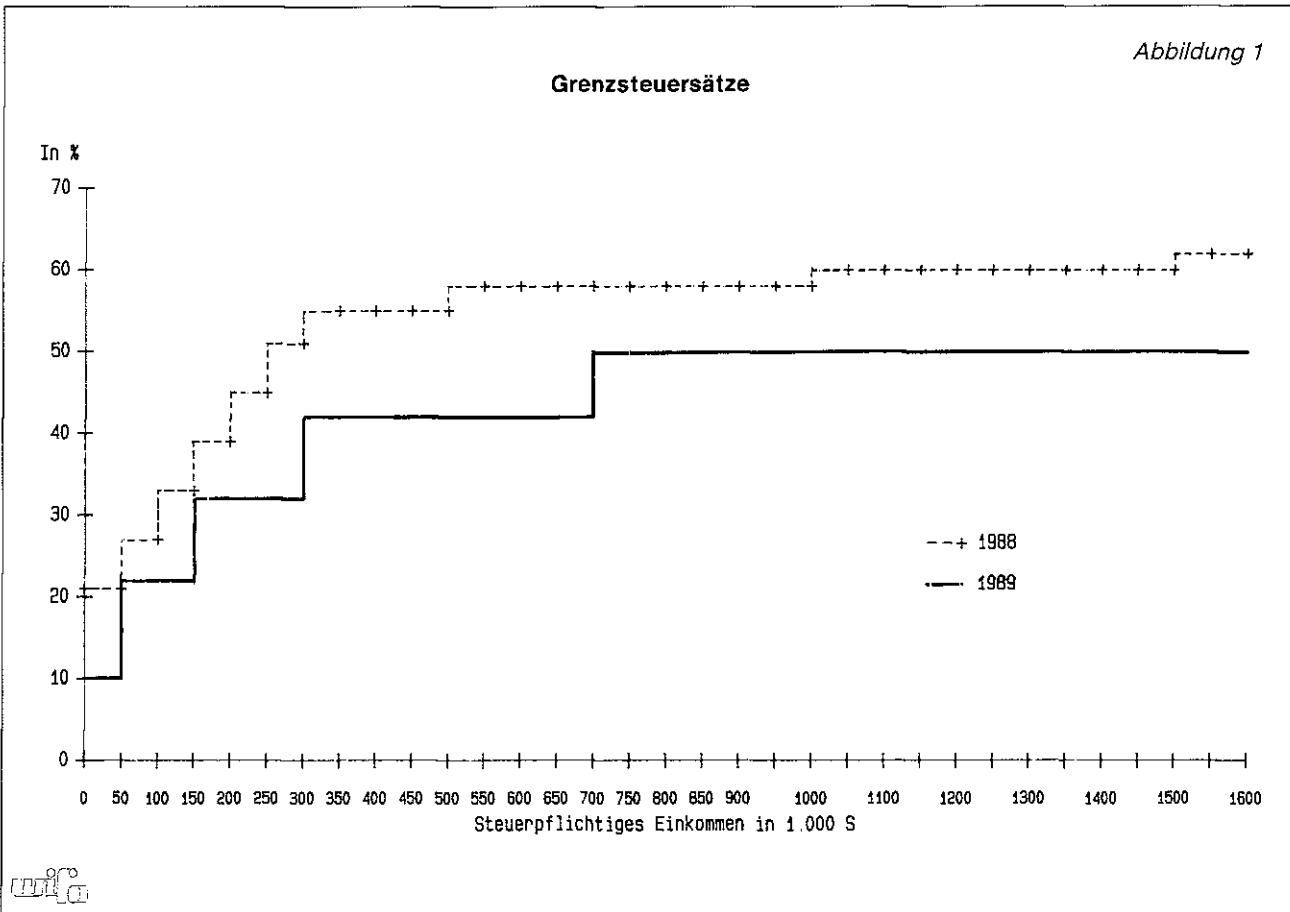
Obwohl die Bemessungsgrundlage im neuen Einkommensteuergesetz durch die Abschaffung von Ausnahmen um etwa 90 Mrd S verbreitert wird — das sind gut 6% der Einkommen —, bleiben erhebliche Ausnahmen bestehen. Die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer werden sich künftig weniger als Instrument der Wirtschaftspolitik eignen, weil wegen

der geringeren Grenzsteuersätze eine mögliche Steuerersparnis kleiner sein wird; dennoch bleiben sie weiterhin ein wichtiges wirtschaftspolitisches Instrument. Weil die Grenzsteuersätze spürbar reduziert werden, wird sich die Leistungsbereitschaft der Steuerpflichtigen zwar verbessern, die Besteuerung wird jedoch nicht einfacher und nur in Ausnahmefällen gerechter. Insgesamt kommt aber das Konzept, das der Steuerreform zugrundeliegt, dem theoretischen Anspruch nahe.

Auswirkungen der Tarifänderungen

Spürbare Senkung der Steuersätze

Die neuen *Tarife* von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sind, neben der Reduzierung der Meßbeträge in der Gewerbebeertragsteuer, das Kernstück der Reform. Der neue Einkommensteuertarif unterscheidet sich vom bisherigen ganz erheblich. Die Zahl der Tarifstufen wurde auf fünf reduziert (bisher zehn). Der Eingangsteuersatz sinkt von 21% auf 10%, der Spitzengrenzsteuersatz von 62% auf 50% (Abbildung 1). Die Grenzsteuersätze wurden über den ge-



samten Einkommensbereich deutlich gemildert. Die Differenzen schwanken jedoch erheblich: von 5 Prozentpunkten (für ein Jahreseinkommen zwischen 50 000 S und 100 000 S) bis 19 Prozentpunkte (zwischen 250.000 S und 300 000 S). Die Abweichungen ergeben sich aus den unterschiedlichen Stufenbreiten

Die Durchschnittsteuersätze sinken daher unterschiedlich stark. Für ein zu versteuerndes Einkommen bis 200.000 S werden die Durchschnittsteuersätze (ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen) nach der Reform um 8% bis 10% niedriger sein als gegenwärtig. Ab einem Jahreseinkommen von 200.000 S steigt die Steuerersparnis und erreicht bei 700.000 S ihren Höchstwert mit 13 Prozentpunkten (Abbildung 2). Darüber sinkt die Differenz wieder bis auf etwa 11% für Einkommen über 1,5 Mill. S.

Die Absetzbeträge wurden ebenfalls deutlich geändert. Der allgemeine Absetzbetrag (gegenwärtig zwischen 6.460 S und 8.460 S) wird wieder einheitlich (unabhängig von der Einkommenshöhe) mit 5.000 S festgesetzt. Der Arbeitnehmerabsetzbetrag für aktive Unselbständige ist zwar von bisher 4.000 S auf 1.500 S gesenkt worden, gleichzeitig wird aber ein allgemeiner Verkehrsabsetzbetrag von 4.000 S eingeführt. Alle aktiven Arbeitnehmer haben daher ab 1989

**Übersicht 1
Grenzsteuersätze und Durchschnittsteuersätze**

Steuerpflichtiges Einkommen in S	1988			1989		
	Grenzsteuersatz	Durchschnittsteuersatz ¹⁾	Differenz	Grenzsteuersatz	Durchschnittsteuersatz ¹⁾	Differenz
	in %					
60.000	27,0	22,0	5,0	22,0	12,0	10,0
80.000	27,0	23,3	3,7	22,0	14,5	7,5
100.000	27,0	24,0	3,0	22,0	16,0	6,0
120.000	33,0	25,5	7,5	22,0	17,0	5,0
150.000	33,0	27,0	6,0	22,0	18,0	4,0
200.000	39,0	30,0	9,0	32,0	21,5	10,5
250.000	45,0	33,0	12,0	32,0	23,6	8,4
300.000	51,0	36,0	15,0	32,0	25,0	7,0
400.000	55,0	40,8	14,2	42,0	29,3	12,7
500.000	55,0	43,6	11,4	42,0	31,8	10,2
700.000	58,0	47,7	10,3	42,0	34,7	7,3
1.000.000	58,0	50,8	7,2	50,0	39,3	10,7
1.500.000	60,0	53,9	6,1	50,0	42,9	7,1
2.000.000	62,0	55,9	6,1	50,0	44,7	5,3

¹⁾ Ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen

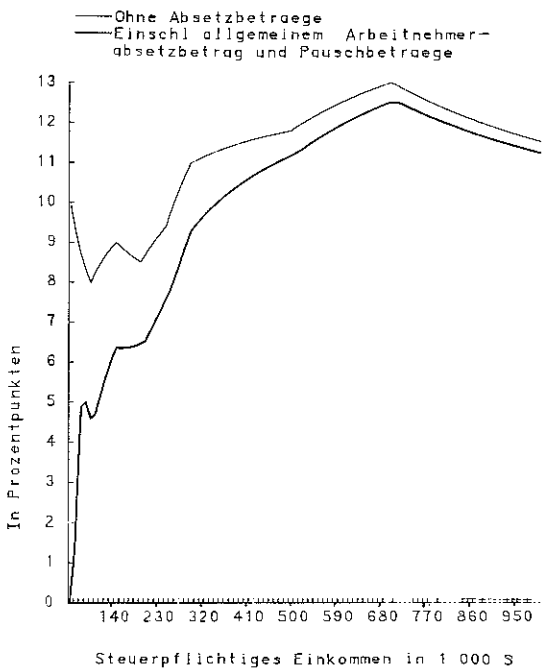
Anspruch auf einen Absetzbetrag von 5.500 S (bisher 4.000 S). Dieser Absetzbetrag von 5.500 S steht (als Pensionistenabsetzbetrag) auch den Pensionisten zu. Alle Lohnsteuerpflichtigen haben somit ab 1989 Absetzbeträge von 10.500 S (bisher zwischen 10.460 S und 15.100 S).

Durch die Reduzierung der Steuersätze werden die Einkommensuntergrenzen für die Steuerpflicht spürbar erhöht. Für Nichtselbständige beginnt die Lohnsteuerpflicht 1989 bei einem monatlichen Bruttogehalt von 8.450 S (bisher 6.770 S), für Pensionisten bei 7.170 S (bisher 6.280 S). Selbständige haben ab einem zu versteuernden Jahreseinkommen von 56.800 S (bisher 43.800 S) Einkommensteuer zu zahlen. Insgesamt werden 1989 mehr als 200.000 bisher Steuerpflichtige keine Einkommen- oder Lohnsteuer mehr zahlen.

Neben den Tarifbestimmungen, die alle Steuerpflichtigen (oder zumindest alle Lohnsteuerpflichtigen) betreffen, sind im Zusammenhang mit den Tarifänderungen auch die Neuregelungen für die Alleinverdiener (Erhalter) und die neuen Kinderabsetzbeträge wichtig. Der Alleinverdienerabsetzbetrag wird geringfügig erhöht (von 3.900 S auf 4.000 S). Gleichzeitig werden aber die Grenzen für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrags kräftig angehoben. Bisher konnte der Ehepartner nur 10.000 S pro Jahr dazuverdienen. Nunmehr wird diese Grenze mit 40.000 S in Familien mit Kindern und mit 20.000 S für Kinderlose festgesetzt. Allerdings dürfen darin nur Einkünfte aus Kapitalvermögen von höchstens 10.000 S enthalten sein. Der Kinderabsetzbetrag wird von 600 S auf 1.800 S angehoben. Er steht wie bisher nur den Alleinverdienern (Alleinerhaltern) zu. (Die seit 1987 unterschiedliche Behandlung der Kinder bleibt somit aufrecht.)

Abbildung 2

**Differenz der Durchschnittsteuersätze
1988/1989**



Zu den generellen Änderungen zählt auch die spürbare Verringerung der Pauschalen für Werbungskosten und Sonderausgaben: Das Werbungskostenpauschale wird von 4 914 S auf 1 800 S gesenkt, das Sonderausgabenpauschale von 3 276 S auf 1 638 S

Diese Bestimmungen modifizieren die Senkung der Durchschnittsteuersätze spürbar (Übersicht 1) Die Steuerersparnis ist durchwegs — sowohl infolge der Änderung der Absetzbeträge als auch durch die Reduzierung der Pauschalbeträge — geringer als nach dem reinen Tarif Für kleinere Einkommen ist dieser Einfluß größer als für die höheren Einkommen. Einschließlich der Absetzbeträge und der geänderten Pauschalbeträge sind die Durchschnittsteuersätze für ein zu versteuerndes Jahreseinkommen bis 200 000 S um $4\frac{1}{2}$ bis $6\frac{1}{2}$ Prozentpunkte geringer als nach den gegenwärtigen Regelungen. Die Steuerersparnis nimmt mit steigendem Einkommen deutlich zu und erreicht bei 700 000 S mit $12\frac{1}{2}$ Prozentpunkten ihren Höhepunkt In den oberen Einkommensstufen wirken sich die Neuregelungen von Absetzbeträgen und Pauschalbeträgen deutlich schwächer aus als für die Bezieher niedriger Einkommen.

Die Tarifgestaltung entlastet ähnlich wie in anderen Ländern, etwa in der BRD, mittlere Einkommen stärker als niedrige Allerdings gibt die Tarifanalyse für sich noch keinen Aufschluß, wie sich die tatsächlichen Steuersätze für die einzelnen Einkommensgruppen verändern, weil hier auch die Abschaffung der Ausnahmebestimmungen eine wichtige Rolle spielt. Die Zuordnung ihrer Effekte auf einzelne Einkommensstufen ist jedoch sehr schwierig, weil die Informationen darüber recht lückenhaft sind

Als wichtigste Quellen stehen die Steuerstatistiken, allerdings mit erheblicher zeitlicher Verzögerung, und die Sondererhebung des Bundesministeriums für Finanzen zur Verfügung. Die Abgeltung der mit einem Zuschlag von 50% entlohten Überstunden fließt, gemessen am Bruttoeinkommen, in höherem Ausmaß an Bezieher mittlerer und höherer Einkommen als an Bezieher kleinerer Einkommen. Für Monatseinkommen unter 15.000 S entfielen im Durchschnitt etwa 2%, über 25.000 S hingegen bereits mehr als 4% der Bruttoeinkünfte auf solche Überstunden Durch die Beschränkung auf fünf steuerfreie Überstunden pro Monat und den Wegfall des Proportionalgesetzes werden daher Bezieher höherer Einkommen stärker getroffen.

Jene Überstunden, die mit einem höheren Zuschlag entlohnt werden, sowie die Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrezulagen fallen hingegen bei den Beziehern geringerer Einkommen mehr ins Gewicht. Bezieher dieser Zulagen werden aber durch die Reform kaum schlechter gestellt Schließlich dürfte auch die Bestimmung, daß der Freibetrag von 8 500 S für son-

stige Bezüge nicht mehr zusätzlich, sondern nur innerhalb des Jahressechstels berücksichtigt werden darf, die Bezieher höherer Einkommen im Durchschnitt stärker belasten Insgesamt werden die Neuregelungen über die Besteuerung der sonstigen Bezüge und der Zulagen oder Zuschläge (§ 67, § 68) künftig einen größeren Teil der höheren als der geringeren Einkommen der Progression unterwerfen

Die Neuregelung der Absetzbarkeit von Sonderausgaben wird ebenfalls die Bemessungsgrundlage von höheren Einkommen stärker verbreitern als von niedrigeren Einkommen Die Statistiken zeigen, daß mit steigendem Einkommen sowohl die Zahl jener Steuerpflichtigen, die Sonderausgaben beanspruchen, deutlich zunimmt, als auch die Pro-Kopf-Sonderausgaben steigen. Bezieher eines zu versteuernden Jahreseinkommens zwischen 90 000 S und 100 000 S machen zu rund 36% Sonderausgaben geltend, bei 200 000 S schon zu 68% und mit einem Jahreseinkommen von 1 Mill. S zu rund 95%. Pro Kopf erhöhen sich die Sonderausgaben von durchschnittlich 8 000 S bei 100 000 S Jahreseinkommen auf 16 000 S bei 200 000 S und 84 000 S bei mehr als 1 Mill. S Jahreseinkommen Die Beschränkung auf einen einheitlichen Höchstbetrag fällt für höhere Einkommen daher stärker ins Gewicht.

Fast die Hälfte der gesamten Mehreinnahmen aus der Abschaffung von Ausnahmen stammt aus der Position "Sonderausgaben" und aus den Neuregelungen der Besteuerung nach § 67 und § 68 Einkommensteuergesetz¹⁾. Überdies verbreitern die Regelungen über Verlustabschreibungsgesellschaften, aber auch die neuen Bestimmungen der Investitionsförderung eher die Bemessungsgrundlage höherer Einkommen. Die größere Ersparnis aus dem Tarif wird für die Bezieher höherer Einkommen durch die größere Ausweitung der Bemessungsgrundlage teilweise wieder wettgemacht. Das Ausmaß dieser Effekte läßt sich allerdings nur sehr grob abschätzen, für eine genauere Aufteilung auf einzelne Einkommensstufen fehlen detaillierte Unterlagen.

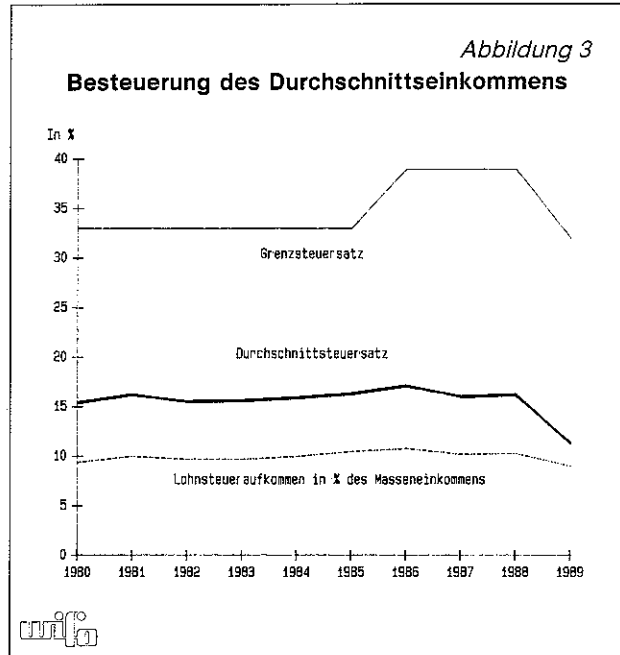
Für den einzelnen Steuerpflichtigen ist weniger die Einkommenshöhe, sondern vielmehr die bisherige Inanspruchnahme von Ausnahmen dafür maßgebend, ob er durch die Steuerreform entlastet wird. Generell profitieren Steuerpflichtige, deren Bemessungsgrundlage durch den Wegfall von Ausnahmeregelungen um weniger als 25% steigt, von der Tarifsenkung Das dürfte auf etwa 90% aller Steuerpflichtigen zutreffen. Dennoch dürfte die Steuerreform in Österreich, wie auch in anderen Ländern, den Verteilungseffekt nicht in den Vordergrund gestellt haben

¹⁾ § 67 und § 68 regeln die Besteuerung sonstiger Bezüge sowie bestimmter Zulagen und Zuschläge.

Eine wichtige Kritik am gegenwärtigen Steuersystem betrifft das zunehmende Auseinanderklaffen von Grenz- und Durchschnittsteuersätzen. Hohe Grenzsteuersätze bestimmen das subjektive Belastungsgefühl und engen den Spielraum der Steuerpolitik ein. Außerdem bringen sie steuerpsychologische Nachteile. Schließlich sind sie für die Substitutionseffekte und damit für die Höhe der Wohlfahrtseinbußen verantwortlich. Die Durchschnittsteuersätze hingegen bestimmen die objektive Steuerbelastung und die fiskalische Ergiebigkeit. Die Differenz zwischen den Grenz- und Durchschnittsteuersätzen ist zwar nach dem gegenwärtigen und nach dem künftigen Steuertarif unterschiedlich hoch, für den Großteil der Einkommensbezieher wird sie jedoch 1989 spürbar kleiner sein (Übersicht 2).

Besonders gut ist dieses Auseinanderklaffen anhand der Besteuerung des Durchschnittseinkommens zu erkennen (Abbildung 3). Die Differenz zwischen Grenzsteuersatz und Durchschnittsteuersatz betrug lange Zeit für Durchschnittseinkommen fast konstant etwa 17 Prozentpunkte. 1986 wuchsen die steuerpflichtigen Durchschnittseinkommen in die Einkommenstufe über 150 000 S, und der Grenzsteuersatz stieg daher sprunghaft auf 39%. Weil sich der Durchschnittsteuersatz hingegen nur geringfügig erhöhte, erreichte die Differenz mehr als 22 Prozentpunkte. Die Anhebung des allgemeinen Absetzbetrags hat 1987 den Abstand noch weiter vergrößert (23 Prozentpunkte).

Noch deutlicher tritt die Erosion der Bemessungsgrundlagen zutage, wenn man als Vergleichsbasis die durchschnittliche Besteuerung der Masseneinkommen heranzieht (Abbildung 3). Der Anteil der Lohn-



steuer am Masseneinkommen ist langfristig kaum gestiegen (1978 9,2%, 1987 10,2%), obwohl die Einkommen in höhere Progressionsstufen hineingewachsen sind. Die Progressionswirkung des Tarifs wurde also durch die Erosion der Bemessungsgrundlage weitgehend kompensiert. Über einen längeren Zeitraum wirkt die Einkommensteuer (bzw. Lohnsteuer) daher nahezu wie eine proportionale Steuer. Die Aufkommenselastizität der Lohn- und Einkommensteuer ist langfristig rückläufig. Das ist eine wichtige Ursache der abnehmenden fiskalischen Ergiebigkeit des gesamten Steuersystems.

Die Steuerreform 1988 ändert das Verhältnis zwischen Grenz- und Durchschnittsteuersätzen deutlich. Der Grenzsteuersatz für das Durchschnittseinkommen sinkt auf 32% (um 7 Prozentpunkte), der Durchschnittsteuersatz liegt bei 11%. Auch diese Veränderung wird aus dem Vergleich mit dem Anteil der Lohnsteuer am Masseneinkommen noch deutlicher: Dieser Steuersatz geht auf 9% zurück, das ist der geringste Wert seit 1979. Gleichzeitig wird die Kluft zwischen dem Durchschnittsteuersatz und dem Anteil der Lohnsteuer am Masseneinkommen erheblich kleiner, weil die Erosion der Bemessungsgrundlage gestoppt wird. Die Steuerreform weitet die Bemessungsgrundlage der Lohn- und Einkommensteuer um etwa 90 Mrd. S aus, und daraus ergeben sich Mehreinnahmen an Lohnsteuer und Einkommensteuer von insgesamt etwa 28 Mrd. S.

Aufkommenselastizität nimmt zu

Die Aufkommenselastizität der Einkommensteuer setzt sich aus zwei Faktoren zusammen, dem Pro-

Übersicht 2

Verringerung der Durchschnittsteuersätze 1988/89

Steuerpflichtiges Einkommen in S	Berücksichtigte Absetzbeträge		
	Keine Absetzbeträge	Allgemeiner Absetzbetrag	Allgemeiner Arbeitnehmerabsetzbetrag, Werbungskosten-Sonderausgabenpauschale
	In Prozentpunkten		
60 000	10,0	5,6	—
80 000	8,8	4,5	4,9
100 000	8,0	4,5	4,6
120 000	8,5	5,6	5,3
150 000	9,0	6,7	6,4
200 000	8,5	6,8	6,5
250 000	9,4	8,0	7,5
300 000	11,0	9,9	9,4
400 000	11,4	10,9	10,5
500 000	11,8	11,5	11,2
700 000	13,0	12,8	12,5
1 000 000	11,5	11,4	11,2
1 500 000	11,0	10,9	10,7
2 000 000	11,2	11,2	11,1

gressionsgrad — und damit dem Einfluß des Tarifs — und der Entwicklung der Bemessungsgrundlage — die maßgeblich von der Erosion beeinflusst ist

Der Progressionsgrad ist als Quotient zwischen dem Grenzsteuersatz und dem Durchschnittsteuersatz definiert. Im neuen Tarif ist die Progression für den Großteil der Einkommen steiler als im gegenwärtigen Tarif²⁾. Das ist weitgehend durch die höheren Stufen bedingt (Die Sprünge zwischen den Tarifstufen betragen künftig 10 Prozentpunkte, in der ersten Stufe sogar 12 Prozentpunkte: von 10% auf 22%). Nur für Einkommen zwischen 250.000 S und 300.000 S wird die Progression künftig deutlich schwächer.

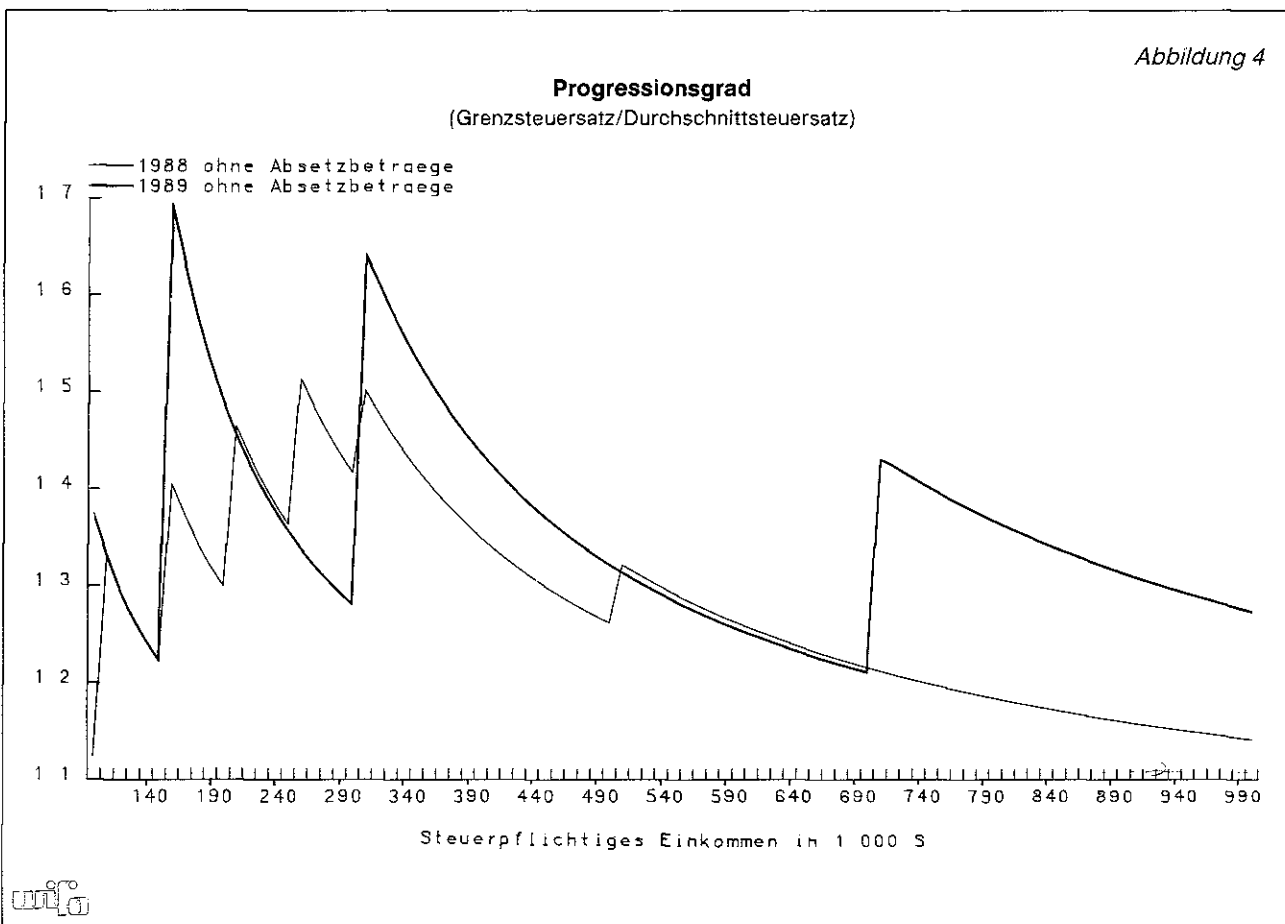
Die Progressionsspitzen verschieben sich im neuen gegenüber dem gegenwärtigen Tarif deutlich. Derzeit werden die Progressionsspitzen nach Überschreiten der Tarifstufen im mittleren Einkommensbereich (bis 250.000 S) immer höher. Der höchste Progressionsgrad wird mit 1,5 bei einem Einkommen von 250.000 S erreicht (Abbildung 4). Wegen der längeren

²⁾ Der Progressionsgrad mißt die Stärke der Progression für ein bestimmtes Einkommen. Er sagt nichts über den Verlauf der Progression über den gesamten Einkommensbereich aus. In den vergangenen Jahrzehnten hat sich nach fast jeder Steuer-senkung der Progressionsgrad erhöht.

Stufen sinkt im gegenwärtigen Tarif der Progressionsgrad ab einem Einkommen von 300.000 S spürbar. Im neuen Tarif ist die Spitze des Progressionsgrades mit 1,7 (bei 150.000 S) deutlich höher (Abbildung 4). Gewichtet mit der Zahl der Steuerpflichtigen in den einzelnen Einkommensstufen ergibt sich im neuen Tarif eine Erhöhung des Progressionsgrades auf 1,40 gegenüber derzeit 1,32.

Wenn man die Änderungen der Absetzbeträge und des Werbungskosten- sowie des Sonderausgabenpauschales berücksichtigt, ändert sich zwar das Niveau des Progressionsgrades, nicht aber der durch die Tarifgestaltung bestimmte Verlauf. Die Reduzierung der Absetzbeträge dämpft den Progressionsgrad leicht, die Verringerung der Pauschalbeträge läßt ihn hingegen steigen. Unter Berücksichtigung der Neuregelungen für Absetzbeträge und Pauschalbeträge steigt der mit der Zahl der Steuerpflichtigen gewichtete Progressionsgrad von bisher 2,11 nach dem neuen Tarif auf 2,83. Die Aufkommenselastizität verbessert sich somit erheblich.

Zudem werden jene Tendenzen, die in der Vergangenheit die Bemessungsgrundlage und die Progressionswirkung ausgehöhlt haben, deutlich schwächer. Das läßt sich an einigen Beispielen zeigen: Die Ab-



schaffung des proportionalen Satzes von 15% für jenen Teil der Zuschläge und Zulagen, die den Freibetrag überschreiten, stärkt die Progressionswirkung ebenso wie die Einrechnung des Freibetrags von 8 500 S an sonstigen Bezügen in das Jahressechstel oder die Abschaffung des halben durchschnittlichen Steuersatzes für urheberrechtlich geschützte Nebeneinkünfte. Auch die Neuregelung der Investitionsförderung verbessert die Aufkommenselastizität. Das gilt für die Reduzierung der Investitionsrücklage wie für die Bestimmung, daß die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrags im laufenden Jahr zu keinem steuerlichen Verlust führen darf, sondern auf die "Wartetaste" kommen muß (also erst mit Gewinnen in späteren Jahren verrechnet werden darf). Dennoch werden die Schwankungen in den Bemessungsgrundlagen geringer, und es wird weniger leicht möglich sein, jährliche Progressionsspitzen "abzuschleifen". Die dynamische Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen scheint dadurch eingedämmt. Insgesamt dürfte sich durch die Steuerreform die Aufkommenselastizität verbessern und damit die Abnahme der fiskalischen Ergiebigkeit gestoppt werden können.

Ein interessantes Bild über die Progressionswirkung der Lohn- und Einkommensteuer zeichnet auch die Veränderung der Residualelastizitäten. Die Residualelastizität gibt an, wie sich bei einer Zunahme der steuerpflichtigen Einkommen um 1% die Nettoeinkommen (nach Steuern) verändern (Genser, 1986).

In den letzten Jahren, seit der letzten Tarifänderung im Jahr 1982, hat die Progressionswirkung merklich zugenommen. Am stärksten wirkt die Progression derzeit bei einem zu versteuernden Einkommen von 300.000 S im Jahr (25.000 S im Monat): Von einer Zunahme des Bruttoeinkommens um 1% bleiben netto nur etwas mehr als zwei Drittel dieses Zuwachses übrig (Übersicht 3). Im unteren Einkommensbereich werden hingegen im Durchschnitt noch mehr als 80% der Bruttosteigerung netto wirksam. Für höhere Einkommen nimmt die Residualelastizität wieder zu, weil der Tarif in eine proportionale Zone übergeht (bei einer proportionalen Steuer wäre die Residualelastizität 1).

Durch die Steuerreform ändern sich die Residualelastizitäten spürbar. Besonders Beziehern mittlerer Einkommen verbleibt ab 1989 von einer Einkommenserhöhung erheblich mehr als bisher. Für Jahreseinkommen von 150.000 S bringt eine Einkommensteigerung um 1% derzeit eine Nettoerhöhung von 0,81%, nach der Reform hingegen von 0,87%.

Noch größer ist die Differenz von 200.000 S bis 300.000 S Einkommen bis 300.000 S waren bisher von der Progression besonders betroffen. Die Residualelastizitäten werden deutlich geringer und steigen erst für höhere Einkommen wieder. Obwohl die

Übersicht 3
Residualeinkommenselastizitäten

Steuerpflichtiges Einkommen in S	Berücksichtigte Absatzbeträge			
	Keine Absatzbeträge	Allgemeiner, Arbeitnehmerabsatzbetrag Werbungskosten-, Sonderausgabenpauschale		
	1988	1989	1988	1989
60 000	0,94	0,89	1,00	1,00
80 000	0,95	0,91	0,77	0,78
100 000	0,88	0,93	0,81	0,82
120 000	0,90	0,94	0,77	0,84
150 000	0,84	0,83	0,81	0,87
200 000	0,79	0,87	0,78	0,81
250 000	0,73	0,89	0,75	0,84
300 000	0,70	0,77	0,69	0,86
400 000	0,76	0,82	0,70	0,79
500 000	0,74	0,85	0,76	0,82
700 000	0,80	0,77	0,77	0,87
1 000 000	0,81	0,82	0,82	0,81
1 500 000	0,82	0,88	0,83	0,86
2 000 000	0,86	0,90	0,85	0,89

neuen Tarifstufen länger und höher sind, sind die Residualelastizitäten über den gesamten Einkommensbereich (mit ganz geringen Ausnahmen) größer als 0,80. Bei einer Erhöhung des Bruttoeinkommens um 1% steigen somit die Nettoeinkommen über den ganzen Einkommensbereich um mehr als 0,8%.

Kalte Progression ausgeschaltet

Bei jeder Tarifänderung stellt sich die Frage, wieweit es gelingt, die "kalte" Progression aus dem Tarif auszuschalten. Die "kalte" Progression ergibt sich, weil der Besteuerung und damit der Progression die nominellen Einkommen (bzw. Einkommenszuwächse) unterworfen sind; die Abgeltung von Preissteigerungen wird progressiv besteuert. Real können daher Einkommenseinbußen entstehen, und die relative Steuerbelastung kann sich erheblich verschieben.

Um zu bestimmen, wieweit durch die Tarifänderungen diese "kalte" Progression, die seit der letzten Tarifanpassung 1982 entstanden ist, eliminiert werden konnte, wurden die Einkommen mit dem Verbraucherpreisindex auf das Niveau von 1982 deflationiert; die Steuersätze anhand dieser Realeinkommen sind besser vergleichbar.

Wie Übersicht 4 zeigt, schaltet die Tarifsenkung 1989 die "kalte" Progression über den gesamten Einkommensbereich aus. Vergleichbare Realeinkommen werden durch die Tarifreform in allen Einkommenschichten spürbar entlastet; die Differenz liegt zwischen 8 und 10 Prozentpunkten.

Neben diesem Vergleich mit der Vergangenheit stellt sich andererseits die Frage, für welchen Zeitraum die

Übersicht 4

Besteuerung vergleichbarer Realeinkommen

Steuerpflichtiges Einkommen 1989 in S	Durchschnittsteuersatz ¹⁾	
	1982	1989
	In % des Einkommens	
80.000	22,5	14,5
100.000	23,4	16,0
150.000	25,7	18,0
200.000	28,1	21,5
300.000	32,9	25,0
500.000	41,2	31,8
1.000.000	49,3	39,3
1.500.000	52,6	42,9
2.000.000	54,6	44,7

¹⁾ Ohne Berücksichtigung von Absatzbeträgen

Tarifsenkung ausreichen wird, die "kalte" Progression zu eliminieren. Unterstellt man für die Preisentwicklung 1989 die kurzfristige Prognose des Verbraucherpreisindex (Inflationsrate 2,7%) und für die folgenden Jahre die mittelfristige Prognose des WIFO (3,0%), so wird mindestens für die nächsten sechs Jahre in allen Einkommensschichten die kalte Progression eliminiert. In manchen Einkommensgruppen wäre der Zeitraum noch länger.

Steuerreform und Budgetfinanzierung

Steuern sind die wichtigste Einnahmequelle des Staates, sie finanzieren rund 60% der gesamten Ausgaben der Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden). Zugleich mit der Steuerreform haben die Regierungsparteien eine Budgetkonsolidierung vereinbart. Es galt daher, die Steuerreform aufkommensneutral zu gestalten. Für die Senkung der Tarife sollten laut Arbeitsübereinkommen der Koalitionspartner etwa 34 Mrd. S aufgewendet und dafür aus dem Wegfall von Ausnahmen etwa 30 Mrd. S an zusätzlichen Einnahmen erzielt werden. Der vereinbarte Inflationsausgleich erfordert etwa 4 Mrd. S.

Der ursprünglich geplante Tarif, der dem Einnahmefall von etwa 34 Mrd. S entsprochen hätte, wäre jedoch für die Bezieher niedriger Einkommen weniger vorteilhaft gewesen als der nunmehr beschlossene Tarif. Dieser bedeutet jedoch Einnahmefälle von rund 43 Mrd. S, die Anhebung des Kinderabsetzbetrags von 600 S auf 1.800 erfordert rund 1 Mrd. S. Diese Ausfälle von 44 Mrd. S sind fast ein Drittel des gesamten Aufkommens an Einkommen- und Lohnsteuer im Jahr 1988. In dieser Summe ist sowohl die Neugestaltung des Tarifs als auch die Änderung der Absetzbeträge berücksichtigt.

Die Streichung oder Eingrenzung von Ausnahmen erfolgt in zwei Etappen. Schon 1987/88 traten einige

dieser Maßnahmen in Kraft, vor allem die Aufhebung der Investitionsprämie (mit 30. Juni 1987), der Heiratsbeihilfen (mit 1. Jänner 1988), zudem die Verringerung der Bausparprämien (für neue Verträge ab Juni 1987, für bestehende ab Jänner 1988) sowie die Aufhebung von besonderen Werbungskostenpauschalen für bestimmte Berufsgruppen und die Neuregelung in der Besteuerung der Arbeitslosengelder. Diese Maßnahmen, häufig als "Vorleistungen" bezeichnet, bringen etwa 5 Mrd. S an Mehreinnahmen, die zwar größtenteils schon 1988 in den öffentlichen Haushalten spürbar werden, aber nach der ursprünglichen Absicht zur Steuerreform gehören.

Durch das Einkommensteuergesetz 1988 werden für 1989 Ausnahmen im Umfang von mehr als 90 Mrd. S abgeschafft oder eingegrenzt. Dies wird zusätzliche Einnahmen an Lohn- und Einkommensteuer von etwa 28 Mrd. S bringen. Insgesamt sind daher Ausnahmen und steuerliche Subventionen in der Höhe von 33 Mrd. S gestrichen worden.

Eine Zuordnung von Einnahmefällen aus dem Tarif und Mehreinnahmen auf die Lohnsteuer- und Einkommensteuerpflichtigen ist schwierig, weil mehr als 200.000 Steuerpflichtige Einkünfte sowohl aus nichtselbständiger Arbeit als auch aus anderen Einkunftsarten erzielen und daher sowohl Lohnsteuer als auch Einkommensteuer zahlen. Dennoch kann man unter bestimmten Annahmen davon ausgehen, daß knapp 85% des Tarif-Ausfalls den Lohnsteuerpflichtigen zugute kommen und zwei Drittel der Mehreinnahmen aus Ausnahmekürzungen von Lohnsteuerpflichtigen kommen werden. Eine Aufgliederung der Einnahmefälle nach Einkommensstufen ist aufgrund der vorhandenen Unterlagen nicht möglich.

Zwischen den Einnahmefällen aus der Tarifgestaltung (einschließlich der Anhebung der Kinderabsetzbeträge) von 44 Mrd. S sowie den Mehreinnahmen aus der Erweiterung der Bemessungsgrundlage (einschließlich Vorleistungen) und der Inflationsabgeltung klafft somit eine Lücke von 7 Mrd. S (44 Mrd. S minus 37 Mrd. S).

Diese Lücke schließt ein Bündel von Maßnahmen: Die Kapitalertragsteuer wurde auf Zinsen von Spareinlagen und Wertpapiere ausgedehnt (Steuersatz: 10%), der Satz für die Kapitalertragsteuer auf Dividenden von 20% auf 25% erhöht. Die Kapitalertragsteuer auf Zinsen wird 1989 3 1/2 Mrd. S, die Anhebung des Kapitalertragsteuersatzes auf Dividenden 0,3 Mrd. S bringen. Überdies werden die Vorauszahlungen in der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer angehoben. Für 1989 werden die bereits festgesetzten Vorauszahlungen um 5% erhöht. Sonst hängt der Prozentsatz davon ab, wie lange das Jahr, auf das sich der Bescheid bezieht und von dem die

Übersicht 5

**Finanzierung der Lohn- und
Einkommensteuerreform**

	1989	
	Minder- einnahmen	Mehr- einnahmen
	Mrd. S	
Tarifsenkung	43,0	
Erhöhung der Kinderabsetzbeträge	1,0	
Abschaffung von Ausnahmen mit 1. Jänner 1989		28,0
Vorleistungen ¹⁾		5,0
Kapitalertragsteuer auf Zinsen		3,8
Anhebung der Vorauszahlungen		2,0
Änderung von indirekten Steuern ²⁾		1,2
Insgesamt	44,0	40,0
Inflationsausgleich (Beitrag aus dem Budget)		4,0

Die budgetären Auswirkungen erstrecken sich über mehrere Jahre. Die "Vorleistungen" werden größtenteils schon 1988 budgetwirksam. In der (veranlagten) Einkommensteuer werden die budgetären Effekte bis Anfang der neunziger Jahre spürbar sein. — ¹⁾ Zu den Vorleistungen zählen insbesondere die Abschaffung der Investitionsprämie und der Heiratsbeihilfe, die Verringerung der Bausparprämien sowie die Änderung des Werbungskostenpauschales und der Besteuerung von Arbeitslosengeld. — ²⁾ Dazu gehören vor allem die Erhöhung der Versicherungssteuer für Sachversicherungen, die Maßnahmen in der Umsatzsteuer, die Auswirkungen der höheren Tabakwarenpreise auf die Einnahmen an Tabaksteuer und die Senkung der Alkoholabgabe auf Wein.

Vorauszahlungen berechnet werden, zurückliegt³⁾. Insgesamt wird die Anhebung der Vorauszahlungen etwa 2 Mrd. S bringen.

Schließlich wird die Versicherungssteuer für Sachversicherungen angehoben und einige Leistungen (Freiberufler, Garagenvermietung) nicht mehr mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, sondern dem Normalsteuersatz besteuert; hingegen unterliegen einige Getränke (Aufußgetränke wie Kaffee oder Tee) nunmehr dem ermäßigten Satz. Die Erhöhung von Tabakwarenpreisen bedeutet Mehreinnahmen an Tabaksteuer, die Halbierung der Alkoholsteuer auf Wein Mindereinnahmen. Zusammen werden die Änderungen der indirekten Steuern etwa 1,2 Mrd. S bringen. Durch die Kapitalertragsteuer, die Anhebung der Vorauszahlungen sowie die Neuregelungen der indirekten Steuern wäre somit die Lücke — abgesehen vom Inflationsausgleich von 4 Mrd. S — gedeckt.

In den Auswirkungen der Steuerreform auf die Budgets ist zwischen kurzfristigen und mittelfristigen Einflüssen zu unterscheiden. Mittelfristig sind die Mindereinnahmen aus der Tarifsenkung durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und die sonstigen Maßnahmen größtenteils gedeckt. Nur der Inflationsausgleich ist aus dem Budget zu finanzieren (erhöht den Abgang). Kurzfristig ergeben sich jedoch erhebliche Verschiebungen, die sich in den Budgets der ein-

³⁾ Die Vorauszahlungen für 1990 werden also z. B. um 4% angehoben, wenn sie im Bescheid für 1989 festgesetzt wurden, um 9%, wenn sie im Bescheid für 1988, und um 14%, wenn sie im Bescheid für 1987 festgesetzt wurden usw.

zelnen Jahre spiegeln. 1988 ist mit Mehreinnahmen aus den Vorleistungen zu rechnen. Verglichen mit 1988 sind daher 1989 erhebliche Einnahmefälle zu erwarten: Zum einen werden die Mindereinnahmen aus der Tarifanpassung in der Lohnsteuer zu elf Zwölfteln kassenwirksam; das gilt zwar auch für den Wegfall der Ausnahmen in der Lohnsteuer, aber nicht für die (veranlagte) Einkommensteuer. Darüber hinaus wird der Inflationsausgleich praktisch ganz 1989 spürbar, und die Einnahmen aus den Vorleistungen stehen im Budget nicht mehr zusätzlich zur Verfügung. Insgesamt ist für 1989 für alle öffentlichen Haushalte mit Mindereinnahmen gegenüber 1988 von etwa 10 Mrd. S zu rechnen, davon entfallen auf den Bund mehr als 5 Mrd. S.

Umfangreiche Änderungen in der Unternehmensbesteuerung

Neben dem Einkommensteuertarif sind auch die Tarife der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer spürbar gesenkt worden. Bisher hatte die Körperschaftsteuer einen progressiven Tarif (Stufensatztarif), nun wird sie eine durchgehend proportionale Steuer mit einem Satz von 30%. Verglichen mit dem gegenwärtigen Tarif ergibt sich dadurch eine mit steigendem Einkommen zunehmende Steuerersparnis. Zwar gilt auch bisher ein Eingangsteuersatz von 30% (bis 200 000 S), doch höhere Einkommen von Kapitalgesellschaften werden stärker besteuert — über 1,142 Mill. S mit 55%. Ab diesem Einkommen ist der neue Tarif um 25 Prozentpunkte geringer.

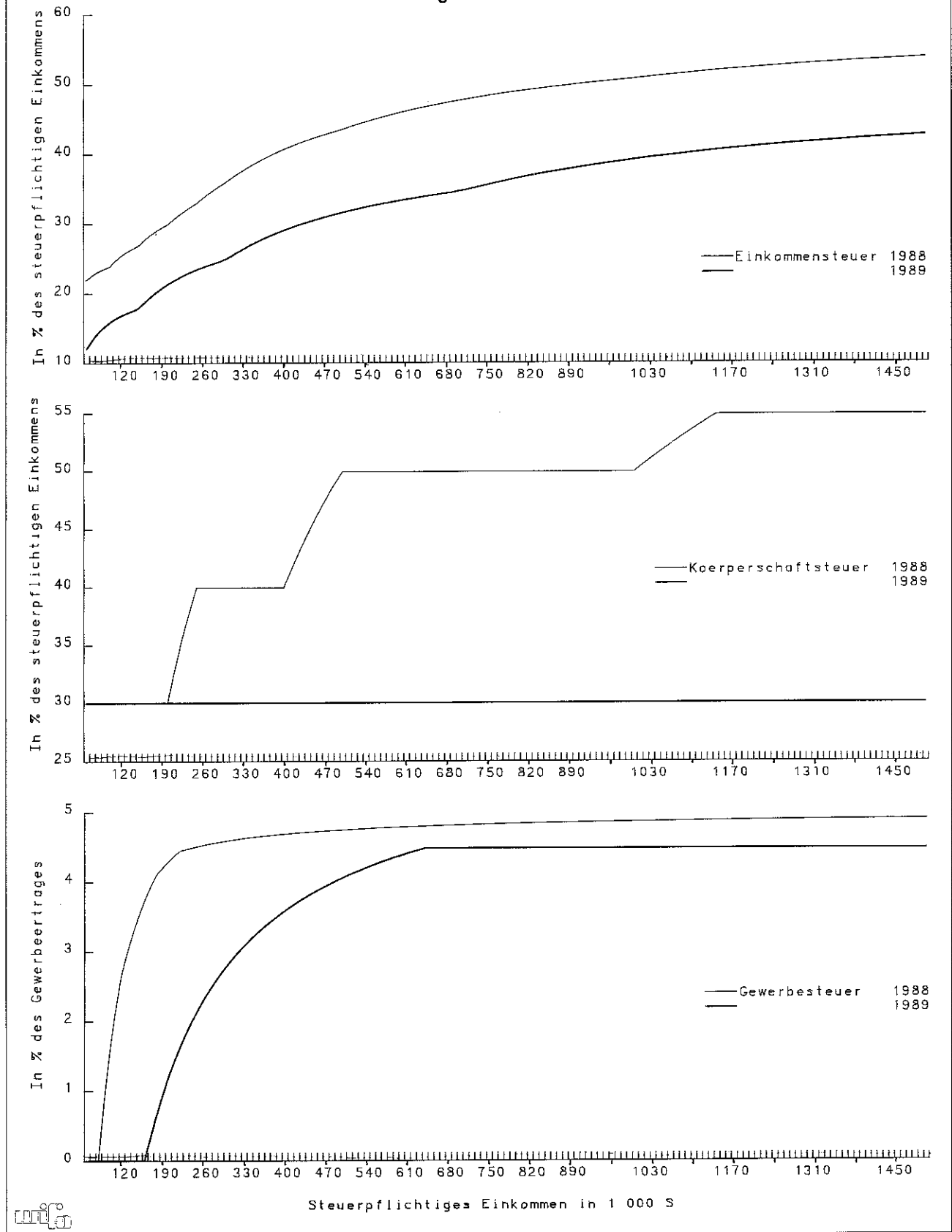
Zwei Änderungen betreffen die Gewerbesteuer: Der Meßbetrag wird (generell) von 5% auf 4½% reduziert. Das kommt einer Senkung der Gewerbesteuer um 10% gleich. Unter Berücksichtigung der Hebesätze (je nach Bundesland zwischen 323% und 337%) beträgt die Gewerbesteuer künftig zwischen 14,5% und 15,2% (derzeit zwischen 16,2% und 16,9%).

Für Kapitalgesellschaften ist die Gewerbesteuer proportional, der Freibetrag für Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird 1989 von bisher 80 000 S auf 160 000 S verdoppelt. Geringe Gewerbeerträge werden so 1989 spürbar entlastet (Abbildung 5).

Die Steuerreform fördert die Tendenz zur Bildung von Kapitalgesellschaften. Bisher war der Gewerbeertrag der Kapitalgesellschaften durchwegs höher besteuert als jener von Einzelunternehmen und Personengesellschaften. 1989 ändert sich dieses Bild (Abbildung 6). Für Erträge bis 600 000 S im Jahr wird auch künftig die Steuer für Einzelunternehmen und Personengesellschaften günstiger sein — zum einen, weil bei geringen Erträgen der Gewerbeertrag-Freibetrag

Abbildung 5

Änderung der Steuertarife



ins Gewicht fällt, zum anderen, weil der Unterschied zwischen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für niedrige Einkommen gering ist (die Einkommensteuer ist geringer als die Körperschaftsteuer). Mit steigendem Gewerbeertrag nimmt der Vorteil der Kapitalgesellschaften aber deutlich zu — sie werden spürbar geringer besteuert als Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Bei einem Gewerbeertrag von 1 Mill. S ist die Steuer (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) für Kapitalgesellschaften mit 38% bereits deutlich niedriger als für einkommensteuerpflichtige Unternehmungen (44,7%), bei einem Ertrag von 2 Mill. S differieren die Steuersätze für Kapitalgesellschaften einerseits und für Einzelunternehmen und Personengesellschaften andererseits bereits um 12 Prozentpunkte. Aufgrund dieser Unterschiede ist daher künftig eine stärkere Tendenz zur Bildung von Kapitalgesellschaften zu erwarten.

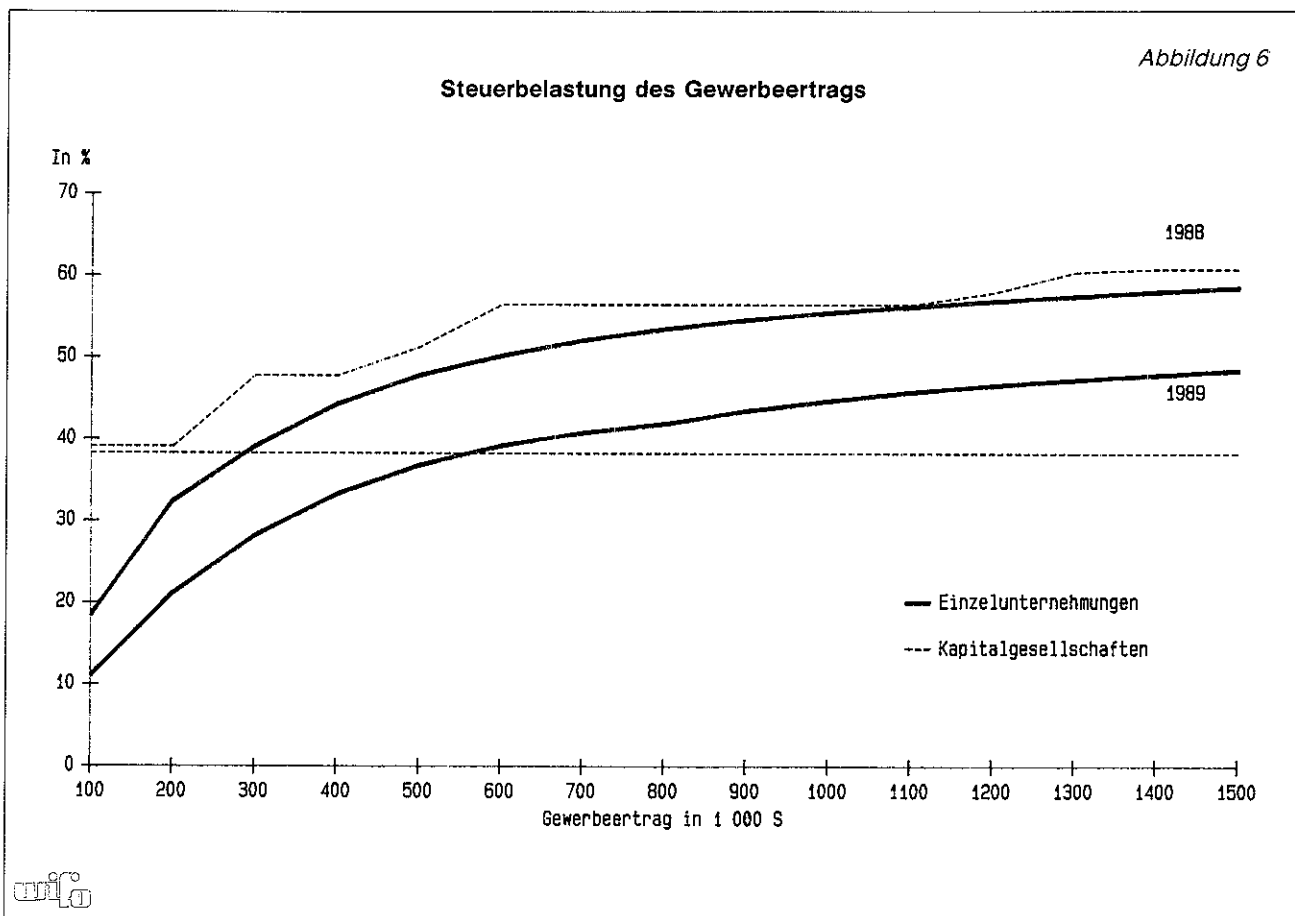
Die Rechtsformenneutralität, die in der Reformdiskussion der Bundesrepublik Deutschland eine gewisse Rolle spielt, ist in Österreich nicht gegeben, aber auch bewußt nicht angestrebt worden. Die Tendenz zur Bildung von Kapitalgesellschaften fördert die Steuerreform auch dadurch, daß die Vermögensteuer und das Erbschaftsteueräquivalent der Kapitalgesell-

schaften ab 1989 als Sonderausgaben von der Körperschaftsteuer abzugsfähig sind. Die Doppelbesteuerung des Vermögens von Kapitalgesellschaften wird dadurch erheblich gemildert.

Ertragstarke Einzelunternehmen und Personengesellschaften dürften aus diesem Grund künftig verstärkt den Weg in die Kapitalgesellschaft (vor allem in die GmbH) suchen. Solche Verschiebungen in den Rechtsformen hätten auch Auswirkungen auf die Steuerstruktur, die bis in den Finanzausgleich reichen.

Die Bestimmung, daß nunmehr alle Beteiligungserträge von anderen Kapitalgesellschaften unbeschadet der Höhe der Beteiligung körperschaftsteuerfrei bleiben, erleichtert künftig die Absicherung der Zusammenarbeit zwischen Unternehmen durch Kapitalverflechtung und fördert auch die Kapitalmobilität. Diese Bestimmung ist eine wichtige Ergänzung zur Gewinnthesaurierung, die durch die Steuerreform gestärkt wird, und in gewisser Hinsicht ein Gegengewicht zu einer zu starken Gewinnverwendung in den eigenen Unternehmen.

Aus der Sicht des Unternehmens gewinnt die Gewinnthesaurierung vermutlich an Attraktivität, zumal



das "Schütt-aus-hol-zurück"-Prinzip nicht wirklich funktioniert hat. In der Vergangenheit wurde auch nur ein geringer Teil der Gewinne ausgeschüttet: 1986, wie aus den Einnahmen an Kapitalertragsteuer zu entnehmen ist, rund 5 Mrd. S, die unverteilt gebliebenen Gewinne laut Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung betragen aber 74 Mrd. S. Für die Anteilseigner bringt die Steuerreform keinen Anreiz, höhere Ausschüttungen zu verlangen, weil die Anhebung des Kapitalertragsteuersatzes von 20% auf 25% die Nettoerträge schmälert. Sie werden daher vielmehr hoffen, daß die Gewinnthesaurierung und der niedrige Körperschaftsteuersatz zu einer Zunahme der Substanz füh-

ren, die sie bei einem Verkauf der Anteile realisieren können.

Insgesamt ist die Unternehmensbesteuerung in Österreich durch die Steuerreform auch im internationalen Vergleich recht attraktiv geworden. Der Körperschaftsteuersatz liegt im unteren Mittelfeld, er wird z. B. nur etwas mehr als halb so hoch sein wie in der Bundesrepublik Deutschland (50%). Zudem wurde der Investitionsfreibetrag von 20% beibehalten. Auch im internationalen Vergleich hat die Steuerreform also für Investitionen gute Voraussetzungen geschaffen.

Gerhard Lehner

Literaturhinweise

Franke S. F., "Ein Beitrag zur Steuerreformpolitik in der Demokratie" in Hansmeyer K. H. (Hrsg.) "Staatsfinanzierung im Wandel" Schriften des Vereins für Socialpolitik 1983 (134)

Genser B., "Steuerprogression: Konzepte und quantitative Ergebnisse für Österreich" in Weigel W., Leithner E., Windisch R. (Hrsg.), Handbuch der österreichischen Finanzpolitik Wien 1986 S. 287-301

Hagemann R. P., Jones B. R., Montador R. B. "Tax Reforms in OECD Countries: Motives, Constraints and Practice" OECD Economic Studies 1988 (10), S. 185-226

Lehner, G., "Analyse der Einkommensteuertarife 1957 bis 1983" WIFO-Monatsberichte 1981 54(10), S. 561

Musgrave R. A., "Public Finance: Now and Then" Finanzarchiv 1983 (41) (wiederabgedruckt in Musgrave R. A., Public Finance in a Democratic Society, Vol. 1 Brighton 1986 S. 89-101)

Stiglitz, J. E. Economics of the Public Sector New York-London 1986

Wickström, B. A. "Steuer und Allokation" Wirtschaftspolitische Blätter 1986, 33 S. 517-526

WIFO Volkswirtschaftliche Effekte der Steuerreform Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen Wien 1988