

Margit Schratzenstaller (WIFO), Stefan Bach (DIW Berlin), Michael Arnold, Anselm Mattes (DIW Econ)

Die Wertschöpfungsabgabe als alternatives Instrument zur Finanzierung der sozialen Sicherung aus österreichischer Perspektive

Die Wertschöpfungsabgabe als alternatives Instrument zur Finanzierung der sozialen Sicherung aus österreichischer Perspektive

In den vergangenen Jahrzehnten wurde in Österreich wiederholt die Einführung einer Wertschöpfungsabgabe als Arbeitgeberbeitrag zur Sozialversicherung diskutiert. Diese erweitert die Bemessungsgrundlage, die derzeit an die Arbeitnehmerentgelte gekoppelt ist, um Unternehmensgewinne sowie Fremdkapitalzinsen. Im Falle einer Bruttowertschöpfungsabgabe werden auch die Abschreibungen auf den Kapitalstock einbezogen. Zentrales Kriterium zur Beurteilung der Eignung der Wertschöpfungsabgabe als alternative Finanzierungsquelle für die soziale Sicherung ist zunächst ihre langfristige Ergiebigkeit auch unter Berücksichtigung (internationaler) Steuergestaltungsmöglichkeiten, die das Aufkommen vermindern können. Auch weitere ökonomische Aspekte, insbesondere Effizienz-, Beschäftigungs- und Verteilungswirkungen sind wichtige Beurteilungskriterien. Darüber hinaus sind praktische administrative Aspekte zu beachten.

Value Added Based Employers' Contribution as an Alternative to Employers' Social Security Contributions – an Austrian Perspective

Over the past decades, the introduction of a Wertschöpfungsabgabe (employers' contribution based on value added) as an alternative form of employers' contribution to the social security scheme has repeatedly been the subject of discussion in Austria. A value added based contribution would include corporate profits and interest expenses in the base to assess social security contributions which are currently based on gross wages and salaries. If the employers' contribution were to extend to the gross value added, depreciation would be included as well. A key criterion in assessing the suitability of such a contribution as an alternative source for financing the social security system is, first of all, its long-term yield potential, also with due regard to (international) tax planning, followed by other important economic aspects such as, in particular, the contribution's effects on efficiency, employment and distribution. Moreover, practical administrative aspects need to be considered as well.

Kontakt:

Dr. Margit Schratzenstaller: WIFO, 1030 Wien, Arsenal, Objekt 20, Margit.Schratzenstaller@wifo.ac.at
Dr. Stefan Bach: DIW Berlin, 10117 Berlin, Mohrenstraße 58, sbach@diw.de
Michael Arnold: DIW Econ GmbH, 10117 Berlin, Mohrenstraße 58, marnold@diw-econ.de
Dr. Anselm Mattes: DIW Econ GmbH, 10117 Berlin, Mohrenstraße 58, amattes@diw-econ.de

JEL-Codes: H1, H2 • **Keywords:** Wertschöpfungsabgabe, Abgabenstrukturreform, Arbeitgeberbeiträge, Sozialstaatsfinanzierung

Dieser Beitrag basiert auf einer Kurzexpertise von DIW Econ unter Mitarbeit des WIFO im Auftrag des deutschen Bundesministeriums für Arbeit und Soziales (BMAS). Der vorliegende Beitrag gibt ausschließlich die persönliche Meinung der Autorin und der Autoren wieder.

Begutachtung: Karl Aiginger, Christoph Badelt, Julia Bock-Schappelwein, Alois Guger, Christine Mayrhuber • **Wissenschaftliche Assistenz:** Andrea Sutrich (Andrea.Sutrich@wifo.ac.at)

1. Einleitung

Seit Mitte 2016 wird in Österreich äußerst kontrovers die Sinnhaftigkeit einer Wertschöpfungsabgabe als alternatives Finanzierungsinstrument für die soziale Sicherung diskutiert. Der größere Hintergrund dieser Debatte ist eine seit längerem geführte steuerpolitische Auseinandersetzung, in der einander zwei Positionen konträr gegenüberstehen: Die eine Seite sieht als zentrales steuerpolitisches Problem die im internationalen Vergleich überdurchschnittlich hohe Abgabenquote, deren Senkung vorrangig sein müsse. Hingegen schätzt die andere Seite eine Änderung der Abgabenstruktur als prioritär ein. Der vorliegende Beitrag ordnet die aktuelle Debatte um die Wertschöpfungsabgabe in Österreich in den größeren wirtschafts- und steuerpolitischen Kontext ein und zeigt bestehenden Forschungsbedarf auf. Dabei sollen nicht einzelne aktuelle konkrete Vorschläge analysiert, sondern auf grundlegende Wir-

kungsaspekte und -kanäle hingewiesen werden, die in weiteren empirisch fundierten Analysen einer Wertschöpfungsabgabe tiefergehend zu untersuchen wären.

Die Diskussion über eine Wertschöpfungsabgabe erhält auch im Rahmen der Diskussion über die voranschreitende Digitalisierung der Wirtschaft neue Bedeutung. In diesem Zusammenhang wird eine zunehmende Substitution von Arbeit durch Kapital sowie eine Erosion der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung befürchtet. Da die Finanzierung der sozialen Sicherung in Österreich vor allem an die Beiträge aus unselbständiger Arbeit gekoppelt ist, könnte sie durch diese Entwicklungen gefährdet sein. Wie die Literatur zur Digitalisierung der Arbeitswelt zeigt, werden in Zukunft viele Tätigkeiten automatisiert, und die Tätigkeitsprofile von Berufen ändern sich dadurch oder ganze Berufe könnten wegbrechen. Die Digitalisierung eröffnet aber auch neue Beschäftigungsmöglichkeiten¹⁾.

Die empirischen Daten zeigen für Österreich derzeit keinen Rückgang der Zahl der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisse. Auch wenn gewisse Ungleichentwicklungen zu beobachten sind (deutlich höherer Anstieg der beitragsfreien Lohneinkommen unter der Geringfügigkeitsgrenze und über der Marke der Höchstbeitragsgrundlage als der beitragspflichtigen Lohneinkommen, merkliche Zunahme der Teilzeitarbeit, Tendenz zur Erosion des Normalarbeitsverhältnisses, langfristiger Rückgang der Lohnquote) und sich die Qualifikationsstruktur der Beschäftigung verändert (insbesondere Rückgang der geringqualifizierten Beschäftigten; *Peneder et al.*, 2016), ist derzeit in Österreich eine massive Erosion der Finanzierungsbasis der Sozialversicherungen nicht abzusehen. Dies schließt allerdings eine problematische Entwicklung in der Zukunft nicht aus.

Auch unabhängig von den Herausforderungen der Digitalisierung sind aber in Österreich Alternativen zur Finanzierung der Staatsaufgaben dringend erforderlich: Das Abgabensystem basiert weit überdurchschnittlich auf den Arbeitseinkommen, während es einen nur mäßigen Beitrag zur ökologischen Nachhaltigkeit und zur Milderung von Einkommens- und Vermögensungleichheit²⁾ leistet, und ist damit nicht zukunftsfähig (*Köppel – Schratzenstaller*, 2015A, 2015B, *Schratzenstaller*, 2015). Reformbedarf besteht einerseits hinsichtlich der Gesamtabgabenhöhe gemessen an der Wirtschaftsleistung: Die Abgabenquote liegt in Österreich über dem internationalen Durchschnitt, eine Senkung ist perspektivisch anzustreben. Andererseits geht es unabhängig von der Höhe der Abgabenquote darum, die Abgabenstruktur so zu reformieren, dass das Abgabensystem einen deutlich höheren Beitrag zur Bewältigung der anstehenden großen Herausforderungen (Arbeitslosigkeit, Klimawandel, wachsende Ungleichverteilung) leistet.

Vor diesem Hintergrund wurde jüngst die in Österreich bereits seit über drei Jahrzehnten geführte Diskussion über die Wertschöpfungsabgabe als alternative Finanzierungsquelle für die soziale Sicherung wiederbelebt. Der damalige Sozialminister Alfred Dallinger hatte die Wertschöpfungsabgabe 1983 in die Diskussion gebracht. Dallinger griff damit die Ende der 1970er-Jahre in Deutschland vom sozialdemokratischen Arbeitsminister Herbert Ehrenberg angestoßene Debatte um eine "Maschinensteuer" auf, ohne allerdings ein konkretes Konzept vorzulegen. Auslöser war in Österreich ähnlich wie in Deutschland der deutliche Rückgang der Lohnquote seit Ende der 1970er-Jahre, nachdem sie in den 1950er- und 1960er-Jahren massiv gestiegen war. Mit dem anhaltenden Sinken der Lohnquote schrumpfte die Bemessungsgrundlage; dies löste Befürchtungen aus, die weitgehend durch Beiträge auf die Arbeitseinkommen getragenen sozialen Sicherungssysteme³⁾ seien langfristig nicht mehr finanzierbar.

¹⁾ Die konträren Erwartungen zu den Auswirkungen der Digitalisierung diskutieren *Frey – Osborne* (2013), *Bonin – Gregory – Zierahn* (2015), *Autor* (2015) und sehr konkret auch *Brynjolfsson – McAfee* (2011, 2014).

²⁾ *Rocha-Akis et al.* (2016), *Rocha-Akis – Steiner – Zulehner* (2016).

³⁾ In Österreich werden über die einzelnen Zweige der Sozialversicherung hinaus einige weitere öffentliche Aufgaben (insbesondere die Ausgaben für Familienpolitik im Rahmen des Familienleistungsausgleichsfonds sowie die Wohnbauförderung) zumindest teilweise durch zweckgebundene lohnbezogene Abgaben (Arbeitgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds bzw. arbeitgeber- und arbeitnehmerfinanzierter Wohnbauförderungsbeitrag) finanziert.

Seither wurden in Österreich eine Reihe von Studien, Konzepten und Vorschlägen vorgelegt, die sich grundsätzlich hinsichtlich der Reichweite der damit verbundenen Reform unterscheiden. Die für Österreich ausgearbeiteten Modelle für eine Wertschöpfungsabgabe sehen mit einer Ausnahme keine grundlegende Umgestaltung der arbeitgeberseitigen Finanzierung der sozialen Sicherung vor, sondern lediglich den Ersatz einzelner lohnbezogener Abgaben oder von Arbeitgeberbeiträgen zu Teilbereichen der Sozialversicherung. Dabei zeigt ein Überblick (Übersicht 1) über vorliegende Modelle und Studien eine Beschränkung auf die Arbeitgeberbeiträge zur Pensions- und Krankenversicherung sowie auf den Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds⁴). Die Arbeitslosen- und die Unfallversicherung dagegen spielen keine Rolle: wohl weil in diesen beiden Zweigen der Sozialversicherung die Versicherungsfunktion wesentlich ausgeprägter ist als die Umverteilungsabsicht (*Schmadlbauer, 2005*). Diese Beschränkung auf einzelne Abgaben bzw. Teilbereiche wird auch damit begründet, dass die Auswirkungen der Einführung einer Wertschöpfungsabgabe schwierig zu schätzen sind; deshalb wird empfohlen, eine Umbasierung nicht im Rahmen einer grundlegenden Reform, sondern in mehreren Schritten vorzunehmen (*Ortner, 2016*). Nur *Guger et al. (2008)* analysieren die vollständige Umstellung der Arbeitgeberbeiträge und der Lohnsummensteuern (Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Wohnbauförderungsbeitrag, Kommunalabgabe) auf eine Wertschöpfungsabgabe.

Die österreichische Diskussion über die Wertschöpfungsabgabe bezog sich darüber hinaus bisher ausschließlich auf die Umbasierung der Arbeitgeberbeiträge, während die Arbeitnehmerbeiträge lohnbezogen bleiben sollen, damit der Konnex zu den Leistungen ebenso wie der Versicherungscharakter bestehen bleibt (*Breuss – Schebeck – Walterskirchen, 1997*). Auch geht es nicht um die Generierung von Mehreinnahmen, sondern um den aufkommensneutralen Ersatz bestimmter lohnbasierter Abgaben durch eine Wertschöpfungsabgabe. Durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage würde somit der Abgabensatz gegenüber den bisherigen Arbeitgeberbeitragssätzen gesenkt. Die Diskussion konzentrierte sich schließlich auf die Bruttowertschöpfung als Bemessungsgrundlage (siehe dazu im Detail Kapitel 2).

Erst die in der aktuellen Debatte angedeuteten Vorschläge der Befürworter einer Wertschöpfungsabgabe beziehen sich auf die Nettowertschöpfung. Auch sie sehen keine grundsätzliche Umstellung der Finanzierungsbasis der sozialen Sicherung vor, sondern lediglich – auch als "Pilotversuch"⁵ – die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage in Richtung Wertschöpfung für einzelne lohnsummenbezogene Abgaben, konkret für den Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds.

Da die zu erwartenden langfristigen Aufkommenseffekte einer Wertschöpfungsabgabe im Vergleich mit der aktuellen Finanzierungsbasis der sozialen Sicherung und die möglichen ökonomischen Aspekte bisher empirisch kaum untersucht wurden, lässt der derzeitige Forschungsstand eine abschließende evidenzbasierte Beurteilung einer Wertschöpfungsabgabe nicht zu. Im Rahmen des vorliegenden Beitrages können lediglich Plausibilitätsüberlegungen angestellt und Forschungslücken herausgestellt werden. Zentrale Kriterien zur Beurteilung der Eignung der Wertschöpfungsabgabe als alternative Finanzierungsquelle für die soziale Sicherung sind ihre langfristige Ergiebigkeit unter Berücksichtigung (internationaler) Steuergestaltungsmöglichkeiten, die das Aufkommen vermindern können, sowie ihre ökonomischen Effekte. Auch praktische administrative Aspekte sind zu beachten.

⁴) Der Vorschlag, den Arbeitgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds teilweise durch eine Wertschöpfungsabgabe zu ersetzen, findet sich auch im aktuellen Programm des ÖGB sowie im Bericht der *Steuerreformkommission (2014)*.

⁵) Zu den Argumenten für einen Pilotversuch siehe auch *Ortner (2016)*.

Übersicht 1: Eckpunkte von Modellen für eine Wertschöpfungsabgabe in Österreich

Studie	Bemessungsgrundlage	Aufkommensaspekte	Verwendung	Ökonomische Effekte
Busch et al. (1984)	Bruttowertschöpfung	Aufkommensneutraler Beitragssatz 1976 4,75% statt 8,75%	Partialreform: Ersatz des Arbeitgeberbeitrages zur Pensionsversicherung	Konjunktursensibilität der Beitragseinnahmen nicht höher als von Lohnsummenbezogenen Beiträgen Entlastung Beherbergungs- und Gaststättenwesen, Bauwesen, Verkehr, Sachgütererzeugung Belastung Handel, Bergbau, Vermögensverwaltung, Energieversorgung
Breuss – Schebeck – Walterskirchen (1997)	Bruttowertschöpfung	Aufkommensneutraler Beitragssatz 2,5% statt 4,5%	Partialreform: Ersatz des Arbeitgeberbeitrages zum Familienlastenausgleichsfonds	Entlastung Sachgütererzeugung, Handel, Verkehr, Dienstleistungen Belastung Land- und Forstwirtschaft, Energiewirtschaft, Kreditwesen, Versicherungswesen
Guger – Marterbauer – Walterskirchen (2006)	Bruttowertschöpfung	Aufkommensneutraler Beitragssatz 2003 2,6% (additive Methode) bzw. 1,8% (subtraktive Methode) statt 3,65% Einnahmen 2003 +190 bis +290 Mio. €	Partialreform: Ersatz des Arbeitgeberbeitrages zur Krankenversicherung	Entlastung Sachgütererzeugung, Verkehr, Beherbergungs- und Gaststättenwesen, Bauwesen, Handel, Dienstleistungssektoren (ohne unternehmensbezogene Dienstleistungen) Belastung Land- und Forstwirtschaft, Energiewirtschaft, Kreditwesen, Versicherungswesen
Guger et al. (2008)	Bruttowertschöpfung	Aufkommensneutraler Beitragssatz 2005 11,6% statt 29,3%	Totalreform: Ersatz der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung und der Lohnsummenabgaben (Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Wohnbauförderungsbeitrag, Kommunalabgabe)	Entlastung von Sachgütererzeugung, Verkehr, Beherbergungs- und Gaststättenwesen, Bauwesen, Handel und Dienstleistungssektoren (außer unternehmensbezogenen Dienstleistungen)
		Aufkommensneutraler Beitragssatz für 2005 3,6% statt 8%	Partialreform: Ersatz der Lohnsummenabgaben	Höhere Abgabenlast für Land- und Forstwirtschaft, Energiewirtschaft und Kredit- und Versicherungswesen

Q: WIFO-Zusammenstellung.

2. Eckpunkte einer Wertschöpfungsabgabe als möglicher Finanzierungsbaustein der sozialen Sicherung

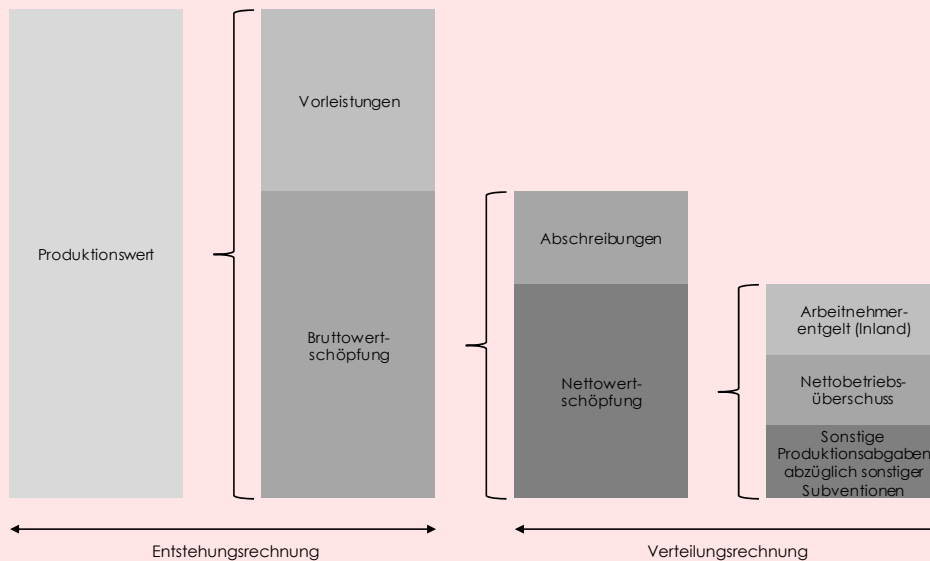
Die Wertschöpfungsabgabe ist ein alternatives oder ergänzendes Finanzierungsinstrument für die gesetzliche Sozialversicherung. Derzeit werden die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung auf die versicherungspflichtigen Bruttolöhne von der Geringfügigkeitsgrenze bis zur Höchstbeitragsgrundlage erhoben. Das Konzept der Wertschöpfungsabgabe besteht darin, die Bemessungsgrundlage der Arbeitgeberbeiträge auf die gesamte Wertschöpfung der Unternehmen zu erweitern. Dies impliziert auch die Aufhebung der Höchstbeitragsgrundlage für die Arbeitgeberbeiträge.

Namensgebend für die Wertschöpfungsabgabe ist die Wertschöpfung der Unternehmen, die sich aus zweierlei Sicht abgrenzen lässt: So ergibt sich die *Bruttowertschöpfung* im Sinne der *Entstehungsrechnung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung* aus der Differenz zwischen dem Produktionswert, d. h. dem Wert aller in einer Volkswirtschaft produzierten Güter und Dienstleistungen⁴⁾, und den für die Pro-

⁴⁾ Der Produktionswert setzt sich aus dem Wert der Verkäufe von Waren und Dienstleistungen aus eigener Produktion an andere (in- und ausländische) Wirtschaftseinheiten zuzüglich der produzierten und noch nicht verkauften Waren (Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigwaren aus eigener Produktion) sowie der selbst erstellten Anlagen zusammen. Die Bewertung erfolgt zu Herstellungspreisen, d. h. die Gütersteuern werden nicht hinzugerechnet und die Gütersubventionen nicht abgezogen (<https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/VGR/Glossar/Produktionswerte.html>, http://www.statistik.at/wcm/idc/idcplg?IdcService=GET_PDF_FILE&RevisionSelectionMethod=LatestReleased&dDocName=016810, ab-

duktion bezogenen Vorleistungen. Durch Abzug der Abschreibungen von der Bruttowertschöpfung⁷⁾ ergibt sich die *Nettowertschöpfung*. Mit der *Verteilungsrechnung* wird ermittelt, wie sich die Wertschöpfung auf die verschiedenen Einkommensarten verteilt. Die Nettowertschöpfung ergibt sich als Summe von Löhnen, Gehältern, Fremdkapitalzinsen, Nettomieten und -pachten, Gewinnen, Dividenden und anderen Beteiligungserträgen. Durch Hinzurechnung der Abschreibungen ergibt sich die Bruttowertschöpfung. Die jeweiligen Bestandteile der Wertschöpfung lassen sich den *Faktoreinkommen* aus Arbeit (Löhne und Gehälter) und Kapital (Fremdkapitalzinsen, Nettomieten und -pachten, Gewinne, Dividenden und andere Beteiligungserträge) zurechnen (Abbildung 1).

Abbildung 1: Die Brutto- bzw. Nettowertschöpfung in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung



Q: DIW Econ (2016).

Entsprechend der entstehungs- und verteilungsseitigen Berechnung ergeben sich zwei grundsätzliche Verfahren zur Ermittlung der Brutto- oder Nettowertschöpfung: die subtraktive und die additive Methode (Übersicht 2). Die subtraktive Methode führt über den Abzug der Vorleistungen vom Produktionswert zur Bruttowertschöpfung. Nach der additiven Methode wird die Bruttowertschöpfung durch das Aufsummieren der einzelnen Bestandteile errechnet: Lohn- und Gehaltssumme, Gewinne einschließlich Dividenden und anderer Beteiligungserträge, Fremdkapitalzinsen, Nettomieten und -pachten, Steuern vom Einkommen und Ertrag sowie Abschreibungen. Definitionsgemäß sollten die additive und die subtraktive Wertschöpfungsrechnung dasselbe Ergebnis liefern. In der Praxis dürften die Ergebnisse aufgrund von Messproblemen auseinanderfallen. Gelegentlich findet sich der Hinweis, für die praktische Umsetzung einer Wertschöpfungsabgabe in der EU sei eine additive Berechnung der Wertschöpfung günstiger, da die Wertschöpfungsabgabe sonst der Umsatzsteuer ähnelte, die auf der nach der subtraktiven Methode errechneten Wertschöpfung basiert (Guger et al., 2008). Allerdings ist die konkrete Ausgestaltung der Wertschöpfungsabgabe entscheidend, also die Frage, wieweit sie tatsächlich die wesentlichen Charakteristika einer Umsatzsteuer aufweist, denn nur dann dürfte sie europarechtlich bedenklich sein (siehe Kasten).

gerufen am 20.10.2016). In den meisten Unternehmen sind die Umsatzerlöse die entscheidende Bestimmungsgröße für den Produktionswert.

⁷⁾ Da die Bruttowertschöpfung sich aus der Differenz zwischen dem Produktionswert zu Herstellungspreisen und den Vorleistungen ergibt, wird auch sie in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zu Herstellungspreisen bewertet und enthält daher keine Gütersteuern, wohl aber Gütersubventionen.

Übersicht 2: Methoden zur Berechnung der Wertschöpfung

Subtraktive Methode	Additive Methode
Produktionswert – Vorleistungen = Bruttowertschöpfung (zu Herstellungspreisen)	Lohn- und Gehaltssumme + Abschreibungen + Gewinne + Fremdkapitalzinsen, Mieten und Pachten + Steuern (ohne Gütersteuern) = Bruttowertschöpfung (zu Herstellungspreisen)
Q: DIW Econ (2016).	

Die Wertschöpfungsabgabe in Abgrenzung zur Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer wird aufgrund des Vorsteuerabzugsverfahrens faktisch auf die Differenz zwischen den Erlösen aus Lieferungen und Leistungen und den von anderen Unternehmen eingekauften Vorleistungen erhoben. Damit ähnelt die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer der subtraktiv berechneten Wertschöpfung; dies birgt eine gewisse Gefahr der Kollision mit EU-Gemeinschaftsrecht: Nach der Sechsten EU-Mehrwertsteuerrichtlinie ist es EU-Mitgliedsländern verboten, weitere Steuern, Abgaben und Gebühren einzuführen, die den Charakter von bereits vorhandenen Umsatzsteuern haben. Die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer wären allgemeine Geltung, Proportionalität zum Preis, Erhebung auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes Besteuerung des Mehrwertes, der einer Leistung auf einer Stufe jeweils hinzugefügt wird, mit einem Mechanismus zum Abzug der auf früheren Stufen gezahlten Vorsteuer. Dabei muss die Abgabe nicht unbedingt in allen Punkten einer Umsatzsteuer entsprechen. So wurde etwa der Umsatzsteuercharakter der italienischen imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) kritisiert. Eine italienische Geschäftsbank klagte die Rückerstattung der Steuer ein, und der Fall wurde vor den Europäischen Gerichtshof gebracht. Dieser erkennt in seinem – allerdings umstrittenen – Urteil in der IRAP keine Abgabe mit dem Charakter einer Umsatzsteuer. Zum einen sei sie nicht "proportional zum Preis der gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen, (sondern) zum Nettowert der Produktion". Zum anderen sei sie anders als die Umsatzsteuer konzipiert, sodass die Steuerinzidenz nicht "in einer Weise abgewälzt werden soll, wie sie für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist. Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie steht somit der Beibehaltung einer Abgabe wie der IRAP nicht entgegen" (Europäische Kommission, 2006).

Wie Cnossen (2006) anmerkt, bestehen zwischen einer wertschöpfungs-basierten Abgabe und der Umsatzsteuer – insbesondere wenn sie (wie die italienische IRAP) auf die Nettowertschöpfung zugreift – weitere wesentliche Unterschiede: Während die Wertschöpfungsabgabe die Produzenten besteuert, ist der Steuerdestinatär der Umsatzsteuer der Konsument. Anders als die Umsatzsteuer wird eine Wertschöpfungsabgabe nicht als Prozentsatz auf den Preis der verkauften Güter und Dienstleistungen aufgeschlagen. Zudem wird sie im Veranlagungsverfahren nach Abschluss eines Steuerjahres eingehoben, während die Umsatzsteuer laufend bei jeder Transaktion entrichtet wird. Aus all diesen Gründen sei davon auszugehen, dass die effektive Steuertraglast einer Wertschöpfungsabgabe nicht auf die Konsumenten überwälzt werden könne, sondern bei den Unternehmen verbleibe.

Die beiden Abgaben und damit auch die effektive wirtschaftliche Belastungswirkung ("Steuerinzidenz") unterscheiden sich zudem – wesentlicher als diese eher formalistischen Argumente – bezüglich des Ortes der Besteuerung. Die Umsatzsteuer wird nach dem Bestimmungslandprinzip erhoben, sie belastet damit Importe, nicht aber Exporte. Ferner bleiben Investitionen steuerfrei. Das erleichtert die Überwälzung auf die Endverbraucher. Die Wertschöpfungsabgabe wird dagegen nach dem Ursprungslandprinzip erhoben. Sie belastet die Wertschöpfung der inländischen Unternehmen, während ausländische Anbieter nicht betroffen sind. Eine teilweise oder vollständige Überwälzung auf die Endverbraucher über höhere Preise wird in dem Ausmaß erschwert, in dem die Unternehmen im internationalen Wettbewerb stehen.

Welche Bestandteile der Wertschöpfung in der Praxis tatsächlich die Bemessungsgrundlage bilden, hängt von der konkreten Ausgestaltung ab. Besondere Aufmerksamkeit erhält dabei die Frage, inwiefern Abschreibungen berücksichtigt werden sollten (Bruttowertschöpfungsabgabe) oder nicht (Nettowertschöpfungsabgabe), da dies gegebenenfalls sehr unterschiedliche ökonomische Konsequenzen haben könnte. Auch muss geklärt werden, ob indirekte Steuern und Abgaben zur Bemessungsgrundlage der Abgabe hinzugerechnet werden sollen. So dürfen für die Bemessung der Umsatzsteuer die speziellen Verbrauchsteuern wie Energiesteuer, Stromsteuer oder Tabak- und Alkoholsteuern nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden, sodass eine Umsatzsteuer auf die Verbrauchsteuerbelastung entsteht. Im üblichen Verständnis und auch in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung sind dagegen die indirekten Steuern nicht Teil der Wertschöpfung. Zudem wäre zu entscheiden, ob und in welchem Anteil Finanzierungsaufwendungen mit hohem Tilgungsanteil zur abgabepflichtigen Wertschöpfung hinzugerechnet wer-

den. Dies betrifft etwa Mieten und Pachten, Leasingraten, Lizenzgebühren oder Betreiberentgelte für Dienstleistungen mit hohem Kapitaleinsatz. Dies ist vor allem relevant, wenn der Vermieter, Leasing- oder Lizenzgeber oder Dienstleister im Ausland ansässig ist und nicht der Wertschöpfungsabgabe unterliegt. Für Banken müssten gegebenenfalls Sonderregelungen getroffen werden, da sich hier durch den Überschuss aus Zinseinnahmen eine negative Wertschöpfung ergibt. In der additiven Berechnungsmethode müssten den entstandenen Gewinnen sowie den Hinzurechnungen von Finanzierungsentgelten entsprechende Kürzungen für Einnahmen aus Unternehmensbeteiligungen oder Finanzanlagen gegenüberstehen, um eine Doppelbelastung von Unternehmensbeteiligungen oder in der Finanzintermediation zu vermeiden. Schließlich stellt sich die Frage, ob und wie die kapitalbezogene Wertschöpfung staatlicher Einrichtungen oder privater Organisationen ohne Erwerbszweck gemessen werden soll.

Die meisten Konzepte zur Einführung einer Wertschöpfungsabgabe sehen vor, diese aufkommensneutral zu gestalten. Die Höhe des Abgabebesatzes wäre dann so zu wählen, dass das Gesamtaufkommen der Höhe der bisherigen Arbeitgeberbeiträge entspricht. Da die Wertschöpfung als Bemessungsgrundlage deutlich breiter ist als die Arbeitnehmerentgelte, ist bei aufkommensneutraler Einführung ein niedrigerer Beitragssatz erforderlich als für die lohnbasierten Arbeitgeberbeiträge.

3. Ökonomische Auswirkungen der Einführung einer Wertschöpfungsabgabe

3.1 Langfristige Ergiebigkeit einer Wertschöpfungsabgabe

Als ein zentraler Vorteil einer Wertschöpfungsabgabe gilt bei Befürwortern, dass sie auf einer stabileren und langfristig ergiebigeren Bemessungsgrundlage beruhe als lohnsummenbezogene Arbeitgeberabgaben. Zur Untermauerung der Hypothese einer langfristigen Erosion der Lohnsumme als Bemessungsgrundlage für die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung werden verschiedene Indikatoren herangezogen: insbesondere der Rückgang der gesamtwirtschaftlichen Lohnquote, der Anstieg des Anteils der irregulären (nicht sozialversicherungspflichtigen) Beschäftigung oder der unterdurchschnittliche Anstieg der sozialversicherungspflichtigen Erwerbseinkommen (z. B. *Guger et al.*, 2008). Auch wird für längere oder kürzere Zeiträume in der Vergangenheit die Dynamik der Wertschöpfung jener der Lohn- und Gehaltssumme gegenübergestellt. Wie etwa *Guger et al.* (2008) zeigen, erhöhte sich zwischen 2000 und 2005 die Wertschöpfung des privaten Sektors um 23%, die Lohn- und Gehaltssumme dagegen um nur 16%; eine im Jahr 2000 eingeführte Wertschöpfungsabgabe mit aufkommensneutralem Abgabensatz hätte daher ein um 900 Mio. € höheres Aufkommen erbracht als die lohnsummenabhängigen Arbeitgeberbeiträge und sonstigen Lohnsummensteuern.

Allerdings kann aus solchen vergangenheitsbezogenen Berechnungen nur bedingt auf künftige Entwicklungen geschlossen werden. Die künftige Ergiebigkeit lohnsummenbezogener Abgaben wird entscheidend von den künftigen quantitativen und qualitativen Veränderungen von Arbeitsverhältnissen sowie Lohn- und Gehaltsstrukturen abhängen, die wesentlich durch die Digitalisierung mit bestimmt werden und ihrerseits, wie eingangs festgestellt, derzeit schwer absehbar sind. Eine – auch datenbasierte – tiefergehende Analyse der Frage, wieweit eine Wertschöpfungsabgabe künftig eine stabilere und ergiebigere Finanzierungsbasis für die soziale Sicherung sein kann, sollte auf langfristigen gesamtwirtschaftlichen Prognosen basieren und unterschiedliche Szenarien berücksichtigen.

3.2 Inzidenz einer Wertschöpfungsabgabe

Zur Beurteilung der Inzidenz (Verteilungswirkung) einer Wertschöpfungsabgabe muss geklärt werden, wer die ökonomische Last der Abgabe letztlich nach Abschluss aller Überwälzungsvorgänge trägt. Diese effektive Inzidenz muss nicht zwingend jene treffen, die die Abgabe an den Staat abführen (gesetzliche Inzidenz – Steuerzahllast),

und auch nicht jene, auf die nach Absicht des Gesetzgebers die Steuertraglast fallen soll (formale Inzidenz), da der Beitrag über verschiedene Überwälzungskanäle an andere Akteure weitergegeben werden kann (Neumann, 2014)⁸⁾. Eine Einbeziehung der Kapitalerträge sowie gegebenenfalls der Abschreibungen in die Bemessungsgrundlage zielt auf die Belastung von Kapitaleinkommen und Sachvermögen ab. Dadurch setzt die Wertschöpfungsabgabe an der funktionellen Einkommensverteilung an, d. h. Arbeitseinkommen werden – zumindest formal und kurz- bis mittelfristig – entlastet, während Kapitaleinkommen und Vermögen belastet werden.

Wieweit die Einführung einer Wertschöpfungsabgabe tatsächlich eine Umverteilung (im Vergleich mit der lohnbasierten Erhebung der Arbeitgeberbeiträge) bewirkt, ist jedoch unklar, denn es kommt dabei auf die Stärke der Ausweichreaktionen an. Die Steuerinzidenz ist im Rahmen dieses Beitrages nicht abzuschätzen, da kausale Effekte der Steuerbelastung auf Markt- und Preisreaktionen und damit die Inzidenz kaum zu identifizieren sind, und auch die Übertragung von Schätzergebnissen für bestimmte Reformen auf andere Reformen ist nur mit zusätzlichen Annahmen möglich.

In diesem Kontext ist auch die Frage relevant, ob eine wertschöpfungs-basierte Abgabe aufgrund der theoretischen Ähnlichkeit mit der Umsatzsteuer – ebenso wie diese – ganz oder teilweise über die Preise auf die Verbraucher überwältzt werden kann (siehe Kasten).

Wenn die Wertschöpfungsabgabe auch nur teilweise in den Preisen vorgewälzt werden kann, trifft sie niedrigere Einkommen relativ stärker als höhere, denn Bezieher niedrigerer Einkommen geben einen verhältnismäßig größeren Teil für den Konsum aus, und ein Anstieg der Bruttopreise schlägt sich dann in Relation zu den verfügbaren Einkommen stärker nieder. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer enthalten die Vorschläge zur Wertschöpfungsabgabe keine verringerten Beitragssätze für dem soziokulturellen Existenzminimum zugerechnete Güter und Leistungen. Eine Wertschöpfungsabgabe könnte damit *ceteris paribus* also noch regressiver als eine Umsatzsteuer wirken (Gretschmann – Heinze, 1989). Zu beachten sind in diesem Zusammenhang auch eine nach Branchen bzw. Produkten unterschiedliche Belastung und damit entsprechend differenzierte Preiserhöhungen.

Da die tatsächlichen Überwälzungsvorgänge nur schwer zu ermitteln sind, behilft man sich in der steuer- und sozialpolitischen Praxis mit Annahmen über die langfristigen Inzidenzwirkungen. Unterstellt man eine kleine offene Volkswirtschaft mit hinreichendem Wettbewerb auf den Produkt- und Faktormärkten – eine plausible Annahme für Österreich –, so fällt eine Überwälzung auf die Endverbraucher über die Preise international handelbarer Güter schwer, wenn die entsprechenden Importe nicht analog belastet werden. Daher und aus weiteren Gründen (siehe Kasten) dürfte die Wertschöpfungsabgabe, sofern der Einfluss von Marktmacht auf die Preisbildung vernachlässigt werden kann, nicht wie die Umsatzsteuer unmittelbar über die Preise auf die Konsumenten überwältzt werden können.

Da die Unternehmen auf Steuerbelastungen zumeist flexibler reagieren können als die Arbeitnehmer, indem sie weniger oder im Ausland investieren, wäre längerfristig eine Überwälzung der Arbeitgeberbeiträge auf die Arbeitnehmer zu erwarten. Verschiebungen der Knappheitsrelationen oder Marktmacht und andere Formen unvollkommenen Wettbewerbes können diese Belastungswirkungen aber verändern. In der kurzen Frist ist eine Überwälzung auf die Arbeitnehmer über Lohnanpassungen nicht möglich. Die effektive Inzidenz einer Wertschöpfungsabgabe dürfte deshalb – zumindest kurzfristig – zum Teil bei den Unternehmen bzw. den Kapitaleignern liegen.

3.3 Effizienz- und Beschäftigungswirkungen einer Wertschöpfungsabgabe

Für die Diskussion der Effizienzwirkungen einer Wertschöpfungsabgabe wird nun ausgehend von den Überlegungen zur Inzidenz und entsprechend der Intention einer

⁸⁾ Eine Überwälzung der Steuerlast ist bei verschiedenen Abgaben intendiert: So wird die Umsatzsteuer zwar von den Unternehmen gezahlt (gesetzliche Inzidenz), den Großteil der ökonomischen Last tragen allerdings die Konsumenten (effektive Inzidenz), auf die nach Absicht des Gesetzgebers die Steuertraglast auch fallen soll (formale Inzidenz).

Wertschöpfungsabgabe eine relative Mehrbelastung des Produktionsfaktors Kapital unterstellt⁹⁾).

Die Optimalsteuertheorie empfiehlt eine Ausgestaltung der Steuer- und Abgabenbelastung, durch die – auf effizienten Märkten – die Entscheidungen und Aktivitäten privater Haushalte und Unternehmen von der Besteuerung möglichst unbeeinflusst bleiben. Insbesondere soll in Unternehmen die Produktionseffizienz, d. h. der effiziente Einsatz der Produktionsfaktoren (hier: Arbeit und Kapital), nicht verzerrt werden. Die relativen Faktorpreise, also das Verhältnis zwischen Lohn- und Kapitalkosten, dürfen daher durch eine Steuer oder Abgabe nicht verändert werden. Steuern und Abgaben, die einen einzelnen Produktionsfaktor überproportional belasten, werden als ineffizient bewertet.

Die Effizienzwirkungen einer Umbasierung hängen nun von der Funktion der Arbeitgeberbeiträge im Steuer- und Abgabensystem ab. Rechnet man entsprechend dem Äquivalenzprinzip die Arbeitgeberbeiträge der Entlohnung der Arbeitnehmer zu, dann würden bei der Einführung einer Wertschöpfungsabgabe zuvor lohnbezogene und damit leistungsäquivalente Beiträge durch "verzerrende" Abgaben auf Kapitalerträge zumindest teilweise ersetzt. Dies dürfte die gesamtwirtschaftliche Effizienz mindern. Sofern man allerdings die derzeitigen Arbeitgeberbeiträge als reine Faktorsteuern unabhängig von der sozialpolitischen Funktion sieht, wirken sie bereits jetzt verzerrend auf den Faktoreinsatz, da sie den Arbeitseinsatz gegenüber dem Kapitaleinsatz diskriminieren. Hier wirkt eine Wertschöpfungsabgabe "neutraler". Allerdings diskriminiert eine Nettowertschöpfungssteuer mittelfristig die Ersparnisbildung und Investitionen, ebenso wie eine Einkommensteuer. In einer offenen Volkswirtschaft mit Kapitalmobilität über die Grenzen können Investitionen stärker ins Ausland fließen, soweit die entsprechenden Kapitalerträge nicht analog besteuert werden. Die Bruttowertschöpfungssteuer verstärkt diesen Effekt, da sie das inländische Sachkapital über die Abschreibungen zusätzlich belastet und daher ähnlich wie eine zusätzliche Vermögenssteuer wirkt.

Die absolute¹⁰⁾ und insbesondere relative Entlastung des Produktionsfaktors Arbeit gegenüber anderen Produktionsfaktoren könnte ceteris paribus den Einsatz von Arbeit verbilligen und daher positive Beschäftigungseffekte nach sich ziehen (siehe dazu die Vorschläge und Analysen zu Partialreformen in Österreich von *Steuerreformkommission*, 1998, 2014, *Schmadlbauer*, 2005). Die Größenordnung der Entlastung und damit der erwarteten positiven Beschäftigungseffekte ist allerdings unklar. So werde etwa nach *Rossmann* (1986) der von *Busch et al.* (1984) ermittelte aufkommensneutrale Beitragssatz von 7,4% der Wertschöpfung als Ersatz für den geltenden lohnsummenbezogenen Beitragssatz von 11,35% eine nur mäßige Verschiebung der relativen Faktorpreise und damit nur begrenzte Anreize für eine arbeitsintensivere Produktion auslösen. Nur anhand empirischer Analysen zu klären ist auch, ob der angenommene beschäftigungsfördernde Einfluss einer Kostenverschiebung weg vom Faktor Arbeit hin zum Faktor Kapital tatsächlich einträte, ob also eine Veränderung der relativen Preise auch die erwartete Reallokation der Produktionsfaktoren bewirken würde.

Eine Wertschöpfungsabgabe dürfte – auch wenn im vorliegenden Beitrag eine detaillierte Analyse nicht möglich ist – eine nach Lohnhöhe differenzierte Entlastung des Faktors Arbeit bewirken (*Guger et al.*, 2008): Da die Einführung einer Wertschöpfungsabgabe die Aufhebung der Höchstbeitragsgrundlage auf der Arbeitgeberseite bedeutet, werden niedrige und mittlere Arbeitseinkommen relativ stärker entlastet als Einkommen über der Höchstbeitragsgrundlage. Diese vergleichsweise höhere Lohnnebenkostensenkung für die niedrigen und mittleren Einkommen dürfte in diesem Bereich, in dem die Arbeitskräftenachfrage der Unternehmen überdurchschnittlich auf Entlastungen reagieren dürfte, mit stärkeren positiven Beschäftigungseffekten einhergehen.

⁹⁾ Zur Diskussion der dafür entscheidenden Inzidenz einer Wertschöpfungsabgabe siehe Kapitel 3.2.

¹⁰⁾ Bei aufkommensneutraler Ausweitung der Bemessungsgrundlage durch eine entsprechende Senkung des Beitragssatzes.

Die Entlastung des Produktionsfaktors Arbeit ginge mit einer relativen Belastung des Produktionsfaktors Kapital einher. Dies wird insbesondere mit Blick auf die additive Berechnungsweise augenscheinlich. So werden mit der Bruttowertschöpfung neben der Lohnsumme auch Abschreibungen, Unternehmensgewinne und Fremdkapitalzinsaufwendungen zur Bemessung des Arbeitgeberbeitrages herangezogen. Insbesondere die Einbeziehung der Abschreibungen von Maschinen, Gebäuden und Anlagen in die Bemessungsgrundlage bedeutet eine Besteuerung von Investitionen bzw. der Amortisation des Sachkapitalstocks und wirkt wie eine Vermögenssteuer. Dies belastet die Investitionen im Inland und drückt die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen. Derzeit würde die Wertschöpfungsabgabe daher im Gegensatz zu verschiedenen Bemühungen der Wirtschaftspolitik stehen, angesichts des bestehenden Investitionsattentismus der Unternehmen Investitionen zu fördern. Finanzanlagen der Inländer werden dagegen nicht von der Wertschöpfungsabgabe belastet. Ferner fürchten Kritiker, dass auf diese Weise der technische Fortschritt gehemmt würde (Nowotny, 1989). Mittelfristig würde dies den positiven Beschäftigungseffekt einer Entlastung des Faktors Arbeit dämpfen oder sogar überkompensieren (Vorbach, 2001). Simulationsrechnungen kamen in der Vergangenheit zu unterschiedlichen Ergebnissen: Während das "Bonner Modell" (Elixmann et al., 1985) langfristig negative Effekte prognostizierte, ermittelten Eitenmüller – Eckerle (2000) tendenziell positive Beschäftigungseffekte.

Negative Beschäftigungseffekte aufgrund einer Dämpfung der Kapitalinvestitionen könnten insbesondere dann auftreten, wenn als Bemessungsgrundlage die Bruttowertschöpfung zugrunde gelegt wird, die explizit die Abschreibungen der Unternehmen enthält. Ob aus diesem Grund die Nettowertschöpfung (d. h. ohne Abschreibungen) als Bemessungsgrundlage herangezogen werden soll, wird kontrovers beurteilt. So spricht sich die eine Seite explizit für die Bruttowertschöpfung als Steuerbasis aus, da nur auf diese Weise die Kapitalnutzungskosten von der Abgabe erfasst und somit alle Produktionsfaktoren gleichmäßig belastet würden, also eine "Bevorzugung" des Kapitals gegenüber der Arbeit vermieden würde (Gall, 2008, Schmadlbauer, 2005, Vorbach, 2001). Zudem biete die Bruttowertschöpfung keine Gestaltungsmöglichkeiten durch Verschiebungen zwischen Gewinnen und Abschreibungen (Busch et al., 1984).

Bach – Vesper (2002) dagegen argumentieren mit Blick auf die Reform der deutschen Gewerbesteuer in Richtung einer Wertschöpfungssteuer für die Verwendung der Nettowertschöpfung als Bemessungsgrundlage. Diese solle sich aus den Gewinnen (abzüglich der Beteiligungserträge), den Zinsaufwendungen (abzüglich der Zinserträge), den Miet- und Pacht aufwendungen (abzüglich der Miet- und Pachterträge) sowie der Lohnsumme ergeben. Durch die "Ausklammerung der Abschreibungen bei der Berechnung der Wertschöpfung" könne zudem laut Guger et al. (2008, S. 36) der emotionsgeladenen Diskussion um den Begriff der "Maschinensteuer" die Spitze genommen werden.

Aufgrund des Einflusses einer Wertschöpfungsabgabe auf die relativen Faktorpreise würden zudem verschiedene Wirtschaftsbereiche unterschiedlich belastet. Profitieren würden von einer Umstellung vor allem arbeitsintensive Unternehmen und Branchen. Dies gilt etwa für die arbeitsintensive Bauwirtschaft und die meisten Dienstleistungen. Unternehmen in kapitalintensiven Branchen, wie etwa der Energiebranche, würden hingegen stärker belastet¹¹⁾. Für Banken müssten gegebenenfalls Sonderregelungen getroffen werden, da sich hier durch den Überschuss der Zinserträge eine negative Wertschöpfung ergäbe. Erhebliche Belastungserhöhungen sind auch zu erwarten für Unternehmen mit hoher Fremdfinanzierung, kleinere Unternehmen mit hohem eigenem Arbeitsanteil der Eigentümer und mithelfenden Familienangehörigen sowie Branchen mit einem hohen Anteil von Selbständigen und Einzelunternehmern. Die verstärkte Belastung von Selbständigen ist dabei ein besonderes Prob-

¹¹⁾ Nach Guger et al. (2008) würde sich der Beitrag der Energiebranche in Österreich im Jahr 2005 von 6,8% auf 11,6% der Wertschöpfung erhöhen; der Betriebsüberschuss der Branche würde dadurch um etwa ein Drittel sinken.

lem: Sie müssen aus ihren Gewinnen ihre eigene Vorsorge und die Wertschöpfungsabgabe für ihre Arbeitnehmer bestreiten. Dies könnte allerdings durch Ausnahmeregelungen – etwa durch einen Freibetrag für kleine Unternehmen oder einen spezifischen Freibetrag für Gewinn- und Kapitaleinkommen oder auch durch ermäßigte Steuersätze – zumindest abgemildert werden.

3.4 Administrative Aspekte

Der administrative Aufwand der Erhebung einer Wertschöpfungsabgabe dürfte höher sein als der der geltenden Arbeitgeberbeiträge. Da die Informationen über die Wertschöpfung anders als die Lohn- und Gehaltssumme nicht monatlich, sondern erst nach Abschluss des Rechnungsjahres verfügbar sind, ist die Wertschöpfungsabgabe im Nachhinein im Veranlagungsverfahren zu entrichten, einschließlich regelmäßiger Vorauszahlungen und einer nachgereichten Endabrechnung (Breuss – Schebeck – Walterskirchen, 1997). Auch das Nebeneinander von weiterhin lohnsummenbasierten Arbeitgeberbeiträgen und einer Wertschöpfungsabgabe bei einer nur partiellen Reform erhöht den Verwaltungsaufwand für die steuerpflichtigen Unternehmen und die Steuerverwaltung. Mit dem bestehenden Rechnungswesen der Unternehmen für die handels- und steuerrechtlichen Abschlüsse sollte dieser Aufwand allerdings zu bewältigen sein. Schwierig ist die Abgrenzung der steuerpflichtigen Wertschöpfungskomponenten von steuerfreien Vorleistungen, etwa Werkverträgen, Mieten und Pachten, Leasingraten oder Lizenzgebühren. Hier ließe sich auch auf die Praxis der Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen bei der deutschen Gewerbesteuer oder auf wertschöpfungsbasierte regionale Unternehmenssteuern in anderen Ländern zurückgreifen (Bird, 2013).

4. Schlussfolgerungen

Die Auswirkungen der Einführung einer Wertschöpfungsabgabe sind ohne weitere datenbasierte Analysen nicht zu quantifizieren. Da die empirisch fundierte Forschung lückenhaft ist, lässt sich noch kein abschließendes Bild zeichnen. Trotzdem sind auf der Grundlage des aktuellen Forschungsstandes einige wichtige Wirkungskanäle zu identifizieren. Wenn die zusätzliche Belastung des Produktionsfaktors Kapital nicht vollständig auf die Arbeitnehmer überwältzt werden kann, dürfte die Wertschöpfungsabgabe zumindest kurzfristig positive Beschäftigungseffekte haben. Die Belastung von Unternehmens- und Kapitalerträgen und – im Falle einer Bruttowertschöpfungsabgabe – des Kapitalstocks dürfte allerdings die Investitionen dämpfen. Auf längere Frist können sich durch die stärkere Belastung der inländischen Unternehmensgewinne und Investitionen negative Auswirkungen auf internationale Wettbewerbsfähigkeit, Investitionen und Wachstum und damit letztlich auf die Arbeitskräftenachfrage ergeben. Je nach Stärke der Reaktionen können per Saldo Beschäftigungsgewinne oder -verluste entstehen. Deren Ausmaß hängt von den Elastizitäten der relevanten ökonomischen Größen und deren Interaktionen ab und müsste mit geeigneten mikro- und makroökonomischen Modellen geschätzt werden.

Anhand empirischer Analysen wäre darüber hinaus zu beurteilen, ob die Wertschöpfung in Zukunft eine stabilere und ergiebigere Bemessungsgrundlage für die Finanzierung der sozialen Sicherung bieten kann als die Lohnsumme.

Eine weitere Herausforderung, an der sich die Eignung einer Wertschöpfungsabgabe messen lassen muss, ist die steigende Mobilität von Kapital und Gewinnen. Gewinne sind als eine Komponente der Bemessungsgrundlage wesentlich stärker gestaltbar als die Lohnsumme, auf der die derzeitigen arbeitgeberseitigen Sozialbeiträge beruhen. Insbesondere gilt dies für die Gewinne multinationaler Unternehmen, die aufgrund vielfältiger Gewinnverschiebungsaktivitäten immer schwieriger effektiv zu besteuern sind. Erst in den letzten Jahren verstärkt die Steuerpolitik international ihre Bemühungen, um diese Gestaltungsmöglichkeiten einzuschränken. Auch administrative Aspekte wie die nur auf Jahresbasis sinnvolle Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind zu beachten.

Schließlich erscheint die Frage nach möglichen personellen Verteilungswirkungen einer Wertschöpfungsabgabe in den bisherigen Analysen zu wenig beachtet. Zwar

zielt die Belastung des Produktionsfaktors Kapital auf einen Eingriff in die funktionelle Einkommensverteilung ab. Die konkreten Auswirkungen für die personelle Einkommensverteilung sind aber unklar. Vermögen und Vermögenseinkommen sind stark auf die wohlhabenden Haushalte konzentriert. Sofern diese stärker belastet werden, steigt die Progression der Besteuerung. Ausweichreaktionen und wirtschaftliche Nachteile der Wertschöpfungsabgabe können diesen Effekt vermindern und breitere Bevölkerungsschichten durch Dämpfung von Einkommen oder Beschäftigung belasten. Soweit eine Wertschöpfungsabgabe teilweise in den Preisen auf die Konsumenten überwältigt werden kann, wird sie tendenziell regressive Verteilungseffekte auslösen.

Die internationalen Erfahrungen mit wertschöpfungsbezogenen Abgaben (insbesondere die häufiger zitierte italienische *imposta regionale sulle attività produttive* – IRAP – und die französische *contribution économique territoriale* – CET) können nur bedingt für die österreichische Diskussion nutzbar gemacht werden¹²⁾. Sowohl die IRAP als auch die CET sind als lokale Unternehmenssteuern einzuordnen, wurden in nicht vergleichbarem Reformkontext (Gemeindefinanzierung, Unternehmensbesteuerung) eingeführt bzw. (mehrfach) reformiert und stehen permanent in der Kritik. Ihr Aufkommen ist insgesamt eher unbedeutend und langfristig sinkend.

Die Finanzierungsbasis der Sozialversicherungen erscheint derzeit nicht massiv gefährdet. Die Einführung einer Wertschöpfungsabgabe dürfte mit verschiedenen schwierig zu prognostizierenden Nebeneffekten wie etwa einer Dämpfung der Investitionsanreize verbunden sein, sodass die Beschäftigungswirkungen unklar sind. Entsprechend ist die tatsächliche Inzidenz bezüglich der funktionellen und personellen Einkommensverteilung unsicher. Umso dringlicher sind weitere, insbesondere empirisch fundierte Analysen zu diesem sachlich sehr komplexen Thema, um eine evidenzbasierte Auseinandersetzung zu ermöglichen.

Zweifellos ist jedoch eine grundsätzliche Diskussion über die Zukunft der Finanzierung der sozialen Sicherung bzw. insgesamt der öffentlichen Aufgaben und Ausgaben in Österreich dringend an der Zeit. Die Belastung des Faktors Arbeit durch Sozialversicherungsbeiträge und sonstige lohnsummenbezogene Steuern und Abgaben (Lohnsteuer, Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und zur Wohnbauförderung, Kommunalsteuer) ist insgesamt aus Sicht der Beschäftigungs-, Wachstums- und Verteilungspolitik zu hoch. Allerdings ist ein umfassendes, konsistentes Konzept einer Abgabenstrukturreform erforderlich. Die isolierte Diskussion einzelner alternativer Steueroptionen (wie z. B. der Wertschöpfungsabgabe) bzw. einzelner Bereiche des Abgabensystems (wie etwa der Sozialversicherungsbeiträge oder bestimmter lohnsummenbezogener Abgaben) greift zu kurz. Vielmehr wäre im Rahmen eines breiteren Ansatzes grundsätzlich über eine stärkere Steuerfinanzierung der sozialen Sicherung zu diskutieren, wie sie etwa in den nordischen Ländern anzutreffen ist.

5. Literaturhinweise

- Autor, D., "Why Are There Still So Many Jobs? The History of Workplace Automation", *Journal of Economic Perspectives*, 2015, 29(3), S. 3-30.
- Bach, S., Vesper, D., "Finanz- und Investitionskrise der Gemeinden erzwingt grundlegende Reform der Kommunal Finanzen", *DIW Wochenbericht*, 2002, 69(31), S. 505-517.
- Bird, R. M., "The VAT as a Local Business Tax", *Tax Notes International*, 2013, 72(5), S. 453-462.
- Bonin, H., Gregory, T., Zierahn, U., "Übertragung der Studie von Frey/Osborne (2013) auf Deutschland", *ZEW Kurzexpertise*, 2015, (57).
- Bruss, F., Schebeck, F., Walterskirchen, E., "Aus WIFO-Studien: Wertschöpfungsabgabe als Alternative zu lohnbezogenen Dienstgeberbeiträgen zum Familienlastenausgleichsfonds", *WIFO-Monatsberichte*, 1997, 70(9), S. 567-570, <http://monatsberichte.wifo.ac.at/431>.
- Brynjolfsson, E., McAfee, A., *Race Against the Machine*, Digital Frontier Press, Lexington, MA, 2011.
- Brynjolfsson, E., McAfee, A., *The Second Machine Age: Work, Progress and Prosperity in a Time of Brilliant Technologies*, W. W. Norton & Company, New York, 2014.

¹²⁾ Einen internationalen Überblick über lokale Unternehmenssteuern und deren Ausgestaltung bietet Bird (2013).

- Busch, G., Hellmer, S., Korber, W., Mayer, M., Wertschöpfungsbezogene Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Pensionsversicherung, Studie des WIFO im Auftrag des Bundesministeriums für soziale Verwaltung, Wien, 1984.
- Cnossen, S., "IRAP – A Crypto-VAT?", EC Tax Review, 2006, 15(1), S. 4-5.
- DIW Econ, Die Wertschöpfungsabgabe als ein möglicher Finanzierungsbaustein der sozialen Sicherung in Deutschland, Kurzexpertise für das Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Berlin, 2016.
- Eitenmüller, S., Eckerle, K., Umfinanzierung der Alterssicherung, Endbericht der PROGNOSE AG im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf, 2000.
- Elixmann, D., Krelle, W., Joerg, H., Kreuer, H., Sarrazin, H. T., Der "Maschinenbeitrag". Gesamtwirtschaftliche Auswirkungen alternativer Bemessungsgrundlagen für die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Tübingen, 1985.
- Europäische Kommission – Juristischer Dienst, Zusammenfassung wichtiger Urteile: Rechtssache C-475/03 – Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl gegen Agenzia Entrate Ufficio Cremona, Urteil vom 3. Oktober 2006, http://ec.europa.eu/dgs/legal_service/arrets/03c475_de.pdf.
- Frey, C. B., Osborne, M. A., The Future of Employment: How Susceptible Are Jobs to Computerisation, Oxford Martin School, Oxford, 2013, <http://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/publications/view/1314>.
- Gall, F., "Warum aus steuerlicher Sicht eine Wertschöpfungsabgabe sinnvoll ist", WISO, 2008, 31(2), S. 71-83.
- Gretschmann, K., Heinze, R. G. (Hrsg.), Neue Technologien und Soziale Sicherung. Antworten auf Herausforderungen des Wohlfahrtsstaats: Maschinensteuer – Mindestsicherung – Sozialgutscheine, Springer, Opladen, 1989.
- Guger, A., Knittler, K., Marterbauer, M., Schratzenstaller, M., Walterskirchen, E., Analyse alternativer Finanzierungsformen der sozialen Sicherungssysteme, WIFO, Wien, 2008, <http://www.wifo.ac.at/wwa/pubid/37521>.
- Guger, A., Marterbauer, M., Walterskirchen, E., Finanzierung des öffentlichen Gesundheitswesens, WIFO, Wien, 2006, <http://www.wifo.ac.at/wwa/pubid/26794>.
- Köppl, A., Schratzenstaller, M. (2015A), "Das österreichische Abgabensystem – Status-quo", WIFO-Monatsberichte, 2015, 88(2), S. 109-126, <http://monatsberichte.wifo.ac.at/50946>.
- Köppl, A., Schratzenstaller, M. (2015B), "Das österreichische Abgabensystem – Reformperspektiven", WIFO-Monatsberichte, 2015, 88(2), S. 127-135, <http://monatsberichte.wifo.ac.at/50947>.
- Neumann, M., "Wer trägt die ökonomische Last von Sozialversicherungsbeiträgen?", DIW Roundup: Politik im Fokus, 2014, (19).
- Nowotny, E., "Die Bruttowertschöpfung als Bemessungsgrundlage von Sozialabgaben – beschäftigungspolitische Aspekte", in Scherf, H. (Hrsg.), Beschäftigungsprobleme hochentwickelter Volkswirtschaften, Berlin, 1989.
- Ortner, G., "Wertschöpfungsabgabe als mögliches emanzipatorisches Instrument in der sozialen Absicherung", WISO Wirtschafts- und sozialpolitische Zeitschrift, 2016, 39(3), S. 29-48.
- Peneder, M., Bock-Schappelwein, J., Firgo, M., Fritz, O., Streicher, G., Österreich im Wandel der Digitalisierung, WIFO, Wien, 2016, <http://www.wifo.ac.at/wwa/pubid/58979>.
- Rocha-Akis, S., Bierbaumer-Polly, J., Einsiedl, M., Guger, A., Klien, M., Leoni, Th., Lutz, H., Mayrhuber, Ch., Umverteilung durch den Staat in Österreich, WIFO, Wien, 2016, <http://www.wifo.ac.at/wwa/pubid/58820>.
- Rocha-Akis, S., Steiner, V., Zulehner, Ch., "Verteilungswirkungen des österreichischen Steuer- und Sozialabgabensystems 2007/2016", WIFO-Monatsberichte, 2016, 89(5), S. 347-359, <http://monatsberichte.wifo.ac.at/58833>.
- Rossmann, B., "Wertschöpfungsbezogene Arbeitgeberbeiträge zur Pensionsversicherung", Wirtschaft und Gesellschaft, 1986, 12(1), S. 141-144.
- Schmadlbauer, H., "Wertschöpfungsabgabe: Sinnvolle Ergänzung oder Alternative zur Finanzierung der Sozialversicherung?", Gesundheitswissenschaften, Dokumente, 2005, (4).
- Schratzenstaller, M., "Steuerreform 2015/16 – Maßnahmen und Gesamteinschätzung", WIFO-Monatsberichte, 2015, 88(5), S. 371-385, <http://monatsberichte.wifo.ac.at/58169>.
- Steuerreformkommission, Bericht der Steuerreformkommission an den Bundesminister für Finanzen Rudolf Edlinger, Wien, 1998.
- Steuerreformkommission, Bericht der Steuerreformkommission, Wien, 2014.
- Vorbach, J., "Wertschöpfungsabgabe zur Sicherung der Altersvorsorge", WISO, 2001, 24(3), S. 159-173.