
Probleme einer Steuerreform

Otto Farny

A. Vorbemerkung

Die österreichische Steuerreformkommission wurde 1979 konstituiert und ist mit hohen Zielen angetreten: „Das Abgabenrecht soll möglichst überschaubar, die Besteuerung möglichst merkbar sein, die Abgabenvollziehung soll ökonomisch und zumindest im Durchschnittsfall ohne Rechtshilfe für den Abgabenschuldigen erfolgen können¹.“ Dabei sollten den Reformvorstellungen die durch die Lehre entwickelten allgemeinen Grundsätze der Besteuerung zugrundegelegt werden, modifiziert nach den Erfordernissen der gegenwärtigen und absehbaren künftigen Gesellschafts- und Wirtschaftsordnung.

Nach der Vorlage der Berichte des zweiten Sessionsabschnittes der Steuerreformkommission² wird immer klarer, daß der praktischen Umsetzung weitreichender Reformvorschläge ganz erhebliche Schwierigkeiten im Wege stehen. Dieser aktuelle Anlaß führt uns zur Frage nach den Ursachen dieser Schwierigkeiten. Zweifellos handelt es sich dabei nicht um ein österreichisches Spezifikum.

In der Bundesrepublik Deutschland, die ein Steuersystem besitzt, das dem österreichischen sehr verwandt ist, gibt es seit ihrem Bestand eine Steuerreformdiskussion. Nach dem Ende des Zweiten Weltkrieges hat man sich mit der Betriebsteuerdiskussion eine wohl zu schwere Bürde auferlegt, um praktische Erfolge zu erzielen³, doch brachte die „Organische Steuerreform“ von 1953 durchaus Erfolge, was den Abbau von Ausnahmebestimmungen im Ertragsteuersystem in Form von steuerpolitischen Notbehelfen seit 1948 und die Reduktion von damals sehr hohen Steuersätzen betrifft. Nachdem die Umstellung auf ein Mehrwertsteuersystem und der Versuch der Reform des Finanzausgleiches⁴ alle geistigen Energien an sich gezogen hat, widmete sich die 1968

konstituierte Deutsche Steuerreformkommission und der Wissenschaftliche Beirat beim BM d. Finanzen wiederum der Reform der direkten Steuern⁵. Das hervorstechendste Ergebnis war der Abbau der Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne der Kapitalgesellschaften durch die Einführung eines sehr komplizierten Anrechnungsverfahrens. Doch fiel die praktische Beurteilung dieser Reform enttäuschend aus⁶: Eine Belebung des Kapitalmarktes war nicht zu beobachten, was die Frage nach dem Sinn der umfangreichen Reformbemühung aufwirft⁷. Parallel dazu wollte man die Einkommensteuer reformieren, um ungerechtfertigte Ausnahmerebestimmungen zu beseitigen und ein durchschaubares System zu erhalten⁸. Damit wurden direkt vitale Gruppeninteressen berührt. Die für 1975 geplante große Einkommensteuerreform mußte zum Gutteil scheitern, weil sich die sozial-liberalen Koalitionspartner nicht über die Frage der Abzugsfähigkeit von privaten Aufwendungen in Form von Steuerfreibeträgen bzw. Steuerabsetzbeträgen einigen konnten. Die derzeit in der BRD geplante Einkommensteuerreform degeneriert zu einer Steuersenkungsrunde mit erhöhten Kinderfreibeträgen, nachdem in der christlich-liberalen Koalition über eine Mehrwertsteuererhöhung zum Ausgleich weitergehender Entlastungen bei den direkten Steuern kein Konsens zu erzielen war.

Einer der prominentesten deutschen Finanzwissenschaftler, G. Schmolders, faßt seine langjährigen Erfahrungen mit dieser Sisyphusdiskussion wie folgt zusammen: „Die Vorstellungen der fünfziger Jahre von einer Steuerreform aus einem Guß gehören wohl endgültig der Vergangenheit an. Steuerreform ist eine Politik der kleinen Schritte, bei der oft die Überlegungen des Augenblicks obsiegen. Um so wichtiger bleibt die Aufgabe, die längerfristig angelegte Kongruenz von Steuerpolitik und gesellschaftlicher Entwicklung im Auge zu behalten. Dies ist unstreitig schwieriger geworden, je mehr noch der in den sechziger Jahren vorhandene Grundkonsens politischer Ziele schwindet⁹.“

Mit einem ähnlichen Erfahrungsstand berichtet F. Neumark über die Ursachen der Schwierigkeiten der Steuerreform: „Steuerreformen, die diesen Namen verdienen, also das Ergebnis systematischer Bemühungen um eine in sich möglichst widerspruchsfreie und den jeweils herrschenden obersten wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Zielen (besser) angepaßte Steuerverfassung sind, begegnen überall und zu jeder Zeit Hemmnissen und Widerständen, gleichviel welche der vielfältigen, für solche Reformen grundsätzlich in Frage kommenden Motive nun im konkreten Fall maßgebend sein mögen. Größtenteils erklären sich jene Widerstände aus der Vielfalt der durch Steuern berührten Interessen und der damit zusammenhängenden Zielkonflikte. Wie darzulegen versucht wurde, haben Versuche zu Reformen in unserer Zeit neben solchen allgemeinen und althergebrachten mit gewissen zusätzlichen, neuen Schwierigkeiten zu rechnen. Diese sind weitgehend Reflex der als Folge wachsenden Staatsinterventionismus sich ergebenden Steigerung der Steueranforderungen, der fortschreitenden Kompli-

zierung des Wirtschaftslebens und des Machtzuwachses von immer zahlreicher und spezialisierter werdenden Interessengruppen. Daneben spielen auch solche Tatsachen wie die mit innenpolitischen Wandlungen zusammenhängende extensive Neuinterpretation der Steuererechtigkeit sowie die Zuweisung gänzlich neuer Aufgaben an die Steuerpolitik, insbesondere die Beachtung stabilisierungs-, wachstums- und redistributionspolitischer Aspekte, eine Rolle¹⁰."

Diese Schwierigkeiten sind aber nicht auf den österreichisch-deutschen Steuerrechtskreis beschränkt. Das US-amerikanische Einkommensteuerrecht kennt eine noch größere Fülle von Ausnahmebestimmungen („loopholes“) wie z. B. eine sehr niedrige Besteuerung von capital gains, tax credits für Investitionen, Sonderbegünstigungen für Mineralöl- und Minengesellschaften, für Mitarbeiterbeteiligungen und zahlreiche Freibeträge für Aufwendungen der Privatsphäre¹¹. Versuche diese loopholes, die durch verschiedene Industrielobbies erkämpft wurden, zu stopfen, sind auch in den USA aus nämlichen Gründen weitgehend gescheitert: "Why it is often asked, if tax reform is so desirable, haven't we had more of it? One answer may be that the beauty of tax reform shines more brightly in the eyes of the reformers than in those of the general public. Another is that any kind of reform has a built-in dilemma. An approach that concentrates on a limited number of specific proposals immediately runs afoul of those who stand to lose by the change. Their cries are inevitably loud enough to drown out the praises of the few who are farsighted enough to perceive the potential gains for the general public¹²."

Die amerikanische Steuerreformdiskussion hat dazu geführt, noch weitere solcher loopholes in modifizierter Form zu schaffen, wobei durchaus diese Gefahr von amerikanischen Steuertheoretikern gesehen wird: "If tax reform continues to be the outcome of a series of bloody skirmishes on many small fronts, the income tax, and perhaps the estate and gift taxes as well, at least in the United States, will become more and more capricious in their results, with enormous waste of skilled human resources in administration, compliance and avoidance. The tax will not become quite unworkable; it will not collapse; but it will perhaps eventually so disillusion the public that its role in the tax system will gradually be reduced¹³."

Nach all diesen Berichten mag man in Ratlosigkeit verfallen, doch ist es nicht so, daß jede Steuerreform erfolglos war, sonst müßte man noch immer mit Herd-, Salz- und Junggesellensteuern vorlieb nehmen. Ein Blick in die Geschichte kann zeigen, was die Bedingungen erfolgreicher Steuerreformen waren (Kap. B).

Auch wenn man die Problemstellung von Steuerreformen früherer Jahrhunderte zumindest punktuell studiert und darin sehr viel Aktuelles findet, so ist die Grundsatzfrage nicht geklärt: Brauchen wir eine Steuerreform? Dafür läßt sich zweifellos eine Vielzahl von Gründen aufführen, welche im Kap. C zumindest schwerpunktmäßig dargestellt werden sollen. Überlegt man jedoch, wie diese Reformvorhaben im einzelnen verwirklicht werden sollen, so stößt man auf eine Unzahl von

praktischen Schwierigkeiten, die den Erfolg der Durchführung der reinen Theorie zweifelhaft erscheinen lassen. Im Kap. D wird dieser gordische Knoten von Schwierigkeiten anhand von Einzelbeispielen aus Arbeitsgruppen der Steuerreformkommission beschrieben. Das letzte Kapitel enthält einen Ausblick auf künftige Wege.

B. Rückblick in die Geschichte

Steuern sind mit der Geschichte der Zivilisation aufs engste verbunden. Kulturelle Entwicklung und Organisation der Abgabensysteme bedingen einander wechselseitig. Mit der Änderung der Produktionsverhältnisse ergibt sich zwangsläufig eine Änderung der Steuerverfassung. Steuerreformen sind so alt wie die entwickelten Steuersysteme selbst, doch so sehr z. B. der griechische Geist alle Phänomene der Wirklichkeit bis zum Urgrund analysierte, Berichte über die Hintergründe von Steuerreformen in der Antike sind selten¹⁴.

Relativ gut dokumentiert ist die wahrscheinlich größte und geradezu modern anmutende Steuerreform des Jahres 297 n. Chr. unter Kaiser Diokletian¹⁵. Ihre Darstellung eignet sich, um die Voraussetzungen für erfolgreiche Steuerreformen zu studieren.

Die politischen Wirren des 3. Jahrhunderts, die Landflucht aus dem Kolonensystem, der Verfall der Sklavenwirtschaft, die Bodenerosion, haben die Ergiebigkeit der wichtigsten Besteuerungsquelle – des Bodens – ausgehöhlt. Auf der anderen Seite stand aufgrund des kaiserlichen Beamtenapparates und des Heeres, das zusehends mit Grenzsicherungsaufgaben betraut war, ein gewaltiger Finanzbedarf zu Buche. Das „tributum soli“ wurde häufig von den kaiserlichen Beamten als Fixbetragsteuer ohne Rücksicht auf die Ertragslage und oft nach Gutdünken der Beamten eingehoben, was zwangsläufig zu einer Austrocknung der Quellen führen mußte. Nichts lag näher als auf die Ertragskraft des Bodens abzustellen, wobei die Grundsteuer nach der Zahl der Flächeneinheiten eingehoben werden sollte, die ein Mann bebauen konnte (iugatio) und auch nach der Zahl, dem Alter und dem Geschlecht der darauf ansässigen Kolonen und Sklaven (capitatio). Das setzt eine entsprechende Besteuerungsinfrastruktur voraus, die bereits in einem durchorganisierten Beamtenapparat vorhanden war. Vor allem im Osten des Römischen Reiches kam es zur Anlage von Katastern und Steuerveranlagungen im fünfjährigen Rhythmus.

Schwieriger war es bereits die Personalsteuer, die im Osten des Reiches seit alters her bekannt war¹⁶, ebenfalls ertragsabhängig in Italien einzuführen. Noch in der Zeit des Prinzipats war es undenkbar, die freien Einwohner Roms mit einer Steuer zu belasten, die ein Personalzensussystem voraussetzt, wo sie doch gewohnt waren, Steuern als Instrument der kolonialen Exploitation zu betrachten. Mit dem Verfall der politischen Sonderstellung Roms und der damit verbundenen gesellschaftlichen Ideale wurde unter dem Einfluß der orientalischen Despotie die Besteuerungsmentalität dafür vorbereitet.

Vier Bedingungen waren es also, die zum teilweisen Erfolg dieser Steuerreform beitrugen:

1. die Aushöhlung der bisherigen Besteuerungsquellen und der vergleichsweise hohe Finanzbedarf,
2. die große politische Durchschlagskraft des Kaisers,
3. die bereits vorhandene administrative Infrastruktur,
4. die Änderung der Besteuerungsmentalität insbesondere in Italien unter dem Zwang der Ereignisse und unter der Einsicht der Notwendigkeit.

Vor allem dem ersten Punkt kommt eine ganz entscheidende Bedeutung zu, denkt man an die Einführung der Einkommensteuer selbst durch einen überzeugten Liberalen wie William Pitt (1799) in England, an die Einführung der Körperschaftsteuer durch Finanzminister Erzberger (1919/20) in der Weimarer Republik oder an die Einführung der allgemeinen Umsatzsteuer im Deutschen Reich in der höchsten Not des Ersten Weltkrieges.

So sehr es zu politischen Auseinandersetzungen um Steuerreformen bereits im Altertum kam, gab es so gut wie keine wissenschaftliche Auseinandersetzungen darüber. Auch die scholastischen Gelehrten im Mittelalter schien dieses Thema nicht sonderlich zu interessieren, obwohl die aristotelischen Gerechtigkeitskategorien sich gut geeignet hätten, um der Finanzwissenschaft eine Grundlage zu geben¹⁷. Wissenschaftliche Arbeiten über Steuerreformen entstehen erst in der Zeit des heraufkommenden Absolutismus¹⁸. Wiederum herrscht die gleiche Ausgangssituation: Auf der einen Seite existiert in Europa ein mittelalterliches Wirrwarr von Zöllen, Zwischenzöllen, spezieller Verbrauchsteuern, von Herd- und Haussteuern, auf der anderen Seite ein erhöhter Finanzbedarf des wachsenden Beamtenapparates der Zentralgewalten, der Heere und der Abenteurer in fernen Kontinenten. Die merkantilistischen und kameralistischen Hofberater beschäftigen sich mit der Frage wie die Einkünfte des Staates am besten vermehrt werden können. Sie sind die eigentlichen Begründer moderner Steuerprinzipien. Die Finanzwissenschaft bildet einen Schwerpunkt ihrer Überlegungen: Sie ist „die Kunst aus dem bereitesten Vermögen des Staates verhältnismäßige Summen zu erheben, und davon zur Beförderung der gemeinschaftlichen Glückseligkeit weise Gebrauch zu machen . . . Der Hauptgegenstand besteht in wohlüberlegten Erhebungsarten eines gerechten, gut verteilten, den Stamm des Vermögens der Untertanen nicht verletzenden Teils der gesamten Einkünfte oder des ganzen Erwerbes und dessen ökonomischer Anwendung zur Bestreitung aller Ausgaben des Staates . . .“¹⁹⁴⁴

Die Fürsten mußten eine möglichst allgemeine Abgabe finden, die die überlieferten Ausnahmebestimmungen für Adel und Geistlichkeit umgehen konnte und die möglichst unmerklich auferlegt werden konnte. Diese Ziele konnte nichts besser erreichen als eine allgemeine Verkehr- oder Verbrauchsteuer, theoretisch übersteigert im Ideal der Universalakzise. Ein Vorkämpfer dieser Abgabe in deutschen Landen war der Steuerrat Christian Tenzel, denn die Akzise nimmt nicht nur

von den „lustigen und verwegenen Wagehälsen, welche der Accise Vermahnung zur Sparsamkeit nicht folgen“, sie belastet auch die Reichen, die „stets im Sause und Schmause“ leben²⁰. Die Forderung nach einer indirekten Steuer wurde also damals gerade zu einer kämpferischen Aktion gegen die Stände. Daraus erklärt sich der wilde Streit um die Akzise. Natürlich erhebt sich die verzweifelte Gegenstimme des Adels und der Geistlichkeit etwa mit folgender Begründung:

„Die gerühmte durchgehende Gleichheit scheint der Natur selbst zuwider zu seyn / indem dieselbe / . . . uns dadurch belehren will / dass die sonst in der Billigkeit gegründete Gleichheit nicht so stricte, und dem Buchstaben nach / in den Anlagen (Steuern) müsse beobachtet / sodenn vielmehr ein vernunftmäßiger Unterschied zwischen den privilegierten Persohnen / und anderen Innwohnern des Landes gemacht werden . . . Können wir demnach nicht sagen / dass ietzbemeldedte privilegierte Persohnen zu dem Wohlseyn des Landes nichts beitragen; wir wollten uns denn entblöden / zu behaupten / dass die Tapfferkeit / das Gebeth und die Gelehrsamkeit einem Staat schlechte Würckungen brächten²¹.“

Die meisten Kameralisten jedoch verteidigen das Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung, wie z. B. Veit Ludwig von Seckendorff:

Die Obrigkeiten hätten bei der Besteuerung „eine rechtmäßige billche Proportion damit zu halten / niemanden desswegen zur Ungebühr vor anderen zu beschweren / oder zu befreyen / sondern sich damit als Christliche und milde Regenten / zu erweisen / welche ihre Macht nicht zur Unterdrückung / Nachteil und Qual / sondern zu Schutz / Rettung und Erquickung der armen bedrängten Unterthanen zu gebrauchen haben²².“ Übersetzen wir diese Meinungen in eine moderne Sprache, so zeigt sich, daß sich auch ein modernes Problem stellt: die Berechtigung von Ausnahmebestimmungen gegenüber einer unterschiedslosen Besteuerung.

In diese Zeit fällt der meines Wissens nach erste Versuch ein wirklich rationales System der Besteuerung zu entwerfen. Der Autor war Marschall Vauban mit seinem Buch *Projet d'une dixme royal* (1707). Die gedankliche Phase der Akzisenbesteuerung überspringend, kommt er zur Forderung einer allgemeinen Einkommensteuer²³. Sie sollte in einer 10prozentigen Steuer vom Rohertrag oder vom Reinertrag bestehen mit einer Steuerdegression für ärmere Bevölkerungsschichten, wobei offenbar der mittelalterliche Zehent als Vorbild diente. Auch sollten in einer abgestimmten und ausgewogenen Weise spezielle Warenumsatz- und Verbrauchsteuern sowie Zölle fortbestehen. So kam der Günstling Ludwig XIV. direkt in den Konflikt mit den Akzisenbesteuerungsideen seines Herrschers; die Veröffentlichung der Schrift kostete seinen politischen Kopf.

Daneben beeinflussten die neu entstehenden nationalökonomischen Theorien die Vorschläge zur Steuerreform. Wenn für die Physiokraten der Boden die einzig wertschaffende Quelle ist, liegt nichts näher als in der Grundsteuer die Königin aller Steuern zu sehen. Nachdem F. Ques-

nay in seinem *Tableau économique* erstmalig kreislauftheoretische Vorstellungen formuliert hatte, war es zur Formulierung von Steuerüberwälzungsgedanken, wie sie insbesondere von J. Locke bekannt gemacht wurden²⁴, nicht mehr weit: War die gesamte Wirtschaft ein geschlossenes System und der Boden die einzige wertschaffende Quelle, so müßte jede Gewerbe- und Lohnsteuer weitgehend überwältzt werden und schließlich doch aus der Wertschöpfung des Bodens getragen werden. Wäre es also nicht gleich ökonomischer den Bodenertrag zur einzigen Besteuerungsquelle zu machen? Viele Fürsten – in Österreich Joseph II. (1788/89) – überzeugte diese Idee.

Für Adam Smith wurde in seinen Untersuchungen über die Natur und die Gründe des Wohlstands der Nationen (1776) die Arbeit und ihre Spezialisierung zum alleinigen wohlstandsschaffenden Faktor. Nichts wäre für einen so konsequenten Denker naheliegender gewesen als eine allgemeine Einkommensteuer zu fordern, wie dies auch vielfach fälschlich behauptet wird. Im 5. Buch, 2. Kapitel, 2. Teil seiner „Untersuchungen“ jedoch verwirft er den Gedanken einer allgemeinen Ertragbesteuerung, und seine Empfehlungen konzentrieren sich wohl eher aus Praktikabilitätsgründen auf Haus- und Rentenertragsteuern. Steuern sind ein besonderer Stoff für den Liberalen, sie stören die Ordnung der natürlichen Hand und die Privatsphäre, dafür kann er sich gedankliche Inkonsequenzen leisten.

Smith war kein origineller Steuerdenker. Seine gefeierten klassischen Maximen der Besteuerung, die in keinem Lehrbuch fehlen²⁵, gehen nicht auf ihn zurück. A. Tautscher faßt die bereits von den österreichischen und deutschen Kameralisten erstellten Prinzipien der Besteuerung so zusammen: „1. Der Gegenstand der Steuer muß genau bestimmt sein, 2. die Aufteilung der Steuer muß im vorhinein festgestellt sein, 3. die Steuer darf das Vermögen der Besteuerten nicht vermindern, 4. die Erhebung muß zur richtigen Zeit und zu den richtigen Kosten erfolgen²⁶.“ Diese Prinzipien ähneln täuschend den von Smith aufgestellten Grundregeln.

Was sollte nun ein Fürst des 17. und 18. Jahrhunderts tun angesichts der überbordenden Vorschläge zur Steuerreform? Der österreichische Hofkammerrat Christian Julius von Schierndorff schlug seinem Kaiser Leopold I. gleich anstatt der Generalakzise zwei völlig neue Reformpläne vor: eine allgemeine Groschenabgabe, das war eine Lizenzsteuer für alle Personen über 12 Jahren, neben anderen Abgaben oder eine allgemeine und alleinige Einkommensteuer. Seine Pläne wurden 1709 von der österreichischen Hofkammer verworfen. Unter Maria Theresia wurde die Einkommensteueridee 1743 wieder aufgegriffen, um schließlich endgültig für dieses Jahrhundert zu scheitern. Woran es fehlte waren die obigen Bedingungen 3. und 4. für die erfolgreiche Durchführung solch großer Steuerreformen²⁷.

Nach all diesem Hin und Her in Steuertheorie und -praxis stellte sich ein französischer Gelehrter namens Nicolas François Canard die Frage: Wozu Steuerreformen? Neue Steuern bringen Unfrieden, Verwirrung und administrative Probleme; jede neue Steuer wird aber fortgewälzt je

nach der Produktivkraft des Zensiten²⁸. „Alte Steuern, gute Steuern!“ Durch Steuerreformdiskussionen stiftet man Unfrieden, der in keinem Verhältnis zum Nutzen neuer Steuern steht, die ja im Marktprozeß ohnehin nach einiger Zeit so weitergewälzt werden, daß die ursprünglichen Belastungsproportionen in einer optimalen Weise wiederhergestellt werden.

Doch auch nach diesem Urteil gehen die Steuerreformdiskussionen im 19. Jahrhundert vermehrt unter dem Einfluß sozialistischer Ideen weiter. Canard erhält einen überraschenden Verbündeten in Friedrich Engels: „Steuern! Dinge, die die Bourgeoisie sehr, die Arbeiter aber nur sehr wenig interessieren: was der Arbeiter an Steuern zahlt, geht auf Dauer in die Produktionskosten der Arbeitskraft mit ein, muß also vom Kapitalisten mitvergütet werden“²⁹.

Diese Aussage ist offenbar durch Ricardos ökonomische Theorie bestimmt: Wenn die Lohnkosten sich tendentiell nach den Reproduktionskosten der Arbeit richten, hat eine Besteuerung der Arbeitslöhne keinen Sinn, die Lohnsteuer wird auf den Dienstgeber abgewälzt. Nicht die Steuern sind abzuschaffen, sondern das Eigentum an den Produktionsmitteln, die Wurzel allen Elends.

Diese Erkenntnis mußte offenbar bei den Begründern des wissenschaftlichen Sozialismus erst reifen; noch im Manifest der Kommunistischen Partei (1848) wird die starke Progressivsteuer als ein Mittel der Umwälzung der gesellschaftlichen Verhältnisse gefeiert³⁰. Nachdem klar wurde, daß in Mitteleuropa die alten Verhältnisse mit einem Schlag nicht umzuwälzen waren, wurde die Forderung nach stark progressiven Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftssteuern zum festen Bestandteil sozialdemokratischer Parteiprogramme³¹. Sozialistische Wirtschaftstheoretiker erwiesen sich allerdings nicht als besonders eigenständige Steuerdenker. Das schon von F. Lassalle betonte Prinzip des Primats der direkten Steuern vor den indirekten³² enthält eigentlich nur eine Wiederholung der Argumente Vaubans gegen die Akzise und das Prinzip der Progressivität läßt sich bis Caspar Klock (1583–1655) zurückverfolgen³³. Neu ist aber, diese Prinzipien pointiert als Instrument des Klassenkampfes zu verstehen. Selbst in den Lehren der bürgerlichen Kathedersozialisten fand dann die sozialpolitische Aufgabe der Besteuerung ihren deutlichen Niederschlag³⁴.

Nach diesen willkürlich ausgewählten Splittern aus der Dogmengeschichte stellt sich auch für unsere Zeit die Frage: Wer hat eigentlich recht? Canard mit seiner konservativen Haltung was Steuerreformen betrifft, Lassalle mit seinem kämpferischen Aufruf oder die kameralistischen Systematiker, die die Forderung nach einem ausgewogenen, leicht administrierbaren, in sich rationalen System erhoben haben. Anders gefragt: Brauchen wir eine Steuerreform?

C. Gründe für eine Steuerreform

Die wirtschaftspolitische Durchführbarkeit einer Steuerreform zu einem bestimmten Zeitpunkt in einer bestimmten Form muß oft anders beurteilt werden als die sachlichen Gründe, die prinzipiell für eine Steuerreform sprechen würden. Der vorliegende Artikel zeigt zunächst die theoretischen Gründe auf, die aus heutiger Sicht für eine Reform sprechen würden. Sie können in der folgenden Form zusammengefaßt werden:

1. budgetpolitische Gründe: Die sich verschlechternde fiskalische Ergiebigkeit des Steuersystems
2. verteilungspolitische Gründe: die Verzerrung des Verteilungsgefüges durch systemfremde Sonderzielsetzungen, die ans Steuerrecht herangetragen werden
3. betriebswirtschaftliche Gründe: Die Diskriminierung von Risikokapital
4. rechtstheoretische Gründe: Die Erosion des rechtsstaatlichen Prinzips und des Gleichheitsgrundsatzes
5. verwaltungsökonomische Gründe: Die Kompliziertheit und infolgedessen schwierige Administrierbarkeit des Steuerrechts
6. finanzpsychologische Gründe: Die Probleme der Administrierbarkeit und die schwierige Durchschaubarkeit führen neben Strukturproblemen bei einzelnen Steuern zu einem erhöhten Steuerwiderstand.

1. Budgetpolitische Gründe

Ein Vergleich der Steueraufkommenselastizitäten (Wachstumsrate der Steuereinnahmen dividiert durch die Wachstumsrate des BIP) der siebziger Jahre mit den sechziger Jahren führt zu folgendem Befund:

Tabelle 1

Periode	Bruttosteueraufkommens- elastizität (unbereinigt)	Nettosteueraufkommens- ³⁶⁾ elastizität (unbereinigt)
1960–1964	1,43*)	1,41*)
1965–1969	1,14	1,14
1970–1974	1,06	0,95
1975–1979	1,15	1,07
1980–1984	0,98**)	1,04**)

*) Als Basis wurde das Wachstum des BNP gewählt.

**) Für 1984 wird ein nominelles BIP-Wachstum von 8% unterstellt; es werden Daten des Bundesvoranschlags 1984 verwendet, die bereits die Auswirkungen des Maßnahmenpaketes berücksichtigen.

„Seit Mitte der sechziger Jahre ist die Steuerfinanzierung zusehends schwieriger geworden... Die fiskalische Ergiebigkeit des österreichischen Steuersystems nimmt spürbar ab, die Aufkommenselastizität der Steuern ist rückläufig³⁵.“

Mißt man die Ergiebigkeit des Steuersystems durch die Aufkommenselastizität der Bruttosteuerereinnahmen in bezug auf das BIP, so ergeben sich zunächst einige konzeptionelle Schwierigkeiten, weil das Elastizitätsmaß sehr stark von der Wahl des Beobachtungszeitraumes abhängt. Auch bei anderer Wahl der Beobachtungszeiträume würde sich jedoch dem Wesen nach folgendes Bild ergeben:

In den siebziger Jahren scheint keine einheitliche Entwicklung mehr festzustellen zu sein, jedoch müssen die Elastizitätswerte noch interpretiert werden. Der Elastizitätswert für die Periode 1975–1979 von 1,15 bzw. von 1,07 ist aufgrund der Umstellung der Kinderabsetzbeträge im Einkommensteuerrecht auf erhöhte Familienbeihilfen (1978) und anderen Maßnahmen nach oben verzerrt. Dagegen dürften die Elastizitätswerte für die Periode von 1980–1984 höher liegen, wenn man berücksichtigt, daß gegenüber dem Bundesvoranschlag 1984 mit höheren Bruttosteuerereinnahmen um etwa 6 Milliarden Schilling gerechnet werden kann. Insgesamt ist also eine leicht abnehmende Entwicklung der Elastizitätswerte zu beobachten.

Für den Budgetvollzug des Bundes bedeutsamer sind die Aufkommenselastizitäten der Nettosteuerereinnahmen (Bruttosteuerereinnahmen minus Überweisungen an Gebietskörperschaften und Fonds), weil sich hier auch die Entwicklungstendenzen des Finanzausgleichs niederschlagen.

Verwendet man wie in den eben dargestellten Statistiken unbereinigte Daten, so mag die abnehmende Ergiebigkeit des Steuersystems auch am Einfluß diskretionärer Maßnahmen liegen, waren doch die Steuersenkungen der siebziger Jahre wesentlich kräftiger als die der sechziger Jahre. Die Verwendung von um die Auswirkung diskretionärer Maßnahmen bereinigter Daten wirft jedoch ebenfalls konzeptionelle Probleme auf:

Rechnet man die Wirkung von Steuersenkungen und -erhöhungen über längere Zeitspannen kumuliert aus den unbereinigten Daten heraus, erhält man bald fiktive Werte; daraus ermittelte Elastizitäten verlieren ihren Erklärungsgehalt. Die vom WIFO errechneten bereinigten Bruttosteueraufkommenselastizitäten würden jedoch ebenfalls die Grundthese von der abnehmenden Ergiebigkeit des Steuersystems bestätigen³⁷.

Wie kann die künftige Entwicklung eingeschätzt werden?

Wenn man für die Periode von 1980–1984 unter Verwendung von Daten des Bundesvoranschlages und der BIP-Prognose eine Bruttosteueraufkommenselastizität von 0,98 erhält, dann ist dies zweifellos noch keine dramatische Entwicklung, die etwa mit dem Versiegen der Steuerquellen zur Zeit Diokletians gleichzusetzen ist. Die Budgetvoranschau 1984–1988 des Beirates für Wirtschafts- und Sozialfragen³⁸ prognostiziert sogar unter den dort gemachten Annahmen eine Aufkom-

menselastizität der Bruttosteuern von 1,28, der Nettosteuern von 1,23 und damit ein Anwachsen der Nettosteuerquote von 14,6 Prozent (1984) auf 15,3 Prozent (1988); jedoch stimmt die Detailbetrachtung nachdenklich. Elastizitäten über 1 kommen nur unter der Annahme einer Nichtdurchführung einer Einkommensteuersenkung in der Vorschauperiode zustande, wobei die Aufkommenselastizität der Lohnsteuer in diesem Fall sogar bei 2 liegen wird, was freilich wegen der ungünstigen Verteilungswirkung den Druck auf eine Lohnsteuersenkung verstärken wird. Die relativ hohen prognostizierten Elastizitätswerte kommen auch dadurch zustande, daß nach der Berechnungsmethode des Beirats für Wirtschafts- und Sozialfragen 1983 als Basis gewählt wird und deshalb ein Niveausprung durch das Maßnahmenpaket der Bundesregierung enthalten ist.

Für das Budget ist letztlich die Elastizität der gesamten Bundeseinnahmen von Bedeutung, die nach der Beiratsprognose nur bei 1 liegen wird, was auf das schwächere Wachstum der anderen Einnahmekomponenten gegenüber den Steuern zurückzuführen ist. Grundsätzlich würde eine Einnahmenaufkommenselastizität gegenüber dem BIP von 1 nicht negativ zu bewerten sein, bedeutet sie doch eine konstante Einnahmenquote, doch lassen sich die budgetpolitischen Probleme erst nach einer Einschätzung der Ausgabendynamik erkennen.

Das Problem besteht darin, daß es bei verschiedenen Ausgabeposten geradezu eine immanente Mechanik gibt, die in Zeiten des rückläufigen Wirtschaftswachstums und der sich verschlechternden Beschäftigungssituation bestimmte Staatsausgaben schneller wachsen läßt als die Staatseinnahmen. Eine solche Mechanik ist z. B. im Finanzierungserfordernis der Pensionsversicherung zu sehen. Das österreichische System der Pensionsdynamisierung durch Richtzahl und Anpassungsfaktor führt – wie aufwendige Computersimulationen zeigen³⁹ – bei sinkenden Zuwächsen der durchschnittlichen Beitragsgrundlagen zu sich vergrößernden Finanzierungslücken und so zu einem erhöhten Zuschußbedarf. Daneben spielen freilich Arbeitsmarktentwicklungen und demographische Einflüsse eine Rolle. Es war der Sinn der jüngsten Pensionsreform, diese Mechanik zu bremsen, jedoch wird ohne größere Systemeingriffe eine völlige Ausschaltung solcher Entwicklungen gerade in Zeiten der Rezession nicht möglich sein, was uns wiederum die Notwendigkeit der Sicherstellung der nötigen Ergiebigkeit des Steuersystems vor Augen führt.

Eine scherenhafte Auseinanderentwicklung der Wachstumsraten der Staatseinnahmen und Ausgaben wird zwangsläufig zu einer steigenden Staatsverschuldung führen; der daraus resultierende erhöhte Finanzschuldenaufwand ist aber selbst wiederum ein Beispiel für eine solche bereits juristisch determinierte Ausgabenmechanik. Sind auch journalistische Zusammenbruchsvisionen gänzlich abzulehnen⁴⁰, so gibt dennoch die Vorschau des Beirates für Wirtschafts- und Sozialfragen, wonach der Schuldendienst von 27,7 Prozent (1984) auf 33,3 Prozent (1988) und der reine Zinsendienst von 13,7 Prozent (1984) auf 15,5 Prozent (1988) der Nettoabgaben steigen wird, Anlaß, um sowohl

einnahmen- wie auch ausgabenseitig über Lösungsstrategien zeitgerecht nachzudenken.

Bereits nach dem Zweiten Weltkrieg wurde der Zusammenhang zwischen Neuverschuldensquote, durchschnittlichem Zinssatz für Staatsschulden und Wirtschaftswachstum untersucht⁴¹. Muß der Zinsenaufwand für Finanzschulden ausschließlich durch Steuern finanziert werden, so wird der Anteil der schuldzinseninduzierten Steuern am BIP offenbar größer, wenn die Neuverschuldensquote steigt und der Zinssatz nicht im ausreichenden Maße fällt. Mathematische Kalkulationen zeigen – unter den vereinfachenden Annahmen des Domarmodells⁴¹ –, daß bei einer Neuverschuldensquote in der Größenordnung der Wachstumsrate des nominellen BIP der Anteil der zur Schuldenfinanzierung verwendeten Abgaben am BIP in the long run gleich dem durchschnittlichen Zinssatz für die Finanzschulden ist. Ist die Neuverschuldensquote des Bundes auf lange Sicht etwa so hoch wie das nominelle Wirtschaftswachstum, so ist offenbar eine reine Steuerfinanzierung des Schuldendienstes nicht mehr praktikabel und es muß eine Schuldenfinanzierung der Schulden Platz greifen, was aber ebenfalls auf nicht genau bezeichenbare psychologische Grenzen stößt⁴². Auf die ungünstigen verteilungspolitischen Effekte einer solchen Entwicklung sei nur verwiesen⁴³.

Vielfach wurde versucht, aus den eben aufgezeigten Zusammenhängen Höchstgrenzen für eine Neuverschuldungsquote abzuleiten⁴⁴, doch kann mA diese nicht rein aus mathematischen Modellen errechnet werden. Die Schwäche des eben skizzierten Domarmodells ist es, daß die Neuverschuldungsquote unabhängig vom Wirtschaftswachstum gedacht wird. Senkt man die Neuverschuldensquote, so führt dies zunächst zu wachstumsdämpfenden Entzugseffekten, die durch Senkung der schuldeninduzierten Steuern nicht kompensiert werden können⁴⁵. Das Maß hierbei zu finden, wird das zentrale Problem künftiger Finanzpolitik sein⁴⁶.

Einnahmenseitig läßt sich das Problem fiskalisch nur auf drei Arten lösen:

- Höhere Steuern und Tarife: In Zeiten schwacher Realeinkommenszuwächse steht diesem Vorhaben bei relativ hohen Steuersätzen jedoch eine zunehmende Sensibilisierung gegenüber.
- Neue Steuern und Tarife: Aus finanzverfassungsrechtlichen Gründen⁴⁷ können nicht beliebig neue Besteuerungsquellen erschlossen werden. Tut man es trotzdem, dann wird dies eine Abgabe sein, die einer bestehenden Abgabe zumindest vergleichbar ist und sich nur mehr in der Erhebungsform oder in Details von bestehenden Abgaben unterscheidet. Im Normalfall fügt sich eine solche Aufgabe oft nur höchst unvollkommen in das bestehende an sich rationale Besteuerungssystem.
- Steuerstrukturreform: Diese besteht in einem Abbau von Ausnahmebestimmungen, Verbreiterung und gleichgewichtigen Erfassung aller Teile einer Bemessungsgrundlage. Solche Maßnahmen sind oft noch sensibler als Steuersatz- und Tariferhöhungen, langfristig erscheint

dies jedoch als der einzig ökonomisch rationale Weg.

Warum kann nun eine solche Steuerstrukturreform die Ergiebigkeit des Steuersystems erhöhen? Dazu ist es erforderlich, sich mit den Ursachen der sinkenden Ergiebigkeit zu befassen.

Bei Progressivsteuern nimmt zunächst die Tarifelastizität mit steigen-der durchschnittlicher Bemessungsgrundlage notwendig ab. Wenn die Bemessungsgrundlagen durch Ausnahmebestimmungen relativ eng gestaltet werden, dann bedarf es relativ hoher Grenzsteuersätze, um ein bestimmtes Steueraufkommen zu erzielen. In Österreich beträgt der durchschnittliche Grenzsteuersatz bei der Einkommensteuer 37 Prozent, bei der veranlagten Einkommensteuer sogar 50 Prozent, sodaß die durchschnittlichen Grenzsteuersätze damit bereits in eine Region des sich verflachenden Tarifverlaufes geschoben sind. Trotzdem entwickelt sich noch immer die Einkommensteuer relativ dynamisch, wenn auch große Unterschiede zwischen Lohn- und Einkommensteuer bestehen und vor allem bei der veranlagten Einkommensteuer die abnehmende Ergiebigkeit in Relation zur Bemessungsgrundlage deutlich zu beobachten ist.

Durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen könnte nicht nur der durchschnittliche Grenzsteuersatz durch eine Änderung des Tarifverlaufes gesenkt werden, damit würden auch die dynamischen Eigenschaften der Steuer verbessert werden.

Für die Ergiebigkeit von Steuern wirkt es sich auch negativ aus, wenn de facto oder de iure bestimmte, sich besonders dynamisch entwickelnde Teile der Bemessungsgrundlage exkludiert werden, wie dies insbesondere bei den Zinseinkünften der Fall ist (siehe Kap. C 3). Aber auch andere Gründe für die sinkende Ergiebigkeit des Steuersystems sind zu nennen:

In Österreich ist der Anteil an Sonderverkehrssteuern und Produktionssteuern relativ hoch; wenn diese Steuern Güter belasten, deren Nachfrage relativ einkommensinelastisch ist, so wirkt das ebenfalls dämpfend auf die Ergiebigkeit des Steuersystems. In die gleiche Richtung wirken mengenabhängige Abgaben beim Erreichen von Sättigungsgrenzen.

Schließlich ist auch die Aufkommenselastizität der Mehrwertsteuer kleiner als 1, wenn ein Wirtschaftswachstum vornehmlich aus nicht steuerbaren Exporten oder Lageraufstockungen oder aus um die Vorsteuer entlasteten Investitionen getragen wird, was in der letzten Zeit der Fall war.

Freilich könnte man nun einwenden, über die Steigerung der Ergiebigkeit des Steuersystems nachzudenken, heißt nichts anderes als den perfiden Versuch zu unternehmen, möglichst unmerklich schleichende Steuererhöhungen durchsetzen zu wollen. Wenn der Kritiker aber nicht erklärt, wie er sich langfristig in einer Demokratie der Gültigkeit des „Wagnerschen Gesetzes“ von den wachsenden Staatsaufgaben⁴⁸ – insbesondere angesichts wachsender Rationalisierungsanstrengungen im sekundären und auch im tertiären Sektor – entziehen will, dann bleibt die Kritik verkräftbar.

2. Verteilungspolitische Gründe

Neben der Beschaffung der Mittel, die zur Bewältigung der öffentlichen Aufgaben notwendig sind, ist die Korrektur der Verteilung der Primäreinkommen die wichtigste gesellschaftspolitische Funktion des Steuerrechts. Sofern man nicht einer größeren Ungleichverteilung der Einkommen und der Vermögen das Wort redet, ist auch ohne Rückgriff auf egalitäre Ideologien die Notwendigkeit eines wirksamen Verteilungsinstrumentes zu begründen. Bedenkt man, daß höhere Einkommen eine höhere Sparquote ermöglichen, aus den Spareinlagen wiederum zusätzliche Nichtarbeitseinkommen fließen können, daß die Ungleichverteilung des Einkommens zu einer Ungleichverteilung von „human capital“ und diese wieder zu einer Ungleichverteilung des Einkommens führt, daß bei zunehmender Konzentration des Kapitals und damit verbundener Hierarchisierung im Betrieb Kräfte wirksam werden, die eine solche Ungleichverteilung der Einkommen verschärfen⁴⁹, und daß andere Marktkräfte dieser Ungleichverteilung nicht ausreichend entgegenwirken können, so ist ein wirksames Verteilungsinstrument erforderlich, um zumindest zu einer Verteilungskonstanz im Zeitablauf zu kommen. Ein weiterer Grund für die Notwendigkeit von Progressivsteuern liegt in den ungünstigen Verteilungswirkungen anderer Abgaben. So erweisen sich z. B. die Sozialversicherungsbeiträge aufgrund der Höchstbeitragsgrundlagen eindeutig regressiv. Dasselbe gilt für die proportionalen Verkehr- und Verbrauchsteuern auf einkommensinelastische Güter. Die Verteilungswirkung der Mehrwertsteuer hingegen ist wegen der Steuersatzdifferenzierung unklar. Eine Beurteilung der formalen Inzidenz⁵⁰ der Mehrwertsteuer führt zu einer bloß schwachen Regressivität im unteren und mittleren Einkommensbereich, einer stark regressiven Belastungswirkung im oberen Einkommensbereich aufgrund der dort progressiv ansteigenden Sparquote⁵¹.

Leitet man von diesen Fakten die Forderung nach einer progressiven Einkommensteuer ab, so müßte man streng genommen auch Kenntnisse über die ökonomische Inzidenz (Überwälzbarkeit im wirtschaftlichen Sinn) dieser Steuer haben. Es gibt nun kaum ein umstritteneres Gebiet in der ökonomischen Theorie als die Lehre von der Inzidenz. Je nach Ansatz ist so gut wie jedes Ergebnis beweisbar: Mit mikroökonomischen Ansätzen kann die Nichtüberwälzbarkeit der Einkommensteuer im Cournotmodell „bewiesen“ werden⁵², mit bestimmten makroökonomischen – sehr restriktiven Modellen – kann wiederum die Vollüberwälzbarkeit „bewiesen“ werden⁵³.

Je nach Schätzansatz kann in ökonometrischen Modellen die mehr als hundertprozentige Überwälzung der Körperschaftsteuer (für die USA)⁵⁴ oder bloß die Teilüberwälzbarkeit (für die BRD)⁵⁵ gezeigt werden. Empirische Untersuchungen über die Verteilungswirkungen des Budgets⁵⁶ gehen deshalb dazu über, für die einzelnen Steuern alternative plausible Überwälzungsgrade zu unterstellen. Wenn uns die Wissenschaft keine klaren Aussagen liefern kann, dann bleibt nichts übrig, als sich auf eine empirische Plausibilität zu verlassen und die Überwälz-

Tabelle 2

Stufen der Bruttobezüge in Tausend S	Bruttobezüge in Tausend S	Sonstige Bezüge und steuerfreie Bezüge in Tausend S	Prozent	Freibeträge lt. Abschn. V der LStk. in Tausend S	Prozent
	(1)	(2)	(2) : (1) × 100	(3)	(3) : (1) × 100
0- 50	11 366 570	1 775 464	15,62	35 819	0,32
50- 100	42 089 301	7 177 755	17,05	586 449	1,39
100- 150	94 643 335	16 957 563	17,91	1 921 160	2,03
150- 200	92 636 904	18 998 046	20,07	2 412 373	2,60
200- 250	57 998 141	12 229 370	21,08	1 779 796	3,07
250- 300	34 072 942	7 117 959	20,89	1 263 987	3,71
300- 400	33 956 258	7 121 896	20,97	1 490 921	4,39
400- 500	15 864 390	3 405 624	21,47	792 292	4,99
500-1 000	18 074 411	4 113 658	22,76	882 083	4,88
1 000 und mehr	3 519 615	879 759	25,00	102 879	2,92
Σ	404 221 868	79 377 094	19,64	11 267 759	2,79

barkeit der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer geringer anzusetzen als die von Verkehrsteuern. Somit kann in der Einkommensteuer ein taugliches Verteilungsinstrument gesehen werden, nur muß es auch zur Wirkung gebracht werden. Durch verschiedene Ausnahmerebestimmungen kommt es zu einer Schwächung der redistributiven Wirkung der Einkommensteuer.

Betrachten wir zunächst dieses Problem bei der Lohnsteuer. Die klassischen Tarifaushöhlungen – wie sie insbesondere in Sonderausgaben (§ 18 EStG: Vornehmlich Prämien für Personenversicherungen und Aufwendungen zur Wohnraumschaffung) gesehen werden – haben daran allerdings einen relativ geringen Anteil. Nachstehende Tabelle zeigt den Anteil der Freibeträge laut Abschnitt V der Lohnsteuerkarte (Sonderausgaben, erhöhte Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen) für das Jahr 1979 an den Bruttoeinkünften aus unselbständiger Arbeit. Naturgemäß steigt dieser Anteil, da mit höherem Einkommen auch eine verstärkte Vermögensbildung und damit eine erhöhte Sonderausgabeninanspruchnahme möglich ist. Der Rückgang des Anteils in der obersten Stufe auf 2,92 Prozent dürfte auf die Höchstgrenzen bei den meisten Sonderausgaben und auf die Schleifgrenzen bei außergewöhnlichen Belastungen zurückgeführt werden können.

Man sieht, daß die tarifaushöhlende Wirkung der sonstigen Bezüge (13., 14. Gehalt, Abfertigungen usw.) und der steuerfreien Bezugsteile (§§ 3, 67 Abs. 1, 68 EStG z. B.: Freibetrag für sonstige Bezüge, SEG-Zulagen, Überstundenzuschläge etc.) wesentlich stärker ist als die anderer Instrumente. Wie bereits A. Rainer gezeigt hat⁵⁷, wächst der Anteil dieser Bezüge an den Bruttoeinkommen ebenfalls über die gesamte Einkommensskala betrachtet. Aufgrund der Progressivität des Steuertarifs wachsen die Steuervorteile mit steigendem Einkommen überproportional.

Sämtliche dieser „Tarifaushöhlungen“ haben im Lauf der Jahre nicht nur absolut, sondern relativ zugenommen, was die im vorhergehenden Kapitel angesprochenen Probleme verstärkt. Die Lohnsteuerbegünstigungen haben sich jedoch nicht schlagartig entwickelt, sie sind gewachsen mit den m. A. nach viel größeren Gestaltungsvorteilen der Gewinnermittler. Der Ausgangspunkt der Entwicklung der Begünstigung der sonstigen Bezüge waren Vorschriften des reichsdeutschen Einkommensteuergesetzes, das noch keine Freibeträge hierfür kannte, sondern feste Steuersätze zur Progressionsvermeidung⁵⁸. In jener Zeit wurde auch die Landwirtschaft aus ideologischen Gründen durch eine Gewinnpauschalierungsregelung begünstigt, die gleichsam eine Steuerbefreiung darstellt. Diese Begünstigung führt heute dazu, daß das Einkommensteueraufkommen der Land- und Forstwirtschaft etwa 2,4 Prozent der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft⁵⁹ (Definition: VGR) beträgt, während der Anteil der Lohnsteuer an den steuerpflichtigen Masseneinkommen 10,7 Prozent ausmacht.

Es ist nicht meine Absicht, damit gegen die Landwirtschaft zu polemisieren, denn diese ist auch mit einer Reihe von Realabgaben

belastet, es kommt mir darauf an, zu zeigen, daß solche Ausnahmebestimmungen sich wechselseitig bedingen und, so widersinnig sie bei einer Teilbetrachtung erscheinen mögen, doch mit dem Argument der Kompensation gerechtfertigt werden können.

Durch diese und viele andere Gründe mehr kann der Einkommensteuertarif seiner Aufgabe einer lückenlosen, gerechten Einkommensverteilung nicht mehr nachkommen.

Freilich könnte man auch über die Ausgabenseite des Budgets eine solche Verteilungswirkung erreichen, wenn auch nicht mit diesem Anspruch auf Universalität; jedoch sind diesem Vorhaben Grenzen gesetzt, solange kein einkommensteuerrechtlicher Einkommensbegriff entwickelt wird, der die tatsächliche Leistungsfähigkeit einer Person richtig reflektiert. Obwohl verschiedene Beihilfengesetze den einkommensteuerrechtlichen Einkommensbegriff für ihre Zwecke in äußerst unterschiedlicher Weise adaptieren⁶⁰, so kann doch eine gerechte Verteilung der Transfers nur im Bereich der Arbeitnehmer (und auch hier nur bedingt) Platz greifen. Wählt man wieder das Extrembeispiel der Landwirtschaft, so ergibt sich, daß die durchschnittliche Studienbeihilfe eines Studenten (Vaterberuf: Land- und Forstwirt) mehr als 40 Prozent einer durchschnittlichen Studienbeihilfe eines Studenten aus einer Arbeiterfamilie beträgt, wobei im Studienjahr 1979/80 6 Prozent der Studierenden Bauernkinder waren, diese jedoch 24,5 Prozent der Beihilfenbezieher stellten, während 15 Prozent der Studierenden Arbeiterkinder waren und 26 Prozent der Beihilfenbezieher ausmachten⁶¹.

Diese Verzerrung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse läßt sich auch gegenüber anderen Berufsgruppen beobachten. Das liegt nicht nur an den besonderen steuerrechtlichen Begünstigungen (z. B. für Freiberufler §§ 4 Abs. 6, 9 Abs. 4 EStG), sondern eben an den Vorteilen der Selbstbemessung der Abgabe gegenüber der Fremdermittlung und der unterschiedlichen Verfahrenspraxis bei der Geltendmachung von Betriebsausgaben und Werbungskosten⁶². Bestimmte Arbeitnehmerbegünstigungen, wie der Arbeitnehmerabsetzbetrag oder eben die Steuerbegünstigung für sonstige Bezüge sind aus dem Blickwinkel der horizontalen Verteilungsgerechtigkeit zwischen verschiedenen Berufsgruppen notwendig⁶³, unterminieren aber wieder die vertikale Verteilungsgerechtigkeit innerhalb einer Gruppe. Es ist äußerst schwierig in einer Steuerreform beide Verteilungsaspekte zu berücksichtigen: dies scheint mir das wichtigste Dilemma einer Steuerreform zu sein. Der österreichische Einkommensteuertarif ist seiner Konstruktion nach ein synthetischer (d. h. für alle Einkunftsarten gleicher), seiner praktischen Durchführung nach ein analytischer. Verfällt man in den Fehler, bloß formelle Ausnahmebestimmungen streichen zu wollen, dann würde diese Streichung der Steuerbegünstigung für die sonstigen Bezüge allein ein Mehraufkommen an Lohnsteuer von über 35 Milliarden Schilling erbringen, die Streichung aller Investitionsbegünstigungen ein Mehraufkommen an Ertragsteuern von über 10 Milliarden Schilling⁶⁴.

Senkt man nun im entsprechenden Ausmaß den Einkommensteuer-

tarif, der für alle Gruppen gilt, so trägt die Gruppe der Arbeitnehmer zur Senkung unverhältnismäßig viel bei, obwohl sie ohnehin nicht als privilegiert gelten kann, da eben der Erfassungsgrad⁶⁵ und die Erfassungsmöglichkeiten unselbständiger Einkünfte andere sind, woran auch eine Selbstveranlagung der Arbeitnehmer nichts ändern würde. Das Argument, daß nach einer Steuerreform die personellen Ressourcen der Finanzverwaltung besser und effizienter im Bereich der abgabenrechtlichen Prüfung eingesetzt werden könnten, überzeugt die Verlierer in diesem Tauschprozeß nicht vollends.

3. Betriebswirtschaftliche Gründe

Es gibt eine Vielzahl betriebswirtschaftlicher Gründe, eine umfassende Steuerreform anzustreben. Das in der letzten Zeit am meisten

Tabelle 3

Steuerlast der Kapitalgesellschaft in Prozenten des Gewinns vor Steuern		
	ohne Ausschüttung 18 ^{b)}	mit optimaler Ausschüttung ^{a)} 18
Gewerbsteuer:		
Körperschaftssteuer 55% von 82% ^{c)}	45	32 (39% von 82%) ^{d)}
Vermögensteuer ^{e)} 1% von 500%	5	5
	68%	55%
davon ausschüttbar:		45%
Steuerlast in Prozenten des Gewinns vor Steuern der Kapital- gesellschaft bei den Gesellschaftern		
Einkommensteuer ^{f)} (50% von 45%)		23
Vermögensteuer ^{g)}		2
		25%

- a) Unter der Annahme, daß die KÖSt nicht aus freien Rücklagen gezahlt werden kann.⁶⁶⁾
- b) Bemessungsgrundlagen ohne besondere Hinzurechnungen und Kürzungen. Einschließlich Gewerbekapitalsteuer und Handelskammerumlage I im Bundesdurchschnitt.
- c) Der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn wird vereinfacht ohne besondere Adaptierungen mit 100%–18% = 82% angenommen.
- d) Der halbe KÖSt-Satz würde nur 27,5% betragen, jedoch unter Berücksichtigung des „Schatteneffektes“ ergibt sich ein Durchschnittssteuersatz von 39%.
- e) Wegen der Beteiligung von natürlichen Personen wird kein Erbschaftssteueräquivalent berücksichtigt.
- f) Es wird ein Grenzsteuersatz von 50% bei den Empfängern unterstellt.
- g) Die Vermögensteuerbelastung der Empfänger richtet sich nach ihrem Reinvermögen. Die Belastung mit 2% der Gewinne vor Steuern ist eine Ausnahme.

diskutierte Schlagwort ist das von der „Diskriminierung“ der Kapitalgesellschaft durch die Doppelbesteuerung.

Betrachten wir zunächst, ausgehend von der österreichischen Rechtslage, ein Beispiel der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft mit einem steuerpflichtigen Gewinn von 3 Millionen Schilling und 15 Millionen Schilling steuerpflichtigem Betriebsvermögen:

Es verbleiben in diesem Beispiel den Gesellschaftern letztlich also nur 20 Prozent (45 Prozent – 25 Prozent = 20 Prozent) des ursprünglich erwirtschafteten Gewinns bei optimaler Ausschüttung, was eine Gesamtsteuerbelastung von 80 Prozent bedeutet.

Diese Rechnung eignet sich nun hervorragend für Steuerentlastungsforderungen, doch können die Proponenten dieser Forderungen nicht erklären, warum in Österreich das Körperschaftsteuer- und Vermögensteueraufkommen im internationalen Vergleich relativ gering ist. Das liegt nicht nur an der Gestaltbarkeit der Bemessungsgrundlagen durch Investitionsbegünstigungen⁶⁷, sondern vornehmlich an zwei Ursachen:

1. Bei kleineren Kapitalgesellschaften werden vor allem obligatorische Rechtsverhältnisse (Gesellschafterdarlehen, Dienstverträge mit Gesellschaftern, Pensionsrückstellungen zur Familienvorsorge usw.) gewählt, um die Bemessungsgrundlagen niedrig zu halten. Dies ist ein Grund dafür, daß $\frac{2}{3}$ der Veranlagungsfälle der KÖSt-Statistik 1980 Nullfälle sind.

Im Ergebnis führen diese Konstruktionen dazu, daß trotz der angeblich so belastenden Doppelbesteuerung eine Ges. m. b. H. im Einzelfall die steuerlich günstigere Variante als eine vergleichbare Personengesellschaft sein kann⁶⁸.

Die steuerliche Prohibition des handelsrechtlich üblichen Weges der Gewinnausschüttung führt zu aufwendigen Rechtskonstruktionen (z. B. Ges. m. b. H. & Co. KG usw.) mit komplizierten Rechtsproblemen⁶⁹. Insgesamt liegt in solchen Steuerminimierungsbestrebungen ein gewaltiger Einsatz an administrativem Aufwand und an geistigen Ressourcen. Es liegt aber auch in solchen obligatorischen Rechtsverhältnissen die ständige Gefahr der verdeckten Gewinnausschüttung, die alle Beteiligten vor schwierige rechtliche und praktische Probleme stellt⁷⁰.

2. Bei größeren Kapitalgesellschaften – heute immer mehr auch im Bereich der Mittelbetriebe – werden durch Holdingbildungen unter Ausnützung des Strukturverbesserungsgesetzes⁷¹ vor allem die Vorteile des Schachtelprivilegs (§ 10 KStG) und der Organschaft (§ 8 Abs. 4 KStG) genützt. Dies führt bei Durchführung einer Schütt-aus-hol-zurück-Politik zum Ergebnis, daß Gewinne innerhalb der Holding steuerschonender thesauriert werden können als in einer vergleichbaren Personengesellschaft.

Abgesehen von bilanzrechtlichen und arbeitsverfassungsrechtlichen Problemen liegt in diesen vornehmlich steuerrechtlich motivierten Holdingbildungen ebenfalls eine nicht unbeträchtliche nationale Ressourcenvergeudung.

So sehr man dem Argument der Unternehmervertreter angesichts der

beschriebenen Tatsachen entgegentreten muß, daß Kapitalgesellschaften als solche in Österreich diskriminiert sind, so richtig ist eine Feststellung: Die Gewinnausschüttung an natürliche Personen im handelsrechtlich üblichen Weg ist in Österreich steuerlich diskriminiert.

Auch statistisch läßt sich nachweisen, daß Ausschüttungen dieser Art nur in sehr geringem Umfang getätigt werden. Laut Einkommensteuerstatistik 1980 beträgt die auf die Einkommensteuerschuld angerechnete Kapitalertragsteuer lediglich 110 Millionen Schilling. Unterstellt man, daß etwa 50 Millionen Schilling KESt auf atypisch stille Beteiligungen entfallen, so liegt dem ein ausgeschütteter Gewinn von Kapitalgesellschaften an natürliche Personen von 300 Millionen Schilling zugrunde. (Der Kapitalertragsteuersatz beträgt 20 Prozent.) Da Steuerhinterziehungen nur im Bereich des Aktienstreubesitzes vorkommen dürften, kann man schließen, daß die tatsächlich an natürliche Personen ausgeschüttete Gewinnsumme in Österreich nicht viel höher liegen dürfte. Die Gewinne der Arbeitsgesellschafter und deren mitbeschäftigter Familienmitglieder müssen in Österreich vielmehr in der Lohnsteuerstatistik gesucht werden. Meist kann der Arbeitnehmerbonus des § 25 Abs. 1 Z. 1 zweiter Satz EStG genützt werden. Das führt zu einer neuen Absurdität unseres Steuersystems: die Begünstigungen für eine Einkunftsart, die ja für eine bestimmte soziale Gruppe konzipiert sind, fließen z. T. nicht mehr dieser soziologisch bestimmten Gruppe zu. Als Arbeitnehmervertreter gelangt man in das Dilemma mit Forderungen nach Lohnsteuerentlastungen auch eine Gruppe zu entlasten, die soziologisch eindeutig als Unternehmer zu qualifizieren ist.

Will man einen funktionierenden Risikokapitalmarkt in Österreich aufbauen, so ist es erforderlich, neben der Überwindung vieler anderer institutioneller Hemmnisse in diesem Bereich die Ausschüttung an natürliche Personen steuerlich erst attraktiv zu machen. Dies ist technisch möglich, ohne größere Steuerausfälle berücksichtigen zu müssen⁷².

Doch auch nach Durchführung solcher Maßnahmen wird man feststellen, daß sich der Risikokapitalmarkt nicht wesentlich belebt haben wird, denn die steuerlichen Hemmnisse liegen tiefer. Wenn auch der durchschnittliche Ertragsteuersatz der Unternehmen tatsächlich wesentlich niedriger ist als im obigen Beispiel, so kommt man um ein Problem nicht herum: Die Ungleichheit der Besteuerung von Risiko- und Nichtrisikokapital. Die Erträge aus dem Nichtrisikosparen genießen in Österreich de iure (§§ 3 Z. 31, 27 Abs. 4 und 5, 41 Abs. 1 EStG) und de facto (§ 23 KWG) umfassende steuerliche Begünstigungen: das hat zur Folge, daß laut Einkommensteuerstatistik 1980 von 38.384 Steuerpflichtigen nur 2,174 Milliarden Schilling als Einkünfte aus Kapitalvermögen deklariert werden, wovon der geringste Teil auf das Nichtrisikosparen entfallen dürfte⁷³. Diese Wettbewerbsungleichheit ist der Hauptgrund (sofern dieser überhaupt im Steuerrecht zu suchen ist), daß das Risikosparen in Österreich wenig attraktiv ist. Deshalb liegt auch im Steuerrecht eine Ursache für das Sinken der Eigenkapitalquoten der Unternehmungen.

Diese Wettbewerbsdisparität ist nur auf zwei Arten abbaubar:

Weitere Ausnahmebestimmungen für Risikokapitalerträge beim Empfänger (nach dem Vorbild des § 40 EStG) und steuerliche Förderung des Erwerbes der Beteiligungen (nach dem Vorbild der Genußscheine durch § 18 Abs. 1 Z. 8 EStG) oder Besteuerung aller Zinserträge durch eine systemkonforme Kapitalertragsteuer. Der erste Weg widerspricht allen Prinzipien des Steuerrechts, der zweite Weg beeinträchtigt das Sparklima. Einfache Lösungen sind nicht in Sicht.

4. Rechtstheoretische Gründe

Ein materiell-rechtlicher und ein formell-rechtlicher Grundsatz unserer Bundesverfassung scheint bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Abgabenrechts besonders in den Vordergrund zu rücken, nämlich der Gleichheitsgrundsatz (Art. 2 StGG, Art. 7 Abs. 1 BVG) und das Legalitätsprinzip (Art. 18 BVG).

a) Der Gleichheitsgrundsatz im Abgabenrecht

Die Prüfung, ob vergleichbare und in weiterer Folge gleiche Sachverhalte ungleich durch den Gesetzgeber behandelt werden, setzt voraus zunächst zu klären, welche Sachverhalte „gleich“ sind. Zwei verschiedene Lebenssachverhalte sind nie völlig gleich: Das Einkommen des A und des B in gleicher Höhe ist nicht das gleiche und trotzdem entspricht es der Zielsetzung des Einkommensteuerrechts sie gleich zu behandeln, wenn keine sachlich begründbaren Differenzierungen vorgenommen werden. Ob überhaupt ein „gleicher“ Sachverhalt vorliegt, kann nur aufgrund eines Abstraktionsprozesses gesagt werden, der wiederum durch die tragenden Grundsätze der Rechtsordnung und durch die Grundsätze des jeweiligen Teilrechtsgebietes geleitet wird.

Soziologisch gesehen ist ein Einkommen aus nichtselbständiger Tätigkeit etwas anderes als ein Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit, doch aus dem Grundsatz der synthetischen Einkommensbesteuerung und der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit⁷⁴ folgt das Gebot, die Einkunftsarten grundsätzlich gleich zu behandeln; so werden diese Systemgrundsätze für die verfassungsrechtliche Prüfung relevant, auch wenn sie selbst keinen verfassungsrechtlichen Rang haben. Bricht man diese Systemgrundsätze oftmals, dann wird es immer schwieriger zu beurteilen, inwieweit eine bestimmte Norm dem Gleichheitsgrundsatz noch entspricht oder nicht.

Der Gleichheitsgrundsatz gilt nicht absolut, sondern es werden vom Verfassungsgerichtshof Ausnahmen zugelassen, sofern eine sachlich begründbare Differenzierung vorliegt⁷⁵. Im Bereich des Abgabenrechtes war die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes diesbezüglich sehr uneinheitlich, doch kann folgende Zusammenfassung getroffen werden:

„Für die sachliche Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung kommen also mannigfaltige fiskal-, ordnungspolitische und verwaltungs-

ökonomische Gründe in Frage. Dabei ist es nicht einmal notwendig, daß der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber für die Erreichung eines solcherart sachlich gerechtfertigten Zieles mit der Regelung einen gangbaren Weg beschreitet. Der Verfassungsgerichtshof sieht dem Gleichheitssatz schon Genüge getan, wenn nur das Bestreben des Gesetzgebers deutlich erkennbar ist, sich bei der Ungleichbehandlung von sachlichen Erwägungen leiten zu lassen und eine objektive Bestimmung der Unterscheidungsmerkmale zu treffen . . . Entscheidend für die Frage, ob eine Vorschrift unsachlich differenziert ist, ist nur, ob ein Mindestmaß an sachlicher Begründung für eine Differenzierung gegeben werden kann⁷⁸.“

Dieses Rückzugsverhalten des VfGH trägt nicht gerade zu einer systemkonformen Entwicklung der Rechtsordnung bei. Der VfGH sieht sich insbesondere bei wirtschaftspolitisch motivierten Ausnahmebestimmungen nicht berufen, eine wirtschaftswissenschaftliche Prüfung des Sinns der Differenzierung vorzunehmen⁷⁷, andererseits muß der Gerichtshof doch bei der Überprüfung der sachlichen Rechtfertigung einer solchen Differenzierung ein Mindestmaß an ökonomischen Überlegungen einfließen lassen⁷⁸, was die Unsicherheit auf diesem Gebiet nicht zuletzt für den Gesetzgeber selbst erhöht. In der letzten Zeit ist durch verschiedene Erkenntnisse des VfGH wieder eine strengere Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes zu erkennen⁷⁹, doch ist auch in einer strengeren Rechtsprechung auf diesem Gebiet keine Lösung der Probleme zu sehen. In einem mit Ausnahmebestimmungen durchsetzten Rechtsgebiet bringt der Auftrag zu einer systemgerechten Regelung neue Probleme mit sich⁸⁰. Nicht die punktuelle nachprüfende Gesetzeskontrolle, sondern nur eine umfassende Reform durch den Gesetzgeber selbst kann zur Lösung dieser schwierigen Problematik führen.

b) Das Legalitätsprinzip im Abgabenrecht

Es gibt kaum ein Rechtsgebiet, zu dessen Vollziehung eine derartige Fülle von Erlässen benötigt wird, wie das Abgabenrecht⁸¹. Der Erlaß soll seiner Konstruktion nach keine generelle für den Abgabepflichtigen verbindliche Norm sein; er hat aber einen wesentlichen faktischen Einfluß auf die Vollziehung der Gesetze.

Freilich kann ein Rechtssatz nur aus Begriffen mit einem mehr oder minder hohen Abstraktionsgrad bestehen, die Methoden des juristischen Schließens⁸² ermöglichen es jedoch, im Normalfall in systematisch und in sich logisch aufgebauten Gesetzen konkrete Sachverhalte eindeutig unter Normen auch hohen Abstraktionsgrades zu subsumieren.

Je mehr Systembrüche ein Gesetz aufweist, desto schwieriger sind seine tragenden Prinzipien und deren Reichweite zu erkennen. Durch Systembrüche entsteht immer eine Abgrenzungsproblematik, die noch verschärft wird, wenn die Grenzziehung durch Begriffe vorgenommen wird, die nicht dem bisherigen Rechtsbestand entnommen sind⁸³. Wenn die Standardkommentatoren zur Erklärung des § 4 Grunderwerbsteuer-

gesetz etwa 80 knapp gefaßte Druckseiten brauchen⁸⁴ und zur Kommentierung des § 18 EStG (Sonderausgaben) etwa 150 Druckseiten und damit nicht alle Zweifelsfälle lösen⁸⁵; wenn man bedenkt, daß gerade diese Bestimmungen Begünstigungen für den Durchschnittsmenschen sein sollen, dann erheben sich Zweifel, ob das Steuerrecht wirklich das geeignetste Mittel ist, um die an sich sehr wichtige Zielsetzung der Förderung des Wohnbaus usw. zu übernehmen. Es wird in Zukunft verstärkt zu überlegen sein, ob sozial und ökonomisch motivierte Ausnahmebestimmungen im Steuerrecht Platz finden sollen, wenn es nicht gelingt, sie legislatisch so zu formulieren, daß dem Begünstigten ihr Sinn aus dem Gesetzestext selbst klar wird⁸⁶.

5. Verwaltungsökonomische Gründe

Die Kompliziertheit des Rechts erschwert auch seine Administration. Das österreichische Einkommensteuerrecht arbeitet nur im Bereich der Land- und Forstwirtschaft mit umfangreichen Gewinnpauschalierungen, die Betriebsausgabenpauschalierung im Bereich des Gewerbes ist von untergeordneter Bedeutung, wie auch die Vorsteuerpauschalierung. Das bedeutet, daß zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes und Umsatzes jeder einzelne Geschäftsfall berücksichtigt und theoretisch auch überprüft werden muß. Die österreichische Finanzverwaltung steht ständig vor der Entscheidung zwischen lückenlosem Gesetzesvollzug und Beachtung der Verwaltungsökonomie bei Prüfungsmaßnahmen⁸⁷. Abgabenrechtliche Prüfungsmaßnahmen können bereits ihrer Natur nach nur eine nachprüfende Stichprobenkontrolle sein⁸⁸. Etwas anderes wird bereits durch die Fülle der Geschäftsfälle und die Kompliziertheit der Sonderbestimmungen verwehrt⁸⁹. Bei der Masse der kleinen Unternehmen bleibt deshalb nichts anderes übrig, als daß der Betriebsprüfer ausgehend von Branchenerfahrung und objektiven Geschäftsmerkmalen unter Verwendung von üblichen Rohaufschlagsätzen auf einen Sollgewinn schließt⁹⁰.

Wird dieser Sollgewinn nicht ausgewiesen, wird die Betriebsprüfung intensiviert. Kann dabei die Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung nachgewiesen werden, so bringt die Schätzung (§ 184 BAO) samt Sicherheitszuschlag meist das gewünschte Ziel, gelingt das nicht und kann kein plausibler Grund für das Abweichen der deklarierten Bemessungsgrundlagen von den Sollwerten gefunden werden, so siegt die bessere Taktik der Beteiligten. Dabei herrscht in etwa Waffengleichheit zwischen Wirtschaftstreuhänder und Betriebsprüfer; der Wirtschaftstreuhänder macht sich die Kompliziertheit des Rechts zunutze und legt bereits im Ermittlungsstadium verfahrenstaktische Fallen, der Betriebsprüfer hat das Druckmittel der Intensivierung der Prüfung und die Möglichkeit der Verböserung im Berufungsverfahren für sich. So gelangt ein Element der Pauschalierung ins Steuerrecht, das in dieser Form vom Gesetzgeber nicht gewollt wurde.

Die Gesetzgebung hat sich zusehends zu einer Detailregelungs- und

Mißbrauchsgesetzgebung entwickelt, die dem Theoretiker brilliant erscheinen mag, sich in der praktischen Auswirkung jedoch in ihr Gegenteil verkehrt. Ein Musterbeispiel dafür war der mittlerweile aufgehobene § 20a EStG⁹¹. Demnach mußten bei betrieblich genutzten PKWs, mit Anschaffungskosten von über S 175.000,- auch die laufenden Ausgaben für den PKW aliquotiert werden. Die ratio des Gesetzes war neben außenwirtschaftlichen Sonderzielsetzungen die präventive Verhinderung der Verlagerung von Ausgaben, die der Privatsphäre angehören, in die Betriebssphäre. Der komplizierte Rechenmodus bindet aber personelle Ressourcen der Buchhaltung und Abgabenverwaltung an unwesentliche Details, anstatt durch personelle Verstärkung im Bereich der Abgabenverwaltung die entscheidende Frage zu prüfen: die richtige Ermittlung des Privatnutzungsanteils am PKW. Dieser Aufgabe kann der Prüfer jedoch nur vollends nach einer Vereinfachung des Rechts nachkommen.

Die Verkomplizierung des Rechts führt im Ergebnis dazu, daß die Schlußbesprechungen bei Betriebsprüfungen zu Verhandlungen über die Höhe der nachzufordernden Abgaben werden, die der rechtsstaatlichen Fundierung entbehren. Das Grundmotiv dabei lautet: Tausche Rechtsmittelverzicht gegen Beendigung der Prüfungsmaßnahmen und Stundungsbewilligung.

Hier sollten die Unterschiede zum Lohnsteuerprüfungsverfahren nicht übersehen werden und die damit in Zusammenhang stehenden verteilungspolitischen Folgen. Meines Wissens nach wurde auf diesen faktischen Fundamentalunterschied in der gesamten österreichischen Steuerliteratur noch nicht ausführlich Bezug genommen⁹². Dem Hinweis auf die umfangreichen Ausnahmeregelungen der Arbeitnehmer im Einkommensteuerrecht muß deshalb genau aus diesem Grund die faktische Ungleichbehandlung entgegengehalten werden. Diese kann nicht durch einzelne unvollziehbare Mißbrauchsgesetze beseitigt werden, sondern nur durch eine Vereinfachung der Lohnverrechnung, was bei den Finanzämtern erst das personelle Potential freisetzen würde, um die veranlagten Steuern nach entsprechenden Vereinfachungen auch entsprechend überprüfen zu können.

6. Finanzpsychologische Gründe

Das zunehmende Auseinanderklaffen von Durchschnitts- und Grenzsteuerbelastung durch die Einkommensteuer und das dadurch bedingte erhöhte subjektive Belastungsgefühl ist nur ein finanzpsychologischer Grund dafür, das bestehende System zu reformieren. Dieser Umstand, der besonders dem unselbständig Beschäftigten und dem Pensionisten bei Durchführung eines amtswegigen Jahresausgleiches augenfällig wird, läßt sich allerdings auch durch eine umfassende Reform nicht ganz ausschalten, solange man an Progressivsteuern festhält. Auch die plausible These, daß eine scharfe Steuerprogression

den Steuerwiderstand verstärkt, ist durch die Wissenschaft bisher nicht empirisch bestätigt worden⁹³.

Mir scheinen die wirklichen finanzpsychologischen Probleme tiefer zu liegen. Die Steuermentalität ist zunächst von der Einstellung des Bürgers zu seinem Staat und dessen Gebärungsverhalten abhängig⁹⁴. J. Schumpeter schrieb bereits 1918 dazu: „Wenn nun der Wille des Volkes nach immer höheren gemeinwirtschaftlichen Ausgaben geht und immer größere Mittel für Zwecke verwendet werden, für die sie der Private nicht geschaffen hat, wenn immer größere Macht hinter jenem Willen steht und schließlich ein Umdenken über Privateigentum und Lebensformen alle Kreise des Volkes ergreift – dann ist der Steuerstaat überwunden und die Gesellschaft auf andere Triebfedern der Wirtschaft angewiesen als die der Individual egoismen⁹⁵.“ Diese Individual egoismen bestimmen aber auch heute noch das Handeln.

In zweiter Linie ist die Ausgestaltung des Steuersystems für die Steuermentalität ausschlaggebend⁹⁶. Jeder Mensch hat ein bestimmtes Rechtsempfinden; der kluge Steuergesetzgeber wird das repräsentative Rechtsempfinden berücksichtigen müssen. Ist ein System einmal eingespielt und im Grunde akzeptiert, dann ist es nicht eine bestimmte Steuer, sondern es sind einzelne Akte der Finanzverwaltung, die – wenn sie als rechtswidrig empfunden werden – zu einer Aversion des Steuerzahlers gegen das gesamte System führen. Das führt uns zurück zu den Ausführungen des vorhergehenden Kapitels: Sind die Handlungsweisen der Finanzbehörden für den Steuerzahler nicht voraussehbar, sind sie aufgrund der komplizierten Rechtslage zwangsläufig oft fehlerhaft oder unverständlich, so verstärkt das seine Aversion gegen ein System, das er nicht mehr durchschaut. Aversionen dieser Art entstehen weniger durch die Tatsache überhaupt Steuer zahlen zu müssen, sondern durch den Eindruck im Einzelfall ungerecht behandelt worden zu sein, und sei es nur durch langes Schlangenstehen zur Geltendmachung eines Rechtsanspruchs oder durch unzureichende Information. Solche Aversionen schlagen sich auch in einem Legitimitätsbewußtsein für finanzstrafrechtlich verfolgbare Handlungen nieder. Eine empirische Befragung von Österreichern zeigt folgendes Befragungsergebnis⁹⁷:

Tabelle 4

	1	2	3	4	
Pfuscharbeit in der Freizeit	32	40	23	3	%
Schmuggel für den privaten Gebrauch	12	40	23	18	%
Erbringung von Leistungen ohne Rechnungslegung	4	21	53	19	%

(1 = Moralisch und menschlich vollkommen gerechtfertigt, 2 = eine verzeihliche Mogelei, 3 = nicht mehr ganz vertretbar, 4 = ein schweres Vergehen)

17 Prozent der Befragten (und übrigens 20 Prozent der befragten Hilfsarbeiter) würden einen Steuerhinterzieher als „klugen Geschäftsmann“ bezeichnen; weitere 11 Prozent der Befragten würden ihn mit einem Verkehrssünder vergleichen und 5 Prozent mit einem „Hochstapler“, 39 Prozent geben eindeutig negative bewertete Zuordnungen, wie „Betrüger“ oder „Dieb“; 30 Prozent gaben keine eindeutigen Antworten. Es verwundert auch nicht, daß bei bestimmten Gruppen von Selbständigen die positive oder neutrale Bewertung von Steuerhinterziehungen noch höher ist⁹⁸. Dieses bedenkliche Befragungsergebnis führt uns zur Feststellung, daß Normen nur dann einen hohen Grad der Akzeptanz erhalten können, wenn sie als gerecht empfunden und – was noch wichtiger erscheint – korrekt vollzogen werden können. Die Vereinfachung der Gesetze würde den korrekten Vollzug erleichtern, doch steht eine zu weitgehende Vereinfachung wiederum in einem Spannungsverhältnis zur Gerechtigkeit. Aus diesem Teufelskreis herauszufinden, ist eine Aufgabe der künftigen Steuerpolitik.

D. Schwierigkeiten einer Steuerreform

Nachdem zu Beginn der Steuerreformdiskussion in Österreich alle maßgeblichen Finanztheoretiker im Grundsatz wußten, in welche Richtung eine solche Reform zu gehen hätte⁹⁹, schieden sich die Geister am Wie. Man kann nur anhand von Einzeldarstellungen diese Schwierigkeiten beschreiben.

Paradigmatisch war die vierjährige Diskussion in einer Arbeitsgruppe der Unterkommission VI der Steuerreformkommission über die Reform der Getränkesteuern. Zunächst war allen Beteiligten klar, daß die Getränkesteuer wohl kaum eine verteilungspolitische, wirtschaftslenkende oder sonst sinnvolle ökonomische bzw. sozialpolitische Funktion hat; ihre Hauptbedeutung liegt in der Finanzierung der Gemeinden. Das erste Interesse an der Reform der Getränkesteuer hat die Fremdenverkehrswirtschaft, denn sie verweist auf die starke Belastung der Dienstleistungskomponente im Gastgewerbe durch die Getränkesteuer und damit auf die Wettbewerbsvorteile des Handels.

Die Gemeinden und Städte wiederum haben ein Interesse an einer Teilreform der Getränkesteuer, da im Falle der Verbringung der Getränke aus dem Gemeindegebiet zum auswärtigen Verbrauch keine Steuer in der Produktionsgemeinde anfällt und deshalb eine abgabenrechtliche Kontrolle sehr erschwert ist. Aus nämlichen Gründen hat die Weinwirtschaft kein besonderes Interesse an einer solchen Teilreform der Getränkesteuer.

Vertreter der Lehre schlugen eine aufkommensneutrale Abschaffung der Getränkesteuer durch Erhöhung der Umsatzsteuersätze vor, wobei die Gemeinden aus dem Finanzausgleich höhere Überweisungen erhalten sollten, was freilich die Vertreter des Gemeindebundes und Städtebundes ablehnen mußten, weil sie dann ihre Finanzautonomie und in der Folge ihre Prüfungsbefugnisse verloren hätten.

Die Umwandlung der Getränkesteuer in eine Produzentenabgabe mußte vor allem auf Widerstände der Weinwirtschaft stoßen, denn dort hätte sich nach einer aufkommensneutralen Umlegung ein Steuersatz von weit mehr über 100 Prozent ergeben; auch mußten die Gemeinden eine dramatische Verschiebung des Aufkommens befürchten.

Eine Umwandlung der Getränkesteuer in eine Fixbetragsabgabe stieß wiederum auf den Widerstand der Konsumenten- und Arbeitnehmervertreter, weil dadurch der billigste Vertriebsweg (Handel) und die billigsten Getränke am relativ stärksten belastet worden wären.

Nachdem für große Reformen kein Konsens zu erreichen war, mußte man mit Kompromißversuchen beginnen. So wäre eine Entlastung der warmen Aufgußgetränke bei gleichzeitiger Höherbelastung der übrigen Getränke auf die Zustimmung fast aller gestoßen, weil diese Getränke durch die verschiedenen Umsatzsteuersätze – je nach festem oder flüssigem Aggregatzustand – ohnedies steuerlich benachteiligt sind. Jedoch befürchteten die Vertreter des Städtebundes Nachteile, da in den Städten relativ mehr Kaffee und Tee als in den Gemeinden getrunken wird.

Also versuchte man einen Minimalkonsens die technische Ausgestaltung der Getränkesteuer betreffend. Eine Untergruppe der Arbeitsgruppe legte schließlich einen einhellig gebilligten Vorschlag – in Abwesenheit der Landwirtschaftsvertreter – vor, die Getränkesteuer von einer örtlichen Verbrauchsteuer in eine Gemeindeverkehrssteuer umzuwandeln. Das hätte den Gemeinden die Prüfung der Abgabe wesentlich erleichtert. Doch entstanden verfassungsrechtliche Bedenken, weil zweifelhaft ist, inwieweit den Gemeinden eine Normsetzungsbefugnis für Steuern auf Verkehrsakte zukommt, die das Gemeindegebiet überschreiten und inwieweit das Nebeneinanderbestehen von Umsatzsteuer und Gemeindeverkehrssteuer zulässig ist. Selbst aber, wenn die verfassungsrechtlichen Bedenken zerstreut werden könnten, bleibt die Durchführung einer solchen Reform zweifelhaft, weil die Getränkesteuern landesgesetzlich geregelt sind und die Länder jeweils unterschiedliche Interessen aufgrund des unterschiedlichen Getränkeverbrauchs auf ihrem Gebiet verfolgen. Da nur eine bundeseinheitliche Regelung sinnvoll ist, setzt das Vorhaben paktierte Landesgesetze voraus, die jedoch nur schwer zu erreichen sein werden. So wird die Getränkesteuer in ihrer heutigen, mittelalterlich anmutenden Form aller Wahrscheinlichkeit nach auch dieses Jahrtausend überdauern.

Nicht nur im föderalistischen Staatsaufbau liegen die Ursachen der Schwierigkeiten der Steuerreform. Der vielleicht bedeutsamste Arbeitsausschuß der Steuerreformkommission war ein Arbeitsausschuß zur Überprüfung der Ausnahmebestimmungen im Einkommensteuerrecht¹⁰⁰. Es ist zunächst interessant zu beobachten, daß man sich hier nicht einigen konnte, was eigentlich eine „echte“ Ausnahmebestimmung, d. h. ein wirklicher Systembruch ist¹⁰¹. Wenn nicht mehr klar ist, was die Prinzipien des gegenwärtigen positiven Einkommensteuerrechts sind, ist unklar, wo der Systembruch beginnt. Die Tatsache, daß z. B. die Berücksichtigung der Familie im Einkommensteuerrecht nur

mehr ansatzweise erfolgt, kann als Bruch des traditionellen Systems gedeutet werden oder es können die verbleibenden Familienbegünstigungen selbst in Widerspruch zu einem System gesehen werden, das sich immer mehr einem objektiven Leistungsfähigkeitsprinzip nähert¹⁰².

Ein Hauptfehler des Arbeitsausschusses war es wohl, nur die unmittelbar aus dem Gesetz selbst hervorgehenden Ausnahmebestimmungen zu diskutieren, was bereits dem zahlenmäßigen Umfang der Ausnahmebestimmungen nach zu Lasten der Arbeitnehmer ausgeht, aber nicht die Unterschiede, die sich aus den verschiedenen Ermittlungsarten des Einkommens und deren praktischer Durchführung ergeben, ins Auge zu fassen. Das führte die Arbeitnehmervertreter dazu, einen alternativen Katalog der Ausnahmebestimmungen vorzulegen¹⁰³. Hier wurden die meisten Arbeitnehmerbegünstigungen im Einkommensteuerrecht aufgrund der faktischen Unterschiede von der Gewinnermittlung mit dem Argument der Kompensation verteidigt. Daraufhin gaben die Unternehmervertreter ihrer Meinung Ausdruck, daß auch sämtliche steuerliche Investitionsbegünstigungen mit dem Argument der Kompensation gerechtfertigt werden können und am Ende war nichts erreicht.

Die beteiligten Interessenvertreter befanden sich in einer äußerst schwierigen spieltheoretischen Situation¹⁰⁴. Sie mußten ihren Besitzstand verteidigen, denn jedes Nachgeben hätte eine Signalwirkung gehabt, ohne daß eine verbindliche Zusage einer anderen Gruppe zu erwarten gewesen wäre, weil bereits durch das Organisationsstatut der Kommission solche verbindlichen Zusagen ausgeschlossen waren. Was ursprünglich eine Erleichterung der Diskussion bewirken hätte sollen, wurde im Effekt zur Erschwernis. Und obwohl alle Fachleute nach wie vor der Meinung sind, daß das österreichische Steuersystem in vielen Punkten reformbedürftig ist, ist der gangbare Modus der Durchführung der Reform in noch weitere Ferne gerückt.

Ich will das Kapitel nicht beschließen, ohne auf die innere Dynamik solcher Ausnahmebestimmungen im Steuerrecht einzugehen, da dies das Um und Auf zum Verständnis der Schwierigkeiten einer Reform ist. Diese Dynamik hat zwei Ursachen:

- Ausnahmebestimmungen sind immer für bestimmte soziologische Gruppen konzipiert. Im Bestreben die Stellung der eigenen Gruppe zu verbessern, sehen die Interessenvertreter in ihnen den Hebel zu ihrer Politik. Dadurch wird ein Lizitationsprozeß, der noch durch Lizitationen im Ausland verstärkt wird, angefacht. Dies entwickelt sich jedoch nicht zum Vorteil des Ganzen.
- Viele systemwidrige Ausnahmebestimmungen im Steuerrecht provozieren andere. Im vorigen Kapitel wurde bereits darauf hingewiesen, daß die Nichtbesteuerung der Zinsen zur steuerlichen Entlastung der Risikokapitalerträge führt; Buchverluste durch steuerliche Investitionsbegünstigungen begründen die Notwendigkeit der Einschränkung ihrer Ausgleichsfähigkeit usw.¹⁰⁵.

Nur vernünftige Einsicht und ein breiter Konsens in dieser Frage kann einer weiteren Entwicklung in diese Richtung Einhalt gebieten.

Der Glaube an die geistige Beweglichkeit und Funktionsfähigkeit einer sozialen Demokratie sollte uns den Mut verleihen, dies auch in einem Staat mit starken korporatistischen Elementen zu fordern.

E. Ausblick

Fragt man eingedenk dieser Schwierigkeiten nach den Bedingungen der Möglichkeit einer Durchführung von Steuerreformen in absehbarer Zukunft, so sind zunächst zwei Typen von Steuerreformen zu unterscheiden:

- Steuerreformen, die nur Gewinner haben: Solche Steuerreformen können verhältnismäßig leicht durchgeführt werden, sie müssen aber im Normalfall mit einer Steuersenkung beträchtlichen Ausmaßes verbunden werden, um auch potentielle Verlierer der Reform (und solche gibt es fast immer) zu entschädigen. Einige Reformen dieser Art sind in Österreich erfolgreich verwirklicht worden, denkt man an die Umstellung auf das Mehrwertsteuersystem oder auf die Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, wie an die Umwandlung der meisten steuerlichen Familienbegünstigungen in erhöhte Transferzahlungen. Auch bei geringeren budgetpolitischen Spielräumen sind derartige Reformen in der Zukunft möglich, wenn es sich um den Abbau überflüssiger administrativer Erschwernisse oder um die Beseitigung von verwaltungsunökonomischen Bagatellabgaben handelt.
- Steuerreformen, die neben Gewinnern auch Verlierer haben: Tiefreichende Steuerstrukturformen dieser Art sind – wie schon der Rückblick in die Geschichte zeigen sollte – nur in gesellschaftspolitischen Ausnahmезuständen realisierbar, weil sich die Steuerstruktur und das politische System eines Staates wechselseitig bedingen. Sie setzen das Vorliegen der im Kapitel B genannten vier Bedingungen voraus. Denkt man z. B. an die Einführung der Einkommensteuer modernen Typs durch das Personalsteuergesetz von 1896 in Österreich, so geschah das unter dem Zwang stark gestiegener Finanzerfordernisse am Ende des vorigen Jahrhunderts, die durch das Einkommensteuerprovisorium von 1849 nicht mehr aufgebracht werden konnten¹⁰⁶. Doch sind die vier erwähnten Bedingungen keineswegs entweder ganz oder überhaupt nicht vorhanden, sie scheinen mir oft mit unterschiedlicher Intensität vorhanden zu sein. Im Ausmaß ihres Vorhandenseins sind auch in Zeiten gesellschaftlicher Stabilität Teilreformen möglich.

Die Steuerreform in der Gegenwart kann und muß als permanenter Prozeß verstanden werden. Wichtigstes Hemmnis für einen solchen Prozeß ist jedoch die mangelnde Einsicht der Betroffenen in die komplizierten Zusammenhänge und damit das Fehlen einer entsprechenden Besteuerungsmentalität. Wie viele persönliche Gespräche, aber auch eine vom BM für Finanzen in Auftrag gegebene Umfrage

zeigen, fürchten sich die meisten Menschen vor einer Steuerreform, weil sie darin den Versuch einer höheren Belastung erblicken, sie erhoffen sich aber davon eine Steuersenkung. Beides ist aber nicht die Aufgabe der Steuerreform. Es ist sehr schwierig, ihre eigentlichen Ziele in einer allgemein verständlichen Sprache zu vermitteln, ohne sofort Fehldarstellungen in den Printmedien befürchten zu müssen. Trotzdem, in dem Maß in dem einzelne Reformschritte unumgänglich werden, werden sie auch in eine versachlichte öffentliche Diskussion Einzug finden können.

Ein solcher Prozeß einer permanenten Steuerreform braucht klar vorgegebene Ziele, denn die Gefahr hierbei ist, wie ausländische Beispiele zeigen, daß sich der Prozeß in sein Gegenteil verkehrt und zur weiteren Verkomplizierung des Rechts führt. Mir scheint hier der Hinweis W. Pokornys sehr wichtig zu sein¹⁰⁷, der, ausgehend von der Tatsache, daß das Steuerrecht seinem Wesen nach eine langfristig konzipierte Gesetzesmaterie ist, ein längeres Denkmoratorium vor umfangreichen Novellierungen empfiehlt. In diesem Denkmoratorium werden finanzwissenschaftliche, ökonomische wie auch juristische und verwaltungstechnische Aspekte gleichwertig und nicht im Verhältnis der Über- und Unterordnung zu berücksichtigen sein.

Es wird gerade die Aufgabe der Steuerjuristen sein, darauf hinzuweisen, daß sonderökonomische Zielsetzungen im Steuerrecht nur bedingt verwirklicht werden können, daß man aber damit gleichzeitig die tragenden Prinzipien des Steuerrechts (Bestimmtheit, Allgemeinheit, Gerechtigkeit und Verwaltungsökonomie) verletzt und die davon ausgehenden negativen Auswirkungen bisher unzureichend beachtet hat. Für die Erfüllung von ökonomischen Zielen ist das Steuerrecht noch am besten zur wirtschaftlichen Globalsteuerung (Stabilisierung) geeignet, doch kommen nicht nur dem Praktiker, sondern auch dem Theoretiker diesbezüglich verstärkte Zweifel auf¹⁰⁸. Überladet man das Steuerrecht mit Sonderzielsetzungen, dann wird der Punkt erreicht, ab dem das Steuerrecht keine der wichtigen Einzelzielsetzungen zureichend erfüllen kann.

Weist man darauf hin, so befindet man sich nicht nur in einer österreichischen kameralistischen Tradition¹⁰⁹, sondern auch im Einklang mit der modernen Steuerrechtslehre¹¹⁰. Wird dies berücksichtigt, dann kann der Prozeß der Steuerreform zwar nicht alle gesellschaftlichen Probleme lösen, aber doch zum Nutzen aller gedeihen.

Anmerkungen

- 1 O. Helige (ed), Dokumentation zur Steuerreformkommission, Wien 1980, S 13.
- 2 O. Helige (ed), Dokumentation zur Steuerreformkommission II (1980–1983), Wien 1983.
- 3 G. Heidinger, Betriebssteuer und vollsynthetische Einkommensteuer, in: G. Stoll (ed), Schriften zum österreichischen Abgaberecht, Bd. 17, Wien 1983, S. 58 ff.
- 4 Zur Mehrwertsteuer: M. Heilmann, Die Umsatzsteuerreform in der Bundesrepublik Deutschland, Bern–Frankfurt a. M., 1975. Zur Finanzausgleichsreform: Kommission für die Finanzreform, Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart 1966.
Und nach der Pleite der Abschaffung der Lohnsummensteuer (1980) neuerdings wieder: Wissenschaftlicher Beirat beim BM F, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des BM F, Heft 31, Bonn 1982.
- 5 Wissenschaftlicher Beirat beim BM F, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, Schriftenreihe des BM F, Heft 9, Bad Godesberg 1967.
- 6 „Den Vorschriften über das Anrechnungsverfahren liegt zwar eine systematische Konzeption zugrunde, sie sind aber so kompliziert und in einer so ungelungenen Sprache abgefaßt, daß sie aus sich selbst kaum verständlich sind. Aufgrund der Schwerverständlichkeit des Gesetzes pflegt sich die Besteuerungspraxis in erster Linie an den amtlichen Erklärungsvordrucken und Verwaltungsvorschriften zu orientieren, die deshalb eine noch stärkere normative Wirkung als in anderen Bereichen des Steuerrechts entfalten und das Gesetz faktisch substituieren. Gemessen am Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist das bedenklich.“ K. Tipke, Steuerrecht, Köln, 1983⁹, S. 337.
- 7 Zur ökonomischen Problematik: G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, München 1978⁵, S. 148 ff.
- 8 Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des BM F, Heft 17, Bonn 1971.
- 9 G. Schmölders, K. H. Hansmeyer, Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1980, S. 37.
- 10 F. Neumark, Zur Problematik von Steuerreformen in unserer Zeit, in: W. Geiger et al (ed), Der wirtschaftende Staat, Bern–Stuttgart 1971, S. 158/159.
- 11 Zur Darstellung dieser Ausnahmebestimmungen: R. Goode, The Individual Income Tax, Washington DC, 1964.
- 12 G. F. Break, J. A. Pechman, Federal Tax Reform, The Impossible Dream?, Washington DC, 1975, S. 13.
- 13 C. S. Shoup, Tax Reform, in: H. Haller et al (ed), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Tübingen 1970, S. 251/252.
- 14 Vgl. die eher hausbackenen Anweisungen Xenophons, Von den Staatseinkünften der Athener – eine Sammlung von Ratschlägen, wie die Staatskasse gefüllt werden könnte; und dazu: A. Boeckh, Die Staatshaushaltung der Athener, 2 Bände, Berlin 1886, Neudruck Berlin 1967.
- 15 W. Seston: Diokletian, die Wiederherstellung der kaiserlichen Autorität, in: G. Mann, A. Heuß (ed), Propyläen Weltgeschichte IV, Rom und die Römische Welt, Berlin Frankfurt Wien 1963, S. 495 f. G. Dulckeit, F. Schwarz, W. Waldstein, Römische Rechtsgeschichte, München 1975⁶, S. 245. H. Bott, Grundzüge der diokletianischen Steuerverfassung, Frankfurt 1928.
- 16 M. Rostovtzeff, Die hellenistische Welt, Gesellschaft und Wirtschaft, Bd. I, Tübingen 1955, S. 343 ff.
- 17 Bestenfalls beschäftigt man sich mit der Frage, unter welchen Bedingungen die Steuererhebung gerechtfertigt ist und was sie vom Raub unterscheidet. Vgl. Thomas von Aquino, Summe der Theologie, Stuttgart 1954, Bd. 3, S. 323.
- 18 Dazu: J. A. Schumpeter, Geschichte der ökonomischen Analyse, Bd. 1, Göttingen 1965, S. 263 ff.
- 19 J. F. v. Pfeiffer, Grundsätze der Universal-Cameralwissenschaft oder deren vier wichtigsten Säulen, Bd. 1, Frankfurt a. M., 1783–84, Neudr. Aalen 1970, Vorrede.
- 20 Christianus Teutophilus, Entdeckte Goldgrube in der Eccise, Zerbst 1685.
- 21 Anonymus, Geprüfte Goldgrube in der Universal-Accise, Das ist: Gündlicher Beweis,

- daß dieselbe wie von Christiano Teutophilo vorgestellt wird, nicht an allen Orthen mit Nutzen könne eingeführt werden, entworfen von einem Liebhaber der Wahrheit, Dresden 1687, S. 14.
- 22 Veit Ludwig von Seckendorff, Teutscher Fürstenstaat, Frankfurt a. M. 1656, S. 228/229.
- 20, 21, 22 cit. nach: F. K. Mann, Steuerpolitische Ideale, Stuttgart – New York 1978 (1937), S. 60, S. 68 und S. 114/115.
- 23 F. K. Mann, Der Marschall Vauban und die Volkswirtschaftslehre des Absolutismus. Eine Kritik des Merkantilsystems, München – Leipzig 1914.
- 24 John Locke, Some Considerations of the Consequences of the Lowering of Interests and Raising the Value of Money, The Works of John Locke, Bd. 5, (1692), Nachdr. Aalen 1963, S. 1–130.
- 25 F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970.
- 26 A. Tautscher, Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft, bis zum Ausgang des 18. Jahrhunderts, in: W. Gerloff, F. Neumark (ed), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1, Tübingen 1952², S. 413.
- 27 Der Fehler, Steuerreformen ohne ausreichende administrative Infrastruktur durchführen zu wollen, wird auch in unserem Jahrhundert vornehmlich in Entwicklungsländern begangen. Der bekannteste Fehlschlag ist der Versuch von Lord Kaldor, seine hochkomplizierte Ausgabensteuer in Indien einführen zu wollen. Vgl. N. Kaldor, An Expenditure Tax, London 1955.
- 28 N. F. Canard, Grundsätze der politischen Ökonomie, Übers. v. J. Völk, Augsburg 1824.
- 29 F. Engels, Zur Wohnungsfrage, in: Sozialdemokratische Bibliothek, Bd. 13, Zürich 1887, S. 26.
- 30 K. Marx, F. Engels, Manifest der kommunistischen Partei, in: I. Fetscher (ed), Marx-Engels III Studienausgabe, Geschichte und Politik I, Frankfurt a. M., S. 76.
- 31 Vgl. das Gothaer Programm der Deutschen Sozialdemokratie mit einer einzigen progressiven Einkommensteuer von 1875, das Erfurter Programm mit Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer von 1891 und auch das Programm der österreichischen Sozialdemokratie von 1892. Dazu auch: W. Gerloff, Steuerwirtschaft und Sozialismus, Leipzig 1922.
- 32 F. Lassalle, Die indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen, in: F. Lassalles Reden und Schriften, Berlin 1892, Bd. 2, S. 241 ff.
- 33 Casparis Klockii Tractatus de aerario, emendatio et auctior redditus a Christophero Pellero, Norumbergae 1671.
- 34 Vor allem: A. Wagner, Finanzwissenschaft, II, Leipzig 1890², S. 372–387.
- 35 G. Lehner, Gedanken zu Problemen der öffentlichen Haushalte, in: H. Seidel, H. Kramer (ed), Die österreichische Wirtschaft in den achtziger Jahren, Wien 1980, S. 216.
- 36 Vgl. auch A. Stanzel, Die Steuern als Einnahmequelle der öffentlichen Hand, in: Wirtschaftspolitische Blätter, 1979/5, S. 71.
- 37 G. Lehner, Steueraufkommen und Konjunktur, WIFO-Monatsberichte, 1984/2, S. 61.
- 38 Beirat für Wirtschafts- und Sozialfragen, Budgetvorschau 1984–1988, Wien 1984, S. 32.
- 39 R. Holzmann, Quantitative Sozialpolitik – Finanzsystem und Pensionsversicherung, Sitzungsberichte der Österreichischen Akademie der Wissenschaften, Bd. 345, Wien 1979.
- 40 P. C. Martin, Wann kommt der Staatsbankrott? München – Wien 1983.
- 41 D. Domar, The Burden of Debt and the National Income, in: American Economic Review, 1944/12, S. 798–827.
- 42 A. Möller, Schuld durch Schulden? München – Zürich 1981.
- 43 O. Ganderberger, Öffentlicher Kredit und Einkommensverteilung, Finanzarchiv, NF Bd. 9 (1943), S. 622 ff. D. Pohmer, Die Staatsverschuldung als Instrument der Verteilungspolitik in: H. Haller, W. Albers (ed), Probleme der Staatsverschuldung, Berlin 1972, S. 143–187.
- 44 J. Seidel, Unsere Staatsfinanzen, Wien 1978, Anhang.
- 45 Erst wenn die „Lafferkurve“ (d. h. der Zusammenhang zwischen BIP und Steuerquote) fällt, hätte man empirisch einen ausreichenden Grund, das Gegenteil zu

- behaupten. Das ist jedoch in Österreich nicht der Fall: F. Breuss, Über die Grenzen der Besteuerung, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 1980/4, S. 249–279.
- 46 Die Frage, ob das Haushaltsdefizit sich als politisch aktiv gestaltbare Größe erweist, oder sich nicht vielmehr aus anderen makroökonomischen Salden ergibt, sei hier nicht diskutiert. Vgl. J. Steindl, Die Steuerung der Wirtschaft, in: Wirtschaft und Gesellschaft, 1984/1, S. 13–25.
 - 47 H. G. Ruppe, Finanzverwaltung im Bundesstaat, Schriftenreihe des Instituts für angewandte Sozial- und Wirtschaftsforschung, Heft 28, Wien 1977, S. 58 ff.
 - 48 Zu den Definitionen und der empirischen Evidenz: W. Weber, Theoretische und empirische Befunde zum Wachstum staatlicher Ausgaben, in: Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 1976/1–3, S. 3–30.
 - 49 Zu einzelnen Ansätzen, die eine ungleichmäßigere Einkommensverteilung aus sich selbst heraus erklären können: G. Blümle, Theorie der Einkommensverteilung, Berlin 1975.
 - 50 Zur Terminologie: H. Recktenwald, Steuerüberwälzungslehre, Berlin 1966, S. 43 ff.
 - 51 Aufgrund der Konsumerhebung 1974 und noch ohne „Luxussteuer“ für Österreich: E. Kitzmantel, Steuern – Wer sie zahlt – Wer sie trägt, Wien 1979, S. 101. Für die BRD wird mittels Simulationsmodellen auch die ökonomische Inzidenz von der Mehrwertsteuer zu schätzen versucht; H. Dennerlein, Die Belastungs- und Verteilungswirkungen der indirekten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin u. a. 1982.
 - 52 K. Häuser, Die Überwälzbarkeit der Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Gewinnmaximierung, in: Finanzarchiv, NF, Bd. 20 (1959/60), S. 435 ff.
 - 53 C. Föhl, Das Steuerparadoxon, in: Finanzarchiv, NF, Bd. 17, S. 26 ff.
 - 54 M. R. Krzyzaniak, R. A. Musgrave, The Shifting of the Corporation Income Tax, Baltimore 1963.
 - 55 R. Eppler, Steuerüberwälzung, Berlin 1980/81, 2 Bände, und einer Kritik der Sinnhaftigkeit seiner Vorgangsweise: D. Schneider, Ist Steuerüberwälzung meßbar?, in: Finanzarchiv, NF, Bd. 40 (1982), S. 240 ff.
 - 56 Zu solchen Ansätzen: J. A. Pechman, B. A. Okner, Who bears the Tax Burden?, Washington DC 1974, und W. Hake, Umverteilungseffekte des Budgets, Göttingen 1972.
 - 57 A. Rainer, Zur Besteuerung der Sonstigen Bezüge, in: Arbeit und Wirtschaft, 1981/3, S. 34 f.
 - 58 Vgl. § 40 EStG 1939 und dazu: F. Hofstätter, K. Reichl, Die Einkommensteuer III C, Wien 1973–1984, Kommentar zu § 67 Abs. 1 EStG, TZ 1.
 - 59 Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Einkommenbesteuerung der Landwirtschaft, Schriftenreihe des BM F, Heft 24, Bonn 1978.
 - 60 Zu den etwa 25 verschiedenen Einkommensbegriffen im österreichischen Sozialrecht: M. Binder, Die Bedürftigkeit im Sozialrecht, in: H. G. Ruppe (ed): Sozialpolitik und Umverteilung, Wien 1981, S. 128 ff.
 - 61 Ich danke Koll. Dr. R. Neunteufel für die Übermittlung der Daten.
 - 62 In der BRD auch von den Kommentatoren genauer herausgearbeitet: Blümlich-Falk, Das Einkommensteuergesetz, Berlin – Frankfurt 1964, Bd. 1, S. 351.
 - 63 G. Mold, O. Farny, Ergänzungen zum Schlußbericht des Arbeitsausschusses „Überprüfung der Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes“, in: O. Helige (ed) (1983) aaO., S. 212 ff.
 - 64 Ich danke Koll. Dr. A. Rainer für die Durchführung der Berechnungen.
 - 65 Zu einem ähnlichen Erfassungsgrad der steuerrechtlich relevanten Unternehmereinkünfte wie dem der unselbständigen Einkünfte kommen nach entsprechenden Adaptierungen der VGR-Daten: A. Franz, W. Teufelsbauer, Gewinne im volkswirtschaftlichen und im steuerrechtlichen Rechnungswesen, in: Wirtschaftspolitische Blätter, 1979/6, S. 16–40.
 - 66 Zur Berechnung: W. Platzer, W. Kros, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1981, S. 328 f.
 - 67 E. Haas, Körperschaftsteuer 1965–1975, in: Wirtschaft und Gesellschaft, 1979/3, S. 323–351 und M. Kager, H. Kepplinger, Investitionsförderung in Österreich, in: Schriftenreihe des Ludwig-Boltzmann-Instituts für Wachstumsforschung, Bd. 5, Wien o. J., S. 214 ff.
 - 68 G. Heidinger, GmbH: Kapitalerhöhung oder Umwandlung?, 1. Teil, in: Steuer- und

- Wirtschaftskartei, 1984/5; für die BRD werden sogar programmierbare Modelle entwickelt, um die steueroptimale Rechtsform zu ermitteln: W. Wagner, H. Dirrigl, Die Steuerplanung der Unternehmung, Stuttgart – New York 1980, S. 187 ff.
- 69 W. Kastner, G. Stoll (ed), Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht, in: G. Stoll (ed), Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Bd. 2, Wien 1977.
- 70 W. Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, in: Steuer- und Wirtschaftskartei 1984/13–14, S. 167–191.
- 71 Zu den vielfältigen Einbringungsmöglichkeiten und ihren Problemen: W. Platzer, Handbuch der Sonderbilanzen, Wien 1979, S. 347 ff.
- 72 Vgl. etwa den Vorschlag G. Heidingers für einen $\frac{1}{2}$ -KöSt-Satz und $\frac{1}{2}$ -ESt-Satz auf Ausschüttungen, der allerdings systematisch wiederum nicht befriedigt.
- 73 Die Einkünfte aus Besitz (Def. VGR) sind von 7,64 Mrd. S (1970) auf 50,98 Mrd. S (1981) gestiegen und sind deshalb die am raschesten expandierende Einkunftsart.
- 74 Zu den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts: W. Doralt, H. G. Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Bd. I; Wien 1982, S. 17 f.
- 75 So z. B. wird die Begünstigung unselbständiger Einkünfte gegenüber anderen für zulässig erachtet: VfSlg 6233, 6874, 6906, 8472, 8622.
- 76 W. Gassner, Der Gleichheitsgrundsatz im Abgabenrecht, in: Der österreichische Betriebswirt, 19. Jahrgang, 1969, S. 204.
- 77 Vgl. VfSlg 6030, 6255, 6419, 7558, 7844, 7864, 8012 usw.
- 78 Z. B. sollten Pauschalierungen im Steuerrecht in etwa im Durchschnitt den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechen; vgl. VfSlg 4409, 4930, 4958, 5022 usw.
- 79 Vgl. VfGH vom 13. Juni 1984 (G 90/83, 106/84), betr. § 6 Z 9 b UStG und VfGH vom 30. Juni 1984 (G 101/84) betr. § 25 Abs. 1 Z. 3 EStG mit erheblichen Folgeproblemen.
- 80 Geradezu beispielhaft ist die Neuformulierung des umsatzsteuerlichen Liebhabereibegriffes im § 2 Abs. 5 UStG nach der Aufhebung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG durch den VfGH und die darauf folgende Erlaßkonfusion. Dazu: W. Gassner, Kapitalgesellschaften und Liebhaberei, in: Österreichische Steuerzeitung, 1984/12, S. 138–148.
- 81 Nur eine auszugsweise Zusammenfassung: P. Hassler, Die österreichischen Abgabengesetze, Bd. II Durchführungserlässe, 2 Bände, Wien 1972–1984.
- 82 K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin – Heidelberg – New York 1975³, S. 255 ff.
- 83 Beispielhaft ist der Begriff „gewerbliche oder industrielle Produktionsstätten“ als eine Anspruchsvoraussetzung für die 40% Investitionsprämie (§ 3 Abs. 1 IPrämG), der gleich bei Einführung des Gesetzes umfangreiche erläuternde Bemerkungen und Richtlinien notwendig machte.
- 84 W. Dorazil, N. Schwärzler, Das Grunderwerbsteuergesetz, Manz'sche Großausgabe Bd. 49, Wien 1977².
- 85 W. Hofstätter, K. Reichl, Die Einkommensteuer III B, aaO, Kommentar zu § 18 EStG.
- 86 Mit dieser Vereinfachungsidee ist die Steuerreformbewegung angetreten: R. Bechini, Möglichkeiten der Steuervereinfachung in Österreich, in: C. A. Andreae (ed), Handbuch der österreichischen Finanzwirtschaft, Innsbruck – Wien – München 1970, S. 288–304.
- 87 O. Mohr, Die steuerliche Betriebsprüfung: Einsatz und Wirklichkeit, Finanzjournal 1979/10–12.
E. Bauer, Die gegenwärtige Situation der Finanzverwaltung, in: Gelbe Briefe des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht, Nr. 135/1984.
- 88 Vgl. auch G. Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, Wien 1980, Erläuterungen zu den §§ 147 BAO ff.
- 89 Man denke etwa daran, daß das Problem der richtigen Bildung von Abfertigungsrücklagen und der Wertpapierdeckung bereits eigene Bankabteilungen beschäftigt.
- 90 F. Weiler, So prüft das Finanzamt, Wien 1982, S. 65 ff.
- 91 G. Kohler, Steuerliche Behandlung von Pkws, Kombis und Krafträdern aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 1980, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 1981/5, S. 75–85.
- 92 Einige ansatzweise Ausnahmen: K. Raffer, Zur Frage der Vergleichbarkeit von Lohn- und Gewinneinkommen, Wirtschaft und Gesellschaft, Heft 1/79, S. 109–117; K. Horwitz, Wege aus dem verlogenen Steuersystem, in: Berichte und Informationen 4/78, S. 4 ff.

- 93 J. Hackmann, Fördert die progressive Besteuerung die Schattenwirtschaft?, in: R. Schäfer (ed), Schattenökonomie, Göttingen 1984, S. 102–121. B. Mettelsiefen, Besteuerung und Schattenwirtschaft, in: K. Gretschmann et al (ed), Schattenwirtschaft, Göttingen 1984, S. 45–75.
- 94 G. Schmolders, Einführung in die Geld- und Finanzpsychologie, Darmstadt 1975, S. 73 ff.; G. Schmolders, Finanz- und Steuerpsychologie, Reinbek b. Hamburg 1966.
- 95 J. A. Schumpeter, Die Krise des Steuerstaates (1918), in: R. Hickel (ed), Die Finanzkrise des Steuerstaates, Beiträge zur politischen Ökonomie der Staatsfinanzen, Frankfurt a. M. 1976, S. 351.
- 96 So kann z. B. in einem Steuersystem mit vernünftigen umfangreichen Pauschalierungen, wie z. B. in Großbritannien, eine höhere Steuermentalität erreicht werden: J. Daviter, J. Könke, O. Graf Schwerin, Steuernorm und Steuerwirklichkeit Bd. 1, Köln 1969.
- 97 Fessel + GFK, IFES, Steuermentalität 1980 in Österreich, Wien 1980, S. 76 und 81.
- 98 Ch. Seidl, Normative Theorien der Steuerdisziplin der Selbständigen, Wien 1974.
- 99 Vgl. die Beiträge von Genser-Holzmann, Lehner, Ruppe, Seidl, im Heft 5 des 26. Jahrgangs (1979) der Wirtschaftspolitischen Blätter und auch das Editorial: Nachlese zur Steuerreformkommission in Heft 1 des 6. Jahrgangs (1980) von Wirtschaft und Gesellschaft.
- 100 Vgl. O. Helige (ed) (1984), aaO, S. 192 ff.
- 101 H. G. Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, in: G. Stoll (ed), Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Bd. 6, Wien 1971.
- 102 O. Farny, Zur Problematik steuerrechtlicher Familienbegünstigungen, in: Wirtschaft und Gesellschaft, 1984/3, S. 411–419.
- 103 G. Mold und O. Farny, aaO.
- 104 A. Coddington, Theories of the Bargaining Process, London 1968.
- 105 Die Einschränkung für die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten, für die man zivilrechtlich nicht haftet, wird im Regelfall erst durch Buchverluste aufgrund steuerrechtlicher Sonderbestimmungen notwendig. So sinnvoll der Grundgedanke auch sein mag, so wenig ist es aber gelungen, ihn im § 23 a EStG legislatisch korrekt wegen des Abstellens auf das steuerliche Kapitalkonto und der Nichtberücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens zu verwirklichen.
W. Wiesner, Der Mitunternehmer bei beschränkter Haftung, in: SWK 1983/20, S. 215–232, W. Pokorny, Durchbricht § 23 a EStG die Grundsätze der Einkommensbesteuerung?, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 1983/20, S. 233–236.
- 106 O. Wittschieben, Das österreichische Besteuerungssystem, II. Teil, Jena 1930, S. 11 ff.
- 107 W. Pokorny, Das Chaos der Gesetzesflut, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 1984/2, S. 4–8.
- 108 G. Lehner (1984), aaO., F. Neumark, Wandlungen in der Beurteilung eingebauter Steuerflexibilität, in: Kyklos, Bd. 32, 1979, S. 177–204.
- 109 Zur Steuerpolitik noch immer lesenswert: J. v. Sonnenfels, Grundsätze der Polizey, Handlung und Finanz, Bd. 3, Wien 1776, Dazu: L. v. Sommer, Die österreichischen Kameralisten (1920–1925), Nachdr. Aalen 1967, S. 428 ff.
- 110 K. Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981.