Michael-Kurt Höfler

Vergleich besonderer Merkmale in der Unternehmensbesteuerung in Österreich, der Schweiz, der Slowakei und den USA sowie Gerechtigkeitsvergleich und Umsetzungsempfehlungen in Österreich

Untersuchung und Vergleich der Steuersysteme hinsichtlich Gerechtigkeitswirkungen, Steueraufkommen und Belastung von Einkommensgruppen. Umsetzungsempfehlung der Besonderheiten in Österreich sowie Handlungsempfehlungen für die zukünftige Ausrichtung der Steuerpolitik in Österreich.

DISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades

Doktor der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

Universität Klagenfurt
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften

1. Begutachter: Ao. Univ.-Prof. MMag. Dr. Gottfried Haber
Institut : **Institut für Volkswirtschaftslehre**

2. Begutachter: Ao. Univ.-Prof. Dr. Franz Ofner
Institut : **Institut für Volkswirtschaftslehre**

EHRENWÖRTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende wissenschaftliche Arbeit selbstständig angefertigt und die mit ihr unmittelbar verbundenen Tätigkeiten selbst erbracht habe. Ich erkläre weiters, dass ich keine anderen als die angegebenen Hilfsmittel benutzt habe. Alle aus gedruckten, ungedruckten oder dem Internet im Wortlaut oder im wesentlichen Inhalt übernommenen Formulierungen und Konzepte sind gemäß den Regeln für wissenschaftliche Arbeiten zitiert und durch Fußnoten bzw. durch andere genaue Quellenangaben gekennzeichnet.

Die während des Arbeitsvorganges gewährte Unterstützung einschließlich signifikanter Betreuungshinweise ist vollständig angegeben.

Die wissenschaftliche Arbeit ist noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt worden. Diese Arbeit wurde in gedruckter und elektronischer Form abgegeben. Ich bestätige, dass der Inhalt der digitalen Version vollständig mit dem der gedruckten Version übereinstimmt.

Ich bin mir bewusst, dass eine falsche Erklärung rechtliche Folgen haben wird.

Michael-Kurt Höfler Wien, im November 2009

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung 1

1.1. Einführung und Problemstellung 1

1.2. Zielsetzung und Fragestellungen 3

1.3. Inhaltliche Abgrenzung 6

1.4. Methodik und Aufbau der Arbeit 6

2. Steuersysteme als staatliche Lenkungsmaßnahme und Umverteilungswirkungen 9

2.1. Grundlagen von idealen Steuersystemen 9

2.1.1. Funktion und Einsatzgebiete von Steuern 9

2.1.2. Steuerarten und Zugriffsmöglichkeiten 11

2.1.3. Verwendung von Steuern 14

2.2. Die Rolle des Staates bei der Umverteilung von Einkommen und Vermögen. 15

2.3. Die Ziele der Umverteilungspolitik 16

2.4. Umverteilungswirkungen und soziale Treffsicherheit 18

2.5. Messung von Einkommens- / Vermögensverteilung 20

2.5.1. Die Messung der Verteilung mittels Lorenz Kurve und Gini Koeffizient 21

2.5.2. Aspekte der langfristigen Einkommensverteilungsmessung 25

2.6. Messung von Umverteilungswirkungen am Beispiel der Armutsbekämpfung. 25

2.6.1. Personelle Armutsmessung 26

2.6.2. Hypothetische Bevölkerung 27

2.6.3. Darstellung der Verteilung mittels TIP Kurve 28

2.7. Allgemein zu den Messmethoden 31

3. Volkswirtschaftliche Implikationen von Steuererhöhungen bzw. -senkungen 33

3.1. Exkurs zur Neuverschuldung des Staates 33

3.1.1. Grundlagen der Neuverschuldung und der Besteuerung in einer Volkswirtschaft 33

3.1.2. Die Entscheidung über Neuverschuldung oder Steuererhöhung 35

3.2. David Ricardo und seine Äquivalenz der Staatsverschuldung 36

3.2.1. Historische Umstände und Theorie 36

3.2.2. Auswirkungen der Theorie und Beispiele 38

3.2.2.1. Beispiel Staatsanleihe 39
3.2.2.2. Beispiel Haushalte 39
3.2.2.3. Beispiel Staatshaushalt 40
3.2.3. Fazit Ricardo-Äquivalenz 41
3.3. Barro-Ricardo-Äquivalenz 42
3.3.1. Weiterentwicklung Ricardos Theorie durch Robert Barro 42
3.3.2. Allgemeine Kritik an den Annahmen 43
3.4. Spezielle Kritik, Empirische Erfahrung und Ausblick 44
3.4.1. Kritik von Martin Feldstein 45
3.4.2. Kritik von James M. Buchanan 46
3.4.3. Empirische Erfahrungen und Schlussfolgerung 46
4. Grundlagen eines gerechten Steuersystems 49
4.1. Anforderungen an ein effizientes, gerechtes, und praktisch implementierbares Steuersystem 49
4.2. Gerechtigkeitsansätze und Gerechtigkeitsentwicklung 50
4.2.1. Annahme 1: Gerechtigkeit nach dem Gleichheitsprinzip 52
4.2.2. Annahme 2: Leistungsfähigkeitsprinzip und Gerechtigkeit bezogen auf Steuern 54
4.2.3. Annahme 3: Utilitarismus und Gerechtigkeitstheorie von Rawls in Bezug auf die Volkswirtschaft (Gerechtigkeit als Fairness) 55
4.2.4. Annahme 4: Gerechtigkeit auf Basis von Marktfreiheiten und Minimalstaat (Nozick) 58
4.3. Fallbeispiele aus dem österreichischen Sozialversicherungssystem zur Gerechtigkeitsüberlegung 60
4.3.1. Höchstbeitragsgrundlagen im Sozialversicherungssystem und Umsatzsteuer 60
4.3.2. Besteuerung des Einkommens von Unternehmern in Kapitalgesellschaften 62
4.4. Zur Effizienz-, Fairness- und Gerechtigkeitsdebatte 65
4.5. Resultierende Probleme und Kritik an bestehenden Steuersystemen 66
5. Wettbewerbseffekte des Steuersystems 69
5.1. Steuersysteme als Wettbewerbsfaktor – Standortfaktoren und -motive 69
5.2. Die steuerliche Situation in Europa 71

5.3. Stärken und Schwächen des Wirtschaftsstandorts Österreich im EU-Vergleich mit Fokus auf die Nachbarländer 74
5.3.1. Demografische Daten 75
5.3.2. Wirtschaftswachstum 76
5.3.3. Steuern 77
5.3.4. Arbeitskosten 80
5.3.5. Inflation 83
5.3.6. Streikdauer 84
5.3.7. Natur und Umwelt 86
5.3.8. Schattenwirtschaft 87
5.4. Vergleich und Zusammenfassung 88
6. Beispiele realer Steuersysteme mit alternativen Grundkonzepten zum österreichischen System sowie Überblick auf alternative theoretische Besteuerungsformen 91
6.1. Besonderheiten ausgewählter Steuersysteme und Untersuchungsgegenstand 91
6.2. Das österreichische Steuersystem im Überblick 93
6.2.1. Allgemeines 93
6.2.2. Besonderheiten im österreichischen Steuersystem 93
6.2.3. Besonderheiten in der Unternehmensbesteuerung 95
6.2.4. Zusammenfassung 96
6.3. Das slowakische Steuersystem im Überblick 97
6.3.1. Allgemeines 97
6.3.2. Besonderheiten im slowakischen Steuersystem 98
6.3.3. Besonderheiten in der Unternehmensbesteuerung 101
6.3.4. Zusammenfassung 101
6.4. Das US-amerikanische Steuersystem im Überblick 103
6.4.1. Allgemeines 103
6.4.2. Besonderheiten im US-amerikanischen Steuersystem 106
6.4.3. Besonderheiten in der Unternehmensbesteuerung 108
6.4.4. Zusammenfassung 110
6.5. Das schweizerische Steuersystem im Überblick 111
6.5.1. Allgemeines 111

6.5.2. Besonderheiten im schweizerischen Steuersystem 112
6.5.3. Besonderheiten in der Unternehmensbesteuerung 113
6.5.4. Zusammenfassung 115
6.6. Gegenüberstellung der analysierten Steuersysteme 116
6.7. Kurzvorstellung ausgewählter alternativen Steuermodelle 118
6.7.1. Cash Flow Steuern 119
6.7.1.1. R-Cash Flow Steuer (Flat-Tax) 119
6.7.1.2. R+F Cash Flow Steuer 121
6.7.1.3. S-Basis Cash Flow Steuer 121
6.7.1.4. Vergleich der Cash Flow Modelle 122
6.7.2. Lebenszeitlich orientierte Modelle 122
6.7.2.1. Die sparbereinigte Methode 123
6.7.2.2. Die zinsbereinigte Methode 124
6.7.2.3. Vergleich der lebenszeitlich orientierten Systeme 124
7. Fallbeispiele zur Unternehmensbesteuerung 125
7.1. Methodologisches Vorgehen und Datenaufbereitung 125
7.2. Besteuerung von Kapitalgesellschaften 129
7.2.1. Ergebnis Österreich mit einheitlichem Körperschaftsteuersatz 130
7.2.2. Ergebnis Österreich mit progressivem Körperschaftsteuersatz 132
7.2.3. Ergebnis Körperschaftsbesteuerung in der Slowakei 139
7.2.4. Ergebnis Körperschaftsbesteuerung in den USA 142
7.2.5. Ergebnis Körperschaftsbesteuerung in der Schweiz 147
7.2.6. Vergleich der einzelnen Modellrechnungen 149
7.2.7. Vorschlag eines gerechten Steuermodells für Österreich 155
7.3. Besteuerung von Personengesellschaften 163
7.3.1. Ergebnis Österreich mit derzeitiger Einkommensbesteuerung 165
7.3.2. Ergebnis Österreich mit einheitlichem Einkommensteuersatz 168
7.3.3. Ergebnis Einkommensbesteuerung in der Slowakei 170
7.3.4. Ergebnis Einkommensbesteuerung in den USA 173
7.3.5. Ergebnis Einkommensbesteuerung in der Schweiz 177
7.3.6. Vergleich der einzelnen Modellrechnungen 180
7.3.7. Vorschlag eines gerechten Modells für Österreich 187

7.5. Vergleich und Zusammenfassung 193

8. Einstellung der Österreicher zum österreichischen Steuersystem 196

8.1. Einstellung der österreichischen Bevölkerung unter 35 zum österreichischen Steuersystem 196

8.1.1. Österreichs positive und negative Seiten 197

8.1.3. Änderungswünsche der Bevölkerung im österreichischen Steuersystem 200

8.2. Einstellung der österreichischen Jungunternehmern zum Steuersystem 204

8.2.1. Statistische Angaben 205

8.2.2. Gerechtigkeit der derzeitigen Unternehmensbesteuerung 207

8.2.3. Flat Tax-Steuersystem für Personengesellschaften 211

8.2.4. Progressives Steuersystem für Kapitalgesellschaften 212

8.2.5. Unternehmerische Aktivitäten bei geringerer Steuerbelastung 213

8.3. Spezielle Kritikpunkte aus Sicht der Unternehmer und der Bevölkerung 217

9. Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen 219

10. Literatur und Quellenverzeichnis 233

11. Anhang 243

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
BMSK	Bundesministerium für Soziales und Konsumentenschutz
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d.h.	das heißt
etc.	etcetera
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
hl	Hektoliter
i.d.R.	in der Regel
Kap.	Kapitel
kg	Kilogramm
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
l	Liter
o.a.	oben angeführten
o.J.	ohne Jahresangabe
sog.	so genannt
SKK	Slowakische Kronen
Stk.	Stück
Tab.	Tabelle
USA	United States of America (Vereinigte Staaten von Amerika)
v.a.	vor allem
z.B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Aufbau der Arbeit....8
Abbildung 2: Steuerarten und Einnahmehöhe in Deutschland in Mio. DM....14
Abbildung 3: Lorenz Kurve....21
Abbildung 4: Lorenz Kurve in Österreich 2002....23
Abbildung 5: TIP Kurve....29
Abbildung 6: TIP Kurve mit unterschiedlichen Verteilungen....30
Abbildung 7: Entwicklung der Staatsverschuldung der USA seit 1776....37
Abbildung 8: Nationale Sparquote der USA seit 1950....47
Abbildung 9: Allgemeine Kritikpunkte an bestehenden Steuersystemen....66
Abbildung 10: Entwicklung der Körperschaftsteuersätze in Europa und Nordamerika....72
Abbildung 11: Besteuerung von Österreichs Unternehmen....73
Abbildung 12: Übersicht Körperschaftsteuersätze im EU-Vergleich....79
Abbildung 13: Reale Durchschnittssteuersätze vor und nach der Steuerreform in der Slowakei....100
Abbildung 14: Flat-Tax Systeme in Osteuropa....102
Abbildung 15: Steuerehrlichkeit im internationalen Vergleich (1 = Keine Ehrlichkeit, 10 = Hohe Ehrlichkeit)....117
Abbildung 16: Schnittpunkt Steueraufkommen KöSt - ESt....134
Abbildung 17: Detaildarstellung Steueraufkommen Vergleich KöSt - ESt....135
Abbildung 18: Idente Grenz- und Durchschnittssteuersätze bei Verwendung der KöSt von 25% (ohne Berücksichtigung der Mindest-KöSt)....135
Abbildung 19: Grenz- und Durchschnittssteuersätze bei Verwendung des progressiven Einkommensteuertarifes bei Kapitalgesellschaften....136
Abbildung 20: Schnittpunkt KöSt und ESt....137
Abbildung 21: Slowakischer Grenz- und Durchschnittssteuersatz mit slowakischem Existenzminimum....140
Abbildung 22: Slowakischer Grenz- und Durchschnittssteuersatz mit österreichischem Existenzminimum....140
Abbildung 23: Unschärfe bei Fallzahlberechnung....143
Abbildung 24: Grenz- und Durchschnittssteuersatz Fallbeispiel USA....145
Abbildung 25: Vergleich der Steuerleistung bei unterschiedlichen KöSt-Sätzen....151
Abbildung 26: Vergleich der Steuerleistung bei unterschiedlichen KöSt-Sätzen (Fall 1-5)....152
Abbildung 27: Durchschnittssteuersätze Körperschaftsbesteuerung im Vergleich....153
Abbildung 28: Vergleich der errechneten Durchschnittssteuersätze....153
Abbildung 29: Vergleich der errechneten Steuereinnahmen....154
Abbildung 30: Ungleichverteilung der Einkommen in den USA....158
Abbildung 31: Grenz- und Durchschnittssteuersätze eigene Modellrechnung....161
Abbildung 32: Allgemeine Grenz- und Durchschnittssteuersatz in Österreich....165

Abbildung 33: Grenz- und Durchschnittssteuersätze Fallbeispiel Österreich 167
Abbildung 34: Zu entrichtender Betrag der einzelnen Unternehmen bei gegebenen zu versteuernden Beträgen 169
Abbildung 35: Slowakischer Grenz- und Durchschnittssteuersatz mit slowakischem Sockel 172
Abbildung 36: Slowakischer Grenz- und Durchschnittssteuersatz mit Österreich-Sockel 172
Abbildung 37: Grenz- und Durchschnittssteuersätze auf Bundesebene Modell USA 176
Abbildung 38: Durchschnittliche Steuerbelastung in der Schweiz 179
Abbildung 39: Vergleich der Steuerleistung bei unterschiedlichen ESt-Sätzen 182
Abbildung 40: Steuerleistung bei unterschiedlichen ESt-Sätzen (Fall 1-10).....183
Abbildung 41: Steuerleistung bei unterschiedlichen ESt-Sätzen (Fall 13-17).....184
Abbildung 42: Durchschnittssteuersätze bei der Besteuerung der Personengesellschaften 185
Abbildung 43: Vergleich der errechneten Durchschnittssteuersätze 185
Abbildung 44: Vergleich der Steuereinnahmen der Volkswirtschaft 186
Abbildung 45: Grenz- und Durchschnittssteuersätze Modell EST-neu 192
Abbildung 46: Aufbau der Forschungsmodule „Österreich 2050“.....197
Abbildung 47: Positive Seiten Österreichs (n = 2.500) 198
Abbildung 48: Negative Seiten Österreichs (n = 2.500) 199
Abbildung 49: Gewünschte Systemveränderungen (n = 2.500) 200
Abbildung 50: Veränderungswünsche an das Steuersystem (n = 782).....201
Abbildung 51: Rechtsform der teilnehmenden Unternehmen (n=580) 207
Abbildung 52: Für wie gerecht hältst du die derzeitige Unternehmensbesteuerung (n=580).....208
Abbildung 53: Grafische Darstellung des Gerechtigkeitsempfindens nach Unternehmensform.....209
Abbildung 54: Für Personengesellschaften: Würde eine Einheitssteuer von 25% deiner Meinung nach die Steuerleistung deines Unternehmens... (n=384).....211
Abbildung 55: Für Kapitalgesellschaften: Würde eine progressive Unternehmensbeteuerung deiner Kapitalgesellschaft nach Vorbild der Einkommensbesteuerung deiner Meinung nach die Steuerleistung deines Unternehmens... (n=162) 212
Abbildung 56: Größere Investitionen ins eigene Unternehmen (Betriebsmittel, Maschinen, etc.) (n=536).....213
Abbildung 57: Einstellen von mehr Mitarbeitern (n=539).....214
Abbildung 58: Ausbezahlung eines höheren Unternehmerlohns (n=515) 214
Abbildung 59: Erhöhung der Eigenkapitalquote (z.B.: Bildung von Rücklagen) (n=539).....215
Abbildung 60: Vordringen in neue Märkte (Export, Produktdifferenzierung, Erhöhung kreatives Potenzial,...) (n=526).....215

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Steuerarten und -einnahmenhöhe in Österreich 2004 in Mrd. Euro 12
Tabelle 2: Problemstellungen bei Vermögensverteilung 17
Tabelle 3: Vermögensverteilung in Österreich 2002.....22
Tabelle 4: Fallbeispiel Einkommensverteilung.....27
Tabelle 5: Unterschiedliche Besteuerung von Kapitalgewinnen.....64
Tabelle 6: Unternehmenssteuern in der OECD.....72
Tabelle 7: Alterskohorten der EU Länder 75
Tabelle 8: Übersicht Wirtschaftswachstum in der EU.....76
Tabelle 9: Übersicht Höchststeuersätze in der EU.....78
Tabelle 10: Übersicht Arbeitskosten.....81
Tabelle 11: Übersicht Inflation.....83
Tabelle 12: Verlorene Arbeitstage je 1000 unselbständig Beschäftigte.....85
Tabelle 13: Natur und Umwelt.....86
Tabelle 14: Schattenwirtschaft in ausgewählten OECD-Ländern.....87
Tabelle 15: Einkommensteuertarife von 2005 bis 2008 in Österreich 94
Tabelle 16: Steuererhöhungen auf diverse Verbrauchssteuern vor der Einführung der Flat-Tax 2003 99
Tabelle 17: Wichtigste Steuerarten und Zuständigkeitsbereiche in den USA.....104
Tabelle 18: Einkommensteuersätze in den USA 2008 auf Bundesebene (alleinstehender).....106
Tabelle 19: Körperschaftsteuersätze auf Bundesebene in den USA 2008.....109
Tabelle 20: Wichtigste Steuerarten und Zuständigkeitsbereiche in der Schweiz.....111
Tabelle 21: Übersicht Schweizer Unternehmensformen 114
Tabelle 22: Einige Vor- und Nachteile der Flat-Tax.....120
Tabelle 23: Vorlage für den Gerechtigkeitsvergleich.....128
Tabelle 24: Beitragsgruppen bei der Berechnung der Körperschaftsteuer.....129
Tabelle 25: Fälle je Einkommensgruppe, zu versteuernder Betrag und durchschnittlich zu versteuernder Betrag 130
Tabelle 26: Berechnung des Steueraufkommens bei KöSt mit 34 % und 25 %.....131
Tabelle 27: Gerechtigkeitsuntersuchung Körperschaften Österreich 132
Tabelle 28: Österreich bei progressiver Körperschaftsbesteuerung nach geltendem ESt-Satz 133
Tabelle 29: Gerechtigkeitsvergleich Körperschaften Österreich progressiv 138
Tabelle 30: Berechnung Flat Tax mit unterschiedlichen Sockelbeträgen 139
Tabelle 31: Gerechtigkeitsvergleich Körperschaften Slowakei.....141
Tabelle 32: Berechnungen Steueraufkommen im US-amerikanischen System 143
Tabelle 33: Berechnung US-amerikanisches System bei niedrigerer Fallzahl I 144
Tabelle 34: Berechnung US-amerikanisches System bei niedrigerer Fallzahl II 144
Tabelle 35: Gerechtigkeitsvergleich Körperschaften USA.....146
Tabelle 36: Berechnungen Steueraufkommen nach dem schweizerischen System148

Tabelle 37: Gerechtigkeitsvergleich Körperschaften Schweiz 148
Tabelle 38: Durchschnittliche Steuerbelastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften in diversen Ländern 149
Tabelle 39: Zu versteuernde Beträge des Fallbeispiels - kompakt 150
Tabelle 40: Gerechtigkeitsvergleich Zusammenfassung 155
Tabelle 41: Veranlagungsfälle Körperschaften 2004 159
Tabelle 42: Modellrechnung progressive Körperschaftsbesteuerung 160
Tabelle 43: Berechnung eigenes Modell 160
Tabelle 44: Gerechtigkeitsbeurteilung des neuen Modells 162
Tabelle 45: Datenbasis für Modellrechnung Personengesellschaften 164
Tabelle 46: Einkommensteueraufkommen in Österreich (ausschließlich ESt-Zahler) 166
Tabelle 47: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften Österreich 167
Tabelle 48: Berechnung der Steuerleistung Personengesellschaften bei einheitlichem KöSt-Satz von 25 % 168
Tabelle 49: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften Österreich mit einheitlichem Steuersatz 170
Tabelle 50: Berechnung Steueraufkommen nach dem slowakischen Modell der Einkommensbesteuerung 171
Tabelle 51: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften Slowakei 173
Tabelle 52: Berechnung Steueraufkommen der Personengesellschaften USA auf Bundesebene 174
Tabelle 53: Berechnung Steueraufkommen der Personengesellschaften USA auf lokaler Ebene 175
Tabelle 54: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften USA 177
Tabelle 55: Darstellung Steueraufkommen in der Schweiz (Kanton Zürich) 178
Tabelle 56: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften Schweiz 179
Tabelle 57: Zu versteuernde Beträge des Fallbeispiels 181
Tabelle 58: Zusammenfassung Gerechtigkeitsvergleich bei Personengesellschaften 187
Tabelle 59: Progressionsstufen für eigenes Beispiel 189
Tabelle 60: ESt-Modellrechnung für Österreich I 190
Tabelle 61: ESt-Modellrechnung für Österreich II 191
Tabelle 62: Gerechtigkeitsvergleich eigenes Modell Personengesellschaften 193
Tabelle 63: Statistik der Befragung der Jungunternehmer 205
Tabelle 64: Kreuztabelle nach Unternehmensform 209
Tabelle 65: Maßnahmen für das österreichische Steuersystem 227

1. Einleitung

1.1. Einführung und Problemstellung

Steuersysteme – kaum wurde ein Beitrag oder eine Analyse verfasst, Systeme untersucht, verglichen oder bewertet, können sie schon wieder alt sein. Steuersysteme unterliegen einer immensen Schnelllebigkeit. Als jüngstes Beispiel einer sehr umfangreichen Reformierung eines Systems dazu dient das slowakische Steuersystem: Im Jahr 2004 wurde ein Flat-Tax System eingeführt. Nach den Wahlen und dem damit einhergehenden Machtwechsel im slowakischen Parlament im Frühsommer 2006 wurde aber bereits diskutiert, vom Flat-Tax Modell wieder zu einem progressiven Einkommensbesteuerungssystem zurückzukehren[1]. Die dadurch entstehenden Systemumstellungskosten und Auswirkungen auf andere Bereiche wie z.B. die Betriebsansiedelung bleiben in dieser Betrachtung jedoch unberücksichtigt. Beliebig an der Steuerschraube zu drehen ist zwar in vielen Staaten populär und garantiert oft kurzfristig Wählerpotenzial, hat mittelfristig aber zur Folge, dass die Rechnung ohne Rücksichtnahme auf künftige Generationen gemacht wird.

Auf der Suche nach einem idealen Steuersystem, das die in der Volkswirtschaft lebende Bevölkerung gleichermaßen fair, gerecht und effizient besteuert, sind schon viele gescheitert. Die vorliegende Arbeit verfolgt daher auch primär nicht das Ziel, das ideale System mit idealen Steuersätzen zu erstellen, sondern möchte vielmehr eine vergleichende Grundlage bieten, wie unterschiedlich Unternehmensbesteuerungssysteme gestaltet sein können. Aus den durchgeführten theoretischen Abhandlungen werden anhand eines realen Fallbeispiels – des Steueraufkommens der österreichischen Unternehmen (Personen- sowie Kapitalgesellschaften) aus dem Jahr 2004[2] – Möglichkeiten gezeigt, wie eine gerechtere und faire Besteuerung aussehen könnte. Auch, wenn im theoretischen Teil eine einführende Auseinandersetzung mit den Begriffen Transparenz,

[1] vgl. Süddeutsche 2006

[2] Die endgültige und gesamte Körperschafts- bzw. Einkommensteuerstatistik eines Jahres der Statistik Austria folgt immer vier bis fünf Jahre nach der erfassten Periode.

Gerechtigkeit und Fairness stattfindet, so können aber bei Modellerstellungen von Steuersystemen Werturteile nie gänzlich ausgeschlossen werden. In der vorliegenden Arbeit werden Steuersysteme mit teilweise alternativen Grundkonzepten verglichen. Es werden Vergleiche gezogen, in welchem untersuchten Steuersystem eines Landes ein Unternehmer bei einem Gewinn von z.B. 100.000 Euro den geringsten Betrag an Steuern an den Staat abzuführen hätte. Dabei werden entlang des realen Fallbeispiels Eigenheiten und Besonderheiten verschiedener Ausprägungen von unterschiedlichen Steuersystemen untersucht, und anhand ausgewählter Gerechtigkeitstheorien dargestellt, inwiefern die Gestaltung den untersuchten Gerechtigkeitsvorstellungen entspricht.

Über die Berechnungen hinaus wird die Meinung der betroffenen Steuersubjekte empirisch analysiert. Es wird gezeigt, welche Einstellung Unternehmer, die eine Personen- bzw. Kapitalgesellschaft führen, zum Steuersystem im Allgemeinen haben, welche Art der Besteuerung ihrer Meinung nach für ihr Unternehmen von Vorteil ist und was sie gegebenenfalls mit dem Mehr an zur Verfügung stehenden Kapital machen würden, falls dieses nicht als Steuer abgeführt werden müsste. Ein gutes Steuersystem sollte immer den Willen und die Absicht des Volkes verfolgen, vor allem, wenn es um die Ausgestaltung von Verteilungswirkungen geht. Ein gesellschaftlicher Konsens zur Besteuerung ist für ein neu entwickeltes System wesentlich[3].

Die Untersuchung der Unternehmensbesteuerung als einzeln betrachtete Einheit des gesamtstaatlichen Steuersystems ist unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten insofern relevant, als die Europäische Kommission in ihrem Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaft in ihrer Empfehlung für die Grundzüge der Ausrichtung der nationalen Wirtschaftspolitik vorsieht, das Unternehmensbesteuerungssystem und das regulatorische Umfeld zu vereinfachen und zu verbessern[4]. Dass die Unternehmensbesteuerung im Fokus der Politik steht, zeigt auch folgendes Beispiel: Im Jahr 1999 wurde in der Bundesrepublik Deutschland die so genannte „Brühler Kommission“ eingesetzt, die aufgrund sinkender Wettbewerbsfähigkeit des

[3] siehe dazu Kap. 4.
[4] vgl. EUR-Lex, 3.6 i

Wirtschaftsstandorts Deutschland und steigender Arbeitslosigkeit Vorschläge für eine Reform des Unternehmensbesteuerungssystems machen sollte. Diese Reform sollte zu mehr Wettbewerbsfähigkeit beitragen und durch eine mittelstandsfreundliche Unternehmensbesteuerung Arbeitsplätze in Deutschland sichern[5]. Die Unternehmensbesteuerung steht im Fokus der Politik und ihrer Akteure und zählt somit zu einem entscheidenden politischen und gesellschaftlichen Faktor in der Ausgestaltung der Finanz- und Wirtschaftspolitik. Dass die Unternehmensbesteuerung nicht als einzige Kenngröße eines Gesamtsystems gesehen werden kann, ist klar. Für die in dieser Arbeit durchgeführten Untersuchung wird der Fokus dennoch ausschließlich auf Unternehmensbesteuerung als abgegrenzten Bereich gelegt. Da auch die Besteuerung von unselbstständig Beschäftigten analog dem Modell der Besteuerung von Personengesellschaften folgt, ist das Spektrum der direkten Besteuerung damit auch gut abgedeckt.

1.2. Zielsetzung und Fragestellungen

Im ersten Projektabschnitt werden Grundlagen der Besteuerung und theoretische Schlüsselmerkmale bzw. Besonderheiten der ausgewählten und später gegenübergestellten nationalen Steuersysteme auf Basis empirischer Daten und aktueller Literatur herausgearbeitet. Ebenso werden Grundzüge konträrer Gerechtigkeitsvorstellungen erarbeitet und Kriterien definiert, nach denen eine Gerechtigkeitsbewertung der später untersuchten Steuersysteme möglich ist. Für die darauf folgenden Modellrechnungen werden beispielhaft für zentralistische und föderalistische Steuersysteme die Systeme von Österreich, der Slowakei, der Vereinigten Staaten von Amerika und der Schweiz näher untersucht. Dabei werden in erster Linie die Aspekte der Unternehmensbesteuerung näher dargestellt.

In der Untersuchung liegt der Fokus der angestellten Modellrechnungen auf der Umsetzbarkeit bzw. Adaptierung einzelner Aspekte in Österreich. Geklärt werden soll, welche Maßnahmen, die in anderen Ländern bereits zur Anwendung kommen

[5] vgl. Brühler Kommission, 1999

bzw. welche Modelle, die noch keine praxisrelevante Erfahrung vorweisen können, im österreichischen Steuersystem applikabel sind und welchen Kriterien von Gerechtigkeitsüberlegungen sie entsprechen. Der empirische Teil umfasst eine Analyse von umgesetzten und nicht umgesetzten Maßnahmen für eine mögliche Ordinierung des Steuersystems in Österreich. Dabei wird die Einstellung der österreichischen jungen Unternehmer zum österreichischen Besteuerungssystem untersucht. Anhand der empirischen Erhebung unter 580 österreichischen Unternehmern aus Personen- und Kapitalgesellschaften werden Kritikpunkte herausgearbeitet und in die Handlungsempfehlung einbezogen. Auf Basis der empirischen Ergebnisse und Berechnungen werden die untersuchten Systemausprägungen der alternierenden Steuersysteme auf ihren Einsatz in Österreich bewertet. Daraus werden mögliche Auswirkungen auf Umverteilung und Ausgestaltung des Wirtschaftsstandorts hinsichtlich der Steuerpolitik beschrieben.

Folgende Fragen sollen mit den Modellrechnungen und der darauf aufbauenden empirischen Analyse beantwortet werden:

- Welche zentralen Eigenschaften in der Besteuerung unterscheiden Österreich von anderen Steuersystemen, speziell von denen der USA, der Schweiz und der Slowakei? Wo liegen Österreichs Vor- und Nachteile?

- Welche alternativen Elemente in der Besteuerung von Unternehmen sind bereits im Einsatz? Welche anderen Gestaltungselemente gibt es im Vergleich zum österreichischen System?

- Verlangen Unternehmer, die als Rechtsform ihres Unternehmens eine Personengesellschaft gewählt haben nach einer einheitlichen Unternehmensbesteuerung ähnlich der Kapitalgesellschaften? Hätten die Unternehmer als Einzelne und als Ganzes überhaupt einen steuerlichen Vorteil aus der anderen rechtsformneutralen Form der Besteuerung (Flat-Tax)?

- Verlangen Unternehmer, die als Rechtsform ihres Unternehmens eine Kapitalgesellschaft gewählt haben nach einer progressiven Unternehmensbesteuerung? Hätten die Unternehmer als Einzelne und als

Ganzes überhaupt einen steuerlichen Vorteil aus der anderen Form (progressive Besteuerung entlang der geltenden Einkommensteuersätze) der Besteuerung?

- Bei welchem Unternehmensbesteuerungssystem (Österreich, Slowakei, Schweiz, USA) müssen Unternehmen als Gesamtheit sowie in ihrer Einkommensstufe am wenigsten Steuern abführen – bezogen auf das Fallbeispiel des österreichischen Unternehmenssteueraufkommens?
- Lassen sich nach gängigen Gerechtigkeitstheorien Empfehlungen für die Ausgestaltung eines Steuersystems ableiten und wenn ja, welche?
- Welche Aktivitäten setzen Unternehmer, wenn die Besteuerung in ihrem Unternehmen geringer wäre? Gibt es Unterschiede in der Einstellung von Unternehmern aus Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften?
- Welche alternativen Elemente der Besteuerung sollen in Österreich Anwendung finden?

Das Ziel der Arbeit ist, Alternativen zur derzeitigen österreichischen Unternehmensbesteuerung aufzuzeigen, anhand von realen Fallbeispielen Implikationen zu zeigen und Handlungsempfehlungen für die zukünftige Gestaltung der Steuerpolitik bzw. der Gestaltung eines neuen Steuersystems zu geben.

1.3. Inhaltliche Abgrenzung

In der vorliegenden Arbeit werden Eigenschaften bestehender Systeme mit dem Schwerpunkt der Darstellung von Besonderheiten in der Unternehmensbesteuerung analysiert und mit vereinfachten Annahmen auf die österreichische Volkswirtschaft umgelegt. Mit dieser theoretischen und der nachfolgenden empirischen Analyse soll gezeigt werden, welche Eigenschaften eines Systems positive Effekte auf die Steuersubjekte hat und eine unterstützende Grundlage für die weitere Gestaltung eines zukunftsweisenden, gerechten und fairen Steuersystems bietet.

Das Ziel der Arbeit ist nicht ein neues, ideales Steuersystem zu konzipieren. Es wird kein umfassender Vergleich mit anderen Ländern betreffend der Ausrichtung der Finanz- und Wirtschaftspolitik aufgestellt. Die Steuersysteme der untersuchten Länder werden nur hinsichtlich vergleichbarer wirtschaftlicher Kennzahlen und unter vereinfachten Annahmen untersucht, um für den Untersuchungsgegenstand ausreichend Rückschlüsse ziehen zu können. Auf einen mikroökonomischen Detailvergleich mit den für ein Steuersystem speziellen Besonderheiten und Ausnahmen wie Frei- und Absetzbeträge, Sonderfälle für Verheiratete, Mindestkörperschaftsteuern etc. kann aus Gründen der Übersichtlichkeit und Vergleichbarkeit nicht im Detail eingegangen werden. Der Fokus liegt auf der makroökonomischen bzw. finanzwissenschaftlichen Dimension.

1.4. Methodik und Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit vergleicht nationale Steuersysteme von eigenständigen Volkswirtschaften und lässt sich in den wissenschaftlichen Fachbereich der Volkswirtschaftslehre bzw. Finanzwissenschaft einordnen.

Der **erste, theoretische Teil** der Analyse von steuerlichen Grundbegriffen und Maßnahmen und der Entwicklung des Wirtschaftsstandortes Österreich wird durch eine intensive Auseinandersetzung mit aktueller Literatur, Beiträgen in Zeitschriften, Online-Magazinen und vorliegenden sekundären Daten und Statistiken erstellt. Dabei

werden auch bestehende Kritikpunkte am Österreichischen Steuersystem behandelt. Vor allem wird die Rolle des Staates als Souverän und Umverteiler des zu besteuernden Vermögens näher betrachtet. Dabei wird analysiert, ob kurzfristige Steuersenkungen bzw. Staatsschuldenerhöhungen langfristigen Einfluss auf die Gestaltung der Steuerpolitik haben können oder werden. Außerdem erfolgt eine Auseinandersetzung mit Gerechtigkeitsüberlegungen in der Besteuerung und einem detaillierteren Vergleich volkswirtschaftlicher Kennzahlen, der für die Gesamtbeurteilung eines Wirtschaftsstandortes als wesentlich angesehen wird.

Im **zweiten theoretischen Teil** werden anhand von bereits bestehenden Steuersystemen Besonderheiten und Einzigartigkeiten der verschieden ausgeprägten Steuersysteme untersucht. Der Fokus liegt dabei auf Ländern, die alternativ zu den beiden österreichischen Unternehmensbesteuerungsmodellen konzipiert sind und wo durch diese Besonderheiten bereits Auswirkungen auf die reale Volkswirtschaft, den Wirtschaftsstandort und die Gewinnbesteuerung der Unternehmen erkennbar sind (z.B. Österreich: Gruppenbesteuerung, Schweiz: stark föderales Steuersystem, USA: progressive Unternehmensbesteuerung, Slowakei: Einheitssteuer).

Anschließend erfolgt eine volkswirtschaftliche Modellrechnung eines realen Fallbeispiels für den Fall einer Änderung in der Unternehmensbesteuerung in Österreich. Es wird anhand des Steueraufkommens von Kapitalgesellschaften und des Steueraufkommens von Personen, die ausschließlich Einkommensteuer und keine Lohnsteuer zahlen (Unternehmer in Personengesellschaften) gezeigt, wie hoch das österreichische Steueraufkommen in anderen Systemen ausfiele. Dabei wird je definierter Einkommensgruppe der durchschnittlich zu versteuernde Betrag herangezogen und im Einzelfall gezeigt, welche Auswirkung eine Veränderung der Unternehmensbesteuerung nach sich ziehen würde. Schließlich werden die untersuchten Systeme noch mit Kriterien unterschiedlich ausgeprägter Gerechtigkeitstheorien analysiert.

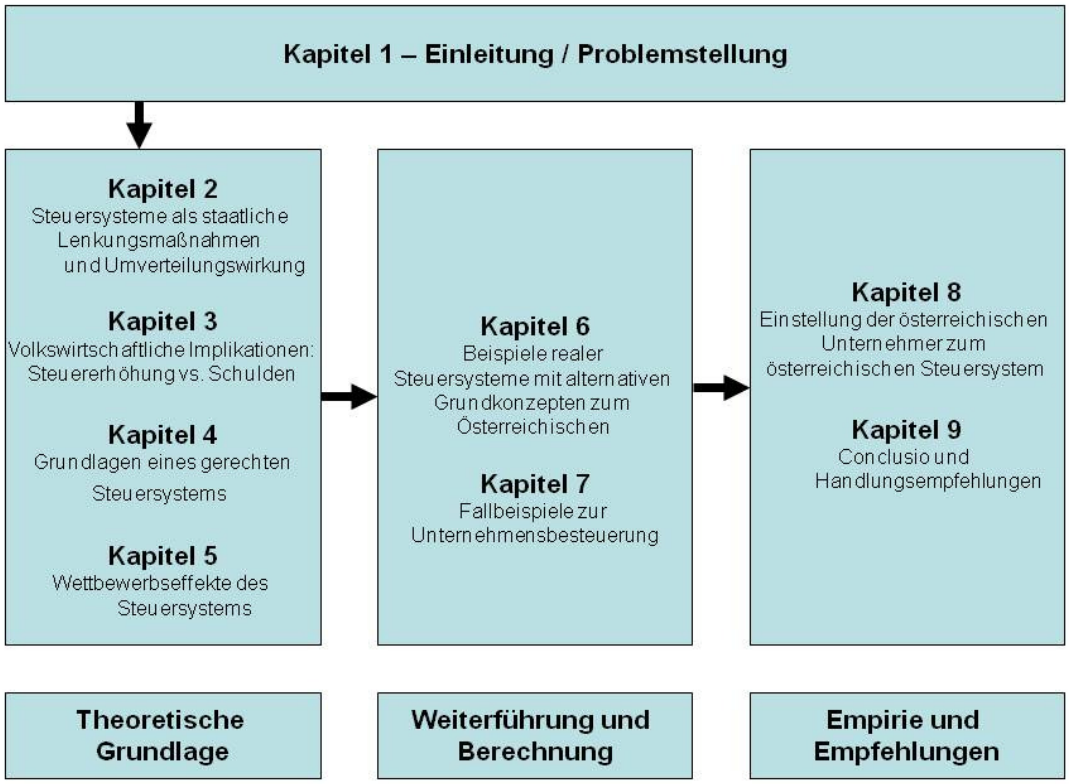
Diese Berechnungen werden im **dritten, empirischen Teil** einerseits mit einer 2004 durchgeführten Studie über die Einstellung der österreichischen Bevölkerung bis 35 Jahre zum österreichischen Steuersystem und andererseits mit einer für diese

Dissertation durchgeführten empirischen Untersuchung unter Österreichs jungen Unternehmern aus 2008 zu ihrer Einstellung zur Unternehmensbesteuerung in Österreich abgerundet. Zunächst werden Kritikpunkte und Einstellung der Bevölkerungsgruppen verglichen und die größten „Mängel“ des Steuersystems aus Sicht der Bevölkerung und der Unternehmer herausgefiltert. Die Ergebnisse geben auch darüber Aufschluss, welche Form der Unternehmensbesteuerung sich österreichische Unternehmer wünschen und welche Maßnahmen sie mit mehr zur Verfügung stehendem Geld durch geringere Steuerbelastung setzen würden.

Auf Basis der Ergebnisse der Modellrechnungen sowie der empirischen Erhebung erfolgt abschließend eine Auflistung an Handlungsempfehlungen für die Gestaltung der zukünftigen Steuerpolitik, speziell aus Unternehmensbesteuerungssicht in Österreich.

Abb. 1 gibt einen grafischen Überblick über den Aufbau der vorliegenden Arbeit.

Abbildung 1: Aufbau der Arbeit



Quelle: *Eigene Darstellung*

2. Steuersysteme als staatliche Lenkungsmaßnahme und Umverteilungswirkungen

2.1. Grundlagen von idealen Steuersystemen

Man unterscheidet zwischen rationalen Steuersystemen, die quasi auf der grünen Wiese gebaut werden und keine Berücksichtigung von bestehenden Systemen benötigen, und den historisch gewachsenen, wie das z.B. in den meisten Volkswirtschaften der Fall ist. Letztere beinhalten eine Vielzahl von Zweigleisigkeiten, wie Steuerhäufung und Überschneidung, bis hin zu Steuerlücken oder sogar Ungleichbehandlungen von verschiedenen Steuersubjekten[6]. Diskutiert man über ideale Steuersysteme, beschränkt sich die Suche meist auf ein rationales Steuersystem, das dem vorherrschenden wirtschafts- und gesellschaftspolitischen System entspricht. In diesem Kapitel liegt der Fokus auf historisch gewachsenen Steuersystemen, da diese eine tatsächliche Abbildung der Realität bilden.

2.1.1. Funktion und Einsatzgebiete von Steuern

Ökonomisch gesehen sind Steuern von der öffentlichen Hand eingehobene Zwangsabgaben ohne einen individuellen Anspruch auf eine direkte Gegenleistung[7]. Mit der Steuergesetzgebung werden wirtschafts- und sozialpolitische Ziele verfolgt. Steuern unterscheiden sich von Beiträgen bzw. Gebühren in ihrer Eigenschaft, dass sie ohne Gegenleistung eingehoben werden[8]. Für demokratische Systeme bedeutet das, dass die gesamte Gesellschaft damit rechnen kann, von den einbezahlten Steuern in Summe etwas zurückzuerhalten, der einzelne Steuerzahler jedoch nicht. So gesehen ändert für den Einzelnen durch Entrichtung von Steuern – im Gegensatz zu Gebühren, wo eine direkte Gegenleistung mehr oder weniger erkennbar ist –

[6] vgl. Nowotny 1996, S. 262f
[7] vgl. www.steuersystem.de 2006
[8] vgl. Wacker 1994, S. 677f

nichts. Es ist aber oftmals Usus, Steuern unter dem Vorwand von Gebühren zu verstecken. Wenn z.B. eine Gemeinde Abfallgebühren verrechnet und einen Teil daraus für die Beseitigung von illegal abgelagertem Müll verwendet, so enthalten Gebühren sehr wohl versteckte Steuern[9].

Das österreichische Bundesministerium für Finanzen definiert Steuern wie folgt: „Um seine Aufgaben erfüllen zu können, braucht der Staat Einnahmen. Zu diesem Zweck erhebt er Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben. Alle Bürger haben die Pflicht, im Rahmen der vom Parlament beschlossenen Gesetze ihren Anteil zur Finanzierung öffentlicher Leistungen beizutragen – auch dann, wenn sie nicht unmittelbar selbst in den Genuss der Leistungen kommen oder kommen wollen.“[10]

Steuern werden nicht zum Selbstzweck eingehoben sondern haben primär **vier zentrale Funktionen**.

- Erstens, eine **fiskalische Funktion**, was bedeutet, dass Steuern zur Finanzierung der Staatsausgaben herangezogen werden. Darunter werden sowohl Realausgaben, die aus Sach- und Personalausgaben bestehen, als auch Transferausgaben, wo der Zahlung keine unmittelbare volkswirtschaftliche Gegenleistung gegenübersteht (z.B. staatliche Subventionen und Sozialleistungen), zusammengefasst[11].

- Zweitens, eine **allokative Funktion (Lenkungsfunktion)**. Das heißt, auf der einen Seite wird private Kaufkraft für die Verwendung im öffentlichen Sektor abgeschöpft und auf der anderen Seite werden Preise als korrigierende Elemente für Marktversagen geändert und erfüllen somit einen Lenkungszweck[12].

- Drittens haben Steuern eine **redistributive Funktion (Umverteilungsfunktion)** und bezwecken eine Umverteilung von Geld bzw. Vermögen. Der Staat greift bewusst in die volkswirtschaftliche

[9] vgl. Homburg 2003, S. 4
[10] BMF, 2007
[11] vgl. Nowotny 1999, S. 182
[12] vgl. www.steuersystem.de 2006

Verteilungsstruktur ein, entweder durch direkten Eingriff als Nachfrager auf Arbeits- bzw. Kapitalmärkten oder durch die gezielte Verteilung von Infrastrukturprojekten. Neben den Steuern wirken sich dabei auch Transferzahlung und administrative Regelungen auf die tatsächlichen Auswirkungen aus. Ziel der Umverteilungsfunktion – und damit für diese Arbeit zentral zu untersuchende Komponente der Steuerzwecke – ist die Erreichung eines Höchstmaßes an steuerlicher Gerechtigkeit[13].

- Und viertens haben Steuern eine **allgemein-politische Funktion**. Lange galt die fiskalische Funktion als das Erreichen von genügend Einnahmen für den Staat als primäre Aufgabe des Staates. Die außerfiskalischen, politischen und volkswirtschaftlichen Zielsetzungen dominieren heute in hohem Ausmaß das Einsatzgebiet der Steuersystemgestaltung eines Staates, nämlich in Bezug auf die Ausrichtung der Wirtschafts- und Sozialpolitik[14].

Ein wichtiger Aspekt, auch als „Theorie der optimalen Besteuerung“ bezeichnet, ist die Verbindung von allokativer Effizienz mit distributionspolitischen Vorstellungen[15].

2.1.2. Steuerarten und Zugriffsmöglichkeiten

Die wesentlichste Unterscheidung von Steuerarten besteht in der Klassifizierung in direkte und indirekte Steuern. Direkte Steuern knüpfen direkt an der Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts (Bürger) an. Sowohl an das Einkommen und Vermögen, als auch das Steuerobjekt (Betrieb oder Grundstücke), sie werden daher auch als Besitzsteuern bezeichnet. Indirekte Steuern greifen auf Umwegen auf die Leistungsfähigkeit zu. Dabei wird die Verwendung des vom Steuersubjekt zuvor eingenommenen Vermögens besteuert[16].

[13] vgl. Nowotny 1996, S. 624; zur Definition von steuerlicher Gerechtigkeit s. Kap. 4.
[14] vgl. Nowotny 1996, S. 235
[15] vgl. Nowotny 1996, S. 263
[16] vgl. Homburg 2003, S. 13f

Direkte und indirekte Steuern lassen sich zusätzlich noch in zahlreiche Verbrauchssteuern (z.B. Tabaksteuer, Mineralölsteuer) bzw. Verkehrssteuern (z.B. Erbschafts- und Schenkungssteuer) unterteilen. Für eine tiefergehende Auseinandersetzung mit etwaigen Ansichtsunterschieden über die genaue Definition und Zuordnung von Steuerarten ist auf weiterführende Literatur zu verweisen[17].

Als **Bagatellsteuern** bezeichnet man Steuern, deren Erträge nur marginal oder sogar unter den aufgewendeten Kosten für die Eintreibung liegen. Bagatellsteuern sind somit der Inbegriff für die Verwendung von Steuern als politisches Steuerungsinstrument[18].

In Tab. 1 werden am Beispiel Österreichs die wichtigsten Steuerarten und deren Beitrag zum Staatshaushalt am Beispiel des Jahres 2004 angeführt.

Tabelle 1: Steuerarten und -einnahmenhöhe in Österreich 2004 in Mrd. Euro

	2004	2005	
	Vollzug	BVA	Prog. Okt.
ESt	2,8	2,4	2,5
LSt	17,1	17	16,8
KESt	0,6	0,5	0,8
KESt auf Zinsen	1,3	1,6	1,3
KöSt	4,5	3,6	4,1
USt	18,2	19,1	19,5
Zölle, Ein-/Ausfuhrabgaben	0,2	0,2	0,2
TabakSt	1,3	1,4	1,4
MinSt	3,6	3,7	3,6
Sonstiges	6,6	6,8	6,6
Steuereinnahmen brutto	56,2	56,3	56,8

Quelle: *BMF* 2005, S. 16

[17] z.B. Homburg 2003; Nowotny 1996
[18] vgl. Wacker 1994, S. 68

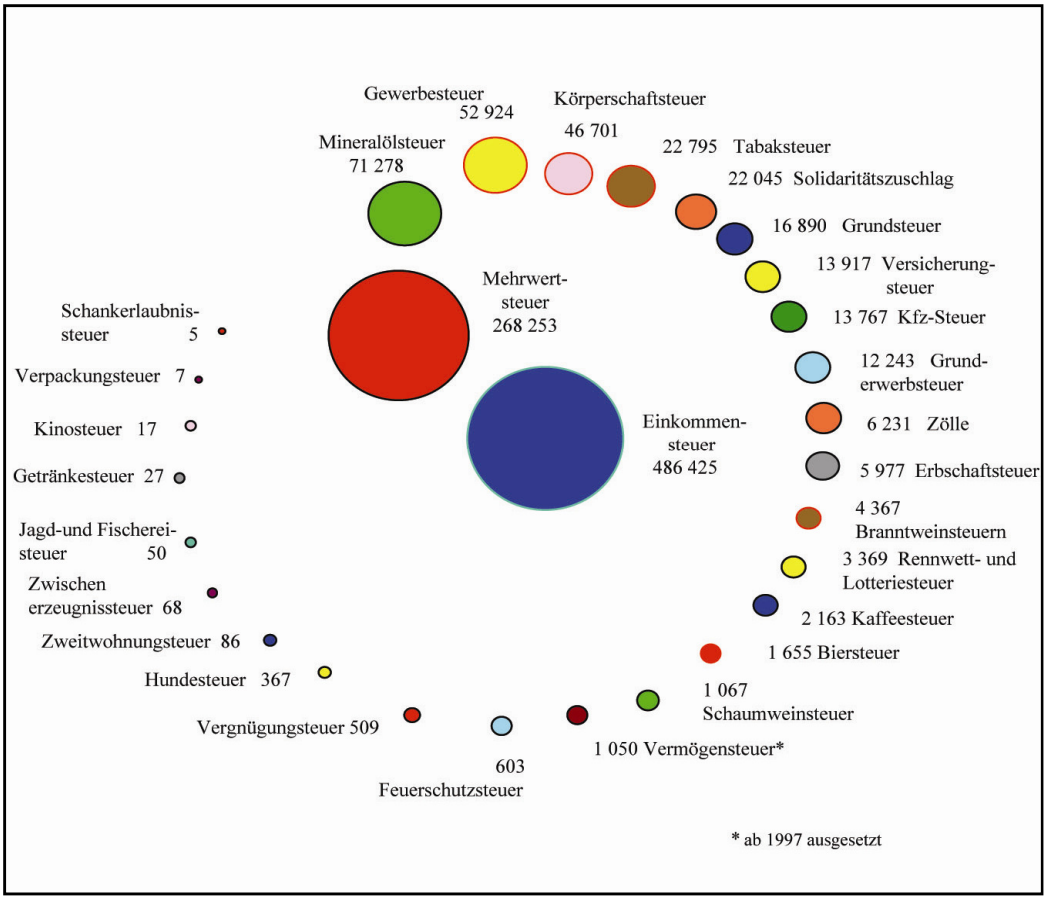
Die Umsatzsteuer trägt neben der Einkommensteuer (ident mit der Lohnsteuer für unselbständig Beschäftigte) in Österreich am meisten zu den Staatseinnahmen bei. Die restlichen Posten bestehen größtenteils aus Verbrauchssteuern.

Steuern werden generell von Hoheitsträgern eingehoben. Das können Bundes-, Landes- oder sogar Gemeindeeinrichtungen sein. Je nach Ausprägung eines Steuersystems unterscheidet man zwischen unitarischen Systemen mit einem Hoheitsträger und föderalistischen Systemen mit mehreren Hoheitsträgern. Großbritannien zählte bis Ende der 1990er Jahre – bis zur Einführung des Schottischen Parlaments und der gleichzeitigen Abtretung gewisser finanzhoheitlicher Aufgaben – zu einem unitarischen System. Als typische Beispiele föderalistischer Systeme werden innerhalb der OECD die Schweiz, die USA, Österreich oder Deutschland bezeichnet[19].

In Abb. 2 werden am Beispiel der Bundesrepublik Deutschland die wichtigsten Steuerarten und deren Beitrag zum Staatshaushalt angeführt. Das deutsche System ist dem österreichischen vom Aufbau und der Besteuerung hier sehr ähnlich. Die hier abgebildete Grafik kann – abgesehen von deutschlandspezifischen Steuerarten wie z.B. der Solidaritätsabgabe – als mit dem österreichischen System vergleichbar angesehen werden.

[19] vgl. Feld / Schneider o.J., S. 1f

Abbildung 2: Steuerarten und Einnahmehöhe in Deutschland in Mio. DM



Quelle: *Statistisches Bundesamt* 1999, S. 68f

Einkommensteuer und Mehrwertsteuer tragen in Deutschland wie in Österreich am meisten zu den Staatseinnahmen bei. Die restlichen Posten sind größtenteils Verbrauchssteuern.

2.1.3. Verwendung von Steuern

Die Einhebung der Einkünfte des Staates kann auf fünf verschiedene Arten erfolgen: Als Steuern, Gebühren und Beiträge, Erwerbseinkünfte, öffentliche Verschuldung und Vermögensveräußerung und Einnahmen aus währungspolitischen Maßnahmen[20].

[20] vgl. Nowotny 1996, S. 232-234

Steuern werden zur Erfüllung der in Kap. 2.1.1. beschriebenen Funktionen verwendet (Fiskal-, Lenkungs-, Umverteilungs- und allgemein-politische Funktion). Dazu gehört die Deckung aller staatlichen Ausgaben wie z.B. die Entlohnung der im öffentlichen Dienst beschäftigten Arbeitnehmer, die Erfüllung des Gedankens des sozialen Wohlfahrtsstaates durch finanziellen Ausgleich und Umverteilung, die Aufrechterhaltung und den Ausbau der Infrastruktur etc.

2.2. Die Rolle des Staates bei der Umverteilung von Einkommen und Vermögen

Umverteilungsdebatten entstehen aus der Annahme heraus, dass es in einer Gesellschaft Situationen gibt, in denen der freie Markt nicht optimal funktioniert und einige Marktteilnehmer ihre Bedürfnisse nicht befriedigen können. Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass nicht alle Personen die Möglichkeit haben mit denselben Voraussetzungen wie bevorzugte Marktteilnehmer agieren zu können. Dazu zählen neben den Konsumbedürfnissen auch Sicherheitsbedürfnisse, die ein Leben mit gewissem Standard ermöglichen. Dadurch wird der Eingriff des Staates gerechtfertigt[21]. In Österreich herrscht ein breiter gesellschaftlicher Konsens darüber, diejenigen Gruppen, die sozial und gesellschaftlich benachteiligt sind, stärker zu fördern, als dies bei einkommensstärkeren Schichten der Fall ist.

In Anlehnung an Nowotny[22] und Zimmermann / Henke[23] kann die öffentliche Hand bzw. der Staat konkret drei steuerungspolitische Instrumente bei der Besteuerung der Steuersubjekte anwenden und damit mit gezielten Maßnahmen die Verteilung des Vermögens maßgeblich beeinflussen: Die Belastung der Einkommensentstehung, die Belastung der Einkommensverwendung und die Belastung des bestehenden Vermögens.

Bei der **Belastung von Einkommensentstehung** wird davon ausgegangen, dass Steuerzahler und Steuerempfänger nur zu einem geringen Maß identisch sind. Um

[21] vgl. Eichler 2001, S. 60
[22] vgl. 1999, S. 663ff
[23] vgl. 1994, S. 277ff

eine Umverteilungswirkung bei der Einkommensbesteuerung zu erreichen, kann ein progressives Steuersystem mit verschiedenen Tarifen bei steigender Bemessungsgrundlage zu höheren Grenzsteuer- bzw. Durchschnittssteuersätzen führen. Zusätzlich können weitere umverteilungswirksame Abzüge der Bemessungsgrundlage wie Frei- und Absetzbeträge gewährt werden.

Die **Besteuerung der Einkommensverwendung** findet in erster Linie durch die Einhebung der Umsatzsteuer sowie von Verbrauchssteuern statt. Auch hier sind im Gesamtzusammenhang eines Steuersystems Verteilungsungleichheiten festzustellen. Selbst, wenn Subjekte mit kleinerem und größerem Einkommen mit einem einheitlichen Satz (einer sog. Flat-Tax) besteuert werden, so ist die nominelle Belastung zwar gleich, das prozentuelle Aufkommen vom Gesamtvermögen jedoch für das Subjekt mit kleinerem zur Verfügung stehenden Einkommen wesentlich höher.

Vermögenssteuern fielen in Österreich bis August 2008 in erster Linie noch durch Erbschafts- und Schenkungssteuern an. Je stärker sich die Erbschaftsteuer auf den Nachlass und je weniger auf den einzelnen Erben bezieht, desto eine höhere Umverteilungswirkung wird erzielt. Weitere Umverteilungswirkungen in einer Volkswirtschaft können durch staatliche Subventionen entstehen.

Österreich belegt in der Vermögensbesteuerung innerhalb der OECD den letzten Platz. Seit 1973 ist die Steuerquote bei Kapital, Energie und Vermögen von 18 % auf 9 % gefallen. Im selben Zeitraum ist die Lohnsteuerquote von 7 % auf 12 % angestiegen[24].

2.3. Die Ziele der Umverteilungspolitik

Hinsichtlich gerechter und gleicher Vermögensverteilung bzw. hinsichtlich integrativen und Stabilitätsaspekten ist aus gerechtigkeitstheoretischer Sicht

[24] vgl. Schenk 2001, o.S.

festzustellen, dass es in Bezug auf die Vermögensverteilung um die in Tab. 2 aufgezählten Problemstellungen geht:

Tabelle 2: Problemstellungen bei Vermögensverteilung

Gerechte Verteilung der wirtschaftlichen Startchancen und Entwicklungsmöglichkeiten durch gleichmäßigere Einkommens- und Vermögensbedingungen
Überwindung desintegrierender Abhängigkeitsstrukturen im Lohnarbeitsverhältnis durch Miteigentum und Mitbestimmung
Dekonzentration wirtschaftlicher, gesellschaftlicher und politischer Machtkonstellationen
Etablierung grundlegender stabilisierender Effekte der freiheitlichen demokratischen Grundordnung

Quelle: *Losinger* 1994, S. 159

Es handelt sich bei der Diskussion um Verteilungsgerechtigkeit also nicht ausschließlich um eine monetäre Betrachtung der Subjekte in der Volkswirtschaft. Sehr wohl zählen auch nicht eindeutig messbare Variablen wie Bildung, sozialer Hintergrund und daraus resultierende Leistungsfähigkeit.

Des Weiteren spielt die Chancengleichheit in der Verteilungsfrage eine zentrale Rolle. Bei der Gestaltung der Vermögenspolitik geht es in erster Linie nicht um Einkommens- und Vermögensverteilung. Vielmehr stellen die Schaffung von Rahmenbedingungen für eine gerechte Verteilung von Möglichkeiten zur Einkommenserzielung und der Abbau sozial hemmender Ausgangsvoraussetzungen einen wichtigen Aspekt in der Gestaltung eines gerechten Systems dar. Die zu bewältigenden politischen Aufgaben betreffen in diesem Zusammenhang viel mehr Themenbereiche wie den Abbau von einkommensbezogenen (z.B. Studiengebühren), regionalen (z.B. Stadt-Land) und psychologischen (Schichtzugehörigkeit) Bildungsbarrieren[25]. Auch die Frage der Gestaltung des Erbrechts spielt bei der Chancengleichheit und Vermögensverteilung eine nicht unerhebliche Rolle. Wenn ein Staat möchte, dass alle Bürger unabhängig der sozialen Herkunft dieselbe Chancengleichheit für den Aufbau ihrer Existenz

[25] vgl. Nowotny 1996, S. 627

vorfinden, bräuchte es als ultima ratio streng genommen einen Wegfall des Erbens. Der Staat müsste das geerbte Vermögen verwalten, demjenigen zusprechen, der benachteiligt ist und damit eine allokative Funktion ausüben.

Nowotny[26] definiert die Ziele der Umverteilungspolitik nach verteilungspolitischen Kriterien in starker Abhängigkeit mit gesellschaftspolitischen Positionen. Die Ziele der Umverteilungspolitik beinhalten zusammengefasst Maßnahmen zur Erhöhung der Chancengleichheit (formal und materiell), wobei hier im Mittelpunkt die Möglichkeit steht, dass jeder die Möglichkeit hat, ein höheres Einkommen zu erzielen und die leistungsunabhängige, bedürfnisgerechte Verteilung, die sich in der Kompensation unverschuldeter Minderung der Leistungsfähigkeit (z.B. Behinderung, Krankheit) manifestiert.

Verteilung des Vermögens spielt nicht nur bei der Gestaltung eines Steuersystems eine wichtige Rolle. Vor allem im Sozialsystem, insbesondere im Gesundheitssystem wird ständig eine Verteilungsdebatte geführt. Dabei kommt dem Staat eine wesentliche Rolle zu. Im Zuge der Primärverteilung tritt der Staat – regional und national – als Nachfrager auf Kapital- und Arbeitsmärkten auf. Darüberhinaus kann er Ressourcen lokal steuern (Ausbau von Infrastruktur, Bildung) und hat damit einen direkten Einfluss auf die Produktionsfaktoren. Im Zuge der Sekundärverteilung nimmt der Staat Einfluss auf die Besteuerung des Vermögens und Einkommens. Damit nimmt der Staat eine wesentliche Umverteilungsfunktion wahr und kann dadurch die Volkswirtschaft entscheidend beeinflussen.

2.4. Umverteilungswirkungen und soziale Treffsicherheit

In Zusammenhang mit Umverteilung von Gütern wird in der politischen Diskussion vor allem auf eine Umverteilung von den oberen Einkommensbeziehern zu den unteren Einkommensbeziehern gesprochen. Korpi und Palme[27] gehen in ihren Ausführungen jedoch davon aus, dass je stärker staatliche

[26] vgl. 1996, S. 627f
[27] vgl. 1998, S. 661ff

Umverteilungsanstrengungen auf die arme Bevölkerungsgruppe konzentriert werden, desto unwahrscheinlich auch eine Reduktion der Armut ist. Die Ursachen dafür sind in der starken Konzentration auf die Treffsicherheit und die dadurch entstehende Vernachlässigung von breiteren Schichten, die von der Leistung ausgeschlossen werden, zu finden. Der vorher herrschende politische Konsens in der Mittelbereitstellung geht somit verloren und mittlere Einkommensschichten verlieren an Einkommen. Somit entsteht eine weitere Ungleichheit in der sozialen Umverteilung.

Zu Korpi und Palmes Annahmen kommt hinzu, dass durch eine hohe Konzentration eines Systems auf leistungsärmere Schichten ein gegenteiliger Effekt in der Intention, die Ärmeren aus ihrer Armut herauszuholen, eintritt. Die geförderten Schichten gewöhnen sich an die Zuwendungen und sehen keine Grund, ihre Stellung aufzugeben, da ohnehin für sie gesorgt wird. Für die Gesamtgesellschaft hätte ihre Eigenständigkeit Nutzen, für den Einzelnen aber nicht, da er aus seiner Sicht mit Einbußen rechnen muss. Für Österreich gesprochen bedeutet das, dass der Staat seine Bürger nicht in eine staatliche Abhängigkeit von Beihilfen und staatlichen Sozialleistungen drängen dürfte. Eine Abbau sozialer Einrichtungen und deutliche Leistungseinschränkungen wären aber aus der Wahrnehmung vieler Wählerschichten unpopulär bzw. würde unter Umständen einen Großteil gerade dieser Wählerschaft (Stichwort: Kleiner Mann) treffen. Der soziale Wohnbau ist nur ein Beispiel dafür, dass der Staat auf dem Primärmarkt auftritt und dadurch zu Marktverzerrungen beiträgt.

Wohlfahrt[28] kommt nach einem Vergleich von Staaten, die in Form von freier Bildung für alle Kinder bzw. Familienbeihilfen für alle Familien gegenüber treffsicheren Modellen wie z.B. Familienbeihilfen, für die, die sie brauchen, zu dem Schluss, dass Umverteilungswirkungen bei ersteren besser erreicht werden. Durch die Subvention einer breiteren Bevölkerungsschicht gelangen die generellen Förderungen einerseits aus dem Schussfeld der Politik, da damit kaum Einkommensunterschiede ausgeglichen werden und keine Gesamtverbesserung erreicht wird. Armut kann dadurch nicht generell verhindert werden. Andererseits wäre der Verlierer eines stark

[28] vgl. 2001

treffsicheren Systems, das zugunsten der armen Bevölkerungsschicht ausgerichtet ist, die untere Mittelschicht, die so um ihre Unterstützung kommt. Die oberen Schichten würden durch solche Maßnahmen sogar insofern profitieren, als der Einkommensabstand zur Mittelschicht weiter vergrößert würde, wenn sie gleichzeitig keine höheren Beiträge leisten müssten.

In Österreich wird durch das Sozialversicherungssystem und das progressive Steuersystem bereits stark umverteilt. Die unteren 10 % der Beitragszahler erhalten aus staatlichen Leistungen um 60 % mehr heraus, als sie einzahlen. Kinderlose Doppelverdiener nehmen so gut wie keine Transferzahlungen aus dem Titel der Umverteilung in Anspruch, viel mehr zählen sie zu den größten monetären „Verlierern“ dieses Systems. Neben Transferzahlungen in Form von Familienbeihilfen oder Kindergeld wird auch im Bildungssystem durch den freien Schulzugang umverteilt. Bei den Beiträgen zum Gesundheitssystem spielt die Umverteilungswirkung eine wichtige Rolle. 40 % der Beiträge fließen in das unterste Beitrags-Fünftel. In das oberste Fünftel sind es nur 6 %. Die oft von Politikern postulierte Forderung nach einer Verstärkung der Treffsicherheit muss vor diesem Hintergrund aus gesamtwirtschaftlicher Sicht in Frage gestellt werden, denn die vielfach geforderte faire Umverteilung von hohen zu niedrigen Einkommensschichten ist bereits Realität[29].

2.5. Messung von Einkommens- / Vermögensverteilung

Oft wird Einkommensungleichheit als negativ empfunden. Schon an dieser Aussage zeigt sich sehr deutlich, dass die Diskussion über die Verteilung der Einkommen bzw. des Vermögens in einer Volkswirtschaft sehr stark von Werturteilen beeinflusst ist. Diese Werturteile ziehen sich durch die folgenden Kapitel wie ein roter Faden. Die Rolle der wissenschaftlichen Auseinandersetzung ist jedoch, nicht, Werturteile

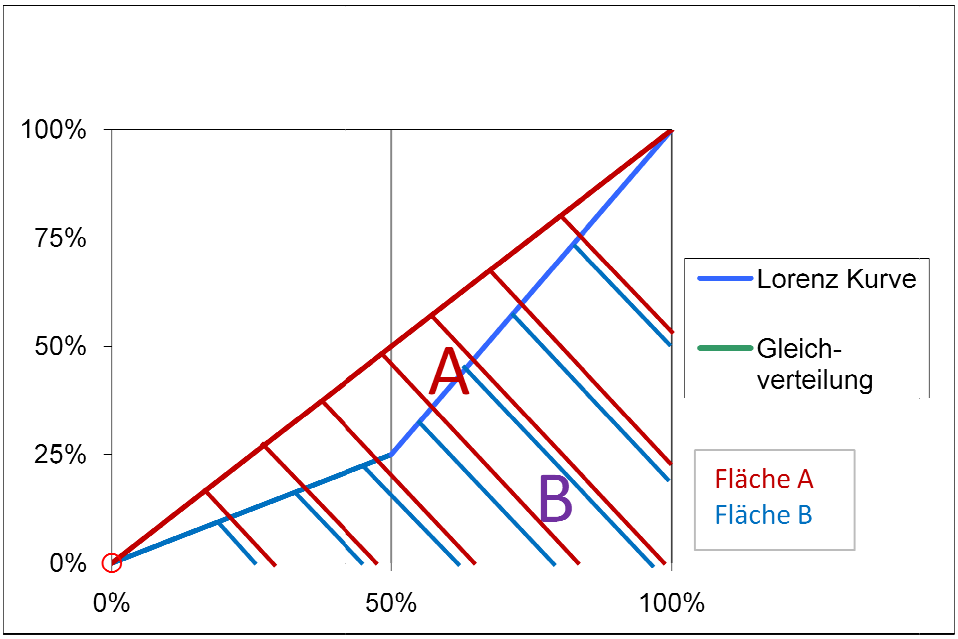
[29] vgl. Guger 2001, S.14

abzugeben, sondern die Implikationen dieser Werturteile auf die reale Einkommensverteilung zu untersuchen[30].

2.5.1. Die Messung der Verteilung mittels Lorenz Kurve und Gini Koeffizient

Eine Lorenzkurve bietet die Möglichkeit, Verteilungswirkungen grafisch zu veranschaulichen[31]. Dabei werden anhand des folgenden Beispiels im ersten Schritt die Einkommen aufsteigend sortiert und dann kumuliert. Dadurch entsteht der charakteristische „Bauch", der die tatsächliche Verteilung gegenüber der vollkommenen Gleichverteilung (k = 1) anzeigt. Beim Beispiel in Abb. 3 verfügen 50% der Haushalte (und zwar die ärmeren) über ca. 25 % aller Einkommen, die (reicheren) 50 % verfügen hier über ca. 75 % der Einkommen, was grafisch folgendermaßen dargestellt ist.

Abbildung 3: Lorenz Kurve



Quelle: *Eigene Darstellung*

Mit dem Gini Koeffizienten lässt sich durch die Lorenzkurve nun das Maß der Ungleichverteilung feststellen. Der Wert entspricht einer Zahl zwischen 0 und 1. Je

[30] vgl. Creedy, 2001, S. 3
[31] Vgl. Nowotny 1996, S. 659ff und Samuelson / Nordhaus 1992, S. 356 ff

näher er an 1 kommt, desto größer ist die Ungleichverteilung. Der Gini Koeffizient gibt die Abweichung der gesamten Gesellschaft zur Gleichverteilungskurve (0 | 0) bis (1 | 1) an. Am Beispiel der Vermögensverteilung (Gesamtvermögen) in Österreich in Tab. 3 aus dem Jahr 2002 kann der Gini Koeffizient exemplarisch berechnet werden.

Tabelle 3: Vermögensverteilung in Österreich 2002

Vermögensverteilung in Österreich, 2002

	Geld-vermögen		Immobilien-vermögen		Unternehmens-vermögen		Gesamt-vermögen	
	in Mrd. EUR	Anteile	in Mrd. EUR	Anteile	in Mrd. EUR	Anteile	in Mrd. EUR	Anteile
die „Reichen" (oberste 1%)	28	10%	65	15%	225	91%	318	34%
die „Wohlhabenden" (oberste 2-10%)	66	25%	239	56%	21	9%	326	35%
die unteren 90%	175	65%	124	29%	0	0%	299	32%
Gesamtbevölkerung (6 Mio. ohne Kinder)	269	100%	428	100%	247	100%	944	100%

Quelle: Synthesis (eigene Berechnungen)

Quelle: *BMSK (o.J.), S. 248*

Aus dem Beispiel ersichtlich, besitzt 1 % der Bevölkerung 34 % des Gesamtvermögens, 9 % besitzen 35 % und 90 % der Bevölkerung besitzen 32 %. Für die grafische Darstellung werden die Daten von den ärmsten zu den reichsten nun aufsteigend gereiht und normalisiert dargestellt:

$b_0 = 0$ $v_0 = 0$ $v_0/b_0 = 0$

$b_1 = 0{,}90$ $v_1 = 0{,}32$ $v_1/b_1 = 0{,}35$

$b_2 = 0{,}09$ $v_2 = 0{,}35$ $v_2/b_2 = 3{,}89$

$b_3 = 0{,}01$ $v_3 = 0{,}34$ $v_3/b_3 = 34$

Nun werden die Punkte im Koordinatensystem nach der Aufstellung $x=b_i$ und $y=v_i$ eingetragen, wobei die Werte kumuliert werden. Im österreichischen Beispiel sieht das wie folgt aus:

$x_0 = 0$ $y_0 = 0$

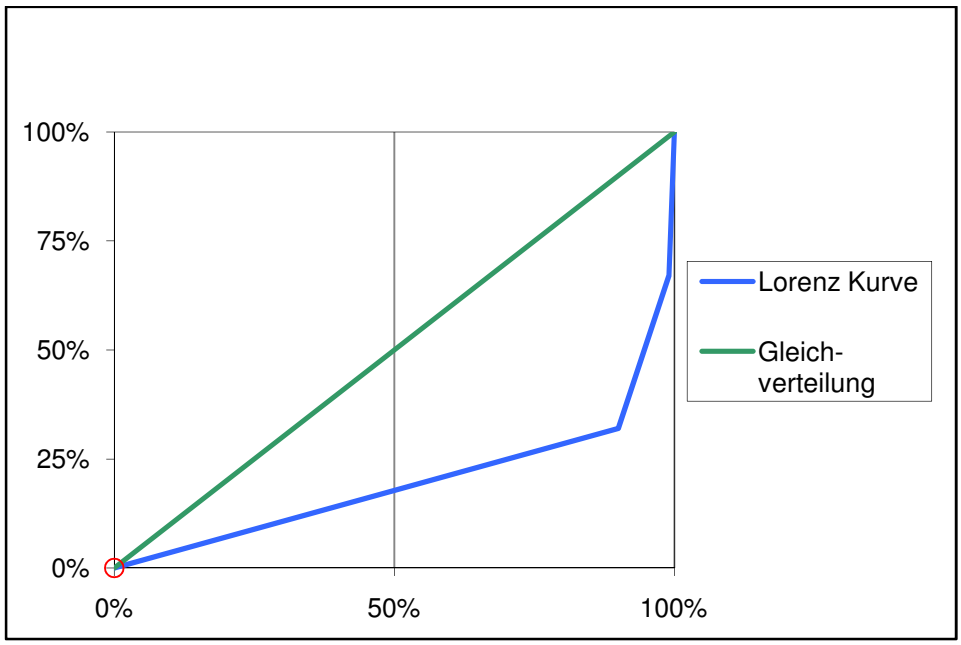
$x_1 = 0{,}90$ $y_1 = 0{,}32$

$x_2 = 0{,}99$ $y_2 = 0{,}67$

$x_3 = 1$ $y_3 = 1$

Daraus ergibt sich für Österreich folgendes Bild bei der Vermögensverteilung:

Abbildung 4: Lorenz Kurve in Österreich 2002



Quelle: *Eigene Darstellung*

Die Kurve hat einen sehr großen Bauch, was für das Vorherrschen einer höheren Ungleichverteilung spricht. Zur Bestimmung des Gini Koeffizienten werden nun die beiden Flächen der Gleichverteilung (A) und der tatsächlichen Verteilung (B) herangezogen und nach der Formel G = (A-B) / A berechnet. Grafisch betrachtet ist der Gini Koeffizient das Verhältnis zwischen Gleichverteilungslinie und Lorenz-Kurve. In unserem Beispiel wie folgt:

Fläche A: A = 0,5

Fläche B:

y-Werte des vorliegenden Beispiels:

$y_0 = 0$

$y_1 = v_1 = 0{,}32$

$y_2 = v_1 + v_2 = 0{,}67$

$y_3 = v_1 + v_2 + v_3 = 1$

Berechnung der Einzelflächen:

$(y_1 - 0{,}5 \cdot v_1) \cdot b_1 = 0{,}144$

$(y_2 - 0{,}5 \cdot v_2) \cdot b_2 = 0{,}04455$

$(y_3 - 0{,}5 \cdot v_3) \cdot b_3 = 0{,}0083$

B= 0,19685

Gini-Koeffizient:

G = (A - B) / A = (0,5 – 0,19685) / 0,5 = **0,6063**

Der Gini Koeffizient für Österreich anhand des Beispiels aus dem Jahr 2002, was die Verteilung des Vermögens betrifft, liegt bei 0,61 (61 %). Der Gini Koeffizient bezogen auf das Einkommen lag in Österreich im Jahr 2007 bei rund 0,3 (30 %)[32].

Kritik an Vergleichen verschiedener Länder ist vor allem durch den Umstand gerechtfertigt, dass die Daten für die Berechnung des Gini Koeffizienten unterschiedlich erhoben werden. Oftmals werden Daten aufgrund mangelnder Aufzeichnungen lediglich geschätzt, was eine direkte Vergleichbarkeit nicht valide erscheinen lässt. Allerdings ist der Gini Koeffizient ein gutes Mittel, um Ungleichverteilungen in unterschiedlichen Volkswirtschaften zu veranschaulichen. Außerdem lässt sich damit die Einkommens- bzw. Vermögenssituation in einer Volkswirtschaft über einen längeren Zeitraum darstellen und vergleichen, wenn auf dieselben erhobenen Daten zurückgegriffen wird.

[32] vgl. Die Presse 2008

2.5.2. Aspekte der langfristigen Einkommensverteilungsmessung

Bei Untersuchungen über Einkommensveränderungen sind mehrere Aspekte wie z.B. welche Gruppen werden verglichen (z.B. Alterskohorten eines definierten Zeitraums) über welchen Zeitraum beobachtet man Einkommensveränderungen etc. ausschlaggebend. Das Ziel langfristiger Messungen ist, Auswirkungen von Transferleistungen bzw. Umverteilungswirkungen über einen längeren Zeitraum zu beobachten und Aussagen über die Wirksamkeit durchgeführter steuerpolitischer Entscheidungen zu treffen.

Bei langfristigen Vergleichen spielt vor allem die Qualität der zur Verfügung stehenden Daten eine bedeutende Rolle. Wird bei langfristigen Vergleichen z.B. ausschließlich das Einkommen von Einzelpersonen bzw. Haushalten herangenommen, muss berücksichtigt werden, dass das hier definierte Einkommen nicht nur aus Arbeitsleitung, sondern genauso aus Transferzahlungen wie Arbeitslosenunterstützung etc. bestehen kann. Kapitalgewinne, Dividenden und Zinserträge bleiben hier ebenfalls unberücksichtigt. Daher ist die Grundfrage für Langzeitmessungen: Welche Parameter werden untersucht? Die Einkommensleistung des Einzelnen, der Haushalte oder der Familien? Gerade bei langfristigen Vergleichen kommen weitere sozio-ökonomische Veränderungen ins Spiel wie die Veränderung der Frauenerwerbsquote, spätere Geburten bei Frauen, andere Haushaltsgrößen durch andere Familienlebensmodelle etc. Vor der Durchführung langfristiger Messungen müssen diese Fragen berücksichtigt werden[33].

2.6. Messung von Umverteilungswirkungen am Beispiel der Armutsbekämpfung

Bei der Auseinandersetzung mit dem Begriff Armut spielt die Definition der Armutsschwelle in einer Volkswirtschaft eine zentrale Rolle. Die Frage ist, ab welcher Unterschreitung eines (willkürlich gezogenen) Einkommens man Haushalte /

[33] vgl. Creedy 2001, S.37f

Personen als arm bzw. armutsgefährdet definiert. Die Statistik Austria[34] definiert diese Armutsgefährdungsschwelle als „der Betrag des äquivalisierten Haushaltseinkommens, der die Grenze für Armutsgefährdung bildet. Bei äquivalisierten Haushaltseinkommen unter diesem Schwellenwert wird Armutsgefährdung angenommen. Wenn nicht anders ausgewiesen, handelt es sich um die Festlegung der Armutsgefährdungsschwelle nach Eurostat-Definition bei 60% des Medianes des äquivalisierten Haushaltseinkommens." 2006 lag dieser Schwellenbetrag in Österreich bei 10.712 Euro, gerechnet für einen Ein-Personen-Haushalt pro Jahr. Bei der Betrachtung der Armutsgefährdung wird weiters zwischen Einkommen vor und nach dem Erhalt von Sozialleistungen und Transfers unterschieden. Für das Leben der Haushalte wird aber, aus Gründen der besseren Abbildung der Realität, das Einkommen nach Erhalt dieser Zahlungen herangenommen.

2.6.1. Personelle Armutsmessung

Als einfachste Form der Messung der Armut dient die **Personelle Armutsmessung**. Dabei werden alle Menschen einzeln nach ihrem Einkommen – vom kleinsten bis zum höchsten – gereiht und festgestellt, wie viele Menschen unter der definierten Armutsgefährdungsschwelle liegen. Das Verhältnis aus Menschen über und unter der Armutsgrenze gibt an, in welchem Ausmaß Armut im Vergleich zur Gesamtbevölkerung herrscht.

Darüberhinaus lässt diese Darstellung aber keine weiteren Aussagen zu. Unberücksichtigt bleiben, wie viele Menschen unterhalb der Armutsgrenze sehr arm sind oder sich knapp an der Armutsgrenze bewegen. Diese Darstellung gibt lediglich darüber Auskunft, dass Armut in einer Volkswirtschaft existiert. Für wertende Urteile und gezielte Setzung von Maßnahmen ist diese Methode jedoch zu ungenau[35].

[34] 2008, S. 97
[35] vgl. Creedy 2001, S. 14

2.6.2. Hypothetische Bevölkerung

Anhand von Beispielen einer hypothetischen Bevölkerung, können Szenarien zur Armutsbekämpfung durchgespielt werden. Dabei handelt es sich um ein Modell, der primären Benachteiligungsmessung. D.h. der Fokus liegt auf dem Einkommen, nicht aber auf sekundären Benachteiligungen wie PC-Zugang, Telefon, Internetanschluss, Mobilität, etc.[36]

Angenommen sei im Folgenden eine hypothetische Bevölkerung mit zehn Personen mit den gegebenen Einkommen in Zeile 1 in der Tab. 4[37].

Tabelle 4: Fallbeispiel Einkommensverteilung

Table 1 Alternative Income Distributions

Distribution	*Incomes of persons*									
number	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*
1	4	6	8	9	12	15	20	25	30	35
2	4	6	11	11	12	15	20	25	30	35
3	7	8	8	9	12	15	20	25	30	35
4	6	7	8	11	12	15	20	25	30	35

Quelle: *Creedy* 2001, S. 16

Für die Veranschaulichung des Beispiels wird die fiktive Armutsgrenze bei einem Einkommen von 10 $ gezogen. Damit fallen (bei Betrachtung der Zeile 1) die Personen 1 bis 4 unter diese Armutsgrenze. Angenommen, der Staat hat 5 $ für die Leistung von Transferzahlungen im Sinne von Armutsbekämpfung zur Verfügung. In der Verteilung in Zeile 2 werden die zur Verfügung stehenden 5 $ denjenigen, die knapp an der fiktiven Armutsgrenze von 10 $ liegen, übertragen. 2 $ gehen an Person 4, 3 $ an Person 3. Damit hat sich die Anzahl derer, die unter der Armutsgrenze liegen, halbiert. Die pro Kopf-Armut hat sich dadurch verringert. Mit dieser Verteilung wird denjenigen geholfen, die innerhalb der armen Bevölkerung

[36] vgl. Statistik Austria 2008, S. 97f
[37] vgl. Creedy 2001, S. 16

aber ohnehin „besser dran“ sind. An der Situation der Personen 1 und 2 ändert sich nominell nichts. Und: Im Vergleich zur übrigen Bevölkerung sind sie sogar ärmer geworden, da sich der Abstand zu denen nächst höheren Einkommensbeziehern deutlich vergrößert hat.

In **Zeile 3** werden die 5 $ wie folgt aufgeteilt: 3 $ gehen an den ärmsten, 2 $ an den zweitärmsten. Damit wird die Ungleichverteilung reduziert, auch wenn sich an der pro Kopf Armut nichts geändert hat.

In **Zeile 4** wird ein Kompromissszenario dargestellt, das einerseits der ganz armen Bevölkerung hilft (2 $ an Person 1, 1 $ an Person 2) und andererseits Person 4, die knapp unter der Armutsgrenze liegt mit 2 $ unterstützt, damit die Armutsgrenze von Person 4 überstiegen werden kann.

Anhand diese Beispiels wird verdeutlicht, dass die Entscheidung der Verteilung der 5 $ Aufgabe der Politik ist und jede getroffene Entscheidung über den Mitteleinsatz von Werturteilen getragen wird. Eine volkswirtschaftlich auf Fakten basierende richtige Entscheidung ist bei diesem Beispiel ausgeschlossen.

2.6.3. Darstellung der Verteilung mittels TIP Kurve

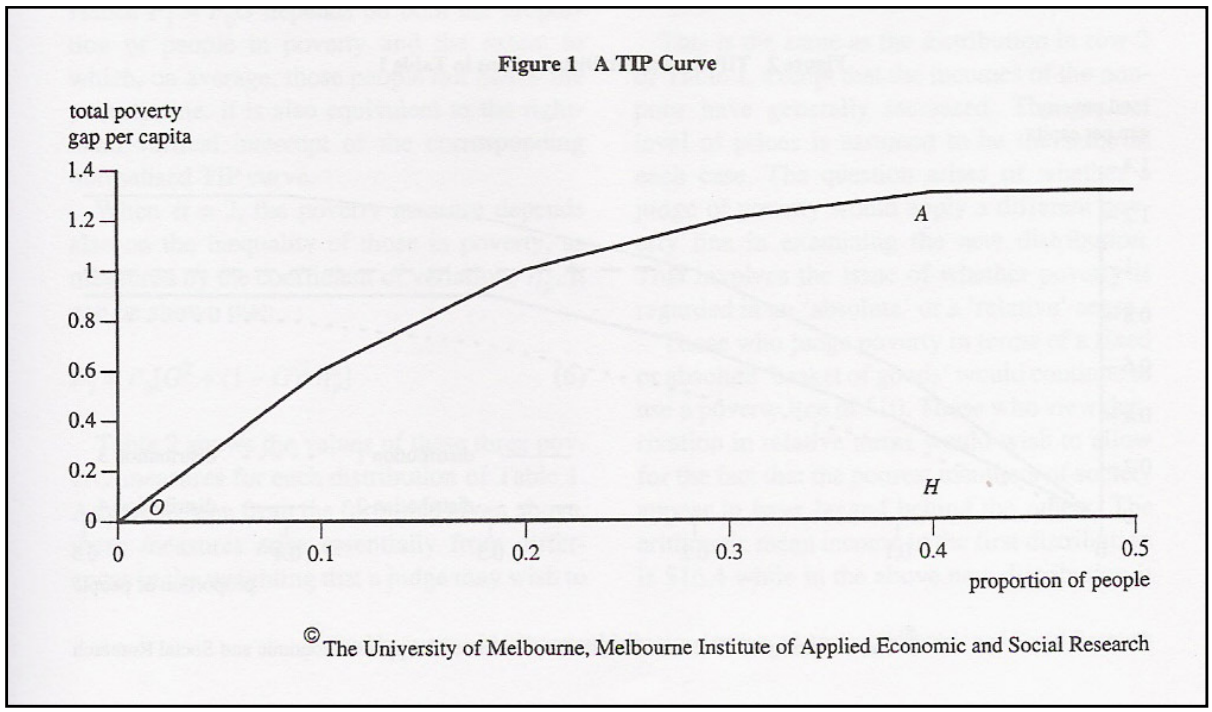
Die Pro Kopf Armutsmessung gibt, wie in Kap. 2.5.2. beschrieben, keine Auskunft über Grad bzw. Abstufungen von Armut. Um die unterschiedlichen Niveaus von Armut darzustellen kann eine TIP Kurve konstruiert werden. Diese gibt Auskunft über drei I’s der Armut Incidence (Vorkommen), Intensity (Intensität) und Inequality (Ungleichheit) (vgl. *Creedy* 2001, S. 17f).

Bei der TIP Kurve wird nicht nur gezeigt, wer in der Bevölkerung unter der Armutsgrenze liegt, sondern auch wo der Einzelne in Relation zu den anderen liegt, und die absolute Zahl, die zur Armutsgrenze zu überwinden ist. Die Konstruktion funktioniert wie folgt:

Anhand des Beispiels der Tab. 4 aus Kap. 2.5.2. wird zunächst definiert, wie viele Menschen unter der Armutsgrenze liegen und diese werden jeweils (kumuliert) in

Relation zur Gesamtbevölkerung gesetzt und in Relation zu ihrer Verursachung zur Armut (die bei 10 $ festgelegt wurde) gesetzt. Nach Reihe 1 sind die ärmsten 10 % (1/10) für 6/10 der Armut pro Kopf verantwortlich, 20% (2/10) für 10/10 (6/10 + 4/10), 30 % (3/10) für 12/10 (6/10 + 4/10 + 2/10), usw. Die daraus entstehende TIP Kurve wird in Abb. 5 gezeigt.

Abbildung 5: TIP Kurve

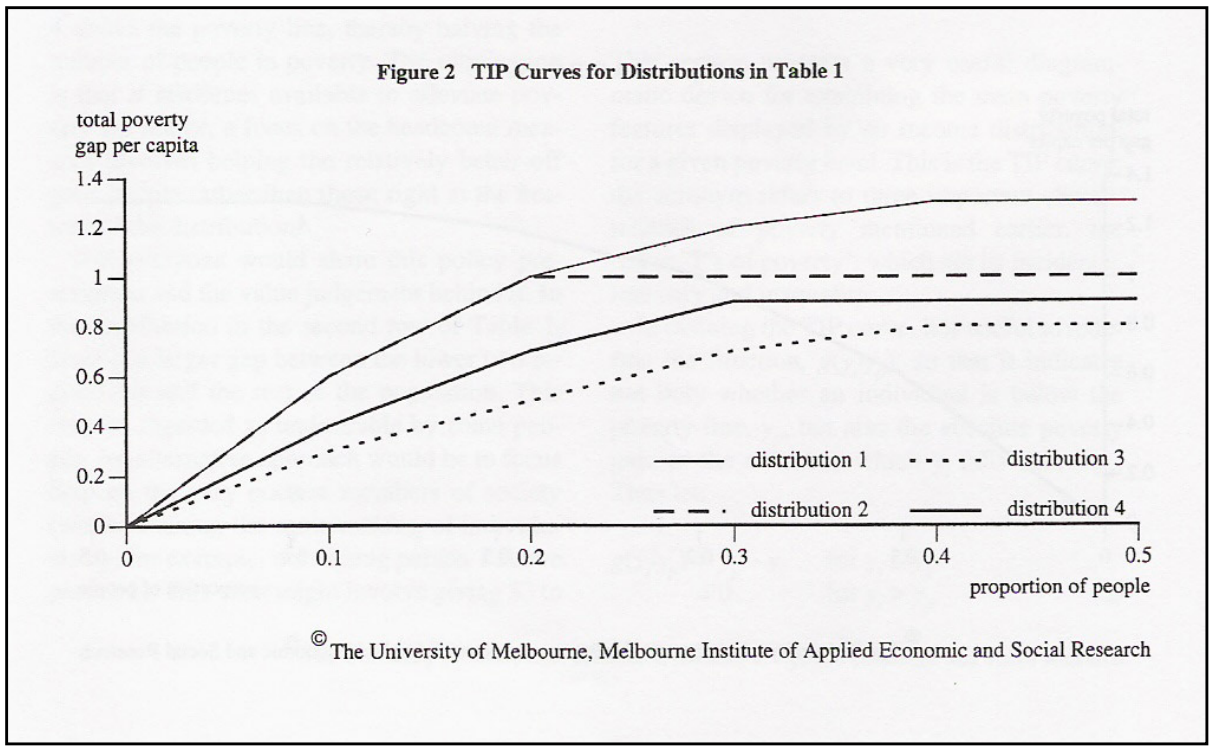


Quelle: *Creedy 2001, S. 17*

Aus der Darstellung lassen sich sowohl die Anzahl der Menschen, die unter der Armutsgrenze leben, als auch die Abstufung ob „sehr arm“ oder „weniger arm“ ableiten. Im Extremfall, wenn alle Menschen unter der Armutsgrenze liegen, ist die TIP Kurve vertikal, wenn alle darüber liegen, ist die Steigung horizontal.

Für das Beispiel der Umverteilung von 5 $ aus Kap. 2.5.2. ergibt sich für die jeweiligen Fälle unterschiedliche Veränderungen bei der TIP Kurve, wie in Abb. 6 dargestellt wird.

Abbildung 6: TIP Kurve mit unterschiedlichen Verteilungen



Quelle: *Creedy 2001, S. 18*

Aus der Darstellung ist gut ersichtlich, dass die Verteilung aus Reihe 2 (s. Tab. 4) die niedrigste Anzahl an pro Kopf Armut beinhaltet. Dabei wird aber auch deutlich, dass die reine pro Kopf Messung alleine zu aussageschwach ist, da daraus keine Aussagen über die Stärke der Armut getroffen werden können. Distribution 3 verläuft eindeutig näher an der Armutslinie, während klar ersichtlich ist, dass bei Distribution 1 die höchste – zahlenmäßig und pro Kopf – Armut besteht.

Für die politischen Entscheider bedeutet das, dass jede für eine bestimmte soziale Gruppe getroffene Maßnahme nicht nur Auswirkung auf die Gruppe selbst, sondern Implikationen auf die Gesamtgesellschaft hat. Vereinfacht: Eine Umverteilung von Person x zu Person y hat auch nachfolgende Auswirkungen auf den sozialen Status von der in dieser Transaktion vordergründig nicht direkt betroffenen Person z.

2.7. Allgemein zu den Messmethoden

Die Herausforderung bei der Messung von Auswirkungen bzw. des Ist-Zustands ist, dass man Steuererhöhungen und Transferleistungseffekte komprimiert widerspiegeln kann. Um überhaupt Modelle von neuen Steuersystemen bzw. Modellierungen bestehender Systeme vornehmen zu können, kommt der Messung von sozio-ökonomischen Komponenten in der Gegenwart eine wichtige Bedeutung zu. Nicht nur für die Abbildung des Status Quo und das Treffen von Aussagen über die Einkommens- und Vermögenszusammensetzung einer Volkswirtschaft, sondern auch, damit für zukünftige Erhebungen und Messungen bei der Erstellung neuer Modelle bereits Aussagen und Prognosen abgegeben werden können, welche Auswirkungen die Maßnahmen bewirken.

Dabei kommt der Güte und Qualität der vorhandenen Daten eine zentrale Bedeutung zu. Oft werden bei der Analyse Daten herangezogen, die nicht für den Untersuchungsgegenstand erhoben wurden und einige Aspekte wie z.B. Haushaltsgrößen, Einkommensarten, Transfers etc. unberücksichtigt lassen. Bei Fehlen von Daten werden oft vereinfachte Annahmen gebildet, die keine hohe Validität besitzen und die Ergebnisse dementsprechend beeinflussen. Zweckmäßig bei den Messungen ist jedenfalls ein Vergleich gleicher Altersgruppen bzw. gleicher Zeiträume, damit gesellschaftliche Veränderungen (Lebensstile, Stellung im Erwerbsprozess, etc.) die Datenqualität nicht zu sehr beeinflussen und falsche Werturteile getroffen werden. Außerdem lässt eine Verwendung ausschließlich von Zahlen keine Rückschlüsse über Ausbildung, Art des Jobs und eingesetzte Arbeitszeit für die Erlangung des bestimmten Einkommens, Haushaltsgröße, Konsum etc. zu.

Sowohl unterschiedliche Messmethoden als auch volkswirtschaftliche Empfehlungen folgen gewissen Werturteilen. Anhand des Beispiels in Kap 2.6.2. wird die Fragestellung klar: Ist es gerechter, diejenigen, die knapp unter der Armutsgrenze liegen, mit Transfers und Subventionen über die Armutsschwelle zu heben oder unterstütze ich mit den Transferzahlungen die ärmsten innerhalb der Armutszone. Bei allen noch so realitätsnahen Prognosen aufgrund von Messungen zu

Einkommen, Vermögen und Armut bleiben in jedem Fall zwei wichtige Komponenten unberücksichtigt: Die Entscheidungen von der durch Ideologie bzw. Werten getriebenen Politik und irrationale Entscheidungen von Menschen in einer Volkswirtschaft.

3. Volkswirtschaftliche Implikationen von Steuererhöhungen bzw. -senkungen

Dieses Kapitel setzt sich mit der Frage auseinander, welche Auswirkungen Steuererhöhungen bzw. Steuersenkungen auf die Volkswirtschaft haben. Dabei werden sowohl zeitnahe Effekte untersucht, als auch langfristige und generationsübergreifende Überlegungen angestellt. Jede Änderung eines bestehenden Systems bringt volkswirtschaftliche Effekte mit sich, die für die später in der Arbeit durchgeführten Berechnungen zu berücksichtigen sind.

3.1. Exkurs zur Neuverschuldung des Staates

In den beiden nachfolgenden Kapiteln wird kurz darauf eingegangen, welche Implikationen von Steuererhöhungen bzw. Steuersenkungen ausgehen können. Dabei implizieren Steuersenkungen bei gleichbleibenden Ausgaben oft eine Erhöhung der Staatschulden und Steuererhöhungen eine Verhinderung von einer Neuaufnahme von Staatsschulden. Zunächst werden die Grundlagen der Finanzierung des Staates beleuchtet, anschließend wird das Modell von David Ricardo bzw. die Weiterentwicklung von Robert Barro vorgestellt, das davon ausgeht, dass sich – mathematisch gesehen – Steuererhöhungen und eine Aufnahme von Staatsschulden langfristig aufkommensneutral zueinander verhalten.

3.1.1. Grundlagen der Neuverschuldung und der Besteuerung in einer Volkswirtschaft

Die ökonomische Sicht von Steuern ist in Kapitel 2. beschrieben. Steuern werden demnach größtenteils für die Finanzierung des Staatshaushaltes verwendet. Wenn die Einnahmen die Ausgaben nicht mehr decken, hat der Staat die Möglichkeit Schulden aufzunehmen, ausgabenseitig einzusparen oder die Einnahmen zur Deckung der Aufwendungen erhöhen. Steuern erhöhen, Ausgaben kürzen oder

Schulden machen sind somit aus politischer Sicht die drei Entscheidungsoptionen. Neben der Veräußerung von Staatsvermögen oder ausgabenseitiger Einschränkungen hat der Staat nur beschränkte Handlungsoptionen[38].

Staatsschulden sind Finanzschulden aus Obligationen, die für die Deckung von Staatsausgaben herangezogen werden. Die Berechnung der periodischen Nettoneuverschuldung ergibt sich aus:

$D` = G – T$

Wobei: D = Staatsverschuldung (Debt), G = Staatsausgaben (Government expenditures), T = Steuereinnahmen (Tax Income)

Das größte Problem bei Nettoneuverschuldung ist der Aufwand für Zinsen von Obligationen aus früheren Perioden. Dabei wird die aktuelle zinspolitische Lage dahingehend berücksichtigt, dass es die folgenden drei Szenarien gibt:

- Entspricht die Wachstumsrate der Volkswirtschaft dem geltenden Zinsniveau, erfolgt die Tilgung der Zinsen aus dem herrschenden Wirtschaftswachstum.
- Liegt das Zinsniveau über der Wachstumsrate der Volkswirtschaft, ist ein Primärüberschuss des laufenden Staatsbudgets zur Deckung der anfallenden Zinsrückzahlungen notwendig.
- Liegt das Zinsniveau unter der Wachstumsrate der Volkswirtschaft ist ein Budgetdefizit sogar ohne reale Auswirkungen möglich und die Schulden können konstant gehalten bzw. automatisch abgebaut werden.

In der Realität haben wir es vorwiegend mit Zinsniveaus über der wirtschaftlichen Wachstumsrate zu tun[39]. Das bedeutet, dass wir es weltweit mit Volkswirtschaften zu tun haben, die ihre Staatsschulden nicht mit Primärüberschüssen decken können und die laufenden Zinsrückzahlungen der Staatsschulden nicht mit den zusätzlichen Einnahmen durch hohes Wirtschaftswachstum decken können. Daher bleibt meistens nur die Option: Steuern erhöhen oder Schulden machen.

[38] vgl. Kap. 2.1.3.
[39] vgl. Rowley 2002, S. XV

3.1.2. Die Entscheidung über Neuverschuldung oder Steuererhöhung

Das grundsätzliche Problem der Staatsverschuldung besteht darin, dass das auf Finanzmärkten aufgenommene Kapital zur Deckung der Staatsausgaben (G) auch eine Rückzahlung fordert, je nach Bonität des betreffenden Staates zu gewissen festgelegten Zinssätzen. Aufgrund der zukünftig anfallenden Zinszahlungen können Staatsschuldtitel in einer nachhaltig denkenden Volkswirtschaft nicht unbegrenzt ausgegeben werden. Durch eine überhöhte Ausschüttung von Staatsschuldtiteln werden sich die Bonitätskriterien des Staates nämlich rasch ändern, die Ausgabe erfolgt dann womöglich unter überhöhten und nicht marktkonformen Zinssätzen, da eine Rückzahlung unter höherer Risikoberücksichtigung stattfindet.

In der Europäischen Union wurden bereits 1991 willkürliche Kriterien, die sich auf keine empirischen oder finanzwissenschaftlichen Gründe beziehen, die so genannten „Maastrichter Stabilitätskriterien“, festgelegt. Diese Kriterien sehen vor, dass der öffentliche Schuldenstand mit 60 % des BIP begrenzt werden muss und das laufende öffentliche Haushaltsdefizit 3 % nicht übersteigen darf. Dem letzteren Kriterium liegt die Annahme zugrunde, dass ein nominelles BIP-Wachstum von 5 % vorherrscht, das durch 2 % Inflation und 3 % realem Wachstum gekennzeichnet ist[40].

In der Praxis wird eine kontroverse Diskussion über realwirtschaftliche Auswirkungen von Kreditfinanzierung oder eine vermehrte Steuerfinanzierung der staatlichen Aufwendungen geführt. Auf der einen Seite herrscht die keynesianische Auffassung, dass eine erhöhte Staatsverschuldung temporär für die kurzfristige Ankurbelung des Wirtschaftsmotors zulässig ist und auf der anderen Seite herrscht die klassische Sicht, wonach eine Erhöhung der Staatsverschuldung bzw. der Steuerquote langfristig aufkommensneutral ist und die kurzfristigen wirtschaftlichen Impulse ausschließlich von künftigen Generationen finanziert werden. Eine detailliertere Auseinandersetzung folgt in den nachfolgenden Kapiteln.

[40] vgl. www.europa.eu 2007

3.2. David Ricardo und seine Äquivalenz der Staatsverschuldung

Im Folgenden wird auf die Theorie von David Ricardo hinsichtlich der Aufkommensneutralität von Staatsverschuldung und Steuererhöhung eingegangen.

3.2.1. Historische Umstände und Theorie

David Ricardo (1772 – 1823) beschäftigte sich mit dem englischen Steuersystem und der Staatsfinanzierung zu Beginn des 19. Jahrhunderts. Neben der Theorie der komparativen Kostenvorteile und der These, dass die Basisgeldmenge einer Volkswirtschaft begrenzt ist, begründete Ricardo die Äquivalenztheorie, die besagt, dass unter gewissen Annahmen Steuererhöhungen bzw. eine vermehrte Aufnahme von Staatsschulden auf lange Sicht gesehen belastungsäquivalent sind und volkswirtschaftlich keinen Unterschied machen.

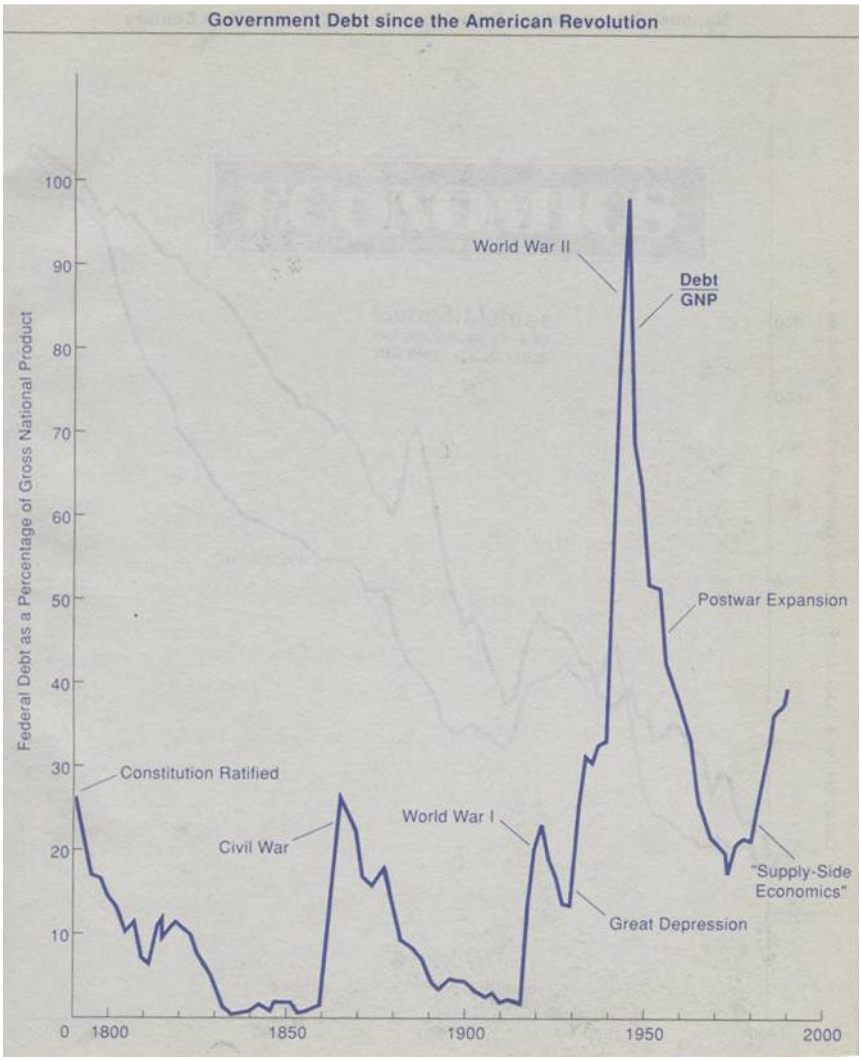
Ricardo legte seinen Ausführungen die Kriegsfinanzierung des 18. und 19. Jahrhunderts zugrunde. Er nahm an, dass die Menschen eines Staates eher daran interessiert sind, was sie **jetzt** an Steuerleistung erbringen müssen, denn sie sehen gleichzeitig nicht die **zukünftigen Auswirkungen** von daraus resultierenden höheren Steuern. Er stellte darüber hinaus fest, dass die vermehrte Ausgabe von Staatsanleihen vor Kriegen der Nation gleichzeitig produktives Einkommen entziehe und untermauerte seine These mit der folgenden Behauptung: „Wenn für die Kosten eines Kriegsjahres 20 Millionen mittels eine Anleihe aufgebracht werden, so entzieht man diese 20 Millionen dem produktiven Kapitale der Nation. Die Million pro Jahr, welche zur Bezahlung der Zinsen dieser Anleihe durch Steuern erhoben wird, geht nur von denen, die sie bezahlen, zu denen über, die sie empfangen, d.h. von dem Steuerzahler zum Staatsgläubiger.“[41] Das bedeutet, die Staatsschulden gehen bildlich von der linken in die rechte Hand, der Körper wird dadurch aber nicht geschwächt. Jedoch werden die Steuern für die Zinstilgung von der Allgemeinheit

[41] Waentig 1923, zitiert nach Ricardo 1821, S. 245

eingehoben, sie gehen in weiterer Folge nicht an den Staat, sondern direkt an die Gläubiger.

Die Auswirkungen von Kriegsfinanzierung durch Staatshaushalte werden in Abb. 7 am Beispiel der USA vom 18. bis ins 20. Jahrhundert veranschaulicht, die die Staatsverschuldung der USA seit der Unabhängigkeitserklärung 1776 darstellt.

Abbildung 7: Entwicklung der Staatsverschuldung der USA seit 1776



Quelle*: Samuelson / Nordhaus* (1992), U1

Aus Abb. 7 lässt sich erkennen, dass vor Kriegen die Staatsschulden stets rasant angestiegen sind.

Um darüberhinaus zu untermauern, dass Menschen nicht mit vollkommener Information handeln, bringt Ricardo ein weiteres Beispiel: „Jemand, der 10.000 £

besitzt, die ihm ein Einkommen von 500 £ bezahlen, aus welchem er jährlich 100 £ für Schuldzinsen zu zahlen hat, ist in Wirklichkeit nur mit 8.000 £ zu bewerten und würde gleich reich bleiben, ob er im Jahre weiter bezahlte, oder ein für allemal 2.000 £ opferte."[42] Die Frage, ob Staatsausgaben durch Schulden oder Steuererhöhungen finanziert werden sollen, ist demnach irrelevant. Damit wird belegt, dass Menschen kurzfristig Erleichterungen sehen bzw. durch geringere Beträge das Gefühl haben weniger besteuert zu werden, als über den Gesamtzeitraum betrachtet. Ricardo selbst war allerdings Zeit seines Lebens von seinen eigenen Ausführungen nicht vollends überzeugt, eine genauere mathematische und analytische Weiterführung seiner Gedanken erfolgte erst mehr als 150 Jahre später durch Robert Barro.

3.2.2. Auswirkungen der Theorie und Beispiele

Unter den von Ricardo festgelegten Annahmen ergibt sich eine neue Perspektive für die Lastverschiebung in der Volkswirtschaft. Eine Veränderung im Zeitpfad der Steuern (jetzt niedrige Steuern, in Zukunft höhere) berühren die privaten Ausgaben nicht, die volkswirtschaftlichen Ersparnisse, Investitionen und die Leistungsbilanz bleiben unverändert, daraus ergibt sich eine Belastungsäquivalenz. Außerdem lässt im Gegensatz zur Besteuerung die Staatsverschuldung das nominal verfügbare gegenwärtige Einkommen unangetastet. Aber: eine zukünftige Belastung durch Zinszahlungen, d.h. eine zukünftige Steuererhöhung bzw. Ausgabenkürzungen sind unabdingbar. Das zukünftige volkswirtschaftliche Einkommen sowie der Barwert des verfügbaren Lebenseinkommens sinken. Das wird anhand des nun folgenden Beispiels gezeigt.

[42] Waentig 1923, zitiert nach Ricardo 1821, S. 250

3.2.2.1. Beispiel Staatsanleihe

Die Ricardo Äquivalenz wird am Beispiel einer einmaligen Steuer (T) mit einer Staatsanleihe mit unbegrenzter Laufzeit in gleicher Höhe verglichen. Die Bürger müssen für alle zukünftigen Perioden jedoch eine Zinssteuer i (T) aufwenden.

$$Z_B = \lim \frac{iT}{(1+i)^n} \quad \frac{(1+i)^n - 1}{i} = T$$

Der Bürger wird bei vollkommener Information und rationaler Verhaltensweise indifferent gegenüber den beiden Möglichkeiten sein, da der Barwert der zukünftigen Zinszahlungen (bei unendlich langem Zeithorizont) ident mit der einmaligen Steuer T ist.

Die beiden Finanzierungsformen unterscheiden sich unter dieser Annahme nur in der Form, nicht aber in der langfristigen wirtschaftlichen Auswirkung. Beide Formen sind unter ökonomischen Gesichtspunkten ident[43].

3.2.2.2. Beispiel Haushalte

Die Budgetbeschränkung der Haushalte kann unter der Annahme

$$C_1 + \frac{C_2}{(1+r)} = Q_1 + \frac{Q_2}{(1+r)} - \left(T_1 + \frac{T_2}{(1+r)} \right)$$

ausgedrückt werden.

Der Konsum (C) über die Lebenszeit entspricht somit dem Gegenwartswert des Outputs (O) abzüglich des Gegenwartswerts der Steuern (T). Solange der

[43] vgl. Scherf 2007, S. 40

Gegenwartswert der Steuern unverändert bleibt, spielt der Zeitpfad der Steuern für die Budgetbeschränkung der Haushalte keine Rolle.

Wenn jedoch die gegenwärtigen Steuern T_1 um ΔT gesenkt werden und zukünftige Steuern T_2 um $(1 + r) \Delta T$ angehoben werden, ergibt sich folgendes Bild:

$$\Delta T_1 + \frac{\Delta T_2}{(1 + r)} = -\Delta T + \frac{(1 + r) \Delta T}{(1 + r)} = 0$$

Trotz Senkung der gegenwärtigen Steuern und Erhöhung des laufenden verfügbaren Einkommens werden vorausschauende Haushalte ihr derzeitiges Konsumniveau C_1 nicht ändern, denn die Steuersenkung berührt nicht ihr Einkommen auf die Lebenszeit, da die Steuern erst zukünftig eingehoben werden – als Ausgleich zur gegenwärtigen Verringerung. Im Zuge dessen wird eher die Sparquote zunehmen, die Haushalte sparen ihr Einkommen, um damit zukünftige Steuererhöhungen bezahlen zu können[44].

3.2.2.3. Beispiel Staatshaushalt

Wir gehen davon aus, dass der Staat keine Nettoschulden hat und wir zwei Perioden zum Vergleich heranziehen. Die Theorie Ricardos, dass sich Ausgaben und Einnahmen über die Zeit ausgleichen, lässt sich anhand von folgendem Beispiel zeigen:

Periode (1): $D^g_1 = G_1 + I^g_1 - T_1$

Periode (2): $D^g_2 = D^g_1 + rD^g_1 + (G_2 + I^g_2 - T_2)$

Nach Kombination der beiden Gleichungen ergibt sich folgende Darstellung:

[44] vgl. Sachs 1995, S. 261f

$$(3)\ G_1 + I^g_1 + \frac{G_2 + I^g_2}{(1+r)} = T_1 + \frac{T_2}{(1+r)} + \frac{D^g_2}{(1+r)}$$

Es wird gezeigt, dass bei gegebenem zeitlichem Profil des staatlichen Konsums (G_1 und G_2), der staatlichen Investitionen (I^g_1 und I^g_2) und der Verschuldung in Periode 2 (D^g_2) der Zeitpfad des Konsums (C_1 und C_2) von jenen der Steuern (T_1 und T_2) unabhängig ist.

Aus der Budgetbeschränkung des Staates (1) wird gezeigt, dass für gegebene Werte von G_1, G_2, I^g_1, I^g_2 und D^g_2 der Gegenwartswert der Steuern ebenfalls vorgegeben ist. Die Budgetbeschränkung der Haushalte ist also nicht vom Zeitpfad der Steuern, sondern von deren Gegenwartswert abhängig. Daher haben Änderungen von T_1 und T_2, die $T_1 + T_2/ (1+r)$ aufrechterhalten, keinen Einfluss auf intertemporale Budgetbeschränkungen.

Jetzt nimmt man an, dass der Staat jede Periode mit einem ausgeglichenen Budget beginnt $G_1 + I^g_1 = T_1$ und $G_2 + I^g_2 = T_2$. Der Staat senkt die Steuern T_1 um ΔT ohne seine Ausgaben zu verändern. Die öffentliche Schuld wird vorerst um diesen Betrag zunehmen, in der folgenden Periode müssen die Steuern allerdings um $\Delta T (1 + r)$ angehoben werden, um einen Anstieg der Schulden zu verhindern[45].

3.2.3. Fazit Ricardo-Äquivalenz

Unter den gegebenen Annahmen Ricardos findet bei der Ausgabe von Staatsschuldtiteln eine Lastenverschiebung der Steuerlast in die Zukunft statt. Steuern und Staatschulden verhalten sich demnach aufkommensneutral. Außerdem wird über den lebenslangen Zeithorizont der Konsum der Haushalte nicht beeinflusst, da zukünftige Steuerlasten bereits in der Gegenwart antizipiert werden.

[45] vgl. Sachs 1995, S. 261f

Die Transparenz der Wirklichkeit wird durch die so genannte Staatsschuldillusion, d.h. die Finanzierung der Staatsausgaben durch Verschuldung und eine Verschiebung der Finanzierung in die Zukunft, somit verhindert. Die Bürger halten sich in der Gegenwart reicher, als sie tatsächlich sind, weil sie die zukünftigen Belastungen verdrängen.

Unberücksichtigt sind in diesem Zusammenhang aber die automatischen Stabilisatoren der Volkswirtschaft. Zum Beispiel werden durch etwaige höhere Beschäftigung auch mehr Steuern und höhere Beitragszahlungen der Beschäftigten nicht berücksichtigt.

3.3. Barro-Ricardo-Äquivalenz

3.3.1. Weiterentwicklung Ricardos Theorie durch Robert Barro

1974 wurde die Theorie Ricardos durch den US-amerikanischen Ökonomen Robert Barro mathematisch weiterentwickelt. Auch Barro hat festgestellt, dass für die Aufbringung für die Schuldentilgung zukünftige Steuererhöhungen unerlässlich sind. Außerdem erweitert Barro die Theorie durch einen starken intergenerationellen Transfer, d.h. die Neutralisationswirkung wird dadurch erreicht, dass die Bürger für ihre nachfolgende Generation sparen und Geld weitergeben (z.B. durch Erbe) und dadurch diese zukünftigen Ausgaben bereits zu ihren Lebzeiten antizipieren[46].

Barro untersucht in seiner Arbeit „Are government bonds net wealth?“[47] Auswirkungen von Staatsanleihen auf den individuellen Wohlstand in einer generationenübergreifenden Gesellschaft unter folgenden Annahmen und Voraussetzungen:

- **Es existiert ein perfekter Kapitalmarkt:** Barro geht davon aus, dass alle Marktteilnehmer ihre individuellen Entscheidungen aufgrund der gleichen, allgemein bekannten Erwartungen über die Zukunft treffen, die Soll- und

[46] vgl. Wolan 2005, S. 8
[47] vgl. Barro 1974, S. 1095-117

Habezinsen identisch sind, Kredite in unbegrenzter Höhe zur Verfügung stehen und keine Transaktionskosten (Informationsbeschaffung, Abwicklungskosten etc.) anfallen.

- **Steuern werden als Pauschalsteuern eingehoben:** In der Besteuerung sind keine einkommensabhängigen Variablen eingebaut. Jedes Individuum wird pauschal besteuert.
- **Individuen haben einen unendlich langen Zeithorizont**: Die Menschen antizipieren in Bezug auf ihre Finanzen ihren eigenen Tod nicht. **Individuen antizipieren ihre zukünftige Steuerlast**, das heißt sie sparen zu Lebzeiten und **Staatsausgaben folgen einem gegebenen Zeitpfad**, das heißt, sie entwickeln sich kontinuierlich.

Barro kommt zu dem Schluss, dass Staatsanleihen nicht den Wohlstand erhöhen, Änderungen in der Kredit- / Steuerfinanzierung haben keinen Einfluss auf die Nachfrage, Zinsraten oder die Vermögensbildung. Außerdem führt eine Erhöhung der Staatsverschuldung zu erhöhtem Sparaufkommen, da rationale Individuen zukünftige Steuerverpflichtungen erwarten – diese werden bereits durch intergenerationelle Transfers abgegolten.

Das Ricardo-Barro-Äquivalenztheorem besagt, dass der Anteil der Schuldenfinanzierung an den öffentlichen Ausgaben nicht bedeutend ist, die Wohlfahrt der Bürger wird dadurch nicht beeinflusst, es wird lediglich zukünftiges volkswirtschaftliches Einkommen in die Gegenwart verschoben. Darüber hinaus führt heutige Staatsverschuldung per se zu Konsumverzicht (Sparen für die Zukunft).

3.3.2. Allgemeine Kritik an den Annahmen

Allgemeine Kritik richtet sich einerseits an die in der Praxis nicht anwendbaren Annahmen. Ein perfekter Kapitalmarkt ist in der Realität schwer vorstellbar. Darüberhinaus müsste bei den Annahmen davon ausgegangen, dass alle Individuen in der Volkswirtschaft gleich behandelt werden, was in der Realität in keiner Volkswirtschaft vorherrscht. Es gibt unterschiedliche Zinssätze für unterschiedliche

Individuen. Der Staat kann unter Umständen Kapital zu weitaus besseren Konditionen anschaffen, als das Private oder Unternehmen tun können. Selbst unter Privaten sehen von Banken berechnete Bonitätskriterien eine unterschiedliche Behandlung einzelner Gruppen vor. Hinzu kommt, dass bei Steuersenkung und Kreditaufnahme eher die wohlhabende Bevölkerung Staatsanleihen zeichnen, eine Steuersenkung wirkt für sie dabei wie ein zinsgünstiger Kredit. Das übrig geblieben Mehr an Kapital kann am Finanzmarkt veranlagt werden und dadurch Zinsen lukriert werden.

Durch die Annahme der starken intergenerationellen Verknüpfung werden den Individuen sehr altruistische Motive unterstellt. Nicht jedes Individuum hat Nachkommen bzw. legt das Geld auch für diese auf die Seite. Gerade bei der Beachtung des heutigen gesellschaftlichen Trends, im Alter das Geld eher auszugeben und nicht unbedingt für die nachfolgenden Generationen zu sparen, ist diese Annahme zu prüfen.

Bei der Betrachtung der Annahmen bleiben folgende Punkte gänzlich unberücksichtigt:

- Kinderlose Personen, zu deren Lebzeiten die Verschuldung zugenommen hat
- Personen, denen das Wohl ihrer Nachkommen mehr oder weniger egal ist
- Personen die wahrnehmen, dass es ihren Kindern besser als ihnen selber geht
- Personen, die aus liquiden Möglichkeiten nicht sparen können
- Politiker und finanzpolitische Entscheidungen

3.4. Spezielle Kritik, Empirische Erfahrung und Ausblick

Abschließend werden die wesentlichsten Kernaussagen der Kritikpunkte an Barros Theorie von bekannten Ökonomen vorgestellt.

3.4.1. Kritik von Martin Feldstein

Feldstein[48] kritisiert vor allem, dass die Annahmen durch viel zu viele Unsicherheitsfaktoren unterminiert werden. Eine Erhöhung der Staatsausgaben bringe sehr wohl kurzfristigen Wohlstand für die derzeitige Generation, räumt aber ein, dass dadurch Verbindlichkeiten für die nachfolgenden Generationen entstehen.

Ein Hauptkritikpunkt ist, dass Faktoren wie Wirtschaftswachstum, technischer Fortschritt und Bevölkerungsentwicklung in der Theorie unberücksichtigt bleiben. Feldstein stellt außerdem die Theorie auf, dass sich eben aufgrund des außer Acht lassen dieser Variablen mögliche positive Auswirkungen unberücksichtigt bleiben.

Bei der Annahme, dass die Zinsraten der Staatsanleihen (r) kleiner sind als das Wirtschaftswachstum (g) muss der Staat theoretisch keine Zinsen zahlen, da das Wirtschaftswachstum größer ist; im Gegenteil: weitere Staatsanleihen können gezeichnet werden. Das Verhältnis Schulden zu nationalem Einkommen wird sich daher nicht vergrößern. Die derzeitige Generation profitiert aus diesen Transferzahlungen und weiß genau, dass die kommende Generation nicht belastet wird, das hat auch einen Anstieg des Konsums (C) zur Folge. Diese Annahme erscheint analytisch praktisch, ist empirisch aber falsch. Bei einem geringeren Zinssatz als dem Wirtschaftswachstum impliziert das, dass Vermögen ineffizient angehäuft wird. Dadurch wäre der zukünftige Bedarf an Steuern gleich null, Sparvolumen würden sich auflösen, eine Folge davon wäre der Anstieg der Zinsrate (r) in Richtung Wirtschaftswachstum (g).

Beim umgekehrten Fall r > g wird die These Barros allerdings nicht widerlegt, eine rationales Verhalten der Individuen käme aber laut Feldstein dennoch nicht in Frage

[48] vgl. 1976, 331-6

3.4.2. Kritik von James M. Buchanan

Buchanan[49] kritisiert vor allem die Annahmen zum eingeschränkten Konsum durch die Antizipierung des Vermögens für die Zukunft. Wenn die Absicht bestehe, den Konsum anzukurbeln wäre eine Ausschüttung von mehr Geld in die Volkswirtschaft eine weitaus einfachere Vorgehensweise und stellt fest, dass Personen, die Staatsanleihen zeichnen, ihren Konsum per se einschränken müssen. Weiterer Kritikpunkt ist, dass Staatsanleihen mit privaten Anbietern am Finanzmarkt konkurrieren und durch eine überhöhte Ausschüttung an Staatsanleihen zu crowding out Effekten privater Anbieter kommen könnte.

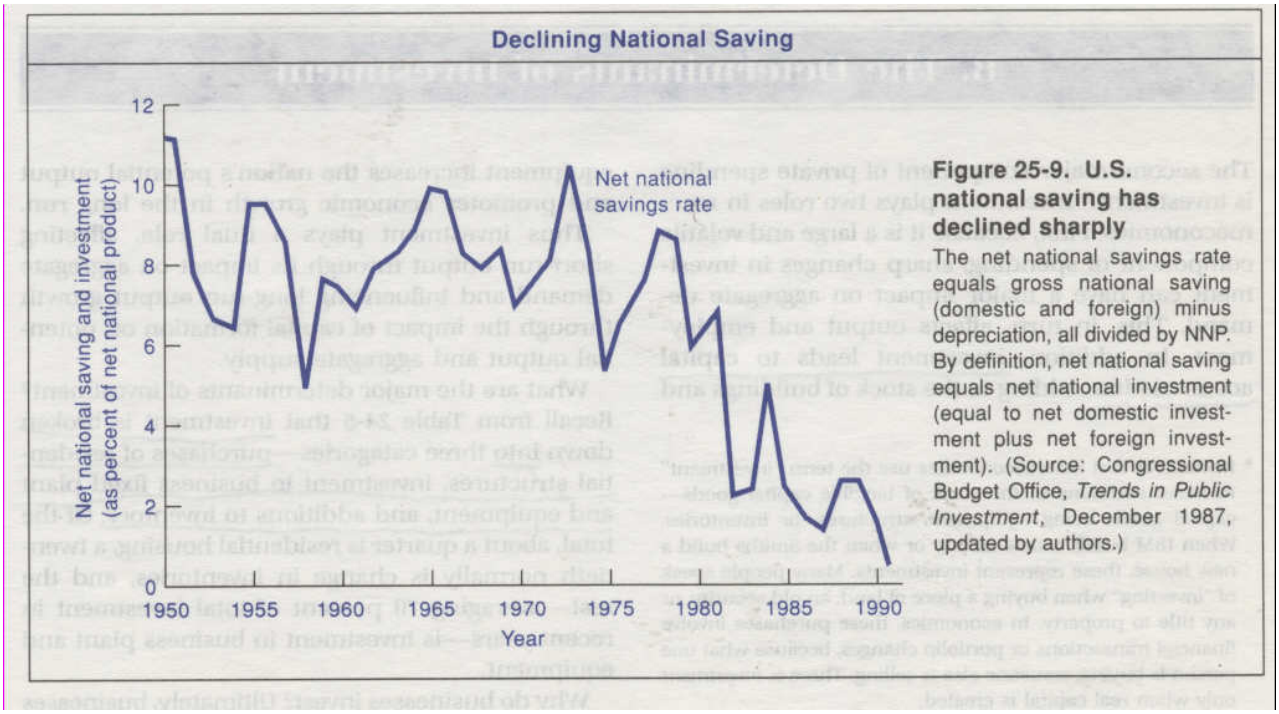
Außerdem sieht Buchanan, dass auch Entscheidungen von Politikern unter populistischen Gesichtspunkten getroffen werden. Politiker sind Steuererhöhungen, die als unpopulär wahrgenommen werden eher abgeneigt, als die Staatsverschuldung zu erhöhen.

3.4.3. Empirische Erfahrungen und Schlussfolgerung

In zahlreichen empirischen Untersuchungen wurden Nachforschungen angestellt, ob sich die Ricardo-Barro-Äquivalenztheorie in der Realität bewahrheitet. Die Volkswirtschaft der USA in den 1980er Jahren wurde hinsichtlich der Aussagen von Barro untersucht. Abb. 8 zeigt die nationale Sparquote der USA.

[49] vgl. 1976, S. 337-42

Abbildung 8: Nationale Sparquote der USA seit 1950



Quelle*: Samuelson / Nordhaus (1992), S. 445*

Die Steuersenkungen und die gleichzeitige hohe Neuverschuldung im Zuge der „Reaganomics“ in den USA in den achtziger Jahren des 20. Jahrhunderts hätte nach Barros Theorie zu einem Anstieg der Sparquote führen müssen. Aus Abb. 8 lässt sich jedoch herauslesen, dass die Sparquote hingegen dramatisch gesunken ist.

Seit dem Artikel von Robert Barro 1974 gibt es zahlreiche wissenschaftliche Auseinandersetzungen und viele empirische Studien, die die Gültigkeit der Äquivalenztheorie ambivalent sehen. Die Barro-Ricardo-Äquivalenz ist an Annahmen geknüpft, die in der heutigen Realität im Vergleich zum „Nachtwächterstaat“ des 18./19. Jahrhunderts unrealistisch erscheinen. Die Haushalte tendieren im Allgemeinen zu Staatsverschuldung denn zu höheren Steuern und die Politik entscheidet dementsprechend „populistisch“. Die Annahmen sind auch an eine Reihe von Unsicherheiten geknüpft. Die zukünftigen Entscheidungen des Staates können von den Haushalten nicht vorhergesehen werden, voraussichtliche zukünftige politische Maßnahmen müssten von den Haushalten richtig antizipiert werden. Staatsverschuldung ist nicht mehr ein nationales Problem nach dem Motto „we owe it ourselves“, sondern ist mit ausländischen Staatsschulden verbunden, ein Alleingang

von kleinen Volkswirtschaften in der Steuer und Finanzpolitik wird immer schwieriger. Weiters können zukünftige höhere Steuern durch Staatsverschuldung auch durch Ausgabenkürzungen auf staatlicher Seite antizipiert werden.

Die Barro-Ricardo-Äquivalenztheorie stellt allerdings einen Ausgangspunkt für weiterführende volkswirtschaftliche Analysen und eine tiefer gehende Beschäftigung mit langfristigen finanzpolitischen Maßnahmen dar.

Für eine langfristige und nachhaltige Gestaltung von Steuersystemen empfiehlt sich, als Politiker auch diese Theorie in Betracht zu ziehen, bevor ausschließlich Einzelmaßnahmen mit kurzfristiger Wirkung beschlossen und verabschiedet werden.

4. Grundlagen eines gerechten Steuersystems

4.1. Anforderungen an ein effizientes, gerechtes, und praktisch implementierbares Steuersystem

In einer Volkswirtschaft hat der Staat maßgeblichen Gestaltungsspielraum in Bezug auf die Primärverteilung. Sei es als Nachfrager auf dem Arbeits- und Kapitalmarkt oder durch Investitionen in die Infrastruktur. Somit beeinflusst der Staat direkt und indirekt volkswirtschaftliche Produktionsfaktoren[50].

Nach Kruschwitz et al.[51] muss ein Steuersystem wirtschaftlich effizient, sozial gerecht und praktisch implementierbar sein.

Als **wirtschaftlich effizientes Steuersystem** gilt es, wenn jedes Wirtschaftssubjekt so besteuert wird, das sich eine wohlfahrtsmaximierende[52] Wirkung einstellt. Wenn der freie Markt bei der Besteuerung nicht ausreichend Voraussetzungen schafft, soll der Staat lenkend eingreifen dürfen. Zusätzlich soll eine entscheidungsneutrale Besteuerung angestrebt werden, d.h., dass Steuern keinen Effekt auf ökonomische Handlungen haben. Entscheidungen über Investitionen oder Konsum sollen also nicht ausschließlich von der Besteuerung beeinflusst werden.

Sozial gerecht gilt ein Steuersystem, wenn ausreichend **horizontale und vertikale Gerechtigkeit[53]** gegeben ist. In Bezug auf das Steuersystem äußert sich diese Gerechtigkeit im Leistungsfähigkeitsprinzip. Das heißt, dass Bezieher gleich hoher Einkommen auch gleich hoch besteuert werden sollen. Andererseits sieht die vertikale Gerechtigkeit vor, dass das leistungsstärkere Subjekt stärker bei der

[50] vgl. Nowotny, 1996, S. 624
[51] vgl. 2002, S. 1
[52] In der Wohlfahrtsökonomie sind eine Reihe von Kriterien für die Berechnung bzw. Messung von Wohlfahrt entwickelt worden. Z.B.: das Pareto-Optimum, das Samuelson Kriterium, das Kaldor-Hicks-Kriterium u.a.; vgl. dazu auch Hagel 1993, S. 14-24
[53] Weitläufig werden horizontale und vertikale Gerechtigkeit als einzige Faktoren für das Vorhandensein von Gerechtigkeit in einem Steuersystem angenommen. Um das Leistungsfähigkeitsprinzip mit anderen Gerechtigkeitstheorien zu erweitern, erfolgt eine intensivere Auseinandersetzung mit weiteren Gerechtigkeitsansätzen in Kap. 4.2.

Besteuerung heranzuziehen ist. Diese Grundannahme sagt aber noch nichts über die entsprechende Höhe bzw. Ausgestaltung der höheren Besteuerung aus.

Als **praktisch implementierbar** gilt ein Steuersystem, wenn es administrativ effizient (niedrige Steuerbefolgungskosten wie Verwaltungskosten, korrekte Deklarierung des Einkommens, Kosten der Steuerhinterziehung) und politökonomisch durchsetzbar ist.

4.2. Gerechtigkeitsansätze und Gerechtigkeitsentwicklung

Die Auseinandersetzung mit der Frage nach Gerechtigkeit eines Gemeinwesens geht bis in die Antike auf Aristoteles und Platon zurück. Aristoteles differenziert Gerechtigkeit in eine ausgleichende und distributive Komponente und hält sie für den Maßstab für angemessenes Verhalten. Platon stellte das Wohl des Ganzen in den Mittelpunkt. Erst mit Hobbes wurde der Begriff der Gerechtigkeit weg vom tugendhaften Ansatz hin zu einem prinzipientheoretischen Ansatz definiert. Gerechtigkeit wird dabei stark mit dem Rechtssystem in Verbindung gebracht. Durch Zusammenspiel von Gesetzgebung, Jurisdiktion und Rechtsdurchsetzung wird die Grundlage für Gerechtigkeit gelegt. Gerechtigkeit fällt damit vorerst nur mit Rechtsgleichheit zusammen[54]. In Kants Ausführungen wird das Gebot der Verteilungsgerechtigkeit bereits erfüllt, wenn man sich an die staatlichen Gesetze hält und gleichzeitig die Rechte der anderen respektiert: „Der Staat, das System der öffentlichen Gerechtigkeit, gewährt allen Rechtssicherheit; jeder hat unterschiedslos ein Recht auf Gerechtigkeit, auf Staat, auf Rechtssicherheit. Der Rechtsstaat macht keinerlei Unterschiede; sein ideal ist die arithmetische Gleichheit“[55].

Die Frage nach sozialer Gerechtigkeit und gerechter Vermögensverteilung nimmt in allen ideologischen Theorien, angefangen bei der christlichen Soziallehre bis hin zum Marxismus einen zentralen Stellenwert ein. Bei der Diskussion über Gerechtigkeit handelt es sich nicht zwangsläufig um eine objektive Betrachtungsweise: Gerechtigkeitsurteile sind stets subjektiv. Im Vergleich zu ökonomischen

[54] vgl. Kersting 2000, S. 49-52
[55] vgl. Kersting 2000, S. 46

Berechnungen handelt es sich bei der Auseinandersetzung mit Gerechtigkeit um deskriptive und nicht normative Ansätze[56].

In abstrakter Form kann Gerechtigkeit wie folgt definiert werden: Gerechtigkeit bedeutet, „dass Personen das bekommen, worauf sie ein Anrecht, einen berechtigten Anspruch haben, aufgrund dessen, wer sie sind, und was sie getan haben.“[57] Allerdings bleibt auch hier offen, auf was genau Personen ein Anrecht haben. Die Grundregel der Verteilungsgerechtigkeit (jeder hat das Recht gleich behandelt zu werden wie andere, die mit ihm vergleichbar sind) lässt auch offen, wie genau man die Vergleichbarkeit bemessen kann und wo die gleiche Behandlung vergleichbarer Personen bestehen soll. Hinzu kommt, dass Gerechtigkeitsbeurteilungen von verschiedenen Personen bzw. Gruppen unterschiedlich ausfallen und interpretiert werden können[58]. Entscheidend für Gerechtigkeitsurteile von Menschen kann also stark von der Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe (z.B. Vermögend vs. nicht vermögend, Marxist vs. Kapitalist, etc.) beeinflusst werden.

Daraus lässt sich schließen, dass das Gerechtigkeitsempfinden sehr stark von Werturteilen abhängig ist. Unterschiedlich geprägte Weltanschauungen bedingen unterschiedliche Ausprägungen von Gerechtigkeitsempfinden. Das äußert sich exemplarisch in der Auslegung von Gesetzen, gesellschaftlichen Normen wie Umverteilung und der politischen Gestaltung von staatlichen Systemen wie dem Sozial- oder Steuersystem. In Bezug auf eine steuerliche Umverteilung, die „gerechte Eingriffen“ begründen möchte, muss darauf geachtet werden, wer von einer Umverteilung profitiert und – wenn nicht alle gleichermaßen profitieren – ob diese Veränderung auch gerechtfertigt ist. Zahlreiche Theorien versuchen zu begründen, was unter welchen Gesichtspunkten als gerecht anzusehen ist[59].

In den folgenden Kapiteln wird auf vier Gerechtigkeitsmodelle bzw. -theorien eingegangen, die für die später untersuchten Unternehmensbesteuerungsmodelle als Maßstab für eine Beurteilung ihrer Gerechtigkeitsausprägung herangezogen

[56] vgl. Mikula 2002, S. 257f.
[57] Cohen 1986; Lerner 1991, Mikula 2001a zit. nach Mikula 2002, S. 258
[58] vgl. Mikula 2002, S. 258
[59] vgl. Eichler 2001, S.60f

werden. Dabei wird zunächst auf das Prinzip der Gleichheit unabhängig von der Leistungsfähigkeit als Gerechtigkeit eingegangen. Dem gegenübergestellt werden die Grundzüge des Leistungsfähigkeitsprinzips. Darauf aufbauend folgt die Theorie von Rawls, die versucht vorherrschende Ungerechtigkeiten zu begründen und unter gewissen Umständen auch zuzulassen und schließlich Nozicks „entitlement theory", die den Staat nur als minimalistischen Eingreifer in das gesellschaftliche Geschehen sieht und die Leistung des Einzelnen – speziell der oberen Schichten – stärker in den Mittelpunkt rückt. Abgesehen von diesen vier untersuchten Ansätzen gibt es natürlich eine Vielzahl an Theorien und Erweiterungen der bestehenden Theorien[60], die für die vorliegende Arbeit in Bezug auf die Gestaltung von Steuersystemen jedoch nicht herangezogen werden können.

4.2.1. Annahme 1: Gerechtigkeit nach dem Gleichheitsprinzip

Da für die nachfolgende Untersuchung die Frage nach der Verteilung von Gütern (in diesem Fall des Steueraufkommens bzw. der Leistungsfähigkeit) relevant ist, wird zunächst die Annahme getroffen, dass alle Subjekte gleich behandelt werden. Nach dem Gleichheitsprinzip müsste eine gerechte Verteilung an Gütern so ausgelegt sein, dass alle Menschen ein gleiches Recht auf eine Menge an Gütern haben und diese auch bekommen sollen. Eine Regel für die Verteilung könnte dann so aussehen: „Verteile allgemein zugängliche und begehrte Güter so, dass alle Personen im Gültigkeitsbereich der Verteilung gleich viel davon bekommen." [61]

Wenn Gerechtigkeit alleine auf Gleichheit bezogen wird, dann definiert die Gleichheit (alle sind gleich und werden gleich behandelt) die Gerechtigkeitsvorstellung. Alle Abweichungen von dem Grundpostulat, dass Gerechtigkeit mit Gleichheit gleichzusetzen ist, müssten demnach mit bestimmten Kriterien begründet werden. In folgenden Bereichen können also Gleichheitsvorstellungen angenommen werden. „Gerechtigkeit als Gleichheit bezieht sich auf den **wirtschaftlichen Bereich** und meint dann einen gleichen Anteil am Wohlstand, auf den **gesellschaftlichen**

[60] siehe dazu z.B.: Sen 1978, Dworkin 1984, Nagel 1986, 1991, Parijs 1995, Ackermann / Alscott 1999 et al.
[61] vgl. Eichler 2001, S. 61f

Bereich und meint dann einen gleichen sozialen Status, auf den **politischen Bereich** und meint dann gleiche Chancen beim Zugang zu öffentlichen Ämtern sowie den **rechtlichen Bereich** und meint dann rechtliche Gleichheit vor dem Gesetz."[62]

Bei der Betrachtung von Gerechtigkeit als Gleichheit bezieht sich die Betrachtungsweise vor allem auf die Ausgangsausstattung der Menschen in einer Gesellschaft bezogen auf Rechte und Güter. Eine weitergehende Diskussion über Gerechtigkeit beschäftigt sich mit den Themenfeldern und Unterscheidungen der Leistungsgerechtigkeit, Besitzgerechtigkeit und Verteilungsgerechtigkeit[63].

Interessant ist in diesem Zusammenhang die Betrachtungsweise, ob bei der Umsetzung einer des „Gleichheit als Gerechtigkeit"-Ansatzes durch die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes bereits erfüllt ist oder nicht. Folgend, dass es bei der Theorie sehr wohl um die allgemeine Verteilung der Güter geht und dass es auch bei der Anwendung eines gleichen – einheitlichen – Steuersatzes, der für alle gilt, nominelle Ungleichheiten bleiben, kann streng genommen nicht von Gerechtigkeit ausgegangen werden. Für die spätere Untersuchung der Gerechtigkeit als Gleichheit bei der Besteuerung der Steuersubjekte, werden demnach folgende Kriterien herangezogen.

- **Kriterium 1:** Personen bzw. Unternehmen, deren Einkommen nominell über dem Durchschnittseinkommen liegen, müssen den Betrag über dem Durchschnitt an die Beitragsgruppen unter dem Durchschnitt (in Form von Steuern) umverteilen um eine vollkommene Gerechtigkeit zu erreichen. Die Beitragszahler unter dem Durchschnitt haben demnach keine Steuerabgaben zu leisten.

An dieser Stelle muss erwähnt werden, dass dieser „Gleichheit als Gerechtigkeits"-Ansatz mehr eine allgemeingültige Grundannahme in Hinblick auf die folgenden Gerechtigkeitsbetrachtungen versteht. Diese Annahme der völligen Gleichheit der Individuen wird mit den in den nächsten Kapiteln folgenden Theorien erweitert bzw. durch die Aufstellung von Regeln bzw. Annahmen weiterentwickelt. In der Untersuchung der realen Steuerbeispiele in Kapitel 7. trifft das Kriterium auf keines

[62] Weise 2002, S. 53
[63] vgl. Weise 2002, S.53

der untersuchten Steuersysteme zu. Der Gleichheitsansatz bildet quasi als kontrafaktischer Begriff vielmehr die Basis für die nachfolgenden Theorien des Gerechtigkeitsbegriffes.

4.2.2. Annahme 2: Leistungsfähigkeitsprinzip und Gerechtigkeit bezogen auf Steuern

Generell kann das Leistungsfähigkeitsprinzip in Bezug auf eine gerechte Besteuerung wie folgt definiert werden: „Gleichermaßen leistungsfähige X sollen gleich viel Steuer zahlen (HG). Leistungsfähigere X sollen mehr zahlen als weniger Leistungsfähige (VG).“[64] Diese Definition beinhaltet zwei Teile, nämlich die Horizontale Gerechtigkeit (HG) und die Vertikale Gerechtigkeit (VG) und folgt damit der Definition der schon bei Aristoteles behandelten formalen Gleichheit, die „gleiches gleich und ungleiches ungleich zu behandeln“[65], fordert.

Was allerdings unberücksichtigt bleibt, ist die Antwort auf die Fragen, was mit Leistung gemeint ist, nach welchen Kriterien Ungleichheit definiert werden soll und in welchem Maß Ungleichheit behandelt werden soll. Die für die spätere Untersuchung aufgestellten Kriterien orientieren sich also an der reinen Tatsache, ob auf horizontale und vertikale Gerechtigkeit Rücksicht genommen wird, gibt aber keine Wertung zu Höhe, Art und Umfang der Umsetzung speziell der vertikalen Gerechtigkeit. Problemfelder ergeben sich ebenfalls in der Bewertung der horizontalen Gerechtigkeit. Bezogen auf die Besteuerung und die reine Konzentration auf die Bewertung des laufenden Einkommens aus einer Periode bleiben dabei doch für eine Bewertung wesentliche weitere materielle Faktoren (Vermögen, Erbe, Haushaltszugehörigkeit etc.) sowie immaterielle Faktoren (Bildung, Religionszugehörigkeit, Geschlecht, Umfeld etc.) unberücksichtigt.

Für die Untersuchung der Ausprägung des Steuersystems hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips werden vereinfacht die folgenden Kriterien herangezogen.

[64] Sturn 2002, S. 308
[65] Sturn 2002, S. 308

- **Kriterium 1:** Personen bzw. Unternehmen, die denselben zu versteuernden Betrag erwirtschaften, werden bei gleich erwirtschafteter Beitragshöhe auch gleich besteuert.
- **Kriterium 2:** Personen bzw. Unternehmen, die einen höheren zu versteuernden Betrag als andere erwirtschaften, haben auch einen höheren Beitrag in Relation zu ihrer Leistungsfähigkeit an Steuern abzuführen.

4.2.3. Annahme 3: Utilitarismus und Gerechtigkeitstheorie von Rawls in Bezug auf die Volkswirtschaft (Gerechtigkeit als Fairness)

Der US-amerikanische Philosoph John Rawls (1921 – 2002) baut seine Gerechtigkeitstheorie auf der bis in die siebziger Jahre des 20. Jahrhunderts vorherrschende Vorstellung des Utilitarismus als Gerechtigkeit in der Gesellschaft auf. Utilitarismus definiert Gerechtigkeit durch alle Maßnahmen, die größtmögliches Glück für Alle vermehren und Schaden verringern. Da Utilitarismus vor allem die Ergebnisse von gesetzten Maßnahmen auf einen Zuwachs an Nutzen bzw. Schaden vergleicht, ist es auch kaum möglich, Ergebnisse ohne direkten Vergleich nach deren Auswirkungen auf die Gerechtigkeit zu untersuchen. Außerdem werden die Handlungen nicht nach ihren Absichten, sondern rein nach ihren Konsequenzen beurteilt[66].

Den Grundstein für die moderne und interdisziplinäre Diskussion der Gerechtigkeit geht auf John Rawls „Theorie der Gerechtigkeit“ aus dem Jahr 1971 zurück. Rawls befasst sich neben persönlichen und soziologischen Aspekten auch mit einer politischen Auseinandersetzung des Themas. Dabei setzt er die Gerechtigkeit mit Aspekten von Fairness in Verbindung. In seinen Ausführungen[67] geht er nicht von einem regellosen Urzustand aus, sondern von Menschen, die gleichberechtigt, vernünftig und neidlos sind und umfassendes Wissen über politische und ökonomische Zusammenhänge besitzen. Um hohe Validität zu gewährleisten, weiß keiner der Beteiligten, welche Position er in der späteren sozialen Rangordnung

[66] vgl. Wörterbuch der Sozialpolitik, 2007
[67] vgl. Rawls 1975, S. 140ff

einnehmen wird. Man nennt diesen blinden Fleck auch den „Schleier des Nichtwissens“. Aus dem Prozess des Urzustands ergeben sich zahlreiche Mischformen von Gerechtigkeitsgrundlagen, es können aber zwei Grundprinzipien hervorgehoben werden[68]: Zum einen gilt für jeden der **Grundsatz der (fairen) Chancengerechtigkeit** und Grundfreiheiten sowie Gleichverteilung von Einkommen und Vermögen. Zum anderen sind **soziale sowie wirtschaftliche Ungleichheiten** so aufzubauen, das sie **zu jedermanns Vorteil** dienen und mit Positionen oder Ämtern verbunden sind, die jedem in der Gesellschaft offen stehen. Ungleichheit soll damit also, auch in Verbindung mit Freiheit für alle und fairen Chancen, absichtlich zugelassen werden, sofern sie die Lage aller – vor allem aber der weniger Begünstigten – verbessern können[69].

Rawls geht davon aus, dass Ungleichheit unter gewissen Voraussetzungen also zugelassen werden kann. Er lehnt sein Gerechtigkeitsideal an die Gleichverteilung an und zwar so, dass alle Grundgüter (materielle und immaterielle) prinzipiell gleich zu verteilen seien, „**es sei denn, eine (begrenzte) Ungleichverteilung kommt den am wenigsten begünstigten zugute.**“[70] Da Rawls alle Güter in die Verteilungsdebatte miteinschließt und unterschiedliche materielle und immaterielle Güter unabhängig voneinander verteilt werden können, stellt er ein Vorrangsystem auf, das die Wertigkeit der unterschiedlichen Grundgüter sicherstellen soll.

Es gibt zwei Gerechtigkeitsgrundsätze und zwei Vorrangregeln, die Rawls aufstellt um zu verhindern, dass einige Güter ungerechter zu Gunsten anderer verteilt werden. Diese Grundsätze sind in lexikalischer Reihenfolge anzuwenden, d.h. Grundsatz zwei gilt nur, wenn Grundsatz eins erfüllt ist[71].

„**Erster Grundsatz** Jedermann hat gleiches Recht auf das umfangreichste Gesamtsystem gleicher Grundfreiheiten, das für alle möglich ist.

Zweiter Grundsatz Soziale und Wirtschaftliche Ungleichheiten müssen folgendermaßen beschaffen sein: (a) sie müssen unter der Einschränkung des

[68] vgl. Rawls, 1975, S. 144f
[69] vgl. Rawls 1975, S. 174ff
[70] Eichler 2001, S. 63
[71] vgl. Eichler 2001, S. 63f

gerechten Spargrundsatzes den am wenigsten Begünstigten den größtmöglichen Vorteil bringen, und (b) sie müssen mit Ämtern und Positionen verbunden sein, die allen gemäß fairer Chancengleichheit offenstehen.

Erste Vorrangregel (Vorrang der Freiheit) Die Gerechtigkeitsgrundsätze stehen in lexikalischer Ordnung; demgemäß können die Grundfreiheiten nur um der Freiheit willen eingeschränkt werden, und zwar in folgenden Fällen: (a) eine weniger umfangreiche Freiheit muß [*sic!*] das Gesamtsystem der Freiheiten für alle stärken; (b) eine geringere als gleiche Freiheit muß [*sic!*] für die davon Betroffenen annehmbar sein.

Zweite Vorrangregel (Vorrang der Gerechtigkeit vor Leistungsfähigkeit und Lebensstandard) Der zweite Gerechtigkeitsgrundsatz ist dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit und Nutzenmaximierung lexikalisch vorgeordnet; die faire Chancengleichheit ist dem Unterschiedsprinzip vorgeordnet, und zwar in folgenden Fällen: (a) eine Chancen-Ungleichheit muß [*sic!*] die Chancen der Benachteiligten verbessern; (b) eine besonders hohe Sparrate muß [*sic!*] insgesamt die Last der von ihr Betroffenen mildern.“[72]

Rawls erzwingt mit seinen Grundsätzen also keine absolute Gleichverteilung, sondern bietet mit den Grundsätzen Lösungen an, nach denen punktuelle Ungleichheit zulässig ist. Diese Herangehensweise bringt über die reine Betrachtung der Glücksmaximierung des Utilitarismus und der Betrachtung der Gerechtigkeit als vollkommene Gleichheit qualitative Kriterien ins Spiel,

Für die nachfolgende Untersuchung der Unternehmensbesteuerungssysteme werden folgend der Rawls`schen Theorie folgende Kriterien herangezogen:

- **Kriterium 1:** Das anzuwendende Besteuerungssystem muss den steuerlich am meist benachteiligten Personen bzw. Unternehmen einen Vorteil bescheren.
- **Kriterium 2:** Die Unterstützung der schlechter gestellten Beitragsgruppen kann sowohl durch eine geringere Steuerlast der Benachteiligten erfolgen als auch eine geringere Belastung der Bessergestellten, sofern diese Entlastung

[72] Rawls 1975, S. 336f

einen Vorteil für die Allgemeinheit, vor allem schlechter gestellten Beitragszahlern, bringt.

4.2.4. Annahme 4: Gerechtigkeit auf Basis von Marktfreiheiten und Minimalstaat (Nozick)

In der letzten Betrachtungsweise von Gerechtigkeitstheorien bzw. -ansichten wird an dieser Stelle auf das Leistungsprinzip und die Gerechtigkeitstheorie von Robert Nozick eingegangen.

Um Nozick`s Modell zu verstehen, muss zu Beginn kurz auf Fragen des Zusammenhangs zwischen Wettbewerb und Gerechtigkeit eingegangen werden. Wenn davon ausgegangen wird, dass der Wettbewerb in einer freien Marktwirtschaft die Produktion lenkt, wird die Verteilung des Produktionsergebnisses nach dem Prinzip „Jedem nach seiner Leistung“ folgen. Das Prinzip der Leistungsgerechtigkeit sagt, dass sich das Ergebnis der Produktion entsprechend dem Leistungsbeitrag des Produzenten verteilt werden muss. Das Einkommen einer Person muss also auch gleichzeitig der Marktleistung für andere entsprechen. Das Leistungsprinzip ist dadurch gekennzeichnet, dass marktwirtschaftliche Voraussetzungen herrschen[73].

Im Vergleich zu Rawls Gerechtigkeitstheorie stellt Nozick in seinem Werk „Anarchy, State, and Utopia“[74] nicht die Gruppe, sondern das Individuum in den Mittelpunkt der Gerechtigkeitsbetrachtungen. Er geht davon aus, dass das Unterschiedsprinzip von Rawls nicht neutral gegenüber den besser und schlechter Befähigten Personen sei und argumentiert, dass Mitglieder der besser befähigten Gruppe ökonomisch auch einen weitaus höheren Beitrag leisten (z.B. durch Erfindungen, neue Produktionsverfahren, Investition in den Wirtschaftsstandort, Schaffung von Arbeitsplätzen etc.), als dies Mitglieder der weniger befähigten Gruppe tun. Nozick geht sogar soweit, dass er meint, die unteren Schichten würden durch dieses natürliche Ungleichgewicht stärker profitieren, schließlich kämen die Erfindungen und produktiveren Möglichkeiten am ehesten den unteren Schichten zugute, die dadurch

[73] vgl. Helmstädter 2002
[74] vgl. 1974

deutlich stärker profitieren würden. Er plädiert auch dafür, dass die Zusammenarbeit der oberen und unteren Schichten frei und unreglementiert bleiben soll, denn der freie Markt regle das Zusammenspiel der einzelnen Gruppen.

Nozick, der seine Gerechtigkeitstheorie „entitlement theory" (Anspruchs- bzw. Berechtigungstheorie) nennt, setzt sich vor allem mit Fragen der Verteilung von Besitztümern auseinander. Hinsichtlich der Besitzverteilung stellt Nozick drei Fragen nach denen ein Mensch etwas zu recht oder unrecht besitzt[75]:

1. Wurde der Besitz rechtmäßig angeeignet, ohne dass er vorher jemandem gehört hat (acquisito originaria bzw. prima occupatio)?
2. Wurde der Besitz durch eine rechtmäßige Transaktion mit einer anderen Person erworben?
3. Wurden ungerechte Besitzverhältnisse berichtigt?

Nozik geht davon aus, wenn der Besitz jedes einzelnen gerecht ist, ist auch die Gesamtmenge des Besitzes bzw. der Verteilung gerecht. Darüberhinaus ist auch jeder Zustand gerecht, der durch eine dieser drei o.a. Aktionen herbeigeführt wurde. In Bezug auf die letzte Frage nach der Berichtigung ungerechter Besitzverhältnisse ergeben sich in der Realität massive Problemstellungen. So wird als Kritik angeführt, dass bei einer Berichtigung der Besitzverhältnisse in den USA ein Großteil des Landes an die ursprünglichen Eigentümer (*native americans*) zurückgegeben werden müsste, die von den damaligen Kolonialisten enteignet wurden. Darüberhinaus bleiben weitere Fragen offen, wie z.B. die Rechtswirksamkeit von Aneignungen[76].

Nozick hegt großes Misstrauen dem Staatsgebilde gegenüber und plädiert für einen Minimalstaat, der sich nur auf Aufgaben wie den Schutz des Eigentums und der Aufrechterhaltung der Freiheit besinnen soll. In Bezug auf den Eingriff des Staates als Umverteiler bzw. als Eingreifer in den freien Markt finden sich in Nozicks Ausführungen auch Aussagen bezogen auf die Besteuerung als Maßnahme der

[75] vgl. Kersting 2000, S. 304f
[76] vgl. Eichler 2001, S. 101

Umverteilung. Er bezeichnet Steuern als Zwangsarbeit, die maximal für die Aufrechterhaltung von Freiheit und Sicherheit eingehoben werden dürfen[77].

Folgend den Ausführungen von Nozick können für die Untersuchung des nachfolgenden Unternehmensbesteuerungsmodells folgende Kriterien maßgeblich sein:

- **Kriterium 1:** Wenn überhaupt, sind alle Steuersubjekte mit einem einheitlichen einfachen Steuersatz zu besteuern.

4.3. Fallbeispiele aus dem österreichischen Sozialversicherungssystem zur Gerechtigkeitsüberlegung

Abschließend werden einige Besonderheiten des österreichischen Steuer- und Sozialversicherungssystems auf die vorhin vorgestellten Anforderungen an ein gerechtes System untersucht.

4.3.1. Höchstbeitragsgrundlagen im Sozialversicherungssystem und Umsatzsteuer

In Österreich unterliegen Einkünfte neben Lohnsteuer, Kommunalabgaben etc. auch einer Beitragszahlung zum Sozialversicherungssystem (Krankenversicherung, Arbeitslosenversicherung, Pensionsversicherung und von Unternehmerseite alleine die gesetzliche Unfallversicherung). Dieser Beitrag setzt sich aus einem Dienstgeber- und Dienstnehmeranteil, der in etwa zu 50 % geteilt wird, zusammen. Bei diesen Beiträgen sieht der Gesetzgeber eine so genannte Höchstbemessungsgrundlage vor. Bis zu diesem Betrag leistet der Beitragszahler einen Beitrag zwischen ca. 3 % bis ca. 18 %, je nach Art der Beschäftigungsverhältnisses (Erntehelfer – Arbeiter – Angestellter – etc.)[78]. Im Jahr 2005 betrug die Höchstbemessungsgrundlage

[77] vgl. Eichler 2001, S. 101ff
[78] vgl. Sozialversicherung, 2007

3.100,04 Euro, sie wird Jahr für Jahr valorisiert. 2006 wurde sie leicht auf 3.131,34 Euro erhöht[79], 2008 betrug sie 3.448,80 Euro[80]. Durch die gestaffelte Höhe der Sozialversicherungsbeiträge nach Einkommenshöhe wird auf die persönliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Beitragszahlers Rücksicht genommen.

Um jedoch die ungleiche Belastung des Einkommens an einem einfachen Rechenbeispiel zu demonstrieren, sei folgender Fall zweier unselbständig Beschäftigten angenommen, in dem beide als Angestellte aufgrund der selben sozialrechtlichen Gruppenzugehörigkeit mit einem Beitrag von je 17 % bemessen werden.

Ein vereinfachtes Rechenbeispiel (Bemessungsgrundlage 2006):

Person A verdient aus sozialrechtlicher Sicht 7.000 Euro. Die Höchstbemessungsgrundlage beträgt 3.131,94 Euro. Das ergibt eine Beitragshöhe von 532,43 Euro (Höchstbemessungsgrundlage) und entspricht einem prozentuellen Anteil am Einkommen von 7,6 %.

Person B verdient aus sozialrechtlicher Sicht 2.400 Euro. Das gesamte Einkommen wird mit 17 % belastet. Das ergibt einen Beitrag von 408 Euro zur Sozialversicherung.

Person A zahlt zwar nominell mehr als Person B, gemessen am Anteil des Einkommens zahlt A aber weniger als der schlechter verdienende B.

Die Frage, ob ein Versicherungssystem gerecht ist, das eine gewaltige Umverteilung vornimmt, steht jedenfalls im Raum. Trotz der vorgegebenen Versicherungsleistung liegt der Bemessungsgrundlage keine Risikoberechnung, sondern eine Verknüpfung mit der (finanziellen) Leistungsfähigkeit zu Grunde. Eine zwangsweise, aber frei zu wählende, Sozialversicherung, die Risiko mit versicherungsmathematischen Grundsätzen korreliert, wäre in diesem Zusammenhang eine alternative Überlegung. Darüberhinaus müsste das Sozialversicherungssystem auch vom staatlichen Budget

[79] vgl. Seniorenbund 2006
[80] vgl. Arbeiterkammer 2008

klar getrennt werden, da im Moment Subventionen aus allgemeinen Steuermitteln ins Sozialsystem fließen. Das führt zu einer starken Verzerrung und behindert die Transparenz des Systems.

Ein weiterer Aspekt der möglichen Ungleichbehandlung in Zusammenhang mit der Sozialversicherung besteht darin, dass vor allem Besserverdiener durch eine Höchstbemessungsgrundlage und Unternehmer aus Kapitalgesellschaften durch eine niedrige Gehaltsauszahlung und eine erhöhte Gewinnausschüttung, die nicht sozialversicherungspflichtig ist, von diesem System auf Kosten anderer profitieren. Zusammengefasst kann gesagt werden, dass die großen Umverteilungswirkungen und die Begünstigungen für Unternehmer aus Kapitalgesellschaften sowie besser verdienende Unselbstständige, in erster Linie den breiten Mittelstand belasten.

Betrachtet man die Umsatzsteuer, so ist dem vorangegangenem Rechenbeispiel noch folgendes hinzuzufügen: Es lässt sich feststellen, dass für weitere Konsumausgaben aufgrund des einheitlichen Umsatzsteuersatzes von 20 % bei einem gleichen Warenkorb der schlechter verdienende B anteilsmäßig wieder mit einer höheren Steuerbelastung rechnen muss. Unter dem Aspekt der Effizienz eines Steuersystems und einer kostendeckenden Steuereintreibung steht eine sozial gestaffelte Umsatzsteuer dem zu erwartenden Aufwand in keiner Relation bzw. bedarf einer umfassenderer Prüfung.

4.3.2. Besteuerung des Einkommens von Unternehmern in Kapitalgesellschaften

Unternehmer in Kapitalgesellschaften haben in Österreich Wahlfreiheit[81], was die Besteuerung (mit bereits 25 % KöSt besteuerter) entnommener Kapitalgewinne betrifft.

Die Wahlfreiheit nach der Gewinnentnahme und der Abführung der 25 % KöSt, ob der restliche Gewinn mit 25 % KESt oder dem halben Durchschnittssteuersatz versteuert werden soll, bevorzugt vor allem „Kleinkapitalisten“. Von einer

[81] Siehe § 97 Abs. 4 EStG

horizontalen Gerechtigkeit, bezogen auf die Gleichbehandlung von Personen mit derselben Leistungsfähigkeit, kann also in diesem Zusammenhang nur bedingt die Rede sein.

Ein kurzes Rechenbeispiel:

Unternehmer A ist geschäftsführender Gesellschafter der A GmbH. Am Ende des Geschäftsjahres bleibt der A GmbH ein auszuzahlender Gewinn von 60.000 Euro. Der Gewinn wird mit der Körperschaftsteuer (KöSt) von 25 % belastet. Somit bleiben A nach Abzug noch 45.000 Euro übrig, die sich A als Gewinn ausbezahlt. Folgend der Annahme, dass er keine weiteren Einkünfte in der Steuerperiode hatte, gilt für ihn folgendes: Mit 45.000 Euro bleibt er noch unter dem Spitzensteuersatz von 51.000 Euro. Er entscheidet sich somit für die Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz anstatt die übliche 25 %-ige Kapitalertragssteuer (KESt) anzuwenden und „spart“ somit 4.014 Euro.

Tabelle 5: Unterschiedliche Besteuerung von Kapitalgewinnen

Position	Betrag	Steuersatz	Steuerleistung
Entnommener Gewinn	60.000,-		
KöSt	15.000,-		15.000,-
zu versteuernder Gewinn	**45.000,-**		
Variante 1 Durchschnittssteuersatz			
0-10.000 Euro	10.000,-	0 %	0,-
10.001-25.000	15.000,-	38,33 %	5.750,-
25.001-51.000	20.000,-	43,60 %	8.720,-
Steuerlast nach vollem Steuersatz			14.470,-
Durchschnittssteuersatz			32,16 %
Halber Durchschnittssteuersatz auf gesamt zu versteuernden Gewinn	45.000,-		16,08 %
Steuerlast auf Gewinn nach halbem Durchschnittssteuersatz			7.236,-
Gesamtsteuerlast			**22.236,-**
Durchschnittsbelastung			**37,06 %**
Variante 2 25 % KESt			
Zu versteuernder Betrag	45.000,-	25 %	11.250
	0,-		
Gesamtsteuerlast			**26.250,-**
Durchschnittsbelastung			**43,75 %**

Quelle: *Eigene Darstellung*

Horizontale Gerechtigkeit ist bei diesem Beispiel nicht gegeben, da die Wahlfreiheit zulässt, den für sich „günstigeren“ Besteuerungsmodus zu wählen. Für dieses Beispiel gilt: Je niedriger der Gewinn aus **Kapital**einkünften, desto mehr Steuerersparnis ergibt sich für das Steuersubjekt. Speziell kleinere Einkünften aus Kapitalerträgen werden hier bevorzugt. Die beiden Wirtschaftsprüfer Selim Karabece von der Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH Karabece & Müller sowie Christoph Plott, Direktor bei KPMG, bestätigten, dass sie in ihrer langjährigen Karriere als Wirtschaftsprüfer weder persönlich noch Mitarbeiter in ihren Unternehmen bei Kunden die Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz angewendet haben. Das Modell ist also theoretisch möglich, praktisch jedoch von keiner Relevanz.

4.4. Zur Effizienz-, Fairness- und Gerechtigkeitsdebatte

Die Gerechtigkeitsgrundsätze von Rawls unterstützen die These, dass Ungerechtigkeiten im Steuersystem unter gewissen Voraussetzungen zuzulassen sind. Nämlich dann, wenn sich in der Gesamtbetrachtung der Volkswirtschaft positive Nutzeneffekte feststellen lassen können, wobei sie den am schlechtest gestellten Individuen Vorteile bringen und nicht schaden dürfen.

Realpolitische Entscheidungen, die direkte und indirekte Auswirkungen auf die Steuergestaltung haben, können nicht ausschließlich auf die in dieser Arbeit behandelten Gerechtigkeitsüberlegungen Rücksicht nehmen. Oftmals wird in der politischen Diskussion nicht über das „Große und Ganze“, sondern vielmehr über Einzelmaßnahmen verhandelt. Dazu kommt eine Vielzahl an persönlich wahrgenommenen Ungerechtigkeiten, die in der Gesamtbetrachtung der Volkswirtschaft vernachlässigbar sind, im Einzelfall aber stark emotionalisierende Wirkung in der heutigen Mediengesellschaft haben können und eine rationale und öffentliche Auseinandersetzung so gut wie unmöglich machen.

Eine Umstellung eines Systems ist oftmals mit hohen Systemumstellungskosten verbunden und hat auch Auswirkungen auf andere Bereiche wie z.B. Betriebsansiedelung, Image und Investitionssicherheit. Beliebig an der Steuerschraube zu drehen ist in vielen Staaten populär und garantiert oft kurzfristig Wählerpotenzial – ohne mittel- und langfristige Auswirkungen zu berücksichtigen.

Abschließend wäre ein ehrlicher Umgang mit dem Thema der Gerechtigkeit, Fairness und Effizienz des österreichischen Sozialversicherungswesens zu empfehlen. Die hier vorherrschenden Umverteilungswirkungen weichen stark vom System einer eigentlichen Versicherung ab. Eine Bevorzugung von Unternehmensgewinnen vor der Sozialversicherung – durch die nicht sozialversicherungspflichtige Komponente – sowie die Höchstbemessungsgrundlagen für unselbstständig Beschäftigte stellen zusätzlich eine ernste ökonomische Gefahr für den breiten Mittelstand dar, der den Großteil der Sozialversicherungsaufwendungen tragen muss.

4.5. Resultierende Probleme und Kritik an bestehenden Steuersystemen

Die Kritik an Steuersystemen ist so alt wie die Steuersysteme selber. **Allgemeine** Kritik beschränkt sich mehr oder weniger im Wesentlichen auf folgende Punkte:

Abbildung 9: Allgemeine Kritikpunkte an bestehenden Steuersystemen

- Steuern sind eine erzwungene Abgabe und der Verwendungszweck kann vom Steuerzahler nicht direkt beeinflusst werden.
- Die Gerechtigkeit bezogen auf den Beitrag zum System durch den einzelnen Steuerzahler ist nicht gegeben.
- Die Angemessenheit des Steueraufkommens stimmt nicht.
- Die Wirksamkeit von Steuern vor allem bei der Verwendung von Steuern als Lenkungsfunktion.
- Zu Hohe Steuern nehmen einen Anreiz am Wirtschaften.
- Ineffiziente Staatstätigkeit wird mit Steuern finanziert.
- Bagatellsteuern kosten mehr als sie bringen.
- Steuern können indirekt Arbeitslosigkeit verursachen, wenn z.B. Produkte zu teuer für die Nachfrager werden.
- Es kommt zu einem Nettowohlfahrtsverlust wegen des Zugriffs auf die Einkommen.
- Transparenz ist oftmals nicht gegeben. Es kommt zu einem Vorteil für eine kleine Gesellschaftsgruppe an „Auskennern“ gegenüber der breiten Masse.
- Das Steuersystem ist zu kompliziert, umständlich und in seinem großen Umfang schwer zu begreifen.

Quelle: *In Anlehnung an Homburg* 2003, S. 208f;

Daraus resultierende **spezielle Kritikpunkte** gehen jedoch mehr ins Detail:

Kritik richtet sich oftmals an das progressive Einkommensteuersystem. F.A. v. Hayek[82] war z.B. entschiedener Gegner einer progressiven Besteuerung. Für ihn war bewiesen, dass der Steuerzahler aufgrund eines hohen Grenzsteuersatzes keine Lust mehr hat, vermögensaufbauende Aktivitäten zu setzen. Die Progression war für

[82] vgl. 1971, S. 389

ihn nur durch ein Argument zu rechtfertigen, nämlich, dass durch die nach dem Einkommen anfallende indirekte Steuern für kleinere Einkommen eine proportional höhere Belastung darstellen.

Nowotny[83] bescheinigt den Versuchen, Steuersysteme an ein rationales Steuersystem anzunähern eine Abfuhr. Grund dafür ist die politisch-ökonomische Struktur, dessen Spiegelbild nun einmal das vorherrschende Steuersystem darstellt und nur durch große Reformen zu einer umfassenden Änderung beigetragen werden kann. Doch auch große Veränderungen lassen sich bei bestehenden Steuersystemen nur bedingt umsetzen. Eine Reihe technischer, bürokratischer aber auch psychologischer Aspekte stehen der Umsetzung großer Reformen gegenüber.

Gerade bei progressiven Einkommensteuersystemen ist die Höhe des Grenzsteuersatzes entscheidend. Nämlich dahingehend, ob sich der Steuerzahler entscheidet, Überstunden zu machen, Steuern zu hinterziehen oder sogar statt Geld verdienen sich lieber Freizeitaktivitäten widmet[84]. Speziell in Österreich, wo mit 50 % einer der höchsten Grenzsteuersätze in Europa vorherrscht und man für jeden verdienten Euro die Hälfte abführen muss, stellt das ein motivatorisches Problem für das jeweilige Steuersubjekt dar, selbst, wenn der 13. und 14. Monatsgehalt anders besteuert wird und der effektive Spitzensteuersatz bei 43 % liegt[85].

Das im österreichischen Steuersystem vorherrschende Modell der Absetz- und Freibeträge lässt eine Negativsteuer zu, d.h. es kann unter Umständen vorkommen, dass gewisse Personen, die keine Einkommensteuer zahlen durch Freibeträge und Sonderleistungen sogar eine Steuergutschrift erhalten. Die durch die zahlreichen Absetzbeträge für eine gewisse Einkommensschicht interessante Negativsteuer kann neben dem Aspekt einer steuerlichen Entlastung zu einem direkten Zubrot an Sonderzahlungen werden. Diese Tatsache hält wiederum viele Steuerzahler ab, mehr verdienen zu wollen, da das unter Umständen sogar ein für den Einzelnen reellen Einkommensverlust bei gleichzeitig mehr Leistung führen kann.

[83] vgl. 1996, S. 263
[84] vgl. Hall / Rabushka 1998, S. 48
[85] siehe Tab. 9, Kap. 5.3.3.

Bei Eingriffen bzw. Modifikationen des Steuersystems werden seitens der Politik oftmals nur kurzfristige und schnell spürbare Auswirkungen bedacht. Die Ausspielung von gesellschaftlichen Gruppen (Beamte – Angestellte; Gut- und Schlechtverdienende; Bauern – Unternehmer; etc.) bei der Gestaltung des Steuersystems stehen dabei im Vordergrund. Oftmals ist die Gestaltung stark ideologisch geprägt (z.B. Umverteilungsgedanke). Das alles sind Faktoren, die eine optimale Besteuerung in Österreich schwer bis unmöglich machen[86].

Eine Vereinfachung des Steuersystems scheitert nach Doralt und Ruppe[87] oft daran, dass auf individuelle Besonderheiten viel zu viel Rücksicht genommen wird. In einem gerechten Steuersystem, in dem die Verteilung der Steuerlast nach der individuellen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft umgesetzt werden soll, bedarf es aber nur einer behutsamen Rücksichtnahme auf Einzelfälle.

Ein Kritikpunkt am bestehenden Steuersystem sind die hohen Erhaltungskosten. Durch die hohe Komplexität verursacht die Finanzverwaltung sehr hohe Kosten, die aus dem Steueraufkommen getragen werden muss. Man kann zwischen direkten und indirekten Vollzugskosten unterscheiden. Direkte Vollzugskosten fallen auf Buchführung, Vorbereitung und Einreichung von Formularen, Strafen, Bearbeitungsfehler, Prozesse, Gerichtsfälle etc. an. Indirekte Vollzugskosten sind jene Kosten, die Verluste der Wirtschaft durch negative Anreize bilden, wie z.B. weniger Firmenansiedelungen, weniger Unternehmensgründungen, weniger Expansion und Investition der Unternehmen, weniger Kapitalbildung, weniger Arbeitsplätze etc.[88]

[86] vgl. Piller 1997, S. 5
[87] vgl. 1998, S.1f
[88] vgl. Hall / Rabushka 1998, S. 9f

5. Wettbewerbseffekte des Steuersystems

5.1. Steuersysteme als Wettbewerbsfaktor – Standortfaktoren und -motive

Angelegenheit der Politik ist unter anderem auch die Gestaltung des staatlichen Steuersystems. Inwiefern in der Standortwahl von Unternehmen das Steuersystem eines Landes eine Rolle spielt, wird in diesem Kapitel näher betrachtet.

Neben **beschaffungsorientierten** (Grundstücke, Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Arbeitskräfte, Energie, Verkehr), **fertigungsorientierten** (natürliche und technische Gegebenheiten) und **absatzorientierten** Standortfaktoren (Absatzpotenzial, Absatzkontakte), spielen für Unternehmen auch die **staatlich festgelegten** Standortfaktoren in der Wahl des Unternehmensstandortes eine wichtige Rolle. Bei letzteren zählt neben Wirtschaftsordnung, Umweltschutzmaßnahmen und staatlichen Hilfen auch die Gestaltung von nationalen Steuern[89]. In offenen Volkswirtschaften, wie sie in der heutigen Zeit verstärkt vorherrschen, haben Unternehmen eine Reihe an Wahlmöglichkeiten bei der Standortwahl. In Bezug auf die Besteuerung des mobilen Faktors Kapital bildet der internationale Steuerwettbewerb eine wichtige Rolle. Die Gewährung von Subventionen wird durch internationale wirtschaftliche Zusammenschlüsse (z.B. EU) stark eingeschränkt. Nationalstaaten haben hier also keinen allzu großen Spielraum mehr. Als nationale Souveränität bleibt aber noch die staatliche Steuergesetzgebung, die in diesem Zusammenhang immer mehr an Bedeutung gewonnen hat[90]. Steuern und Abgaben sind in der Standortwahl aber nicht das einzige Kriterium, sie sind ein Faktor von vielen, beruhen aber immer auf Renditeüberlegungen[91].

In welchem Ausmaß die Besteuerung für die Standortwahl ausschlaggebend ist, zeigt das Ergebnis des im Rahmen des von der EU-Kommission im Jahr 1990 einberufenen „Ruding-Ausschusses“[92]. Hier wurden in 17 europäischen Ländern ca.

[89] vgl. Bea et al. 1997, S. 425f
[90] vgl. Nowotny 1996, S. 390
[91] vgl. Esser 1990, S. 158
[92] vgl. Europäische Kommission 1992, S. 119

1.000 Unternehmen befragt, welche Rolle die Besteuerung bei der Standortwahl für einen Produktionsstandort für sie spiele. Für 48 % der Befragten spielte die Besteuerung eine entscheidende Rolle. Zum Vergleich: Für die Wahl von Vertriebsstellen lag die Wichtigkeit bei 38 %, für Forschung- und Entwicklungszentren waren es 41 % und für die Wahl von Finanzierungszentren sogar 78 %. Es geht also maßgeblich um monetäre Überlegungen.

Standorte mit niedrigem Steuerniveau sind neben niedrigen Lohnkosten und anderen Kostensenkungspotenzialen attraktiv. Niedrigere Steuersätze bei Körperschafts-, Einkommens-, Gewerbe-, und Vermögensteuer bedeuten in der Regel höhere Gewinne für Unternehmen. Diese einseitige Betrachtungsweise muss aber mit Vorsicht genossen werden, denn neben den reinen Steuersätzen spielen auch die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten, wie Abschreibungsmöglichkeiten, Investitionsvergünstigungen, zulässige Bewertungsarten, Bewertung von Rückstellungen und Rücklagen, Verlustübertragungen etc. eine Rolle. Die Steuer kann also bei der Standortwahl nicht ceteris paribus betrachtet werden[93]. Oft kann ein Land mit höherer Steuerbelastung viele andere positive Rahmenbedingungen bieten und somit, was die Kosten betrifft, einen Vorteil darstellen. Die Gesamtbetrachtung und die Einbeziehung von vielen Faktoren sind also bei der Standortwahl notwendig. Meistens gehen in Europa niedrigere Unternehmenssteuern mit einem unternehmerfreundlichen Gesamtsystem einher, denn die Politik zielt darauf ab, die Unternehmensansiedelung in ihrem Land zu fördern.

Innerhalb der EU sind die heutigen nationalen Märkte bezogen auf politische Stabilität, Kultur, Wirtschaftssystem, Einstellungen etc. im internationalen Kontext schwer unterscheidbar, d.h. Standortfaktoren sind ziemlich ähnlich ausgeprägt. Vor diesem Hintergrund wird der Unternehmensbesteuerung immer mehr Bedeutung zugemessen, da sich ein nationaler Wirtschaftsraum damit einen Standortvorteil für Unternehmensansiedelungen verschaffen kann und die Steuergesetzgebung immer noch Sache des Nationalstaates ist.

Man soll bei Standortüberlegungen genau das Ziel des Unternehmens an diesem Standort berücksichtigen. Rein die Gewinnbesteuerung als einzige Größe

[93] vgl. Hennerkes, 1995, S. 65, zitiert nach Langkau, 1989, S. 13-15

heranzuziehen ist fahrläsig: Es gibt keine einheitliche Art der Gewinnermittlung, die Abschreibungsmodalitäten sind unterschiedlich, einige bilanzielle Methoden differieren stark etc. Ausschlaggebend beim Faktor Arbeit sind nicht ausschließlich Steuern. Denn: Sind die Lohn- bzw. Stückkosten zu hoch, nützt die niedrigste Steuer nichts.

5.2. Die steuerliche Situation in Europa

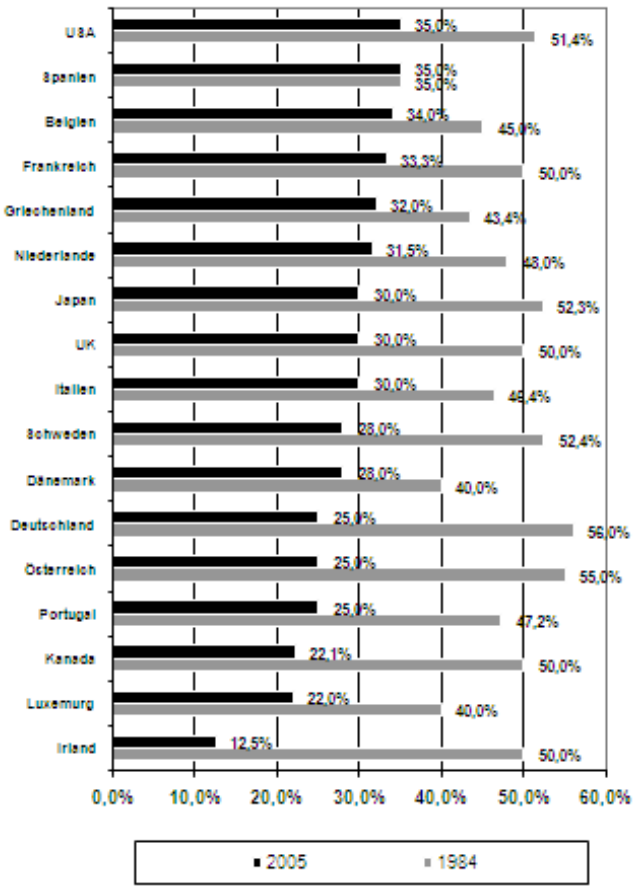
Die Steuerpolitik eines Nationalstaates stellt in der Europäischen Union speziell im Bereich der Unternehmensbesteuerung ein wesentliches Instrument der Standortpolitik und in weiterer Folge der Wettbewerbspolitik dar. Die Vereinheitlichung der unterschiedlichen Steuersätze der Mitgliedsländer der EU würde diesen Wettbewerb ausschalten. Das wird von Kritikern jedoch als starker Einschnitt in das Subsidiaritätsprinzip der Mitgliedsstaaten der EU gewertet. Eine Vereinheitlichung der europäischen Steuersätze hätte tiefgreifende Änderungen in die jeweiligen Staatshaushalte zur Folge. Während einige Länder eine Verbesserung der Steuereinnahmensituation erreichen würden, würden auf der anderen Seite in vielen anderen Ländern geplante Einnahmen wegfallen. Vor allem, wenn es sich um Länder mit unterschiedlich ausgeprägten Investitionsverhalten, sozialen Standards und unterschiedlicher wirtschaftlicher und fiskaler Leistungsfähigkeit handelt[94].

Der von einigen Experten gefürchtete Steuersenkungswettlauf hätte zur Folge, dass einzelne Staaten notwendige Staatsausgaben wie öffentliche Infrastruktur, Schulen, Soziales etc. nicht mehr finanzieren könnten. Andererseits ist dem entgegenzubringen, dass Standortentscheidungen nicht alleine von Steuerüberlegungen getragen werden. Der beste Steuersatz zählt nichts, wenn nicht gleichzeitig am Arbeitsmarkt ausreichend ausgebildete Mitarbeiter zu finden sind. Die bisherige Beobachtung zeigt auch, dass es trotz Steuersenkung bei der Unternehmensbesteuerung[95] nicht zu einem dramatischen Einschnitt der

[94] vgl. Fuest 2006, S. 5f
[95] siehe Abb. 11

Staatseinnahmen kommt. Seit den 1970er Jahren liegen die Einnahmen aus Unternehmenssteuern in der OECD mehr oder weniger konstant bis leicht steigend[96].

Abbildung 10: Entwicklung der Körperschaftsteuersätze in Europa und Nordamerika



Quelle: In Anlehnung an *Fuest* 2006, S. 14

Tabelle 6: Unternehmenssteuern in der OECD

Unternehmenssteuern in der OECD				
	Unternehmenssteuern in Prozent des Bruttoinlandsprodukts		Unternehmenssteuern in Prozent des gesamten Steueraufkommens	
	OECD insgesamt	OECD Europa	OECD insgesamt	OECD Europa
1970	2,3	1,8	8,7	6,4
1980	2,4	2,1	7,6	5,9
1990	2,7	2,5	8	6,7
2000	3,7	3,7	10,1	9,2
2003	3,4	3,2	9,3	8,4

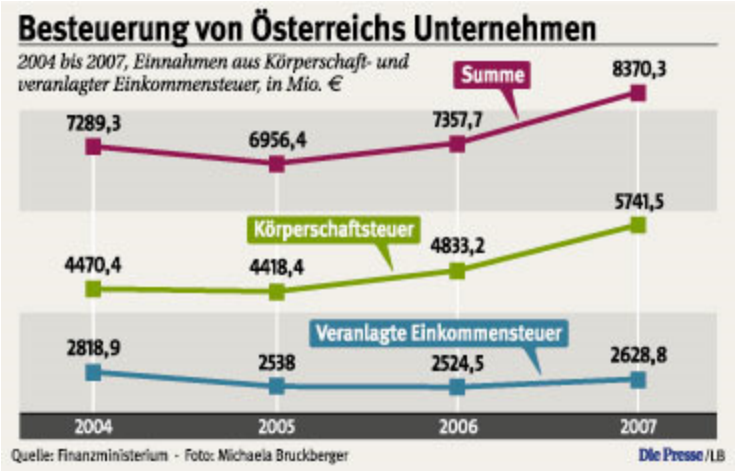
Quelle: In Anlehnung an *Fuest* 2006, S. 16

[96] s. Tab. 6

Der vor allem von den „Hochsteuerländern“ Deutschland und Frankreich befürchtete Entfall von Steuereinnahmen bei einer Senkung der Steuern, kann volkswirtschaftlich nicht bewiesen werden.

Am Beispiel Österreichs: Die Einnahmen aus der KöSt haben sich von 2004 bis 2007 trotz Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 34 % auf 25 % von 4,4 auf 5,7 Mrd. Euro erhöht. Allerdings sind die Einnahmen aus der veranlagten Einkommensteuer gleichzeitig gesunken, was auf die hohe Anzahl an Umgründungen zurückzuführen ist. Das Szenario bringt die Tageszeitung Die Presse auf den Punkt: „Somit bewirkt eine Senkung der KöSt, dass die Zahl der Kapitalgesellschaften steigt, während jene der Personengesellschaften entsprechend sinkt. Für den Staat bedeutet das im Extremfall, dass die KöSt-Einnahmen steigen und die ESt-Einnahmen gleichermaßen sinken.“[97] In Österreich haben sich aber die Einnahmen aus ESt und KöSt im Vergleichszeitraum in Summe erhöht.

Abbildung 11: Besteuerung von Österreichs Unternehmen



Quelle: *Die Presse* 2008 (b)

Die Standortentscheidung von Unternehmen wird aber wie beschrieben nicht ausschließlich auf den Standortfaktor Unternehmenssteuer bezogen. Betrachtet man das Gesamtpaket, sind sie ein Faktor unter vielen. Das beste Steuersystem nützt nichts, wenn am Standort keine ausreichend qualifizierten Arbeitskräfte, der Zugang zu Ressourcen, politischer Stabilität etc. vorhanden sind. Im umgekehrten Fall

[97] Die Presse 2008 (b)

bedeutet das, dass Investoren auch bereit sind, ein höheres Steuer- und Abgabensystem zu akzeptieren, wenn die anderen Faktoren wie eine höhere Produktivitätsrate stimmen[98].

Die Europäische Union an sich besitzt gegenüber ihren Mitgliedsstaaten keine Steuerhoheit, kann also weder direkte noch indirekte Steuern in den Mitgliedsländern einheben.

5.3. Stärken und Schwächen des Wirtschaftsstandorts Österreich im EU-Vergleich mit Fokus auf die Nachbarländer

Kapitel 5.3. gibt einen vergleichenden Überblick über ausgewählte wirtschaftliche Kennzahlen Österreichs, der 26 anderen EU-Staaten, der Schweiz, Norwegen, Japan und den USA. Am Ende wird untersucht, welche Vor- und Nachteile sich daraus für Österreich gegenüber den anderen untersuchten Ländern ergeben.

[98] vgl. Bach 2002, S. 11f

5.3.1. Demografische Daten

Tab. 7 gibt einen Überblick über die Alterskohorten der Bevölkerung der EU-Staaten.

Tabelle 7: Alterskohorten der EU Länder

Bevölkerung nach Altersgruppen (Anteile), Stand: 2006*

Land	unter 15 Jahre	15 bis unter 30	30 bis unter 45	45 bis unter 60	60 und mehr
	Anteile in %				
Belgien	17,0	18,5	21,6	20,7	22,2
Deutschland	14,0	17,6	22,6	20,7	25,0
Finnland	17,2	18,7	19,6	22,5	22,0
Frankreich	18,6	19,2	21,0	20,3	20,9
Griechenland	14,3	19,3	22,9	19,7	23,7
Irland	20,4	24,1	22,5	17,6	15,4
Italien	14,1	16,6	24,0	20,0	25,3
Luxemburg	18,4	18,5	24,5	20,1	18,6
Niederlande	18,2	18,1	22,7	21,3	19,8
Österreich	15,7	18,7	23,7	19,9	22,0
Portugal	15,5	19,7	22,8	19,5	22,5
Spanien	14,5	20,0	25,0	18,8	21,7
Eurozone (12)	15,6	18,4	22,9	20,1	23,0
Malta	17,0	21,7	19,8	22,2	19,4
Slowenien	14,1	20,5	22,5	22,1	20,8
Zypern	18,2	23,9	21,8	19,3	16,8
Eurozone (15)	15,6	18,4	22,9	20,2	23,0
Bulgarien	13,5	20,9	21,2	21,3	23,1
Dänemark	18,7	17,3	22,0	20,3	21,7
Estland	15,0	22,6	20,4	20,3	21,7
Großbritannien	17,7	19,7	21,9	19,3	21,4
Lettland	14,1	22,7	21,1	20,0	22,1
Litauen	16,2	22,3	21,9	19,2	20,4
Polen	16,0	24,2	20,1	22,3	17,4
Rumänien	15,5	23,3	22,0	19,9	19,3
Schweden	17,1	18,6	20,8	19,7	23,8
Slowakei	16,4	24,5	21,9	21,0	16,3
Tschechien	14,5	21,4	22,2	21,6	20,3
Ungarn	15,3	20,8	21,1	21,3	21,5
EU (15)	16,0	18,6	22,6	20,0	22,7
EU (27)	15,9	19,5	22,3	20,3	22,0
Kroatien	15,7	20,0	20,7	21,5	22,0
Türkei	28,1	26,9	22,5	13,8	8,7
Schweiz	15,9	18,1	23,4	20,7	21,8
Norwegen	19,4	18,6	22,1	19,8	20,1
USA	20,2	21,1	20,7	20,6	17,4
Japan	13,8	16,8	21,3	20,6	27,5

* USA, Japan: 2007

Quelle: STATISTIK AUSTRIA, EUROSTAT, US Census Bureau

Aktualisierung: November 2008

Quelle: *http://wko.at* 2009 (a)

In der Altersstruktur können innerhalb der EU-Länder keine markanten Unterschiede festgestellt werden. Auf Grund der demografischen Daten lassen sich damit keine Rückschlüsse ableiten, dass die junge Generation aufgrund von steuerlichen

Umverteilungen (Pensionen, Sozialversicherungsleistungen etc.) gegenüber einem anderen Land einen Nachteil besitzt. Die Bevölkerungsstruktur ist in Europa – mit einigen für diese Untersuchung vernachlässigbaren Unterschieden – relativ homogen verteilt. Der Anteil der jungen Bevölkerungsschicht in den USA lässt jedoch einerseits Rückschlüsse auf die historisch bedingte relativ hohe Zuwanderungsrate zu und zeigt, dass im Vergleich zu Europa ein wesentlich größerer junger einen wesentlich kleineren alten Bevölkerungsanteil erhalten muss.

5.3.2. Wirtschaftswachstum

Tab. 8 zeigt das Wirtschaftswachstum von Österreich im Vergleich mit den EU-Staaten.

Tabelle 8: Übersicht Wirtschaftswachstum in der EU

WIRTSCHAFTSWACHSTUM

Veränderung des realen BIP in %: **absolute Werte**

Land	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008 *	2009 *	2010 *
Belgien	3,7	0,8	1,5	1,0	3,0	1,8	3,0	2,8	1,4	0,1	0,9
Bulgarien	5,4	4,1	4,5	5,0	6,6	6,2	6,3	6,2	6,5	4,5	4,7
Dänemark	3,5	0,7	0,5	0,4	2,3	2,5	3,9	1,7	0,7	0,1	0,9
Deutschland	3,2	1,2	0,0	- 0,2	1,2	0,8	3,0	2,5	1,7	0,0	1,0
Estland	9,6	7,7	7,8	7,1	7,5	9,2	10,4	6,3	- 1,3	- 1,2	2,0
Finnland	5,0	2,6	1,6	1,8	3,7	2,8	4,9	4,5	2,4	1,3	2,0
Frankreich	3,9	1,9	1,0	1,1	2,5	1,9	2,2	2,2	0,9	0,0	0,8
Griechenland	4,5	4,2	3,4	5,6	4,9	2,9	4,5	4,0	3,1	2,5	2,6
Großbritannien	3,9	2,5	2,1	2,8	2,8	2,1	2,8	3,0	0,9	- 1,0	0,4
Irland	9,3	5,8	6,4	4,5	4,7	6,4	5,7	6,0	- 1,6	- 0,9	2,4
Italien	3,7	1,8	0,5	0,0	1,5	0,6	1,8	1,5	0,0	0,0	0,6
Lettland	6,9	8,0	6,5	7,2	8,7	10,6	12,2	10,3	- 0,8	- 2,7	1,0
Litauen	4,2	6,7	6,9	10,2	7,4	7,8	7,8	8,9	3,8	0,0	- 1,1
Luxemburg	8,4	2,5	4,1	1,5	4,5	5,2	6,4	5,2	2,5	1,2	2,3
Malta	6,4	- 1,6	2,6	- 0,3	1,1	3,5	3,1	3,7	2,4	2,0	2,2
Niederlande	3,9	1,9	0,1	0,3	2,2	2,0	3,4	3,5	2,3	0,4	0,9
Österreich	**3,7**	**0,5**	**1,6**	**0,8**	**2,5**	**2,9**	**3,4**	**3,1**	**1,9**	**0,6**	**1,3**
Polen	4,3	1,2	1,4	3,9	5,3	3,6	6,2	6,6	5,4	3,8	4,2
Portugal	3,9	2,0	0,8	- 0,8	1,5	0,9	1,4	1,9	0,5	0,1	0,7
Rumänien	2,1	5,7	5,1	5,2	8,5	4,2	8,2	6,0	8,5	4,7	5,0
Schweden	4,4	1,1	2,4	1,9	4,1	3,3	4,1	2,7	1,4	0,0	1,8
Slowakei	1,4	3,4	4,8	4,7	5,2	6,5	8,5	10,4	7,0	4,9	5,5
Slowenien	4,1	2,8	4,0	2,8	4,3	4,3	5,9	6,8	4,4	2,9	3,7
Spanien	5,0	3,6	2,7	3,1	3,3	3,6	3,9	3,7	1,3	- 0,2	0,5
Tschechien	3,6	2,5	1,9	3,6	4,5	6,3	6,8	6,0	4,4	3,6	3,9
Ungarn	5,2	4,1	4,1	4,2	4,8	4,0	4,1	1,1	1,7	0,7	1,8
Zypern	5,0	4,0	2,1	1,9	4,2	3,9	4,1	4,4	3,7	2,9	3,2
Eurozone (15)	**3,9**	**1,9**	**0,9**	**0,8**	**2,1**	**1,7**	**2,9**	**2,6**	**1,2**	**0,1**	**0,9**
EU (15)	**3,9**	**1,9**	**1,2**	**1,2**	**2,3**	**1,8**	**2,9**	**2,7**	**1,1**	**- 0,1**	**0,8**
EU (27)	**3,9**	**2,0**	**1,2**	**1,3**	**2,5**	**2,0**	**3,1**	**2,9**	**1,4**	**0,2**	**1,1**
USA	**3,7**	**0,8**	**1,6**	**2,5**	**3,6**	**2,9**	**2,8**	**2,0**	**1,5**	**- 0,5**	**1,0**
Japan	**2,9**	**0,2**	**0,3**	**1,4**	**2,7**	**1,9**	**2,4**	**2,1**	**0,4**	**- 0,4**	**0,6**

Quelle: *http://wko.at* 2009 (b)

Die Veränderung des realen BIPs zeigte seit 2000 in nahezu allen Ländern einen deutlich positiven Wert und erreichte im Durchschnitt das höchste Wachstum in den Jahren 2000 und 2006. Seit dem Jahr 2000 sind in Österreich – wie auch in den meisten anderen Ländern – deutlich geringere Wachstumsraten üblich. Besonders die neuen EU-Staaten haben ein höheres BIP-Wachstum zu verzeichnen als die alten EU-Länder. Besonders auffallend sind die hohen Wachstumsraten im Baltikum. Die genauen Auswirkungen der seit Herbst 2008 losgetretenen Finanzmarktkrise führten 2008 zu einem abrupten Rückgang des Wirtschaftswachstums. Österreichs Entwicklung ist im Vergleich zu vielen anderen Ländern konstant und die Prognose von Jänner 2009 geht sogar noch von einem marginalen Wachstum aus, während den übrigen Ländern starke Einbrüche prognostiziert werden. Österreich kann in diesem Zusammenhang gesamtwirtschaftlich betrachtet Stabilität in seiner Volkswirtschaft garantieren.

5.3.3. Steuern

Tab. 9 vergleicht die Steuersätze der EU-Mitgliedsstaaten, Norwegen, der Schweiz, Japan und den USA.

Tabelle 9: Übersicht Höchststeuersätze in der EU

Einkommen-, Körperschaft- und Mehrwertsteuer

Land	Einkommen-steuer [1]	Körperschaft-steuer [2]	Mehrwertsteuer [3]	
			Normalsatz	ermäßigter Satz
Belgien	53,5	34,0	21,0	6,0 / 12,0
Deutschland	47,5	29,5	19,0	7,0
Finnland	50,4	26,0	22,0	8,0 / 17,0
Frankreich	48,0	33,3	19,6	5,5
Griechenland	40,0	25,0	19,0	9,0
Irland	41,0	12,5	21,0	13,5
Italien	44,2	31,4	20,0	10,0
Luxemburg	39,0	29,6	15,0	6,0 / 12,0
Niederlande	52,0	25,5	19,0	6,0
Österreich	50,0	25,0	20,0	10,0
Portugal	42,0	25,0	21,0	5,0 / 12,0
Spanien	43,0	30,0	16,0	7,0
Eurozone (12) [4]	46,6	29,8	19,2	.
Malta	35,0	35,0	18,0	5,0
Slowenien	41,0	22,0	20,0	8,5
Zypern	30,0	10,0	15,0	5,0 / 8,0
Eurozone (15) [4]	46,6	29,8	19,2	.
Bulgarien	.	10,0	20,0	7,0
Dänemark	59,0	25,0	25,0	.
Estland	22,0	21,0	18,0	5,0
Großbritannien	40,0	28,0	17,5	5,0
Lettland	25,0	15,0	18,0	5,0
Litauen	27,0	15,0	18,0	5,0 / 9,0
Polen	40,0	19,0	22,0	7,0
Rumänien	16,0	16,0	19,0	9,0
Schweden	56,6	28,0	25,0	6,0 /12,0
Slowakei	19,0	19,0	19,0	10,0
Tschechien	32,0	21,0	19,0	5,0
Ungarn	36,0	16,0	20,0	5,0
EU (15) [4]	46,0	29,4	24,6	.
EU (27) [4]	.	29,6	.	.
Kroatien	.	20,0	.	.
Türkei	.	20,0	18,0	1,0 / 8,0
Schweiz	40,4	21,2	7,6	2,4 / 3,6
Norwegen	40,0	28,0	25,0	8,0 / 14,0
USA	41,8	40,0	.	.
Japan	50,0	40,7	5,0	.

[1] Höchstsätze; Stand: 2007
[2] Höchstsätze auf nicht ausgeschüttete Gewinne; Stand: April 2008
[3] Stand: Juni 2008
[4] gewogener Durchschnitt (BIP 2007)

Quelle: OECD, EU-Kommission, KPMG, Institut der deutschen Wirtschaft Aktualisierung: November 2008

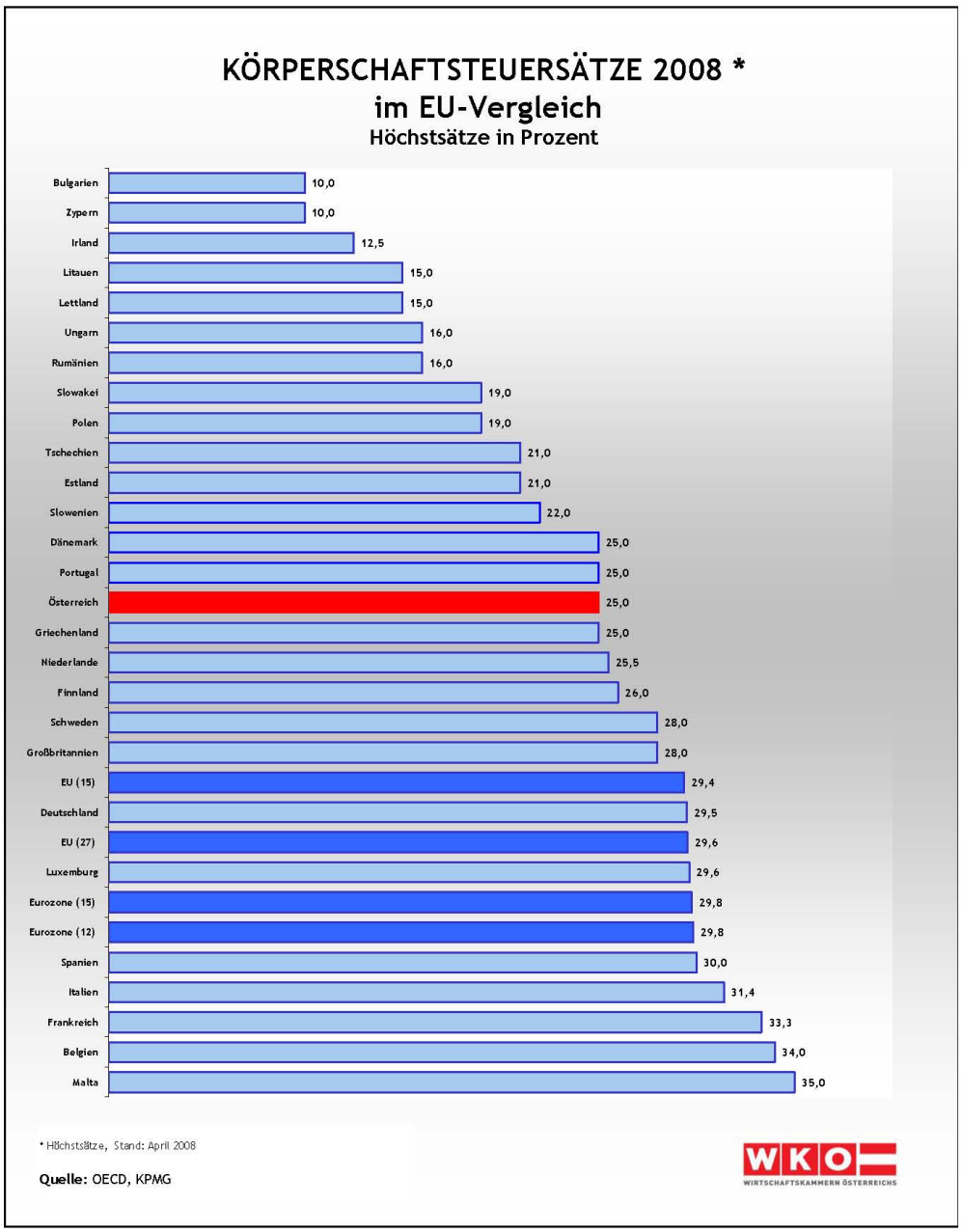
Quelle: *http://wko.at* 2009 (a)

Die höchste Einkommensteuer in der EU hat Schweden mit 56,6 % (2008). Österreich liegt mit 50 % leicht über dem EU-Durchschnitt von 46 %. Im Vergleich Österreichs mit seinen Nachbarländern liegt der Höchsteinkommensteuersatz in Deutschland (47,5 %), Italien (44,2 %), der Schweiz (40,4 %), Slowenien (41 %), Ungarn (36 %), der Slowakei (19 %) und Tschechien (32 %) deutlich unter dem

österreichischen Niveau. In den Nachbarländern Österreichs ist die steuerliche Belastung der obersten Einkommen deutlich geringer.

Im Vergleich der Körperschaftsteuer steht Österreich im Mittelfeld (s. Abb. 12).

Abbildung 12: Übersicht Körperschaftsteuersätze im EU-Vergleich



Quelle: *http://wko.at* 2009 (a)

Österreich hat mit der Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 34 % auf 25 % per 1.1.2005 in Europa ein deutliches Zeichen hinsichtlich niedrigerer

Unternehmensbesteuerung gesetzt, Deutschland hat als Reaktion seine KöSt von 38,3 % auf 29,5 % gesenkt. Ebenfalls Italien von 37,3 % auf 31,4 % Lediglich Tschechien (21 %), die Schweiz (21,3 %), die Slowakei (19 %) und Ungarn (16 %) liegen im Nachbarschaftsvergleich unter dem Niveau der österreichischen Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer ist bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften eine erste wichtige Messgröße bei Entscheidungen über Betriebsansiedelungen.

5.3.4. Arbeitskosten

In Tab. 10 werden die Arbeitskosten im Ländervergleich dargestellt.

Tabelle 10: Übersicht Arbeitskosten

Arbeitskosten von Arbeitnehmern in der Sachgütererzeugung [1,2]

Land	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Veränderung 2000/2007
	EURO pro Stunde								
Belgien	28,18	29,56	30,97	31,62	32,32	33,33	34,24	35,84	+ 27,2
Deutschland	28,13	28,94	29,62	30,35	30,80	31,00	32,24	32,77	+ 16,5
Finnland	22,62	24,31	25,33	26,35	26,80	28,36	28,97	30,01	+ 32,7
Frankreich	25,29	26,30	27,29	28,17	29,26	30,25	31,27	32,26	+ 27,6
Griechenland	10,74	11,41	12,15	12,32	13,93	14,66	15,23	16,02	+ 49,2
Irland	18,96	20,48	21,18	22,43	23,51	24,53	25,22	26,87	+ 41,7
Italien	19,41	20,07	20,72	21,51	22,23	23,00	23,52	24,26	+ 24,9
Luxemburg	24,67	25,46	26,45	27,44	27,93	29,04	30,23	30,68	+ 24,3
Niederlande	23,72	24,69	25,97	27,13	28,08	28,90	29,19	30,49	+ 28,6
Österreich	**25,36**	**26,04**	**26,83**	**27,11**	**27,46**	**28,38**	**29,01**	**29,90**	**+ 17,9**
Portugal	7,30	7,68	8,12	8,36	8,55	8,76	8,81	9,15	+ 25,4
Spanien	14,34	15,07	15,90	16,75	17,42	18,12	18,84	19,57	+ 36,5
Eurozone (12) [3]	**22,07**	**22,90**	**23,69**	**24,46**	**25,15**	**25,78**	**26,61**	**27,38**	**+ 24,1**
Malta	7,18	7,74	7,91	8,74	8,72	8,94	9,18	9,49	+ 32,1
Slowenien	6,99	7,97	8,32	9,11	9,61	10,27	10,85	11,36	+ 62,5
Zypern	8,98	9,37	9,93	10,56	10,97	11,36	11,84	12,27	+ 36,7
Eurozone (15) [3]	**21,89**	**22,72**	**23,51**	**24,27**	**24,96**	**25,59**	**26,42**	**27,19**	**+ 24,2**
Bulgarien	1,20	1,25	1,29	1,32	1,39	1,48	1,54	1,81	+ 51,0
Dänemark	25,71	26,81	27,87	29,10	30,05	30,67	31,64	32,85	+ 27,8
Estland	2,86	3,13	3,41	3,74	4,00	4,52	5,29	6,44	+125,4
Großbritannien	20,41	21,18	22,41	23,35	24,94	25,67	26,59	27,41	+ 34,3
Lettland	1,79	1,91	2,03	2,21	2,46	2,79	3,44	4,50	+151,2
Litauen	2,73	2,77	2,81	2,91	2,96	3,27	3,86	4,76	+ 74,6
Polen	2,99	3,67	3,72	3,85	4,00	4,14	4,43	4,92	+ 64,4
Rumänien	0,66	0,98	1,21	1,37	1,60	1,85	2,20	2,66	+306,0
Schweden	27,50	28,77	29,70	31,13	32,04	33,06	33,28	35,01	+ 27,3
Slowakei	3,02	3,20	3,69	4,00	4,19	4,63	4,90	5,32	+ 76,2
Tschechien	4,02	4,48	4,80	5,15	5,47	5,60	5,96	6,43	+ 59,9
Ungarn	3,71	4,24	4,74	5,05	5,52	5,92	6,37	7,01	+ 88,9
EU (15) [3]	**22,01**	**22,84**	**23,70**	**24,51**	**25,33**	**25,99**	**26,82**	**27,63**	**+ 25,5**
EU (27) [3]	**17,39**	**18,13**	**18,83**	**19,50**	**20,18**	**20,73**	**21,45**	**22,18**	**+ 27,6**
Kroatien	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Türkei	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Schweiz	30,36	32,59	34,30	33,46	32,98	33,50	33,35	32,38	+ 6,7
Norwegen	28,57	30,31	34,23	33,68	33,93	36,68	37,89	39,75	+ 39,1
USA	**25,88**	**27,65**	**27,03**	**23,49**	**22,31**	**23,25**	**23,83**	**22,47**	**- 13,2**
Japan	**28,72**	**26,61**	**24,19**	**22,05**	**21,60**	**21,39**	**20,20**	**18,22**	**- 36,5**

[1] Arbeiter und Angestellte

[2] Löhne plus Lohnnebenkosten auf Stundenbasis

[3] gewogener Durchschnitt (Industriebeschäftigte 2007)

Quelle: WIFO, Institut der deutschen Wirtschaft, EUROSTAT **Aktualisierung:** Oktober 2008

Quelle: *http://wko.at* 2009 (a)

Absolut gesehen liegt Österreich im Vergleichsjahr 2007 bei der Gegenüberstellung mit den Nachbarländern bei den Arbeitskosten deutlich hinter Deutschland und der Schweiz, aber über Italien. Die östlichen Nachbarländer Österreichs liegen signifikant hinter Österreich, prozentuell stiegen die Arbeitskosten in den neuen EU-Beitrittsländern aber an. In ganzen Zahlen stehen den österreichischen Arbeitskosten von 29,90 Euro pro Stunde in den östlichen Nachbarländern Arbeitskosten von 5,32

Euro (Slowakei) bis 11,30 Euro (Slowenien) gegenüber. Deutschland und die Schweiz halten bei rund 26 Euro pro Arbeitsstunde, Italien liegt in etwa auf halbem Weg bei 17,24 Euro. Die durchschnittlichen Arbeitskosten pro Stunde sind im Zeitraum 2000 bis 2007 in Österreich um ca. 17,9 % gestiegen und stiegen damit prozentuell ähnlich wie in Deutschland. Im Vergleichszeitraum stiegen die Arbeitskosten in den neuen EU-Nachbarländern prozentuell weitaus höher.

5.3.5. Inflation

Tab. 11 gibt einen Überblick über die Inflationsrate Österreichs im Ländervergleich.

Tabelle 11: Übersicht Inflation

Veränderung der Verbraucherpreise (in %) [1]

Land	Durchschnitt 1990-1995	Durchschnitt 1995-2000	Durchschnitt 2000-2005	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008 *	2009 *	2010 *
Belgien	2,2	1,5	2,1	3,5	2,3	1,3	1,6	2,6	2,9	2,8	2,8	4,6	2,5	2,1
Deutschland	2,8	0,8	1,5	0,9	1,8	1,2	1,5	1,3	1,5	1,3	1,7	2,4	2,0	1,8
Finnland	2,8	2,1	1,2	4,4	2,6	2,2	- 0,4	1,0	0,6	1,6	2,2	4,2	2,8	1,8
Frankreich	1,9	0,9	1,7	2,3	1,7	1,0	1,9	1,9	1,8	2,2	2,0	3,0	1,8	1,7
Griechenland	13,8	5,6	3,1	7,5	2,7	2,6	3,4	3,3	3,4	3,5	3,2	4,5	3,9	3,5
Irland	2,7	3,4	3,2	4,7	4,2	5,1	3,8	1,6	1,5	2,2	3,0	3,3	2,0	1,6
Italien	5,7	2,7	2,6	3,4	2,6	2,9	2,8	2,6	2,3	2,7	2,2	3,6	2,0	2,1
Luxemburg	3,3	2,2	2,0	4,0	2,0	0,5	2,2	2,4	2,7	2,2	2,1	3,7	2,5	2,7
Niederlande	2,7	2,4	2,6	3,8	4,5	3,0	2,4	1,0	2,1	1,9	1,6	2,9	3,1	2,5
Österreich	**3,1**	**1,3**	**1,7**	**2,5**	**1,8**	**0,6**	**1,7**	**2,0**	**2,2**	**1,8**	**2,1**	**3,4**	**2,2**	**1,9**
Portugal	7,5	2,7	2,9	3,4	3,4	3,0	2,9	2,5	2,7	3,1	2,7	2,9	2,4	2,1
Spanien	5,6	2,8	3,3	3,7	3,4	2,8	3,1	3,6	3,4	3,4	3,2	4,1	2,2	2,7
Eurozone (12)	**3,7**	**1,6**	**2,1**	**2,5**	**2,4**	**1,8**	**2,1**	**2,0**	**2,1**	**2,2**	**2,2**	**3,2**	**2,2**	**2,1**
Malta	.	1,4	2,0	- 1,6	2,5	1,7	0,8	2,3	2,6	2,5	1,6	4,3	2,9	2,2
Slowenien	64,9	8,5	5,2	10,0	7,6	7,8	5,3	3,0	2,2	2,4	4,1	6,2	3,7	3,1
Zypern	.	2,4	2,6	3,7	2,4	2,5	4,0	1,8	2,5	2,3	2,8	4,6	3,0	3,3
Eurozone (15) [2]	**.**	**1,7**	**2,1**	**2,5**	**2,4**	**1,8**	**2,1**	**2,0**	**2,1**	**2,2**	**2,2**	**3,2**	**2,2**	**2,1**
Bulgarien	.	96,8	4,0	4,5	6,0	4,1	0,2	4,4	5,2	5,7	6,8	11,3	6,4	5,3
Dänemark	1,9	1,9	1,7	2,7	2,3	1,7	1,3	1,3	2,1	2,1	1,9	3,1	2,1	1,9
Estland	.	9,7	3,1	3,1	6,2	3,1	0,7	2,0	3,5	4,1	7,8	10,6	4,8	3,3
Großbritannien	4,2	2,1	1,9	1,1	2,0	1,5	1,9	1,6	2,5	2,3	2,4	3,5	1,9	1,2
Lettland	.	6,9	4,6	3,3	2,3	2,2	3,0	7,0	8,7	6,0	9,2	14,0	6,0	4,0
Litauen	.	6,0	0,6	- 1,7	2,4	- 0,1	- 0,9	- 0,3	1,7	4,0	5,7	10,7	6,3	6,9
Polen	41,1	11,9	2,5	10,0	3,8	3,3	0,4	3,0	2,1	1,2	2,3	4,3	3,5	2,6
Rumänien	148,9	62,3	18,3	39,8	35,6	21,4	15,2	13,9	7,3	4,9	4,7	7,9	5,5	4,1
Schweden	5,5	1,1	1,5	1,0	2,2	1,7	1,7	0,9	1,2	0,9	1,3	2,8	2,4	1,9
Slowakei	.	7,2	4,9	8,3	5,6	2,8	6,5	7,3	2,6	4,9	2,6	4,3	3,7	3,4
Tschechien	18,3	6,2	1,7	3,1	3,9	1,2	- 0,4	3,3	0,8	1,5	2,8	5,9	3,0	2,5
Ungarn	.	14,6	4,9	9,1	8,2	3,9	4,1	4,6	3,8	3,4	6,4	6,3	3,8	2,9
EU (15)	**3,8**	**1,7**	**2,0**	**2,2**	**2,3**	**1,8**	**2,1**	**1,9**	**2,1**	**2,2**	**2,2**	**3,3**	**2,1**	**1,9**
EU (27)	**.**	**2,6**	**2,2**	**2,6**	**2,6**	**1,9**	**2,1**	**2,1**	**2,2**	**2,2**	**2,3**	**3,5**	**2,3**	**2,0**
Kroatien	.	.	2,9	5,5	4,7	2,3	1,9	2,0	3,4	2,9	3,0	6,5	4,5	4,0
Türkei	77,8	67,8	25,2	54,9	49,7	38,5	23,4	10,8	8,3	9,8	8,6	11,5	8,6	6,5
Schweiz	3,2	0,7	0,8	1,6	1,0	0,6	0,6	0,8	1,2	1,1	0,7	2,5	1,0	1,1
Norwegen	2,4	2,3	1,7	3,1	3,0	1,3	2,5	0,5	1,5	2,3	0,7	3,6	2,5	1,8
USA	**2,6**	**1,8**	**2,2**	**2,5**	**2,1**	**1,4**	**2,0**	**2,6**	**2,9**	**2,8**	**2,6**	**3,8**	**1,5**	**0,8**
Japan	**0,7**	**0,0**	**- 1,0**	**- 1,1**	**- 1,1**	**- 1,4**	**- 0,9**	**- 0,7**	**- 0,8**	**- 0,3**	**- 0,5**	**0,4**	**0,1**	**0,2**

[1] Preisdeflator der privaten Konsumausgaben

[2] eigene Berechnung

* Prognose und vorläufige Werte

Quelle: EU-Kommission, OECD, WIIW, EUROSTAT **Aktualisierung:** November 2008

Quelle: *http://wko.at* 2009 (a)

Die österreichische Inflationsrate bewegt sich immer – teils deutlich – unter den durchschnittlichen EU-Raten. Österreich ist im langjährigen Vergleich mit den Nachbarländern ein Vorzeigeland gemessen an den Inflationswerten. Durch die

einheitliche Währung gerät die Inflationsrate der Nationalstaaten im Europavergleich aber immer mehr ins Hintertreffen. Ergänzend muss an dieser Stelle erwähnt werden, dass die Arbeitskosten in den neuen EU-Ländern unter Berücksichtigung der höheren Inflationsraten nominell zwar stark gestiegen sind, die reale Steigerung ist aber eindeutig geringer als in den alten EU-Ländern.

5.3.6. Streikdauer

In Tab. 12 wird die Streikdauer der europäischen Länder verglichen.

Tabelle 12: Verlorene Arbeitstage je 1000 unselbständig Beschäftigte

verlorene Arbeitstage pro Jahr je 1.000 unselbständig Beschäftigte

Land	Durchschnitt 1990-1995	Durchschnitt 1995-2000	Durchschnitt 2000-2005	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Belgien	32	22	62	8	41	18	69	48	189	25	35
Deutschland	.	3	3	0	1	9	5	1	1	12	12
Finnland	.	131	82	110	26	31	28	18	280	30	43
Frankreich	89	99	102	111	80	44	193	32	151	116	.
Griechenland	426	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Irland	135	94	37	70	80	15	25	13	16	4	3
Italien	208	66	97	52	59	274	109	39	49	30	47
Luxemburg	.	11	.	5	0	0	.	.	.	0	.
Niederlande	34	24	10	1	6	35	2	9	6	2	4
Österreich	.	1	1	1	0	3	4	0	0	.	.
Portugal	45	27	22	18	18	44	22	18	11	16	.
Spanien	428	135	166	233	119	297	46	249	50	47	58
Eurozone (12)	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Malta	.	53	17	32	19	5	22	12	9	19	5
Slowenien	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Zypern	.	.	31	5	19	30	29	37	66	110	.
Eurozone (15)	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Bulgarien	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Dänemark	44	249	36	49	22	75	21	30	20	33	34
Estland	.	0	.	0	0	.	20	.	0	.	.
Großbritannien	33	21	25	20	20	51	19	34	6	28	38
Lettland	.	.	1	0	0	4	0	0	0	0	0
Litauen	.	.	.	.	.	0	0	0	1	0	8
Polen	.	7	2	8	0	0	1	1	0	3	19
Rumänien	.	95	.	122	0	8	3	3	5	4	75
Schweden	.	34	26	0	3	0	152	4	0	0	3
Slowakei	.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tschechien	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Ungarn	.	40	11	55	3	1	1	7	0	2	10
EU (15)	.	53	51	56	42	91	22	45	47	36	39
EU (27)	.	.	46	54	38	81	21	42	41	32	37
Kroatien	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Türkei	.	310	66	121	75	24	65	43	70	42	502
Schweiz	.	2	.	1	5	5	2	9	.	2	2
Norwegen	.	113	62	231	0	70	0	66	5	65	2
USA	45	58	38	161	9	5	32	8	10	20	9
Japan	3	2	0	1	1	0	0	0	0	0	.

Quelle: Institut der deutschen Wirtschaft, ILO, OECD, EUROSTAT

Aktualisierung: November 2008

Quelle: *http://wko.at* 2009 (a)

Österreich liegt im langfristigen europäischen Vergleich an vorderster Stelle hinsichtlich wenig Streiktagen. Detaillierte Aufzeichnungen über alle Länder sind jedoch nicht vorhanden. Es lässt sich lediglich ableiten, dass die Anzahl an Streiktagen in ganz Europa rückläufig ist – abgesehen von Ländern, die eine lange Streiktradition wie Frankreich oder Großbritannien haben.

5.3.7. Natur und Umwelt

Tab. 13 zeigt einige Indikatoren im Bereich der Natur und Umwelt.

Tabelle 13: Natur und Umwelt

	Österreich	Deutschland	Schweiz	Italien	Slowenien	Ungarn	Slowakei	Tschechien
WALD UND NATURSCHUTZGEBIETE Anteil an gesamter Landesfläche (%)								
Waldfläche	48	30	32	23	.	19	42	34
Naturschutzgebiete	29	27	18	9	.	9	22	16
SCHADSTOFFEMISSIONEN (Stand: 2001 oder letzverfügbar)								
CO_2-Emissionen								
Mio. Tonnen	66,6	850,2	43,8	425,3	.	56,3	39,4	118,7
je Einwohner (kg)	8.200	10.400	6.100	7.400	.	5.500	7.300	11.500
je 1.000 EUR BIP (kg)	310	400	150	340	.	840	1.590	1.630
Veränderung 1991/2001	+10	-10	+ 0	+ 7	.	-16	-20	-16
SO_x-Emissionen								
je Einwohner (kg)	5	10	4	16	.	59	33	26
NO_x-Emissionen								
je Einwohner (kg)	23	20	15	26	.	22	24	39
ABFALLMENGE (Stand: 2001 oder letztverfügbar)								
Hausmüll je Einwohner (kg)	560	540	650	500	.	450	320	330
ABWASSERKLÄRUNG (Stand: 2001 oder letztverfügbar)								
Abwässer in Kläranlagen (%) [1]	86	91	96	63	.	32	49	64

[1] Prozentanteil der an Kläranlagen angeschlossen Bevölkerung

Quelle: *WKO* 2003, S. 26

Österreich liegt, was den Anteil an bewaldeter Fläche des Landes und die Anzahl an Naturschutzgebieten betrifft, klar an erster Stelle, am nächsten kommt noch die Slowakei. Bei den Schadstoffemissionen liegt Österreich nach wie vor nach der Schweiz an zweiter Stelle, hat aber 2001 im Vergleich zum Jahr 1991 den höchsten prozentuellen Zuwachs am CO_2-Emissionen verzeichnen müssen. Die osteuropäischen Nachbarländer konnten die CO_2-Emissionen im zweistelligen Prozentbereich verringern, liegen im Absolutwert pro Kopf aber nach wie vor noch auf fünf Mal so hohen Werten wie die österreichischen Pro Kopf Emissionen. Ein ähnliches Bild ergibt sich auch bei den SO_2-Emissionen. Bei den NO_2-Emissionen liegt Österreich im Durchschnitt.

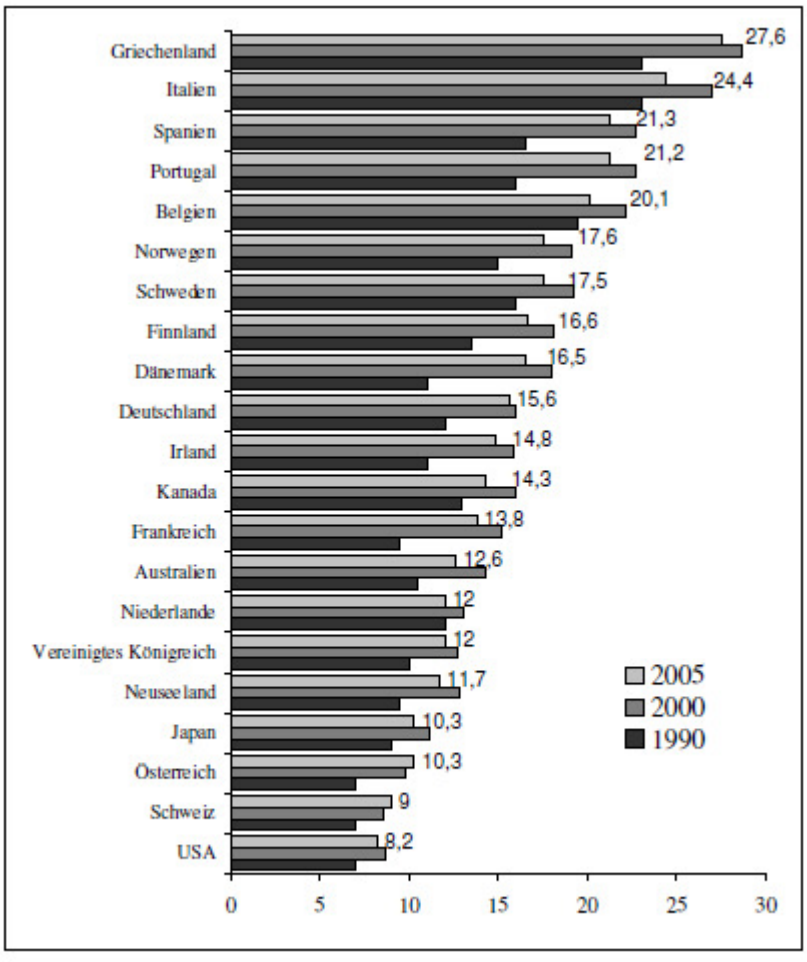
In der Produktion von Abfall je Einwohner liegt Österreich im Schnitt der westlichen Nachbarländer, aber noch deutlich über den Werten der östlichen Nachbarn. In der

Klärung der Abwässer liegt Österreich im westlichen Vergleich mit 86 % hinter der Schweiz (96 %) und Deutschland (91 %) an dritter Stelle, aber noch deutlich vor Tschechien (64 %), Italien (63 %), der Slowakei (49 %) und Ungarn (32 %).

5.3.8. Schattenwirtschaft

Nach Schneider[99] werden unter Schattenwirtschaft „diejenigen wirtschaftlichen Aktivitäten verstanden, die sich den öffentlichen Steuer- und Sozialversicherungsabgaben entziehen."

Tabelle 14: Schattenwirtschaft in ausgewählten OECD-Ländern



Die Wertangaben in der Abbildung beziehen sich auf das Jahr 2005.
1) Schattenwirtschaft auf Basis des Bargeldnachfrageansatzes und des DYMIMIC-Verfahrens.

Quelle: *Enste / Schneider* 2007, S.4

[99] vgl. 2000 S. 1

Der Trend ging von 1990 bis 2000 in Richtung einer Zunahme der Schattenwirtschaft. Zwischen 2000 und 2005 wurden in einigen Ländern leichte Rückgänge verzeichnet. Die Schweiz, die USA und Österreich liegen im Schattenwirtschaftsvergleich dicht beisammen. Verglichen mit den restlichen gegenübergestellten Ländern nimmt Österreich auch hier einen (positiven) Spitzenplatz ein. Die Schattenwirtschaft stellt den Wirtschaftsbereich dar, der am Fiskus vorbeiwirtschaftet. Dem Staat entgehen dadurch jährlich wichtige Steuereinnahmen. In Österreich betrug die Schattenwirtschaft im Jahr 2006 22 Mrd. Euro[100].

5.4. Vergleich und Zusammenfassung

Der österreichische Wirtschaftsstandort steht, bezogen auf die oben exemplarisch angeführten objektiven Kennzahlen, sowohl im europäischen Vergleich, aber speziell im Vergleich mit den Nachbarländern gut da und belegt in den meisten Bereichen einen Spitzenplatz. Einen besonderen Wettbewerbsvorteil verglichen mit den anderen „westlichen“ Ländern hat Österreich mit der 25 %-igen Körperschaftsteuer, und es gab hierzulande im langjährigen Vergleich die wenigsten Streiktage. Andererseits sind die Arbeitskosten – zurückzuführen auch auf die hohen Lohnkosten – in Österreich überdurchschnittlich hoch.

Einen direkten Zusammenhang aus Steuerbelastung und Ausmaß der Schattenwirtschaft gibt es nicht zwingend. Der geringe Anteil am Vorbeiwirtschaften ist bestimmt auch Abhängig von den gebotenen Hinterziehungsmöglichkeiten. In Österreich hat man als unselbständig Beschäftigter so gut wie keine Möglichkeit, Einkommensteuer zu hinterziehen, während aber in den USA und der Schweiz, wo die Steuer am Ende des Jahres von jedem Steuersubjekt selbst veranlagt wird, eher Möglichkeiten gegeben wären. In den in Tab. 14 in Kap. 5.3.8. angeführten Ländern

[100] vgl. Schneider F. 2006, S. 2

mit hohem Anteil an Schattenwirtschaft sind die Grenzsteuerbelastungen bei weitem geringer[101] als in denen mit niedriger Schattenwirtschaft.

Aus einer Quelle der Wirtschaftskammer Österreich[102] geht zudem hervor, dass Österreich im internationalen Standortvergleich das weltweit niedrigste Pensionsantrittsalter und eine sehr kurze Lebensarbeitszeit hat. Das ist langfristig ein Wettbewerbsnachteil für Österreich, denn dadurch sinkt bei steigender Lebenserwartung die Anzahl der Beitragszahler. Weiters sind die Studienzeiten die längsten weltweit, und den Österreichern fehlt es an Mobilität. In Österreich herrschen – verglichen mit den östlichen Nachbarländern – strenge Umweltauflagen, sehr komplizierte Genehmigungsverfahren und ein hohes Maß an Staatsbürokratie.

Die markantesten Unterschiede der verglichenen wirtschaftlichen Kennzahlen liegen im starken Gefälle der Arbeitskosten. Aufgrund der geschichtlichen Entwicklung sind die Lohnkosten in den neuen EU-Ländern im europaweiten Vergleich sehr gering. Dadurch lassen sich im produzierenden Sektor erhebliche Kostenvorteile für Unternehmen lukrieren. Bezogen auf Arbeitsausfälle durch Streik, die demografische Entwicklung sowie die Inflationsraten und dem Wirtschaftswachstum, klafft die Schere innerhalb der Europäischen Union nicht mehr so weit auseinander wie noch vor 15 Jahren. Der Trend geht auch hier (Ausreißer ist das Baltikum mit einem überdurchschnittlichen Wirtschaftswachstum) zu einer Annäherung.

Während sich Demografie, Wirtschaftswachstum, Inflation und Streikdauer zunehmend annähern, bleiben zwei Komponenten noch für geraume Zeit höchst unterschiedlich: Bei den Steuern und Lohnkosten klafft innerhalb Europas eine große Schere auf. Obwohl die Lohnkosten in den östlichen Ländern prozentual deutlich schneller steigen als in den westlichen Länden, wird es noch Jahre bis Jahrzehnte dauern, bis man von einer ausgewogenen Verteilung sprechen kann.

Die Steuerquoten stellen im Zusammenhang mit den untersuchten Größen auch in Zukunft ein wichtiges Wettbewerbsinstrument innerhalb der Europäischen Union dar. Österreich ist für diesen Wettbewerb gut aufgestellt, da Steuern nicht ceteris paribus

[101] vgl. Tab. 9, Kap. 5.3.3.
[102] vgl. Schneider 2003, S. 12-14

betrachtet werden müssen, sondern auch Faktoren wie intakte Natur, Lebensqualität, Sicherheit etc. in Betracht gezogen werden.

Mittelfristig erscheint es aber für die nationalen Standorte und die Politik jedenfalls sinnvoll, die Attribute des eigenen Standorts zu schärfen und nicht nur die Außenwirkung, sondern speziell auch die Innenwirkung von steuerlichen Standortentscheidungen zu berücksichtigen. Mittelfristig – solange noch keine verbindlichen Regulatorien seitens der Europäischen Union in Richtung einer einheitlichen Steuergesetzgebung vereinbart sind – bietet die Steuergesetzgebung genug Raum für eine nationale Profilentwicklung[103].

[103] vgl. Höfler 2005

6. Beispiele realer Steuersysteme mit alternativen Grundkonzepten zum österreichischen System sowie Überblick auf alternative theoretische Besteuerungsformen

Im nachfolgenden Kapitel werden ausgewählte Steuersysteme auf deren besondere Merkmale analysiert. Von einer allumfassenden Betrachtung detaillierter Einzelfälle wird in dieser Arbeit Abstand genommen. Es wird auf allgemein geltende und markante Eigenschaften fokussiert. In vielen Punkten sind sich die hier untersuchten Steuersysteme ähnlich. Hervorgehoben werden einzigartige Ausprägungen und Eigenschaften sowie deren Auswirkungen.

6.1. Besonderheiten ausgewählter Steuersysteme und Untersuchungsgegenstand

Die hier näher analysierten Steuersysteme wurden nach folgenden Kriterien ausgewählt: Starker föderaler Aufbau (Schweiz) – föderaler Aufbau (USA) – zentralistisch organisiertes Steuersystem (Slowakei) und weisen von ihrer Ausrichtung her Unterschiede zum österreichischen System auf. In der Slowakei, die als Nachbarland und speziell in der Ostregion Österreichs mit dem österreichischen Wirtschaftsstandort konkurriert, wurde im Jahr 2004 eine Reform umgesetzt, die das Steuersystem von Grund auf neu gestaltet hat und mit einer Steuerhoheitsebene zentralistisch organisiert ist[104]. Die USA wird als Beispiel eines relativ jungen, föderal strukturierten und stark progressiven Steuersystems herangezogen. Die Schweiz wird als Beispiel eines stark föderalen, für ein hohes Maß an direktdemokratischer Mitbestimmung bei der Festlegung von Steuerarten und -höhen des Systems herangezogen.

Zunächst werden die zu untersuchenden Steuersysteme nach deren Aufbau und Funktionalität untersucht und dabei Besonderheiten hervorgehoben. Ein nächster

[104] vgl. Kap. 6.3.

Schritt ist die Analyse von Unternehmenssteuern, wobei hier Steuern im Mittelpunkt stehen, die auf Unternehmensgewinne zu entrichten sind.

Exkurs zur Doppelbesteuerung: *Der Vollständigkeit halber wird an dieser Stelle kurz auf das Problem der Doppelbesteuerung eingegangen. Eine Doppelbesteuerung liegt grundsätzlich vor, wenn an mehrere als nur an einen Hoheitsträger Steuern zu entrichten sind. Das kann national und international der Fall sein. Auf nationaler Ebene wird meistens im System selbst auf diese Unterschiede Rücksicht genommen. Um Personen und Unternehmen, deren Wohnsitzstaat (Unternehmenssitz) und Einkommensstaat (Quellenstaat) verschieden sind aber nicht doppelt und mehrfach zu besteuern, werden zwischen vielen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen, die den Grundsatz der Einmalbesteuerung verwirklichen sollen*[105]*.*

	Wohnsitzstaat besteuert	**Wohnsitzstaat besteuert nicht**
Quellenstaat Besteuert	Doppelbesteuerung	Quellenprinzip
Quellenstaat besteuert nicht	Wohnsitzprinzip	Nullbesteuerung

Quelle: In Anlehnung an *Homburg* 2003, S. 250

Ziel von internationalen Doppelbesteuerungsabkommen ist, sowohl Doppelbesteuerung als auch Nullbesteuerung zu verhindern. Für die vorliegende Arbeit und die darin untersuchten Gegenstände spielen die internationalen Usancen der Doppelbesteuerung keine Rolle. Für eine Ausführliche Auseinandersetzung ist auf Homburg[106] *verwiesen.*

[105] vgl. Homburg 2003, S. 249f
[106] vgl. 2003, S.249-258

6.2. Das österreichische Steuersystem im Überblick

6.2.1. Allgemeines

Österreichs Steuersystem zählt innerhalb der Gruppe der föderalistischen Steuersysteme zu den am stärksten zentralisierten[107]. Die Besteuerungsrechte der Gebietskörperschaften (Land und Gemeinde) werden nach dem Finanzverfassungsgesetz aufgeteilt. Im Finanzausgleich wird die Verteilung der staatlichen Einnahmen und Ausgaben zwischen Bund, Ländern und Gemeinden beschlossen. Die wichtigsten Steuern werden vom Bund festgesetzt und über die Finanzämter eingehoben, der Ertrag wird allerdings nach einem gemeinsam festgesetzten Schlüssel aufgeteilt. Die Bundesländer in Österreich finanzieren sich zum größten Teil aus den Geldern aus dem Finanzausgleich[108].

6.2.2. Besonderheiten im österreichischen Steuersystem

Das österreichische Einkommensteuersystem sieht vor der Ermittlung des zu versteuernden Betrages eine Reihe von Frei- und Absetzbeträgen vor, die, je nach Zugehörigkeit zu einer gesellschaftlichen Gruppe, vom Gesamteinkommen steuermindernd geltend gemacht werden können[109]. Absetzbeträge werden von der Steuer abgezogen und mindern die Steuerschuld (nicht die Bemessungsgrundlage wie bei Freibeträgen). Absetzbeträge haben aber noch eine weitere Wirkung. Bei Einkommen, die noch keiner Steuerprogressionsstufe unterliegen, können sich Absetzbeträge sogar als Steuergutschrift am Ende des Jahres auswirken. Die so genannte **Negativsteuer** hat für schwächer verdienende Gesellschaftsgruppen einen einkommensvermehrenden Effekt und erfüllt somit auch eine wichtige Umverteilungswirkung.

[107] vgl. Feld / Schneider o.J., S. 2
[108] vgl. Nowotny 1996, S. 278
[109] vgl. EStG

Eine Einzigartigkeit im österreichischen Steuersystem ist die Besteuerung von Sonderzahlungen (i.d.R. 13. und 14. Monatsgehalt) für unselbständig Beschäftigte. Dabei werden bei einem Freibetrag von 620 Euro die Bezüge bis zum Betrag des Jahressechstels mit 6 % besteuert[110]. Weitere Sonderzahlungen können Prämien, Bilanzgelder, Jubiläumsgelder oder andere Gewinnbeteiligungen sein.

Die Einkommensteuertarife wurden mit 1. Jänner 2005 adaptiert und werden nun in Tab. 15 angeführt. Ab 1.1.2009 gelten neue Tarife, die eine Senkung des ersten Grenzsteuersatzes auf 36,50 % vorsieht, eine Senkung des zweiten Grenzsteuersatzes auf 43,20 % und der Spitzensteuersatz von 50 % erst ab einem zu versteuernden Einkommen ab 60.001 Euro vorsieht. Für die weiteren Berechnungen der folgenden Fallbeispiele wurde jedenfalls wegen der Vergleichbarkeit der verschiedenen Staaten auf die Tarifgestaltung zwischen 2005 und 2008 zurückgegriffen.

Tabelle 15: Einkommensteuertarife von 2005 bis 2008 in Österreich

Einkommen	Steuer	DurchschnittsSteuersatz	Grenzsteuersatz
bis 10.000 Euro	0 Euro	0,00 %	0,00 %
bei 25.000 Euro	5.750 Euro	23,00 %	38,33 %
bei 51.000 Euro	17.085 Euro	33,50 %	43,596 %
über 51.000 Euro			50,00 %

Quelle: In Anlehnung an *Das Steuerbuch* 2006, S. 15

Eine der wichtigsten zusätzlichen Einnahmequellen für Gemeinden stellt neben den erhaltenen Zahlungen über den Finanzausgleich die Kommunalabgabe dar. Die Kommunalsteuer in Höhe von 3 % wird direkt auf das Einkommen von unselbständig Beschäftigten verrechnet[111].

Das österreichische Steuersystem kennt eine Besonderheit bei der Besteuerung bereits entnommener (und mit der Körperschaftsteuer bereits belasteter) Gewinne aus juristischen Personen. Nach der Abführung der Körperschaftsteuer von 25 % kann die natürlich Person zwischen zwei Besteuerungsarten dieser Einkünfte wählen: Entweder werden die Einkünfte mit dem Kapitalertragssteuersatz von 25 % besteuert oder es wird der halbe Einkommensteuersatz der bestehenden

[110] Hinweis: Durch die Erhöhung des Gewinnfreibetrags für Unternehmer von 10 % auf 13 % wurde im Zuge der Steuerreform 2009 eine steuerliche Gleichstellung zwischen selbstständig und unselbständig Beschäftigten hinsichtlich des 13. Und 14. Monatsgehalts ab 2010 erreicht.
[111] vgl. Nowotny 1996, S. 280

Steuerprogressionsstufe (halber Grenzsteuersatz, Maximum = 25 %) zur Berechnung verwendet. Befindet man sich also nicht in der höchsten Grenzsteuerklasse, kann eine Versteuerung nach dem halben Einkommensteuersatz weitaus günstiger für den Steuerzahler kommen, als die Einbehaltung der Kapitalertragssteuer[112]. Von einer horizontalen Gerechtigkeit kann also in diesem Zusammenhang keine Rede sein[113].

6.2.3. Besonderheiten in der Unternehmensbesteuerung

Österreichs Regierung hat mit 1. Jänner 2005 den jahrelang konstanten **Körperschaftsteuersatz** von 34 % auf 25 % gesenkt, was damals – abgesehen von Irland – im westeuropäischen Vergleich einzigartig niedrig war[114]. Im Zuge dieser Steuerreform gab es auch eine einzigartige Novellierung in der Organschaftsregelung. Diese wurde durch die so genannte **Gruppenbesteuerung** ersetzt, der Form halber ist aber hinzuzufügen, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft zunächst noch bestehen bleibt. Ziel der neuen Gruppenbesteuerungsregel ist, Gewinne und Verluste von konzernmäßig verbundenen Unternehmen auszugleichen. Bisher waren die Betriebe für sich selbst steuerpflichtig, das Trennungsprinzip wurde damit nun abgeschafft. Um als Konzern überhaupt die Vorteile der Gruppenbesteuerung in Anspruch nehmen zu können müssen **Gruppenmitglieder** die folgenden wichtigsten Voraussetzungen erfüllen:

- Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft
- Unbeschränkt steuerpflichtige Wirtschafts- und Erwerbsgenossenschaften
- Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die aber mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Wirtschafts- und Erwerbsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit

[112] vgl. EStG
[113] siehe Berechnung in Kap. 4.5.2.
[114] Österreichs Beispiel der Körperschaftsteuersenkung sind seit 2005 mehrere westeuropäische Staaten gefolgt (s. Kap. 5.2. und 5.3.3.).

unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Grupppenträger finanziell verbunden sind.

Erstmals können auch **ausländische Körperschaften** Gruppenmitglieder sein. Über die Einbeziehung von Tochtergesellschaften besteht noch keine Rechtssicherheit, aber es ist anzunehmen, diese auch mit einzubeziehen, wenn das ausländische Gruppenmitglied nicht mehrheitlich beteiligt ist.

Für **Gruppenträger** gilt, dass sie unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Wirtschafts- oder Erwerbsgenossenschaften sein müssen. Die wirtschaftliche Tätigkeit der Gruppe ist für die Funktion als Träger irrelevant. Daher kann auch eine Holding als Gruppenträger dienen.

Für die Gruppenbildung bedarf es einer finanziellen Verbindung der Gesellschaften untereinander, die mit einer Beteiligung von 50 % am Kapital der Tochtergesellschaft und auch die Stimmrechtsmehrheit vorliegt samt einem vom inländischen Unternehmen unterfertigten Gruppenantrag.

Kurz zusammengefasst ergeben sich für Körperschaften mit der neuen Gruppenbesteuerung die Möglichkeit, Gewinne und Verluste von Körperschaften umfassend zu saldieren, d.h. Verluste werden zeitnah verwertet[115]. Weiters können ausländische Verluste von direkt gehaltenen Gruppenmitgliedern im Inland verwertet werden und Joint Ventures die Möglichkeit einer Gruppenbesteuerung annehmen[116].

6.2.4. Zusammenfassung

Das österreichische Steuersystem wurde zuletzt um einige neue Eigenschaften bereichert. Die Körperschaftsteuersenkung von 34 % auf 25 %, die „Abfertigung Neu“ (Abfertigungsanspruch ab dem ersten Tag und Wahlfreiheit bei der Mitnahme der Ansprüche zu einem neuen Arbeitgeber), die begünstigte Besteuerung nicht

[115] vgl. Eberhartinger / Hirschler 2005
[116] vgl. Trenkwalder / Zöchling 2004, S. 31

entnommener Gewinne und die Gruppenbesteuerung waren in den letzten Jahren die weitest reichenden Reformschritte des österreichischen Steuersystems.

Das österreichische Steuersystem ist dadurch gekennzeichnet, dass Steuern und Abgaben überwiegend von Bundesseite eingehoben werden. Trotz föderaler politischer Struktur fällt das meiste Steueraufkommen auf Bundesebene an. Aufgrund ausgabenseitiger Übernahme von zahlreichen Staatsaufgaben der Bundesländer stellen die Verhandlungen zum Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern eines der wichtigsten Instrumente für die Finanzierung der Bundesländer dar. Die Bundesländer erzielen ihre Einnahmen fast ausschließlich über Mittel des Finanzausgleichs. Die Finanzierung der Länderaufwendungen wird zum Teil durch die Einzahlung von Bundeseinnahmen auf bestimmte Fonds (z.B.: Wohnbauförderungsfonds, Familienlastenausgleichsfonds, etc.) nach einem bestimmten Schlüssel vorgenommen, auf die die Länder anteilsmäßig zurückgreifen können[117].

Die Steuerhoheit der Länder und Gemeinden spielt in Österreich eine absolut untergeordnete Rolle, innerstaatlicher Steuerwettbewerb ist damit faktisch ausgeschlossen.

6.3. Das slowakische Steuersystem im Überblick

6.3.1. Allgemeines

Die Slowakei ist das jüngste in dieser Arbeit untersuchte Land. Das bis 1. April 2004 vorherrschende Steuersystem war seit dem Jahr 1993 nach der friedlichen Teilung mit Tschechien etwas mehr als 10 Jahre gültig.

[117] vgl. Nowotny 1996, S. 278

6.3.2. Besonderheiten im slowakischen Steuersystem

In der Slowakei wurde mit Beginn des Jahres 2004 im Zuge einer umfassenden Steuerreform die Gleichheitssteuer (sog. „Flat-Tax“) eingeführt. Für natürliche und juristische Personen so wie für Ausländer gilt seitdem ein einheitlicher Steuersatz von 19 %. Das davor geltende System unterschied zwischen 21 verschiedenen Steuersätzen und 443 (*sic!*) Einkommensarten. Hervorzuheben ist, dass nicht ab dem ersten verdienten Euro der Einkommensteuersatz von 19 % abzuführen ist. Jeder Steuerzahler hat einen Freibetrag von 80.832 Slowakischen Kronen[118] (das entspricht in etwa 2.678 Euro [Stand Dezember 2008]) und stellt das 19,2fache des Existenzminimumbetrages dar.

Mit der Steuerreform 2004 wurden überhaupt Steuern für den Übertrag von Immobilien, auf Schenkungen, Erbschaften und Dividenden gestrichen. Die Reform verfolgt im Wesentlichen zwei Ziele. Auf der einen Seite eine Entlastung der Einkommensbezieher, andererseits eine starke Vereinfachung des gesamten Steuersystems. Die Einkommensteuersenkung wurde mit einer gleichzeitig immensen Erhöhung der verbrauchsabhängigen Steuern im Jahr 2003 vorbereitet[119]. Das Steuersystem veränderte sich von einer hohen direkten Besteuerung auf ein System von höherer indirekter Besteuerung. Tab. 16 gibt einen Überblick über die Erhöhung der Steuersätze nach Steuerart.

[118] Die Umstellung von Slowakischen Kronen auf Euro am 1.1.2009 erfolgte nach der Berechnung des Steuervergleichs in dieser Arbeit.
[119] vgl. Derrer 2003, S. 27

Tabelle 16: Steuererhöhungen auf diverse Verbrauchssteuern vor der Einführung der Flat-Tax 2003

	Vor der Reform im Januar 2003	Nach der Reform im August 2003	prozentuelle Erhöhung	Minimum EU-Satz für Mitglieder [1]
Bier – große Brauereien (SKK/hl)	30	50	66,7 %	32,4
Bier – kleine Brauereien (SKK/hl)	23	37	60,9 %	9
Wein (SKK/l)	0	0	0 %	0
Schaumwein (SKK/l)	24	24	0 %	0
bleifreies Benzin (SKK/l)	12,4	15,5	25 %	11,81
verbleites Benzin (SKK/l)	14,5	18	24,1 %	13,87
Kerosin (SKK/l)	11,8	14,5	22,9 %	10,08
Motoröl (SKK/l)	11,8	14,5	22,9 %	10,08
Heizöl (SKK/kg)	0,6	0,8	33,3 %	0,53
gebrannter Alkohol (SKK/l)	250	250	0 %	226
Zigaretten (SKK/Stk.) [2]	0,95	1,4	47,4 %	1,5

[1] Umrechnungskurs: 1 Euro = 41,16 SKK

[2] Für Zigaretten wurde eine Übergangsfrist bis Ende 2008 beschlossen

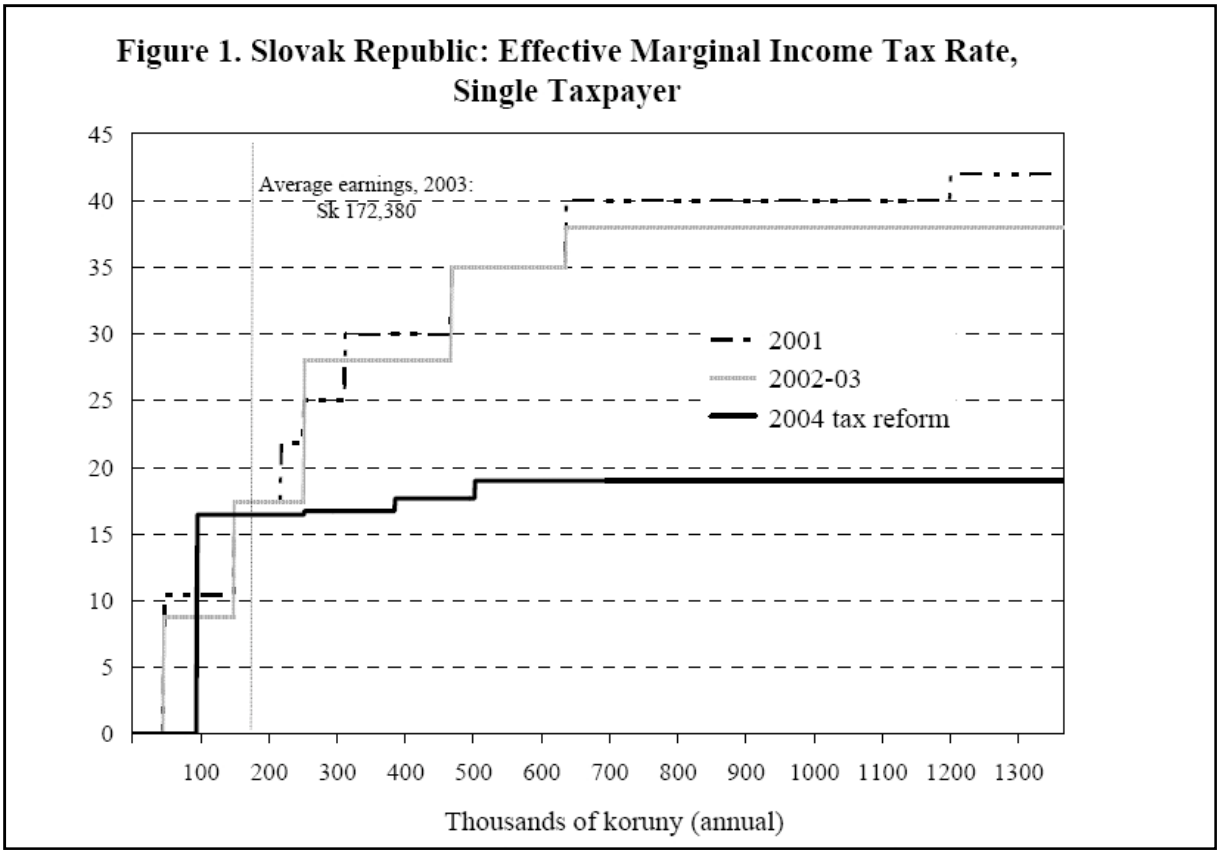
Quelle: In Anlehnung an: *Slowakisches Finanzministerium* 2004, zit. nach *Zachar* 2006

Innerhalb der Europäischen Union weist die Slowakei die niedrigste Rate an direkten Steuereinnahmen vor. Innerhalb eines Jahres fiel die Quote von 38,7 % auf 30,3 %[120].

Bei der genauen Betrachtung, für welche Gruppe das neue Steuersystem reale Vorteile hatte, kann man eine Steuererleichterung bei niedrigen Einkommen (aufgrund des Steuerfreibetrags von ca. 80.000 Kronen) sowie bei Besserverdienern beobachten. Abb. 13 gibt einen Überblick über die Höhe der Besteuerung von Einkommen vor und nach der Steuerreform.

[120] vgl. Europäische Kommission 2006

Abbildung 13: Reale Durchschnittssteuersätze vor und nach der Steuerreform in der Slowakei



Quelle: *Moore 2005, S. 5*

Die tatsächliche Einkommensteuerbelastung ist für den breiten Mittelstand kaum zu spüren bzw. wird durch den Anstieg der indirekten Steuern wettgemacht. Für Besserverdiener wirkt sich das neue Steuersystem sehr positiv aus.

Neben den einkommensbezogenen Steuern wurde auch die Mehrwertsteuer (19 %) vereinheitlicht und vereinfacht, um eine höchst mögliche Steuertransparenz zu bekommen.

Der gesamten staatlichen Steuerreform ging auch eine Reform des Sozialversicherungssystems einher. Die Alterssicherung wurde in ein stärkeres beitragsadäquates Versicherungssystem umgebaut und mit einer verpflichtenden kapitalfinanzierte Rente ergänzt. Eine Novellierung des Arbeitsrechts führte zu einer Verschlankung der Arbeitsverwaltung und einer Änderung des Kranken- und Arbeitslosengeldes. Bei der Sozialhilfe folgten ebenfalls strenge Reformschritte. So wurde die bis dato faktisch herrschende soziale Grundsicherung – also die

Möglichkeit als Erwerbstätiger langfristig von Sozialhilfe zu leben – de facto abgeschafft. Damals lebte fast jeder vierte Slowake von Arbeitslosengeld bzw. Sozialhilfe oder Erwerbsunfähigkeitsunterstützung[121].

6.3.3. Besonderheiten in der Unternehmensbesteuerung

Im Zuge der Einführung der Flat-Tax wurde auch die Unternehmensbesteuerung von Kapitalgesellschaften von 25 % auf 19 % gesenkt und stark vereinfacht. Die Grundlage für die Bemessung der Steuerhöhe für juristische Personen ist damit gleich wie bei natürlichen Personen. Die Gewinne der juristischen Personen werden mit 19 % besteuert. Die bis zur Steuerreform geltenden Pauschalsteuern für Unternehmen wurden damit abgeschafft. Verluste können nun vom zu versteuernden Gewinn abgezogen werden und über fünf Jahre (zu unterschiedlichen Anteilen) abgeschrieben werden. Gewinne aus Kapitalbeteiligungen werden ebenfalls mit 19 % besteuert[122].

6.3.4. Zusammenfassung

Die Slowakei war das erste OECD Land, dass eine Flat-Tax sowohl auf Einkommens- als auch auf Unternehmenssteuern eingeführt hat.

Mitte der 1990er Jahre begann die Entwicklung von Flat-Tax Systemen ausgehend vom Baltikum über Russland, die Ukraine bis zur Slowakei. Abb. 14 zeigt Flat-Tax Steuersysteme samt Steuersätzen in Europa.

[121] vgl. Peter 2006, S. 1f
[122] vgl. Europäische Kommission 2006

Abbildung 14: Flat-Tax Systeme in Osteuropa

Quelle: *Schwarz* 2005, S. 6

Für die meisten Steuerzahler in der Slowakei war eine Steuerentlastung auf die Einkommen nur sehr gering zu spüren. Für Bezieher kleinerer Einkommen, die durch die Reform einkommensteuerliche Vorteile generierten, wurde die geringere Belastung durch die Erhöhung der indirekten Steuern kompensiert, bzw. auf diesem indirektem Weg die gesamte Steuerbelastung sogar erhöht[123].

Die Einführung der Flat-Tax wurde durch eine spürbare Anhebung der Verbrauchssteuern mitfinanziert. Die Auswirkungen der Steuerreform können nicht ohne Rücksicht auf die weitere Entwicklung in der Slowakei betrachtet werden. Einen weiteren Effekt hat das Zusammenspiel der Lohnkosten, des Wirtschaftswachstums, der Reformfreudigkeit der anderen Systeme wie das Pensions- oder Sozialsystem und natürlich auch die Entwicklung der Nachbarländer.

[123] vgl. Moore 2005, S. 14

Eine langfristige makroökonomische Analyse ist bei der Reform von 2004 noch nicht möglich. Offenbar wird das derzeit vorherrschende Steuermodell auch langfristig nicht analysierbar sein. Die im Frühsommer 2006 neu gewählte Regierung unter Ministerpräsident Fico hat angekündigt, Privatisierungen zu stoppen und die Steuerbelastung für Besserverdiener mit der Wiedereinführung eines progressiven Steuersystems wieder anzuheben[124].

Mit Sicherheit kann gesagt werden, dass das äußerst komplexe und komplizierte alte Steuersystem mittlerweile einem übersichtlichen gewichen ist. Die Klarheit des neuen Systems lockt – neben zahlreichen anderen Kostenvorteilen wie geringe Inflation, geringe Arbeitskosten, hohes Wirtschaftswachstum[125] – viele Investoren an. Der EU-Beitritt 2004 gibt darüber hinaus Investitionen in den slowakischen Wirtschaftsstandort eine gewisse Sicherheit. Die Mitgliedschaft der EU hat außerdem dazu geführt, dass die Gemeinschaftswährung Euro mit 1.1.2009 in der Slowakei eingeführt wurde, was zur Folge hat, dass Währungsrisiken nun ausgeschlossen wurden. Diese Tatsache stellt das Land allerdings vor die Herausforderung der Erfüllung der Maastricht-Kriterien, damit muss zwangsweise eine Konsolidierung des Staatshaushalts einhergehen.

6.4. Das US-amerikanische Steuersystem im Überblick

6.4.1. Allgemeines

Das US-amerikanische Steuermodell unterscheidet sich grundlegend von den in Kontinentaleuropa vorherrschenden Systemen. Auf Grund ihrer Geschichte sind die USA erst relativ spät mit dem System der Einkommensbesteuerung in Berührung gekommen. Die Geburtsstunde des heutigen Steuersystems geht erst auf das Jahr 1913 zurück, als der Beschluss über einen Zusatz in der Verfassung dem Kongress die volle Steuerhoheit übertrug. Weitreichende Änderungen widerfuhren dem

[124] vgl. Süddeutsche 2006
[125] vgl. Kap. 5.3.

amerikanischen Steuersystem in den Jahren 1954, 1986, 1993[126] und zuletzt in der Amtszeit von George W. Bush. Das amerikanische System ist stark föderalistisch geprägt. Die Steuerhoheit ist zwischen dem Bund (Federal Government), den Bundesstaaten (States) und den lokalen Gebietskörperschaften (Local Municipalities) aufgeteilt[127]. Tab. 17 gibt einen Überblick über Steuerarten und deren Entstehen.

Tabelle 17: Wichtigste Steuerarten und Zuständigkeitsbereiche in den USA

Hoheitsträger	Direkte Steuern	Indirekte Steuern
Bund (Federal Government)	Bundeseinkommensteuer Bundeskörperschaftsteuer	Erbschaft- und Schenkungsteuer Verbrauchsteuern
Bundesstaaten (States)	Einkommensteuer Grund- und Vermögensteuer Mehrwertsteuer (mit Ausnahme von Delaware, New Hampshire, Montana, Oregon und Alaska)	Verbrauchs- und Verkehrssteuern
Lokale Gebietskörperschaften (Local Municipalities)	örtliche Grund- und Vermögensteuer teilweise Mehrwertsteuer	

Quelle: In Anlehnung an *Hoereth / Schiegl* 2002, S. 3

Um die gesellschaftliche Akzeptanz eines Steuersystems ins Spiel zu bringen, sei an dieser Stelle erwähnt, dass die US-amerikanische Bevölkerung auf Grund ihrer historischen Entwicklung, Steuern gegenüber eine andere Einstellung als der Durchschnittseuropäer besitzt. Steuern werden als große Belastung angesehen, ein Umverteilungszweck ist für viele Amerikaner gar nicht vorstellbar und erwünscht. So wurde z.B. bereits im Jahr 1978 ein Volksentscheid im Bundesstaat Kalifornien, die sog. „Proposition 13“, die es der Politik beinahe verbot, Steuern zu erhöhen, mit breiter Mehrheit angenommen. Die damalige Stimmung trug bestimmt auch zum Wahlsieg von George Bush sen. als US-Präsident im Jahr 1989 bei, der auch in seiner achtjährigen Amtszeit die Steuern spürbar senkte[128].

[126] vgl. Thiele 1997, S. 21
[127] vgl. Hoereth / Schiegl 2002, S. 3
[128] vgl. Fischermann 2003

Die wesentlichsten Änderungen des Tax Reform Act von 1986 beinhalteten weit reichende Steuersenkungen. Ziel der Reform waren die Vereinfachung von Einhebungsverfahren, die Ausgewogenheit der Steuerbelastung für alle, die Verringerung des Haushaltsdefizits und die Beinhaltung einer Klausel, dass der Einzelne Rechtssicherheit hat, nur seinen gerechten Anteil am Steueraufkommen beizutragen. Die Steuertarife wurden in nahezu allen Bereichen gesenkt und die Progressionsstufen vereinfacht[129]. Der Grenzsteuersatz für Höchstverdienende wurde von 70 % auf 28 % gesenkt, im Jahr 1990 unter George Bush sen. aber bereits wieder auf 31 % angehoben[130].

Bereits 1993 unter Präsident Bill Clinton wurde das System neuerlich angepasst. Der Spitzensteuersatz wurde erhöht, Besserverdiener unterlagen nun einer Zusatzsteuer. Der bis dahin einheitliche Steuersatz für Einkommen und Veräußerungsgewinne ging somit wieder auseinander – im Gegensatz zu den meisten Ländern Europas, wo es im Steuerrecht keine Unterscheidung gibt und das Einkommen einer Person als Ganzes angesehen wird[131]. Die Entwicklung von zwei Steuersätzen 1986 (15 % bzw. 28 %) endete 1995 schließlich wieder bei fünf Progressionsstufen zwischen 15 % und 39,6 %[132].

Zu Beginn des Jahres 2002 wurden die Bundessteuersätze des progressiven Einkommensteuersystems gesenkt. Ziel war es, den Spitzensteuersatz bis ins Jahr 2006 von 38,6 % auf 35 % zu senken.

Tab. 18 gibt einen Überblick über die 2008 in den USA geltenden Steuersätze.

[129] vgl. Thiele 1997, S. 21f
[130] vgl. Hall / Rabushka 1998, S. 3f
[131] vgl. Thiele 1997, S. 22
[132] vgl. Hall / Rabushka 1995, S. 4

Tabelle 18: Einkommensteuersätze in den USA 2008 auf Bundesebene (alleinstehender)

Steuerpflichtiges Einkommen		**Höhe der Steuer**	
Über US-$	Bis US-$	Steuer in US-$ auf den erstgenannten Betrag	Prozentsatz auf den übersteigenden Betrag
0	8 025	0 + 10 %	10 %
8 026	32 550	802,50 + 15 %	15 %
32 551	78 850	4 481,25 + 25 %	25 %
78 850	164 550	16 056,25 + 28 %	28 %
164 551	357 700	40 052,25 + 33 %	33 %
357 701	no limit	103 791,75 + 35 %	35 %

Quelle: In Anlehnung an *http://irs.gov* 2008

Die Progressionsstufen des amerikanischen Einkommensteuersystems sind im Vergleich zu den österreichischen weitaus großzügiger angelegt. Einfaches Rechenbeispiel: Während man in Österreich 2008 bereits ab 51.000 Euro (entspricht ca. 65.213 US-$ [Kurs vom 06.11.2008]) in der Spitzenbesteuerung von 50 % liegen würde, trägt man in den USA in dieser Progressionsstufe für einen zusätzlich verdienten Dollar lediglich 25 % an Steuern bei. Bei dieser Rechnung sind die Steuern der Bundesstaaten noch nicht berücksichtigt. Diese liegen aber z.B. im Bundesstaat New Mexico zwischen 1,7 % bis maximal 5,7 %[133] bzw. im Bundesstaat Washington werden keine Einkommensteuern eingehoben[134].

6.4.2. Besonderheiten im US-amerikanischen Steuersystem

Einkommen von Ehepartnern können in den USA zusammen veranlagt werden. Es gelten zwar dieselben Steuersätze, diese werden aber anderen Einkommensbereichen zugeordnet. Ab einem gewissen zu versteuernden Einkommen (ab US-$ 35.750,-- [Stand 2002]) greift anstatt der Einkommensteuer eine Mindeststeuer. Damit soll verhindert werden, dass der Steuerzahler der

[133] vgl. http://tax.states.nm.us 2008
[134] vgl. http://dor.wa.gov 2008

Besteuerung durch Investitionen, die steuerbefreit sind bzw. andere Steuerbefreiungen wahr nimmt, entgeht[135].

Nach der „doctrine of enumerated powers“ stehen der Bundesverwaltung nur jene Steuereinnahmen zu, die dieser auch ausdrücklich zugewiesen sind. Das gesamte Steueraufkommen wird – sowohl was Einhebung, Verwaltung als auch Ausgabe betreffen – in den Gesetzgebungen der Bundesstaaten geregelt. Eine geschriebene Regelung gibt es jedoch nicht. Steuern fallen somit doppelt oder mehrfach an und die Höhe wird von den jeweiligen Hoheitsträgern individuell festgelegt: Im Bund, in den Bundesstaaten und in den Gemeinden. Im Wesentlichen geht es um folgende Steuerarten: Einkommensteuern, Körperschaftsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern.

Ähnlich wie in europäischen Staaten gibt es für bundesstaatenübergreifende Belange gewisse Abkommen um eine Mehrfachbesteuerung zu vermeiden, denn 50 Einzelstaaten sind mit ihren unabhängigen und unterschiedlichen Gesetzgebungen zu verschieden um ein einheitliches Steuerrecht zu befolgen.

Als Konsequenz ergeben sich je nach Bundesstaat unterschiedliche Steuerbelastungen. Für den Bund ist aus der gesetzlichen Situation nur der Zugriff auf die Bundeseinkommensteuer, die Bundeskörperschaftsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie speziell festgelegte Bundesverbrauchssteuern erlaubt[136].

Die Aufteilung der Steuerhoheit auf drei Ebenen bedeutet sowohl für Personen als auch für Unternehmen oftmals eine Doppel- bzw. Mehrfachbelastung, weil eine genaue Aufteilung nicht eindeutig geregelt ist. In vielen Bundesstaaten ist außerdem der bürokratische Aufwand enorm, da sowohl für die Bundesebene, als auch für den Staat und die Wohnsitzgemeinde einzelne Steuererklärungen ausgefertigt werden müssen[137].

Die Abgabe einer jährlichen Steuererklärung ist für amerikanische Staatsbürger, Ausländer mit dauerhafter Aufenthaltserlaubnis und Green Card Besitzer mit einem

[135] vgl. Hoereth / Schiegl 2002, S. 10
[136] vgl. Thiel 1997, 22-25
[137] vgl. Hoereth / Schiegl 2002, S. 3

Wohnsitz in Amerika obligatorisch. Das zu versteuernde Einkommen muss dazu jedoch über einer gewissen Geringfügigkeitsgrenze liegen. Im Fall einer Steuernachzahlung legen die Einreicher in der Regel einen Scheck bei[138]. Das US-amerikanische Steuerrecht erlaubt Einzelpersonen einen generellen Absetzbetrag (standard deduction) von US-$ 5.450 [Stand 2008][139].

Im Gegensatz zu europäischen Steuersystemen machen indirekte Steuern in den USA nur ca. 20 % am Gesamtsteueraufkommen aus.

6.4.3. Besonderheiten in der Unternehmensbesteuerung

Das amerikanische – wie auch das europäische – Recht unterscheidet zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Die Gewinne aus Kapitalgesellschaften, die als selbstständige Steuersubjekte gelten, unterliegen der Körperschaftsteuer (*corporate tax*) und in weiterer Folge als Einkommensteuer auf Ebene der Gesellschafter. Personengesellschaften besitzen keinen eigenen Steuersubjekt-Status, die Erträge fließen direkt den Gesellschaftern zu und müssen auch als solche versteuert werden. Enthalten Personengesellschaften aufgrund ihrer geschäftlichen Tätigkeit überwiegender kapitalistische Merkmale, so werden sie allerdings auch als solche besteuert. Anders als in vielen europäischen Ländern ist der Körperschaftsteuersatz nicht einheitlich sondern gestaffelt[140]. Tab. 19 zeigt die Staffelung der Körperschaftsteuersätze in den USA.

[138] vgl. Hoereth / Schiegl 2002, S. 4; S. 11
[139] vgl. A/N Group 2008
[140] vgl. Thiel 1997, S. 92-95

Tabelle 19: Körperschaftsteuersätze auf Bundesebene in den USA 2008

Körperschaftsteuer USA	Betrag	Kumuliert
• 15 % bis $ 50.000	$ 7.500	$ 7.500
• 25 % für die nächsten $ 25.000	$ 6.250	$ 13.750
• 34 % von $ 75.000 bis $ 100.000	$ 8.500	$ 22.250
• 39 % von $ 100.000 bis $ 335.000	$ 91.650	$ 113.900
• 34 % von $ 335.000 bis $ 10,000.000	$ 3,286.100	$ 3.400.000
• 35 % von $ 10,000.000 bis $ 15,000.000	$ 1,750.000	$ 5.150.000
• 38 % von $ 15,000.000 bis $ 18,333.333	$ 1,266.667	$ 6,416.667
• 35 % flat rate ab $ 18,333.333		

Quelle: *In Anlehnung an Taxadmin 2008*

Zusätzlich zu den Bundessteuern auf Körperschaften haben die einzelnen Bundesstaaten noch die Möglichkeit, lokale Körperschaftsteuern einzuheben. In 31 Bundesstaaten werden sie in Form einer Flat Tax eingehoben, wobei die Steuersätze zwischen 4 % und 9,5 % liegen. Die progressiv eingehobene Körperschaftsteuer der übrigen Bundesstaaten liegt je nach zu versteuernden Gewinn zwischen 1 % bis maximal 12 %. Nevada, Washington und Wyoming verrechnen überhaupt keine lokale Corporate Tax[141].

Das amerikanische Gesellschaftssteuerrecht räumt einigen Gesellschaften einen Sonderstatus ein, den so genannten „S-Corporation“ Status. Wenn eine personenbezogene Kapitalgesellschaft nicht mehr als 35 Gesellschafter hat, die weder Kapitalgesellschaften noch Ausländer sein dürfen, kann unter gewissen Voraussetzungen dafür optiert werden, wie eine Personengesellschaft besteuert zu werden. Die Voraussetzungen dafür sind die Ausgabe von Aktien, die alle die gleichen Rechte auf Beteiligung am Gewinn und am Vermögen besitzen. Die S-Corporation wird dadurch zu einer Personengesellschaft und verliert ihren Status als Steuersubjekt[142].

[141] vgl. Taxadmin 2008
[142] vgl. Thiel 1997, S. 96f

Personengesellschaften werden in den USA wie Privatpersonen besteuert. Das heißt, der Gewinn des Unternehmens fließt über die jährliche Veranlagung direkt den Gesellschaftern / Eigentümern zu und wird nach der geltenden Einkommensteuer bemessen.

6.4.4. Zusammenfassung

Auch in den Vereinigten Staaten, die eine stark föderale Struktur des Steuersystems aufweisen, wird ständig über eine Reformierung des Systems gesprochen. Mit dem Einsetzten der Reaganomics (Steuerreform von Präsident Ronald Reagan in den 1980er Jahren) wurde bis heute im Großen und Ganzen ein Kurs von niedrigen Steuern eingeschlagen. Seit der Amtszeit Reagans explodierte das Staatsdefizit der USA von 930 Mrd. US-$ auf 2,67 Bio. US-$ zum Ende seiner Amtszeit und hält heute bei rund 8 Bio. US-$[143].

Auffällig ist das progressive Körperschaftsteuersystem in den USA. Die USA ähneln in Größe und Aufbau dem politischen System der Europäischen Union, wenngleich die Europäischen Nationalstaaten ein deutlich höheres Maß an staatlicher Souveränität besitzen. In den USA herrscht ein Grundkonsens über das nationale Besteuerungssystem. Die Bundesstaaten können wiederum in einem gewissen Rahmen eigenverantwortlich die Steuergesetzgebung vornehmen. Über einen wie in Europa herrschenden Steuerwettbewerb unter den Bundesstaaten ist in der Literatur nichts Genaues dokumentiert.

[143] vgl. U.S. Department of the Treasury 2005

6.5. Das schweizerische Steuersystem im Überblick

6.5.1. Allgemeines

Das Steuersystem der Schweiz ist wie das Staatswesen im Allgemeinen stark föderal strukturiert. Neben Bund und 26 Kantonen haben auch die rund 3.000 Einwohnergemeinden über die Höhe der in ihrem Zuständigkeitsbereich anfallenden Steuern frei zu entscheiden. Um das Verfahren der Steuereinhebung zu erleichtern, werden die Kantone, in Gestalt der kantonalen Steuerverwaltungen, mit der Veranlagung und dem Bezug auch für Bund und Gemeinden herangezogen. Tab. 20 gibt einen Überblick, welche Steuern auf welchen Hoheitsebenen anfallen[144].

Tabelle 20: Wichtigste Steuerarten und Zuständigkeitsbereiche in der Schweiz

Hoheitsträger	direkte Steuer	indirekte Steuer
Bund	Einkommensteuer	Mehrwertsteuer, Verbrauchssteuern z.B. Tabaksteuer, Treibstoffsteuer usw. Stempelsteuer Verrechnungssteuer
Kanton	Einkommensteuer Vermögensteuer Erbschaft- und Schenkungssteuer	
Einwohnergemeinde	Einkommensteuer	Grundstückgewinnsteuer
Kirchgemeinde	Einkommensteuer Vermögensteuer	

Quelle: *In Anlehnung an Michel 2003, S. 21*

In der Schweiz ist es als Bürger üblich, seine Steuererklärung selbst und nicht, wie in vielen anderen Ländern vom Arbeitgeber oder Banken, durchzuführen[145].

[144] vgl. Michel 2002, S. 20f
[145] vgl. FFS 2003

6.5.2. Besonderheiten im schweizerischen Steuersystem

Das Schweizer Steuersystem zählt zu einem historisch gewachsenen und bietet neben den stark föderalistischen Mitbestimmungsrechten der Hoheitsträger eine direkte demokratische Einflussmöglichkeit durch das Volk. In einigen Kantonen ist es weiters möglich, dass die Kirche als vierte Steuerhoheit auftritt. Das Schweizer System ist besonders dadurch gekennzeichnet, dass der Fokus der Eintreibung bei den direkten Steuern liegt, d.h. Einkommen und Vermögen werden weitaus höher besteuert als Konsum.

Die starke Mitsprache der Kantone und Gemeinden führt zur Existenz von mehreren – im Extremfall sogar bis auf die Gemeinde herunter gebrochenen – individuellen Steuersätzen und einem unüberschaubaren Gesamtsystem. Ein Wohnortswechsel in der Schweiz kann sogar so weit führen, dass der Bürger einem anderen Veranlagungssystem unterliegt und unter Umständen am Ende des Jahres mit anderen Einkommensverhältnissen rechnen muss[146].

Die Schweiz hat den niedrigsten Mehrwertsteuersatz Europas. Im höchsten Fall beträgt er 7,6 %, Güter des täglichen Bedarfs werden gar nur mit 2,4 % besteuert. Der größte Steuerwettbewerb innerhalb der Schweiz wird auf Kantons- bzw. Gemeindeebene geführt. Eine Besonderheit des Schweizer Steuersystems sieht vor, dass die Bevölkerung auf direktdemokratischen Weg über die eigenen Steuergesetzte abstimmt[147]. Das Volk hat sogar die theoretische Möglichkeit, Steuern gänzlich abzuschaffen. Durch die Stimmabgabe wird dem Wähler also die Möglichkeit eingeräumt, indirekt über die Ausgaben des Bundes bzw. der Kantone und Gemeinden zu bestimmen. 1995 wurde z.B. per Volksentscheid der Unmut über immer neue und höhere Steuern durch die Billigung einer bundesseitigen Ausgabenbremse bestimmt[148].

In der Schweiz gibt es keine Erbschaftsteuer für direkte Nachkommen auf Bundesebene. In vielen Kantonen gibt es dieselbe Regelung. Erben wird für Dritte

[146] vgl. Rohrer 1997, S. 11f
[147] vgl. www.greaterzuricharea.ch 2006
[148] vgl. Rohrer 1997, S. 13

etwas kostspieliger, die Steuersätze dafür liegen je nach Kanton zwischen 10 % und 50 %[149].

Mittlerweile ist es in der Schweiz üblich geworden, als Kanton einen regelrechten Kampf um Zuzug von gut verdienenden bzw. vermögenden Bürgern zu betreiben. Gemäß dem föderalen Aufbau und der Selbstbestimmung der Kantone haben die Kantone Oberwalden, Schaffhausen und Ausserrhoden im Frühjahr 2006 ein **degressives** Steuersystem beschlossen. Begünstigt werden Bezieher von Einkommen über 1,5 Mio. Franken bzw. Vermögen von über 50 Mio. Franken[150]. Für das Jahr 2006 waren in weiteren 18 Kantonen Steuersenkungen in Planung[151]. So schnell das degressive Steuersystem von einigen Kantonen eingeführt war, so schnell musste es wieder zurückgenommen werden. Bereits im Sommer 2007 hat das oberste Bundesgericht in Lausanne die neue Steuerregelung für unzulässig verworfen. Die Begründung lautete, dass damit der Grundsatz der Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte verletzt werde. Immerhin sollten im Kanton Oberwalden Einkommensbezieher über 200.000 Euro mit einem Vermögen von 3 Mio. Euro weitaus geringer als schlechter verdienende besteuert werden[152].

6.5.3. Besonderheiten in der Unternehmensbesteuerung

Wie auch bei natürlichen Personen erfolgt die Unternehmensbesteuerung ebenfalls auf den drei Ebenen Gemeinde, Kanton und Bund. Den größten Anteil an der Besteuerung machen Gemeinde- und Kantonalsteuern aus. Diese Voraussetzung führt zu einem starken nationalen Steuerwettbewerb mit dem Ziel, Unternehmen im Kanton anzusiedeln. Durch den Wegfall der Erbschaftsteuer fallen außer in einigen Kantonen auch für Betriebsübergaben keine Steuern an[153]. Das stellt vor allem für Kleine und Mittlere Unternehmen eine erhebliche Entlastung dar, denn oft bedeutet

[149] vgl. www.greaterzuricharea.ch 2006
[150] vgl. www.nachrichten.ch 2006
[151] vgl. NZZ am Sonntag 2005
[152] vgl. Handelsblatt 2007
[153] vgl. www.greaterzuricharea.ch 2006

eine fürs Erben notwendige Kreditaufnahme gleichzeitig eine drastische Verringerung der Eigenkapitalquote.

Kapitalgesellschaften in der Schweiz werden von Kantonen mit einer Gewinn- und Kapitalsteuer, die sich je nach Kanton unterscheidet, belastet. Auf Bundesebene wird eine einheitliche proportionale Gewinnsteuer von 8,5 % eingehoben. Die durchschnittliche Besteuerung der Unternehmensgewinne beträgt in der Schweiz insgesamt zirka 21 %, je nach Kanton zwischen 12,5 % und etwa 30 %[154].

Tab. 21 gibt einen Überblick auf die Besonderheiten der in der Schweiz möglichen Firmengründungen.

Tabelle 21: Übersicht Schweizer Unternehmensformen

Gesellschaftsformen	Personenunternehmen		Kapitalgesellschaft	
Rechtsform	Einzelfirma	Kollektivgesellschaft und Kommanditgesellschaft	Aktiengesellschaft (AG)	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)
Steuersubjekt (Person, von der die Steuer erhoben wird)	Inhaber	Jeder Gesellschafter	a) Gesellschaft b) Aktionär	a) Gesellschaft b) Gesellschafter
Steuerobjekt (Gegenstand, auf dem die Steuer erhoben wird)	- Einkommen und allenfalls noch Kapitalgewinne - Vermögen (Geschäft / Privat)	- Einkommensanteil und allenfalls noch Kapitalgewinne + Vermögensanteil an Personengesellschaft - Einkommen und allenfalls noch Kapitalgewinne + Vermögen (privat)	a) Unternehmensgewinn, Eigenkapital b) Einkommen (Dividenden, Lohn, Verwaltungsratshonorar) und allenfalls noch Kapitalgewinne + Vermögen (Aktien)	a) Unternehmensgewinn, Eigenkapital b) Einkommen (Dividenden, Lohn) und allenfalls noch Kapitalgewinne + Vermögen (Stammeinlage)
Zuteilungsnormen (Wo wird was besteuert)	Ort der Einzelfirma: - Gewinn Einzelfirma - Geschäftsvermögen Ort des Wohnsitzes: - Einkommen (privat) - Vermögen (privat)	Ort der Personengesellschaft: - anteiliger Gewinn - anteiliges Vermögen Ort des Wohnsitzes: - Einkommen (privat) - Vermögen (privat)	a) Ort des Geschäftssitzes: - Gewinn - Eigenkapital b) Ort des Wohnsitzes: - Einkommen - Vermögen	a) Ort des Geschäftssitzes: - Gewinn - Eigenkapital b) Ort des Wohnsitzes: - Einkommen - Vermögen
Steuerhoheit (Recht, eine Steuer zu erheben)	- Bund - Kanton - Gemeinde	- Bund - Kanton - Gemeinde	- Bund - Kanton - Gemeinde	- Bund - Kanton - Gemeinde

Quelle: *Amt für Wirtschaft und Arbeit Zürich, 2003*

Personengesellschaften werden ebenfalls auf drei Ebenen analog zur Einkommensteuer von unselbstständig Beschäftigten berechnet. Neben der direkten Bundessteuer fallen noch Kanton- (Staatssteuer) und Gemeindesteuern an. Das System der schweizerischen progressiven Besteuerung ist jedenfalls ein Sonderfall,

[154] vgl. Bessard 2008, S. 5

da sich die Steuerrate ab 13.800 Franken bis zum Betrag von 900.000 Franken in Hunderterschritten erhöht. Dadurch fallen große Progressionsstufen weg, Einkommen über 900.000 Franken werden dann einheitlich mit einem Satz von 11,5 % besteuert[155].

Nach Baumann[156] gibt es in der Schweiz folgende zwei Sonderfälle in der Unternehmensbesteuerung.

Erstens, die **Domizilgesellschaften**. Wenn ein Unternehmen in der Schweiz eine reine Verwaltungs- und keine Geschäftstätigkeit ausführt, ist eine Gründung einer Domizilgesellschaft möglich. Als Verwaltungstätigkeit zählt die Verwaltung des eigenen Vermögens, die Vermittlung von Know-how und Fakturierung und Inkasso. Zusätzlich darf in der Schweiz kein zu hoher Personalaufwand anfallen. Geschäftstätigkeiten müssen ausschließlich im Ausland vorgenommen werden. Diese Gesellschaften werden in den Kantonen bevorzugt behandelt, Einkünfte aus dem Ausland werden pauschal mit 5 % besteuert (sofern kein Personal und keine Infrastruktur vorhanden sind).

Zweitens, **gemischte Gesellschaften**. Gemischte Gesellschaften sind eine weiter genommene Definition von Domizilgesellschaften. Dazu müssen mindestens 80 % des Bruttoertrags aus ausländischen Quellen stammen. Je nach Anteil des im Ausland erwirtschafteten Gewinns werden diese Gesellschaften mit einem Steuersatz zwischen 10 % und 25 % besteuert. Die Erträge, die im Inland erwirtschaftet werden, unterliegen jedoch der normalen vollen inländischen Besteuerung.

6.5.4. Zusammenfassung

Im Vergleich zu anderen westlichen Ländern ist die Steuerbelastung des einzelnen Bürgers und der Unternehmen in der Schweiz relativ gering. Die geringen Steuern tragen schon seit Jahrzehnten zu einem hohen Maß an wirtschaftlicher

[155] vgl. DBG 2007
[156] vgl. 2003

Konkurrenzfähigkeit des Standortes bei. Durch den starken föderalen Aufbau und die direkten Mitbestimmungsmöglichkeiten des Volkes baut das schweizerische Steuersystem auf einem breiten gesellschaftlichen Konsens auf. Aufgrund der starken Mitsprache des Volkes ist die Politik gezwungen, die Ausgabensituation des Staates stärker zu berücksichtigen, da nicht wie in anderen Ländern beliebig an der Steuerschraube gedreht werden kann.

In der Schweiz herrscht ein stark ausgeprägter nationaler Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen[157]. Der starke Wettbewerb belebt den Schweizer – man könnte es fast so nennen – „Steuermarkt". Auffallend ist die Unterscheidung von Unternehmen nach der Art ihrer geografischen Einkünfte. Diese Eigenschaft macht die Schweiz als Standort für personalextensive und global agierende Unternehmen sehr Attraktiv.

Im Vergleich zu Österreich liegt die Steuerhoheit nur zu einem untergeordneten Teil beim Bund. Kantone und Gemeinden sorgen mit ihrer Steuerhoheit für ein unübersichtliches, aber wettbewerbsintensives Steuerumfeld für Unternehmen und natürliche Personen.

6.6. Gegenüberstellung der analysierten Steuersysteme

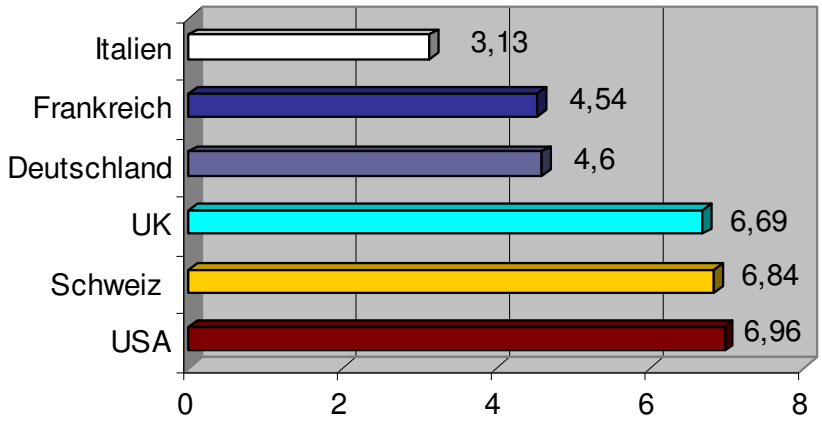
Alle hier untersuchten Länder – mit Ausnahme der Slowakei – wenden ein duales Besteuerungssystem an, d.h. natürliche und juristische Personen werden mit unterschiedlich hohen Steuersätzen besteuert. In der Slowakei werden Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Einkommen mit jeweils einheitlich 19 % besteuert

In der Schweiz und den USA sind die Bürger verpflichtet, am Ende des Jahres selbst ihre Steuererklärung zu machen. Dazu zählen sämtliche zu versteuernden Einkünfte aus einem Jahr. In den anderen untersuchten Ländern wird auf die Quellensteuer gesetzt. Die Steuerzahler erhalten ihren Lohn erst nach Zugriff des Staates. Trotz der Übergabe der Verantwortung beim Steuerzugriff, sind die USA und die Schweiz

[157] vgl. Feld / Kirchgässner 2001

führend, wenn es um die Steuerehrlichkeit der Bürger geht[158]. Abb. 15 zeigt einen Vergleich einiger Länder bezüglich der Steuerehrlichkeit ihrer Bürger.

Abbildung 15: Steuerehrlichkeit im internationalen Vergleich (1 = Keine Ehrlichkeit, 10 = Hohe Ehrlichkeit)



Quelle: *In Anlehnung an FFS 2003, S. 31*

Hier ist aber das in der Schweiz und den USA angewandte Mehrbesteuerungssystem ebenfalls als Ursache für die hohe Steuerehrlichkeit anzuführen. Weltweit sind – was die Unternehmensbesteuerung betrifft – Mehrsteuersysteme (Steuern werden von mehreren Hoheitsträgern und nicht nur von einem Hoheitsträger eingehoben) gegenüber Einsteuersystemen vorherrschend. Neben einer gefühlten geringeren Besteuerung durch mehrere, aber niedrigere, Tarife ist die Steuervermeidungs- bzw. -hinterziehungsgefahr auch geringer. Dazu kommt, dass bei Mehrsteuersystemen die Gefahr von politischem Opportunismus geringer ist. Wenn auf einer Ebene Steuersätze geändert werden, so bleibt auf anderen Ebenen noch die Möglichkeit für Änderungen. Als Nachteile von Mehrsteuersystemen können die hohe Administrierbarkeit durch verstärkte Abstimmung der Hoheitsträger, Mehraufwand für die Bürger und Unübersichtlichkeit angeführt werden[159].

Das stark föderalistisch aufgebaute System der Schweiz mit ihren 26 Kantonen, die alle bei direkten Steuern eigene Steuersätze erlassen können, trägt zu einem

[158] vgl. FFS 2003, S. 31
[159] vgl. Sigloch 2001. S. 48f

unübersichtlichen System bei. Ähnlich dem Steuerwettbewerb der europäischen Nationalstaaten findet der Wettbewerb um das beste System im Mikrokosmos der Schweiz statt. Die allein im Jahr 2006 entgangen Steuerausfälle durch die Einführung von degressiven Steuersystemen in einigen Kantonen machten vier Milliarden Franken aus[160]. Die degressive Regelung wurde aber im Sommer 2007 wieder zurückgenommen[161].

Eine Flat-Tax gibt es auf irgendeine Art und Weise in jedem der untersuchten Länder und in fast jedem Steuersystem z.B. als Mehrwertsteuer, Sozialversicherungsbeitrag (in manchen Ländern gelenkt mit einer Höchstbeitragsgrundlage), Grundsteuer etc.

Die USA hat mit ihrem föderal strukturierten, einheitlichen Steuersystem in gewisser Weise eine Vorbildwirkung für Europa. Auf oberster Ebene steht ein konsensuales System, das den einzelnen souveränen Bundesstaaten einen großen Handlungsspielraum in der bundesstaatlichen Steuergesetzgebung lässt.

6.7. Kurzvorstellung ausgewählter alternativen Steuermodelle

Die vielen Kritikpunkte an einem progressiven Steuersystem, die Ungleichbehandlung vor der Steuer, die Komplexizität des Systems und die Steuerdebatte in den USA Anfang der achtziger Jahre des 20. Jahrhunderts führte zur Entstehung einer Reihe von neuen Modellen. In sämtlichen Reformansätzen finden sich Begriffe wie fair, gerecht, aufkommensneutral, einfach und leicht administrierbar etc. Die meisten Systemreformansätze gehen in Richtung konsumorientierter Systeme, d.h. mehr indirekte Besteuerung und eine Vereinfachung des direkten Steuerzugriffs auf Einkommen.

Im Folgenden werden einige alternative Steuersystem-Modelle in ihren Grundzügen vorgestellt. Bei den hier vorgestellten Modellen steht vor allem die Vereinfachung des Systems im Vordergrund. Abgesehen von den Grundzügen des Flat Tax-Modells wurden die Modelle allerdings in der Praxis noch nie eingesetzt.

[160] vgl. Vontobel 2006
[161] vgl. Kap. 6.4.2.

6.7.1. Cash Flow Steuern

6.7.1.1. R-Cash Flow Steuer (Flat-Tax)

Das von Hall / Rabushka[162] vorgeschlagene Modell der Flat-Tax, d.h. ein einheitlicher Grenzsteuersatz mit einem gewissen steuerfreien Betrag, wurde vor allem im Zuge der Steuerreform in den USA Mitte der 1980er Jahre diskutiert und geht auf Brown[163] zurück. Die Autoren unterscheiden auf der Suche nach einem gerechten Steuersystem zwischen horizontaler und vertikaler Gerechtigkeit. Die horizontale Gerechtigkeit bedeutet, dass Steuerpflichtige mit gleichem Einkommen dieselbe Steuerlast tragen müssen, die vertikale handelt vom Leistungsgedanken, d.h. Personen mit höherem Einkommen leisten auch einen höheren Beitrag als schlechter verdienende. Nach Ansicht der beiden Ökonomen kann nur durch diese Flat-Tax den beiden angeführten Eigenschaften entsprochen werden. Mit einer Vereinfachung des gesamten Systems und dem Wegfall von Steuervergünstigungen wird ein hohes Maß an horizontaler Gerechtigkeit erreicht, durch ein steuerfreies Existenzminimum wird wiederum der individuellen Leistungsfähigkeit entsprochen.

Allerdings ist festzuhalten, dass diese Herangehensweise im vertikalen Sinn nur dann gerecht wäre, wenn das höhere Einkommen auch auf eine höhere Leistungserbringung zurückführen könnte. In Bezug auf Erbschaft, Spekulationsgewinne bzw. Kapitalerträge stellt sich die berechtigte Frage, wo die persönliche Leistung für die Erbringung des Einkommens bliebe.

Durch die einheitliche Steuer beim Modell der Flat-Tax werden für die Bezieher höherer Einkommen die Argumente für Mehrleistung gestärkt (z.B. 50 % Steuersatz vs. 19 % Steuersatz). Das System ist transparent, fairer und leicht zu verstehen. Aus Sicht der Optimalsteuertheorie, die eine effiziente Steuer vorsieht[164], erfüllt dieses konsumbasierende Steuersystem die geforderten Neutralitätsbedingungen. Mit einem einheitlichen Steuersatz kann die kalte Progression (inflationsbedingte

[162] vgl. 1998, S. 32-34
[163] vgl. 1948
[164] vgl. Homburg 2003, S. 208

Zunahme der Steuerbelastung) – durch eine Anpassung des Steuerfreibetrages – verhindert werden. Wenn für Unternehmensbesteuerung und Einkommensbesteuerung derselbe Steuersatz verwendet wird, ergibt sich dadurch eine rechtsformneutrale Besteuerung. Wenn die einheitliche Besteuerung auch auf die Einkünfte aus Zinsen erhoben wird, ist eine Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital vollzogen[165]. Hinzu kommt, dass Investitionen sofort abgeschrieben werden können und nicht über mehrere Jahre veranlagt werden müssen.

In Bezug auf die Verteilungswirkung des Flat-Tax Systems werden viele Einwände erhoben. Die Gerechtigkeit eines Steuersystems lässt sich nicht an progressivem oder einheitlichem Steuersatz messen. Die Relation der Lastenverteilung zwischen kleineren und größeren Einkommen ist in diesem System nicht gegeben. Studien haben ergeben, dass die Bezieher von mittleren und kleinen Einkommen zu den Verlierern eines Flat-Tax Systems zählen. Neben den verteilungspolitischen Aspekten kommt außerdem hinzu, ob tatsächlich positive Effekte auf Wirtschaftswachstum und Beschäftigung zurückzuführen sind[166]. Finanzinvestitionen bleiben in diesem Modell unberücksichtigt, es zählen ausschließlich Direktinvestitionen[167].

Tabelle 22: Einige Vor- und Nachteile der Flat-Tax

Vorteile	Nachteile
Einfachheit	negative Verteilungswirkung
Transparenz	Belastung des Mittelbaus
Schaffung von Investitionsanreizen	Leistungsfähigkeitsprinzip nicht als einziger Maßstab
Gleichheit des Einzelnen vor der Steuer	Finanzinvestitionen bleiben unbesteuert
Vermeidung der kalten Progression	Lenkungsfunktion des Staates wird stärker eingeschränkt durch Wegfall der Progressionsstufen
Sofortabschreibung von Investitionen	
Vereinfachung der Steuereinhebung	

Quelle: In Anlehnung an *Fuest* 2005, S. 15-18; *www.steuersystem.de; Korobko 2007, S. 23*

[165] vgl. Fuest 2005, S. 16
[166] vgl. Fuest 2005, S. 17
[167] vgl. Kruschwitz et al 2002, S. 7

6.7.1.2. R+F Cash Flow Steuer

Die R+F Cash Flow Steuer steht für real und finanzwirtschaftlich. Sie stellt eine Weiterentwicklung der R-Cash Flow Steuer in Bezug auf die Unternehmensbesteuerung dar. Bei diesem Modell werden zusätzlich finanzwirtschaftliche Transaktionen berücksichtigt. Somit ist auch die Bemessungsgrundlage für die Unternehmensbesteuerung dieser Variante breiter.

Als größte Probleme werden die Umdenkprozesse bei der Einführung, die strenge Dokumentation aller finanzwirtschaftlichen Bewegungen, die leichte Manipulation und der damit erheblich höhere Kontrollaufwand angeführt[168].

6.7.1.3. S-Basis Cash Flow Steuer

Die S-Basis Cash Flow Steuer, wobei S für “shares“ steht, ist ebenfalls eine Weiterentwicklung der R-Cash Flow Steuer. Sie bildet eine weitere Alternative der Unternehmensbesteuerung. Die Besteuerung erfolgt wie der Name schon sagt an Beteiligungstransaktionen. Die Bemessungsgrundlage bildet dabei die Differenz aus beteiligungsrelevanten Einzahlungen und Auszahlungen. Dividendenzahlungen, Rückkauf eigener Aktien und der Kauf von Beteiligungen anderer Unternehmen erhöhen die Bemessungsgrundlage. Kapitaleinlagen, Verkauf von Beteiligungen an anderen Unternehmen und Dividendenerträge werden hingegen abgezogen.

Bezogen auf Effizienzkriterien im Haushalts- und Unternehmensbereich erfüllt die S-Steuer die Neutralitätskriterien. Aber auch bei diesem Vorschlag ist eine Umsetzung ohne eine ausreichend aufwändige Administration kaum vorstellbar. Aufgrund ihrer geringeren Bemessungsgrundlage („shares“) bedürfte es außerdem eines viel höheren Steuersatz als bei den R- und R+F-Cash Flow Steuern[169].

[168] vgl. www.steuersystem.de 2006
[169] vgl. www.steuersystem.de 2006

6.7.1.4. Vergleich der Cash Flow Modelle

Aus administrativer Sicht spricht sehr viel gegen die Einführung von weiterführenden Cash Flow Steuern. Speziell für die R+F- und S-Cash Flow Steuermodelle gibt es keine Vergleichswerte aus der Praxis, was eine tatsächliche Einschätzung und einen Einsatz in der Realität eher unwahrscheinlich macht.

Von den vorgestellten Steuermodellen kommt lediglich die R-Cash Flow Steuer in Grundzügen (mit Fokus auf der haushaltsseitigen Besteuerung) zur Anwendung.

6.7.2. Lebenszeitlich orientierte Modelle

Das Einfachsteuermodell von Rose[170] wurde in Ansätzen bereits in Kroatien 1994 umgesetzt. Es geht in den Grundzügen auf Schanz, Haig und Simons zurück (sog. SHS-Steuer). Beim Einfachsteuersystem handelt es sich um ein auf lebenszeitlicher Sicht durchgerechnetes, konsumbasierendes System. Das System sieht eine Vereinfachung der im Einkommensteuersystem vorkommenden Einkunftsarten auf drei Einkunftsarten vor: Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und Einkünfte aus Vorsorgevermögen. Rose zufolge dürfen Spar- und Investitionstätigkeiten gegenüber einem Sofortkonsum nicht diskriminiert werden. Prinzipiell sollen alle Einkünfte aus einer Periode (Einkommen und Transferleitungen wie Erbschaft, Schenkungen, Lotteriegewinne etc.) als Bemessungsgrundlage dienen.

Das Grundprinzip sieht vor, dass alle Einkünfte – verteilt auf die Lebenszeit – aus Gründen der Fairness nur einmal belastet werden. Zwei Ansätze, die sparbereinigte und die zinsbereinigte Methode, seien an dieser Stelle kurz vorgestellt.

[170] vgl. 1991

6.7.2.1. Die sparbereinigte Methode

Die sparbereinigte Methode bedeutet für die in Unternehmen für Finanzierungen und Investitionen herangezogenen Gewinne Steuerfreiheit. Bringt der Unternehmer weiteres Eigenkapital ins Unternehmen, verringert das die Bemessungsgrundlage seiner Einkommensteuer. Wenn der Unternehmer allerdings eine Auszahlung aus dem Unternehmen erhält, wird dies in dieser Periode mit den etwaigen weiteren Einkünften zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet.

Auf der Einkommensebene wird ähnlich vorgegangen: Wenn in einer Periode auf Haushaltsseite Geld gespart wird, so kann der Betrag steuermindernd wirken und unterliegt vorerst nicht der Einkommensteuer. Als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer gilt das Periodeneinkommen **minus** dem für Folgeperioden Ersparten. Somit gilt für das Anlegen von Erspartem, ähnlich wie auf Unternehmensseite für Investitionen, Steuerfreiheit[171].

Wird das Ersparte dem Konsum zugeführt, also abgehoben, ist erst dann darauf die Einkommensteuer (der zum Zeitpunkt der Behebung aktuellen Periode) zu entrichten. Somit schafft man eine zeitliche Verschiebung des Besteuerungszeitpunkts für Einkommen, das in einer späteren Periode dem Konsumkreislauf zugeführt wird[172].

Ein großes Problem dieser Art der Besteuerung ist ohne Zweifel der hohe administrative Aufwand. Der Staat müsste eine enge Kooperation mit Banken, Finanzinstituten und Depotinhabern eingehen, um die Ersparnisverwendung genau unter Kontrolle zu haben. Diese Variante besticht aber durch den fairen Ansatz, dass das Einkommen erst dann (einkommens-) versteuert wird, wenn es tatsächlich verwendet wird und dadurch eine (v.a. indirekte) Mehrfachbesteuerung ausgeschlossen wird.

[171] vgl. Rose 1998, S. 249
[172] vgl. Schlicht 1984, S. 325

6.7.2.2. Die zinsbereinigte Methode

Die zinsbereinigte Methode verfolgt ebenfalls eine Konsumausgabenbesteuerung. Dabei wird das Einkommen zuerst zinsbereinigt, d.h. im Grunde sollen zukünftige Zinseinkünfte steuerfrei bleiben. Generell besteht Steuerpflicht für das Periodeneinkommen inklusive Zinserträge. Durch Rücksichtnahme auf eine Standardverzinsung auf das investierte Kapital entsteht aber eine Reduktion des zu versteuernden Periodeneinkommens.

Unter der Annahme, dass die tatsächliche Verzinsung mit der Standardverzinsung ident ist, wird das Einkommen um die Zinseinkünfte bereinigt. Somit werden bereits vor dem tatsächlichen Entstehen und Konsum Steuern entrichtet, es werden sozusagen „fiktive“ Steuern für zukünftige Konsumperioden eingehoben. Der „Fruchtgenuss“ aus den zukünftigen Zinsen ist somit abgegolten und wird in Folgeperioden nicht mehr versteuert[173].

6.7.2.3. Vergleich der lebenszeitlich orientierten Systeme

Der Vorteil für den Staat bei der zinsbereinigten Methode ist, dass im Gegensatz zur sparbereinigten Methode, wo die Steuern erst in der Periode des Konsums entstehen, bei der zinsbereinigten Methode das Steueraufkommen bereits in der Einkommensperiode erfasst und eingehoben wird.

Bei der sparbereinigten Methode kann der Staat jedoch mehrfach Einnahmen lukrieren. Einerseits durch die Zinserträge für veranlagtes Kapital und andererseits durch Phasen der Konsumation der Unternehmen / Bürger.

Nach Wagner[174] führen beide Methoden zum selben steuerlichen Ergebnis.

[173] vgl. Rose 1994 S. 405
[174] vgl. 1998, S. 405

7. Fallbeispiele zur Unternehmensbesteuerung

In diesem Kapitel werden eine Reihe von Modellrechnungen unterschiedlicher Besteuerungsarten durchgeführt. Dabei werden ausgehend von den realen zu versteuernden Einkommen (Gewinnen) österreichischer Unternehmen Daten aus dem Jahr 2004 für Vergleiche herangezogen. Um den Unterschied zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften in der Art der Besteuerung zu zeigen, wurde auf von der Statistik Austria vorgegebenes Datenmaterial zurückgegriffen. Einerseits auf die im November 2008 aktuellste verfügbare Körperschaftsteuerstatistik 2004[175] und die integrierte Statistik der Lohn- und Einkommensteuer 2004[176].

7.1. Methodologisches Vorgehen und Datenaufbereitung

Als Basis für die folgenden Modellrechnungen wurden die bestehenden Unternehmensbesteuerungsmodelle der Länder Schweiz, Slowakei und den Vereinigten Staaten von Amerika über das österreichische Fallbeispiel aus dem Jahr 2004 gelegt. Das vorliegende Datenmaterial gliedert die zu versteuernden Einkommen (bzw. Gewinne) in festgelegte Einkommensgruppen und gibt die Anzahl der Fälle bekannt. Aus diesem lässt sich je Einkommensgruppe der zu versteuernde Durchschnittsbetrag eines durchschnittlich in dieser Gruppe tätigen Unternehmens ermitteln. Dieses durchschnittliche Unternehmen wird dann mit den in der Schweiz, der Slowakei und den USA geltenden Steuertarifen in der Modellrechnung besteuert und daraus ein Gesamtsteueraufkommen berechnet, das bei Anwendung dieses Steuersystems in Österreich anfallen würde.

Der Umstand unterschiedlicher Besteuerungsformen zwischen Kapital- und Personengesellschaften in den meisten Ländern wird in den Berechnungen dahingehend berücksichtigt, dass die beiden Unternehmensformen in getrennten

[175] vgl. Statistik I, 2008
[176] vgl. Statistik II, 2007

Fallbeispielen berechnet werden. Es werden also Kapital- und Personengesellschaften in separaten Modellrechnungen verglichen.

Um eine annähernde **Vergleichbarkeit** der geltenden Besteuerungssysteme zu gewährleisten wird die Modellberechnung mit **vereinfachten Annahmen** durchgeführt. Im Konkreten bedeutet das

- keine Berücksichtigung von etwaigen Frei- und Absetzbeträgen sowie Sonderfällen vor dem zu besteuernden Betrag
- keine Berücksichtigung einer etwaigen Negativsteuer
- vereinfachte Annahme von neben der Bundesebene anfallenden lokalen Steuern und Gemeindesteuern in den USA und der Schweiz
- keine Einzelfallbetrachtung und keine Rücksicht auf etwaige Ausreißer
- keine Berücksichtigung von etwaigem Einkommenssplitting, Ehegattensplitting sowie Familiensonderfällen, als Basis dient die Betrachtung einer alleinstehenden Person (Single)
- keine Berücksichtigung von allfälligen Vermögensteuern
- Gewinne aus Körperschaften und Personengesellschaften werden gleich behandelt

Es geht bei den Berechnungen in erster Linie darum, alternative Unternehmensbesteuerungskonzepte als das Österreichische auf die österreichische volkswirtschaftliche Realität umzulegen. Dabei wird untersucht, in welchen Einkommens- bzw. Gewinnklassen nach anderen Systemen weniger bzw. mehr Steueraufkommen anfällt. Es wird gezeigt, wie hoch die Durchschnittssteuerbelastung der einzelnen Einkommensgruppen ist und im Anschluss folgt eine Analyse hinsichtlich von Umverteilungswirkungen.

Es handelt sich bei den Berechnungen um eine makroökonomische Betrachtung, die auf spezielle Einzelfälle bzw. die Anwendung von Spezialfällen vor Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für etwaige Einkommensbeziehergruppen nicht eingeht. Es wird versucht, durch die Reihe an getroffenen Vereinfachungen die Berechnungen zu abstrahieren. Damit wird erst die Möglichkeit eines Vergleiches möglich, der bei zu sehr in die Details gehenden Sonderfällen den Rahmen der

Untersuchung sprengen würde. Dazu kommt, dass in den folgenden Kapiteln nicht ein Vergleich einer einzelnen Volkswirtschaft nach dem Vorher – Nachher Prinzip angestellt wird (z.B. nach einer Steuerreform), sondern durch Abstrahierung eine annähernde Vergleichbarkeit ganzer Systeme angestrebt wird.

Das Ziel der Berechnungen ist nicht vordergründig, die rechtsformunterschiedliche Besteuerung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften herauszuarbeiten und einen Beitrag hinsichtlich der rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung in einem Land anzustellen, sondern die Unterschiede von vier Nationalstaaten und ihren Unternehmensbesteuerungssystemen aufzuzeigen[177].

Die direkte Vergleichbarkeit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften gestaltet sich zudem als schwierig, da die Gewinne der Körperschaften nicht endbesteuert sind. Diese können von den Gesellschaftern bzw. Aktionären in Österreich entweder mit einem einheitlichen Satz von 25 % bzw. dem halben Durchschnittssteuersatz endbesteuert werden. Eine Anwendung der halben Durchschnittssteuersatzbesteuerung erweist sich in der Praxis allerdings als nicht praktikabel[178]. In den anderen untersuchten Ländern werden die Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaften bei einer Behandlung als persönliches Einkommen auch noch einmal besteuert.

Abschließend werden die einzelnen Modelle noch auf ihre „Gerechtigkeitstauglichkeit“ bezogen auf die vier theoretischen Ansätze aus Kapitel 4. untersucht. Es wird untersucht, ob die für die Erfüllung der Theorie umgelegten Kriterien hinsichtlich der Besteuerung erfüllt werden. Es soll gezeigt werden, wie gerecht die einzelnen Systeme auf Basis der Theorien sind. Dazu wird eine Art „Schablone“ über die Systeme gelegt und nach dem Ampelsystem grün – gelb – rot, was soviel bedeutet wie „erfüllt“ – „teilweise erfüllt“ – „nicht erfüllt“, bewertet. Die Grundlage für die Bewertung bilden die in Kap. 4 festgelegten Kriterien. Tab. 23 zeigt die Bewertungsmatrix.

[177] Zur rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung siehe Kanduth-Kristen 2007, S. 210ff
[178] vgl. dazu Kapitel 4.5.2.

Tabelle 23: Vorlage für den Gerechtigkeitsvergleich

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit
	Vertikale Gerechtigkeit
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz

Quelle: *Eigene Darstellung*

Im Folgenden werden die Besonderheiten und die tarifliche Gestaltung der jeweiligen Systeme über das österreichische Fallbeispiel gelegt. Um eine vollkommen aufkommensneutrale Vergleichbarkeit zu gewährleisten, müsste in einem in dieser Arbeit nicht behandelten nächsten Schritt in allen Berechnungen der unterschiedlichen Steuersysteme die Progressionsstufen an den österreichischen Durchschnittssteuersatz angepasst werden. Das heißt: Die einzelnen Progressionsstufen müssten im Verhältnis zum österreichischen Durchschnittssteuersatz angehoben bzw. gesenkt werden, um das System eins zu eins auf Österreich umzulegen[179].

Da der Vergleich jedoch gerade von der Inhomogenität der verschiedenen Systems erst spannend wird und die Intention der jeweiligen nationalen Systemgestalter verloren gehen würde, wird in dieser Arbeit von dieser weiteren Berechnung Abstand genommen, da sich die Absicht der Steuergesetzgebung und die dadurch getroffenen Aussagen über die jeweiligen Systeme nicht ändern. Es hätte nur eine Änderung der Steuersätze, nicht aber der systemischen Ausgestaltung des Verhältnisses der Steuerzahler im System zur Folge.

[179] Einfaches Beispiel: Um nach dem Schweizer System dieselben Steuereinnahmen wie in Österreich zu bekommen, müsste der durchschnittliche Steuersatz nicht 21,11 % sondern 25% betragen. In den USA müssten die Steuersätze der einzelnen Progressionsstufen dergestalt nach unten geändert werden, dass die durchschnittliche Steuerbelastung von 40,66 % auf 25 % sinkt.

7.2. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

Die zur Berechnung herangezogene Körperschaftsteuerstatistik 2004 der Statistik Austria[180] gliedert die in Österreich anfallenden Nullfälle des zu veranlagendes Gewinns aus Körperschaften in zehn Gruppen zwischen 0 bis 8.000 Euro und 10.000.000 und mehr:

Tabelle 24: Beitragsgruppen bei der Berechnung der Körperschaftsteuer

	bis unter	8.000
8.000	bis unter	20.000
20.000	bis unter	40.000
40.000	bis unter	80.000
80.000	bis unter	200.000
200.000	bis unter	500.000
500.000	bis unter	1.000.000
1.000.000	bis unter	2.500.000
2.500.000	bis unter	10.000.000
10.000.000	und mehr	

Quelle: *In Anlehnung an Statistik I, 2008*

Des weiteren sind die Anzahl der Fälle je Einkommenszwickel und der darin zu versteuernde Gewinn aller Körperschaften gegeben. Das bildet die Basis für den Vergleich und die Erstellung der Modellrechnung. Für die weiteren Berechnungen wird das je Körperschaft durchschnittlich zu versteuernde Einkommen je Veranlagungsgruppe berechnet.

[180] vgl. Statistik I, 2008

Tabelle 25: Fälle je Einkommensgruppe, zu versteuernder Betrag und durchschnittlich zu versteuernder Betrag

			Veranlagungsfälle	zu versteuernder Betrag (1.000 Euro)	Durchschnittlich zu versteuernder Betrag je Körperschaft (Euro)
Nullfälle				–	
	bis unter	8.000	23.536	75.032	3.188
8.000	bis unter	20.000	9.616	124.459	12.943
20.000	bis unter	40.000	6.423	183.872	28.627
40.000	bis unter	80.000	5.785	329.371	56.935
80.000	bis unter	200.000	6.028	768.082	127.419
200.000	bis unter	500.000	3.857	1.213.791	314.698
500.000	bis unter	1.000.000	1.716	1.195.104	696.448
1.000.000	bis unter	2.500.000	1.108	1.702.197	1.536.279
2.500.000	bis unter	10.000.000	652	2.942.884	4.513.626
10.000.000	und mehr		216	6.734.044	31.176.130
			58.937	**15.268.838**	**259.070**

Quelle: *Eigene Berechnung, in Anlehnung an Statistik I, 2008*

Der hier berechnete durchschnittlich zu versteuernde Betrag dient als Grundlage für die weitere Berechnung der österreichischen Körperschaftsteuer von 34 % (2004) bzw. 25% (ab 2005), der Slowakischen Flat Tax, der progressiven amerikanischen Corporate Tax und der direkten Bundessteuer der Schweiz. Das Ergebnis der Einzelfälle wird – um vergleichbare Gesamtsummen zu erhalten – anschließend mit der Anzahl der Fälle je Gruppe multipliziert.

7.2.1. Ergebnis Österreich mit einheitlichem Körperschaftsteuersatz

Das Österreichische Ergebnis ist der Ausgangspunkt für die weiteren Vergleiche. Neben der Berechnung der Körperschaftsteuer mit 34 % (2004) wurde für das Fallbeispiel der aktuelle Satz mit 25 % berechnet, der ab Jänner 2005 gültig ist. Die Mindestkörperschaftsteuer von 1.750 Euro bleibt in den Berechnungen unberücksichtigt, da mit Durchschnittsbeträgen kalkuliert wird und um eine Vergleichbarkeit mit den nachfolgenden Berechnungen zu gewährleisten.

Tabelle 26: Berechnung des Steueraufkommens bei KöSt mit 34 % und 25 %

	Durchschnittlich zu versteuernder Betrag je Körperschaft (Euro)	Durch-schnittliches Steuerauf-kommen je Körperschaft (34%) (Euro)	Durch-schnittliches Steuerauf-kommen je Körperschaft (25%) (Euro)	Steuereinnahmen durch KöSt (34%) (1.000 Euro)	Steuereinnahmen durch KöSt (25%) (1.000 Euro)
8.000	3.188	1.084	797	25.511	18.758
20.000	12.943	4.401	3.236	42.316	31.115
40.000	28.627	9.733	7.157	62.517	45.968
80.000	56.935	19.358	14.234	111.986	82.343
200.000	127.419	43.322	31.855	261.148	192.021
500.000	314.698	106.997	78.675	412.689	303.448
1.000.000	696.448	236.792	174.112	406.335	298.776
2.500.000	1.536.279	522.335	384.070	578.747	425.549
10.000.000	4.513.626	1.534.633	1.128.407	1.000.581	735.721
	31.176.130	10.599.884	7.794.032	2.289.575	1.683.511
	259.070			**5.191.405**	**3.817.209**

Quelle: *Eigene Berechnungen*

Im Durchschnitt hatte eine Körperschaft in Österreich 2004 einen Betrag von Euro 259.070 zu versteuern. Das Ergebnis zeigt sehr deutlich, dass die Senkung der Körperschaftsteuer, die in Österreich als Flat Tax eingehoben wird, gleichmäßig allen Unternehmensgrößen eine aliquot spürbare Steuererleichterung gebracht hat. Insgesamt ergeben sich aus den eingehobenen Körperschaftsteuern in Österreich ein Betrag von **Euro 5.191.404.788,76** bei **34 %** Körperschaftsteuer und ein Betrag von **Euro 3.817.209.403,5** bei **25 %** Körperschaftsteuer.

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung zeigt sich folgendes in Tab. 27 dargestellte Bild.

Tabelle 27: Gerechtigkeitsuntersuchung Körperschaften Österreich

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Eine vollkommene Gleichverteilung im Sinne einer vollkommenen Umverteilung der Güter von denen über dem Durchschnitt an diejenigen unter dem Durchschnitt kann nicht festgestellt werden. Die horizontale Gerechtigkeit ist gegeben. Bezogen auf den zu versteuernden Betrag werden die Subjekte entsprechend ihrer gleichen wirtschaftlichen Leistung (bezogen auf den zu versteuernden Betrag) gleich behandelt. In Bezug auf die vertikale Gerechtigkeit ist anzumerken, dass nominell von leistungsfähigeren Subjekten zwar ein höherer Betrag geleistet wird, allerdings bereits die untersten Schichten schon den Spitzensteuersatz von 25 % anzuwenden haben, daher ist eine vertikale Gerechtigkeit nicht gegeben. Bei diesem Steuermodell entsteht kein zusätzlicher Nutzen für die untersten Beitragszahler, denn sie haben denselben Steuersatz anzuwenden, als die obere Gruppe, daher ist auch Rawls Theorie nicht erfüllt. In Bezug auf Nozick`s Theorie kann festgestellt werden, dass im Vergleich zu den unteren Beitragszahlern, die oberen Beitragszahler einen gewissen Vorteil haben, da eine fehlende Steuerprogression denselben prozentuellen Beitrag von allen Subjekten fordert.

7.2.2. Ergebnis Österreich mit progressivem Körperschaftsteuersatz

Im nachfolgenden Kapitel 8. werden Österreichs Unternehmer, die eine Kapitalgesellschaft besitzen gefragt, ob sie eine geringere Steuerlast erwarten, wenn der Gewinn ihrer Gesellschaft nicht mit einer einheitlichen Steuerrate von 25 %,

sondern mit den in Österreich angewandten progressiven Einkommensteuertarifen[181] besteuert wird. Um einen späteren Vergleich, ob sich die Einstellung der Unternehmer mit dem Bild der Realität deckt, wird hier eine Modellrechnung aufgestellt, für den Fall einer progressiven Besteuerung der Kapitalgesellschaften mit denselben Tarifstufen der österreichischen Einkommensteuern von 2008. Das Steueraufkommen je Progressionsstufe zeigt Tab. 28.

Tabelle 28: Österreich bei progressiver Körperschaftsbesteuerung nach geltendem ESt-Satz

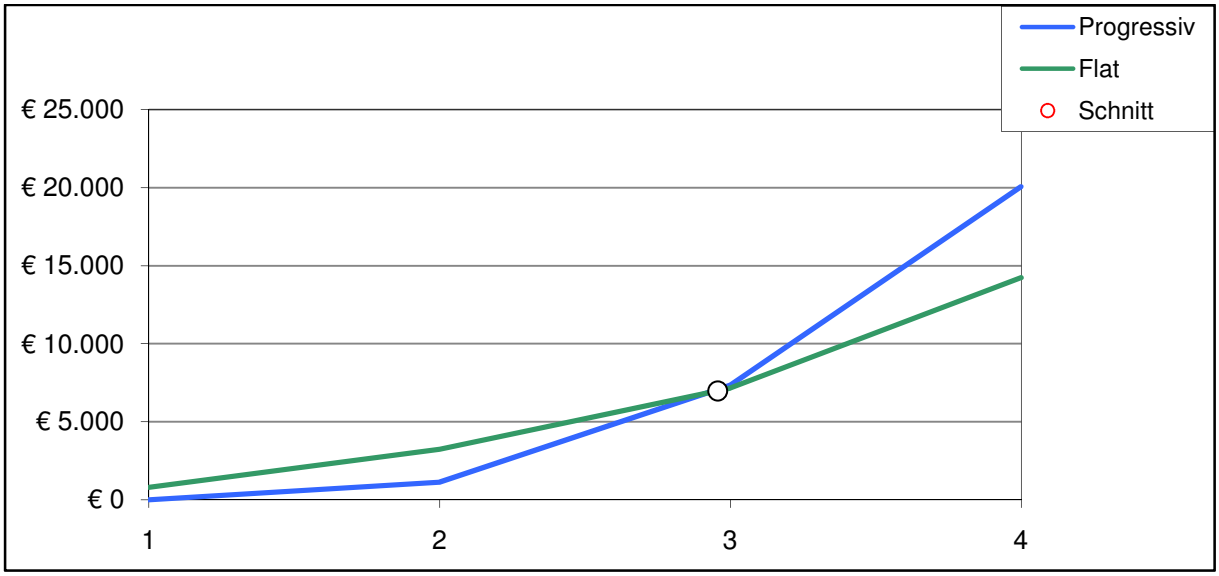
			Durchschnittlich zu versteuernder Betrag je Körperschaft (Euro)	Berechnung Steuerprogression 2008 anhand des Durschschnitt-lichen Steuerauf-kommens je Unternehmen	Summe alle Unternehmen Progression (1.000 Euro)
Nullfälle					
	bis unter	8.000	3.188	0	0
8.000	bis unter	20.000	12.943	1.128	10.848
20.000	bis unter	40.000	28.627	7.331	47.089
40.000	bis unter	80.000	56.935	20.053	116.005
80.000	bis unter	200.000	127.419	55.295	333.316
200.000	bis unter	500.000	314.698	148.934	574.439
500.000	bis unter	1.000.000	696.448	339.809	583.112
1.000.000	bis unter	2.500.000	1.536.279	759.725	841.775
2.500.000	bis unter	10.000.000	4.513.626	2.248.398	1.465.956
10.000.000	und mehr		31.176.130	15.579.650	3.365.204
			259.070		**7.337.743**

Quelle: *Eigene Berechnung*

Man erkennt, dass das Steueraufkommen der Unternehmen, die einen zu versteuernden Betrag von rund 30.000 Euro haben, klar von einer progressiven Körperschaftsbesteuerung, angelehnt an die Sätze der Einkommensbesteuerung, profitieren würden. Grafisch ist der Schnittpunkt in Abb. 16 dargestellt.

[181] s. Kapitel 6.

Abbildung 16: Schnittpunkt Steueraufkommen KöSt - ESt

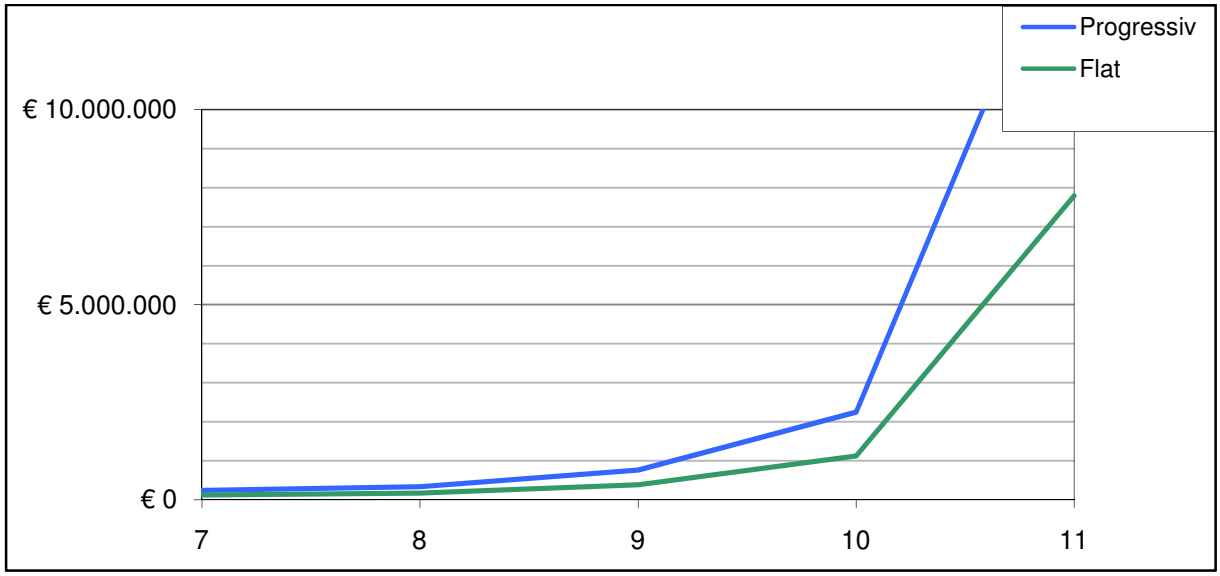


X= Fall, Y=Steueraufkommen in Euro

Quelle: *Eigene Berechnung*

Insgesamt wäre eine an die derzeitigen Stufen der Einkommensbesteuerung angelehnte Körperschaftsbesteuerung für die Steuersubjekte im Allgemeinen ein erheblicher Mehraufwand. Speziell Körperschaften mit hohen zu versteuernden Beträgen würden eine um ein Vielfaches höhere Steuerlast treffen. In Abb. 17 sind die letzten Fälle grafisch dargestellt.

Abbildung 17: Detaildarstellung Steueraufkommen Vergleich KöSt - ESt

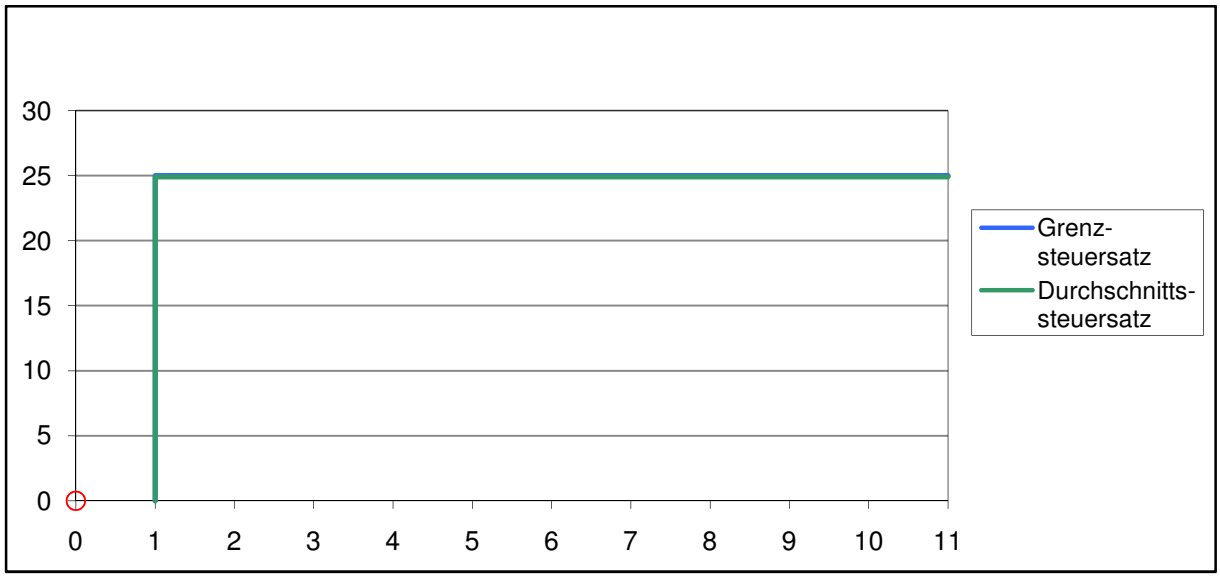


X= Fall, Y=Steueraufkommen in Euro

Quelle: *Eigene Darstellung*

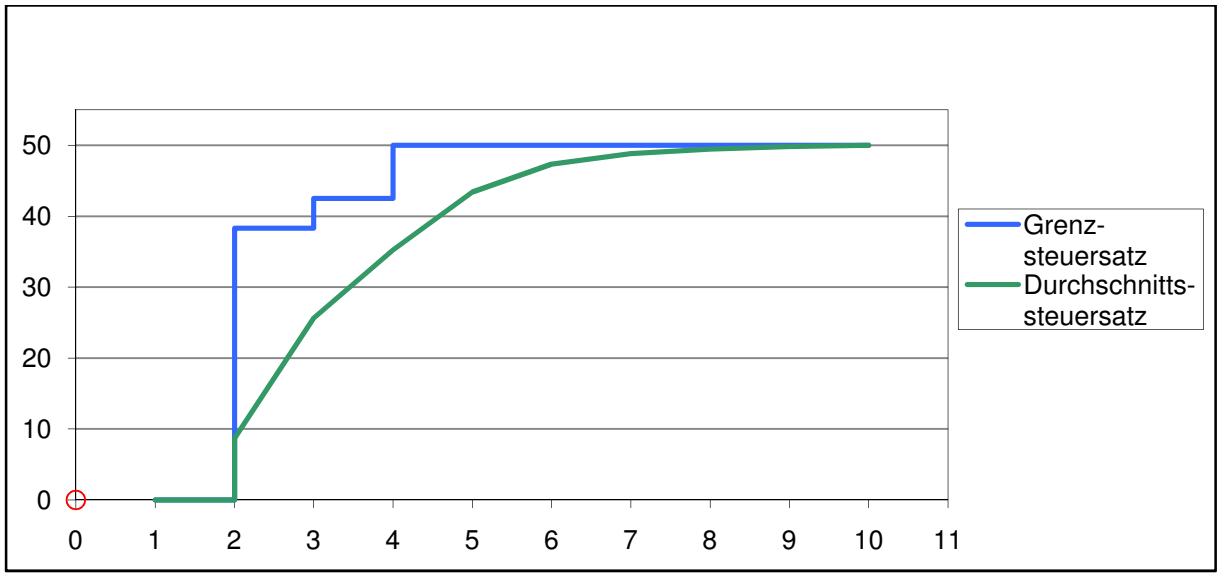
Für das Fallbeispiel Österreich sind in den Abbildungen 18 und 19 die Grenz- bzw. Durchschnittssteuersätze für die Berechnungen mit dem einheitlichen Körperschaftsteuersatz bzw. den progressiven Einkommensteuersatz dargestellt.

Abbildung 18: Idente Grenz- und Durchschnittssteuersätze bei Verwendung der KöSt von 25% (ohne Berücksichtigung der Mindest-KöSt)



Quelle: *Eigene Darstellung*

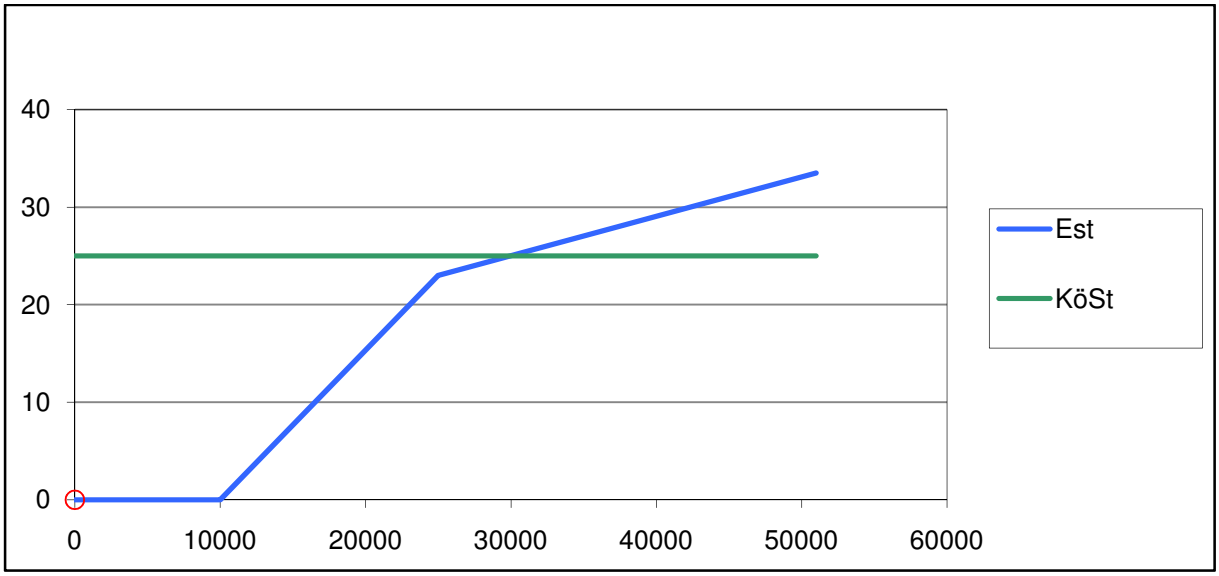
Abbildung 19: Grenz- und Durchschnittssteuersätze bei Verwendung des progressiven Einkommensteuertarifes bei Kapitalgesellschaften



Quelle: *Eigene Darstellung*

Abschließend wird in Abb. 20 dargestellt, ab welchem zu versteuernden Einkommen die durchschnittliche Steuerbelastung durch die progressive Besteuerung höher ist, als die einheitliche Besteuerung mittels Einheitssteuer. In Österreich liegt der Betrag ohne Rücksicht auf die in Kap. 7.1. angeführten Ausnahmen der Bemessungsgrundlage bei Euro 27.688 zu versteuerndes Jahreseinkommen. Einfach gesagt: Ein Unternehmen mit einem jährlich zu versteuernden Betrag von unter 27.688 Euro hätte bei der geltenden progressiven Besteuerung einen steuerlichen Vorteil. Ab dann liegt der Durchschnittssteuersatz über den einheitlichen 25 % der Körperschaften.

Abbildung 20: Schnittpunkt KöSt und ESt



Quelle: *Eigene Darstellung*

Für Österreich ergibt sich in der derzeitigen Besteuerungsform der Körperschaften ein durchschnittlicher Steuersatz von **25 %**, die staatlichen Steuereinnahmen aus dem Fallbeispiel machen **Euro 3.817.209.403,5** aus.

Gesetzt den Fall, dass die österreichischen Körperschaften einer progressive Besteuerungsform mit den Sätzen der geltenden Einkommensteuertarifen unterliegen würden, ergäbe das eine durchschnittliche Steuerbelastung von **35,83 %** und Steuereinnahmen in der Höhe von **Euro 7.337.742.669,34**.

Das Steueraufkommen läge bei einem rund 9,8 %-igen höheren durchschnittlichen Steuersatz, somit fast doppelt so hoch.

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung zeigt sich folgendes in Tab. 29 dargestelltes Bild.

Tabelle 29: Gerechtigkeitsvergleich Körperschaften Österreich progressiv

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Bei einer progressiven Besteuerung wird versucht, das ansteigende Einkommen mit einem ansteigenden Durchschnittssteuersatz proportional mehr zu besteuern und die unteren Gruppen zu entlasten. Eine vollkommene Gleichverteilung ist jedoch nicht feststellbar. Die horizontale Gerechtigkeit ist – bezogen auf die Berechnungsgrundlage des Einkommens – gegeben. Ebenso ist die vertikale Gerechtigkeit erfüllt. Wegen der weit auseinanderliegenden Steuersockel (10.000 bis 25.000 Euro und 25.001 bis 50.000 Euro) werden Steuersubjekte, die am unteren Ende des jeweiligen Steuertarifs liegen mit demselben Steuersatz besteuert wie Steuersubjekte am oberen Ende, leisten aber dennoch ansteigend einen höheren nominellen Betrag. Rawls Gerechtigkeitsüberlegungen kommt der steuerfreie Einkommensstufe bis 10.000 Euro (entspricht in etwa dem Existenzminimum) entgegen und kann daher als Verbesserung der unteren Schichten gewertet werden. Aufgrund der vorherrschenden Progression kann Gerechtigkeit nach den Ausführungen Nozick`s nicht festgestellt werden. Monetär betrachtet kommt den obersten Schichten weder eine Entlastung noch ein Anreiz zugute.

7.2.3. Ergebnis Körperschaftsbesteuerung in der Slowakei

Die Slowakische Unternehmensbesteuerung sieht eine Flat Tax von 19 % mit einem Steuerfreibetrag des Existenzminimums (umgerechnet 2.678 Euro) vor[182]. In Österreich richtet sich das Existenzminimum nicht nach einem fix festgesetzten Betrag sondern wird analog zur vorhergehenden Einkommenshöhe bemessen. Im Jahr 2008 lag der Grundbetrag bei Euro 747, je nach Einkommenshöhe und Unterhaltspflichten kann der Grundbetrag bis maximal Euro 2.980 liegen[183]. Umgerechnet auf das österreichische Existenzminimum müsste der steuerfrei Sockel bei 747 Euro (brutto=netto) monatlich bei mindestens Euro 8.964 liegen. Für die Modellrechnung wird auch dieser Betrag herangezogen. Die Ergebnisse des slowakischen Modells und des austrifizierten Modells mit einem höheren Sockelbetrag werden in Tab. 30 dargestellt.

Tabelle 30: Berechnung Flat Tax mit unterschiedlichen Sockelbeträgen

		Durchschnittlich zu versteuernder Betrag je Körperschaft (Euro)	Flat Tax von 19% je Unternehmen mit Sockelbetrag 2.678 Euro steuerfrei	Flat Tax mit 19% je Unternehmen mit Existenzminimum Österreich 8.964 Euro	Summe aller Unternehmen Flat Tax 19% mit Sockelbetrag 2678 Euro (1.000 Eur)	Summe aller Unternehmen Flat Tax 19% mit Existenzminimum Österreich 8.964 Euro (1.000 Euro)
bis unter	8.000	3.188	97	0	2.281	0
bis unter	20.000	12.943	1.950	756	18.754	7.270
bis unter	40.000	28.627	4.930	3.736	31.668	23.996
bis unter	80.000	56.935	10.309	9.115	59.637	52.728
bis unter	200.000	127.419	23.701	22.506	142.868	135.669
bis unter	500.000	314.698	59.284	58.089	228.658	224.051
bis unter	1.000.000	696.448	131.816	130.622	226.197	224.147
bis unter	2.500.000	1.536.279	291.384	290.190	322.854	321.530
bis unter	10.000.000	4.513.626	857.080	855.886	558.816	558.038
und mehr		31.176.130	5.922.956	5.921.762	1.279.358	1.279.100
		259.070			**2.871.091**	**2.826.529**

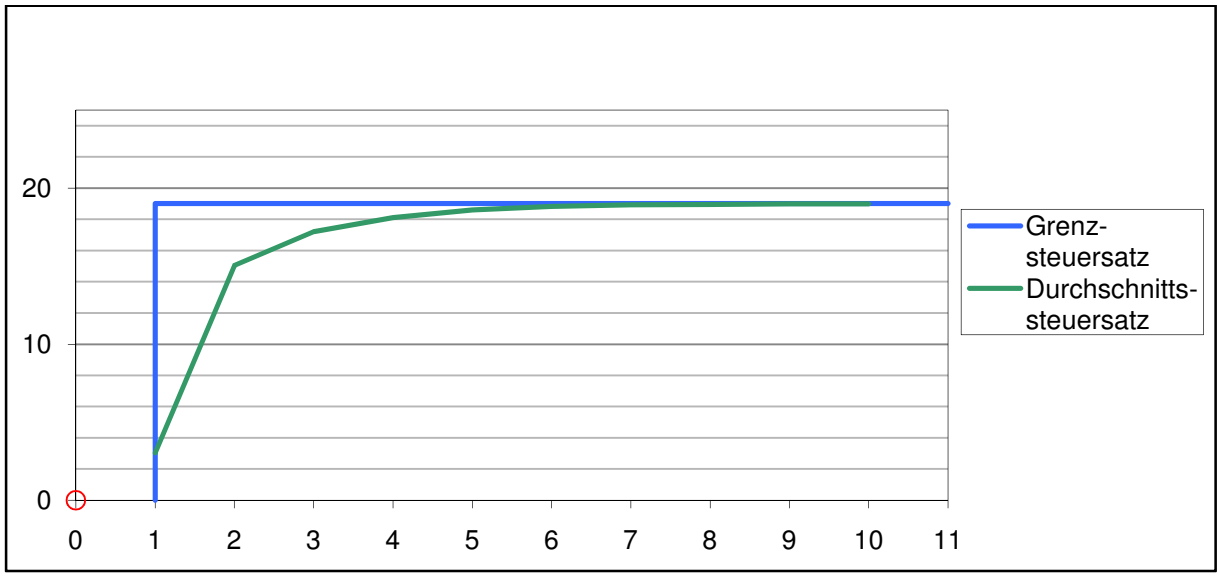
Quelle: *Eigene Berechnung*

Der für Österreich im Vergleich zum slowakischen Steuersystem angenommene höhere Sockelbetrag macht sich in den oberen Beitragsstufen so gut wie gar nicht

[182] siehe Kapitel 6.
[183] vgl. wien.at, 2008

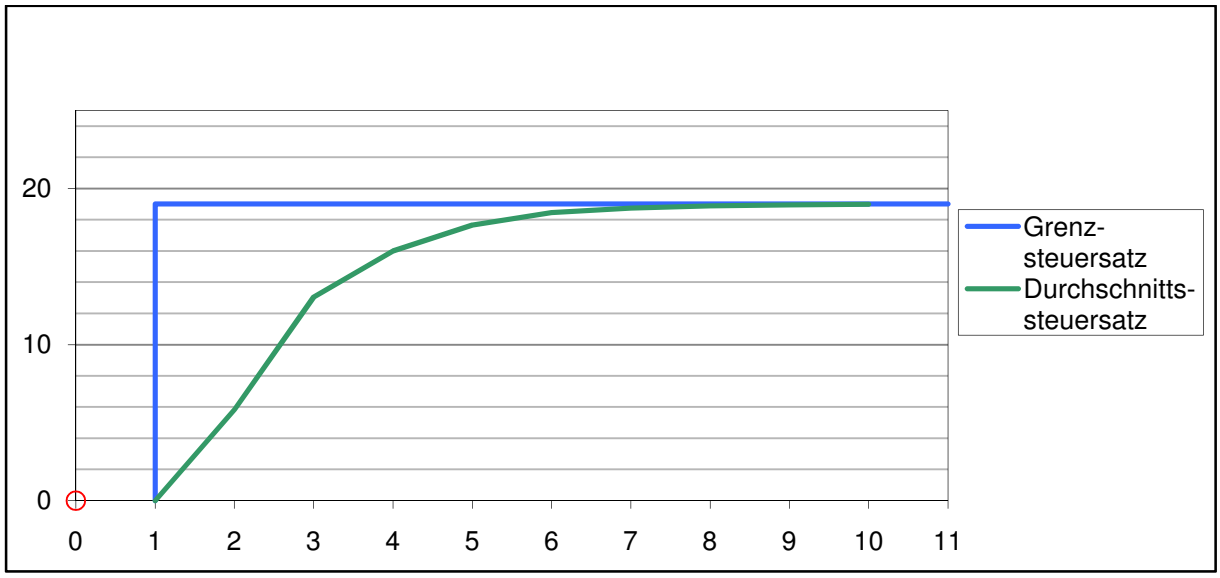
bemerkbar. In den unteren Einkommensklassen sorgt er jedoch für eine deutlich spürbare Entlastung. In Abb. 21 wird der Grenz- bzw. Durchschnittssteuersatz in der Slowakei dargestellt, in Abb. 22 folgt die Darstellung mit der Annahme des österreichischen Existenzminimums von Euro 8.964.

Abbildung 21: Slowakischer Grenz- und Durchschnittssteuersatz mit slowakischem Existenzminimum



Quelle: *Eigene Darstellung*

Abbildung 22: Slowakischer Grenz- und Durchschnittssteuersatz mit österreichischem Existenzminimum



Quelle: *Eigene Darstellung*

Wie aus den beiden Darstellungen ersichtlich, sind die erwähnenswerten Unterschiede einerseits die niedrigere Besteuerung in den untersten Beitragsstufen und andererseits eine leicht flachere Anpassung des Durchschnittssteuersatzes an den Grenzsteuersatz.

Das slowakische Modell in Österreich angewandt, ergäbe in der Besteuerungsform der Körperschaften mit dem österreichischen Sockelbetrag des minimalsten Existenzminimums eine durchschnittliche Steuerbelastung von **18,80 %**. Die Steuerbelastung eines durchschnittlichen Unternehmens beträgt **14,66 %,** die staatlichen Steuereinnahmen aus dem Fallbeispiel machen **Euro 2.826.529.406,78** aus.

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung zeigt sich folgendes in Tab. 31 dargestelltes Bild.

Tabelle 31: Gerechtigkeitsvergleich Körperschaften Slowakei

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Bei der vollkommenen Gleichverteilung und der horizontalen Gerechtigkeit zeigt sich aufgrund des weitestgehend einheitlichen Steuersatzes ein ähnliches Bild wie im österreichischen Körperschaftsbesteuerungsmodell. Allerdings bringt eine Eigenschaft eine leichte Änderung der Endbewertung. Aufgrund eines eingebauten steuerfreien Betrages, der in etwa dem lokalen Existenzminimum entspricht, kann in Bezug auf die vertikale Gerechtigkeit ein leicht positiver Ausschlag attestiert werden. Ebenso kommt dieser Steuerfreibetrag den untersten Schichten zum Teil zu Gute, bleibt aber dennoch nur unzureichend erfüllt (vgl. der einhergehende starke Anstieg

der indirekten Verbrauchssteuern[184]). Die durchgehende einheitliche Besteuerung nach Nozick ist aufgrund des steuerfreien Existenzminimums ebenfalls nur teilweise erfüllt.

7.2.4. Ergebnis Körperschaftsbesteuerung in den USA

Die Besteuerung von Körperschaften in den Vereinigten Staaten von Amerika unterliegt einer progressiven Corporate Tax[185]. Für die Berechnung der Steuerklassen wurde der in Euro zu versteuernde Betrag zunächst in US-$ (1 Euro = 1,41 US-$, Kurs vom 09.12.2008) umgerechnet und anhand der in dieser Stufe geltenden Progression berechnet[186]. Einige Bundesstaaten berechnen neben der Bundessteuer noch eine Steuer auf Ebene der Bundesstaaten. Diese ist von Bundesstaat zu Bundesstaat verschieden und liegt zwischen 0 % und 12,5 %. Die hier durchgeführten Berechnungen wurden mit dem geltenden lokalen Körperschaftsteuersatz des Bundesstaates New York angenommen. Als Auswahlkriterium wurde der Bundesstaat mit der größten Stadt und den meisten Einwohnern herangenommen. Im Bundesstaat New York wird eine Flat rate von 7,5 % für Körperschaften angenommen. Die Ergebnisse werden in Tab. 32 dargestellt.

[184] s. Kap. 6.4.
[185] s. Kap. 6.4.3.
[186] Die Progressionsstufen sind in Kapitel 6.4.3. angeführt.

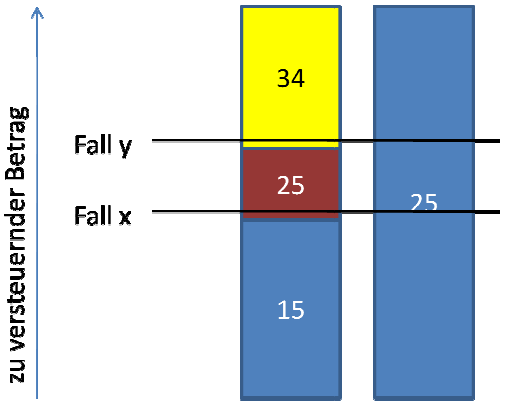
Tabelle 32: Berechnungen Steueraufkommen im US-amerikanischen System

Durchschnittlich zu versteuernder Betrag je Körperschaft (Euro)	System Amerika je Unternehmen in US-$	System Amerika je Unternehmen in Euro	System Amerika inkl. lokale Steuer 7,5% in US-$ je Unternehmen	System Amerika inkl. lokale Steuer 7,5% in Euro je Unternehmen	Summe aller Unternehmer System Amerika in 1.000 US-$	Summe aller Unternehmer System Amerika in 1.000 Euro
3.188	674	478	1.011	717	23.804	16.882
12.943	2.737	1.941	4.106	2.912	39.484	28.003
28.627	6.055	4.294	9.082	6.441	58.333	41.371
56.935	24.045	17.053	30.066	21.323	173.930	123.355
127.419	53.318	37.814	66.792	47.370	402.624	285.549
314.698	145.766	103.380	179.046	126.983	690.579	489.772
696.448	328.777	233.175	402.426	285.409	690.564	489.761
1.536.279	731.392	518.718	893.854	633.939	990.390	702.404
4.513.626	2.158.732	1.531.016	2.636.048	1.869.538	1.718.703	1.218.939
31.176.130	15.385.421	10.911.646	18.682.296	13.249.856	4.035.376	2.861.969
259.070					**8.823.789**	**6.258.006**

Quelle: *Eigene Berechnungen*

Bei Berechnung mit den vorgegebenen Werten können sich jedoch Unschärfen ergeben, die durch die Progression verursacht sind. Die einzelnen vorgegebenen Fälle wurden willkürlich gewählt und liegen keiner steuerlich rechtfertigbaren Ursache zu Grunde und von Statistik Austria zum Zwecke der besseren Übersichtlichkeit willkürlich angenommen. Bei der Berechnung von progressiven Fallbeispielen kann es daher zu einer Unschärfe kommen, da die ausgewählten Fälle oft kurz vor oder kurz über einer Progressionsgrenze liegen. Das kann das Ergebnis beeinflussen. Abb. 23 zeigt die schematische Unschärfe.

Abbildung 23: Unschärfe bei Fallzahlberechnung



Quelle: *Eigene Darstellung*

Daher wird im Folgenden eine zweite Berechnung durchgeführt. Dabei werden zwei jeweils aufeinanderfolgende Stufen addiert und mit der geltenden Progression besteuert. Im Konkreten wurden Wert 1 und 2, 3 und 4, 5 und 6, 7 und 8 und 9 und 10 addiert. Die Ergebnisse sind in Tab. 33 und 34 dargestellt:

Tabelle 33: Berechnung US-amerikanisches System bei niedrigerer Fallzahl I

		Fälle	zu versteuerndes Einkommen (1.000 EUR)	Durch-schnittliches zu versteuerndes Einkommen je Körperschaft
bis unter	20.000	33.152	199.491	6.017
bis unter	80.000	12.208	513.244	42.042
bis unter	200.000	9.885	1.981.873	200.493
bis unter	1.000.000	2.824	2.897.302	1.025.957
bis unter	10.000.000	868	9.676.928	11.148.535
			15.268.838	

Quelle: *Eigene Darstellung*

Tabelle 34: Berechnung US-amerikanisches System bei niedrigerer Fallzahl II

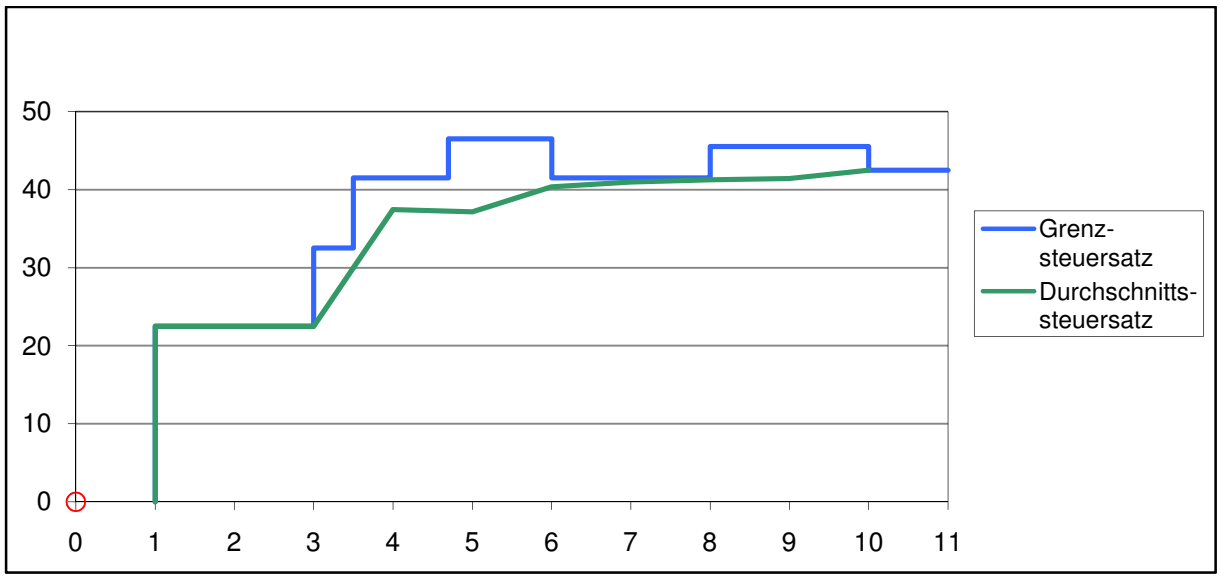
zu versteuerndes Einkommen je Unternehmen in US-$	Steueraufkommen je Unternehmen USA US-$	System Amerika inkl. lokale Steuer 7,5% in US-$ je Unternehmen	System Amerika inkl. lokale Steuer 7,5% in Euro je Unternehmen	gesamtes Steueraufkommen Unternehmen USA (1.000 US-$)	gesamtes Steueraufkommen Unternehmen USA (1.000 Euro)
8.485	1.273	1.909	1.354	63.289	44.885
59.279	9.820	14.266	10.117	174.154	123.513
282.695	96.116	117.318	83.205	1.159.693	822.477
1.446.599	491.844	600.339	425.772	1.695.356	1.202.380
15.719.434	5.344.608	6.523.565	4.626.642	5.662.455	4.015.925
				8.754.946	**6.209.182**

Quelle: *Eigene Darstellung*

Das Ergebnis zeigt, dass durch die Annahme anderer Fallzahlen die gesamte Steuerleistung annähernd gleich bleibt und nur um rund Euro 50 Mio. geringer ist. Je detaillierter die Progressionsstufen angeführt werden, desto detaillierter werden umgekehrt die Ergebnisse. Idealerweise – um eine 100% valide Aussage treffen zu können, werden die Fälle nicht auf den durchschnittlich zu versteuernden Betrag, sondern auf den Einzelfall gerechnet.

Die Abbildung des Vergleichs Grenzsteuersatz zu Durchschnittssteuersatz ergibt das in Abb. 24 dargestellte Bild.

Abbildung 24: Grenz- und Durchschnittssteuersatz Fallbeispiel USA



Quelle: *Eigene Darstellung*

Es zeigt sich deutlich, dass der Eingangssteuersatz von 22,5 % durch die folgenden starken Progressionssprünge immer knapp an den Grenzsteuersatz herangeführt wird. Auffallend ist, dass durch eine Progressionsstufe von 29 % der Durchschnittssteuersatz bei einem zu versteuernden Betrag zwischen 100.000 US-$ und 335.000 US-$ schlagartig angehoben wird und an den Grenzsteuersatz angeglichen wird. Das Modell verfolgt eine maximierende Ausschöpfung der Progressionsstufen und eine starke Angleichung des Grenzsteuersatzes an den Durchschnittssteuersatz. Das sorgt im Vergleich zu anderen Progressionsvarianten für ein Höchstmaß an Transparenz in der Unternehmensbesteuerung, da eine sehr nahe Bewegung entlang des Grenzsteuersatzes stattfindet.

Interessant ist in der Besteuerung der Körperschaften, dass durch eine sinkende Progression (Degression) Unternehmen ein steuerlicher Anreiz geboten wird, mehr zu erwirtschaften, denn über einem zu versteuernden Betrag von 335.000 US-$ wird der Grenzsteuersatz von 39 % wieder auf 34 % gesenkt, ebenso ab der letzten Progressionsstufe bei rund 18 Mio. US-$ von 38 % auf 35 %.

Das US-amerikanische Modell der progressiven Corporate Tax in Österreich angewandt, ergäbe in der Besteuerungsform der Körperschaften mit im ersten Vergleichsbeispiel eine durchschnittliche Steuerbelastung von **40,99 %**. 34,86 %

beträgt der Steuersatz eines durchschnittlichen Unternehmens, die staatlichen Steuereinnahmen aus dem Fallbeispiel machen **Euro 6.258.006.164,7** aus.

In der zweiten Berechnung mit geringerer Fallzahl und Berücksichtigung der Progressionsstufen ergeben sich Steuereinnahmen von **Euro 6.209.181.615** und eine durchschnittliche Steuerbelastung von **40,66 %.** Das eines durchschnittlichen Unternehmens **34,21 %.**

Es handelt sich bei der Berechnung um die Annahme mit einer zusätzlichen lokalen Besteuerung von 7,5% durch den Bundesstaat New York. Einige Bundesstaaten wenden jedoch auch geringere Steuersätze an[187].

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung zeigt sich folgendes in Tab. 35 dargestelltes Bild.

Tabelle 35: Gerechtigkeitsvergleich Körperschaften USA

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Der Gleichheitsansatz ist bei diesem Modell zu verwerfen. Die horizontale Gerechtigkeit ist bei dem progressiven System bezogen auf den zu versteuernden Betrag gegeben. In bezug auf die Vertikale Gerechtigkeit kommt dem US-amerikanischen System aus Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips zu Gute, dass es mehrere Progressionsstufen gibt und der Durchschnittssteuersatz sich sehr nahe am Grenzsteuersatz bewegt. Dennoch bleibt durch den nachgelagerten Einsatz von Einheitssteuersystemen auf der lokalen Ebene gewisse vertikale Ungerechtigkeiten bestehen. Ebenso entspricht das degressive Element für die höchste

[187] Eine Auflistung der im Jahr 2008 in den USA geltenden lokalen Corporate Tax Rates befindet sich im Anhang.

Einkommensgruppe nicht dem Grundsatz der vertikalen Gerechtigkeit. Daher ist die vertikale Gerechtigkeit nur teilweise erfüllt. In bezug auf Rawls ergeben sich für die unteren Schichten durch die Ausgestaltung des Systems zwar steuerliche Vorteile, aber die steuerliche Entlastung der oberen Beitragszahler widerspricht dem Ansatz, dass alle Verbesserungen den unteren Schichten zu gute kommen müssen. Nozick`s Anspruchstheorie wird verworfen.

7.2.5. Ergebnis Körperschaftsbesteuerung in der Schweiz

In der Schweiz fallen für Kapitalgesellschaften neben der einheitlichen direkten Bundessteuer von 8,5 % noch zusätzliche Steuern der Kantone und Gemeinden an. Dies führt seit Jahren zu starkem intranationalem und innerkantonalem Steuerwettbewerb[188]. Für das Fallbeispiel wurde der Kanton Zürich herangezogen, da er der bevölkerungsreichste Kanton der Schweiz ist und neben den 8,5 % direkter Bundessteuer eine Gewinnsteuer zwischen 8 % und 8,5 % einhebt. Für die Berechnungen wurde das Steuerrückstellungs-Berechnungsprogramm des Züricher Steueramtes[189] herangezogen. Tab. 36 zeigt die Berechnungen.

[188] s. Kap. 6.6.
[189] vgl. Steueramt, 2008

Tabelle 36: Berechnungen Steueraufkommen nach dem schweizerischen System

Durchschnittlich zu versteuernder Betrag je Körperschaft (Euro)	Zu besteuernder Betrag je Unternehmen Schweiz (in Franken)	Steuerbelastung je Unternehmen Schweiz (in Franken)	Steuerbelastung je Unternehmen Schweiz (in Euro)	Steuerbelastung alle Unternehmen Schweiz (in 1.000 Franken)	Steuerbelastung alle Unternehmen Schweiz (in 1.000 Euro)	Durchschnittliche Steuerbelastung alle Unternehmen Schweiz
3.188	4.750	994	1.481	23.395	15.701	20,93%
12.943	19.285	4.076	6.073	39.195	26.305	21,14%
28.627	42.654	9.010	13.425	57.871	38.840	21,12%
56.935	84.834	17.914	26.692	103.632	69.552	21,12%
127.419	189.854	40.117	59.774	241.825	162.299	21,13%
314.698	468.900	99.114	147.680	382.283	256.566	21,14%
696.448	1.037.707	219.332	326.805	376.374	252.600	21,14%
1.536.279	2.289.056	483.846	720.931	536.101	359.800	21,14%
4.513.626	6.725.303	1.421.578	2.118.151	926.869	622.060	21,14%
31.176.130	46.452.434	9.819.139	14.630.517	2.120.934	1.423.446	21,14%
259.070				**4.808.479**	**3.227.167**	**21,11%**

Quelle: *Eigene Berechnungen in Anlehnung an Steueramt, 2008*

Das Schweizer Modell der einheitlichen direkten Bundessteuer und der kantonalen Staatssteuer am Beispiel des Kantons Zürich in Österreich angewandt, ergäbe in der Besteuerungsform der Körperschaften eine durchschnittliche Steuerbelastung von **21,14%,** die staatlichen Steuereinnahmen aus dem Fallbeispiel machen **Euro 3.227.167.284,56** aus.

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung zeigt sich folgendes in Tab. 37 dargestellte Bild.

Tabelle 37: Gerechtigkeitsvergleich Körperschaften Schweiz

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Für das schweizerische Modell ergibt sich dasselbe Bild wie für die Österreichische Körperschaftsbesteuerung[190] – allerdings zu einem geringeren Steuersatz. Die auf kantonaler Ebene angewandte Steuer zwischen 8 % und 8,5 % hat keine wesentlichen Auswirkungen auf das Leistungsfähigkeitsprinzip.

7.2.6. Vergleich der einzelnen Modellrechnungen

Den Berechnungen lagen reale Fallzahlen der österreichischen Körperschaftsteuerstatistik 2004 zugrunde. Aus den vorliegenden Daten wurden verschiedene Besteuerungsmodalitäten aus anderen Ländern sowie ein Modell einer progressiven Körperschaftsbesteuerung analog zur österreichischen Einkommensteuer gelegt. Die Anwendung des progressiven österreichischen Einkommensteuersystems würde in den Berechnungen die höchste steuerliche Belastung darstellen. Das System der USA käme im Durchschnitt nahe an das für den Vergleich berechnete österreichische Einkommensteuermodell heran, weist jedoch in den Gewinnstufen bis unter 40.000 US-$ eine wesentlich niedrigere Durchschnittsbesteuerung vor. Das derzeit in Österreich geltende Modell einer 25 %-igen Körperschaftsteuer sowie die daraus resultierenden Steuereinnahmen liegen in jedem Fall im Durchschnitt der in dieser Arbeit zugrunde liegenden Berechnungen. Andere Vergleiche in der Literatur bestätigen Österreichs Mittelfeldplatz und werden mit der Tab. 38 untermauert.

Tabelle 38: Durchschnittliche Steuerbelastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften in diversen Ländern

Land	Irland	Ungarn	Schweiz	A	GB	F	USA
ØGewinn-steuerbelastung	12.5%	20.0%	21.3%	25.0%	30,0%	34,4%	39,3%

Quelle: *Vernunft Schweiz, 2005, S. 3*

Die durchschnittliche Steuerbelastung der US-amerikanischen Körperschaften liegt höher als in den in dieser Arbeit durchgeführten Berechnungen. Eine Abweichung ist insofern möglich, als für die Berechnung der durchschnittlichen Steuerbelastung der

[190] vgl. Kap. 7.2.2.

lokale Steuersatz eines ausgewählten Bundesstaates zugrunde liegt und die o.a. Quelle keine Rückschlüsse auf die Berechnungsmethode zulässt.

Ein Vergleich des Steueraufkommens für die in diesem Kapitel gerechneten Fallbeispiele ist in Abb. 25 angeführt. Die Fallbeispiele des zu versteuernden Einkommens sind in Tab. 39 aufgelistet.

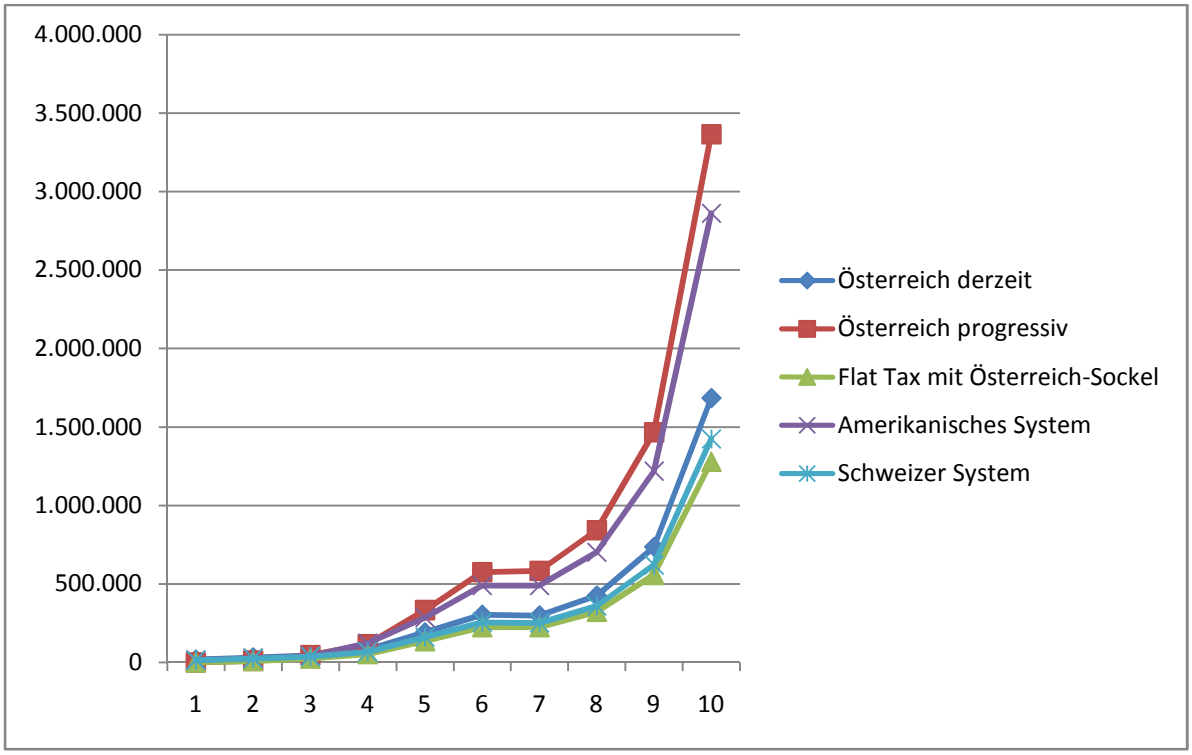
Tabelle 39: Zu versteuernde Beträge des Fallbeispiels - kompakt

zu versteuerndes EK	in 1.000 Euro
Fall 1	3,188
Fall 2	12,943
Fall 3	28,627
Fall 4	56,935
Fall 5	127,419
Fall 6	314,698
Fall 7	696,448
Fall 8	1.536,279
Fall 9	4.513,626
Fall 10	31.176,130

Quelle: *Eigene Darstellung*

Die folgende Abbildung zeigt die Steuerleistung aller Unternehmen bei einem gegebenen zu versteuernden Betrag für die Beitragshöhe aus Tab. 33.

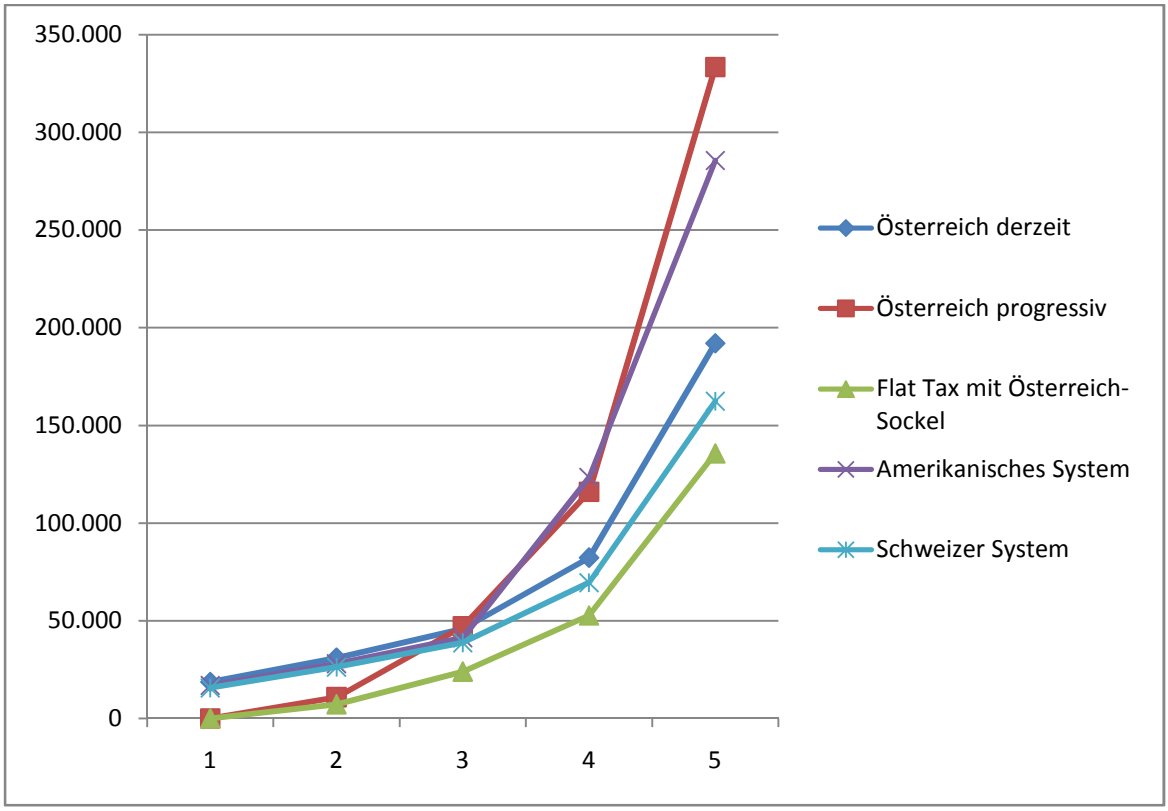
Abbildung 25: Vergleich der Steuerleistung bei unterschiedlichen KöSt-Sätzen



Quelle: *Eigene Darstellung*.

Ab Fall vier gehen die Ergebnisse stärker auseinander, eine detailliertere Betrachtung der Fälle unter Euro 150.000 gibt Abb. 26.

Abbildung 26: Vergleich der Steuerleistung bei unterschiedlichen KöSt-Sätzen (Fall 1-5)

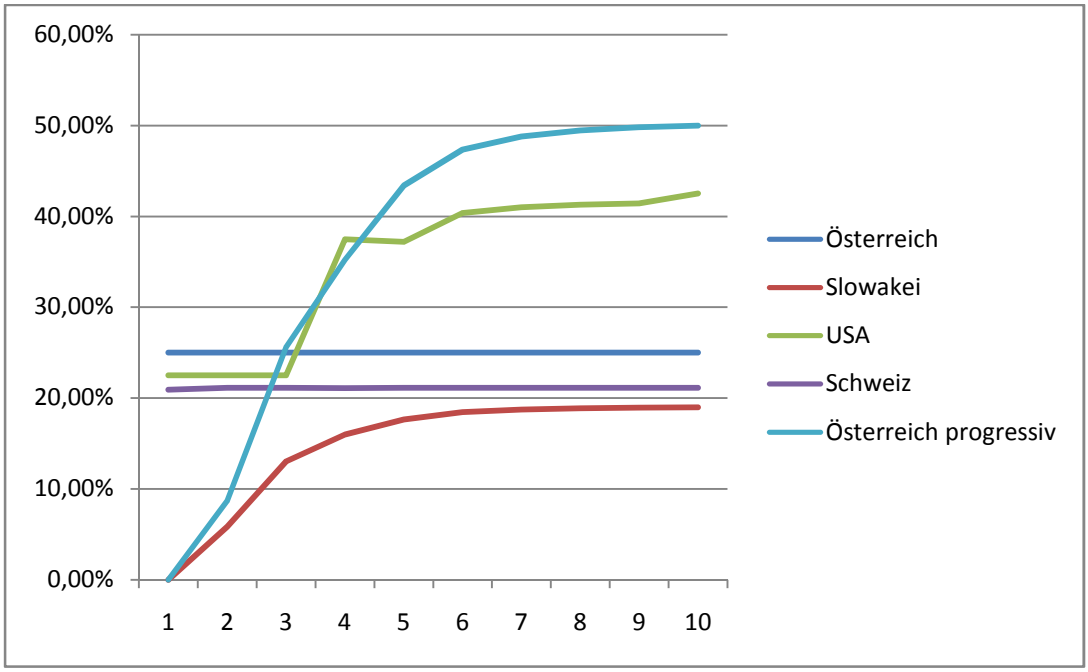


Quelle: *Eigene Darstellung*

Es zeigt sich deutlich, dass bis zu einem zu versteuernden Betrag von rund Euro 25.000 jährlich das fiktive progressive österreichische Modell noch unter den bestehenden anderen Modellen liegt, die Steuerleistung der Unternehmen ab dann jedoch ausgesprochen hoch ansteigt. Das slowakische System der Flat Tax mit einem steuerfreien Sockelbetrag für das Existenzminimum liegt zu jeder Zeit aufkommensmäßig deutlich unter den Aufkommen der restlichen Berechnungen. Das progressive amerikanische System zeigt vor allem bei hohen zu besteuernden Beträgen eine nominell sehr hohe Abweichung zu den größtenteils gleichmäßig steigenden österreichischen, schweizerischen und slowakischen Kurven.

Abschließend wird in den folgenden Abbildungen ein grafischer Vergleich der errechneten Durchschnittssteuersätze je Fallbeispiel sowie der gesamten Durchschnittssätze sowie der einbehaltenen Steuer durch den Staat dargestellt.

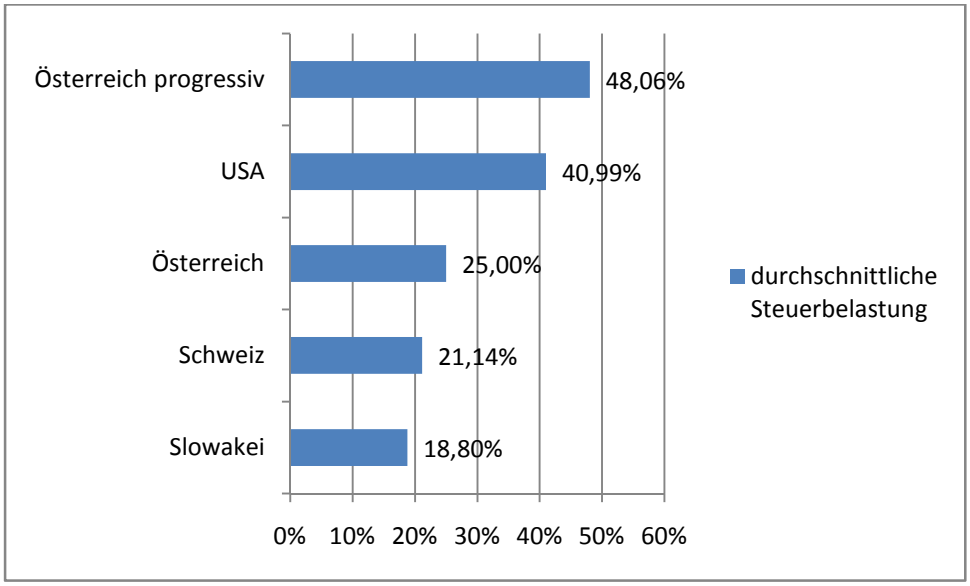
Abbildung 27: Durchschnittssteuersätze Körperschaftsbesteuerung im Vergleich



Quelle: *Eigene Darstellung*

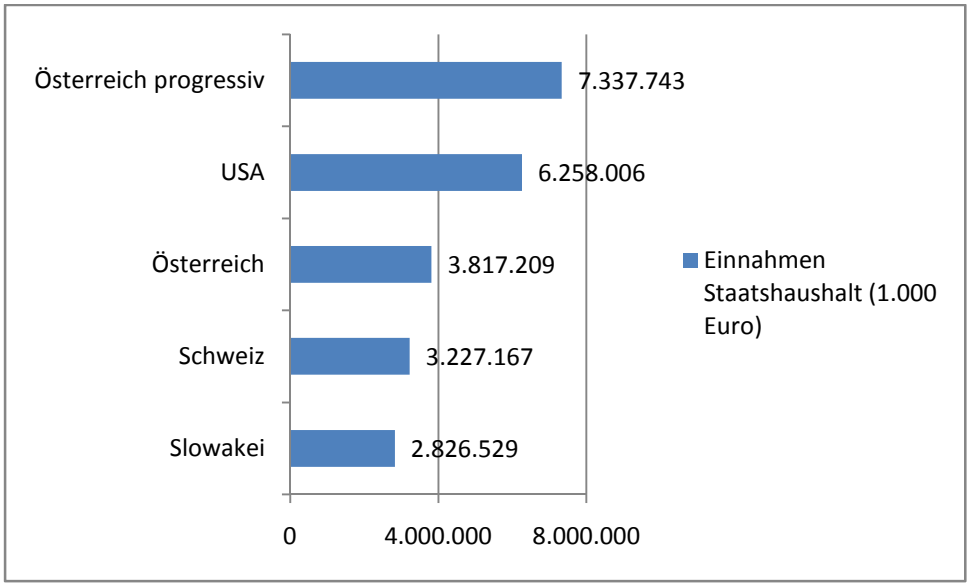
Aus der Abbildung lässt sich deutlich erkennen, dass progressive Systeme einen sprunghaft ansteigenden Durchschnittssteuersatz haben.

Abbildung 28: Vergleich der errechneten Durchschnittssteuersätze



Quelle: *Eigene Darstellung*

Abbildung 29: Vergleich der errechneten Steuereinnahmen



Quelle: *Eigene Darstellung*

Der durchschnittliche Steuersatz des schweizerischen unterscheidet sich vom slowakischen Modell um rund 2,3 %. Dieser Unterschied bringt der Schweiz rund 400 Mio. Euro mehr an Steuereinnahmen ein. Bei einem in Österreich rund 6,2 % höheren Durchschnittssteuersatz als der Slowakei bringt dieser bereits knapp 1 Mrd. Euro mehr an Steuereinnahmen ein. In Hinblick auf den nur knapp 4 % höheren Durchschnittssteuersatz in Österreich als der Schweiz erscheint das österreichische Modell als effizienter. Die Berechnungen zeigen außerdem, dass der Durchschnittssteuersatz nicht proportional zum tatsächlichen Steueraufkommen ist. Eine Erhöhung von 14 % auf 15 % beschert nominell geringere Steuereinnahmen als eine Erhöhung des Durchschnittssatzes von 25 % auf 26 %.

Bezogen auf die untersuchten gerechtigkeitstheoretischen Ansätze gibt es ein Modell, dass die meisten Gerechtigkeitskriterien erfüllen würde. Allerdings wird es in der Praxis nicht eingesetzt: Das fiktive (für Körperschaften) progressive österreichische Einkommensteuermodell. Nach Zusammenfassen der erfüllten Kriterien ergibt sich das in Tab. 40 dargestellte Bild:

Tabelle 40: Gerechtigkeitsvergleich Zusammenfassung

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
	5		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
			5
	Vertikale Gerechtigkeit		
	2	2	1
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
	3	1	1
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		
	2	1	2

Quelle: Eigene Darstellung

Es zeigt sich, dass die untersuchten Steuersysteme allesamt die Kriterien der horizontalen Gerechtigkeit erfüllen. Die Anspruchstheorie Nozick's ist in zwei Fällen vollständig und in einem Fall teilweise erfüllt, dahinter folgt das Kriterium der vertikalen Gerechtigkeit. Rawls Differenzprinzip spielt bei der Gestaltung der untersuchten Steuersysteme nur eine untergeordnete Rolle, der Gleichheitsgrundsatz wird in keinem Fall erfüllt.

7.2.7. Vorschlag eines gerechten Steuermodells für Österreich

Analog zu den Grundsätzen der in Kapitel 4. untersuchten Gerechtigkeitstheorien wird in diesem Kapitel ein Vorschlag für ein Besteuerungssystem aufgestellt, das möglichst alle Kriterien der einzelnen Gerechtigkeitsansätze berücksichtigt. Dabei wird auf die in den vorhergehenden Kapitel untersuchten Merkmale Rücksicht genommen und zwar dahingehend, dass Merkmale, die in der Realität auch angewendet werden und empirisch erprobt sind, auch zur Anwendung kommen. Das Geleichheitssteuermodell scheidet demnach als empirisch nicht praktikabel von vorneherein aus. Zusammengefasst und in eine Modellkonzeption übersetzt wären folgende Kriterien für die Gestaltung eines gerechten neuen Systems anzuwenden:

- Deutliche Entlastung der unteren Besteuerungsgruppen
- Anreize für die höheren Steuerklassen durch degressive Elemente

- Erhöhung der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit des Systems der Progressionsstufen durch Annäherung des tatsächlichen Steueraufkommens an den Grenzsteuersatz
- Annähernde Aufkommensneutralität zum bestehenden System gegenüber einer Folgeperiode

Zum Kriterium des Anreizes für die höheren Schichten: In der Realität könnten die degressiven Elemente für die höchsten Beitragszahler der Argumentation Nozicks folgend, dass die höheren Schichten durch Erfindungen, Investitionen etc. für die Gesamtgesellschaft mehr leisten, durch Frei- bzw. Absetzbeträge in Investitionen abgegolten werden[191]. Abgeleitet von Rawls Postulat[192], dass eine Ungleichbehandlung dann zulässig sei, wenn die Gesamtwirtschaft und hier insbesondere die untersten Schichten profitieren, müssen die für die obersten Schichten eingeführten Steuererleichterungen an Investitionstätigkeiten im Staat bzw. das Unternehmen verbunden sein, damit dieser Grundsatz auch erfüllt werden kann. Die Gesamtgesellschaft muss davon im Sinne eines nachhaltigen höheren Wirtschaftswachstums profitieren. Dabei ist von politischer Seite zu definieren, welche Bereiche als Investitionen gelten, die der Gesamtgesellschaft nutzen. Investitionen in Bildung qualifiziert die Bevölkerung, macht die Volkswirtschaft in Summe wettbewerbsfähiger und legt den Grundstein für besser bezahlte Arbeitsplätze, Investitionen in Betriebsanlagen der Unternehmen sichern langfristig Arbeitsplätze etc. Um auf diese zukünftigen Umverteilungen aber schon im aufgestellten Modell Rücksicht zu nehmen, wird ex ante eine Steuererleichterung eingeplant. Diese muss – Rawls Theorie folgend - in der Realität jedoch an gewisse Auflagen gebunden sein.

Eine Annahme der neoliberalen Ökonomik, dass höhere Unternehmensgewinne gleichzeitig höheres Wirtschaftswachstum erzielen und damit einen höheren Gewinn für die Gesamtgesellschaft (in Form von gerechter Wohlstandsverteilung bzw. geringerer Ungleichverteilung der Güter) zu Folge haben, ist an dieser Stelle zu hinterfragen. Das Dogma „weniger Zulassung von Ungleichverteilung bedeutet

[191] vgl. Kap. 4.2.4.
[192] vgl. Kap. 4.2.3.

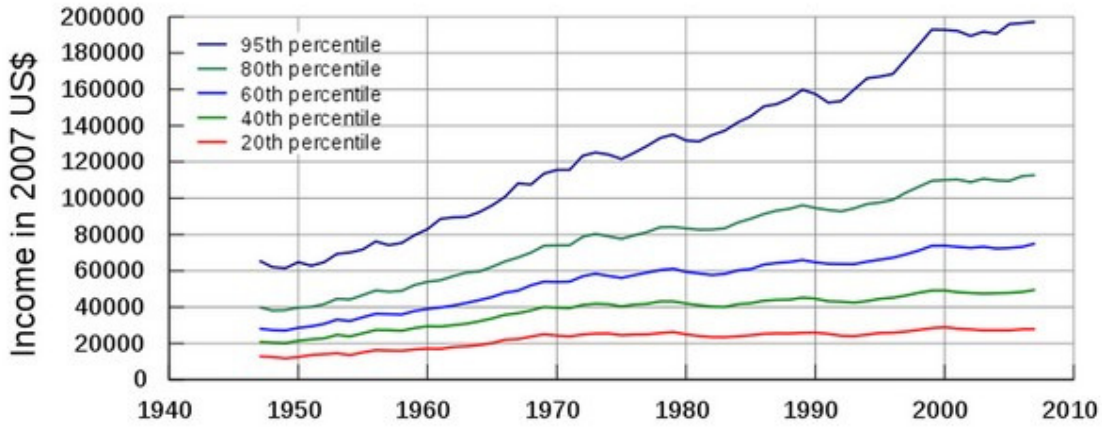
weniger wirtschaftliches Wachstum“ hat sich in der Realität nicht bewahrheitet. Höhere Ungleichheit wird für zahlreiche neoliberale Ökonomen als nötige und ausreichende Bedingung für Wirtschaftswachstum angesehen. Wurden diese Annahmen demnach nicht bestätigt, wurde als Ursache der imperfekte Markt bzw. generelle Marktfehler angeführt[193].

Stevans[194] widerspricht in einer aktuellen Untersuchung diesem Zusammenhang zwischen geringerer Steuerbelastung für die oberen Einkommensbezieher und dem gleichzeitigen Mehr an Wirtschaftswachstum. Für diese Annahme gibt es in der Geschichte der USA keine empirischen Belege. Der Grundstein für die Annahme, wenn höhere Einkommensbezieher aufgrund geringerer Steuerabgaben mehr Geld zur Verfügung haben, werden automatisch Mehrausgaben getätigt, die gleichsam eine umverteilende Wirkung haben, wurde in der Ära Reagan in den 1980er Jahren gelegt („trickle down economics“). Dabei wurden die drastischen Steuersenkungen (der Maximalsteuersatz wurde von 70 % auf 28 % gesenkt) als Maßnahme für mehr Wachstum gesetzt. Das in den 1990er Jahren einsetzende Wirtschaftswachstum mit einer durchschnittlichen Wachstumsrate von 3,3 % wurde allerdings mit einer gleichzeitig einhergehenden explodierenden Staatsverschuldung finanziert[195].

Die nachfolgende Entwicklung der Einkommensverteilung widerlegt aber die neoliberale Annahme, dass die steuerliche Entlastung der höheren Einkommen zu Abbau von Ungleichverteilung durch ein höheres Wirtschaftswachstum und mehr Wohlstand für alle Bevölkerungsschichten führt. Laut dem Congressional Budget Office Bericht von 2004 in den USA wurde festgestellt, dass das unterste Einkommensfünftel inflationsbereinigt nur um 2 % mehr verdiente als 1979. Das nächste Fünftel konnte eine Steigerung um 11 % verbuchen, das mittlere Einkommensfünftel hatte eine durchschnittliche Steigerungsrate von 15 % zu verzeichnen, das zweitreichste Fünftel konnte immerhin 23 % Zuwachs erreichen. Allerdings stieg das Einkommen des obersten Fünftels um 63 % als noch 1979. In Abbildung 30 wird die Ungleichverteilung des Einkommens in den USA grafisch dargestellt.

[193] vgl. Sommer 2009
[194] Lonnie K., vgl. 2008
[195] s. dazu auch Abb. 7

Abbildung 30: Ungleichverteilung der Einkommen in den USA



Quelle: *Sommer 2009 in Anlehnung an Alan De Smet*

Stevans stellte weiters in seiner Studie fest, dass der bislang angenommene Trade off – geringere Ungleichverteilung führt zu schwächerem Wirtschaftswachstum – in keinem der untersuchten Fälle belegt werden konnte. In seinen Untersuchungen fand sich kein empirischer Befund für die Annahme, dass Steuersenkungen für die oberen Einkommensbezieher eine ursächliche Erhöhung von Investitionen und Wirtschaftswachstum zur Folge hatten.

Für die Erstellung des Modells bedeutet das: Es wird auf Aufkommensneutralität Rücksicht genommen, damit die Gesamteinnahmen des Staates nicht zurückgehen und eine Finanzierung der Kosten durch höhere Verbrauchssteuern oder Abgaben kompensiert werden müssen. D.h. die Steuereinnahmenhöhe des Staates soll in etwa gleich bleiben bzw. darf nur durch eine fiktiv angenommene Wirtschaftswachstumsrate von 2,5 % (das entspricht dem österreichischen Durchschnittswert von 1976 bis 2008[196]) in der Folgeperiode begrenzt sein. Die steuerliche Entlastung der höheren Einkommensgruppen ist zwingend an Investitionstätigkeiten (qualitative wie z.B. Bildung bzw. quantitative wie Investitionen in den eigenen Betrieb z.B. Produktionsanlagen) zu knüpfen, um der Gesamtgesellschaft – und hier speziell den schlechter gestellten – nachweislich mehr Nutzen zuzuführen.

[196] vgl. Statistik III 2009

Ausgehend von den rund 60.000 Körperschaften, die in der gegebenen Periode Gewinn zu versteuern hatten, werden Gruppen gebildet. Tab. 41 gibt einen Überblick.

Tabelle 41: Veranlagungsfälle Körperschaften 2004

				Veranlagungsfälle
1		Nullfälle		
2		bis unter	8.000	23.536
3	8.000	bis unter	20.000	9.616
4	20.000	bis unter	40.000	6.423
5	40.000	bis unter	80.000	5.785
6	80.000	bis unter	200.000	6.028
7	200.000	bis unter	500.000	3.857
8	500.000	bis unter	1.000.000	1.716
9	1.000.000	bis unter	2.500.000	1.108
10	2.500.000	bis unter	10.000.000	652
11	10.000.000	und mehr		216
Summe				**58.937**

Quelle: *Eigene Darstellung*

Das im Folgenden erstellte Modell sieht die steuerliche Entlastung der unteren Beitragszahler vor. Die Beitragszahler bis Euro 20.000 machen rund 60 % aller Veranlagungsfälle aus. Die Gruppe bis Euro 200.000 im Jahr machen in etwa 30 % aller Beitragszahler aus und alle übrigen in etwa 10 %. Angenommen wird das Verhältnis 60 : 30 : 10 aufgeteilt im Schlüssel geringe Einkommen : Mittelbau : Spitzenbeitragszahler.

Für die folgende Berechnung wird ein progressives Körperschaftsbesteuerungsmodell aufgestellt, das den o.a. Kriterien entspricht. Die Steuertarife werden exemplarisch wie folgt angenommen:

Tabelle 42: Modellrechnung progressive Körperschaftsbesteuerung

	Zu versteuernder Betrag	Grenzsteuersatz	Betrag	Kumuliert
bis	10.000	15,00%	1.500	
bis	20.000	20,00%	2.000	3.500
bis	100.000	25,00%	20.000	23.500
bis	200.000	27,00%	27.000	50.500
bis	1.000.000	29,00%	232.000	282.500
bis	1.600.000	23,00%	138.000	420.500
ab	1.600.000	23,00%		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Es handelt sich um ein progressives System, das nach Erreichen des Spitzen Grenzsteuersatzes wieder degressiv wird. Für die Berechnung anlehnend an die Zahlen aus dem Fallbeispiel ergibt sich folgendes Bild:

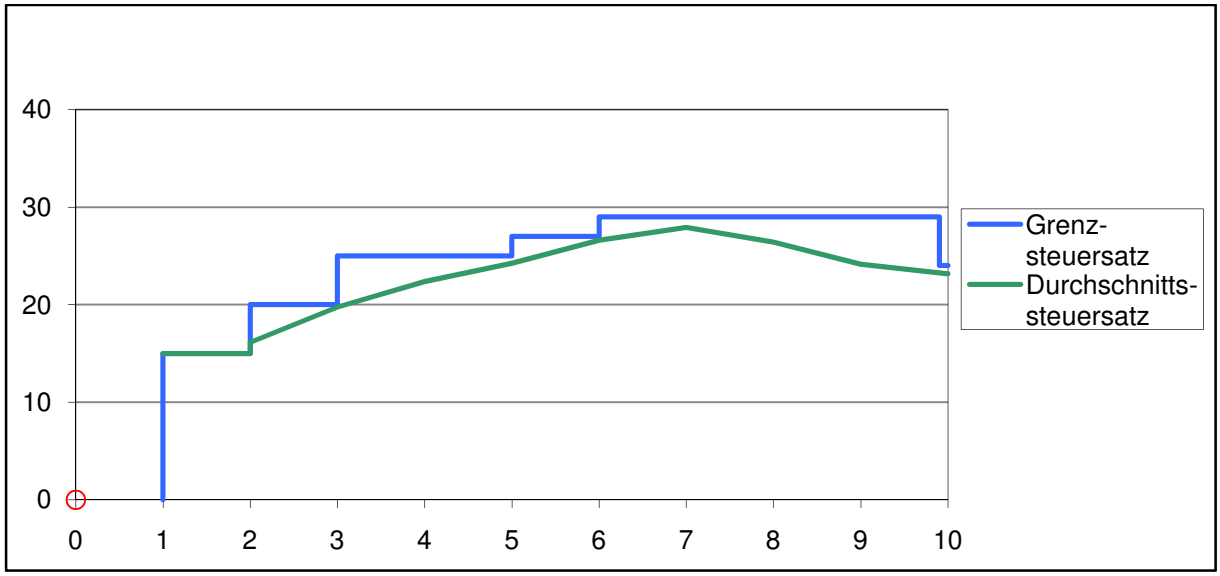
Tabelle 43: Berechnung eigenes Modell

		Veranlagungsfälle	Durchschnittlich zu versteuernder Betrag je Körperschaft (Euro)	Durchschnittliche Steuerleistung je Körperschaft (Euro)	Summe Steuerleistung aller Körperschaften (1.000 Euro)	Durchschnittssteuersatz
bis unter	8.000	23.536	3.188	478	11.255	15,00%
bis unter	20.000	9.616	12.943	2.089	20.084	16,14%
bis unter	40.000	6.423	28.627	5.657	36.334	19,76%
bis unter	80.000	5.785	56.935	12.734	73.665	22,37%
bis unter	200.000	6.028	127.419	30.903	186.284	24,25%
bis unter	500.000	3.857	314.698	83.762	323.072	26,62%
bis unter	1.000.000	1.716	696.448	194.470	333.710	27,92%
bis unter	2.500.000	1.108	1.536.279	405.844	449.675	26,42%
bis unter	10.000.000	652	4.513.626	1.090.634	711.093	24,16%
und mehr		216	31.176.130	7.223.010	1.560.170	23,17%
					3.705.343	**22,58%**
					Durchschnitt	24,27%

Quelle: *Eigene Berechnung*

Grafisch lassen sich Grenz- und Durchschnittssteuersätze in Abb. 31 darstellen.

Abbildung 31: Grenz- und Durchschnittssteuersätze eigene Modellrechnung



Quelle: *Eigene Darstellung*

Die Modellrechnung zeigt, dass eine aufkommensneutrale Entlastung der unteren Beitragszahler und eine gleichzeitige Schaffung von Investitionsanreizen für die höheren Steuergruppen möglich ist. Die oftmalige Kritik, dass die oberen Beitragszahler durch die höhere Steuerbelastung „bestraft“ werden, wird durch den Anreiz eines degressiven Systems entkräftet. Das Modell ist annähernd aufkommensneutral. Die derzeitigen Einnahmen aus dem herkömmlichen Einheitssteuermodell der Körperschaftsbesteuerung betragen in der ersten Modellrechnung 3,817 Mrd. Euro, die Einnahmen einer Modellrechnung würden zwar leicht auf 3,705 Mrd. Euro zurückgehen, würden durch ein durchschnittlich angenommenes Wirtschaftswachstum in der nächsten Periode von durchschnittlich 2,5 % annähernd ausgeglichen sein. Das heißt bei zu erwartenden gleichbleibend zu versteuernden Beträgen ist mit keinem nennenswerten Rückgang der Steuereinnahmen in der Folgeperiode zu rechnen. Die – wie in der Annahme angeführten – mit hoher Wahrscheinlichkeit positiven Folgeeffekte durch Verknüpfung von Steuererleichterungen an Investitionen in die Volkswirtschaft, bleiben dabei unberücksichtigt.

Anhand der Kriterien für eine maximale Annäherung an ausgesuchte Gerechtigkeitsvorstellungen, entspricht das Modell den Anforderungen an eine gerechte Besteuerung.

In Bezug auf Einfachheits- und Effizienzüberlegungen ist jedoch die Frage zu stellen, ob die bisherige geltende einheitliche Besteuerung nicht zur Einfachheit und Transparenz beiträgt. Immerhin gehört Österreich zu den bestentwickeltsten Ländern hinsichtlich Infrastruktur, Lebensqualität und wirtschaftliche Entwicklung. Im Vergleich mit ähnlichen Ländern hat Österreich, was die Besteuerung von Körperschaften betrifft, bereits jetzt schon eindeutig Wettbewerbsvorteile in Westeuropa.

Bei der Untersuchung nach den definierten Gerechtigkeitsüberlegungen ergibt sich das in Tab. 44 dargestellte Bild.

Tabelle 44: Gerechtigkeitsbeurteilung des neuen Modells

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Der Ansatz einer vollkommenen Gleichverteilung wird aufgrund fehlenden Realitätsbezuges verworfen. In Bezug auf die horizontale Gerechtigkeit erfüllt das progressive System die gestellten Kriterien, das degressive Element für die obersten Schichten verfehlt jedoch etwas die Anforderungen der vertikalen Gerechtigkeit, allerdings sollte die Steuererleichterung für die obersten Schichten (wie oben ausgeführt) an Investitionen des Unternehmens geknüpft sein und nur dann gewährt werden, wenn der zur Verfügung stehende Betrag auch der Gesellschaft als Ganzes wieder zugute kommt. Es handelt sich also nicht um eine generelle Steuererleichterung, sondern um eine an Investitionsaktivitäten verknüpfte

Vorgehensweise, obwohl es keinen empirischen Befund dafür gibt, dass gerade Unternehmen mit einer Gewinnhöhe über 2,5 Mio. Euro Investitionsavers sind. Diese Argumentation stützt auch das Differenzprinzip von Rawls, das damit erfüllt wäre. Die Anspruchstheorie von Nozick wird nicht erfüllt.

7.3. Besteuerung von Personengesellschaften

Personengesellschaften werden in allen vier untersuchten Staaten mit Ausnahme der Slowakei mit anderen Modellen als die Kapitalgesellschaften besteuert. Im Prinzip sehen das österreichische, das US-amerikanische und das schweizerische System eine progressive Besteuerung der Personengesellschaften vor. Die angewandten Steuersätze richten sich dabei analog an die herrschende Besteuerung von unselbstständig Beschäftigten, die das Äquivalent – die Lohnsteuer – abführen. In der Slowakei funktioniert die Besteuerung von Personengesellschaften gleich wie die Besteuerung von Kapitalgesellschaften.

Für die in diesem Kapitel nachfolgenden Berechnungen wurde auf die Zahlen der österreichischen Selbstständigen zurückgegriffen. Die Datengrundlage bildet die Publikation „Integrierte Statistik der Lohn- und Einkommensteuer“ der Statistik Austria. Die Daten aus dem Jahr 2007 bilden alle Einkommensbezieher aus dem Jahr 2004 ab[197]. Als Datengrundlage werden die zu versteuernden Beträge, die ausschließlich mit der Einkommensteuer besteuert werden. Damit werden nur Unternehmer berücksichtigt, die ausschließlich aus selbstständiger Tätigkeit Einkünfte erzielen. Bis auf die Slowakei wenden alle untersuchten Staaten eine progressive Besteuerung der Unternehmensgewinne aus Personengesellschaften an. Die in den Daten auch angeführten Verluste, die in Österreich mittels einer Negativsteuer ausbezahlt werden, werden in den folgenden Rechnungen aufgrund der Gewährleitsung der Vergleichbarkeit nicht einbezogen. Beim Vergleich mit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften bzw. juristischen Personen aus Kap. 8.2. muss an dieser Stelle vermerkt werden, dass die Gewinne nach Abzug der errechneten Steuer, wenn sie als Einkommen der Unternehmer verwendet werden,

[197] vgl. Statistik II, 2007

noch einmal besteuert werden. In Österreich entweder mit einer einheitlichen 25 %-igen Kapitalertragssteuersatz bzw. mittels Anwendung der Einkommensbesteuerung nach dem halben Durchschnittssteuersatz[198]. Die hier angewandte Besteuerungsmethode der Personengesellschaften sieht keine weitere steuerliche Belastung vor.

Folgend den angenommenen Ausnahmen aus dem Fallbeispiel der Besteuerung von Kapitalgesellschaften aus Kap. 7.1. wird noch einmal auf die für das vorliegende Fallbeispiel herangenommenen Ausnahmen hingewiesen.

Für das Fallbeispiel sind Daten für folgende zu versteuernden Einkommensstufen ohne negative Einkommen gegeben, die in Tab. 45 aufgelistet sind:

Tabelle 45: Datenbasis für Modellrechnung Personengesellschaften

				Veranlagungsfälle	Summe des zu versteuernden Einkommens (1.000 Euro)
1			negativ		
2	0	bis unter	2.000	15.370	15.797
3	2.000	bis unter	4.000	17.869	53.927
4	4.000	bis unter	6.000	19.646	98.503
5	6.000	bis unter	8.000	19.779	138.472
6	8.000	bis unter	10.000	19.029	170.913
7	10.000	bis unter	12.000	17.822	195.006
8	12.000	bis unter	15.000	19.988	268.261
9	15.000	bis unter	20.000	24.056	416.210
10	20.000	bis unter	25.000	16.611	371.229
11	25.000	und mehr	30.000	12.106	330.857
12	30.000	bis unter	40.000	16.522	570.766
13	40.000	bis unter	50.000	10.285	459.349
14	50.000	bis unter	70.000	12.233	718.613
15	70.000	bis unter	100.000	8.768	730.320
16	100.000	bis unter	150.000	6.657	809.346
17	150.000	bis unter	200.000	3.078	529.349
18	200.000	und mehr		4.456	1.704.677
			Summe	**244.275**	**7.581.595**

Quelle: *In Anlehnung an Statistik II 2007, S. 149*

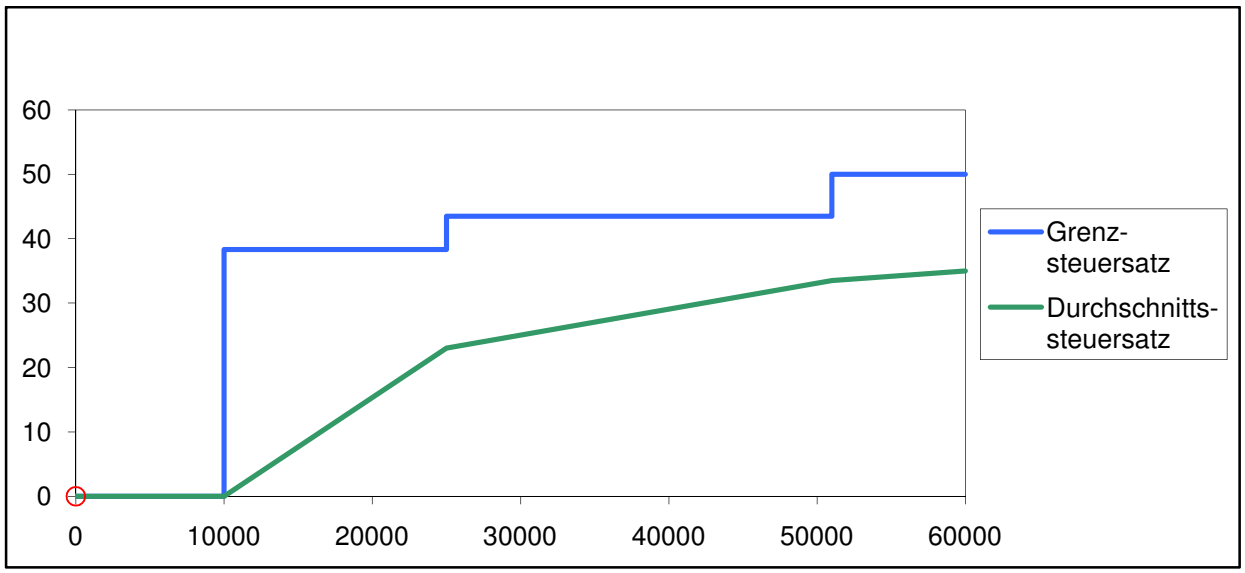
[198] s. Kap. 4.7.2.

Insgesamt stehen in der Beispielhaften Volkswirtschaft Euro 7.581.595.000 zu versteuerndes Einkommen für 244.275 Veranlagungsfälle zur Verfügung. Die höchste Anzahl an Veranlagungsfällen liegt in der Einkommensgruppe von Euro 15.000 bis 20.000.

7.3.1. Ergebnis Österreich mit derzeitiger Einkommensbesteuerung

Die österreichische Unternehmensbesteuerung von Personengesellschaften sieht ein progressives System, das dem der Lohnsteuerberechnung gleicht, vor. Somit gelten für die Einkommensberechnung die in Abb. 32 dargestellten Grenz- und Durchschnittssteuertarife.

Abbildung 32: Allgemeine Grenz- und Durchschnittssteuersatz in Österreich



Quelle: *Eigene Darstellung, in Anlehnung an BMF 2008*

In Österreich wurden 2008 drei Progressionsstufen angewendet. Für das Fallbeispiel ergibt sich das in der Tab. 46 dargestellte Ergebnis. Der allgemeine Absetzbetrag wird in den Berechnungen nicht berücksichtigt, weil es sich dabei wie bei den nachfolgenden Berechnungen im US-amerikanischen System bzw. des slowakischen Systems nicht um einen generellen Freibetrag handelt, sondern um einen variablen Absetzbetrag, der mit steigendem Einkommen eingeschliffen wird und in den Berechnungen daher nicht berücksichtigt werden kann.

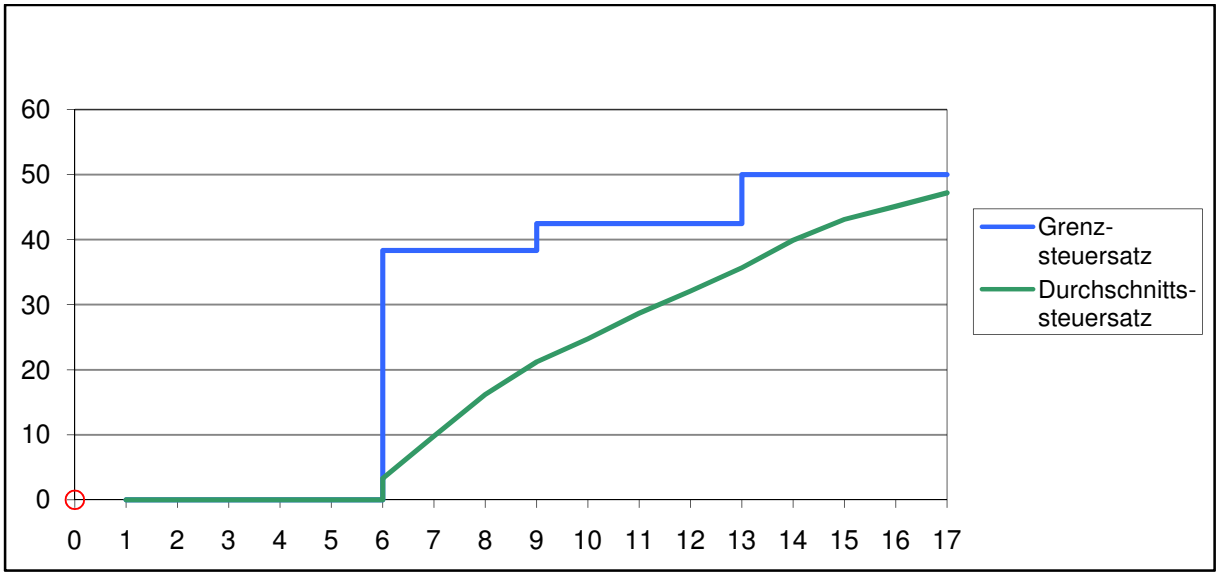
Tabelle 46: Einkommensteueraufkommen in Österreich (ausschließlich ESt-Zahler)

		Durch-schnittliches zu versteuerndes Einkommen je Personen-gesellschaft	Durchschnittliche Steuerleistung je Personen-gesellschaft	gesamte Steuereinnahmen durch Progression (1.000 Euro)	Durchschnittliche Steuerbelastung
bis unter	2.000	1.028	0	0	0,00%
bis unter	4.000	3.018	0	0	0,00%
bis unter	6.000	5.014	0	0	0,00%
bis unter	8.000	7.001	0	0	0,00%
bis unter	10.000	8.982	0	0	0,00%
bis unter	12.000	10.942	361	6.435	3,30%
bis unter	15.000	13.421	1.311	26.213	9,77%
bis unter	20.000	17.302	2.799	67.333	16,18%
bis unter	25.000	22.348	4.734	78.629	21,18%
und mehr	30.000	27.330	6.766	81.907	24,76%
bis unter	40.000	34.546	9.912	163.760	28,69%
bis unter	50.000	44.662	14.322	147.301	32,07%
bis unter	70.000	58.744	20.957	256.366	35,68%
bis unter	100.000	83.294	33.232	291.377	39,90%
bis unter	150.000	121.578	52.374	348.654	43,08%
bis unter	200.000	171.978	77.574	238.773	45,11%
und mehr		382.558	182.864	814.841	47,80%
	Mittelwert	**59.632**	**23.953**		**20,44%**
	Summe			**2.521.588**	
Durchschnittliche Belastung					**33,26%**

Quelle: *Eigene Berechnungen*

Im Durchschnitt hatte ein Unternehmer einer Personengesellschaft in Österreich 2004 einen Betrag von Euro 59.632 zu versteuern. Insgesamt ergeben sich aus den eingehobenen progressiven Einkommensteuern in Österreich ein Betrag von **Euro 2.521.587.533,269** bei einer mittleren Steuerbelastung von 20,44 % und einer durchschnittlichen Steuerbelastung von 33,26 % des Einkommens. Abb. 33 zeigt die Grenz- und Durchschnittssteuersätze des Beispiels.

Abbildung 33: Grenz- und Durchschnittssteuersätze Fallbeispiel Österreich



Quelle: *Eigene Darstellung*

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung zeigt sich folgendes in Tab. 47 dargestellte Bild.

Tabelle 47: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften Österreich

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Die Bewertung ist analog zur Modellrechnung einer progressiven Körperschaftsbesteuerung aus Kap. 7.2.2., da es sich bei der Modellrechnung um exakt dasselbe Modell handelt. Ergänzend ist anzumerken, dass sich – bezogen auf die neue Ausgangssituation – der ab 50.000 Euro greifende Spitzensteuersatz nur bei rund 35.000 Steuersubjekten zur Anwendung kommt. Rund 210.000 Steuersubjekte haben einen niedrigeren Betrag zu versteuern. Das progressive

System nimmt also auf die unteren Schichten besonders auf die rund 91.000 Fälle (rund 37 %), die gar keine Steuer zahlen, besonders Rücksicht.

7.3.2. Ergebnis Österreich mit einheitlichem Einkommensteuersatz

Wie schon bei der durchgeführten Berechnung einer progressiven Besteuerung der österreichischen Kapitalgesellschaften, folgt eine Berechnung des Steueraufkommens mit einem einheitlichen Einkommensteuersatz, der sich am geltenden Körperschaftsteuersatz von 25 % orientiert. Diese Berechnung wird der derzeitigen Besteuerungsform gegenübergestellt. Die Ergebnisse sind in Tab. 48 dargestellt.

Tabelle 48: Berechnung der Steuerleistung Personengesellschaften bei einheitlichem KöSt-Satz von 25 %

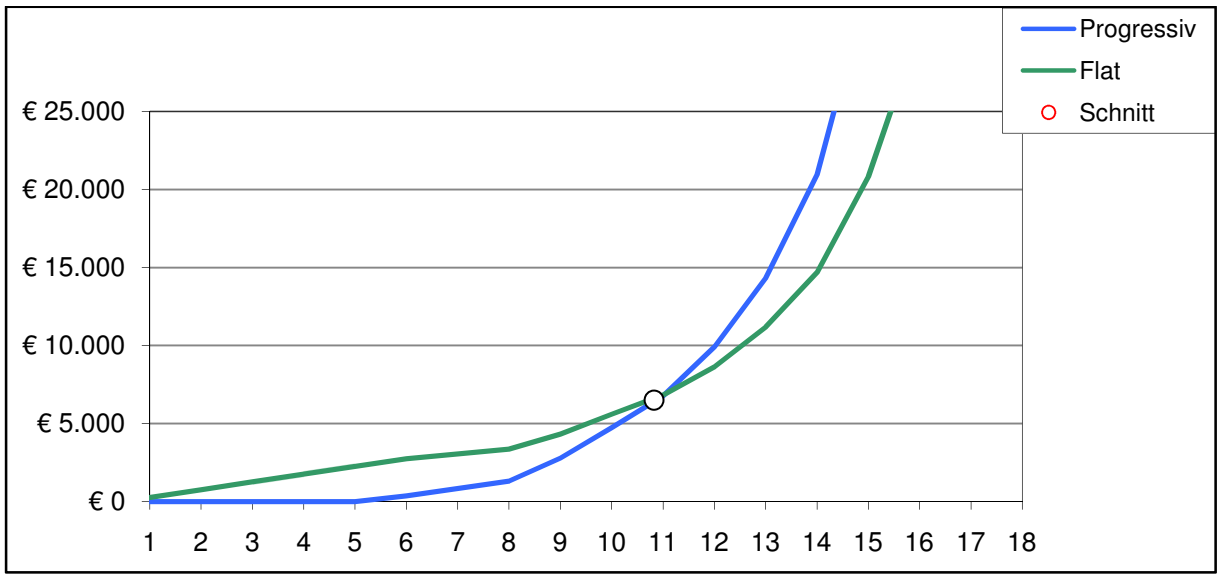
		Durchschnittliche Steuerleistung je Unternehmen durch Flat Tax ähnlich KöSt (25%)	Steuereinnahmen in Summe durch Flat Tax ähnlich KöSt (25%) (1.000 Euro)
bis unter	2.000	257	3.949
bis unter	4.000	754	13.482
bis unter	6.000	1.253	24.626
bis unter	8.000	1.750	34.618
bis unter	10.000	2.245	42.728
bis unter	12.000	2.735	48.752
bis unter	15.000	3.355	67.065
bis unter	20.000	4.325	104.053
bis unter	25.000	5.587	92.807
und mehr	30.000	6.833	82.714
bis unter	40.000	8.636	142.692
bis unter	50.000	11.166	114.837
bis unter	70.000	14.686	179.653
bis unter	100.000	20.823	182.580
bis unter	150.000	30.395	202.337
bis unter	200.000	42.995	132.337
und mehr		95.639	426.169
		14.908	**1.895.399**

Quelle: *Eigene Berechnung*

Im Durchschnitt hätte ein Unternehmer einer Personengesellschaft bei einheitlicher Besteuerung von 25 % einen Betrag von Euro 14.908 zu versteuern. Insgesamt ergibt sich aus den eingehobenen einheitlichen Einkommensteuern in Österreich ein Betrag von **Euro 1.895.398.750** bei einer mittleren Steuerbelastung von 25 % des Einkommens.

Im Folgenden werden die Schnittpunkte der beiden Besteuerungsarten grafisch dargestellt.

Abbildung 34: Zu entrichtender Betrag der einzelnen Unternehmen bei gegebenen zu versteuernden Beträgen



Quelle: *Eigene Darstellung*

Aus der Abbildung ist ersichtlich, dass für Unternehmen ab einem zu versteuernden Gewinn von rund Euro 30.000 (Fall 11) eine Besteuerung mittels Einheitssatz steuerliche Vorteile brächte[199].

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung ergibt sich dasselbe Bild wie bei der Besteuerung der österreichischen Kapitalgesellschaften[200] und wird in der folgenden Tabelle nochmals dargestellt.

[199] vgl. dazu Kap. 8.2.2.
[200] vgl. dazu Kap. 7.2.3.

Tabelle 49: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften Österreich mit einheitlichem Steuersatz

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

7.3.3. Ergebnis Einkommensbesteuerung in der Slowakei

Die Slowakische Einkommensbesteuerung richtet sich in der Bemessung nach der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Für das Fallbeispiel wurden wie bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaften mit zwei Sockelbeträgen gerechnet. Einerseits dem geltenden slowakischen Sockel, anderseits mit dem Sockelbetrag des österreichischen Existenzminimums. Die Berechnung ist in Tab. 50 aufgelistet.

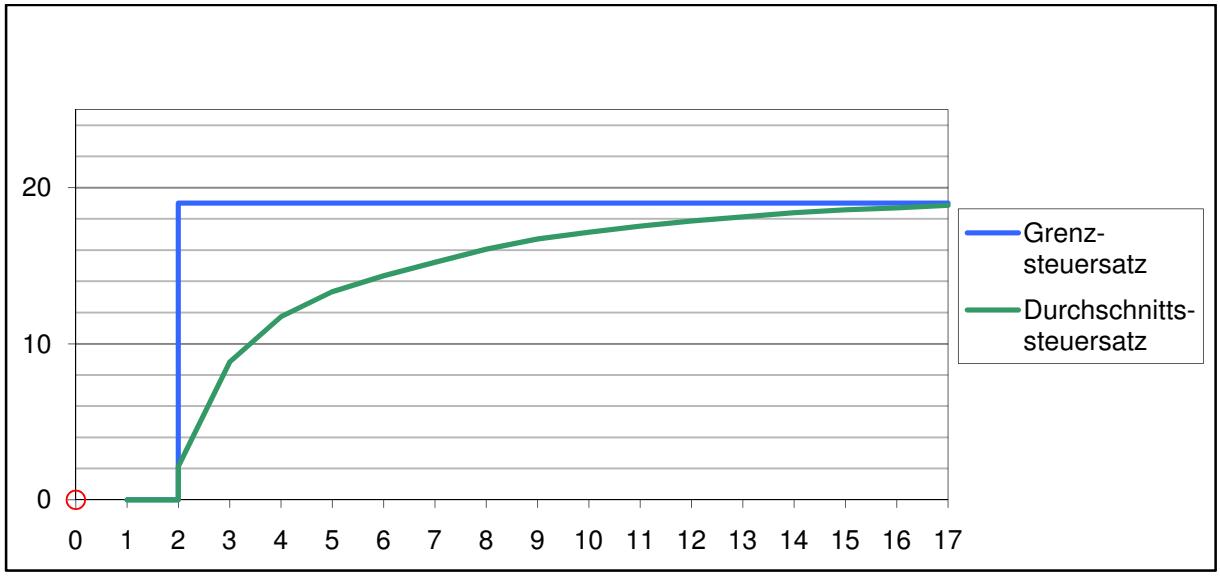
Tabelle 50: Berechnung Steueraufkommen nach dem slowakischen Modell der Einkommensbesteuerung

		Durch-schnittliches zu versteuerndes Einkommen je Personen-gesellschaft	Durchschnittliche Steuerleistung je Unternehmen bei Flat Tax 19% und Sockelbetrag von Euro 2.678	Durchschnittliche Steuerleistung je Unternehmen bei Flat Tax 19% und Sockelbetrag von Euro 8.964	Summe Steuereinnahmen alle Unternehmen bei Flat Tax 19% und Sockelbetrag von Euro 2.678 (1.000 Euro)	Summe Steuereinnahmen alle Unternehmen bei Flat Tax 19% und Sockelbetrag von Euro 8.964 (1.000 Euro)
bis unter	2.000	1.028	0	0	0	0
bis unter	4.000	3.018	65	0	1.154	0
bis unter	6.000	5.014	444	0	8.719	0
bis unter	8.000	7.001	821	0	16.246	0
bis unter	10.000	8.982	1.198	3	22.791	64
bis unter	12.000	10.942	1.570	376	27.983	6.697
bis unter	15.000	13.421	2.041	847	40.799	16.927
bis unter	20.000	17.302	2.779	1.584	66.840	38.109
bis unter	25.000	22.348	3.737	2.543	62.082	42.242
und mehr	30.000	27.330	4.684	3.490	56.703	42.244
bis unter	40.000	34.546	6.055	4.861	100.039	80.306
bis unter	50.000	44.662	7.977	6.783	82.043	69.759
bis unter	70.000	58.744	10.653	9.458	130.312	115.702
bis unter	100.000	83.294	15.317	14.123	134.299	123.827
bis unter	150.000	121.578	22.591	21.397	150.389	142.438
bis unter	200.000	171.978	32.167	30.973	99.010	95.334
und mehr		382.558	72.177	70.983	321.621	316.299
	Summe				**1.321.030**	**1.089.949**

Quelle: *Eigene Berechnung*

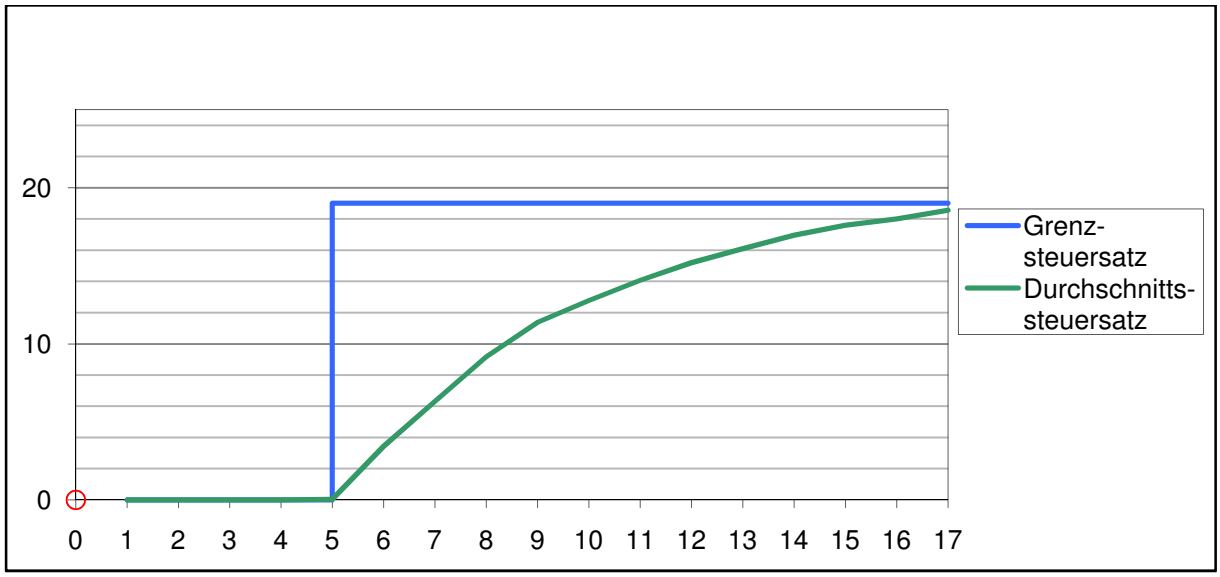
Der für Österreich im Vergleich zum slowakischen Steuersystem angedachte höhere Sockelbetrag macht sich in den oberen Beitragsstufen geringer bemerkbar als in den unteren Stufen. In den unteren Einkommensklassen sorgt der Sockel für eine deutlich spürbare Entlastung. In Abbildung 35 wird der Grenz- bzw. Durchschnittssteuersatz in der Slowakei dargestellt, in Abbildung 36 folgt die Darstellung mit der Annahme des österreichischen Existenzminimums von 8.964 Euro.

Abbildung 35: Slowakischer Grenz- und Durchschnittssteuersatz mit slowakischem Sockel



Quelle: *Eigene Darstellung*

Abbildung 36: Slowakischer Grenz- und Durchschnittssteuersatz mit Österreich-Sockel



Quelle: *Eigene Darstellung*

Der Grenzsteuersatz von 19 % greift bei einem höheren Sockelbetrag erst später und entlastet die unteren Einkommen zusätzlich. Ebenfalls verläuft die Kurve der Durchschnittsbesteuerung flacher als mit dem niedrigeren steuerfreien Sockelbetrag. Der höhere Sockelbetrag macht einen Steuereinnahmenentgang des Staates von rund Euro 250 Mio. aus, was fast 20 % weniger Einnahmen entspricht.

Das Slowakische Modell in Österreich angewandt, ergäbe in der Besteuerungsform der Personengesellschaften mit dem österreichischen Sockelbetrag des minimalsten Existenzminimums eine durchschnittliche Steuerbelastung von **14,38 %**. Die Steuerbelastung eines durchschnittlichen Unternehmens beträgt **9,39 %,** die staatlichen Steuereinnahmen aus dem Fallbeispiel machen **Euro 1.089.949.249,24** aus.

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung zeigt sich für die Besteuerung der slowakischen Personengesellschaften mittels Einheitssteuersatz dasselbe Bild wie bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften[201] und wird in der folgenden Tabelle nochmals dargestellt.

Tabelle 51: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften Slowakei

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

7.3.4. Ergebnis Einkommensbesteuerung in den USA

Die US-amerikanische Unternehmensbesteuerung von Personengesellschaften sieht eine Besteuerung auf Bundesebene mit einem progressiven Steuertarif vor[202]. Das zu versteuernde Einkommen wird zusätzlich noch mit lokalen Steuern belastet. Die Besteuerungsart differiert je Bundesstaat sehr stark. In sieben Bundesstaaten fallen keine zusätzlichen Steuern an, weitere sieben erheben eine Flat Tax zwischen 3 % und 5,3 %, die restlichen Bundesstaaten wenden ein progressives System mit

[201] vgl. Kap. 7.2.3.
[202] s. Kap. 6.5.3.

Steuersätzen zwischen 1 % und 9,3 % an[203]. Für die Berechnung des Fallbeispiels wurde die State Tax des Bundesstaates New York herangezogen. Die Einkommensteuer wird bis US-$ 65.000 in 50 US-$ Schritten festgelegt, ab US-$ 100.000 gilt ein einheitlicher Satz von 6,85 %. Die genaue Tabelle ist im Anhang beigefügt.

Für die Ebenen auf nationaler und lokaler Ebenen ergibt sich das Steueraufkommen in den Tabellen 52 und 53.

Tabelle 52: Berechnung Steueraufkommen der Personengesellschaften USA auf Bundesebene

		zu versteuernder Betrag progressives System der USA je Unternehmen in US-$	Steueraufkommen progressives System der USA je Unternehmen in US-$ (Bund)	Steueraufkommen progressives System der USA je Unternehmen in Euro (Bund)	Summe aller Unternehmen USA (1.000 US-$) (Bund)	Summe aller Unternehmen USA (1.000 Euro) (Bund)
bis unter	2.000	1.449	0	0	0	0
bis unter	4.000	4.255	0	0	0	0
bis unter	6.000	7.070	162	115	3.182	2.257
bis unter	8.000	9.871	442	314	8.745	6.202
bis unter	10.000	12.664	721	512	13.728	9.736
bis unter	12.000	15.428	1.095	777	19.523	13.846
bis unter	15.000	18.924	1.620	1.149	32.377	22.962
bis unter	20.000	24.395	2.441	1.731	58.710	41.638
bis unter	25.000	31.511	3.508	2.488	58.270	41.326
und mehr	30.000	38.535	4.615	3.273	55.870	39.624
bis unter	40.000	48.710	7.159	5.077	118.273	83.881
bis unter	50.000	62.973	10.724	7.606	110.301	78.228
bis unter	70.000	82.829	15.688	11.126	191.915	136.110
bis unter	100.000	117.444	25.337	17.969	222.152	157.554
bis unter	150.000	171.425	40.523	28.739	269.759	191.318
bis unter	200.000	242.489	63.974	45.371	196.911	139.653
und mehr		539.406	165.481	117.363	737.385	522.968
	Summe	**84.081**			**2.097.101**	**1.487.306**

Quelle: *Eigene Berechnungen*

[203] vgl. Taxadmin (b) 2008

Tabelle 53: Berechnung Steueraufkommen der Personengesellschaften USA auf lokaler Ebene

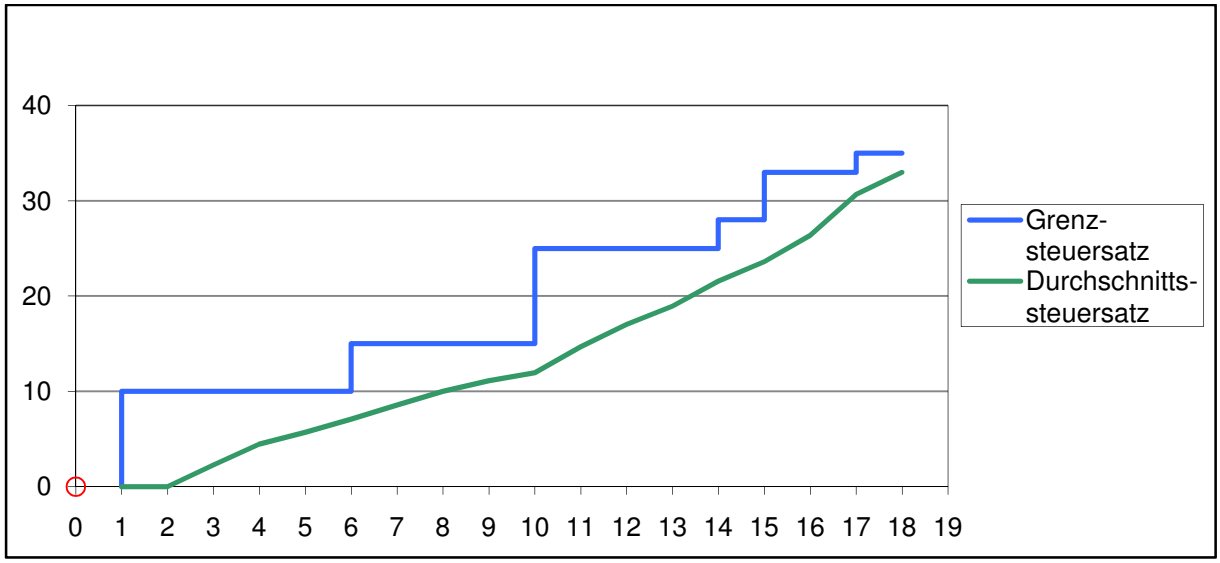
	Steueraufkommen progressives System USA je Unternehmen (lokal) in US-$	Steueraufkommen progressives System USA je Unternehmen (lokal) in Euro	Summe Steuern Bund und lokal je Unternehmen in US-$	Summe Steuern Bund und lokal je Unternehmen in Euro	Insgesamtes Aufkommen USA aller Unternehmen in 1.000 US-$	Insgesamtes Aufkommen USA aller Unternehmen in 1.000 Euro
2.000	57	40	57	40	876	621
4.000	171	121	171	121	3.056	2.167
6.000	283	201	445	316	8.742	6.200
8.000	404	287	846	600	16.736	11.869
10.000	543	385	1.264	897	24.061	17.064
12.000	703	499	1.798	1.276	32.052	22.732
15.000	910	645	2.530	1.794	50.566	35.862
20.000	1.273	903	3.714	2.634	89.333	63.357
25.000	1.762	1.250	5.270	3.738	87.539	62.084
30.000	2.242	1.590	6.857	4.863	83.012	58.874
40.000	2.941	2.086	10.100	7.163	166.864	118.343
50.000	3.917	2.778	14.641	10.384	150.587	106.800
70.000	4.909	3.481	20.597	14.608	251.965	178.699
100.000	8.045	5.706	33.382	23.675	292.690	207.581
150.000	11.743	8.328	52.265	37.068	347.930	246.759
200.000	16.611	11.781	80.584	57.152	248.038	175.914
	36.949	26.205	202.431	143.568	902.032	639.739
Summe					**2.756.078**	**1.954.665**

Quelle: *Eigene Berechnungen*

Die Belastung auf Bundesseite ist weitaus höher als auf lokaler Ebene. Ähnlich wie in der Schweiz herrscht auch in den USA ein starker innerstaatlicher Steuerwettbewerb, demzufolge sind die Steuerraten an gläserne Decken gebunden.

Abb. 37 gibt einen Überblick auf die geltenden Grenz- und Durchschnittssteuersätze des Fallbeispiels auf Ebene des Bundes.

Abbildung 37: Grenz- und Durchschnittssteuersätze auf Bundesebene Modell USA



Quelle: *Eigene Darstellung*

Die Darstellung zeigt, dass durch die Progressionsstufen eine schrittweise Angleichung des Durchschnitts- an den Grenzsteuersatz erfolgt.

Die durchschnittliche Steuerbelastung nach dem doppelt progressiven US-amerikanischen System mit einem allgemeinen Steuerfreibetrag von US-$ 5.450 ergäbe in der Besteuerungsform der Personengesellschaften eine durchschnittliche Steuerbelastung von **25,78 %**. Die Steuerbelastung eines durchschnittlichen Unternehmens beträgt **18,01 %,** die staatlichen Steuereinnahmen aus dem Fallbeispiel machen **Euro 1.954.665.027,865** aus.

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung liefert die Analyse folgendes Bild.

Tabelle 54: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften USA

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Im Vergleich zur Unternehmensbesteuerung der Körperschaften kommt ebenfalls ein progressives Besteuerungssystem zur Anwendung, allerdings ohne degressive Elemente für die oberen Schichten. Das Vorkommen einer „standard deduction" (allgemeiner Steuerfreibetrag), die jede Personengesellschaft geltend machen kann, kann ebenfalls als Zeichen gesehen werden, die unteren Schichten zu entlasten. Die zahlreichen Progressionsstufen sorgen dafür, dass die horizontale und vertikale Gerechtigkeit erfüllt werden. Ein einheitlicher Steuersatz kommt nur in sieben Bundesstaaten auf der lokalen Ebene zur Anwendung, daher gilt dieser Anspruch in einigen Bundesstaaten zumindest als teilweise erfüllt.

7.3.5. Ergebnis Einkommensbesteuerung in der Schweiz

Auch in der Schweiz werden Einkünfte von Personengesellschaften analog zum Einkommen von unselbstständig Beschäftigten endbesteuert. Die Schweiz sieht eine mehrfache Besteuerung der Einkommen vor, auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene[204]. Für die Berechnung des Fallbeispiels wurde wiederum der bevölkerungsreichste Kanton, die Stadt Zürich herangenommen. In diesem Kanton fallen Steuern auf zwei Ebenen an: Die direkte Bundessteuer[205] und die Staatssteuer

[204] siehe Kap. 6.5.1.
[205] Berechnung siehe http://www.steueramt.zh.ch/cgi-stcalc/StTarifNP_dBSt99.cgi

des Kantons[206]. Das Steueraufkommen des Fallbeispiels wurde mit dem Berechnungsprogramm des Kantonalen Steueramtes Zürich berechnet[207]. Der Umrechnungskurs wurde vom 17.12.2008 mit 1 Euro = 1,5388 Schweizer Franken angenommen. Tab. 55 zeigt die Berechnungen auf Bundes- und Kantonsebene.

Tabelle 55: Darstellung Steueraufkommen in der Schweiz (Kanton Zürich)

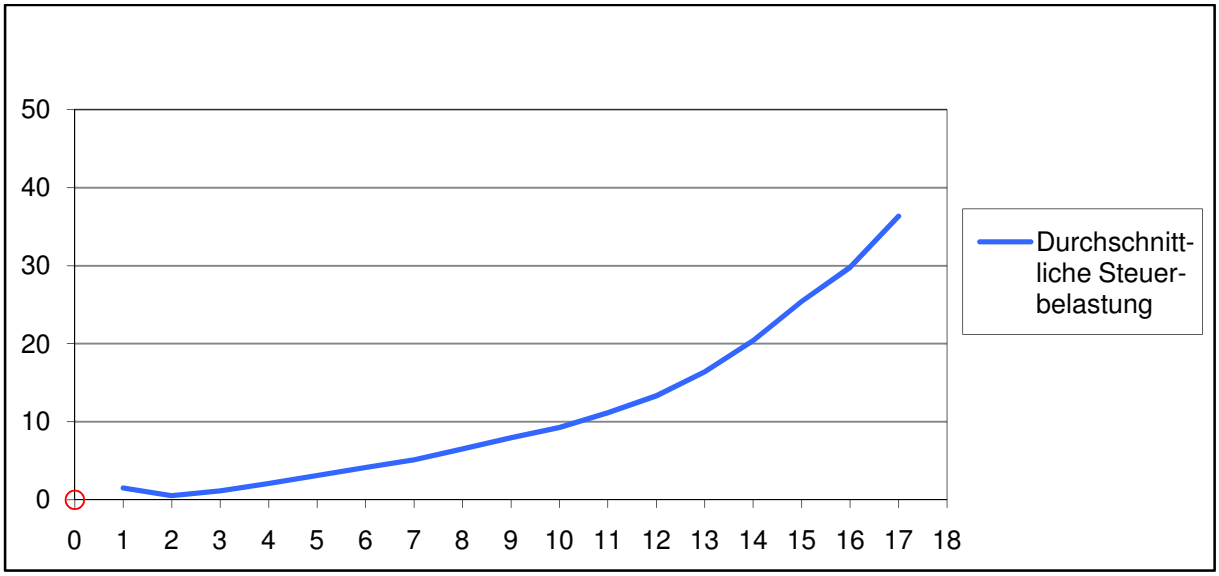
Durchschnittliches in der Schweiz, zu versteuerndes Einkommen in Franken	Schweiz - direkte Bundessteuer (Franken)	Schweiz - Staats bzw. Gemeindesteuer	Schweiz - Gesamtbelastung je Unternehmer (Franken)	Schweiz - Gesamtbelastung je Unternehmer (Euro)	Schweiz - Summe Belastung (1.000 Franken)	Schweiz - Summe Belastung (1.000 Euro)
1.582	0	24	24	16	369	240
4.644	0	24	24	16	429	279
7.715	0	88	88	57	1.719	1.117
10.773	0	223	223	145	4.417	2.870
13.821	2	427	428	278	8.153	5.298
16.837	25	668	692	450	12.341	8.020
20.652	54	1.001	1.055	685	21.079	13.699
26.624	100	1.631	1.732	1.125	41.653	27.068
34.390	164	2.560	2.724	1.770	45.253	29.408
42.055	284	3.611	3.895	2.531	47.158	30.646
53.159	582	5.341	5.923	3.849	97.857	63.593
68.726	1.057	8.105	9.162	5.954	94.229	61.235
90.395	2.450	12.362	14.812	9.626	181.200	117.754
128.172	5.636	20.516	26.151	16.995	229.295	149.009
187.085	12.572	34.992	47.564	30.910	316.633	205.766
264.640	22.815	56.035	78.851	51.242	242.703	157.722
588.680	65.583	148.274	213.857	138.977	952.948	619.280
91.762					**2.297.434**	**1.493.004**

Quelle: *Eigene Berechnungen, in Anlehnung an Steueramt 2008*

Im Gegensatz zum doppelt besteuerten System der USA verhalten sich Bundes- und Lokalsteuern ambivalent. Während in den USA die Bundessteuern den weitaus höheren Betrag ausmachen, spielen in de Schweiz die Bundessteuern im Verglich zu den Kantons- und Gemeindesteuern eine untergeordnete Rolle. Abb. 38 zeigt deutlich, dass die durchschnittliche Steuerbelastung der geringeren Einkommen im Vergleich zu allen anderen Beispielen äußerst gering ist.

[206] Berechnung siehe http://www.steueramt.zh.ch/cgi-stcalc/StTarifNP99.cgi
[207] vgl. Steueramt 2008

Abbildung 38: Durchschnittliche Steuerbelastung in der Schweiz



Quelle: *Eigene Darstellung*

Die durchschnittliche Steuerbelastung nach dem doppelt progressiven Schweizer System ergäbe in der Besteuerungsform der Personengesellschaften eine durchschnittliche Steuerbelastung von **19,69 %**. Die Steuerbelastung eines durchschnittlichen Unternehmens beträgt **11,42 %,** die staatlichen Steuereinnahmen aus dem Fallbeispiel machen **Euro 1.493.003.877,404** aus.

Bei der Untersuchung der Gerechtigkeitsansätze zeigt sich folgendes Bild.

Tabelle 56: Gerechtigkeitsvergleich Personengesellschaften Schweiz

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

In Bezug auf die Untersuchung hinsichtlich der vorgestellten Gerechtigkeitstheorien ist für das schweizerische Modell anzumerken, dass durch eine lineare Progression

im Vergleich zu allen anderen untersuchten Systemen die Idee der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit am besten umgesetzt ist. Die Besteuerung sieht einen steigenden Grenzsteuersatz in kleinen Schritten vor. Damit wird auf die individuelle Leistungsfähigkeit aller Steuersubjekte nahezu punktgenau eingegangen. Allerdings gibt es keinen Steuerfreibetrag für die untersten Einkommensbezieher, weswegen Rawls Differenzprinzip im Vergleich zu den anderen Systemen nur teilweise erfüllt wird.

7.3.6. Vergleich der einzelnen Modellrechnungen

Den Berechnungen lagen reale Fallzahlen der österreichischen Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004 zugrunde. Aus den vorliegenden Daten wurden verschiedene Besteuerungsmodalitäten aus anderen Ländern (Doppelbesteuerung auf nationaler und lokaler Ebene) sowie ein Modell einer Einkommensteuerberechnung mittels Einheitssteuer von Personengesellschaften gelegt. Die Fallbeispiele des zu versteuernden Einkommens sind in Tab. 57 aufgelistet.

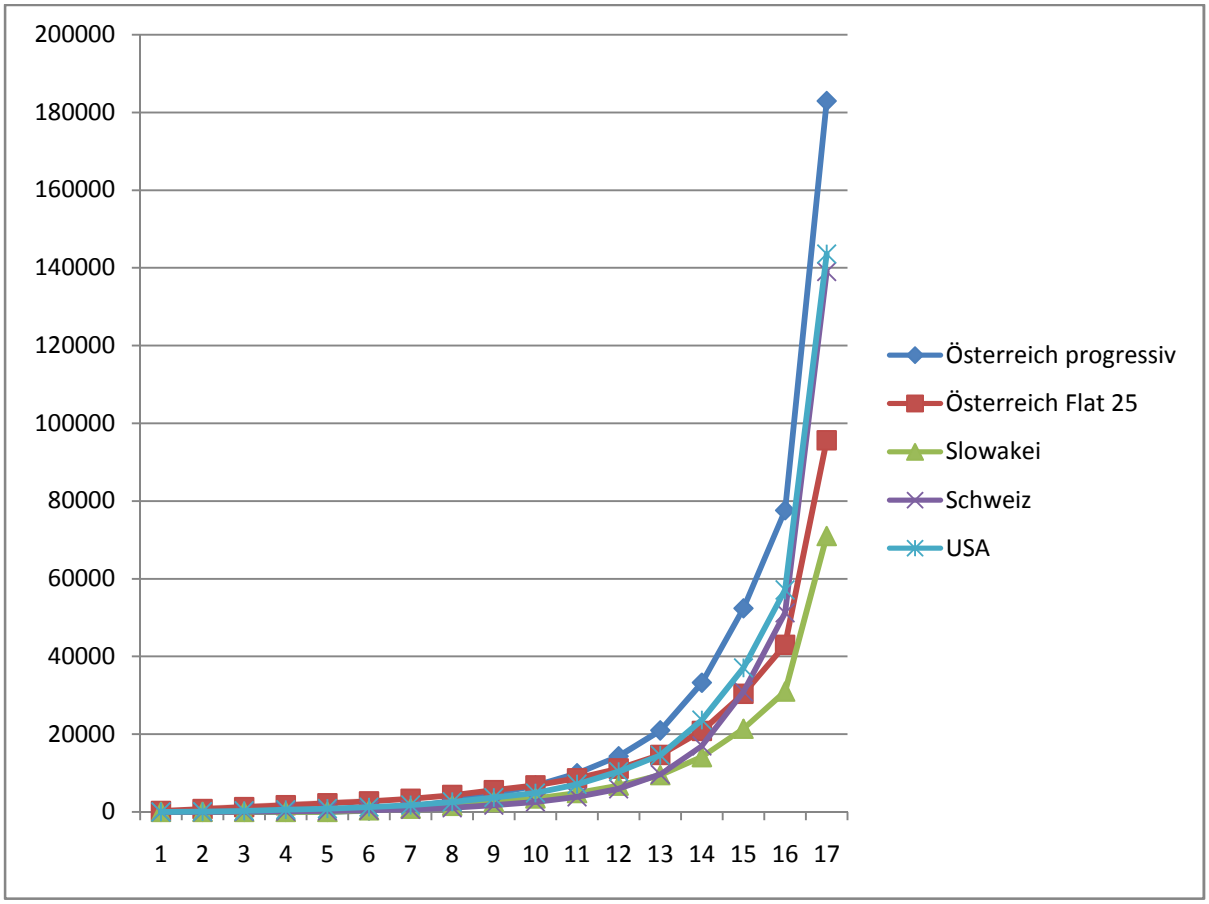
Tabelle 57: Zu versteuernde Beträge des Fallbeispiels

zu versteuerndes EK	in 1.000 Euro
Fall 1	1.027,781
Fall 2	3.017,908
Fall 3	5.013,896
Fall 4	7.000,961
Fall 5	8.981,712
Fall 6	10.941,870
Fall 7	13.421,103
Fall 8	17.301,713
Fall 9	22.348,384
Fall 10	27.330,002
Fall 11	34.545,818
Fall 12	44.662,032
Fall 13	58.743,808
Fall 14	83.293,796
Fall 15	121.578,188
Fall 16	171.978,233
Fall 17	382.557,675

Quelle: *Eigene Darstellung*

Die folgende Abbildung zeigt die Steuerleistung aller Unternehmen bei einem gegebenen zu versteuernden Betrag für die Beitragshöhe aus Tab. 57.

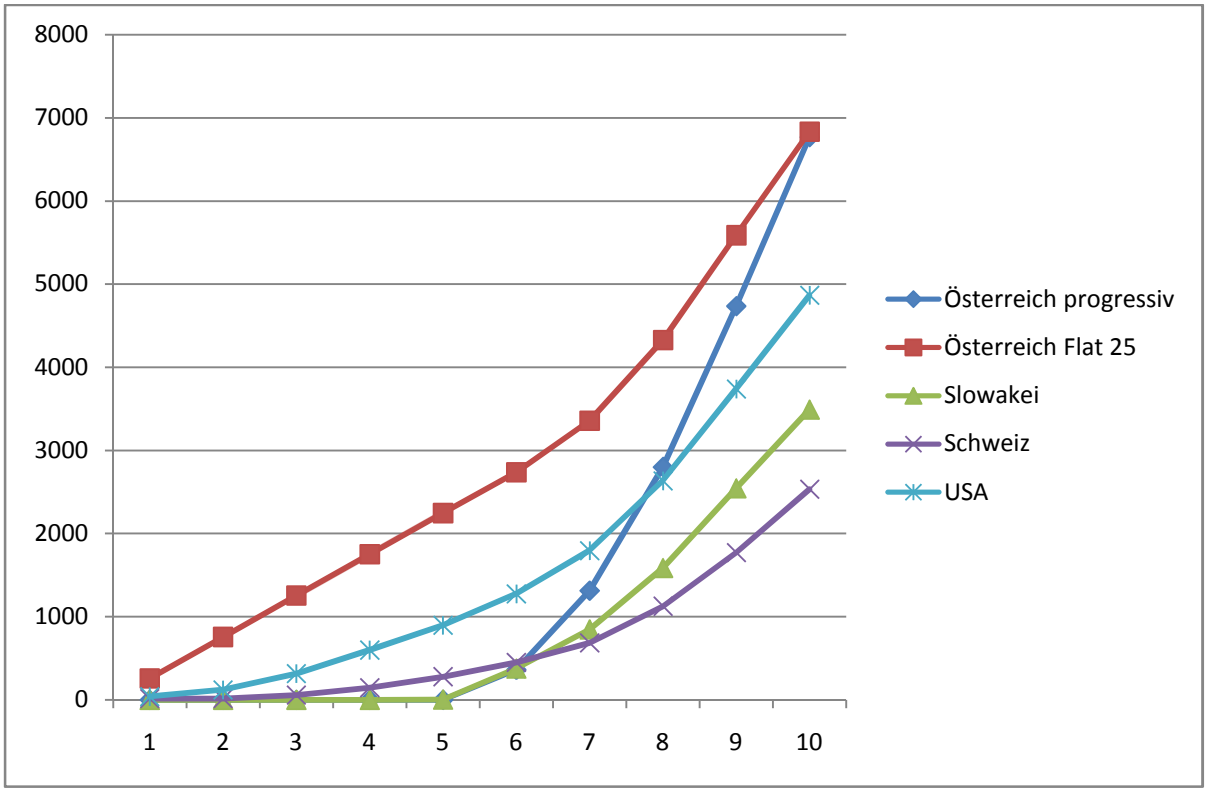
Abbildung 39: Vergleich der Steuerleistung bei unterschiedlichen ESt-Sätzen



Quelle: *Eigene Darstellung*

Auf den ersten Blick sehen die Steuerleistungen je Fall ähnlich aus, bei genauerer Betrachtung der ersten Fälle bis zu einem zu versteuernden Betrag von rund Euro 30.000 zeigt sich folgendes Bild in Abb. 40.

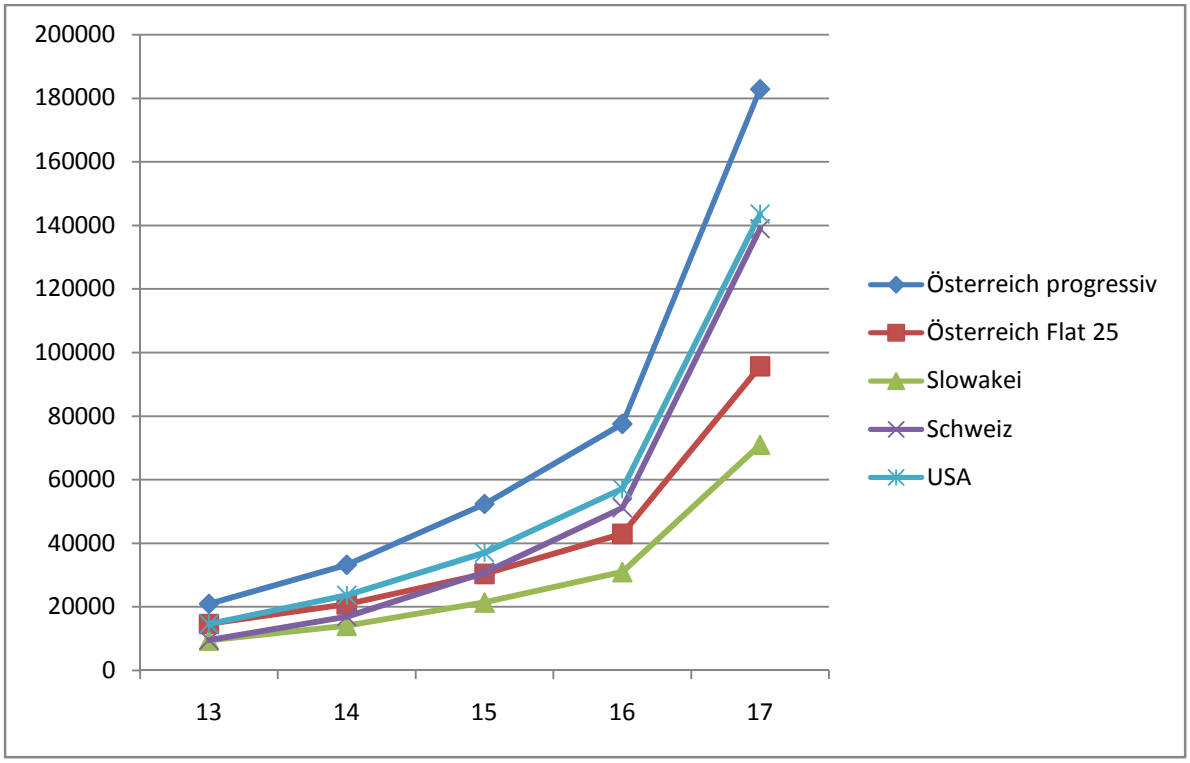
Abbildung 40: Steuerleistung bei unterschiedlichen ESt-Sätzen (Fall 1-10)



Quelle: *Eigene Darstellung*

Hier zeigt sich deutlich, dass sich durch den Wegfall einer Besteuerungsstufe bis 10.000 Euro beim österreichischen System klare Vorteile für die Steuersubjekte ergeben, die durch den sprunghaften Anstieg des Steuersatzes ab ca. 25.000 Euro wieder wegfallen und über den gesamten Verlauf gesehen die höchste Besteuerung aufweist. Deutlicher wird das Bild bei der Betrachtung der Besteuerung der hohen Beträge in Abb. 41.

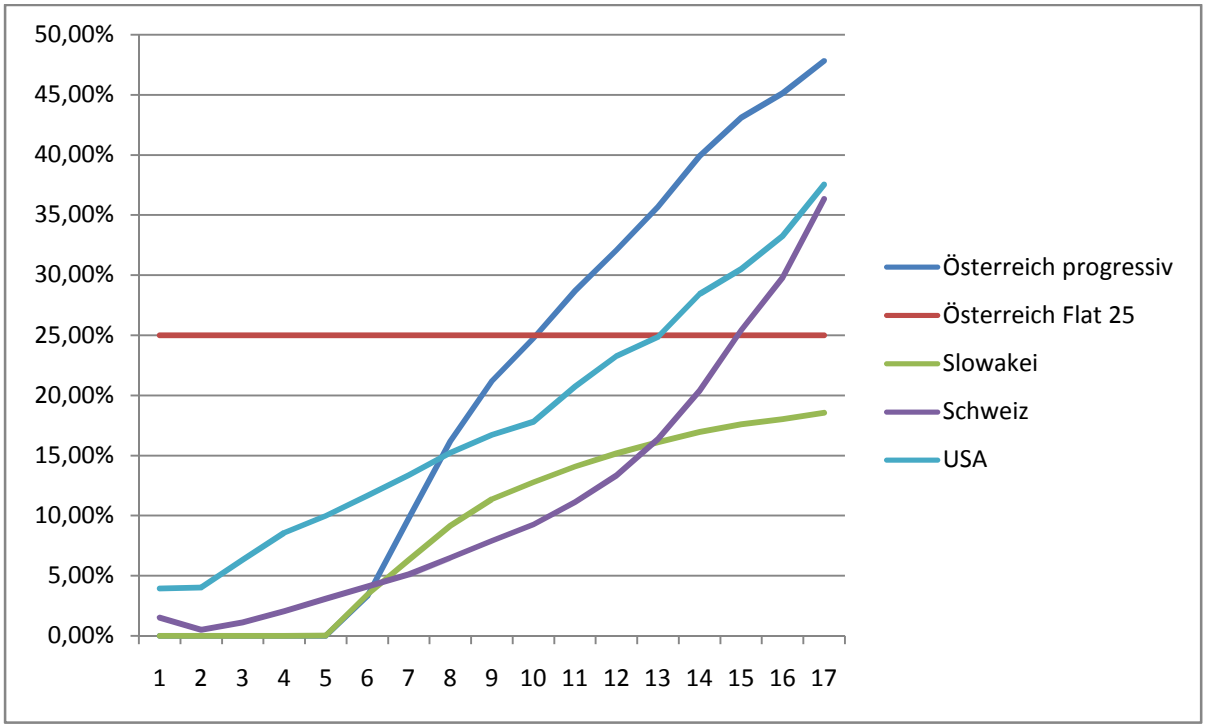
Abbildung 41: Steuerleistung bei unterschiedlichen ESt-Sätzen (Fall 13-17)



Quelle: *Eigene Darstellung*

Eine Besteuerung mittels Einheitssteuersatzes ohne steuerfreien Zwickel bevorzugt vor allem die Subjekte mit höherem Steueraufkommen. Das System der Slowakei ist auf der Langstrecke das für die Steuerbelastung der oberen Gruppen das weitaus günstigste. Interessant ist auch die Betrachtung der Durchschnittssteuersätze des Fallbeispiels. Diese sind in Abb. 42 dargestellt.

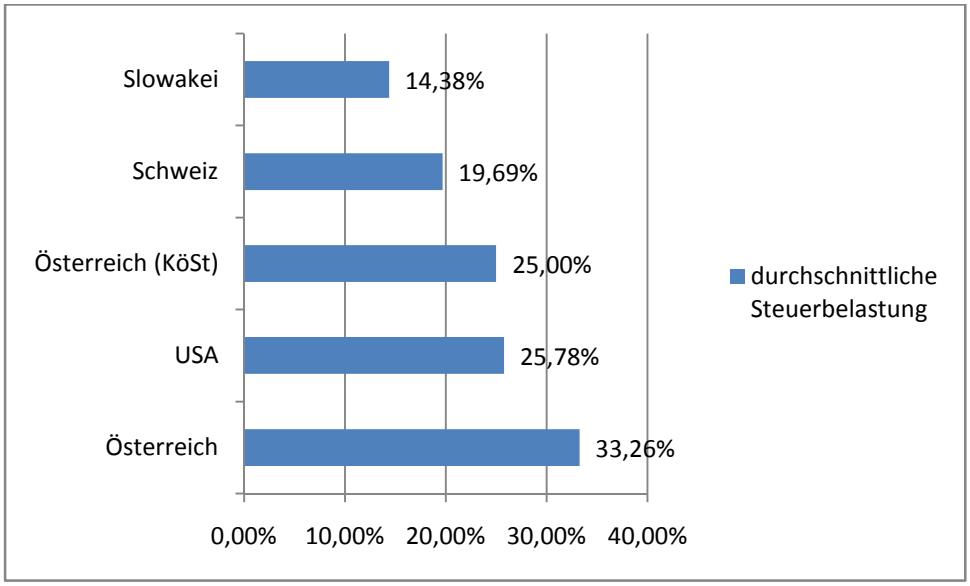
Abbildung 42: Durchschnittssteuersätze bei der Besteuerung der Personengesellschaften



Quelle: *Eigene Darstellung*

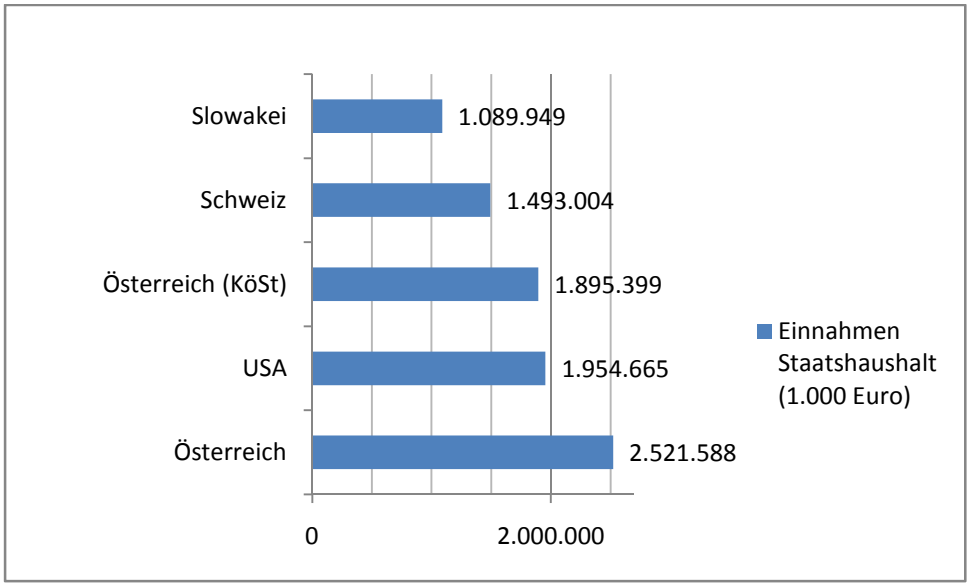
In den folgenden Abbildungen werden das gesamte Steueraufkommen sowie die im Fallbeispiel errechneten Durchschnittssteuersätze gezeigt.

Abbildung 43: Vergleich der errechneten Durchschnittssteuersätze



Quelle: *Eigene Darstellung*

Abbildung 44: Vergleich der Steuereinnahmen der Volkswirtschaft



Quelle: *Eigene Darstellung*

Die Anwendung des derzeitigen progressiven österreichischen Einkommensteuersystems stellt in den Berechnungen die höchste steuerliche Belastung der Unternehmen in der modellierten Volkswirtschaft dar. Das System der USA käme im Durchschnitt nahe an das österreichische Einkommensteuermodell mit Einheitssteuersatz heran, weist jedoch in den Einkommensstufen bis rund 60.000 Euro eine wesentlich niedrigere Durchschnittsbesteuerung der unteren Beträge auf.

Die durchschnittliche Steuerbelastung der US-amerikanischen Körperschaften liegt höher als in den in dieser Arbeit durchgeführten Berechnungen. Eine Abweichung ist insofern möglich, als für die Berechnung der durchschnittlichen Steuerbelastung der lokale Steuersatz eines ausgewählten Bundesstaates zugrunde liegt und die o.a. Quelle keine Rückschlüsse auf die Berechnungsmethode zulässt.

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung lässt sich feststellen, dass die progressiven Systeme für die Besteuerung der Personengesellschaften in Bezug auf horizontale und vertikale Gerechtigkeit sowie nach dem Differenzprinzip von Rawls bereits viele Aspekte beinhalten. Eine Zusammenfassung des Vergleichs ist in nachfolgender Tabelle abgebildet.

Tabelle 58: Zusammenfassung Gerechtigkeitsvergleich bei Personengesellschaften

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
	5		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
			5
	Vertikale Gerechtigkeit		
		1	4
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
		1	4
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		
	3,5	1,5	

Quelle: *Eigene Darstellung*

7.3.7. Vorschlag eines gerechten Modells für Österreich

In diesem Kapitel wird wie schon bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaften ein Vorschlag für ein in Österreich mögliches Unternehmensbesteuerungsmodell für Personengesellschaften aufgestellt.

Zusammenfassend kann aus den Unternehmensbesteuerungssystemen der untersuchten Länder festgestellt werden, dass sich bei keinem System der Personengesellschaften degressive Elementen finden. Abgesehen vom slowakischen Modell finden sich bei den Besteuerungssystemen der Personengesellschaften durchgehend progressive Systeme wieder, die mehr oder weniger stark auf horizontale und vertikale Gerechtigkeit setzen – zumindest stärker als das bei den Kapitalgesellschaften der Fall ist.

Für das „neue“ Modell Österreich bedeutet das: Unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten ist das bestehende Modell mit einem hohen Freibetrag beizubehalten und entspricht bereits den nach diesen Modellen entsprechenden Gerechtigkeits-Optimum. Jede Änderung der horizontalen bzw. vertikalen Gerechtigkeit und Verminderung des Differenzprinzips hätte lediglich eine höhere Erfüllung der Anspruchstheorie Nozicks zu Folge. Ob unter diesen Gesichtspunkten dies der gerechtere Weg wäre ist aufgrund der vorherrschenden Struktur (74 % der Beitragszahler haben weniger als

30.000 Euro zu versteuern und würden von einer Einheitssteuer stark verlieren[208]) zu hinterfragen.

Es braucht ein System, das den Gegebenheiten dieser volkswirtschaftlichen Struktur (überwiegend kleine- und mittlere Unternehmen) Rechnung trägt. Von den rund 400.000 Unternehmen in Österreich haben rund 317.000 Unternehmen weniger als 10 Mitarbeiter, davon sind rund 200.000 Unternehmen ohne Mitarbeiter (sog. Ein-Personen-Unternehmen), also „ihr eigener Chef". Sie bilden die Mehrheit der österreichischen Unternehmerlandschaft und stehen damit als „Mittelstand" im Fokus der politischen Steuergesetzgebung[209].

Mit dem neuen Modell wird angestrebt, dass die Hauptsteuerlast wie bisher nicht zur Gänze auf dem oberen Mittelstand liegt, sondern soll eine gleichmäßigere Verteilung auf alle Einkommensbezieher hat. Die unteren Einkommensbezieher – speziell der Mittelbau zwischen 10.000 und 70.000 Euro jährlichem Einkommen – soll im Vergleich zu den hohen Einkommensbeziehern weiter entlastet und durch mehr Progressionsstufen horizontale und vertikale Gerechtigkeit verstärkt werden. Um besser steuern zu können, empfiehlt sich nicht ein Flat-Tax System, sondern die Beibehaltung eines progressiven Systems, das mehr leistungsäquivalente Progressionsstufen als bisher enthält, die auf die individuelle Steuerleistung der Gruppen gezielter eingeht. Dazu wird in der nachfolgenden Modellrechnung aus der Erfahrung der oben durchgeführten Modellrechnungen auf folgende Parameter Rücksicht genommen:

- Steuerfreigrenze entlang des hierzulande herrschenden Existenzminimums bzw. sehr moderate Besteuerung der untersten Gruppen, um eine Bewusstseinsbildung („jeder trägt etwas zur Gesellschaft bei") zu erreichen
- Entlastung der mittleren Besteuerungsgruppen durch stärkere vertikale und horizontale Gerechtigkeit
- Erhöhung der Transparenz und Einfachheit des Systems mit mehreren und einfacheren Progressionsstufen

[208] siehe Berechnung zu Beitrags-Schnittpunkt der Beitragszahler in Kap. 7.2.2.
[209] vgl. wko.at 2009 (d)

- Annähernde Aufkommensneutralität zum bestehenden Volumen (Analog zur Modellerstellung bei den Körperschaften soll auch hier die Aufkommensneutralität mit einem angenommenen Wirtschaftswachstum von 2,5 % in der Folgeperiode erreicht werden[210])

Ausgehend von den rund 250.000 Selbstständigen, die in der gegebenen Periode Gewinn zu versteuern hatten, werden Gruppen gebildet. 91.693 (37,54 %) Personen hatten in der gegebenen Periode einen Betrag von unter 10.000 Euro zu versteuern (bisher steuerfrei). Der Mittelbau (Einkommen von 10.000 bis 70.000 Euro) macht 129.631 (53,06 %) Personen aus. Einen Gewinn von mehr als 70.000 Euro hatten 22.259 (9,40 %) Personen. Das aufgestellte Modell verfolgt nun eine sanfte Einschleifung des Steuersatzes bei den unteren Einkommen, eine spürbare Entlastung des Mittelbaus und eine minimale Erhöhung des Steuersatzes bei den oberen Beitragsgruppen. Um den unteren Beitragszahlern auch zu vermitteln, dass sie durch Steuern zum Allgemeinwohl beitragen und die Steuerlast der Unternehmer gerechter zu verteilen, wird wie im US-amerikanischen System ein allgemeiner steuerlicher Absetzbetrag[211] von Euro 5.000 angenommen. Dieser Betrag liegt zwar unter dem Existenzminimum, ist aber ein zumindest kleines Zugeständnis an die untersten Einkommensbezieher. Im Folgenden Modell wird ein progressives Modell gezeigt, dass nach den o.a. Eigenschaften die Unternehmen besteuert. Im Folgenden sind die für das Modell vorgeschlagenen Progressionsstufen angeführt:

Tabelle 59: Progressionsstufen für eigenes Beispiel

		Grenzsteuersatz	Betrag	Kumuliert
bis	5.000	0,00%	0	
bis	10.000	0,00%	0	0
bis	20.000	30,00%	3.000	3.000
bis	30.000	34,00%	3.400	6.400
bis	40.000	38,00%	3.800	10.200
bis	50.000	42,00%	4.200	14.400
bis	60.000	46,00%	4.600	19.000
bis	70.000	50,00%	10.000	29.000
ab	70.000	50,00%		

Quelle: *Eigene Berechnung*

[210] vgl. Kap. 7.2.7. und Statistik III (2009)
[211] vgl. „standard deduction“, Kap. 6.4.2.

In der folgenden Tabelle sind die Fälle, das zu versteuernde Einkommen, der Betrag mit dem steuerfreien 5.000 Euro Sockel und die dadurch entstehenden neuen Durchschnittssteuern angeführt.

Tabelle 60: ESt-Modellrechnung für Österreich I

		Veranlagungsfälle	Summe des zu versteuernden Einkommens (1.000 Euro)	Durch-schnittliches zu versteuerndes Einkommen je Personen-gesellschaft	Durchschnittliche Steuerleistung je Personengesellschaft	tatsächliche Steuereinnahmen durch Progression (Durchschnitt) (1.000 Euro)
bis unter	2.000	15.370	15.797	1.028	0	0
bis unter	4.000	17.869	53.927	3.018	0	0
bis unter	6.000	19.646	98.503	5.014	0	0
bis unter	8.000	19.779	138.472	7.001	0	0
bis unter	10.000	19.029	170.913	8.982	0	0
bis unter	12.000	17.822	195.006	10.942	361	6.435
bis unter	15.000	19.988	268.261	13.421	1.311	26.213
bis unter	20.000	24.056	416.210	17.302	2.799	67.333
bis unter	25.000	16.611	371.229	22.348	4.734	78.629
und mehr	30.000	12.106	330.857	27.330	6.766	81.907
bis unter	40.000	16.522	570.766	34.546	9.912	163.760
bis unter	50.000	10.285	459.349	44.662	14.322	147.301
bis unter	70.000	12.233	718.613	58.744	20.957	256.366
bis unter	100.000	8.768	730.320	83.294	33.232	291.377
bis unter	150.000	6.657	809.346	121.578	52.374	348.654
bis unter	200.000	3.078	529.349	171.978	77.574	238.773
und mehr		4.456	1.704.677	382.558	182.864	814.841
		244.275	**7.581.595**	**59.632**	**23.953**	**2.521.588**

Im Folgenden die Berechnung des Modells mit 5.000 Euro Steuerfreibetrag und neuen Progressionsstufen.

Tabelle 61: ESt-Modellrechnung für Österreich II

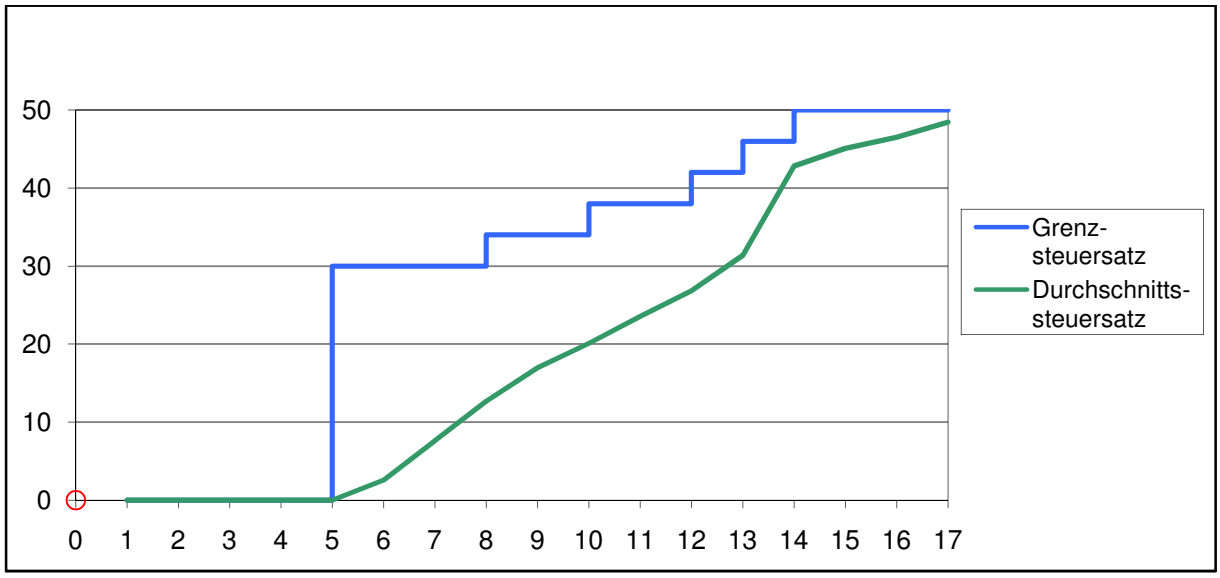
		Basis zu versteuernder Betrag je Unternehmen (Euro)	Zu versteuernder Betrag je Unternehmen (Euro)	Zu versteuernder Betrag alle Unternehmen (1.000 Euro)	Durchschnitts-Steuersatz altes Modell	Durchschnitts-Steuersatz neues Modell
bis unter	2.000	1.028	0	0	0,00%	0,00%
bis unter	4.000	3.018	0	0	0,00%	0,00%
bis unter	6.000	5.014	0	0	0,00%	0,00%
bis unter	8.000	7.001	0	0	0,00%	0,00%
bis unter	10.000	8.982	0	0	0,00%	0,00%
bis unter	12.000	10.942	283	5.036	3,30%	2,58%
bis unter	15.000	13.421	1.026	20.514	9,77%	7,65%
bis unter	20.000	17.302	2.191	52.695	16,18%	12,66%
bis unter	25.000	22.348	3.798	63.096	21,18%	17,00%
bis unter	30.000	27.330	5.492	66.489	24,76%	20,10%
bis unter	40.000	34.546	8.127	134.281	28,69%	23,53%
bis unter	50.000	44.662	11.972	123.128	32,07%	26,80%
bis unter	70.000	58.744	18.422	225.358	35,68%	31,36%
bis unter	100.000	83.294	35.647	312.552	39,90%	42,80%
bis unter	150.000	121.578	54.789	364.731	43,08%	45,06%
bis unter	200.000	171.978	79.989	246.207	45,11%	46,51%
und mehr		382.558	185.279	825.603	47,80%	48,43%
				2.439.689		
				Mittelwert	**20,44%**	**19,09%**
				Durchschnitt	33,26%	32,18%

Quelle: *Eigene Berechnung*

Es gibt „Gewinner“ und „Verlierer“. Gewinner – im Sinne einer steuerlichen Entlastung – sind alle Unternehmen unter 70.000 Jahreseinkommen, die durch eine insgesamt geringere Steuerbelastung profitiert haben. Verlierer sind die Beitragszahler über 70.000 Euro, da für sie ein im Vergleich zum bestehenden System höherer Durschnittsteuersatz zur Anwendung kommt. Folgend der Theorie von Rawls, dass Ungleichbehandlung soweit zulässig ist, als die unteren Schichten profitieren wäre nach diesem Modell gegeben. Eine durch mehr Progressionsstufen geschaffene vertikale und horizontale Gerechtigkeit entspricht dem – abgesehenen von der Slowakei – in allen untersuchten Ländern angewendeten Leistungsfähigkeitsprinzip.

Vollkommen aufkommensneutral ist das Modell nicht, selbst bei einem angenommenen Wirtschaftswachstum von 2,5 % in der Folgeperiode und damit einhergehenden Wachstumseffekten würden dem Staat rund 20 Mio. Euro fehlen – angesichts eines Volumens von rund 2,5 Mrd. Euro eine vernachlässigbare Größe, denn etwaige Folgeeffekte (mehr Kapital verbleibt bei den Unternehmern und stimuliert unter Umständen auch betriebliche Investitionen in der Volkswirtschaft) bleiben in der Berechnung unberücksichtigt. Der Durchschnittssteuersatz konnte durch das neue Modell von 33,26 % auf 32,18 % gesenkt werden. Grafisch lässt sich das Modell mit Grenz- und Durchschnittssteuersatz in Abb. 45 veranschaulichen.

Abbildung 45: Grenz- und Durchschnittssteuersätze Modell EST-neu



Quelle: *Eigene Darstellung*

Bei den zu versteuernden Beträgen ab 70.000 Eurolässt sich ein größerer Sprung nach oben feststellen. Nach der Bewertung mit dem Schema der Gerechtigkeitsansätze ergibt sich folgendes Bild.

Tabelle 62: Gerechtigkeitsvergleich eigenes Modell Personengesellschaften

Gleichheitsansatz	vollkommene Gleichverteilung		
Leistungsfähigkeitsprinzip	Horizontale Gerechtigkeit		
	Vertikale Gerechtigkeit		
Theorie von Rawls	Differenzprinzip von Rawls		
Theorie von Nozick	Einheitlicher Steuersatz		

Quelle: *Eigene Darstellung*

Durch das neue Modell profitieren vor allem die Personengesellschaften mit einem jährlichen Gewinn von unter 70.000 Euro. Das Modell wurde gerechtigkeitsbezogen stärker an dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Theorie Rawl`s folgend – sofern Ungleichheit herrscht, müssen die unteren Schichten eher profitieren – erstellt. Eine stärkere Rücksichtnahme im Sinne einer breiteren Entlastung des Mittelbaus, der in Österreich die Mehrheit der Unternehmen ausmacht, erscheint zuungunsten der oberen Schichten bei Personengesellschaften somit als gerechterer Ansatz.

7.5. Vergleich und Zusammenfassung

Die Berechnung und Vergleiche der fünf verschiedenen Berechnungsmethoden zur Ermittlung einer Unternehmensbesteuerung zeigen teils gravierende Unterschiede. Der Vergleich der Unternehmensbesteuerung in Österreich bestätigt, dass das derzeit angewandte Einkommensbesteuerungsmodell mit Abstand die höchste Durchschnittsbelastung hat. Was dem österreichischen Modell zu Gute gehalten werden muss ist die vollkommene (Einkommens-)Steuerfreiheit von Einkommen unter 10.000 Euro. Mit Ausnahme der Slowakei mit dem steuerfreien Sockelbetrag fällt in jedem anderen Besteuerungsmodell ab dem ersten Euro Einkommensteuer an, wobei sich dieser Betrag in der Schweiz aber sehr moderat hält. Das progressive österreichische Modell hat eine stark umverteilende Wirkung, die Grenzsteuersätze sind im Vergleich zu den anderen Systemen hoch und der Höchstgrenzsteuersatz

liegt sehr früh bei 50 %. Damit wird der Mittelstand überdurchschnittlich hoch belastet, während das Schweizer Modell besonders Rücksicht auf die Steuergestaltung der Belastung des Mittelstandes nimmt.

Vor dem Hintergrund, dass die österreichische Volkswirtschaft zu einem Großteil aus kleinstrukturierten Unternehmen besteht, die zum Überwiegenden Teil dem Mittelstand zuzurechnen sind, kann das österreichische Modell in Bezug auf die Besteuerung der Personengesellschaften nicht von sich behaupten, genügend steuerliche Anreize für den Mittelstand zu bieten.

Das Argument einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung wird vor allem von Unternehmern einer Personengesellschaft in die Diskussion gebracht. Dabei muss festgehalten werden, dass die Unternehmensgegenstände der beiden Gesellschaftsformen vom Inhalt der unternehmerischen Tätigkeit geprägt sind und erhebliche Unterschiede in Betriebszweck und Unternehmensgegenstand darstellen. Eine Personengesellschaft weist verglichen mit einer Kapitalgesellschaft eine oft einfach strukturierte und übersichtliche Unternehmenseigentümerstruktur auf, während Kapitalgesellschaften in höherem Maße in Streubesitz sind. Eine weitere Differenzierung ex lege ist sinnvoll, ob eine rechtsformneutrale Besteuerung oder eine separate auf die jeweiligen Bedürfnisse Rücksicht nehmende Besteuerungsform aufrecht erhalten bleiben soll, wäre tiefer zu diskutieren.

Im Prinzip macht eine Trennung der Gesellschaftsformen in Personen- und Kapitalgesellschaft Sinn. Die Unternehmer aus Personengesellschaften streben aber schon seit langem an, die rechtsformneutrale Besteuerung mittels 25 %-iger Flat-Tax für Personengesellschaften einzuführen, da sie sich dadurch in erster Linie persönliche Steuervorteile erhoffen.

In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung lässt sich feststellen, dass die Prinzipien der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit am stärksten ausgeprägt sind. Bei der horizontalen Gerechtigkeit von Steuersystemen dürfte es sich demnach um einen durch alle Systeme ziehenden „common sense“ handeln. Diese Überlegung entspricht am ehesten dem seit dem aristotelischen Zeitalter jahrhundertelang gelernten Habitus, in Bezug auf die Auseinandersetzung mit

Gerechtigkeit. Rawls Differenzprinzip findet vor allem in den progressiven Systemen starken Niederschlag, was auf die Weiterentwicklung des Gerechtigkeitsgedankens bei der Systemerstellung in Richtung stärkerer sozialer Überlegungen schließen lässt. Wie schon erwähnt, soll ein Steuersystem den gesellschaftlichen Konsens des Zusammenlebens abbilden. Dass schlechter gestellte Gruppen einen niedrigeren Beitrag leisten zieht sich durch die meisten Systeme wie ein roter Faden.

Inwiefern Änderungen an den derzeitigen österreichischen Unternehmensbesteuerungsmodellen gewünscht sind, zeigt die im folgenden Kapitel durchgeführte Untersuchung unter der österreichischen Bevölkerung einerseits und den österreichischen Unternehmern andererseits.

8. Einstellung der Österreicher zum österreichischen Steuersystem

Das folgende Kapitel behandelt zwei Erhebungen. Die erste gibt die Einstellung der österreichischen Bevölkerung unter 35 Jahren zum politischen System und zum Steuersystem in Österreich wieder und basiert auf einer Vollerhebung des Metis Instituts für ökonomische und politische Forschung aus dem Jahr 2004. Die zweite Erhebung ist eine vom Autor für diese Arbeit durchgeführte quantitative empirische Untersuchung aus dem Herbst 2008 zur Einstellung der Bevölkerungsgruppe der Jungunternehmer unter 40 Jahren zum österreichischen Steuersystem.

8.1. Einstellung der österreichischen Bevölkerung unter 35 zum österreichischen Steuersystem

Im Herbst 2002 wurde das Forschungsprojekt „Österreich 2050“ als Grundstein eines Jugendforschungsprojektes gestartet. Der Fokus des Projekts lag auf den Themenbereichen Informationstechnologie, Demokratieforschung und Wertewandel. Im Rahmen dieses Projekts wurde vor dem Hintergrund 50 Jahre Staatsvertrag, 60 Jahre Kriegsende und zehn Jahre Beitritt Österreichs zur Europäischen Union angedacht, sich in diesem Zusammenhang nicht nur mit der Vergangenheit des Landes zu beschäftigen, sondern gleichzeitig auch einen Blick in dessen Zukunft zu richten.

Die Studie baut auf den Einstellungen der österreichischen Bevölkerung zwischen 15 und 35 Jahren auf, da diese Bevölkerungsgruppe jene sein wird, die das Jahr 2050 mit hoher Wahrscheinlichkeit noch erleben wird und so unter realen Bedingungen ihr Bild der Zukunft beschreiben kann.

Als Erhebungsmethode für die Datengenese wurde ein mehrstufiger Aufbau aus qualitativen und quantitativen Erhebungsmethoden eingesetzt. Resultierend aus der komplexen und umfangreichen Themenstellung und um den unterschiedlichen

Kommunikationsanforderungen der Probanden gerecht zu werden, wurden der Erhebungszeitraum und die Methodik in sechs unterschiedliche Module eingeteilt. Abb. 46 zeigt den Aufbau der Module.

Abbildung 46: Aufbau der Forschungsmodule „Österreich 2050“

Zeitrahmen	Methode/Zielgruppe(n)	Aktionsradius	Inhalte	Ergebnisse
Herbst 2002	45 Fokusgruppen (368 Teilnehmer)	Österreichweit	- Persönliche Werte	Wertefragebogen für Großumfrage „Werte“
Frühjahr/Sommer 2003	Einzelinterviews (2.500 Befragte)	Österreichweit	- Persönliche Werte - Zukunftserwartungen	Leitfaden für Fokusgruppen
Winter 2003	120 Fokusgruppen (1.086 Teilnehmer)	Österreichweit	- Einstellungen zu Österreich & Politik	Fragebogen für Großumfrage „Visionen“
Sommer 2004	Einzelinterviews (2.500 Befragte)	Österreichweit	- Einstellungen zu Österreich	- Wünsche - Zukunftserwartungen
Sommer 2004	27 Fokusgruppen (235 Teilnehmer)	Österreichweit	- Diskussion der Ergebnisse der Großumfrage „Visionen“	Gegengeprüfte Wünsche und Zukunftserwartungen für Österreich
Herbst 2004	100 Experteninterviews (Politik, Wissenschaft, Kultur und Medien)	Selektiv	- Diskussion der Ergebnisse der Großumfrage „Visionen“	Abweichungseinschätzung Entscheidungsträger und Jugend

Quelle: *METIS* 2004, S. 2

Der Autor dieser Dissertation war während mehrerer Fokusgruppenphasen als Fokusgruppenleiter tätig. Darüberhinaus führte er im Herbst 2004 in Tiefeninterviews mit 25 Abgeordneten zum österreichischen Nationalrat, um die Ergebnisse bewerten zu lassen. Die nachfolgenden Kapitel zeigen die Zusammenfassung der Daten aus den Endergebnissen, beginnend mit Österreichs positiven und negativen Seiten[212].

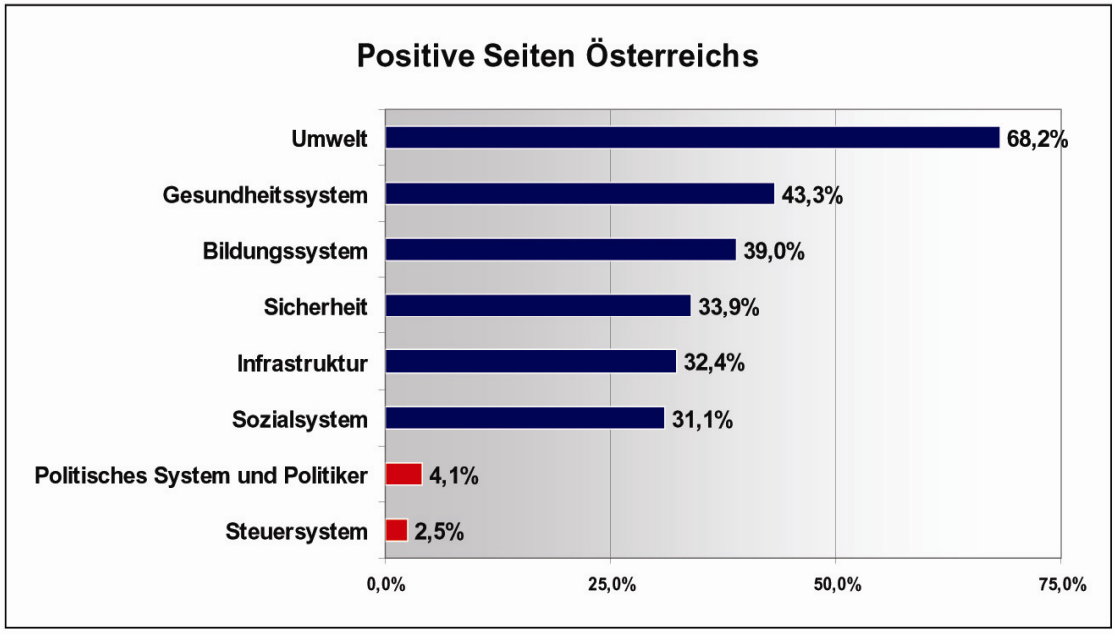
8.1.1. Österreichs positive und negative Seiten

Abb. 47 zeigt, welche Seiten an Österreich von der Bevölkerung zwischen 15 und 35 Jahren positiv wahrgenommen werden. Die Befragung erfolgte mittels eines standardisierten Fragebogens mit vorgegebenen Antwortkategorien bei einer Stichprobe von 2.500 Personen und wurde in der zweiten, quantitativen Welle

[212] vgl. Höfler 2005, S. 48f

erhoben. Die Befragten konnten je drei positive und negative Angaben zu den vorgegebenen Eigenschaften machen.

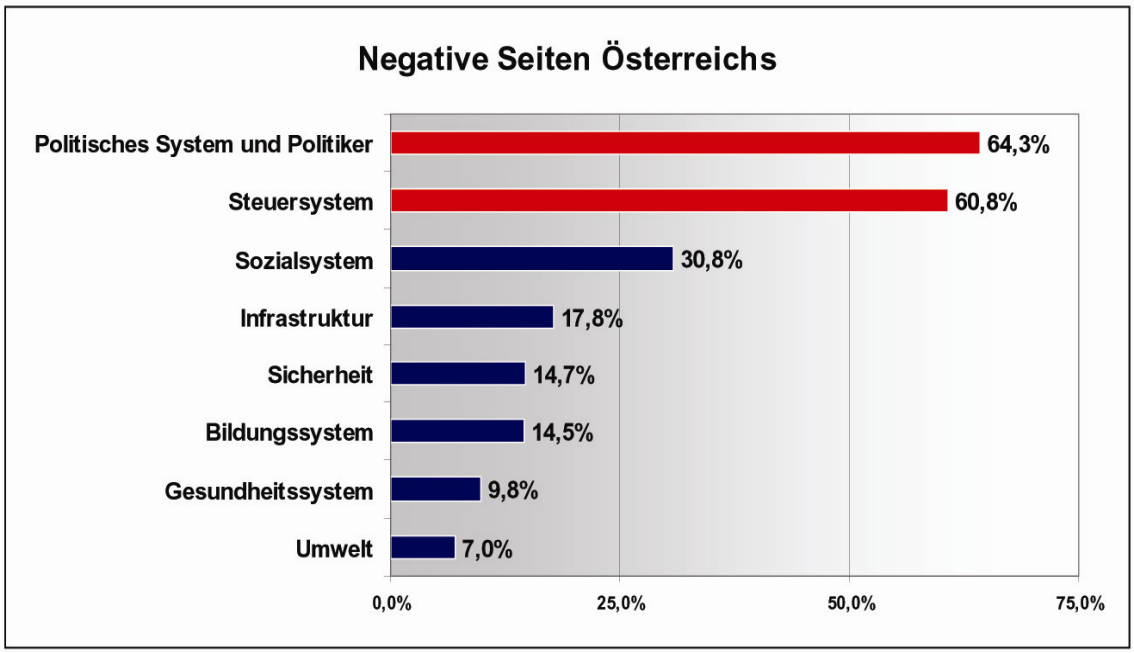
Abbildung 47: Positive Seiten Österreichs (n = 2.500)



Quelle: *METIS* 2004, S. 7

Wie aus Abb. 47 hervorgeht, ist die Umwelt die eindeutig am stärksten positiv wahrgenommene Eigenschaft Österreichs. Das Ergebnis deckt sich auch mit dem in Kap. 3. angestellten Vergleich Österreichs mit seinen Nachbarstaaten. Das Gesundheitssystem, das Bildungssystem, Sicherheit und Infrastruktur weisen im Verhältnis zu den negativen Nennungen ebenfalls eine positive Differenz aus. Abb. 48 führt die negativ wahrgenommenen Eigenschaften auf.

Abbildung 48: Negative Seiten Österreichs (n = 2.500)



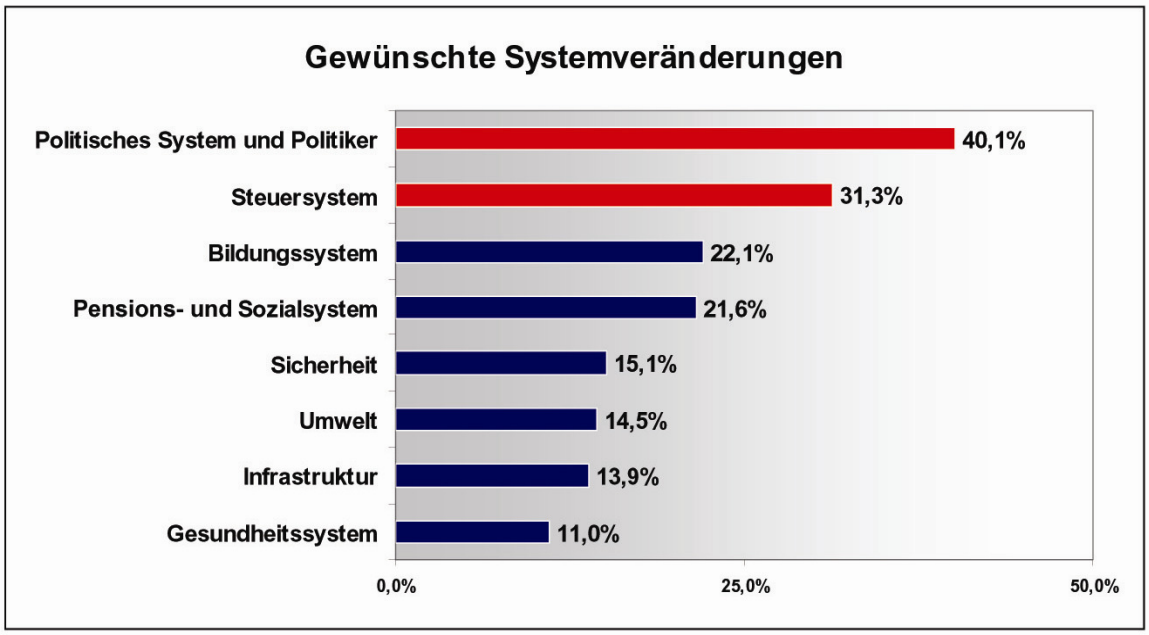
Quelle: *METIS* 2004, S. 7

Wie aus der Darstellung hervorgeht, werden das politische System und das Steuersystem in Österreich am negativsten wahrgenommen.

8.1.2. Gewünschte Systemveränderungen

Ebenfalls in der quantitativen Welle (n = 2.500) wurde die österreichischen Bevölkerung zwischen 15 und 35 Jahren ungestützt nach gewünschten Systemveränderungen in Österreich gefragt. Die Befragten mussten zusätzlich zu den gewünschten Systemveränderungen angeben, welche Maßnahmen in diesem Bereich getroffen werden müssen, um das System zu verändern. In Abb. 49 werden die gewünschten Systemveränderungen angeführt.

Abbildung 49: Gewünschte Systemveränderungen (n = 2.500)



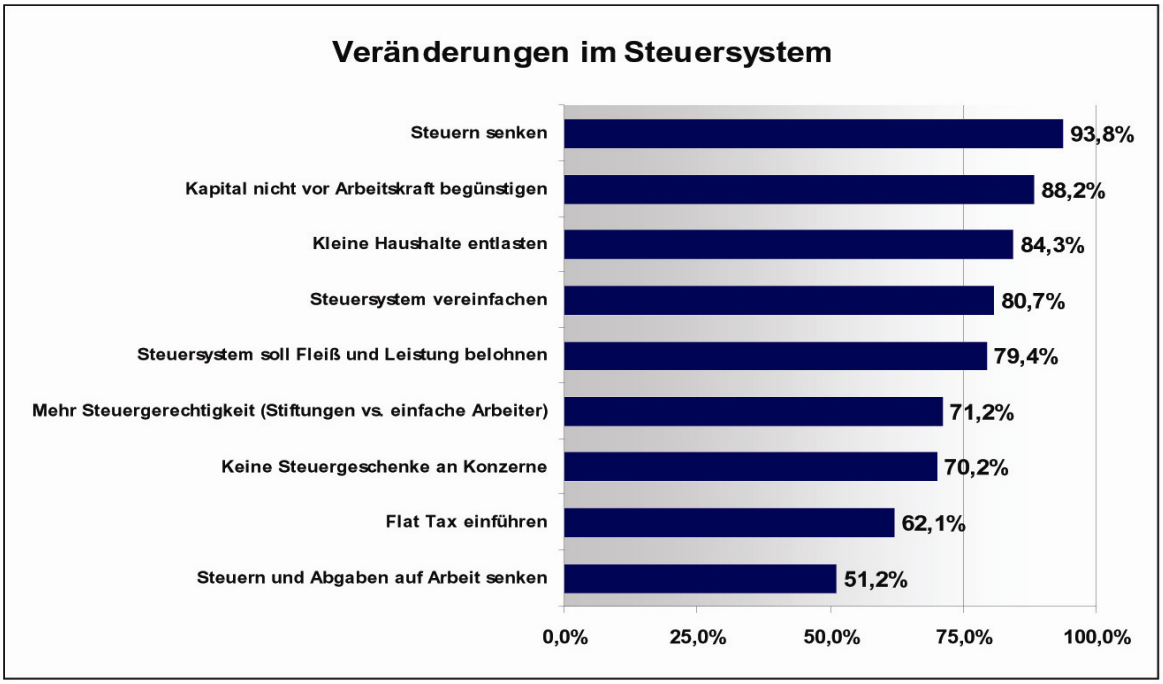
Quelle: *METIS* 2004, S. 8

In den von den 15 bis 35 jährigen gewünschten Systemveränderungen in Österreich widerspiegelt sich neben der positiven Bewertung auch die persönliche Betroffenheit dieser Zielgruppe. So nehmen die Veränderungen des politischen Systems und der Politiker, des Steuersystems, des Bildungssystems und des Pensions- und Sozialsystems eine höhere Priorität ein als Sicherheit, Umwelt, Infrastruktur und das Gesundheitssystem. Im nachfolgenden Kap. 8.1.3. werden die Details der gewünschten Systemveränderungen in Bezug auf das Steuersystem beschrieben.

8.1.3. Änderungswünsche der Bevölkerung im österreichischen Steuersystem

Abb. 50 zeigt die Änderungswünsche der österreichischen Bevölkerung an das Steuersystem.

Abbildung 50: Veränderungswünsche an das Steuersystem (n = 782)



Quelle: *METIS* 2004, S. 34

Jeder dritte Befragte wünscht sich Veränderungen im Steuersystem, das damit an zweiter Stelle (nach der Änderung des politischen Systems) in der Prioritätenliste für Veränderungen steht. Die Quote für Steuern und Abgaben wird als zu hoch empfunden. Unverständnis herrscht über die Tatsache, dass großes Kapitalvermögen gegenüber der Besteuerung der Arbeit bevorzugt wird. Es gebe seit Jahren keine spürbare Entlastung der breiten Bevölkerung. Durch das hochkomplexe Steuersystem mangelt es an Transparenz für den durchschnittlichen Bürger, das österreichische Steuersystem wird als undurchschaubar erlebt. Um sich darin auszukennen ist nach Meinung der Jugend momentan ein Universitätsabschluss erforderlich. Ein neues Steuersystem sollte so einfach sein, dass es für jeden Bürger verständlich ist. Die Jugend fordert eine einheitliche und nachvollziehbare Besteuerung. Es wird ein Steuersystem verlangt, das sozial gerecht und leistungsorientiert funktioniert.

Im Detail und mit den Ergebnissen der Fokusgruppen angereichert, lassen sich aus der Studie folgende spezielle Punkte herauslesen[213].

[213] vgl. METIS 2004, S. 34ff

- **Steuer- und Abgabenniveau**

  Die Steuer- und Abgabenlast wird von den Befragten als viel zu hoch wahrgenommen. Sie verlangen nach einer Steuersenkung für kleine und mittlere Haushalte, die in der Masse die große Käuferschicht ausmachen, damit spürbare Erleichterungen für die breite Bevölkerung endlich verwirklicht werden.

  Die Bevölkerung hat den Eindruck, dass von der Politik verkauften Entlastungen durch neue Abgaben- oder Preiserhöhungen wieder mehr als verschlungen werden. Am Ende bleibt noch weniger und die Haushalte haben den Eindruck, jetzt relativ gesehen weniger Kaufkraft, als vor ein paar Jahren zu haben.

  Die Befragten haben den Eindruck, dass die Politik bei vermeintlichen Entlastungspaketen an vielen Schrauben gleichzeitig dreht und am Ende für die Masse ein Nullsummenspiel herauskommt.

- **Steuergerechtigkeit**

  Das Gefühl einer größer werdenden Ungerechtigkeit ist vorhanden. Die Befragten haben den Eindruck, dass Kapital und Vermögen ständig mehr wird, der Mittelstand aber ausgeblutet wird.

  Die Befragten halten das Steuersystem für ungerecht, weil das Kapital im Vergleich zu den normalen Bürgern wendig und gut beraten ist. Vor allem wird kritisiert, dass das Vermögen es sich richten kann und in begünstigte Stiftungen wandert. Der normale Bürger kann sich solche Steuererleichterungen nicht leisten.

  Die Befragten fordern darüberhinaus, dass Leistungsorientierung in den Mittelpunkt des Steuersystems gestellt werden sollte. Gerecht wäre, dass die, die mehr leisten, steuerlich relativ bevorzugt werde. Der Eindruck, dass derzeit der leistungsorientierte Mittelstand der Verlierer ist, wird empfunden.

Geht es nach der österreichischen Bevölkerung, wird nach einem gerechten Steuersystem verlangt, das das kleine und große Kapital gleich behandelt. Eine Frage der Gerechtigkeit wäre, ob einmal erwirtschaftetes und dann gespartes Geld, das schon besteuert wurde, vom Staat wieder und wieder besteuert wird (Stichwort: KESt).

- **Besteuerung von Unternehmen**

  Im Bereich der Besteuerung von Unternehmen kam die Studie auf folgende Ergebnisse: Es wird nach einer Steuersenkung für kleine und mittelständische Unternehmen verlangt, damit die österreichischen Firmen wettbewerbsfähig bleiben. Den Österreichern ist bewusst, dass Österreich im europäischen und internationalen Steuerwettbewerb nicht verlieren darf.

  Es herrscht die Meinung, wer Arbeitsplätze sichert oder neue bringt soll steuerlich belohnt werden. Durch niedrigere Belastung für Firmen die neue Arbeitsplätze schaffen.

  Die Österreicher haben den Eindruck, dass kleine Betriebe im Vergleich zu Großkonzernen benachteiligt werden und verlangen, dass der Staat keine öffentlichen Steuergeschenke mehr an Großkonzerne macht, die es sich ständig mit ihren Lobbys richten können.

- **Transparenteres, einfacheres, verständlicheres Steuersystem**

  In Bezug auf Transparenz und Einfachheit haben die Österreicher eine klare Vorstellung. Sie halten das Steuersystem für viel zu undurchsichtig und für den Bürger nicht klar verständlich und fordern die Einführung eines einfachen Systems mit wenig Steuerstufen.

  Vor allem geht es um mehr Eigenverantwortung: Das System der Besteuerung für Arbeitnehmer muss zwingend reformiert werden und zwar so, dass das neue System so einfach sein muss, dass jeder Arbeitnehmer seine Steuer selbst berechnen kann.

In Bezug auf die Einfachheit fordern die Befragten eine Lichtung des Steuer- und Abgabendschungels. Weg von hunderten Einzelförderungen, Spezialunterstützungen und verschiedenen Steuerklassen und hin zu einem simplen transparenten System, dass man auch ohne Studium verstehen kann.

Die Teilnehmer fragen sich auch, was das für ein Staat ist, in dem die Bürger nicht ihre eigene Steuer berechnen können und fordern eine Vereinfachung des Systems mit weniger unterschiedlichen Steuersätzen und nicht eine unüberschaubare Anzahl an Absetzbeträgen, Steuerklassen und Progressionsstufen.

8.2. Einstellung der österreichischen Jungunternehmern zum Steuersystem

In einer empirischen Befragung unter 580 österreichischen Unternehmern wurde für die vorliegende Arbeit untersucht, für wie gerecht Österreichs junge Unternehmer das derzeitige Steuersystem in Österreich empfinden, ob eine Änderung der Besteuerungsform (Flat-Tax für Personengesellschaften – progressive Besteuerung für Kapitalgesellschaften) für sie steuerliche Vor- bzw. Nachteile bringen würde und welche Aktivitäten im Unternehmen sie im Falle einer geringeren Steuerbelastung treffen würden. Es geht auch darum zu vergleichen, wie sich die österreichischen Unternehmer selbst einschätzen und ob ihre Einschätzung dem Praxisvergleich zum derzeitig geltenden Besteuerungssystem standhält. Anhand der errechneten Modelle[214] lassen sich die an der Befragung teilgenommenen Unternehmer in die anteilsmäßigen Einkommensgruppen gliedern. Daraus kann abschließend geschlossen werden, ob sie mit ihrer persönlichen Einschätzung auch in der Realität richtig liegen würden.

Es handelt sich dabei um eine quantitative Umfrage, die auf die einzelnen Motive keine Rücksicht nimmt und Einblick gibt, mit welchen unternehmerischen Aktivitäten im Falle einer geringeren Steuerlast zu rechnen wäre. Die Fragenerstellung und die

[214] vgl. Kap. 7.

empirische Untersuchung wurde vom Autor in Zusammenarbeit mit der Jungen Wirtschaft Österreich (JW), der überparteilichen Interessenvertretung der jungen Unternehmer der Wirtschaftskammern Österreichs, durchgeführt und mit den Marktforschungsinstituten Datagain bzw. market aus Oberösterreich umgesetzt. Die Erhebung wurde von 28.10.2008 bis 10.11.2008 mittels Onlinebefragung des Unternehmerpanels der Jungen Wirtschaft Österreich durchgeführt.

8.2.1. Statistische Angaben

Tab. 63 zeigt die statistischen Daten der Befragungsteilnehmer.

Tabelle 63: Statistik der Befragung der Jungunternehmer

		Nennungen	Prozent
Firmenalter (Zeitpunkt der Gründung)	Innerhalb des letzten Jahres	56	10,1%
	Vor 1-4 Jahren	226	40,8%
	Vor 5-10 Jahren	135	24,4%
	Ist länger als 10 Jahre her	137	24,7%
Branche	Gewerbe und Handwerk	158	28,4%
	Industrie	18	3,2%
	Handel	103	18,5%
	Bank und Versicherung	18	3,2%
	Transport und Verkehr	12	2,2%
	Tourismus und Freizeitwirtschaft	51	9,2%
	Information und Consulting	196	35,3%
Mitarbeiterzahl	Keine Mitarbeiter	240	43,1%
	1-5 Mitarbeiter	175	31,4%
	6-20 Mitarbeiter	87	15,6%
	21-100 Mitarbeiter	33	5,9%
	mehr als 100 Mitarbeiter	22	3,9%
Geschlecht	männlich	433	77,2%
	weiblich	128	22,8%

Bundesland	Burgenland	22	3,9%
	Kärnten	23	4,1%
	Niederösterreich	82	14,6%
	Oberösterreich	163	29,1%
	Salzburg	46	8,2%
	Steiermark	58	10,4%
	Tirol	24	4,3%
	Vorarlberg	14	2,5%
	Wien	128	22,9%

Quelle: *Eigene Darstellung*

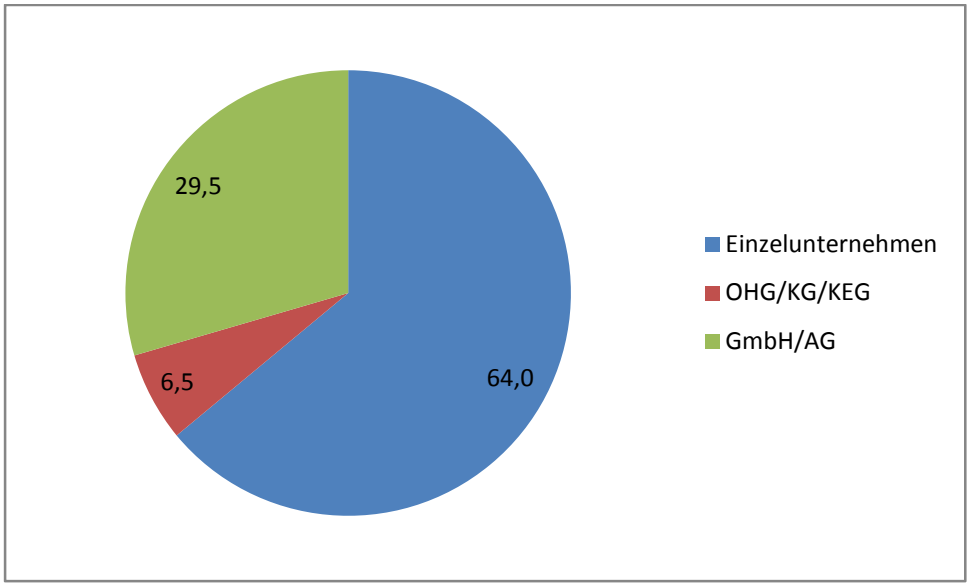
Fast die Hälfte der teilnehmenden Befragten hat ihr Unternehmen innerhalb der letzten fünf Jahre gegründet bzw. übernommen. Die anderen 50 % führen ihr Unternehmen seit mehr als fünf Jahren. Die Branchen sind verglichen mit den tatsächlichen Mitgliederzahlen der Wirtschaftskammer repräsentativ vertreten. Gewerbe und Handwerk machen rund 29 % der aktiven Kammermitglieder aus (28,4 % in Befragung), Industrie 2 % (3 %), Handel 32 % (18,5 %), Bank und Versicherung 0,5 % (3,2 %), Transport und Verkehr 6 % (2,2 %), Tourismus und Freizeitwirtschaft 14 % (9,2 %) und Information und Consulting 17 % (35,3 %). Der hohe Anteil der teilnehmenden Unternehmer aus der Sparte Information und Consulting ist darauf zurückzuführen, dass die Teilnehmer der Stichprobe junge Unternehmer bis maximal 40 Jahre darstellen und die Unternehmer speziell in dieser Sparte jünger sind[215].

Rund die Hälfte der befragten Unternehmer hat keinen Mitarbeiter. Drei Viertel aller befragten Unternehmer haben weniger als fünf Mitarbeiter. Das spiegelt die Struktur der österreichischen Wirtschaftsstruktur wieder.

Die Wahl der Rechtsform des Unternehmens stellt viele Unternehmensgründer vor eine wichtige Entscheidung. Anhand der getroffenen Entscheidung bemisst sich in weiterer Folge die Besteuerungsform ihrer Unternehmensgewinne. Rund 70 % der Befragten führen ihr Unternehmen als Personengesellschaft, der Rest als Kapitalgesellschaft (s. Abb. 51).

[215] vgl. wko.at (a), 2008

Abbildung 51: Rechtsform der teilnehmenden Unternehmen (n=580)

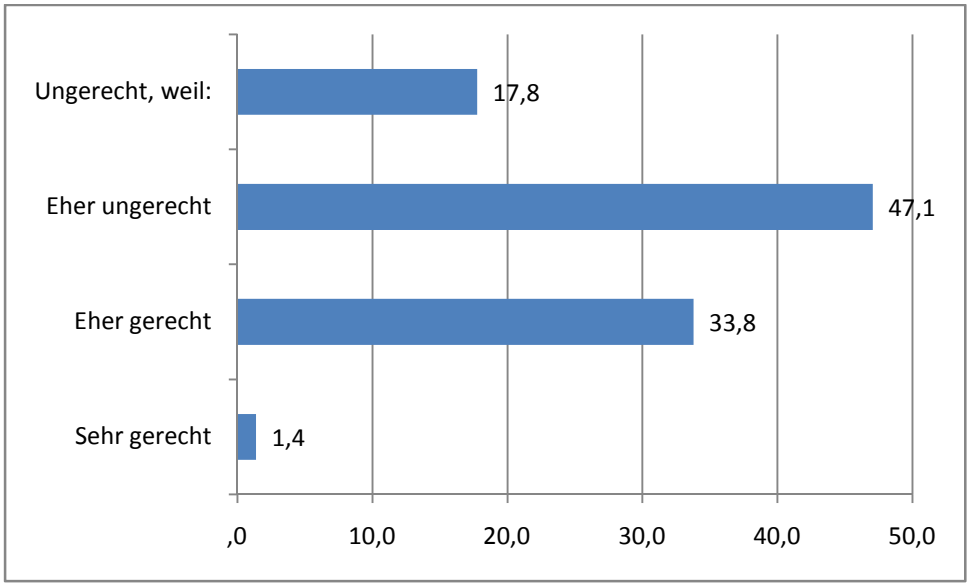


Quelle: *Eigene Darstellung*

8.2.2. Gerechtigkeit der derzeitigen Unternehmensbesteuerung

Die Unternehmer wurden nach ihrem Empfinden gefragt, wie gerecht sie die derzeitige Unternehmensbesteuerung wahrnehmen. Dabei konnten neben den vorgegebenen Antwortkategorien sehr gerecht – eher gerecht – eher ungerecht – ungerecht weil… auch qualitativ die Unzufriedenheit begründet werden. Die Ergebnisse werden in Abb. 52 dargestellt.

Abbildung 52: Für wie gerecht hältst du die derzeitige Unternehmensbesteuerung (n=580)



Quelle: *Eigene Darstellung*

Ein Drittel findet die derzeitige Unternehmensbesteuerung in Österreich sehr gerecht bzw. eher gerecht. Knapp die Hälfte hält sie für eher ungerecht. Ein knappes Fünftel der Befragten hält sie für ungerecht.

Im Detail wird untersucht, ob es beim Gerechtigkeitsempfinden des Steuersystems Unterschiede zwischen den Unternehmern von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften gibt. Die Ergebnisse sind in Tab. 64 und in Abb. 53 dargestellt.

Tabelle 64: Kreuztabelle nach Unternehmensform

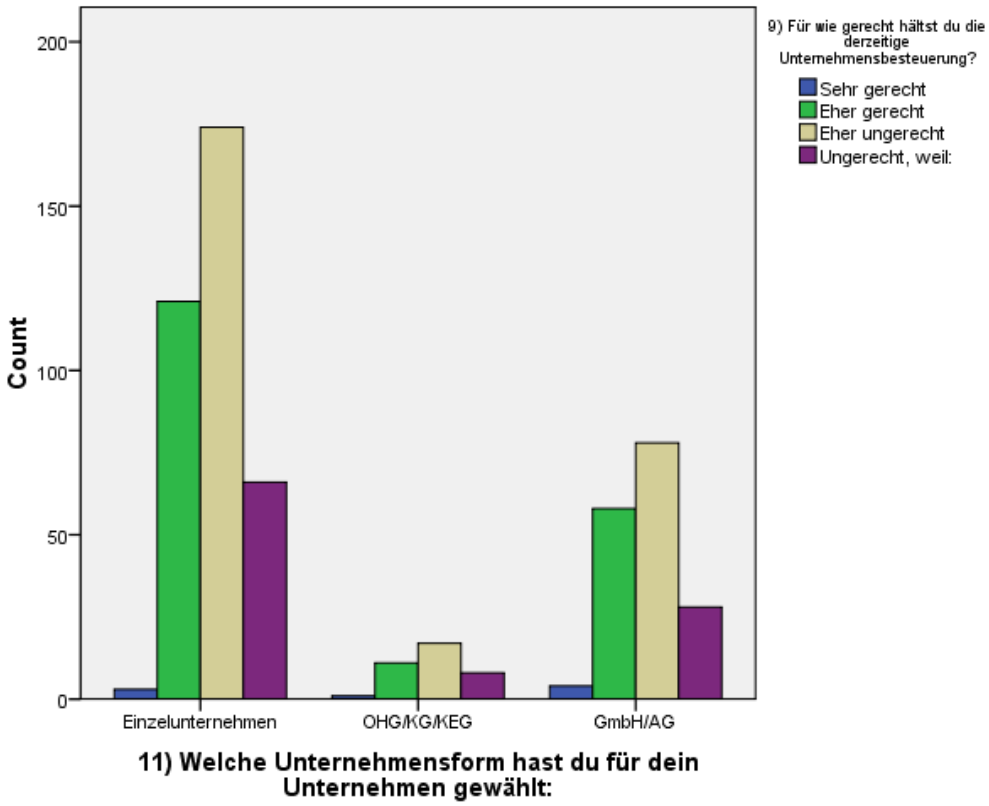
11) Welche Unternehmensform hast du für dein Unternehmen gewählt: * 9) Für wie gerecht hältst du die derzeitige Unternehmensbesteuerung?

Anzahl

		9) Für wie gerecht hältst du die derzeitige Unternehmensbesteuerung?				
		Sehr gerecht	Eher gerecht	Eher ungerecht	Ungerecht, weil:	Total
Unternehmens-form	Einzelunter-nehmen	3 (0,82%)	121 (33,24%)	174 (47,80%)	66 (18,13%)	364
	OHG/KG/KEG	1 (2,70%)	11 (29,73%)	17 (45,95%)	8 (21,62%)	37
	GmbH/AG	4 (2,38%)	58 (34,52%)	78 (46,43%)	28 (16,67%)	168
	Total	8	190	269	102	569

Quelle: *Eigene Berechnung*

Abbildung 53: Grafische Darstellung des Gerechtigkeitsempfindens nach Unternehmensform



Quelle: *Eigene Darstellung*

Es zeigt sich, dass das Gerechtigkeits- bzw. Ungerechtigkeitsempfinden keine signifikanten Unterschiede bei den Unternehmern unterschiedlicher Rechtsform zeigt. Die Unternehmer zeigen sich trotz unterschiedlicher Rechtsformen als äußerst homogene Gruppe und mit der derzeitigen Unternehmensbesteuerung sehr unzufrieden.

Die Begründungen der Personen, die die derzeitige Unternehmensbesteuerung in Österreich ungerecht finden, lassen sich nach Anzahl ähnlicher Nennungen in fünf Kategorien einteilen.

1. Ungerechtigkeit aufgrund der Wahl der Unternehmensrechtsform durch unterschiedlicher Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften
2. Benachteiligung der Unternehmer von Personengesellschaften, die nicht wie Angestellte einen 13. und 14. Monatsgehalt steuermindernd geltend machen können[216]
3. Zu hohe, zu viele Steuern mit einem schlechten Progressionssystem, dass den Durchschnittssteuersatz sehr früh sehr hoch anhebt.
4. Leistungsfeindlichkeit im System, der Spitzensteuersatz greift zu früh, Leistung wird nicht belohnt, sondern bestraft.
5. Kampf David gegen Goliath: Die KMU halten sich gegenüber großen Kapitalgesellschaften benachteiligt, weil sie nicht juristische Schlupflöcher und Steuererleichterungen wie Gruppenbesteuerung oder Parken des Unternehmensvermögens in Privatstiftungen anwenden können. Der Mittelstand trägt die größte Steuerlast.

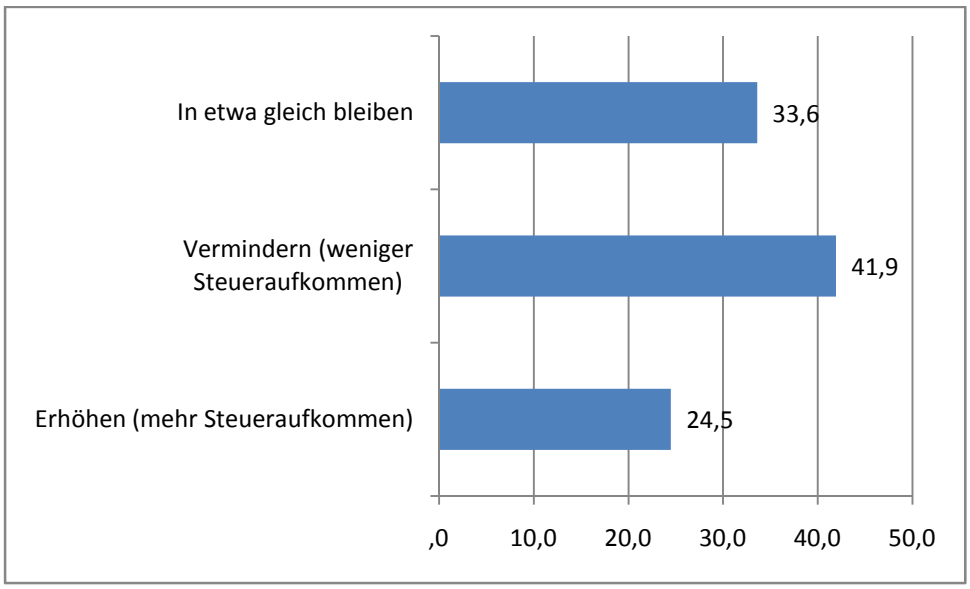
Außerdem wurden auch Forderungen an ein gerechtes Steuersystem formuliert. Z.B., dass die Gewinnbesteuerung von Gewinnen, die im Unternehmen bleiben, geringer anzusetzen ist um die Investitionstätigkeit zu stimulieren. Vor allem geht es den österreichischen Jungunternehmern von Personengesellschaften entweder um eine Angleichung an die Angestellten (v.a. im Fall der sozialen Absicherung, 13./14. Gehalt) bzw. eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung und damit eine Angleichung an den geltenden Körperschaftsteuersatz.

[216] Die Ungleichbehandlung wurde durch die Steuerreform 2009 mit der Erhöhung des Gewinnfreibetrags von 10 % auf 13 % für Unternehmer steuerlich gleichgestellt. Siehe dazu Kap. 6.2.2.

8.2.3. Flat Tax-Steuersystem für Personengesellschaften

Die Unternehmer, die eine Personengesellschaft leiten wurden daraufhin befragt, ob sie bei einer einheitlichen Besteuerung mit einem 25 %-igen Steuersatz mehr, weniger oder gleich viel Steueraufkommen in ihrem Unternehmen erwarten würden.

Abbildung 54: Für Personengesellschaften: Würde eine Einheitssteuer von 25% deiner Meinung nach die Steuerleistung deines Unternehmens... (n=384)



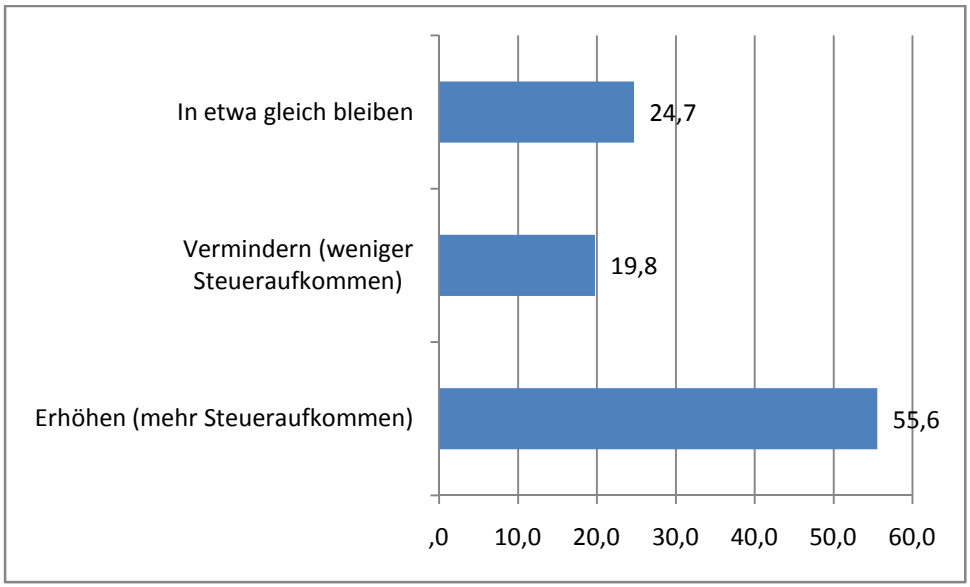
Quelle: *Eigene Darstellung*

Der Vergleich mit der Praxis zeigt, dass die Unternehmer ihre steuerliche Lage gut einschätzen können. Von den 244.275 Veranlagungsfällen aus dem Fallbeispiel 2004 liegen rund 150.000 (61 %) unter der Veranlagungssumme von ca. 30.000 Euro (s. Kapitel 7.3.1.). Das heißt, dass sie bei einer Versteuerung mittels des geltenden progressiven Steuertarifs steuerliche Vorteile haben. Tatsächlich geben rund 42 % an, dass die durch eine Besteuerung mit einem einheitlichen Steuersatz von 25 % weniger Steuern zu leisten hätten. Das entspricht auch der Realität, die Selbsteinschätzung der Unternehmer deckt sich mit der Praxis.

8.2.4. Progressives Steuersystem für Kapitalgesellschaften

Die Unternehmer, die eine Kapitalgesellschaft leiten, wurden gefragt, ob sich durch eine progressive Besteuerung ähnlich den geltenden Einkommensteuertarifen ihre Steuerlast erhöht, verringert oder gleich bleiben würde. Die Ergebnisse zeigt Abb. 55.

Abbildung 55: Für Kapitalgesellschaften: Würde eine progressive Unternehmensbeteuerung deiner Kapitalgesellschaft nach Vorbild der Einkommensbesteuerung deiner Meinung nach die Steuerleistung deines Unternehmens... (n=162)



Quelle: *Eigene Darstellung*

Aus dem Fallbeispiel ist ersichtlich, dass etwas mehr als die Hälfte der 58.937 Unternehmen, nämlich 33.152 (56,25 %) weniger als 20.000 Euro veranlagen und somit mit dem geltenden Einkommensteuertarif weniger Steueraufkommen hätten. Die Angaben zu „in etwa gleich bleiben“ und „vermindern“ machen in der empirischen Untersuchung allerdings nur 44,5 % aus. Im Großen und Ganzen können sich aber auch die Unternehmer von Kapitalgesellschaften selbst gut einschätzen.

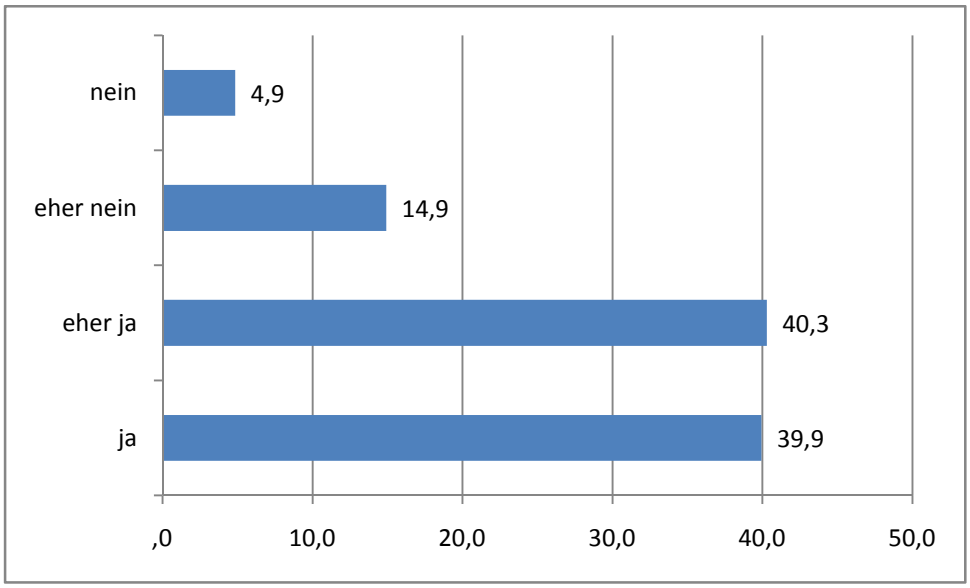
Aufgrund der leicht unterschiedlichen Selbsteinschätzung lässt sich jedoch schließen, dass der wahrgenommene Leidensdruck und die Auseinandersetzung der Unternehmer einer Personengesellschaft um einiges höher, als das der Unternehmer eine Kapitalgesellschaft ist.

8.2.5. Unternehmerische Aktivitäten bei geringerer Steuerbelastung

Um eine Prognose zu erstellen, was eine Steuererleichterung für Unternehmen in der Realwirtschaft für Folgen hätte, wurden die Unternehmer gefragt, welche unternehmerischen Aktivitäten sie bei geringerer Steuerbelastung setzen würden. Dabei waren die Antworten mit Mehrfachnennung sowohl vorgegeben, als auch als offene Frage formuliert. Die Frage lautet: Welche Aktivitäten würdest du bei geringerer Steuerbelastung deines Unternehmens bzw. weniger Steueraufkommen in deinem Unternehmen andenken:

Die Ergebnisse sind in den folgenden Abbildungen dargestellt.

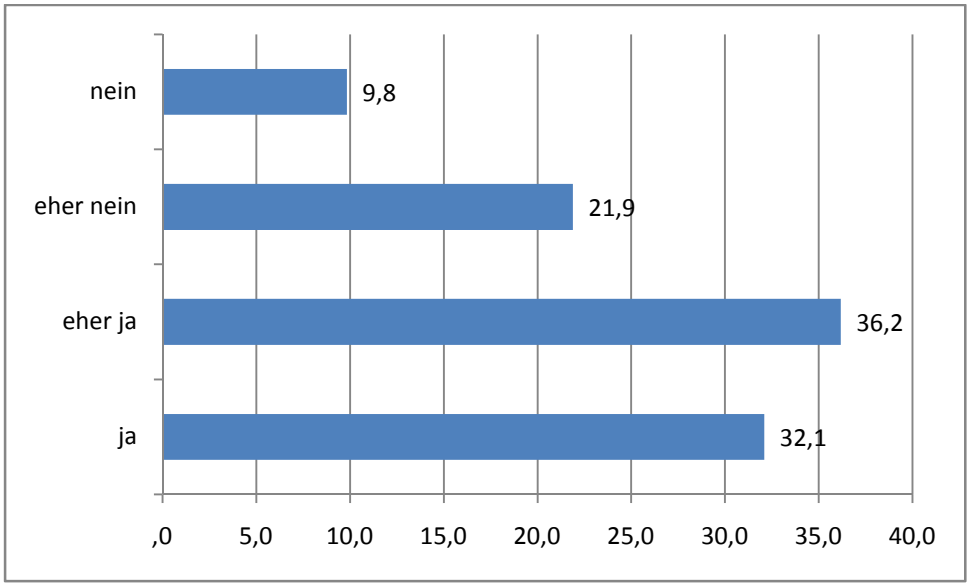
Abbildung 56: Größere Investitionen ins eigene Unternehmen (Betriebsmittel, Maschinen, etc.) (n=536)



Quelle: *Eigene Darstellung*

Bei geringerem Steueraufkommen würden etwas mehr als 80 % der befragten Unternehmer die zusätzlich zur Verfügung stehenden Mittel für Investitionen in die betriebseigene Infrastruktur investieren.

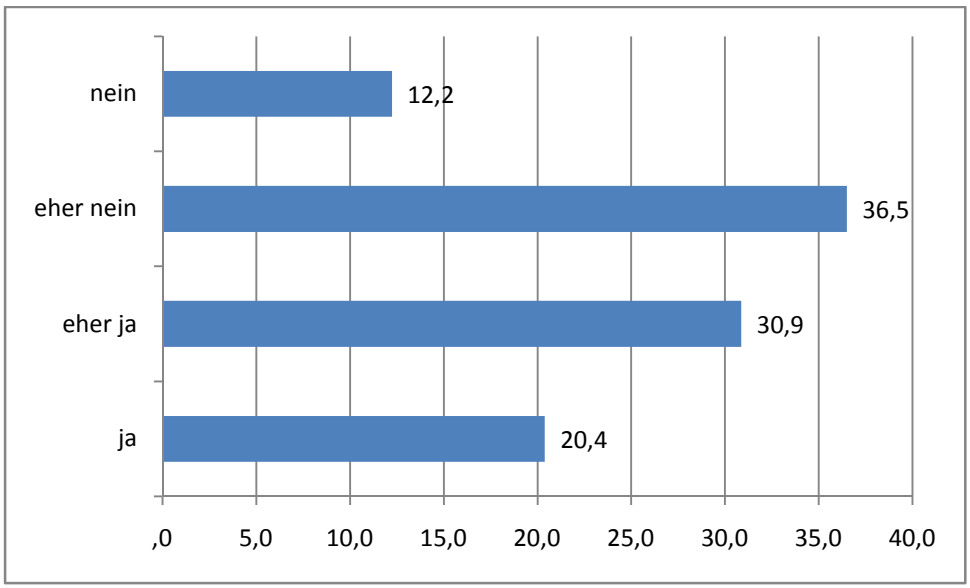
Abbildung 57: Einstellen von mehr Mitarbeitern (n=539)



Quelle: *Eigene Darstellung*

Etwas mehr als drei Viertel würde die im Unternehmen zusätzlich verfügbaren Mittel für die Einstellung von neuen Mitarbeitern verwenden.

Abbildung 58: Ausbezahlung eines höheren Unternehmerlohns (n=515)

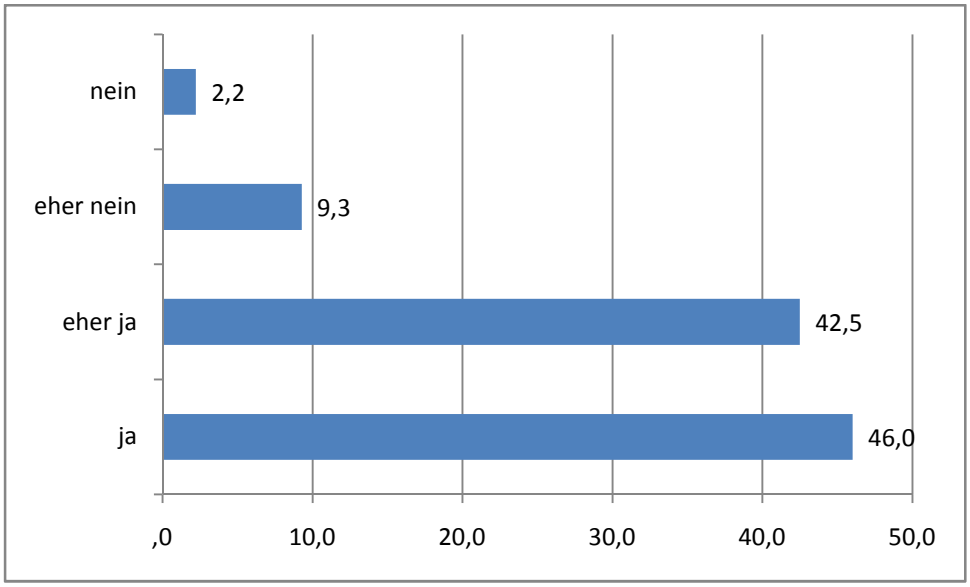


Quelle: *Eigene Darstellung*

Die Unternehmer halten sich bei der Ausbezahlung eines höheren Unternehmerlohns für sich selbst nobel zurück. Nur etwas mehr als die Hälfte würde das durch

Steuererleichterung mehr zur Verfügung stehende Geld in die eigene Tasche wirtschaften.

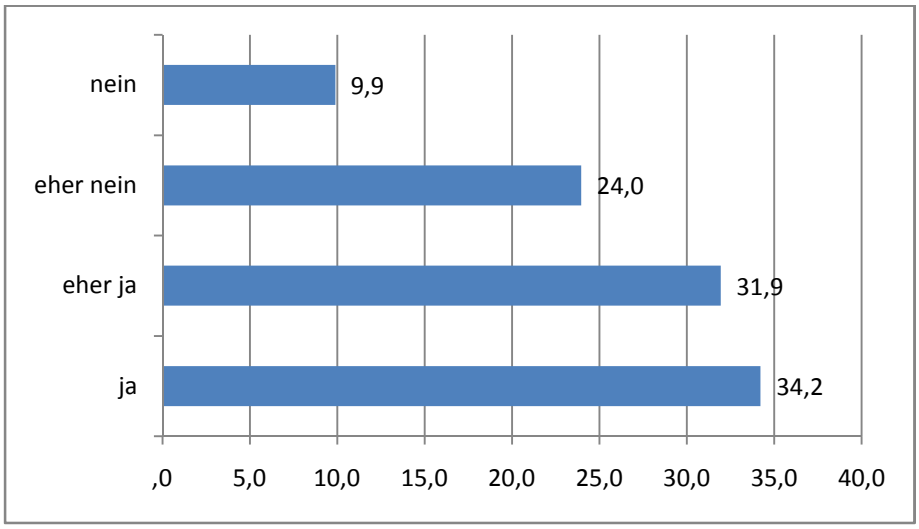
Abbildung 59: Erhöhung der Eigenkapitalquote (z.B.: Bildung von Rücklagen) (n=539)



Quelle: *Eigene Darstellung*

Eine von zahlreichen Wirtschaftsexperten geforderte Erhöhung der Eigenkapitalquote der österreichischen Unternehmen würde eine Senkung der Steuerbelastung begünstigen. Fast neun von zehn befragten Unternehmern würde eine Steuerbegünstigung für die Erhöhung der Eigenkapitalquote heranziehen.

Abbildung 60: Vordringen in neue Märkte (Export, Produktdifferenzierung, Erhöhung kreatives Potenzial,...) (n=526)



Quelle: *Eigene Darstellung*

Frisches Geld für die Erschließung neuer Märkte: Knapp zwei Drittel der befragten Unternehmer würden erspartes Steuergeld in die Erschließung neuer Märkte investieren.

Durch die offene Antwortmöglichkeit wurden weitere Verwendungsmöglichkeiten für zusätzlich zur Verfügung stehende Mittel im Unternehmen genannt:

- Mehr Investitionen in Marketing und Werbung für stärkeren Marktauftritt (9)
- Mitarbeiterfortbildung (8)
- Bessere Entlohnung der Mitarbeiter (3)
- Schulden zahlen (2)

Natürlich lassen sich aus den Angaben der Unternehmer keine stichfesten Prognosen ableiten, vor allem, weil die Unternehmensrealität im Einzelnen sehr unterschiedlich und individuell ist. Dennoch lassen die Ergebnisse Rückschlüsse zu, welchen Maßnahmen die Befragten bei einem Verbleib von mehr finanziellen Mitteln im Unternehmen setzen würden.

Ein Vergleich mittels Kreuztabellen zeigt außerdem, dass die geplanten Aktivitäten von Unternehmern einer Personengesellschaft sich von denen eines Unternehmers einer Kapitalgesellschaft nur punktuell unterscheiden.

In den Bereichen **stärkere Investitionen, Erhöhung der Eigenkapitalquote und der Erschließung neuer Märkte** liegen die Antworten der Unternehmer aus einer Personengesellschaft und einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich auseinander. Wenn es um die **Einstellung neuer Mitarbeiter** geht sagen allerdings rund 76 % der Unternehmer aus Kapitalgesellschaften ja bzw. eher ja zur Einstellung von neuen Mitarbeitern, bei den Unternehmern von Personengesellschaften hingegen lediglich 65 %. Bei der Frage nach einer **höheren Ausbezahlung eines Unternehmerlohnes** sind die Unternehmer aus Personengesellschaften mit rund 54 % ja bzw. eher ja den Unternehmern aus Kapitalgesellschaften (44 %) voraus. Eine Ursache ist sicher, dass der Unternehmensgewinn bei Personengesellschaften als der Teil des persönlichen Einkommens gesehen wird, während in Kapitalgesellschaften der

Unternehmer meistens durch ein laufendes Gehalt und die mit 25 % endbesteuerte Gewinnausschüttung mit KESt am Periodenende kalkuliert[217].

8.3. Spezielle Kritikpunkte aus Sicht der Unternehmer und der Bevölkerung

Ein deskriptiver Vergleich der Ergebnisse der beiden Untersuchungen und eine daraus abgeleitete Analyse stellt dem österreichischen Steuersystem kein gutes Zeugnis aus. Während die Bevölkerung vor allem die Höhe der Steuern kritisiert gehen die Unternehmer in die Tiefe und beschweren sich nicht nur über die Höhe, sondern auch die Menge an Steuern.

Die zunehmende Begünstigung des Kapitals vor der Arbeitskraft wird nicht nur von der Bevölkerung wahrgenommen, sondern entspricht auch der Entwicklung der letzten Jahre[218]. Bei den Unternehmern äußert sich dieser Protest vor allem darin, dass die Unternehmer von Personengesellschaften in den offenen Antwortkategorien auf die steuerliche Benachteiligung ihrer Unternehmensrechtsform gegenüber den Unternehmern von Kapitalgesellschaften hinweisen. Die Unternehmer von Personengesellschaften sehen ihr Unternehmensbesteuerungsmodell ambivalent: Einerseits fühlen sie sich im Vergleich zu den Kapitalgesellschaften nicht als „richtige Unternehmer“ behandelt, da sie wie unselbstständig Beschäftigte besteuert werden, andererseits fühlen sie sich aber nicht so behandelt wie unselbstständig Beschäftige. Auch mit allen steuerlichen Vorteilen, die damit einhergehen. Konkret heißt das für sie bislang keine Steuererleichterung durch die Sechstelregelung (13. und 14. Monatsgehalt). Die Regierung hat allerdings im Frühjahr 2009 beschlossen, die Sechstelbegünstigung im Rahmen einer Gewinnfreibetragserhöhung von 10 % auf 13 % auch für Unternehmer ab 2010 einzuführen[219].

In Bezug auf die Gerechtigkeit empfinden beide miteinander verglichenen Gruppen ein starkes Ungerechtigkeitsempfinden. Es herrscht die Meinung vor, dass es sich

[217] Kreuztabellen siehe Anhang
[218] vgl. die zunehmende Entlastung von Kapitalbesteuerung im Vergleich zur Arbeitsbesteuerung in Kap. 2.2.
[219] vgl. wko.at 2009 (c)

„die Großen“ schon richten und mit Steuerschlupflöchern und Steuererleichterungen belohnt werden. In der Realität und nach Berechnung der Steuerlastverteilung zeigt sich aber ein ganz anderes Bild: Die unteren Einkommensgruppen machen eine weitaus höhere Anzahl der Beitragszahler aus, ihr Beitrag zum gesamten Steueraufkommen hält sich aber sowohl bei den Personengesellschaften und im Speziellen bei den Kapitalgesellschaften in Grenzen. Dass viele Kapitalgesellschaften bzw. Leistungsträger ihr Vermögen bzw. Kapital in den umstrittenen Privatstiftungen parken ist angesichts der prozentuellen und vor allem nominellen Steuerbelastung aus der Theorie des „homo oeconomicus“ mehr als Verständlich.

Was dem Steuersystem fehlt sind unisono Leistungsanreize für höhere Einkommensbezieher. Ein Teil erhofft sich durch die Gestaltung des Systems mit einem einheitlichen Steuersatz mehr Gerechtigkeit und Ausgewogenheit. Die Bevölkerung möchte kein intransparentes Steuersystem, das durch unzählige Sonderregelungen für einzelne Bevölkerungsgruppen besteht. Dadurch kommt es ständig zu Trade-offs und einem inszenierten Ausspielen der betroffenen Bevölkerungsgruppen gegeneinander in der politischen Auseinandersetzung.

Und am Ende bleibt das Gefühl, dass das, was auf der einen Seite an Erleichterung kommt auf der anderen Seite wieder aus der Tasche gezogen wird. Durch neue Steuern, Abgaben oder höhere Gebühren.

9. Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen

Vorneweg: Der in dieser Arbeit angestellte Vergleich der Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften stellt eine stilistische Betrachtung dar, die die wesentlichen systemischen Unterschiede anzeigen soll. Zu unterschiedlich und mannigfaltig sind nationale Eigenheiten, Berechnungsgrundlagen, Regelungen für Frei- und Absetzbeträge sowie die Struktur der Volkswirtschaft, Politik und der mikroökonomischen Unternehmensstruktur. Die für das Praxisbeispiel getroffenen vereinfachten Annahmen der untersuchten Systeme machen jedoch einen globalen und umfassenden Vergleich möglich, der in Grundzügen Vor- und Nachteile für die Steuersubjekte aufzeigt und Aspekte zeigt, die in der zukünftigen Ausrichtung der österreichischen Steuerpolitik miteinbezogen werden können.

Im direkten Vergleich besitzt jedes der vier in dieser Arbeit untersuchten Steuersysteme gewisse Vor- und Nachteile.

Das **Österreichische System** punktet vor allem durch den niedrigen und einfachen einheitlichen Körperschaftsteuersatz. Bei der Gegenüberstellung mit infrastrukturell und aus Sicht der Lebensqualität vergleichbaren westlichen Ländern ist dieser für Kapitalgesellschaften äußerst attraktiv. Die Vorteile der Unternehmensbesteuerung der Personengesellschaften liegt in der Besteuerungsgruppe der Unternehmer mit einem jährlich zu veranlagenden Gewinn von unter 30.000 Euro, der durch die steuerfreie erste Progressionsstufe gewährleitstet ist. In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung erfüllen die beiden Unternehmensbesteuerungssysteme *fünf von zehn* Gerechtigkeitskriterien.

Das **Schweizer System** ist stark föderal auf mindestens drei Steuerhoheiten aufgeteilt und das Hauptsteueraufkommen liegt auf lokaler Ebene. Die Vorteile sind ein durch Steuerwettbewerb verursachtes hohes Angebot an Auswahlmöglichkeiten der Standortwahl, ein direkter Zugriff der Steuerhoheit, die auch die Aufwendungen tragen muss und durch die demokratischen Elemente eine Ausschaltung der willkürlichen Veränderung der Steuerpolitik. Bei der Besteuerung der

Personengesellschaften ist die Anwendung einer starken Steuerprogression in 100 Franken-Schritten als positiv anzumerken. Damit wird nahezu individuell auf die jeweilige Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte eingegangen. Nachteilig ist die Unübersichtlichkeit des Systems anzuführen. Ein kleines Land mit 26 Kantonen und mit Einbeziehung der mehreren tausend unterschiedlichen Gemeindesteuern führt zu Intransparenz, Ineffizienzen und lässt den Bürger nicht durch das gesamte System blicken. Der administrative Aufwand je Gemeinde in Steuersachen ist im Vergleich zu den anderen untersuchten Systemen enorm. Generell zeigt sich die Schweiz als fairer Steuerstandort, der in der progressiven Besteuerung der Unternehmen und unselbstständig Beschäftigten speziell auf den Mittelstand Rücksicht nimmt und dieser im Vergleich zu anderen Systemen weniger stark belastet wird. In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung erfüllen die beiden Unternehmensbesteuerungssysteme *viereinhalb von zehn* Gerechtigkeitskriterien.

Die **Slowakei** punktet in der Einfachheit und Transparenz des Steuersystems. Dieses ist für jeden verständlich und die Besteuerung der Unternehmen geschieht rechtsformneutral. Im Vergleich zu den anderen untersuchten Systemen ist lediglich anzumerken, dass die Steuereinnahmen des Staates sehr gering sind. In der Praxis werden dadurch die Verbrauchssteuern angehoben, dadurch werden die vordergründig erzielten Kostenvorteile der geringeren direkten Steuern auf indirektem Weg wieder wettgemacht. In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung erfüllen die beiden Unternehmensbesteuerungssysteme *fünf von zehn* Gerechtigkeitskriterien.

Das **US-amerikanische System** hat als einziges untersuchtes System bei der Körperschaftsbesteuerung auf Bundesebene ein progressives System im Einsatz. Dieses ist durch zahlreiche progressionsstufen geprägt, die den Durchschnittssteuersatz nahe an den Grenzsteuersatz heranführen. Interessant erschient, dass leistungsstärkere Gruppen durch zwei degressive Steuersätze „belohnt“ werden. Auf der einen Seite senkt dies den Durchschnittssteuersatz, auf der anderen Seite gibt es deutliche Leistungsanreize, das Gefühl der Steuerohnmacht zu überwinden. In der Besteuerungsform der Personengesellschaften zeigt sich eine auffallend hohe durchschnittliche

Steuerbelastung, die aber auf weiten Teilen bei Einkommen unter 25.000 Euro viel sanfter zugreift, als dies die slowakische Flat-Tax Modell tut. In Bezug auf die Gerechtigkeitsuntersuchung erfüllen die beiden Unternehmensbesteuerungssysteme *viereinhalb von zehn* Gerechtigkeitskriterien.

In Bezug auf die Frage, welches Steuersystem das gerechteste sei, ist die Antwort ambivalent. Anhand der Untersuchung der unterschiedlich ausgeprägten Steuersysteme wurde festgestellt, dass jedes System gewisse Kriterien der untersuchten Gerechtigkeitstheorien in unterschiedlichen Ausprägungen mehr oder weniger erfüllt. In den eigenen Modellrechnungen wurde eine Wertung hinsichtlich der realen Anwendbarkeit eines gerechten Systems Rücksicht genommen, daher wurde der Ansatz der vollkommenen Gleichheit als Gerechtigkeit nicht weiterverfolgt. In der Realität beziehen sich die meisten Steuersysteme entlang des Leistungsfähigkeitsprinzips und dieser Ansatz wird in der politischen Debatte oftmals als einziger herangezogen. Mit diesen Untersuchungen soll ein Beitrag geleistet werden, die Diskussion über ein gerechtes Steuersystem auf eine breitere Basis zu stellen. Die Ansätze von Rawls werden im Sozialstaat bereits berücksichtigt, dennoch darf sich die Diskussion bei der Gestaltung der Umverteilung nicht ausschließlich auf die unteren Schichten beziehen. Verfolgenswert wäre auch der Ansatz Nozick`s, sofern – aus Sicht des Sozialstaats – bei der Entlastung der obersten Schichten Bedingungen an steuerliche Erleichterungen geknüpft wären. Aufgabe der Politik muss es also sein, diesen Ziel-Ziel Konflikt zu lösen, damit nicht ein ständiger Trade-Off zwischen Oben und Unten stattfindet, bei dem der breite Mittelbau unberücksichtigt bleibt. Mit den beiden Modellrechnungen wurde in Ansätzen gezeigt, dass bei einem konstanten Wirtschaftswachstum auch annähernd aufkommensneutrale Umgestaltungen möglich sind.

Dass eine Umgestaltung eines Systems nicht ohne den Rückhalt der Gesellschaft und der Betroffenen stattfinden kann, wurde ebenfalls in der durchgeführten Studie gezeigt. Die empirische Untersuchung unter den österreichischen jungen Unternehmen zeigt, dass die Zufriedenheit in Bezug auf Gleichheit und Gerechtigkeit in einem argen Missverhältnis liegt. Besonders Unternehmer aus Personengesellschaften fühlen sich durch die hohe Steuerlast erdrückt und

attestieren dem österreichischen System eine gewisse Leistungsfeindlichkeit. Diese Einstellung bestätigt auch die quantitativ und qualitativ durchgeführte Studie unter der österreichischen Bevölkerung.

Der Standort Österreich punktet im internationalen Vergleich mit vielen anderen Standortfaktoren. Seitens der Politik sollte nicht ausschließlich an einzelnen Zahnrädern des Steuersystems geschraubt werden und das als alleinige Maßnahme zur Attraktivierung der österreichischen Volkswirtschaft angesehen werden.

Das österreichische Steuersystem ist eines der wichtigsten „Liebkinder" der Politik, weil dadurch maßgeblich die ideologische Vorstellung einer Gesellschaftsordnung durchgesetzt und gesteuert werden kann. Die Interessenvertretungen aller gesellschaftlichen Gruppen gehen im eigenen Interesse davon aus, dass durch die „Einstellung" einzelner für die vertretene Gruppe relevanter Räder, individuelle Vorteile erreicht werden können. Das ist aber zu kurz gegriffen, da aufgrund einzelner Maßnahmen Folgeeffekte im Gesamtsystem entstehen. Die Wirtschaft verlangt eine geringerer Steuerbelastung der Unternehmensgewinne, die Arbeitnehmervertreter eine geringere Besteuerung des Faktors Arbeit und eine stärkere Belastung des Faktors Kapital. Dass es bei Änderungen im System immer einzelfallbezogene „Gewinner" und „Verlierer" gibt, wurde in den selbst angestellten Modellrechnungen gezeigt. Dass Steuerveränderungen selten aus der Gesamtsicht aller Bevölkerungsgruppen gemacht werden, zeichnet die verantwortlichen Politiker nicht aus. Es wird nach dem Motto „Jetzt machen wir was für Familien", „Jetzt entlasten wir die Unternehmer" vorgegangen, ohne darüber nachzudenken, dass die geförderten Gruppen nicht ohnehin die sind, die über Umwege ihre eigene Entlastung finanzieren. Hinzu kommt eine oft nur in Legislaturperioden begrenzte Sichtweise der handelnden Akteure und das Bestreben, Stimmungsmaximierung zu betreiben.

Wie in dieser Arbeit gezeigt, verhalten sich Steuererhöhungen bzw. die Aufnahme von Schulden generationenübergreifend gesehen (unter gewissen Bedingungen[220]) aufkommensneutral. Belastungen in zukünftige Generationen zu verschieben ist aber populär, denn der durchschnittliche uninteressierte Steuerzahler (Bürger) erkennt die

[220] vgl. Kap. 3.2.

Folgewirkungen von der vermehrten Aufnahme von Staatsschulden für die zukünftigen Generationen nicht. Bisher werden aber Impulse vermisst, die diesen Weitblick auch spüren lassen. Als letzte tiefgreifende und weitreichende Entscheidung der letzten Jahre kann maximal die Senkung der Körperschaftsteuer und die damit aus den Nachbarländern beobachtbare Unternehmensansiedelungen – speziell aus Deutschland – beobachtet werden.

Vor diesem Hintergrund wird das österreichische Steuersystem laufend modifiziert. Ab wann man bei einer „Steuerreform" von einer Reform sprechen kann ist nicht eindeutig geregelt. Das österreichische Steuersystem wird in kurzen Abständen „reformiert". Dabei werden oft nur auf kurzfristige fiskalische Maßnahmen bedacht genommen (Stichwort: Umsatzsteuervorauszahlung im Jahr 2002, Anpassung der Einkommensteuertarife 2009, die der kalten Progression entgegenwirken soll ohne aber tatsächlich eine realwirtschaftliche Erleichterung der Einkommen durch die immens angestiegene Inflation seit der letzten Adaptierung 2005 zu bringen).

Eine Diskussion über die **Neugestaltung eines nationalen Steuersystems** kann nie isoliert geführt werden, sondern muss auf die Umstände der benachbarten Staaten und Wirtschaftsregionen Rücksicht nehmen. Ein Nationalstaat steht – ob gewollt oder nicht – immer im Wettbewerb zu den Nachbarländern. Die Diskussion über die Einführung einer einheitlichen, rechtsformneutralen Einkommens- und Unternehmensbesteuerung (Flat-Tax) wird, ausgehend von der Entwicklung der Slowakei im Jahr 2004, Westeuropa bei den Überlegungen zur Reform der Steuersysteme weiter verfolgen. Als erstes westliches Land hat Griechenland angedacht, eine 25 %-ige Flat-Tax einzuführen. Die Diskussion machte auch im deutschen Wahlkampf 2005 nicht halt, als Steuerexperte Paul Kirchhoff in seinen Reformplänen für Deutschland eine Flat-Tax vorschlug. Die deutsche Bundeskanzlerin Angela Merkel meinte sogar, dass das slowakische Steuersystem-Projekt „[...] ein Segen für uns [ist], dass man jetzt mal gucken kann, wie sich eine solche Reform auswirkt [...]"[221].

Fest steht zu diesem Zeitpunkt jedenfalls, dass die Totalreform des Slowakischen Steuersystems einen erheblichen Anstieg an konsumorientierten Steuern zur Folge

[221] Schwarz 2005, S. 6

hatte bzw. bereits vorausging. Das führte zu einer drastischen Erhöhung der Verbrauchssteuern und damit zu einer zunehmenden Belastung vor allem kleiner und mittlerer Einkommensbezieher. Für den **Wirtschaftsstandort** Slowakei ist das Steuersystem alleine nicht das ausschlaggebende Kriterium, in aufwändigen Bewertungsverfahren zu Unternehmensansiedelungen spielt es aber eine wichtige Rolle. Viele Kostenvorteile für Unternehmen, die sich in der Slowakei ansiedeln, beruhen nicht ausschließlich auf der günstigen Unternehmensbesteuerung sondern zum Großteil auch auf finanziellen Vorteilen durch die geringen Kosten des Faktors Arbeit. Ein attraktives Unternehmensbesteuerungsmodell ist ein wichtiger Mosaikstein in der Gesamtbetrachtung des Wirtschaftsstandorts. Aber das für die Eigentümer angenehmste Steuermodell nützt nichts, wenn am Standort keine Infrastruktur, Arbeitskräfte oder ein adäquater Absatzmarkt vorhanden sind. Die Wirtschaftskammer Österreich und andere Interessenvertretungen, wie die Österreichische Hoteliervereinigung oder die Industriellenvereinigung sehen in diesem Zusammenhang für die Standortattraktivität Österreichs in den nächsten Jahre vor allem einen Nachteil hinsichtlich einem zu erwartenden Mangel an qualifizierten Arbeitskräften. Jüngste Studien sehen speziell im österreichischen IT-Sektor einen eklatanten Mangel an ausreichend ausgebildeten Fachkräften. In rund 40 % der IT-Unternehmen wird bereits jetzt ein Mangel an richtig ausgebildeten Fachkräften gesehen[222]. Dieser Umstand kann negative Effekte auf Unternehmensgründungen im Inland und Unternehmensansiedelungen aus dem Ausland zur Folge haben.

Die **Harmonisierung der europäischen Steuersysteme** wird durch zwei wesentliche Faktoren erschwert und wird dadurch immer unrealistischer: Erstens, hat derzeit jedes Mitgliedsland im Großen und Ganzen eine gewisse Freiheit in der Gestaltung des eigenen Steuersystems und damit die Möglichkeit, das eigene Land durch ein attraktives Unternehmenssteuermodell für Investoren attraktiv zu machen. Damit entfernen sich die europäischen System immer mehr voneinander, anstatt sie zusammenwachsen. Es ist zwar ein Trend in Richtung mehr indirekte Besteuerung erkennbar, in eine einheitliche Richtung entwickeln sich die Systeme dennoch nicht. Zweitens wird eben durch die Entwicklung des eigenen, individuellen Steuersystems

[222] vgl. Metis 2008

eine Harmonisierungsanstrengung immer schwerer, da Steuersysteme ihre Besonderheiten entwickeln wollen und diese im noch vorherrschenden internationalen Wettbewerb nicht einfach aufgeben werden. Mit der Einführung von Flat-Tax Systemen in vielen Ländern Osteuropas geht eine fiskalische Trennung durch den Kontinent, die eine Annäherung in naher Zukunft so gut wie unmöglich macht. Um dieses Problem der Unüberschaubarkeit und Grenzenlosigkeit in der Ausgestaltung der nationalen Systeme in den Griff zu bekommen, ist a la longue die Europäische Union gefordert, entweder verbindliche Steuerkorridore zu bilden, die den Staaten weniger Einfluss auf die nationale Gestaltung geben, oder im Extremfall sogar andenken, die EU mit einer obersten Steuerhoheit auszustatten, um ihren Gestaltungseinfluss auch direkt wahrnehmen zu können. Damit wird eine Situation wie in den USA hergestellt, mit einer (für Europa) internationalen Steuerhoheit durch die EU und einer Zubilligung an die Mitgliedsländer, ihr lokales Steuersystem ähnlich wie die Bundesstaaten der USA zu gestalten.

Einige theoretische – exemplarisch in diese Arbeit in Kapitel 6. vorgestellte – Modelle haben noch keine ausreichende Praxiserfahrung, um ausreichende makroökonomische Rückschlüsse ziehen zu können. Ein großes Manko von Steuersystemen ist generell die Kurzlebigkeit gewisser Maßnahmen, die oftmals aus ideologischen und nicht aus rationalen Überlegungen heraus getroffen werden. Anstatt Maßnahmen wirken zu lassen und nur behutsam anzupassen wird oftmals radikal an Steuersätzen, Ausnahmeregelungen etc. hin und her gedreht. Das macht ein und dasselbe Steuersystem über die Jahre gesehen schwer vergleichbar. Eine Maßnahme hat nicht eine Auswirkung, sondern führt mehr oder weniger zu einem Umdenkprozess der Steuersubjekte. Als Beispiel sei die Senkung der Körperschaftsteuer von 34 % auf 25 % im Jahr 2005 angeführt. Die Anzahl an Unternehmensumgründungen von Personen- zu Kapitalgesellschaften erlebte in den folgenden Jahren einen Höhepunkt, dessen Spitze noch nicht abzusehen ist. Ebenso nahm die Unternehmensform „Kapitalgesellschaft“ bei einer konstant bleibenden Anzahl an Unternehmensneugründungen seit 2005 um 10 % zu[223].

[223] Vgl. http://wko.at/statistik/jahrbuch/ng-rf.pdf

Ein Steuersystem sollte nicht ständig und beliebig aus rationalen, einfachen, (objektiv) fairen und effizienten Gesichtspunkten geändert werden. Denn langfristig verfolgt ein Steuersystem auch immer einen erzieherischen Effekt. Daher können die einmal „Erzogenen“ nicht von heute auf morgen „umerzogen“ werden, das braucht eine bestimmte Zeit. Der auch in dieser Arbeit nicht dezidiert angesprochene psychologische Faktor ist bei etwaigen Systemumstellungen nicht zu vernachlässigen.

Das Österreichische Steuersystem ist ein klassisches Abbild der seit Jahrzehnten herrschenden politischen Vorgehensweise. Aber: Die momentan eingeschlagene Richtung geht klar in eine Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und verfolgt eine sanfte Reduktion der Einkommensbesteuerung. Eine radikale Änderung zugunsten eines neuen, zukunftsweisenden Systems ist nicht zu erwarten, ständig stattfindende Modifikationen werden auch in naher Zukunft das österreichische „Flickwerk“ Steuersystem begleiten.

Ob das Modell der Flat Tax in Österreich tatsächlich Kosteneinsparungen durch eine schlankere Verwaltung derart hoch sind, um die dadurch wegfallenden Einnahmen des Staates aufzufangen, bedarf einer genaueren Analyse, die über die globalen Vergleich in dieser Arbeit hinausgehen.

Der im Sommer 2008 beschlossene Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer, erleichtert aus Unternehmenssicht vielen Unternehmen – vor allem vor dem Hintergrund von 50.000 anstehenden Betriebsübergaben bis 2010 – die Nachfolge. Aus dem Reigen der kurz dargestellten Eigenheiten der Steuersysteme der Länder sowie der Cash Flow orientierten und lebenszeitlich orientierten Systeme lassen sich nach der Untersuchung für Österreich in Tab. 65 folgender Schluss und Empfehlungen, ob gewisse Maßnahmen weiter zu verfolgen sind, ziehen:

Tabelle 65: Maßnahmen für das österreichische Steuersystem

Untersuchte Maßnahme	in Ö weiter-verfolgen	Begründung
Staffelung des Körperschafts-steuersatzes nach Gewinnhöhe (USA)[224]	nein	Der einheitliche Körperschaftsteuersatz trägt zu Transparenz und Einfachheit bei. Die Vielzahl der österreichischen Personengesellschaften, die umgegründet haben und nun als Kapitalgesellschaften firmieren, benötigen Konstanz. Der Standort wurde für ausländische Kapitalgesellschaften wesentlich attraktiver. Eine Umstellung der Körperschaftsbesteuerung macht nur Sinn, wenn die Reformierung die Unternehmen als Ganzes beinhaltet. Durch die immer einfacher werdende Gründung einer Kapitalgesellschaft verschwinden Unternehmensgegenstände von Personen- und Kapitalgesellschaften immer mehr und können nicht voneinander losgelöst betrachtet werden.
Flat-Tax (ähnlich Slowakei)[225]	nein	Auch, wenn viele Argumente für die Vereinfachung des Steuersystems – speziell für die Haushaltsseite – sprechen, so ist eine Gleichheitssteuer in Österreich keine probate Alternative. Eine Anhebung der Verbrauchssteuern und eine Reduktion der Steuerlast für Kleinst- bzw. Großverdiener entlasten nicht den Mittelbau. Das funktionierende soziale System in Österreich basiert auf dem breiten Mittelbau. Eine Flat-Tax trägt in Österreich vor allem zur Vermögensvermehrung bzw. -verschonung einer kleinen besser verdienenden Gruppe bei. Eine weitere Vereinfachung der Progressionsstufen und eine damit einhergehende Entlastung des Mittelbaus macht unter bestimmten Gesichtspunkten mehr Sinn.

[224] USA, vgl. Kap. 6.4.
[225] Slowakei, vgl. Kap. 6.3.

		In Österreich käme es zu einem massiven Einbruch der Einnahme der direkten Steuern und würde gleichzeitig dazu führen andere Verbrauchssteuern erhöhen zu müssen, die mit ihren einheitlichen Steuersätzen die Durchschnittliche Steuerbelastung der unteren Einkommen stärker belasten würden.
Domizilgesellschaften bzw. gemischte Gesellschaften (Schweiz)[226]	ja	Mit der Gruppenbesteuerung wurde ein erster Schritt in die aus standortpolitischer Sicht richtige Richtung der Attraktivierung der internationalen Unternehmensbesteuerung in Österreich gesetzt. Österreich sieht sich selbst gerne als Hub nach Osteuropa. Eine Steuerbegünstigung von Unternehmen, die hauptsächlich ihre Osteuropazentrale in Österreich errichten, würde dieser Unternehmensform eine spezielle zusätzliche österreichische Note geben.
mehrere Steuerhoheiten (Schweiz, USA)[227]	Aus föderaler und Wettbewerbssicht: Ja Aus Einfachheitsüberlegungen: Nein	Österreich ist eines der am zentralistischsten organisierten Steuersysteme. Eine Ausdehnung der Steuerhoheit auf mehrere Träger auf Landes- bzw. Gemeindeebene, trägt nicht zur Transparenz und zur Einfachheit des Systems bei. Allerdings wird durch die Übernahme von Steuerhoheitsaufgeben der Bundesländer föderale Eigenständigkeit erreicht und den Bundesländern die Möglichkeit gegeben, ihre spezifische Wirtschafts- und Gesellschaftsstruktur besser zu fördern und zu gestalten. Der Finanzausgleich findet derzeit hinter verschlossenen Türen statt und führt zu politisch motivierten Entscheidungen. Die Positionen, die nicht durch fixe Beitragsregelungen geordnet sind, werden hart umkämpft und führen zu Ineffizienzen nach dem Motto „ich

[226] Schweiz, vgl. Kap. 6.5.
[227] Schweiz, USA; vgl. Kap. 6.4., 6.5.

		bekomme mehr als du“. Hinzu kommt: Die Bundesländer befinden sich in der Rolle eines Bittstellers und haben keine Möglichkeit ihr Bundesland finanziell autonom zu verwalten. Generell funktionieren die Finanzausgleichsverhandlungen aber aus der sozialpartnerschaftlichen Tradition in Österreich gut und bedürfen höchstens einer Adaption hin zu mehr Automatismen und der Ausschließung der Fehlerquelle Verhandlungsgeschick. Ein innerösterreichischer Steuerwettbewerb wäre in Zeiten der Globalisierung und der steuerlichen Wettbewerbssituation mit den Nachbarländern nicht förderlich. Österreich als klein strukturierte Wirtschaftsnation bietet den Investoren eine im ganzen Bundesgebiet einheitliche Unternehmensbeteuerung an.
Steuererklärung selber machen (Schweiz, USA)[228]	ja	Schon alleine aus dem Gedanken, dass der Staatsbürger mehr in die Abläufe des Staates involviert und eingebunden werden sollen und der Bewusstmachung, welche Kosten für das soziale System anfallen, sollte eine Steuererklärung nicht nur auf fakultativer Basis wie bisher, sondern verpflichtend durchgeführt werden. Im Vergleich zu Staaten mit mehreren Steuerhoheiten wäre die Durchführung einer selbstständigen Veranlagung sogar einfacher.
Cash Flow orientierte Systeme[229]	nein	Der Standort Österreich ist als Versuchskaninchen für Experimente einer völlig neuen Art der Unternehmensbesteuerung, die sich in der Praxis noch nicht bewährt hat, schlecht geeignet. Unternehmen

[228] Schweiz, USA; vgl. Kap. 6.4., 6.5.
[229] s. Kap. 6.7.

		benötigen Konstanz und langfristige Sicherheit. Die Einbeziehung des finanzwirtschaftlichen Sektors in die Bemessungsgrundlage stellt in Österreich ein großes Problem dar. Ein Anstieg an Steuerschlupflöchern, Hinterziehung und ein verstärktes Maß an Kontrollkosten auf staatlicher Seite wären eine Folge. Außerdem sind bei auf Cash Flow Rechnung basierenden Systemen Administration, Verständlichkeit und Transparenz schwer umzusetzen.
Zinsbereinigte Systeme[230]	interessant, aber schwer umzusetzen	Alleine der Gedanke, das Kapital so selten wie möglich zu besteuern ist ein interessanter Ansatz und könnte auf einen breiten gesellschaftlichen Konsens stoßen. Die Sonderstellung von Investitionen wirkt sich positiv auf die Investitionsfreudigkeit aus. Dagegen spricht der hohe administrative Aufwand. Je komplexer Steuersysteme werden, desto eher gibt es Schlupflöcher. Eine lückenlose Administration ist dabei schwer sicherzustellen.
Degressive Elemente (USA)[231]	ja	Es gibt sie ohne Zweifel: Die Leistungsträger der Gesellschaft, die mit ihrem Steueraufkommen den wesentlichsten Anteil an der direkten Besteuerung in Österreich leisten. Die Untersuchung hat gezeigt, dass sich Unternehmer ein System mit mehr Leistungsanreizen wünschen. Diese müssen auch den Beitrag des einzelnen Unternehmens zum Steueraufkommen würdigen, daher ist eine Abflachung des Durchschnittssteuersatzes ab gewissen Einkommensgrenzen wünschenswert.

[230] s. Kap. 6.7.
[231] USA, vgl. Kap. 6.5.

		Eine attraktive Gestaltung der oberen Steuerklassen hat mit Sicherheit einen Rückgang an künstlich geschaffenen Privatstiftungen und Finanzkonstrukten zur Folge, da der Aufwand für die einmalige günstigerer Versteuerung gegenüber der Verwaltung des Stiftungsvermögens geringer wird.
Mitsprache bei der Steuergestaltung (Schweiz)[232]	ja	Das Volk in Prozesse des Staates einzubinden erhöht nicht nur das Interesse, sondern überträgt dem Souverän auch mehr Verantwortung. Interessant wäre auch zu verfolgen, ob nicht im Zuge von Wahlen über einen Teil der Mittelverwendung mit abgestimmt werden könnte.

Quelle: Eigene Darstellung

Abschließend lässt sich feststellen, dass alle untersuchten Modelle und Maßnahmen aus anderen Systemen in Österreich kurzfristig schwer bis gar nicht umsetzbar sind. Eine grundlegende Änderung des Besteuerungssystems müsste in jedem Fall eine mehrjährige Evaluations- und Vorlaufphase vorausgehen. Eine ernst gemeinte Diskussion über die Implementierung eines neuen Steuersystems müsste außerdem auf breiter gesellschaftlicher Basis diskutiert werden und mit einer großen politischen Mehrheit umgesetzt werden. Bis dahin bleibt dem Gesetzgeber kaum eine andere Möglichkeit, als den bestehenden Corpus weiterhin mit kosmetischen Operationen attraktiv für die Menschen (Unternehmer und unselbstständig Beschäftigte) in dem Land und Investoren aus dem In- und Ausland zu halten.

Eine abschließende Anregung zum Umgang mit dem Thema Steuern in Österreich: Dringend zu empfehlen ist der Politik eine breit angelegte Aufklärungskampagne der Bevölkerung, was mit den eingenommenen Steuergeldern passiert. Für welche Staatsaufgaben sie herangezogen werden, wie welches Geld umverteilt wird und wie der Einzelne – auch wenn er sich keine direkte Gegenleistung erwarten darf – von der hohen Steuerlast in Österreich profitiert. Darüberhinaus benötigt es Aufklärung, welche Einkommensgruppen den „Löwenanteil“ am Steueraufkommen in Österreich

[232] Schweiz, vgl. Kap. 6.4.

leisten. Folgt man den Darstellungen der Steuerlastverteilung mittels Lorenzkurve und Gini-Koeffizient, dann bleibt über, dass die Steuerlast zwischen hohen Einkommensbeziehern und niedrigen Einkommensbeziehern bereits jetzt stark umverteilend wirkt. Den Österreichern fehlt größtenteils das Bewusstsein, welche Leistungen der Staat mit dem hart verdienten Geld welcher Beitragszahlergruppen finanziert. Aber eines wissen die Österreicher ganz bestimmt: Mit ihrem Steuergeld werden immer nur andere Personen außer sie selbst unterstützt

10. Literatur und Quellenverzeichnis

1) Bücher, Zeitschriften, Sammelbände

Ackermann, Bruce / Alscott, Anne (1999): The Stakeholder Society. New Haven

Bach, Stefan (2002): Steuerpolitik in Europa zwischen Wettbewerb und Harmonisierung : Perspektiven nationaler und europäischer Steuerpolitik in der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion. Bonn

Barro, Robert J. (1974): Are government bonds net wealth? In: Journal of Political Economy, Nr. 82 (6), 1095-117

Bea, Franz-Xaver / Friedl, Birgit / Schweitzer, Marcell (1997): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Auflage. Stuttgart

Brosius, Felix (2003): Internationaler Steuerwettbewerb und Koordination der Steuersysteme. Frankfurt am Main

Brown, E. Cary (1948): Business-income taxation and investment incentives. In: Metzler, L.A. (Hrsg.): Income, Employment, and Public Policy, Essays in Honor of Alvin H. Hansen, S. 300-316. New York

Buchanan, James M. (1976): Barro on the Ricardian Equivalence Theorem. In: Journal of Political Economy, Nr. 84 (2), 337-42

Creedy, John (2001): Taxation and Economic Behaviour. Cheltenham

Dümler, Holger (2000): Steuersysteme im Standortwettbewerb. Bayreuth

Dworkin, Ronald (1977): Taking rights seriosly? Cambridge, Massachusetts

Eichler, Daniel (2001): Armut, Gerechtigkeit und soziale Grundsicherung. Wiesbaden

Enste, Dominik H. / Hardege Stefan (2007): Regulierung und Schattenwirtschaft. In: IW-Trends – Vierteljahresschrift zur empirischen Wirtschaftsforschung aus dem Institut der deutschen Wirtschaftsforschung Köln, 34. Jahrgang, Heft 1/2007.

Esser, Klaus (1990): Standortfaktor Unternehmensbesteuerung. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF) 1990, S.157-192

Europäische Kommission (1992): Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung. Luxemburg

Feldstein, Martin (1976): Perceived Wealth in Bonds and Social Security: A Comment. In: Journal of Political Economy, Nr. 84 (2), 331-6

FFS (2003): Forum Finanzplatz Schweiz: Die Schweiz und ihr Finanzplatz. Zürich

Fuest, Clemens (2005): Flat Rate Tax – Vor- und Nachteile eines Systems mit einheitlichem Steuersatz. In: Die Volkswirtschaft. Das Magazin für Wirtschaftspolitik. Nr. 5/2005

Fuest, Winfried (2006): Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb. Köln.

Hagel, Joachim (1993): Effizienz und Gerechtigkeit. Baden-Baden

Hall, Robert Ernest / Rabushka, Alvin (1998): Flat Tax: Das Steuermodell der Zukunft. Wien

Hayek, Friedrich August von (1971): Die Verfassung der Freiheit. Tübingen

Helmstädter, Ernst (2002): Verteilungsgerechtigkeit als Leistungsgerechtigkeit. In: Held*, Martin et al.* (2002) Hrsg.: Normative und institutionelle Grundfragen der Ökonomik. Marburg

Hennerkes, Brun-Hagen (1995): Einfluß von Unternehmensrecht und Unternehmenssteuern auf Standortentscheidungen. In: Gassert, Herbert / Horváth, Péter (1995): Den Standort richtig wählen. Stuttgart

Höfler, Michael (2005): Branding und Positionierung von Nationalstaaten am Beispiel Österreichs. Wien.

Homburg, Stefan (2003): Allgemeine Steuerlehre. München

Kanduth-Kristen, Sabine (2007): Rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung. Wien

Kersting, Wolfgang (2000): Theorien der sozialen Gerechtigkeit. Stuttgart

Korobko, Michael (2007): Flat Tax – Eine ökonomische Alternative. Berlin.

Korpi, Walter / Palme, Joakim (1998): The Paradox of redistribution And Strategic in of Equality: Welfare state Institutions, Inequality and Poverty in the Western Countries. In: American Sociological Review, Nr. 63, S. 661-687

Kruschwitz, Lutz / Husmann, Sven / Schneider, Dirk (2002): Investitionsneutrale Steuersysteme vor dem Hintergrund der Kontroverse um Einkommen oder Konsum als

geeignete Steuerbemessungsgrundlage. In: Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin, Nr. 2002/16

Losinger, Anton (1994): Gerechte Vermögensverteilung. Das Modell Oswald von Nell-Breunings. Zürich

METIS (2004, Hrsg.): Österreich 2050 – Visionen und Werte für Österreichs Zukunft. Wien

Metis (2008): IT-Arbeitsmarkt Österreich 2008. [Studie]

Michel, Matthias (2002):Besteuerung natürlicher Personen in der Schweiz. In: Wagner, Jürgen (Hrsg.): Steuerstandort Schweiz. Stuttgart, München

Mikula, Gerold (2002): Gerecht und ungerecht: Eine Skizze der sozialpsychologischen Gerechtigkeitsforschung. In: Held, Martin et al. (Hrsg.): Normative und institutionelle Grundfragen der Ökonomik, Marburg.

Moore, David (2005): Slovakia's 2004 Tax and Welfare Reforms. o.S.

Nagel, Thomas (1986): The View from Nowhere. New York

Nagel, Thomas (1991): Die Grenzen der Objektivität, Philosophische Vorlesungen. Stuttgart

Nowotny, Ewald (1996): Der öffentliche Sektor. Wien

Nowotny, Ewald (1999): Der öffentliche Sektor. Wien

Van Parijs, Philippe (1995): Real Freedom for All. Oxford

Peter, Waltraut (2006): Die arbeitsmarkt- und sozialpolitischen Reformen in der Slowakischen Republik. In: IW-Trends – Vierteljahresschrift zur empirischen Wirtschaftsforschung aus dem Institut der deutschen Wirtschaft Köln, 33. Jahrgang, Heft 2/2006

Piller, Siegfried (1997): Überlegungen zu einer Cash-Flow Steuer im Rahmen der österreichischen Unternehmensbesteuerung. Dissertation. Wien

Rawls, John (1975): Eine Theorie der Gerechtigkeit (*Original*: A Theory of Justice, 1971). Frankfurt am Main

Ricardo, David (1821): Grundsätze der Volkswirtschaft und Besteuerung. In: *Waentig, Heinrich* (1923): Sammlung sozialwissenschaftlicher Meister. Jena.

Rohrer, Matthias (1997): Das Schweizer Steuersystem. In: Bolanz, Max / Reinhart, Matthias: Der Schweizer Steuerratgeber. Wien

Rose, Manfred (1991): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems. Berlin

Rose, Manfred (1998): Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen. In: *Krause-Jung, Gerold* (Hrsg.): Steuersysteme der Zukunft. Berlin

Rowley, Charles K. (2002): The Economics of Budget Deficits. Cornwall

Sachs, Jeffrey (1995): Makroökonomik in globaler Sicht. Oldenbourg

Samuelson, Paul A. / Nordhaus, William D. (1992): Economics. 14. Auflage. New York

Schenk, Martin (2001): Und raus bist du! Soziale und räumliche Ausgrenzung. Wien

Schenk, Monika (2002): Effiziente Steuersysteme und internationaler Steuerwettbewerb. Frankfurt am Main

Scherf, Wolfgang (2007): Öffentliche Verschuldung. Gießen

Schlicht, Ekkehart (1984): Plädoyer für eine Konsumsteuer. In: Wirtschaftsdienst Nr. VII / 1984, S. 323-328

Schneider, Friedrich (2006): Sinkende Schattenwirtschaft in Österreich: Fluch oder Segen? IN: Public Observer - Zeitschrift für sozialwissenschaftliche Analysen und Regionalforschung. Nr. 28

Schwarz, Karl-Peter (2005): Die Revolution der Steuersysteme in Osteuropa. In: Frankfurter Allgemeine Zeitung. 26.01.2005, S. 5

Sen, Amartya (1978): Rawls versus Bentham. Eine axiomatische Untersuchung des reinen Verteilungsproblems. In: Höffe, Otfried (1978) Hrsg.: Über John Rawls` Theorie der Gerechtigkeit, S. 283f. Frankfurt

Sigloch, Jochen (2001): Die Unternehmensbesteuerung – Reformstand und Reformbedarf. In: Sollner, Fritz / Wilfert, Arno, Hrsg.: Die Zukunft des Sozial- und Steuerstaates. Heidelberg
Statistisches Bundesamt (1999): Fachserie 14, Reihe 4.

Sturn, Richard (2002): Steuergerechtigkeit und Leistungsfähigkeitsprinzip. In: Held, Martin et al (2002): Normative und institutionelle Grundfragen der Ökonomik. Marburg

Thiele, Clemens (1997): Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht. Wien

Wacker, Wilhelm (1994): Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung. München

Wagner, Franz (1998): Konsumorientierte Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung – Stand und Perspektiven ihrer Realisierbarkeit in Österreich. In: ÖStZ, Nr. 16 / 1998, S. 402-414

Weise, Peter (2002): Effizienz versus Gerechtigkeit. In: *Held, Martin et al.* (2002), Hrsg.: Normative und institutionelle Grundfragen der Ökonomik. Marburg

WKO (2003): Österreich und seine Nachbarländer, Zahlen und Fakten im Vergleich. Wien

Wohlfahrt, Gerhard (2001): Umverteilungswirkungen und „Treffsicherheit" des öffentlichen Sektors in Österreich. In: „Stelzer-Orthofer Christine (Hrsg.): Zwischen Welfare und Workfare. Soziale Leistungen in Diskussion. Linz.

Wolan, Michael (2005): Zur Irrelevanz der Staatsverschuldung bei verzerrenden Steuern. Köln

Zachar, Dusan (2006): The 2004 tax reform in Slovakia. Wien.

Zimmermann, Horst / Henke, Klaus-Dirk (1994): Finanzwissenschaft. 7. Auflage. München

2. Internetquellen

A/N Group (2008): Corporate and Individual Tax Rates. http://www.smbiz.com/sbrl001.html [20.11.2008]

Amt für Wirtschaft und Arbeit Zürich (2003): Steuerliche Besonderheiten der einzelnen Unternehmensformen. http://gruenden.ch/fileadmin/user_upload/dateien/weitere_Themen/uebersichtSteuern.pdf [20.08.2008]

Arbeiterkammer (2008): Wirtschafts- und Sozialstatistisches Taschenbuch 2008. *http://statistik.arbeiterkammer.at/seite_324.htm [10.10.2008]*

Balogh, Laszlo / Meyer, Dietmar (o.J.): Gerechtes und/oder effizientes Steuersystem in einer Transformationsökonomie mit wachsendem Einkommen.

http://www.andrassyuni.hu/deutsch/admin/data/00000004/_fix/00000000/_fix/00000006/_subpage/files/_0011gerechtesundeffizientes.pdf [13.1.2007]

Baumann, Andreas (2003): Das schweizerische Steuersystem und seine Vorzüge. In: CH-D Wirtschaft. 9/2003 http://www.stbka.org/formularcenter/Das%20schweizerische%20Steuersystem.pdf#search=%22schweizer%20steuersystem%22 [03.09.2006]

Bessard, Pierre (2008): Die Illusion der Unternehmensbesteuerung. http://www.libinst.ch/publikationen/LI-Briefing-UnternBesteuer-d.pdf [23.12.2008]

BMF (2005): Erfolgreiche Budgetpolitik. Steuereinnahmenentwicklung. http://activepaper.tele.net/vntipps/Steuereinnahmen.pdf [7.1.2007]

BMF (2007): Steuern. http://www.bmf.gv.at/Steuern_start.htm [7.1.2007]

BMSK (o.J.): Vermögensbildung und Reichtum in Österreich,. http://www.bmsk.gv.at/cms/site/attachments/9/2/3/CH0338/CMS1064227005975/11_reichtum.pdf [8.1.2008]

Brühler Kommission (1999): Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 30.4.1999 http://www.gmbhr.de/frueher/10_99/unternehmenssteuer.htm [20.7.2009]

Das Steuerbuch 2006 (2006): Tipps für die Arbeitnehmerveranlagung 2005 für LohnsteuerzahlerInnen. www.bmf.gv.at/Publikationen/Downloads/BroschrenundRatgeber/Steuerbuch06_deutsch_web_1.pdf [16.09.2006]

DBG (2007): Tarife für die direkte Bundessteuer. http://www.steueramt.zh.ch/html/steuerfuesse/tarif_DBS.pdf [28.12.2007]

Derrer, Michael (2003): Die Slowakei als Tiger Mitteleuropas? In: Übrigens Mitteleuropa. http://www.unifr.ch/ieo/praxistransfert/presse/MEP_Slowakei_June03.pdf#search=%22die%20slowakei%20als%20tiger%20mitteleuropas%22 [11.09.2006]

Die Presse (2008) http://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/72945/index.do [10.06.2008]

Die Presse (2008) (b): Flucht in die Körperschaftsteuer http://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/72945/index.do [26.04.2008]

http://dor.wa.gov (2008): Income Tax, http://dor.wa.gov/content/FindTaxesAndRates/IncomeTax/ [06.11.2008]

Eberhartinger, Eva / Hirschler, Klaus (2005): Die neue Gruppenbesteuerung im Körperschaftsteuergesetz. www.alumni.at/cont/news_fachartikel_detail.aspx?article=333 [13.09.2006]

www.europa.eu (2007): Vertrag von Maastricht über die Europäische Union. http://europa.eu/scadplus/treaties/maastricht_de.htm [12.7.2007]

Europäische Kommission (2006): Structures of the taxation systems in the European Union , http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-06-001/EN/KS-DU-06-001-EN.PDF [17.09.2006]

EUR-Lex (2002): Empfehlung der Kommission für die Grundzüge der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft im Jahr 2002. http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52002DC0191:DE:HTML *[20.06.2009]*

Feld, Lars P. / Schneider, Friedrich (o.J.): Zum Wandel des föderalistischen Aufgaben-, Ausgaben- und Finanzierungsspektrums: Österreich und die Schweiz im Vergleich. http://www.economics.uni-linz.ac.at/Schneider.Kompendium.PDF#search=%22%22leviathan%20regierung%22%22 [03.11.2006]

Feld, Lars P. / Kirchgässner, Gebhardt (2001): Steuerwettbewerb oder Steuerharmonisierung? Theoretische und empirische Überlegungen am Beispiel der Schweiz. In: Neue Zürcher Zeitung 27.01.2001, S. 103

Fischermann, Thomas (2003): Armes Amerika. In: Die Zeit online http://zeus.zeit.de/text/2003/34/Steuer-Wahn_USA [14.09.2006]

Grasser, Karl-Heinz (2006): Pressekonferenz BM Karl-Heinz Grasser, Staatssekretär Alfred Finz, Reformüberlegungen. www.bmf.gv.at/Pressecenter/Archiv/2006/PK_15.09.06_HBM_Teil2.pdf [20.09.2006]

www.greaterzuricharea.ch (2006): Steuersystem, http://www.greaterzuricharea.ch/content/03/03_005de.asp?spv=1 [05.09.2006]

Handelsblatt (2007): Schweiz kippt degressives Steuermodell. http://www.handelsblatt.com/finanzen/steuerrecht/schweiz-kippt-degressives-steuermodell;1278790 [08.07.2007]

http://irs.gov (2008): 2007 Federal Tax Rate Schedules, http://www.irs.gov/formspubs/article/0,,id=164272,00.html [10.10.2008]

www.nachrichten.ch (2006): Klage gegen Steuersystem. In: Nachrichten.ch: 22.05.2006 http://www.nachrichten.ch/detail/242351.htm [05.09.2006]

NZZ am Sonntag (2005): Obwalden ist kein Einzelfall. In: Neue Zürcher Zeitung Online: 18.12.2005 http://www.nzz.ch/2005/12/18/il/articleDF7P9.html [05.09.2006]

www.steuersystem.de (2006): Steuertheoretische Grundlagen. www.steuersystem.de [06.09.2006]

Schneider, Christoph M. (2003): Wirtschaftsstandort Österreich : Von gut zu besser [WWW], http://wko.at/wp/extra/standort_analyse/w_standort/Wirtschaftsstandort_AUT_2003_07.pdf [Stand: 02.09.2006]

Schneider, Friedrich / Osterkamp, Rigmar (2000): Schattenwirtschaft in Deutschland und Europa. In: ifo Schnelldienst. http://www.economics.uni-linz.ac.at/Schneider/OsterkampSD-Schattenwirtschaft.PDF#search=%22vergleich%20schattenwirtschaft%20in%20europa%22 [11.09.2006]

Seniorenbund (2006): Die neuen Richtsätze und veränderlichen Grenzwerte. http://www.ab5zig.at/information/pension/pens.richtsaetze.htm#hoechstbemessungsgrundlage [30.09.2006]

Sommer, Rainer (2009): Niedrige Steuern für Reiche führen nicht zu Wirtschaftswachstum. http://www.heise.de/tp/r4/artikel/30/30778/1.html [20.09.2009]

Sozialversicherung (2007): Beitragsgruppen, Beitragssätze. Beitragsgruppenschema -2006 http://www.sozialversicherung.at/esvapps/page/page.jsp?p_pageid=110&p_menuid=507&p_id=5&pub_id=1148 [10.1.2007]

Statistik I (2008): Körperschaftsteuerstatistik 2004 – Hauptergebnisse http://www.statistik.at/web_de/static/hauptergebnisse_2004_nach_stufen_des_zu_versteuernden_einkommens_bundeslae_022059.pdf [20.12.2008]

Statistik II (2007): Integrierte Statistik der Lohn- und Einkommensteuer 2004, http://www.statistik.at/dynamic/wcmsprod/idcplg?IdcService=GET_NATIVE_FILE&dID=50900&dDocName=024784 [20.12.2008]

Statistik III (2009): Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Hauptgrößen. http://www.statistik.at/web_de/statistiken/volkswirtschaftliche_gesamtrechnungen/bruttoinlandsprodukt_und_hauptaggregate/jahresdaten/019505.html [14.08.2009]

Steueramt (2008): Berechnung der Steuerrückstellung. http://www.steueramt.zh.ch/cgi-stcalc/st-form-jp-strueck.cgi [20.12.2008]

Stevens, Lonnie K. (2008)*:* Income Inequality, Net Investment, and the U.S. Capital Stock: Is There an Equity-Efficiency Tradeoff? http://ssrn.com/abstract=1322067 [05.09.2009]

Süddeutsche (2006): Sieg für den Reform-Dämpfer. In: sueddeutsche.de, 18.06.2006, www.sueddeutsche.de/ausland/artikel/438/78360/ [11.09.2006]

http/tax.state.nm.us (2008): Personal income tax rates for year 2005, http://www.tax.state.nm.us/forms/year08/pitrates_2005_2008.pdf [01.11.2008]

Taxadmin (2008): RANGE OF STATE CORPORATE INCOME TAX RATES *http://www.taxadmin.org/fta/rate/corp_inc.html [01.12.2008]*

Taxadmin (b) (2008): STATE INDIVIDUAL INCOME TAXES. *http://www.taxadmin.org/fta/rate/ind_inc.html [30.11.2008]*

Trenkwalder, Verena / Zöchling, Hans (2004): Gruppenbesteuerung. Ein aktueller Überblick. www.kpmg.at/de/files/gruppenbesteuerung.pdf [13.09.2006]

US Department of the Treasury (2005): Historical Debt Outstanding 1950 – 2005. www.publicdebt.treas.gov/opd/opdhisto4.htm [13.09.2006]

Vernunft Schweiz (2005): Das Steuersystem der Schweiz. http://www.vernunft-schweiz.ch/docs/steuersystem_schweiz.pdf [12.08.2008]

Vontobel, Werner (2006): Steuerwettbewerb kostet uns 4 Milliarden Euro. In: Blick online [05.09.2006] http://www.blick.ch/news/wirtschaft/vontobel/artikel37659

wien.at (2008): Richtsätze der sozialen Wohlfahrt 2008. http://hilfe.wien.gv.at/content/de/10/InstitutionDetail.do?it_1=2100151&senseid=1259 [11.06.2008]

http://wko.at (2008): Österreich in der EU-27, Ein statistischer Wirtschaftsvergleich. http://wko.at/statistik [10.09.2008]

wko.at (a) (2008): Daten zum Thema Wirtschaftskammermitglieder. http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=357337&DstID=17 [21.10.2008]

http://wko.at (2009) (a) Österreich in der Europäischen Union: http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=357357&DstID=0&BrID=44 [20.03.2009]

http://wko.at (2009) (b) Benchmarkindikatoren EU/Österreich: http://wko.at/statistik/Extranet/bench/detail.htm [20.03.2009]

http://wko.at (2009) (c): Ende der Diskriminierung für Selbständige bei 13./14. ist wichtige Ermutigung in schwierigen Zeiten http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=466900&DstID=0 [11.03.2009]

http://wko.at (2009) (d): KMU-Daten für Österreich: Beschäftigte nach Sparten. http://wko.at/Statistik/Extranet/KMU/WKO-BeschStatSparten.pdf [20.09.2009]

Wörterbuch der Sozialpolitik (2007): Utilitarismus. http://www.socialinfo.ch/cgi-bin/dicopossode/show.cfm?id=701 [6.1.2007]

11. Anhang

Anhang 1: RANGE OF STATE CORPORATE INCOME TAX RATES

FTA Home Page> Tax Rate Tables>

RANGE OF STATE CORPORATE INCOME TAX RATES

(For tax year 2008 -- as of January 1, 2008)

State	Tax Rates	Tax Brackets	# of Brackets	Bank Tax Rates	Federal Tax Deductible
ALABAMA	6.5	----Flat Rate----	1	6.5	*
ALASKA	1.0 - 9.4	10,000 90,000	10	1.0 - 9.4	
ARIZONA	6.968 (b)	----Flat Rate----	1	6.968 (b)	
ARKANSAS	1.0 - 6.5	3,000 100,000	6	1.0 - 6.5	
CALIFORNIA	8.84 (c)	----Flat Rate----	1	10.84 (c)	
COLORADO	4.63	----Flat Rate----	1	4.63	
CONNECTICUT	7.5 (d)	----Flat Rate----	1	7.5 (d)	
DELAWARE	8.7	----Flat Rate----	1	8.7-1.7 (e)	
FLORIDA	5.5 (f)	----Flat Rate----	1	5.5 (f)	
GEORGIA	6.0	----Flat Rate----	1	6.0	
HAWAII	4.4 - 6.4 (g)	25,000 100,000	3	7.92 (g)	
IDAHO	7.6 (h)	----Flat Rate----	1	7.6 (h)	
ILLINOIS	7.3 (i)	----Flat Rate----	1	7.3 (i)	
INDIANA	8.5	----Flat Rate----	1	8.5	
IOWA	6.0 - 12.0	25,000 250,000	4	5.0	* (k)
KANSAS	4.0 (l)	----Flat Rate----	1	2.25 (l)	
KENTUCKY	4.0 - 6.0 (m)	50,000 100,000	3	--- (a)	
LOUISIANA	4.0 - 8.0	25,000 200,000	5	--- (a)	*
MAINE	3.5 - 8.93 (n)	25,000 250,000	4	1.0	
MARYLAND	8.3	----Flat Rate----	1	8.3	
MASSACHUSETTS	9.5 (o)	----Flat Rate----	1	10.5 (o)	
MICHIGAN	4.95 (p)	----Flat Rate----	1	-- (a)	
MINNESOTA	9.8 (q)	----Flat Rate----	1	9.8 (q)	
MISSISSIPPI	3.0 - 5.0	5,000 10,000	3	3.0 - 5.0	
MISSOURI	6.25	----Flat Rate----	1	7.0	* (k)
MONTANA	6.75 (r)	----Flat Rate----	1	6.75 (r)	
NEBRASKA	5.58 - 7.81	50,000	2	--- (a)	
NEW HAMPSHIRE	8.5 (s)	----Flat Rate----	1	8.5 (s)	
NEW JERSEY	9.0 (t)	----Flat Rate----	1	9.0 (t)	
NEW MEXICO	4.8 - 7.6	500,000 1 million	3	4.8 - 7.6	
NEW YORK	7.5 (u)	----Flat Rate----	1	7.5 (u)	
NORTH CAROLINA	6.9	----Flat Rate----	1	6.9 (v)	
NORTH DAKOTA	2.6 - 6.5	3,000 30,000	5	7.0 (b)	*
OHIO	5.1 - 8.5 (w)	50,000	2	--- (w)	
OKLAHOMA	6.0	----Flat Rate----	1	6.0	
OREGON	6.6 (b)	----Flat Rate----	1	6.6 (b)	
PENNSYLVANIA	9.99	----Flat Rate----	1	--- (a)	
RHODE ISLAND	9.0 (b)	----Flat Rate----	1	9.0 (x)	
SOUTH CAROLINA	5.0	----Flat Rate----	1	4.5 (y)	
SOUTH DAKOTA	---			6.0-0.25% (b)	
TENNESSEE	6.5	----Flat Rate----	1	6.5	
TEXAS	(z)			(z)	
UTAH	5.0 (b)	----Flat Rate----		5.0 (b)	
VERMONT (b)	6.0 - 8.5	10,000 250,000	3	--- (a)	
VIRGINIA	6.0	----Flat Rate----	1	6.0 (aa)	
WEST VIRGINIA	8.5	----Flat Rate----	1	8.5	
WISCONSIN	7.9	----Flat Rate----	1	7.9	
DIST. OF COLUMBIA	9.975 (bb)	----Flat Rate----		9.975 (bb)	

Source: Compiled by FTA from various sources
Note: Nevada, Washington, and Wyoming do not have state corporate income taxes.

(a) Rates listed include the corporate tax rate applied to financial institutions or excise taxes based on income. Some states have other taxes based upon the value of deposits or shares.
(b) Minimum tax is $50 in Arizona, $50 in North Dakota (banks), $10 in Oregon, $500 in Rhode Island, $500 per location in South Dakota (banks), $100 in Utah, $250 in Vermont.
(c) Minimum tax is $800. The tax rate on S-Corporations is 1.5% (3.5% for banks).
(d) Or 3.1 mills per dollar of capital stock and surplus (maximum tax $1 million) or $250.
(e) The marginal rate decreases over 4 brackets ranging from $20 to $650 million in taxable income. Building and loan associations are taxed at a flat 8.7%.
(f) Or 3.3% Alternative Minimum Tax. An exemption of $5,000 is allowed.
(g) Capital gains are taxed at 4%. There is also an alternative tax of 0.5% of gross annual sales.
(h) Minimum tax is $20. An additional tax of $10 is imposed on each return.
(i) Includes a 2.5% personal property replacement tax.
(k) Fifty percent of the federal income tax is deductible.
(l) Plus a surtax of 3.35% (2.125% for banks) on taxable income in excess of $50,000 ($25,000).
(m) Minimum tax of $175. Or, an annual Limited Liability Tax for all corporations with over $3 million in gross receipts.
(n) Or the Maine Alternative Minimum Tax.
(o) Rate includes a 14% surtax, as does the following: an additional tax of $2.60 per $1,000 on taxable tangible property (or net worth allocable to state, for intangible property corporations); minimum tax of $456.
(p) The New Michigan Bussines Tax. First $45,000 of tax base exempt. Plus, 0.8% of modified gross receipts (receipts less purchases from other firms) on receipts of $350,000 or more. A surcharge of 21.99% applies.
(q) Plus a 5.8% tax on any Alternative Minimum Taxable Income over the base tax.
(r) A 7% tax on taxpayers using water's edge combination. Minimum tax is $50.
(s) Plus a 0.75 percent tax on the enterprise base (total compensation, interest and dividends paid) for businesses with gross income over $150,000 or base over $75,000. Business profits tax is imposed on both corporations and unincorporated associations with gross income over $50,000.
(t) The rate reported in the table is the corporation business franchise tax rate. Corporations with net income under $100,000 are taxed at 7.5%. Corporations with net income under $50,000 are taxed at 6.5%. A 4% surtax applies through July 1, 2009. The minimum tax is $500. An Alternative Minimum Assessment based on Gross Receipts applies if greater than corporate franchise tax. Banking and financial corporations are subject to the franchise tax.
(u) Or 1.78 mills per dollar of capital (up to $350,000); or a 1.5% alternative minimum tax; or a minimum tax of $1,500 to $100 depending on payroll size; if any of these is greater than the tax computed on net income. Small corporations with income under $290,000 are subject to lower rates of tax on net income. An additional tax of 0.9 mills per dollar of subsidiary capital is imposed on corporations. For banks, the alternative bases of tax are 3% of alternative net income; or up to 1/50th mill of taxable assets; or a minimum tax of $250.
(v) Financial institutions are also subject to a tax equal to $30 per one million in assets.
(w) Rates shown are for the Franchise tax, which is being phased out through 2010. Current rates apply to 40% of the liability, or 40% of 4 mills time the value of the taxpayer's issued and outstanding share of stock with a maximum payment of $150,000; or $50 to $1,000 minimum tax, depending on worldwide gross receipts. The Commercial Activity Tax (CAT) equals $150 for gross receipts between $150,000 and $1 million, plus 0.26% of gross receipts over $1 million. The CAT applies to 60% of receipts through March 31, and 80% for the remainder of the year. Banks will pay the Franchise tax. An additional litter tax is imposed equal to 0.11% on the first $50,000 of taxable income, 0.22% on income over $50,000; or 0.14 mills on net worth.
(x) For banks, the alternative tax is $2.50 per $10,000 of capital stock ($100 minimum).
(y) Savings and Loans are taxed at a 6% rate.
(z) Texas imposes a Franchise Tax, known as the margin tax. It is imposed at 1.0% (0.5% for retail or wholesale entities) of gross revenues over $300,000, with a variable discount allowed for businesses with revenues between $300,000 to $900,000.
(aa) State and national banks subject to the state's franchise tax on net capital is exempt from the income tax.
(bb) Minimum tax is $100. Includes surtax.

Anhang 2: STATE INDIVIDUAL INCOME TAXES

FTA Home Page> Tax Rate Tables>

STATE INDIVIDUAL INCOME TAXES

(Tax rates for tax year 2008 -- as of January 1, 2008)

State	---Tax Rates--- Low	High	# of Brackets	--Income Brackets-- Low	High	---Personal Exemption--- Single	Married	Child.	Federal Tax Ded.
ALABAMA	2.0	5.0	3	500 (b)	3,000 (b)	1,500	3,000	300	*
ALASKA	No State Income Tax								
ARIZONA	2.59	4.54	5	10,000 (b)	150,000 (b)	2,100	4,200	2,300	
ARKANSAS (a)	1.0	7.0 (e)	6	3,699 (b)	31,000 (b)	23 (c)	46 (c)	23 (c)	
CALIFORNIA (a)	1.0	9.3 (w)	6	6,827 (b)	44,815 (b)	94 (c)	188 (c)	294 (c)	
COLORADO	4.63		1	-----Flat rate-----		----------None----------			
CONNECTICUT	3.0	5.0	2	10,000 (b)	10,000 (b)	12,750 (f)	24,500 (f)	0	
DELAWARE	2.2	5.95	6	5,000	60,000	110 (c)	220 (c)	110 (c)	
FLORIDA	No State Income Tax								
GEORGIA	1.0	6.0	6	750 (g)	7,000 (g)	2,700	5,400	3,000	
HAWAII	1.4	8.25	9	2,400 (b)	48,000 (b)	1,040	2,080	1,040	
IDAHO (a)	1.6	7.8	8	1,237 (h)	24,736 (h)	3,500 (d)	7,000 (d)	3,500 (d)	
ILLINOIS	3.0		1	-----Flat rate-----		2,000	4,000	2,000	
INDIANA	3.4		1	-----Flat rate-----		1,000	2,000	1,000	
IOWA (a)	0.36	8.98	9	1,379	62,055	40 (c)	80 (c)	40 (c)	*
KANSAS	3.5	6.45	3	15,000 (b)	30,000 (b)	2,250	4,500	2,250	
KENTUCKY	2.0	6.0	6	3,000	75,000	20 (c)	40 (c)	20 (c)	
LOUISIANA	2.0	6.0	3	12,500 (b)	25,000 (b)	4,500 (i)	9,000 (i)	1,000 (i)	*
MAINE (a)	2.0	8.5	4	4,849 (b)	19,450 (b)	2,850	5,700	2,850	
MARYLAND	2.0	5.5	7	1,000	500,000	2,400	4,800	2,400	
MASSACHUSETTS (a)	5.3		1	-----Flat rate-----		4,125	8,250	1,000	
MICHIGAN (a)	4.35		1	-----Flat rate-----		3,300	6,600	3,300	
MINNESOTA (a)	5.35	7.85	3	21,800 (j)	71,591 (j)	3,500 (d)	7,000 (d)	3,500 (d)	
MISSISSIPPI	3.0	5.0	3	5,000	10,000	6,000	12,000	1,500	
MISSOURI	1.5	6.0	10	1,000	9,000	2,100	4,200	1,200	* (r)
MONTANA (a)	1.0	6.9	7	2,500	14,900	2,040	4,080	2,040	* (r)
NEBRASKA (a)	2.56	6.84	4	2,400 (k)	27,001 (k)	113 (c)	226 (c)	113 (c)	
NEVADA	No State Income Tax								
NEW HAMPSHIRE	State Income Tax is Limited to Dividends and Interest Income Only.								
NEW JERSEY	1.4	8.97	6	20,000 (l)	500,000 (l)	1,000	2,000	1,500	
NEW MEXICO	1.7	5.3	4	5,500 (m)	16,000 (m)	3,500 (d)	7,000 (d)	3,500 (d)	
NEW YORK	4.0	6.85	5	8,000 (b)	20,000 (b)	0	0	1,000	
NORTH CAROLINA (n)	6.0	7.75	3	12,750 (n)	60,000 (n)	2,000	4,000	2,000	
NORTH DAKOTA (a)	2.1	5.54 (o)	5	31,850 (o)	349,701 (o)	3,500 (d)	7,000 (d)	3,500 (d)	
OHIO (a)	0.618	6.24	9	5,000	200,000	1,450 (p)	2,900 (p)	1,450 (p)	
OKLAHOMA	0.5	5.5 (q)	7	1,000 (q)	8,701 (q)	1,000	2,000	1,000	
OREGON (a)	5.0	9.0	3	2,900 (b)	7,300 (b)	169 (c)	338 (c)	169 (c)	* (r)
PENNSYLVANIA	3.07		1	-----Flat rate-----		----------None----------			
RHODE ISLAND	25.0% Federal tax liability (s)				---	---	---	---	
SOUTH CAROLINA (a)	0	7.0	6	2,670	13,350	3,500 (d)	7,000 (d)	3,500 (d)	
SOUTH DAKOTA	No State Income Tax								
TENNESSEE	State Income Tax is Limited to Dividends and Interest Income Only.								
TEXAS	No State Income Tax								
UTAH	5.0		1	-----Flat rate-----		(t)	(t)	(t)	
VERMONT (a)	3.6	9.5	5	32,550 (u)	357,700 (u)	3,500 (d)	7,000 (d)	3,500 (d)	
VIRGINIA	2.0	5.75	4	3,000	17,000	930	1,860	930	
WASHINGTON	No State Income Tax								
WEST VIRGINIA	3.0	6.5	5	10,000	60,000	2,000	4,000	2,000	
WISCONSIN (a)	4.6	6.75	4	9,700 (v)	145,460 (v)	700	1,400	700	
WYOMING	No State Income Tax								
DIST. OF COLUMBIA	4.0	8.5	3	10,000	40,000	1,675	3,350	1,675	

Source: The Federation of Tax Administrators from various sources.
(a) 16 states have statutory provision for automatic adjustment of tax brackets, personal exemption or standard deductions to the rate of inflation. Massachusetts, Michigan, Nebraska and Ohio index the personal exemption amounts only.
(b) For joint returns, the taxes are twice the tax imposed on half the income.
(c) tax credits.
(d) These states allow personal exemption or standard deductions as provided in the IRC.
(e) A special tax table is available for low income taxpayers reducing their tax payments.
(f) Combined personal exemptions and standard deduction. An additional tax credit is allowed ranging from 75% to 0% based on state adjusted gross income. Exemption amounts are phased out for higher income taxpayers until they are eliminated for households earning over $56,500.
(g) The tax brackets reported are for single individuals. For married households, the same rates apply to income brackets ranging range from $1,000 to $10,000.
(h) For joint returns, the tax is twice the tax imposed on half the income. A $10 filing tax is charge for each return and a $15 credit is allowed for each exemption.
(i) Combined personal exemption and standard deduction.
(j) The tax brackets reported are for single individual. For married couples filing jointly, the same rates apply for income under $31,860 to over $126,581. A 6.4% AMT rate is also applicable.
(k) The tax brackets reported are for single individual. For married couples filing jointly, the same rates apply for income under $4,800 to over $54,000.
(l) The tax brackets reported are for single individuals. For married couples filing jointly, the tax rates range from 1.4% to 8.97% (with 7 income brackets) applying to income brackets from $20,000 to over $500,000.
(m) The tax brackets reported are for single individuals. For married couples filing jointly, the same rates apply for income under $8,000 to over $24,000. Married households filing separately pay the tax imposed on half the income.
(n) The tax brackets reported are for single individuals. For married taxpayers, the same rates apply to income brackets ranging from $21,250 to $100,000. Lower exemption amounts allowed for high income taxpayers.
(o) The tax brackets reported are for single individuals. For married taxpayers, the same rates apply to income brackets ranging from $53,200 to $349,701. An additional $300 personal exemption is allowed for joint returns or unmarried head of households.
(p) Plus an additional $20 per exemption tax credit.
(q) The rate range reported is for single persons. For married persons filing jointly, the same rates apply to income brackets ranging from $2,000 to $15,000. The top tax rate is scheduled to fall to 5.25% for tax years after 2008.
(r) Deduction is limited to $10,000 for joint returns and $5,000 for individuals in Missouri and Montana, and to $5,600 in Oregon.
(s) Federal Tax Liability prior to the enactment of Economic Growth and Tax Relief Act of 2001. Or, taxpayers have the option of computing tax liability based on a flat 7.0% (6.5% in 2009) of gross income.
(t) Tax credits are equal to 6% of federal standard/itemized deductions (w/o state taxes paid) and 75% of Federal personal exemption amounts. The credit amount is phased out above $12,000 in income ($24,000 for joint returns).
(u) The tax brackets reported are for single individuals. For married couples filing jointly, the same rates apply for income under $54,400 to over $357,700.
(v) The tax brackets reported are for single individuals. For married taxpayers, the same rates apply to income brackets ranging from $12,930 to $193,950. An additional $250 exemption is provided for each taxpayer or spouse age 65 or over.
(w) An additional 1% tax is imposed on taxable income over $1 million.

Anhang 3: Income Taxes State New York

2008 New York State Tax Table

$0 - $5,999 43

⚠ If your New York adjusted gross income (Form IT-150, line 21, or Form IT-201, line 33) is more than $100,000, you cannot use these tables. See *Tax computation - New York AGI of more than $100,000* on page 52 to compute your tax. Failure to follow these instructions may result in your having to pay interest and penalty if the income tax you report on your return is less than the correct amount.

In this tax table, the *taxable income* column is the amount from Form IT-150, line 26, **or** Form IT-201, line 38.

Example: *Mr. and Mrs. Jones are filing a joint return on Form IT-150. Their taxable income on line 26 is $38,275. First, they find the 38,250 - 38,300 income line. Next, they find the column for* **Married filing jointly** *and read down the column. The amount shown where the income line and filing status column meet is $1,844. This is the tax amount they must write on line 27 of Form IT-150.*

If your taxable income is –		And you are –		
At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household
		Your New York State tax is:		
38,200	38,250	2,221	1,841	2,055
38,250	38,300	2,225	1,844	2,059
38,300	38,350	2,228	1,847	2,062
38,350	38,400	2,232	1,850	2,066

If your taxable income is –		And you are –		
At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household
		Your New York State tax is:		
$0	$13	$0	$0	$0
13	25	1	1	1
25	50	2	2	2
50	100	3	3	3
100	150	5	5	5
150	200	7	7	7
200	250	9	9	9
250	300	11	11	11
300	350	13	13	13
350	400	15	15	15
400	450	17	17	17
450	500	19	19	19
500	550	21	21	21
550	600	23	23	23
600	650	25	25	25
650	700	27	27	27
700	750	29	29	29
750	800	31	31	31
800	850	33	33	33
850	900	35	35	35
900	950	37	37	37
950	1,000	39	39	39
1,000		Your New York State tax is:		
1,000	1,050	41	41	41
1,050	1,100	43	43	43
1,100	1,150	45	45	45
1,150	1,200	47	47	47
1,200	1,250	49	49	49
1,250	1,300	51	51	51
1,300	1,350	53	53	53
1,350	1,400	55	55	55
1,400	1,450	57	57	57
1,450	1,500	59	59	59
1,500	1,550	61	61	61
1,550	1,600	63	63	63
1,600	1,650	65	65	65
1,650	1,700	67	67	67
1,700	1,750	69	69	69
1,750	1,800	71	71	71
1,800	1,850	73	73	73
1,850	1,900	75	75	75
1,900	1,950	77	77	77
1,950	2,000	79	79	79
2,000		Your New York State tax is:		
2,000	2,050	81	81	81
2,050	2,100	83	83	83
2,100	2,150	85	85	85
2,150	2,200	87	87	87
2,200	2,250	89	89	89
2,250	2,300	91	91	91
2,300	2,350	93	93	93
2,350	2,400	95	95	95
2,400	2,450	97	97	97
2,450	2,500	99	99	99
2,500	2,550	101	101	101
2,550	2,600	103	103	103
2,600	2,650	105	105	105
2,650	2,700	107	107	107
2,700	2,750	109	109	109
2,750	2,800	111	111	111
2,800	2,850	113	113	113
2,850	2,900	115	115	115
2,900	2,950	117	117	117
2,950	3,000	119	119	119
3,000		Your New York State tax is:		
3,000	3,050	121	121	121
3,050	3,100	123	123	123
3,100	3,150	125	125	125
3,150	3,200	127	127	127
3,200	3,250	129	129	129
3,250	3,300	131	131	131
3,300	3,350	133	133	133
3,350	3,400	135	135	135
3,400	3,450	137	137	137
3,450	3,500	139	139	139
3,500	3,550	141	141	141
3,550	3,600	143	143	143
3,600	3,650	145	145	145
3,650	3,700	147	147	147
3,700	3,750	149	149	149
3,750	3,800	151	151	151
3,800	3,850	153	153	153
3,850	3,900	155	155	155
3,900	3,950	157	157	157
3,950	4,000	159	159	159
4,000		Your New York State tax is:		
4,000	4,050	161	161	161
4,050	4,100	163	163	163
4,100	4,150	165	165	165
4,150	4,200	167	167	167
4,200	4,250	169	169	169
4,250	4,300	171	171	171
4,300	4,350	173	173	173
4,350	4,400	175	175	175
4,400	4,450	177	177	177
4,450	4,500	179	179	179
4,500	4,550	181	181	181
4,550	4,600	183	183	183
4,600	4,650	185	185	185
4,650	4,700	187	187	187
4,700	4,750	189	189	189
4,750	4,800	191	191	191
4,800	4,850	193	193	193
4,850	4,900	195	195	195
4,900	4,950	197	197	197
4,950	5,000	199	199	199
5,000		Your New York State tax is:		
5,000	5,050	201	201	201
5,050	5,100	203	203	203
5,100	5,150	205	205	205
5,150	5,200	207	207	207
5,200	5,250	209	209	209
5,250	5,300	211	211	211
5,300	5,350	213	213	213
5,350	5,400	215	215	215
5,400	5,450	217	217	217
5,450	5,500	219	219	219
5,500	5,550	221	221	221
5,550	5,600	223	223	223
5,600	5,650	225	225	225
5,650	5,700	227	227	227
5,700	5,750	229	229	229
5,750	5,800	231	231	231
5,800	5,850	233	233	233
5,850	5,900	235	235	235
5,900	5,950	237	237	237
5,950	6,000	239	239	239

* This column must also be used by a qualifying widow(er)

continued on next page

44 $6,000 – $14,999

2008 New York State Tax Table

If your taxable income is –		And you are –			If your taxable income is –		And you are –			If your taxable income is –		And you are –		
At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household	At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household	At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household
6,000		Your New York State tax is:			**9,000**		Your New York State tax is:			**12,000**		Your New York State tax is:		
6,000	6,050	241	241	241	9,000	9,050	366	361	361	12,000	12,050	509	481	486
6,050	6,100	243	243	243	9,050	9,100	368	363	363	12,050	12,100	511	483	488
6,100	6,150	245	245	245	9,100	9,150	371	365	365	12,100	12,150	514	485	491
6,150	6,200	247	247	247	9,150	9,200	373	367	367	12,150	12,200	517	487	493
6,200	6,250	249	249	249	9,200	9,250	375	369	369	12,200	12,250	519	489	495
6,250	6,300	251	251	251	9,250	9,300	377	371	371	12,250	12,300	522	491	497
6,300	6,350	253	253	253	9,300	9,350	380	373	373	12,300	12,350	525	493	500
6,350	6,400	255	255	255	9,350	9,400	382	375	375	12,350	12,400	527	495	502
6,400	6,450	257	257	257	9,400	9,450	384	377	377	12,400	12,450	530	497	504
6,450	6,500	259	259	259	9,450	9,500	386	379	379	12,450	12,500	532	499	506
6,500	6,550	261	261	261	9,500	9,550	389	381	381	12,500	12,550	535	501	509
6,550	6,600	263	263	263	9,550	9,600	391	383	383	12,550	12,600	538	503	511
6,600	6,650	265	265	265	9,600	9,650	393	385	385	12,600	12,650	540	505	513
6,650	6,700	267	267	267	9,650	9,700	395	387	387	12,650	12,700	543	507	515
6,700	6,750	269	269	269	9,700	9,750	398	389	389	12,700	12,750	546	509	518
6,750	6,800	271	271	271	9,750	9,800	400	391	391	12,750	12,800	548	511	520
6,800	6,850	273	273	273	9,800	9,850	402	393	393	12,800	12,850	551	513	522
6,850	6,900	275	275	275	9,850	9,900	404	395	395	12,850	12,900	553	515	524
6,900	6,950	277	277	277	9,900	9,950	407	397	397	12,900	12,950	556	517	527
6,950	7,000	279	279	279	9,950	10,000	409	399	399	12,950	13,000	559	519	529
7,000		Your New York State tax is:			**10,000**		Your New York State tax is:			**13,000**		Your New York State tax is:		
7,000	7,050	281	281	281	10,000	10,050	411	401	401	13,000	13,050	561	521	531
7,050	7,100	283	283	283	10,050	10,100	413	403	403	13,050	13,100	564	523	533
7,100	7,150	285	285	285	10,100	10,150	416	405	405	13,100	13,150	567	525	536
7,150	7,200	287	287	287	10,150	10,200	418	407	407	13,150	13,200	570	527	538
7,200	7,250	289	289	289	10,200	10,250	420	409	409	13,200	13,250	573	529	540
7,250	7,300	291	291	291	10,250	10,300	422	411	411	13,250	13,300	576	531	542
7,300	7,350	293	293	293	10,300	10,350	425	413	413	13,300	13,350	579	533	545
7,350	7,400	295	295	295	10,350	10,400	427	415	415	13,350	13,400	582	535	547
7,400	7,450	297	297	297	10,400	10,450	429	417	417	13,400	13,450	585	537	549
7,450	7,500	299	299	299	10,450	10,500	431	419	419	13,450	13,500	588	539	551
7,500	7,550	301	301	301	10,500	10,550	434	421	421	13,500	13,550	591	541	554
7,550	7,600	303	303	303	10,550	10,600	436	423	423	13,550	13,600	594	543	556
7,600	7,650	305	305	305	10,600	10,650	438	425	425	13,600	13,650	597	545	558
7,650	7,700	307	307	307	10,650	10,700	440	427	427	13,650	13,700	600	547	560
7,700	7,750	309	309	309	10,700	10,750	443	429	429	13,700	13,750	603	549	563
7,750	7,800	311	311	311	10,750	10,800	445	431	431	13,750	13,800	606	551	565
7,800	7,850	313	313	313	10,800	10,850	447	433	433	13,800	13,850	609	553	567
7,850	7,900	315	315	315	10,850	10,900	449	435	435	13,850	13,900	612	555	569
7,900	7,950	317	317	317	10,900	10,950	452	437	437	13,900	13,950	615	557	572
7,950	8,000	319	319	319	10,950	11,000	454	439	439	13,950	14,000	618	559	574
8,000		Your New York State tax is:			**11,000**		Your New York State tax is:			**14,000**		Your New York State tax is:		
8,000	8,050	321	321	321	11,000	11,050	456	441	441	14,000	14,050	620	561	576
8,050	8,100	323	323	323	11,050	11,100	459	443	443	14,050	14,100	623	563	578
8,100	8,150	326	325	325	11,100	11,150	462	445	446	14,100	14,150	626	565	581
8,150	8,200	328	327	327	11,150	11,200	464	447	448	14,150	14,200	629	567	583
8,200	8,250	330	329	329	11,200	11,250	467	449	450	14,200	14,250	632	569	585
8,250	8,300	332	331	331	11,250	11,300	469	451	452	14,250	14,300	635	571	587
8,300	8,350	335	333	333	11,300	11,350	472	453	455	14,300	14,350	638	573	590
8,350	8,400	337	335	335	11,350	11,400	475	455	457	14,350	14,400	641	575	592
8,400	8,450	339	337	337	11,400	11,450	477	457	459	14,400	14,450	644	577	594
8,450	8,500	341	339	339	11,450	11,500	480	459	461	14,450	14,500	647	579	596
8,500	8,550	344	341	341	11,500	11,550	483	461	464	14,500	14,550	650	581	599
8,550	8,600	346	343	343	11,550	11,600	485	463	466	14,550	14,600	653	583	601
8,600	8,650	348	345	345	11,600	11,650	488	465	468	14,600	14,650	656	585	603
8,650	8,700	350	347	347	11,650	11,700	490	467	470	14,650	14,700	659	587	605
8,700	8,750	353	349	349	11,700	11,750	493	469	473	14,700	14,750	662	589	608
8,750	8,800	355	351	351	11,750	11,800	496	471	475	14,750	14,800	665	591	610
8,800	8,850	357	353	353	11,800	11,850	498	473	477	14,800	14,850	668	593	612
8,850	8,900	359	355	355	11,850	11,900	501	475	479	14,850	14,900	671	595	614
8,900	8,950	362	357	357	11,900	11,950	504	477	482	14,900	14,950	674	597	617
8,950	9,000	364	359	359	11,950	12,000	506	479	484	14,950	15,000	677	599	619

* This column must also be used by a qualifying widow(er)

continued on next page

2008 New York State Tax Table

If your taxable income is – At least	But less than	And you are – Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household
15,000		**Your New York State tax is:**		
15,000	15,050	679	601	621
15,050	15,100	682	603	624
15,100	15,150	685	605	627
15,150	15,200	688	607	629
15,200	15,250	691	609	632
15,250	15,300	694	611	634
15,300	15,350	697	613	637
15,350	15,400	700	615	640
15,400	15,450	703	617	642
15,450	15,500	706	619	645
15,500	15,550	709	621	648
15,550	15,600	712	623	650
15,600	15,650	715	625	653
15,650	15,700	718	627	655
15,700	15,750	721	629	658
15,750	15,800	724	631	661
15,800	15,850	727	633	663
15,850	15,900	730	635	666
15,900	15,950	733	637	669
15,950	16,000	736	639	671
16,000		**Your New York State tax is:**		
16,000	16,050	738	641	674
16,050	16,100	741	643	676
16,100	16,150	744	646	679
16,150	16,200	747	648	682
16,200	16,250	750	650	684
16,250	16,300	753	652	687
16,300	16,350	756	655	690
16,350	16,400	759	657	692
16,400	16,450	762	659	695
16,450	16,500	765	661	697
16,500	16,550	768	664	700
16,550	16,600	771	666	703
16,600	16,650	774	668	705
16,650	16,700	777	670	708
16,700	16,750	780	673	711
16,750	16,800	783	675	713
16,800	16,850	786	677	716
16,850	16,900	789	679	718
16,900	16,950	792	682	721
16,950	17,000	795	684	724
17,000		**Your New York State tax is:**		
17,000	17,050	797	686	726
17,050	17,100	800	688	729
17,100	17,150	803	691	732
17,150	17,200	806	693	735
17,200	17,250	809	695	738
17,250	17,300	812	697	741
17,300	17,350	815	700	744
17,350	17,400	818	702	747
17,400	17,450	821	704	750
17,450	17,500	824	706	753
17,500	17,550	827	709	756
17,550	17,600	830	711	759
17,600	17,650	833	713	762
17,650	17,700	836	715	765
17,700	17,750	839	718	768
17,750	17,800	842	720	771
17,800	17,850	845	722	774
17,850	17,900	848	724	777
17,900	17,950	851	727	780
17,950	18,000	854	729	783
18,000		**Your New York State tax is:**		
18,000	18,050	856	731	785
18,050	18,100	859	733	788
18,100	18,150	862	736	791
18,150	18,200	865	738	794
18,200	18,250	868	740	797
18,250	18,300	871	742	800
18,300	18,350	874	745	803
18,350	18,400	877	747	806
18,400	18,450	880	749	809
18,450	18,500	883	751	812
18,500	18,550	886	754	815
18,550	18,600	889	756	818
18,600	18,650	892	758	821
18,650	18,700	895	760	824
18,700	18,750	898	763	827
18,750	18,800	901	765	830
18,800	18,850	904	767	833
18,850	18,900	907	769	836
18,900	18,950	910	772	839
18,950	19,000	913	774	842
19,000		**Your New York State tax is:**		
19,000	19,050	915	776	844
19,050	19,100	918	778	847
19,100	19,150	921	781	850
19,150	19,200	924	783	853
19,200	19,250	927	785	856
19,250	19,300	930	787	859
19,300	19,350	933	790	862
19,350	19,400	936	792	865
19,400	19,450	939	794	868
19,450	19,500	942	796	871
19,500	19,550	945	799	874
19,550	19,600	948	801	877
19,600	19,650	951	803	880
19,650	19,700	954	805	883
19,700	19,750	957	808	886
19,750	19,800	960	810	889
19,800	19,850	963	812	892
19,850	19,900	966	814	895
19,900	19,950	969	817	898
19,950	20,000	972	819	901
20,000		**Your New York State tax is:**		
20,000	20,050	975	821	903
20,050	20,100	978	823	906
20,100	20,150	982	826	909
20,150	20,200	985	828	912
20,200	20,250	988	830	915
20,250	20,300	992	832	918
20,300	20,350	995	835	921
20,350	20,400	999	837	924
20,400	20,450	1,002	839	927
20,450	20,500	1,006	841	930
20,500	20,550	1,009	844	933
20,550	20,600	1,012	846	936
20,600	20,650	1,016	848	939
20,650	20,700	1,019	850	942
20,700	20,750	1,023	853	945
20,750	20,800	1,026	855	948
20,800	20,850	1,030	857	951
20,850	20,900	1,033	859	954
20,900	20,950	1,036	862	957
20,950	21,000	1,040	864	960
21,000		**Your New York State tax is:**		
21,000	21,050	1,043	866	962
21,050	21,100	1,047	868	965
21,100	21,150	1,050	871	968
21,150	21,200	1,053	873	971
21,200	21,250	1,057	875	974
21,250	21,300	1,060	877	977
21,300	21,350	1,064	880	980
21,350	21,400	1,067	882	983
21,400	21,450	1,071	884	986
21,450	21,500	1,074	886	989
21,500	21,550	1,077	889	992
21,550	21,600	1,081	891	995
21,600	21,650	1,084	893	998
21,650	21,700	1,088	895	1,001
21,700	21,750	1,091	898	1,004
21,750	21,800	1,095	900	1,007
21,800	21,850	1,098	902	1,010
21,850	21,900	1,101	904	1,013
21,900	21,950	1,105	907	1,016
21,950	22,000	1,108	909	1,019
22,000		**Your New York State tax is:**		
22,000	22,050	1,112	911	1,021
22,050	22,100	1,115	914	1,024
22,100	22,150	1,119	917	1,027
22,150	22,200	1,122	919	1,030
22,200	22,250	1,125	922	1,033
22,250	22,300	1,129	924	1,036
22,300	22,350	1,132	927	1,039
22,350	22,400	1,136	930	1,042
22,400	22,450	1,139	932	1,045
22,450	22,500	1,143	935	1,048
22,500	22,550	1,146	938	1,051
22,550	22,600	1,149	940	1,054
22,600	22,650	1,153	943	1,057
22,650	22,700	1,156	945	1,060
22,700	22,750	1,160	948	1,063
22,750	22,800	1,163	951	1,066
22,800	22,850	1,167	953	1,069
22,850	22,900	1,170	956	1,072
22,900	22,950	1,173	959	1,075
22,950	23,000	1,177	961	1,078
23,000		**Your New York State tax is:**		
23,000	23,050	1,180	964	1,080
23,050	23,100	1,184	966	1,083
23,100	23,150	1,187	969	1,086
23,150	23,200	1,190	972	1,089
23,200	23,250	1,194	974	1,092
23,250	23,300	1,197	977	1,095
23,300	23,350	1,201	980	1,098
23,350	23,400	1,204	982	1,101
23,400	23,450	1,208	985	1,104
23,450	23,500	1,211	987	1,107
23,500	23,550	1,214	990	1,110
23,550	23,600	1,218	993	1,113
23,600	23,650	1,221	995	1,116
23,650	23,700	1,225	998	1,119
23,700	23,750	1,228	1,001	1,122
23,750	23,800	1,232	1,003	1,125
23,800	23,850	1,235	1,006	1,128
23,850	23,900	1,238	1,008	1,131
23,900	23,950	1,242	1,011	1,134
23,950	24,000	1,245	1,014	1,137

* This column must also be used by a qualifying widow(er)

continued on next page

46 $24,000 – $32,999

2008 New York State Tax Table

If your taxable income is –		And you are –			If your taxable income is –		And you are –			If your taxable income is –		And you are –		
At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household	At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household	At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household
24,000		Your New York State tax is:			**27,000**		Your New York State tax is:			**30,000**		Your New York State tax is:		
24,000	24,050	1,249	1,016	1,139	27,000	27,050	1,454	1,180	1,316	30,000	30,050	1,660	1,357	1,494
24,050	24,100	1,252	1,019	1,142	27,050	27,100	1,458	1,183	1,319	30,050	30,100	1,663	1,360	1,497
24,100	24,150	1,256	1,022	1,145	27,100	27,150	1,461	1,186	1,322	30,100	30,150	1,667	1,363	1,501
24,150	24,200	1,259	1,024	1,148	27,150	27,200	1,464	1,189	1,325	30,150	30,200	1,670	1,366	1,504
24,200	24,250	1,262	1,027	1,151	27,200	27,250	1,468	1,192	1,328	30,200	30,250	1,673	1,369	1,507
24,250	24,300	1,266	1,029	1,154	27,250	27,300	1,471	1,195	1,331	30,250	30,300	1,677	1,372	1,511
24,300	24,350	1,269	1,032	1,157	27,300	27,350	1,475	1,198	1,334	30,300	30,350	1,680	1,375	1,514
24,350	24,400	1,273	1,035	1,160	27,350	27,400	1,478	1,201	1,337	30,350	30,400	1,684	1,378	1,518
24,400	24,450	1,276	1,037	1,163	27,400	27,450	1,482	1,204	1,340	30,400	30,450	1,687	1,381	1,521
24,450	24,500	1,280	1,040	1,166	27,450	27,500	1,485	1,207	1,343	30,450	30,500	1,691	1,384	1,525
24,500	24,550	1,283	1,043	1,169	27,500	27,550	1,488	1,210	1,346	30,500	30,550	1,694	1,387	1,528
24,550	24,600	1,286	1,045	1,172	27,550	27,600	1,492	1,213	1,349	30,550	30,600	1,697	1,390	1,531
24,600	24,650	1,290	1,048	1,175	27,600	27,650	1,495	1,216	1,352	30,600	30,650	1,701	1,393	1,535
24,650	24,700	1,293	1,050	1,178	27,650	27,700	1,499	1,219	1,355	30,650	30,700	1,704	1,396	1,538
24,700	24,750	1,297	1,053	1,181	27,700	27,750	1,502	1,222	1,358	30,700	30,750	1,708	1,399	1,542
24,750	24,800	1,300	1,056	1,184	27,750	27,800	1,506	1,225	1,361	30,750	30,800	1,711	1,402	1,545
24,800	24,850	1,304	1,058	1,187	27,800	27,850	1,509	1,228	1,364	30,800	30,850	1,715	1,405	1,549
24,850	24,900	1,307	1,061	1,190	27,850	27,900	1,512	1,231	1,367	30,850	30,900	1,718	1,408	1,552
24,900	24,950	1,310	1,064	1,193	27,900	27,950	1,516	1,234	1,370	30,900	30,950	1,721	1,411	1,555
24,950	25,000	1,314	1,066	1,196	27,950	28,000	1,519	1,237	1,373	30,950	31,000	1,725	1,414	1,559
25,000		Your New York State tax is:			**28,000**		Your New York State tax is:			**31,000**		Your New York State tax is:		
25,000	25,050	1,317	1,069	1,198	28,000	28,050	1,523	1,239	1,375	31,000	31,050	1,728	1,416	1,562
25,050	25,100	1,321	1,071	1,201	28,050	28,100	1,526	1,242	1,378	31,050	31,100	1,732	1,419	1,566
25,100	25,150	1,324	1,074	1,204	28,100	28,150	1,530	1,245	1,381	31,100	31,150	1,735	1,422	1,569
25,150	25,200	1,327	1,077	1,207	28,150	28,200	1,533	1,248	1,384	31,150	31,200	1,738	1,425	1,572
25,200	25,250	1,331	1,079	1,210	28,200	28,250	1,536	1,251	1,387	31,200	31,250	1,742	1,428	1,576
25,250	25,300	1,334	1,082	1,213	28,250	28,300	1,540	1,254	1,390	31,250	31,300	1,745	1,431	1,579
25,300	25,350	1,338	1,085	1,216	28,300	28,350	1,543	1,257	1,393	31,300	31,350	1,749	1,434	1,583
25,350	25,400	1,341	1,087	1,219	28,350	28,400	1,547	1,260	1,396	31,350	31,400	1,752	1,437	1,586
25,400	25,450	1,345	1,090	1,222	28,400	28,450	1,550	1,263	1,399	31,400	31,450	1,756	1,440	1,590
25,450	25,500	1,348	1,092	1,225	28,450	28,500	1,554	1,266	1,402	31,450	31,500	1,759	1,443	1,593
25,500	25,550	1,351	1,095	1,228	28,500	28,550	1,557	1,269	1,405	31,500	31,550	1,762	1,446	1,596
25,550	25,600	1,355	1,098	1,231	28,550	28,600	1,560	1,272	1,408	31,550	31,600	1,766	1,449	1,600
25,600	25,650	1,358	1,100	1,234	28,600	28,650	1,564	1,275	1,411	31,600	31,650	1,769	1,452	1,603
25,650	25,700	1,362	1,103	1,237	28,650	28,700	1,567	1,278	1,414	31,650	31,700	1,773	1,455	1,607
25,700	25,750	1,365	1,106	1,240	28,700	28,750	1,571	1,281	1,417	31,700	31,750	1,776	1,458	1,610
25,750	25,800	1,369	1,108	1,243	28,750	28,800	1,574	1,284	1,420	31,750	31,800	1,780	1,461	1,614
25,800	25,850	1,372	1,111	1,246	28,800	28,850	1,578	1,287	1,423	31,800	31,850	1,783	1,464	1,617
25,850	25,900	1,375	1,113	1,249	28,850	28,900	1,581	1,290	1,426	31,850	31,900	1,786	1,467	1,620
25,900	25,950	1,379	1,116	1,252	28,900	28,950	1,584	1,293	1,429	31,900	31,950	1,790	1,470	1,624
25,950	26,000	1,382	1,119	1,255	28,950	29,000	1,588	1,296	1,432	31,950	32,000	1,793	1,473	1,627
26,000		Your New York State tax is:			**29,000**		Your New York State tax is:			**32,000**		Your New York State tax is:		
26,000	26,050	1,386	1,121	1,257	29,000	29,050	1,591	1,298	1,434	32,000	32,050	1,797	1,475	1,631
26,050	26,100	1,389	1,124	1,260	29,050	29,100	1,595	1,301	1,437	32,050	32,100	1,800	1,478	1,634
26,100	26,150	1,393	1,127	1,263	29,100	29,150	1,598	1,304	1,440	32,100	32,150	1,804	1,481	1,638
26,150	26,200	1,396	1,130	1,266	29,150	29,200	1,601	1,307	1,443	32,150	32,200	1,807	1,484	1,641
26,200	26,250	1,399	1,133	1,269	29,200	29,250	1,605	1,310	1,446	32,200	32,250	1,810	1,487	1,644
26,250	26,300	1,403	1,136	1,272	29,250	29,300	1,608	1,313	1,449	32,250	32,300	1,814	1,490	1,648
26,300	26,350	1,406	1,139	1,275	29,300	29,350	1,612	1,316	1,452	32,300	32,350	1,817	1,493	1,651
26,350	26,400	1,410	1,142	1,278	29,350	29,400	1,615	1,319	1,455	32,350	32,400	1,821	1,496	1,655
26,400	26,450	1,413	1,145	1,281	29,400	29,450	1,619	1,322	1,458	32,400	32,450	1,824	1,499	1,658
26,450	26,500	1,417	1,148	1,284	29,450	29,500	1,622	1,325	1,461	32,450	32,500	1,828	1,502	1,662
26,500	26,550	1,420	1,151	1,287	29,500	29,550	1,625	1,328	1,464	32,500	32,550	1,831	1,505	1,665
26,550	26,600	1,423	1,154	1,290	29,550	29,600	1,629	1,331	1,467	32,550	32,600	1,834	1,508	1,668
26,600	26,650	1,427	1,157	1,293	29,600	29,650	1,632	1,334	1,470	32,600	32,650	1,838	1,511	1,672
26,650	26,700	1,430	1,160	1,296	29,650	29,700	1,636	1,337	1,473	32,650	32,700	1,841	1,514	1,675
26,700	26,750	1,434	1,163	1,299	29,700	29,750	1,639	1,340	1,476	32,700	32,750	1,845	1,517	1,679
26,750	26,800	1,437	1,166	1,302	29,750	29,800	1,643	1,343	1,479	32,750	32,800	1,848	1,520	1,682
26,800	26,850	1,441	1,169	1,305	29,800	29,850	1,646	1,346	1,482	32,800	32,850	1,852	1,523	1,686
26,850	26,900	1,444	1,172	1,308	29,850	29,900	1,649	1,349	1,485	32,850	32,900	1,855	1,526	1,689
26,900	26,950	1,447	1,175	1,311	29,900	29,950	1,653	1,352	1,488	32,900	32,950	1,858	1,529	1,692
26,950	27,000	1,451	1,178	1,314	29,950	30,000	1,656	1,355	1,491	32,950	33,000	1,862	1,532	1,696

* This column must also be used by a qualifying widow(er)

continued on next page

2008 New York State Tax Table

If your taxable income is – At least	But less than	And you are – Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household
33,000		**Your New York State tax is:**		
33,000	33,050	1,865	1,534	1,699
33,050	33,100	1,869	1,537	1,703
33,100	33,150	1,872	1,540	1,706
33,150	33,200	1,875	1,543	1,709
33,200	33,250	1,879	1,546	1,713
33,250	33,300	1,882	1,549	1,716
33,300	33,350	1,886	1,552	1,720
33,350	33,400	1,889	1,555	1,723
33,400	33,450	1,893	1,558	1,727
33,450	33,500	1,896	1,561	1,730
33,500	33,550	1,899	1,564	1,733
33,550	33,600	1,903	1,567	1,737
33,600	33,650	1,906	1,570	1,740
33,650	33,700	1,910	1,573	1,744
33,700	33,750	1,913	1,576	1,747
33,750	33,800	1,917	1,579	1,751
33,800	33,850	1,920	1,582	1,754
33,850	33,900	1,923	1,585	1,757
33,900	33,950	1,927	1,588	1,761
33,950	34,000	1,930	1,591	1,764
34,000		**Your New York State tax is:**		
34,000	34,050	1,934	1,593	1,768
34,050	34,100	1,937	1,596	1,771
34,100	34,150	1,941	1,599	1,775
34,150	34,200	1,944	1,602	1,778
34,200	34,250	1,947	1,605	1,781
34,250	34,300	1,951	1,608	1,785
34,300	34,350	1,954	1,611	1,788
34,350	34,400	1,958	1,614	1,792
34,400	34,450	1,961	1,617	1,795
34,450	34,500	1,965	1,620	1,799
34,500	34,550	1,968	1,623	1,802
34,550	34,600	1,971	1,626	1,805
34,600	34,650	1,975	1,629	1,809
34,650	34,700	1,978	1,632	1,812
34,700	34,750	1,982	1,635	1,816
34,750	34,800	1,985	1,638	1,819
34,800	34,850	1,989	1,641	1,823
34,850	34,900	1,992	1,644	1,826
34,900	34,950	1,995	1,647	1,829
34,950	35,000	1,999	1,650	1,833
35,000		**Your New York State tax is:**		
35,000	35,050	2,002	1,652	1,836
35,050	35,100	2,006	1,655	1,840
35,100	35,150	2,009	1,658	1,843
35,150	35,200	2,012	1,661	1,846
35,200	35,250	2,016	1,664	1,850
35,250	35,300	2,019	1,667	1,853
35,300	35,350	2,023	1,670	1,857
35,350	35,400	2,026	1,673	1,860
35,400	35,450	2,030	1,676	1,864
35,450	35,500	2,033	1,679	1,867
35,500	35,550	2,036	1,682	1,870
35,550	35,600	2,040	1,685	1,874
35,600	35,650	2,043	1,688	1,877
35,650	35,700	2,047	1,691	1,881
35,700	35,750	2,050	1,694	1,884
35,750	35,800	2,054	1,697	1,888
35,800	35,850	2,057	1,700	1,891
35,850	35,900	2,060	1,703	1,894
35,900	35,950	2,064	1,706	1,898
35,950	36,000	2,067	1,709	1,901
36,000		**Your New York State tax is:**		
36,000	36,050	2,071	1,711	1,905
36,050	36,100	2,074	1,714	1,908
36,100	36,150	2,078	1,717	1,912
36,150	36,200	2,081	1,720	1,915
36,200	36,250	2,084	1,723	1,918
36,250	36,300	2,088	1,726	1,922
36,300	36,350	2,091	1,729	1,925
36,350	36,400	2,095	1,732	1,929
36,400	36,450	2,098	1,735	1,932
36,450	36,500	2,102	1,738	1,936
36,500	36,550	2,105	1,741	1,939
36,550	36,600	2,108	1,744	1,942
36,600	36,650	2,112	1,747	1,946
36,650	36,700	2,115	1,750	1,949
36,700	36,750	2,119	1,753	1,953
36,750	36,800	2,122	1,756	1,956
36,800	36,850	2,126	1,759	1,960
36,850	36,900	2,129	1,762	1,963
36,900	36,950	2,132	1,765	1,966
36,950	37,000	2,136	1,768	1,970
37,000		**Your New York State tax is:**		
37,000	37,050	2,139	1,770	1,973
37,050	37,100	2,143	1,773	1,977
37,100	37,150	2,146	1,776	1,980
37,150	37,200	2,149	1,779	1,983
37,200	37,250	2,153	1,782	1,987
37,250	37,300	2,156	1,785	1,990
37,300	37,350	2,160	1,788	1,994
37,350	37,400	2,163	1,791	1,997
37,400	37,450	2,167	1,794	2,001
37,450	37,500	2,170	1,797	2,004
37,500	37,550	2,173	1,800	2,007
37,550	37,600	2,177	1,803	2,011
37,600	37,650	2,180	1,806	2,014
37,650	37,700	2,184	1,809	2,018
37,700	37,750	2,187	1,812	2,021
37,750	37,800	2,191	1,815	2,025
37,800	37,850	2,194	1,818	2,028
37,850	37,900	2,197	1,821	2,031
37,900	37,950	2,201	1,824	2,035
37,950	38,000	2,204	1,827	2,038
38,000		**Your New York State tax is:**		
38,000	38,050	2,208	1,829	2,042
38,050	38,100	2,211	1,832	2,045
38,100	38,150	2,215	1,835	2,049
38,150	38,200	2,218	1,838	2,052
38,200	38,250	2,221	1,841	2,055
38,250	38,300	2,225	1,844	2,059
38,300	38,350	2,228	1,847	2,062
38,350	38,400	2,232	1,850	2,066
38,400	38,450	2,235	1,853	2,069
38,450	38,500	2,239	1,856	2,073
38,500	38,550	2,242	1,859	2,076
38,550	38,600	2,245	1,862	2,079
38,600	38,650	2,249	1,865	2,083
38,650	38,700	2,252	1,868	2,086
38,700	38,750	2,256	1,871	2,090
38,750	38,800	2,259	1,874	2,093
38,800	38,850	2,263	1,877	2,097
38,850	38,900	2,266	1,880	2,100
38,900	38,950	2,269	1,883	2,103
38,950	39,000	2,273	1,886	2,107
39,000		**Your New York State tax is:**		
39,000	39,050	2,276	1,888	2,110
39,050	39,100	2,280	1,891	2,114
39,100	39,150	2,283	1,894	2,117
39,150	39,200	2,286	1,897	2,120
39,200	39,250	2,290	1,900	2,124
39,250	39,300	2,293	1,903	2,127
39,300	39,350	2,297	1,906	2,131
39,350	39,400	2,300	1,909	2,134
39,400	39,450	2,304	1,912	2,138
39,450	39,500	2,307	1,915	2,141
39,500	39,550	2,310	1,918	2,144
39,550	39,600	2,314	1,921	2,148
39,600	39,650	2,317	1,924	2,151
39,650	39,700	2,321	1,927	2,155
39,700	39,750	2,324	1,930	2,158
39,750	39,800	2,328	1,933	2,162
39,800	39,850	2,331	1,936	2,165
39,850	39,900	2,334	1,939	2,168
39,900	39,950	2,338	1,942	2,172
39,950	40,000	2,341	1,945	2,175
40,000		**Your New York State tax is:**		
40,000	40,050	2,345	1,948	2,179
40,050	40,100	2,348	1,951	2,182
40,100	40,150	2,352	1,955	2,186
40,150	40,200	2,355	1,958	2,189
40,200	40,250	2,358	1,961	2,192
40,250	40,300	2,362	1,965	2,196
40,300	40,350	2,365	1,968	2,199
40,350	40,400	2,369	1,972	2,203
40,400	40,450	2,372	1,975	2,206
40,450	40,500	2,376	1,979	2,210
40,500	40,550	2,379	1,982	2,213
40,550	40,600	2,382	1,985	2,216
40,600	40,650	2,386	1,989	2,220
40,650	40,700	2,389	1,992	2,223
40,700	40,750	2,393	1,996	2,227
40,750	40,800	2,396	1,999	2,230
40,800	40,850	2,400	2,003	2,234
40,850	40,900	2,403	2,006	2,237
40,900	40,950	2,406	2,009	2,240
40,950	41,000	2,410	2,013	2,244
41,000		**Your New York State tax is:**		
41,000	41,050	2,413	2,016	2,247
41,050	41,100	2,417	2,020	2,251
41,100	41,150	2,420	2,023	2,254
41,150	41,200	2,423	2,026	2,257
41,200	41,250	2,427	2,030	2,261
41,250	41,300	2,430	2,033	2,264
41,300	41,350	2,434	2,037	2,268
41,350	41,400	2,437	2,040	2,271
41,400	41,450	2,441	2,044	2,275
41,450	41,500	2,444	2,047	2,278
41,500	41,550	2,447	2,050	2,281
41,550	41,600	2,451	2,054	2,285
41,600	41,650	2,454	2,057	2,288
41,650	41,700	2,458	2,061	2,292
41,700	41,750	2,461	2,064	2,295
41,750	41,800	2,465	2,068	2,299
41,800	41,850	2,468	2,071	2,302
41,850	41,900	2,471	2,074	2,305
41,900	41,950	2,475	2,078	2,309
41,950	42,000	2,478	2,081	2,312

* This column must also be used by a qualifying widow(er)

continued on next page

48 $42,000 – $50,999

2008 New York State Tax Table

If your taxable income is – At least	But less than	And you are – Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household
42,000		**Your New York State tax is:**		
42,000	42,050	2,482	2,085	2,316
42,050	42,100	2,485	2,088	2,319
42,100	42,150	2,489	2,092	2,323
42,150	42,200	2,492	2,095	2,326
42,200	42,250	2,495	2,098	2,329
42,250	42,300	2,499	2,102	2,333
42,300	42,350	2,502	2,105	2,336
42,350	42,400	2,506	2,109	2,340
42,400	42,450	2,509	2,112	2,343
42,450	42,500	2,513	2,116	2,347
42,500	42,550	2,516	2,119	2,350
42,550	42,600	2,519	2,122	2,353
42,600	42,650	2,523	2,126	2,357
42,650	42,700	2,526	2,129	2,360
42,700	42,750	2,530	2,133	2,364
42,750	42,800	2,533	2,136	2,367
42,800	42,850	2,537	2,140	2,371
42,850	42,900	2,540	2,143	2,374
42,900	42,950	2,543	2,146	2,377
42,950	43,000	2,547	2,150	2,381
43,000		**Your New York State tax is:**		
43,000	43,050	2,550	2,153	2,384
43,050	43,100	2,554	2,157	2,388
43,100	43,150	2,557	2,160	2,391
43,150	43,200	2,560	2,163	2,394
43,200	43,250	2,564	2,167	2,398
43,250	43,300	2,567	2,170	2,401
43,300	43,350	2,571	2,174	2,405
43,350	43,400	2,574	2,177	2,408
43,400	43,450	2,578	2,181	2,412
43,450	43,500	2,581	2,184	2,415
43,500	43,550	2,584	2,187	2,418
43,550	43,600	2,588	2,191	2,422
43,600	43,650	2,591	2,194	2,425
43,650	43,700	2,595	2,198	2,429
43,700	43,750	2,598	2,201	2,432
43,750	43,800	2,602	2,205	2,436
43,800	43,850	2,605	2,208	2,439
43,850	43,900	2,608	2,211	2,442
43,900	43,950	2,612	2,215	2,446
43,950	44,000	2,615	2,218	2,449
44,000		**Your New York State tax is:**		
44,000	44,050	2,619	2,222	2,453
44,050	44,100	2,622	2,225	2,456
44,100	44,150	2,626	2,229	2,460
44,150	44,200	2,629	2,232	2,463
44,200	44,250	2,632	2,235	2,466
44,250	44,300	2,636	2,239	2,470
44,300	44,350	2,639	2,242	2,473
44,350	44,400	2,643	2,246	2,477
44,400	44,450	2,646	2,249	2,480
44,450	44,500	2,650	2,253	2,484
44,500	44,550	2,653	2,256	2,487
44,550	44,600	2,656	2,259	2,490
44,600	44,650	2,660	2,263	2,494
44,650	44,700	2,663	2,266	2,497
44,700	44,750	2,667	2,270	2,501
44,750	44,800	2,670	2,273	2,504
44,800	44,850	2,674	2,277	2,508
44,850	44,900	2,677	2,280	2,511
44,900	44,950	2,680	2,283	2,514
44,950	45,000	2,684	2,287	2,518
45,000		**Your New York State tax is:**		
45,000	45,050	2,687	2,290	2,521
45,050	45,100	2,691	2,294	2,525
45,100	45,150	2,694	2,297	2,528
45,150	45,200	2,697	2,300	2,531
45,200	45,250	2,701	2,304	2,535
45,250	45,300	2,704	2,307	2,538
45,300	45,350	2,708	2,311	2,542
45,350	45,400	2,711	2,314	2,545
45,400	45,450	2,715	2,318	2,549
45,450	45,500	2,718	2,321	2,552
45,500	45,550	2,721	2,324	2,555
45,550	45,600	2,725	2,328	2,559
45,600	45,650	2,728	2,331	2,562
45,650	45,700	2,732	2,335	2,566
45,700	45,750	2,735	2,338	2,569
45,750	45,800	2,739	2,342	2,573
45,800	45,850	2,742	2,345	2,576
45,850	45,900	2,745	2,348	2,579
45,900	45,950	2,749	2,352	2,583
45,950	46,000	2,752	2,355	2,586
46,000		**Your New York State tax is:**		
46,000	46,050	2,756	2,359	2,590
46,050	46,100	2,759	2,362	2,593
46,100	46,150	2,763	2,366	2,597
46,150	46,200	2,766	2,369	2,600
46,200	46,250	2,769	2,372	2,603
46,250	46,300	2,773	2,376	2,607
46,300	46,350	2,776	2,379	2,610
46,350	46,400	2,780	2,383	2,614
46,400	46,450	2,783	2,386	2,617
46,450	46,500	2,787	2,390	2,621
46,500	46,550	2,790	2,393	2,624
46,550	46,600	2,793	2,396	2,627
46,600	46,650	2,797	2,400	2,631
46,650	46,700	2,800	2,403	2,634
46,700	46,750	2,804	2,407	2,638
46,750	46,800	2,807	2,410	2,641
46,800	46,850	2,811	2,414	2,645
46,850	46,900	2,814	2,417	2,648
46,900	46,950	2,817	2,420	2,651
46,950	47,000	2,821	2,424	2,655
47,000		**Your New York State tax is:**		
47,000	47,050	2,824	2,427	2,658
47,050	47,100	2,828	2,431	2,662
47,100	47,150	2,831	2,434	2,665
47,150	47,200	2,834	2,437	2,668
47,200	47,250	2,838	2,441	2,672
47,250	47,300	2,841	2,444	2,675
47,300	47,350	2,845	2,448	2,679
47,350	47,400	2,848	2,451	2,682
47,400	47,450	2,852	2,455	2,686
47,450	47,500	2,855	2,458	2,689
47,500	47,550	2,858	2,461	2,692
47,550	47,600	2,862	2,465	2,696
47,600	47,650	2,865	2,468	2,699
47,650	47,700	2,869	2,472	2,703
47,700	47,750	2,872	2,475	2,706
47,750	47,800	2,876	2,479	2,710
47,800	47,850	2,879	2,482	2,713
47,850	47,900	2,882	2,485	2,716
47,900	47,950	2,886	2,489	2,720
47,950	48,000	2,889	2,492	2,723
48,000		**Your New York State tax is:**		
48,000	48,050	2,893	2,496	2,727
48,050	48,100	2,896	2,499	2,730
48,100	48,150	2,900	2,503	2,734
48,150	48,200	2,903	2,506	2,737
48,200	48,250	2,906	2,509	2,740
48,250	48,300	2,910	2,513	2,744
48,300	48,350	2,913	2,516	2,747
48,350	48,400	2,917	2,520	2,751
48,400	48,450	2,920	2,523	2,754
48,450	48,500	2,924	2,527	2,758
48,500	48,550	2,927	2,530	2,761
48,550	48,600	2,930	2,533	2,764
48,600	48,650	2,934	2,537	2,768
48,650	48,700	2,937	2,540	2,771
48,700	48,750	2,941	2,544	2,775
48,750	48,800	2,944	2,547	2,778
48,800	48,850	2,948	2,551	2,782
48,850	48,900	2,951	2,554	2,785
48,900	48,950	2,954	2,557	2,788
48,950	49,000	2,958	2,561	2,792
49,000		**Your New York State tax is:**		
49,000	49,050	2,961	2,564	2,795
49,050	49,100	2,965	2,568	2,799
49,100	49,150	2,968	2,571	2,802
49,150	49,200	2,971	2,574	2,805
49,200	49,250	2,975	2,578	2,809
49,250	49,300	2,978	2,581	2,812
49,300	49,350	2,982	2,585	2,816
49,350	49,400	2,985	2,588	2,819
49,400	49,450	2,989	2,592	2,823
49,450	49,500	2,992	2,595	2,826
49,500	49,550	2,995	2,598	2,829
49,550	49,600	2,999	2,602	2,833
49,600	49,650	3,002	2,605	2,836
49,650	49,700	3,006	2,609	2,840
49,700	49,750	3,009	2,612	2,843
49,750	49,800	3,013	2,616	2,847
49,800	49,850	3,016	2,619	2,850
49,850	49,900	3,019	2,622	2,853
49,900	49,950	3,023	2,626	2,857
49,950	50,000	3,026	2,629	2,860
50,000		**Your New York State tax is:**		
50,000	50,050	3,030	2,633	2,864
50,050	50,100	3,033	2,636	2,867
50,100	50,150	3,037	2,640	2,871
50,150	50,200	3,040	2,643	2,874
50,200	50,250	3,043	2,646	2,877
50,250	50,300	3,047	2,650	2,881
50,300	50,350	3,050	2,653	2,884
50,350	50,400	3,054	2,657	2,888
50,400	50,450	3,057	2,660	2,891
50,450	50,500	3,061	2,664	2,895
50,500	50,550	3,064	2,667	2,898
50,550	50,600	3,067	2,670	2,901
50,600	50,650	3,071	2,674	2,905
50,650	50,700	3,074	2,677	2,908
50,700	50,750	3,078	2,681	2,912
50,750	50,800	3,081	2,684	2,915
50,800	50,850	3,085	2,688	2,919
50,850	50,900	3,088	2,691	2,922
50,900	50,950	3,091	2,694	2,925
50,950	51,000	3,095	2,698	2,929

* This column must also be used by a qualifying widow(er)

continued on next page

2008 New York State Tax Table

If your taxable income is –		And you are –			If your taxable income is –		And you are –			If your taxable income is –		And you are –		
At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household	At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household	At least	But less than	Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household
51,000		Your New York State tax is:			**54,000**		Your New York State tax is:			**57,000**		Your New York State tax is:		
51,000	51,050	3,098	2,701	2,932	54,000	54,050	3,304	2,907	3,138	57,000	57,050	3,509	3,112	3,343
51,050	51,100	3,102	2,705	2,936	54,050	54,100	3,307	2,910	3,141	57,050	57,100	3,513	3,116	3,347
51,100	51,150	3,105	2,708	2,939	54,100	54,150	3,311	2,914	3,145	57,100	57,150	3,516	3,119	3,350
51,150	51,200	3,108	2,711	2,942	54,150	54,200	3,314	2,917	3,148	57,150	57,200	3,519	3,122	3,353
51,200	51,250	3,112	2,715	2,946	54,200	54,250	3,317	2,920	3,151	57,200	57,250	3,523	3,126	3,357
51,250	51,300	3,115	2,718	2,949	54,250	54,300	3,321	2,924	3,155	57,250	57,300	3,526	3,129	3,360
51,300	51,350	3,119	2,722	2,953	54,300	54,350	3,324	2,927	3,158	57,300	57,350	3,530	3,133	3,364
51,350	51,400	3,122	2,725	2,956	54,350	54,400	3,328	2,931	3,162	57,350	57,400	3,533	3,136	3,367
51,400	51,450	3,126	2,729	2,960	54,400	54,450	3,331	2,934	3,165	57,400	57,450	3,537	3,140	3,371
51,450	51,500	3,129	2,732	2,963	54,450	54,500	3,335	2,938	3,169	57,450	57,500	3,540	3,143	3,374
51,500	51,550	3,132	2,735	2,966	54,500	54,550	3,338	2,941	3,172	57,500	57,550	3,543	3,146	3,377
51,550	51,600	3,136	2,739	2,970	54,550	54,600	3,341	2,944	3,175	57,550	57,600	3,547	3,150	3,381
51,600	51,650	3,139	2,742	2,973	54,600	54,650	3,345	2,948	3,179	57,600	57,650	3,550	3,153	3,384
51,650	51,700	3,143	2,746	2,977	54,650	54,700	3,348	2,951	3,182	57,650	57,700	3,554	3,157	3,388
51,700	51,750	3,146	2,749	2,980	54,700	54,750	3,352	2,955	3,186	57,700	57,750	3,557	3,160	3,391
51,750	51,800	3,150	2,753	2,984	54,750	54,800	3,355	2,958	3,189	57,750	57,800	3,561	3,164	3,395
51,800	51,850	3,153	2,756	2,987	54,800	54,850	3,359	2,962	3,193	57,800	57,850	3,564	3,167	3,398
51,850	51,900	3,156	2,759	2,990	54,850	54,900	3,362	2,965	3,196	57,850	57,900	3,567	3,170	3,401
51,900	51,950	3,160	2,763	2,994	54,900	54,950	3,365	2,968	3,199	57,900	57,950	3,571	3,174	3,405
51,950	52,000	3,163	2,766	2,997	54,950	55,000	3,369	2,972	3,203	57,950	58,000	3,574	3,177	3,408
52,000		Your New York State tax is:			**55,000**		Your New York State tax is:			**58,000**		Your New York State tax is:		
52,000	52,050	3,167	2,770	3,001	55,000	55,050	3,372	2,975	3,206	58,000	58,050	3,578	3,181	3,412
52,050	52,100	3,170	2,773	3,004	55,050	55,100	3,376	2,979	3,210	58,050	58,100	3,581	3,184	3,415
52,100	52,150	3,174	2,777	3,008	55,100	55,150	3,379	2,982	3,213	58,100	58,150	3,585	3,188	3,419
52,150	52,200	3,177	2,780	3,011	55,150	55,200	3,382	2,985	3,216	58,150	58,200	3,588	3,191	3,422
52,200	52,250	3,180	2,783	3,014	55,200	55,250	3,386	2,989	3,220	58,200	58,250	3,591	3,194	3,425
52,250	52,300	3,184	2,787	3,018	55,250	55,300	3,389	2,992	3,223	58,250	58,300	3,595	3,198	3,429
52,300	52,350	3,187	2,790	3,021	55,300	55,350	3,393	2,996	3,227	58,300	58,350	3,598	3,201	3,432
52,350	52,400	3,191	2,794	3,025	55,350	55,400	3,396	2,999	3,230	58,350	58,400	3,602	3,205	3,436
52,400	52,450	3,194	2,797	3,028	55,400	55,450	3,400	3,003	3,234	58,400	58,450	3,605	3,208	3,439
52,450	52,500	3,198	2,801	3,032	55,450	55,500	3,403	3,006	3,237	58,450	58,500	3,609	3,212	3,443
52,500	52,550	3,201	2,804	3,035	55,500	55,550	3,406	3,009	3,240	58,500	58,550	3,612	3,215	3,446
52,550	52,600	3,204	2,807	3,038	55,550	55,600	3,410	3,013	3,244	58,550	58,600	3,615	3,218	3,449
52,600	52,650	3,208	2,811	3,042	55,600	55,650	3,413	3,016	3,247	58,600	58,650	3,619	3,222	3,453
52,650	52,700	3,211	2,814	3,045	55,650	55,700	3,417	3,020	3,251	58,650	58,700	3,622	3,225	3,456
52,700	52,750	3,215	2,818	3,049	55,700	55,750	3,420	3,023	3,254	58,700	58,750	3,626	3,229	3,460
52,750	52,800	3,218	2,821	3,052	55,750	55,800	3,424	3,027	3,258	58,750	58,800	3,629	3,232	3,463
52,800	52,850	3,222	2,825	3,056	55,800	55,850	3,427	3,030	3,261	58,800	58,850	3,633	3,236	3,467
52,850	52,900	3,225	2,828	3,059	55,850	55,900	3,430	3,033	3,264	58,850	58,900	3,636	3,239	3,470
52,900	52,950	3,228	2,831	3,062	55,900	55,950	3,434	3,037	3,268	58,900	58,950	3,639	3,242	3,473
52,950	53,000	3,232	2,835	3,066	55,950	56,000	3,437	3,040	3,271	58,950	59,000	3,643	3,246	3,477
53,000		Your New York State tax is:			**56,000**		Your New York State tax is:			**59,000**		Your New York State tax is:		
53,000	53,050	3,235	2,838	3,069	56,000	56,050	3,441	3,044	3,275	59,000	59,050	3,646	3,249	3,480
53,050	53,100	3,239	2,842	3,073	56,050	56,100	3,444	3,047	3,278	59,050	59,100	3,650	3,253	3,484
53,100	53,150	3,242	2,845	3,076	56,100	56,150	3,448	3,051	3,282	59,100	59,150	3,653	3,256	3,487
53,150	53,200	3,245	2,848	3,079	56,150	56,200	3,451	3,054	3,285	59,150	59,200	3,656	3,259	3,490
53,200	53,250	3,249	2,852	3,083	56,200	56,250	3,454	3,057	3,288	59,200	59,250	3,660	3,263	3,494
53,250	53,300	3,252	2,855	3,086	56,250	56,300	3,458	3,061	3,292	59,250	59,300	3,663	3,266	3,497
53,300	53,350	3,256	2,859	3,090	56,300	56,350	3,461	3,064	3,295	59,300	59,350	3,667	3,270	3,501
53,350	53,400	3,259	2,862	3,093	56,350	56,400	3,465	3,068	3,299	59,350	59,400	3,670	3,273	3,504
53,400	53,450	3,263	2,866	3,097	56,400	56,450	3,468	3,071	3,302	59,400	59,450	3,674	3,277	3,508
53,450	53,500	3,266	2,869	3,100	56,450	56,500	3,472	3,075	3,306	59,450	59,500	3,677	3,280	3,511
53,500	53,550	3,269	2,872	3,103	56,500	56,550	3,475	3,078	3,309	59,500	59,550	3,680	3,283	3,514
53,550	53,600	3,273	2,876	3,107	56,550	56,600	3,478	3,081	3,312	59,550	59,600	3,684	3,287	3,518
53,600	53,650	3,276	2,879	3,110	56,600	56,650	3,482	3,085	3,316	59,600	59,650	3,687	3,290	3,521
53,650	53,700	3,280	2,883	3,114	56,650	56,700	3,485	3,088	3,319	59,650	59,700	3,691	3,294	3,525
53,700	53,750	3,283	2,886	3,117	56,700	56,750	3,489	3,092	3,323	59,700	59,750	3,694	3,297	3,528
53,750	53,800	3,287	2,890	3,121	56,750	56,800	3,492	3,095	3,326	59,750	59,800	3,698	3,301	3,532
53,800	53,850	3,290	2,893	3,124	56,800	56,850	3,496	3,099	3,330	59,800	59,850	3,701	3,304	3,535
53,850	53,900	3,293	2,896	3,127	56,850	56,900	3,499	3,102	3,333	59,850	59,900	3,704	3,307	3,538
53,900	53,950	3,297	2,900	3,131	56,900	56,950	3,502	3,105	3,336	59,900	59,950	3,708	3,311	3,542
53,950	54,000	3,300	2,903	3,134	56,950	57,000	3,506	3,109	3,340	59,950	60,000	3,711	3,314	3,545

* This column must also be used by a qualifying widow(er)

continued on next page

50 $60,000 +

2008 New York State Tax Table

If your taxable income is – At least	But less than	And you are – Single or Married filing separately	Married filing jointly*	Head of a household
60,000		Your New York State tax is:		
60,000	60,050	3,715	3,318	3,549
60,050	60,100	3,718	3,321	3,552
60,100	60,150	3,722	3,325	3,556
60,150	60,200	3,725	3,328	3,559
60,200	60,250	3,728	3,331	3,562
60,250	60,300	3,732	3,335	3,566
60,300	60,350	3,735	3,338	3,569
60,350	60,400	3,739	3,342	3,573
60,400	60,450	3,742	3,345	3,576
60,450	60,500	3,746	3,349	3,580
60,500	60,550	3,749	3,352	3,583
60,550	60,600	3,752	3,355	3,586
60,600	60,650	3,756	3,359	3,590
60,650	60,700	3,759	3,362	3,593
60,700	60,750	3,763	3,366	3,597
60,750	60,800	3,766	3,369	3,600
60,800	60,850	3,770	3,373	3,604
60,850	60,900	3,773	3,376	3,607
60,900	60,950	3,776	3,379	3,610
60,950	61,000	3,780	3,383	3,614
61,000		Your New York State tax is:		
61,000	61,050	3,783	3,386	3,617
61,050	61,100	3,787	3,390	3,621
61,100	61,150	3,790	3,393	3,624
61,150	61,200	3,793	3,396	3,627
61,200	61,250	3,797	3,400	3,631
61,250	61,300	3,800	3,403	3,634
61,300	61,350	3,804	3,407	3,638
61,350	61,400	3,807	3,410	3,641
61,400	61,450	3,811	3,414	3,645
61,450	61,500	3,814	3,417	3,648
61,500	61,550	3,817	3,420	3,651
61,550	61,600	3,821	3,424	3,655
61,600	61,650	3,824	3,427	3,658
61,650	61,700	3,828	3,431	3,662
61,700	61,750	3,831	3,434	3,665
61,750	61,800	3,835	3,438	3,669
61,800	61,850	3,838	3,441	3,672
61,850	61,900	3,841	3,444	3,675
61,900	61,950	3,845	3,448	3,679
61,950	62,000	3,848	3,451	3,682
62,000		Your New York State tax is:		
62,000	62,050	3,852	3,455	3,686
62,050	62,100	3,855	3,458	3,689
62,100	62,150	3,859	3,462	3,693
62,150	62,200	3,862	3,465	3,696
62,200	62,250	3,865	3,468	3,699
62,250	62,300	3,869	3,472	3,703
62,300	62,350	3,872	3,475	3,706
62,350	62,400	3,876	3,479	3,710
62,400	62,450	3,879	3,482	3,713
62,450	62,500	3,883	3,486	3,717
62,500	62,550	3,886	3,489	3,720
62,550	62,600	3,889	3,492	3,723
62,600	62,650	3,893	3,496	3,727
62,650	62,700	3,896	3,499	3,730
62,700	62,750	3,900	3,503	3,734
62,750	62,800	3,903	3,506	3,737
62,800	62,850	3,907	3,510	3,741
62,850	62,900	3,910	3,513	3,744
62,900	62,950	3,913	3,516	3,747
62,950	63,000	3,917	3,520	3,751
63,000		Your New York State tax is:		
63,000	63,050	3,920	3,523	3,754
63,050	63,100	3,924	3,527	3,758
63,100	63,150	3,927	3,530	3,761
63,150	63,200	3,930	3,533	3,764
63,200	63,250	3,934	3,537	3,768
63,250	63,300	3,937	3,540	3,771
63,300	63,350	3,941	3,544	3,775
63,350	63,400	3,944	3,547	3,778
63,400	63,450	3,948	3,551	3,782
63,450	63,500	3,951	3,554	3,785
63,500	63,550	3,954	3,557	3,788
63,550	63,600	3,958	3,561	3,792
63,600	63,650	3,961	3,564	3,795
63,650	63,700	3,965	3,568	3,799
63,700	63,750	3,968	3,571	3,802
63,750	63,800	3,972	3,575	3,806
63,800	63,850	3,975	3,578	3,809
63,850	63,900	3,978	3,581	3,812
63,900	63,950	3,982	3,585	3,816
63,950	64,000	3,985	3,588	3,819
64,000		Your New York State tax is:		
64,000	64,050	3,989	3,592	3,823
64,050	64,100	3,992	3,595	3,826
64,100	64,150	3,996	3,599	3,830
64,150	64,200	3,999	3,602	3,833
64,200	64,250	4,002	3,605	3,836
64,250	64,300	4,006	3,609	3,840
64,300	64,350	4,009	3,612	3,843
64,350	64,400	4,013	3,616	3,847
64,400	64,450	4,016	3,619	3,850
64,450	64,500	4,020	3,623	3,854
64,500	64,550	4,023	3,626	3,857
64,550	64,600	4,026	3,629	3,860
64,600	64,650	4,030	3,633	3,864
64,650	64,700	4,033	3,636	3,867
64,700	64,750	4,037	3,640	3,871
64,750	64,800	4,040	3,643	3,874
64,800	64,850	4,044	3,647	3,878
64,850	64,900	4,047	3,650	3,881
64,900	64,950	4,050	3,653	3,884
64,950	65,000	4,054	3,657	3,888
65,000 or more:				

⚠ If the amount on Form IT-150, line 21, or Form IT-201, line 33, is more than $100,000, see page 52.

* This column must also be used by a qualifying widow(er)

Anhang 4: Hauptergebnisse der empirischen Untersuchung

Welche Unternehmensform hast du für dein Unternehmen gewählt:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Einzelunternehmen	364	62,8	64,0	64,0
	OHG/KG/KEG	37	6,4	6,5	70,5
	GmbH/AG	168	29,0	29,5	100,0
	Total	569	98,1	100,0	
Missing	System	11	1,9		
Total		580	100,0		

Für wie gerecht hältst du die derzeitige Unternehmensbesteuerung?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sehr gerecht	8	1,4	1,4	1,4
	Eher gerecht	196	33,8	33,8	35,2
	Eher ungerecht	273	47,1	47,1	82,2
	Ungerecht, weil:	103	17,8	17,8	100,0
	Total	580	100,0	100,0	

Nur Personengesellschaften: Würde eine Einheitssteuer von 25% deiner Meinung nach die Steuerleistung deines Unternehmens...

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Erhöhen (mehr Steueraufkommen)	94	16,2	24,5	24,5
	Vermindern (weniger Steueraufkommen)	161	27,8	41,9	66,4
	In etwa gleich bleiben	129	22,2	33,6	100,0
	Total	384	66,2	100,0	
Missing	System	196	33,8		
Total		580	100,0		

Nur Kapitalgesellschaften: Würde eine progressive Unternehmensbeteuerung deiner Kapitalgesellschaft nach Vorbild der Einkommensbesteuerung deiner Meinung nach die Steuerleistung deines Unternehmens...

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Erhöhen (mehr Steueraufkommen)	90	15,5	55,6	55,6
	Vermindern (weniger Steueraufkommen)	32	5,5	19,8	75,3
	In etwa gleich bleiben	40	6,9	24,7	100,0
	Total	162	27,9	100,0	
Missing	System	418	72,1		
Total		580	100,0		

Welche Aktivitäten würdest du bei geringerer Steuerbelastung deines Unternehmens bzw. weniger Steueraufkommen in deinem Unternehmen andenken:

Statistics

		Größere Investitionen ins eigene Unternehmen (Betriebsmittel, Maschinen, etc.)	Einstellen von mehr Mitarbeitern	Ausbezahlung eines höheren Unternehmerlohns	Erhöhung der Eigenkapitalquote (z.B.: Bildung von Rücklagen)	Vordringen in neue Märkte (Export, Produktdifferenzierung, Erhöhung kreatives Potenzial,...)	Sonstiges, und zwar
N	Valid	536	539	515	539	526	74
	Missing	44	41	65	41	54	506
Mean		1,85	2,09	2,41	1,68	2,10	2,47

Größere Investitionen ins eigene Unternehmen (Betriebsmittel, Maschinen, etc.)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ja	214	36,9	39,9	39,9
	eher ja	216	37,2	40,3	80,2
	eher nein	80	13,8	14,9	95,1
	nein	26	4,5	4,9	100,0
	Total	536	92,4	100,0	
Missing	System	44	7,6		
Total		580	100,0		

Einstellen von mehr Mitarbeitern

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ja	173	29,8	32,1	32,1
	eher ja	195	33,6	36,2	68,3
	eher nein	118	20,3	21,9	90,2
	nein	53	9,1	9,8	100,0
	Total	539	92,9	100,0	
Missing	System	41	7,1		
Total		580	100,0		

Ausbezahlung eines höheren Unternehmerlohns

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ja	105	18,1	20,4	20,4
	eher ja	159	27,4	30,9	51,3
	eher nein	188	32,4	36,5	87,8
	nein	63	10,9	12,2	100,0
	Total	515	88,8	100,0	
Missing	System	65	11,2		
Total		580	100,0		

Erhöhung der Eigenkapitalquote (z.B.: Bildung von Rücklagen)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ja	248	42,8	46,0	46,0
	eher ja	229	39,5	42,5	88,5
	eher nein	50	8,6	9,3	97,8
	nein	12	2,1	2,2	100,0
	Total	539	92,9	100,0	
Missing	System	41	7,1		
Total		580	100,0		

Vordringen in neue Märkte (Export, Produktdifferenzierung, Erhöhung kreatives Potenzial,...)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ja	180	31,0	34,2	34,2
	eher ja	168	29,0	31,9	66,2
	eher nein	126	21,7	24,0	90,1
	nein	52	9,0	9,9	100,0
	Total	526	90,7	100,0	
Missing	System	54	9,3		
Total		580	100,0		

Sonstiges, und zwar

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ja	31	5,3	41,9	41,9
	eher ja	7	1,2	9,5	51,4
	eher nein	6	1,0	8,1	59,5
	nein	30	5,2	40,5	100,0
	Total	74	12,8	100,0	
Missing	System	506	87,2		
Total		580	100,0		

Anhang 5: Kreuztabellen

VAR00003 * Größere Investitionen ins eigene Unternehmen (Betriebsmittel, Maschinen, etc.) Crosstabulation

Count		Größere Investitionen ins eigene Unternehmen (Betriebsmittel, Maschinen, etc.)				
		ja	eher ja	eher nein	nein	Total
VAR00003	Personengesellschaft	145 (39,19%)	152 (41,08%)	53 (14,32%)	20 (5,41%)	370
	Kapitalgesellschaft	68 (43,04%)	59 (37,34%)	25 (15,82%)	6 (3,80%)	158
	fehlend	1	5	2	0	8
	Total	214	216	80	26	536

VAR00003 * Einstellen von mehr Mitarbeitern Crosstabulation

Count		Einstellen von mehr Mitarbeitern				
		ja	eher ja	eher nein	nein	Total
VAR00003	Personengesellschaft	115 (30,91%)	127 (34,14%)	89 (23,92%)	41 (11,02%)	372
	Kapitalgesellschaft	57 (35,85%)	64 (40,25%)	27 (16,98%)	11 (6,92%)	159
	fehlend	1	4	2	1	8
	Total	173	195	118	53	539

VAR00003 * Ausbezahlung eines höheren Unternehmerlohns Crosstabulation

Count

		Ausbezahlung eines höheren Unternehmerlohns				
		ja	eher ja	eher nein	nein	Total
VAR00003	Personengesellschaft	76 (21,35%)	117 (32,87%)	125 (35,11%)	38 (10,67%)	356
	Kapitalgesellschaft	28 (18,42%)	40 (26,32%)	62 (40,79%)	22 (14,47%)	152
	fehlend	1	2	1	3	7
	Total	105	159	188	63	515

VAR00003 * Erhöhung der Eigenkapitalquote (z.B.: Bildung von Rücklagen) Crosstabulation

Count

		Erhöhung der Eigenkapitalquote (z.B.: Bildung von Rücklagen)				
		ja	eher ja	eher nein	nein	Total
VAR00003	Personengesellschaft	164 (44,20%)	162 (43,67%)	36 (9,70%)	9 (2,43%)	371
	Kapitalgesellschaft	82 (51,25%)	62 (38,75%)	13 (8,13%)	3 (1,88%)	160
	fehlend	2	5	1	0	8
	Total	248	229	50	12	539

VAR00003 * Vordringen in neue Märkte (Export, Produktdifferenzierung, Erhöhung kreatives Potenzial,...) Crosstabulation

Count

		Vordringen in neue Märkte (Export, Produktdifferenzierung, Erhöhung kreatives Potenzial,...)				
		ja	eher ja	eher nein	nein	Total
VAR00003	Personengesellschaft	121 (33,43%)	116 (32,04%)	85 (23,48%)	40 (11,05%)	362
	Kapitalgesellschaft	58 (37,18%)	50 (32,05%)	37 (23,72%)	11 (7,05%)	156
	fehlend	1	2	4	1	8

VAR00003 * Vordringen in neue Märkte (Export, Produktdifferenzierung, Erhöhung kreatives Potenzial,...) Crosstabulation

Count

		Vordringen in neue Märkte (Export, Produktdifferenzierung, Erhöhung kreatives Potenzial,...)				
		ja	eher ja	eher nein	nein	Total
VAR00003	Personengesellschaft	121 (33,43%)	116 (32,04%)	85 (23,48%)	40 (11,05%)	362
	Kapitalgesellschaft	58 (37,18%)	50 (32,05%)	37 (23,72%)	11 (7,05%)	156
	fehlend	1	2	4	1	8
	Total	180	168	126	52	526