
Was kann Steuerpolitik? Zur Entwicklung des EStG 72¹

Peter Rosner

Jedes Steuergesetz ist schlecht. Es gibt immer einen Bedarf an Änderung. Steuerreform ist daher ein kontinuierlicher Prozeß und besteht aus vielen kleinen Schritten. Gelegentlich kommt es zu größeren Änderungen. Diese werden nicht als Novellen eines bestehenden Gesetzes, sondern als neues Gesetz verabschiedet. Im Jahr 1988 war es wieder soweit. Ziel dieser Reform war, durch eine Verringerung der Ausnahmen und Reduzierung der Steuersätze das Steuersystem einfacher zu machen. Für die Steuerzahler sollte, abgesehen von der momentanen Entlastung, das System besser durchschaubar werden. Geklagt wurde, daß wegen der Komplexität des alten Systems sozial bedingte Informationsunterschiede zu Ungerechtigkeiten führen. Ein einfacheres System reduziert das Ausmaß der notwendigen Informationen und sei daher gerechter. Ein zweites Ziel war, die geringe fiskalische Ergiebigkeit – insbesondere die geringe Aufkommenselastizität (Lehner, 1978; 1987) – zu verändern. Es bestand somit ein Interesse der Regierung und ein Interesse der Zensiten, eine Änderung zu erreichen.

Die Nachteile des alten Steuersystems wurden auf den Prozeß der dauernden Reform zurückgeführt. Es war dadurch eine Überfrachtung des Gesetzes mit nicht-fiskalischen Zielsetzungen entstanden, und es wurde darüber hinaus die Durchsetzung von Sonderinteressen begünstigt. Der politische Prozeß, der zu den laufenden Steueränderungen führte, war kurzfristig günstig, langfristig aber schädlich. Bei hohem Einsatz der damit befaßten Instanzen und Personen entstand ein unsinniges System. Die Behauptung des Zusammenhanges von geringem Steueraufkommen, Undurchschaubarkeit des Steuerrechtes und der Verfolgung nicht-fiskalischer Zielsetzungen entspricht der meist konservativ ausgerichteten Kritik an den – meist sozialdemokratisch – angestrebten Versuchen, das wirtschaftliche und soziale System detailliert zu regulieren.

Die vorliegende Arbeit ist ein Versuch, diese Behauptung zu evaluieren. Sie untersucht die Veränderungen im Einkommensteuergesetz 1972. Sie beschränkt sich darauf, die Veränderungen der gesetzlichen Bestimmungen zu untersuchen, versucht nicht, die Bedeutung einzelner Veränderungen auf das Steueraufkommen zu bestimmen. Dies wäre nur bei einer Untersuchung der Primärdaten bzw. Stichproben daraus möglich.

Die zentrale Schlußfolgerung läßt sich folgendermaßen zusammenfassen: Die zunehmende Komplexität des Steuerrechts führte möglicherweise wegen der Informationsprobleme zu Ungerechtigkeiten, ist aber insgesamt für die Steuerzahler von Vorteil. Ausdruck dieses Vorteils ist die sicher unter 1 liegende Aufkommenselastizität². Aus eben diesen Gründen ist die zunehmende Komplexität ein Nachteil für den oder die Empfänger der Steuern.

Dieser Nachteil könnte in Kauf genommen werden, wenn die nichtfiskalischen Zielsetzungen wirklich erreicht werden. Es kann gezeigt werden, daß dies nur in beschränktem Ausmaß gelang. Die zunehmende Komplexität des Steuerrechtes machte es nämlich immer schwieriger, das Steuergesetz zur Verfolgung nicht-fiskalischer Ziele einzusetzen. Dies hatte im wesentlichen drei Ursachen:

- 1) Relative Begünstigungen bestimmter Aktivitäten erfolgen fast ausschließlich im Wege absoluter Begünstigungen dieser Aktivität. Der andere Weg, nämlich die relative Begünstigung einer Aktivität durch eine Verschlechterung anderer Aktivitäten im Steuerrecht zu erreichen – z. B. durch Aufhebung einer Begünstigung – wird nicht beschritten.
- 2) Die legistische Technik stößt an Grenzen, spezifische Sachverhalte so zu formulieren, daß einerseits nur die intendierten Fälle begünstigt sind, andererseits der Gleichheitsgrundsatz nicht verletzt wird.
- 3) Die Begünstigung spezifischer Gruppen und Aktivitäten zieht in einer parlamentarischen Demokratie mit organisierten Lobies unweigerlich die Forderung nach einer Ausweitung der Begünstigung auf andere Gruppen und Aktivitäten nach sich.

1. Einleitung

Das EStG 1972, das mit 1. 1. 1973 in Kraft trat, erfuhr 35 Novellen. Die letzte Novelle (BGBl. 405/1988) diente der Überleitung zum EStG 1988 und fällt daher aus der Untersuchung. Dazu kamen sieben Kundmachungen über Aufhebungen von einzelnen Bestimmungen durch den Verfassungsgerichtshof. Ferner gab es das Einkommensteuergesetz betreffende Bestimmungen im Stadterneuerungsgesetz, im Denkmalschutzgesetz, in den Mietrechtsgesetzen, im Energieförderungsgesetz, im Kapitalversicherungsgesetz. Jedes dieser Gesetze wurde novelliert. Ebenfalls in den Bereich der Einkommensbesteuerung fallen das in dieser Arbeit nicht behandelte Investitionsprämiengesetz und die ebenfalls nicht untersuchte Zinsertragsteuer.

Die Novellen sind unterschiedlich umfangreich. Manche umfassen nur wenige Punkte, andere fast achtzig (z. B. BGBl. 469/1974). Folgende Ursachen für Änderungen des Steuergesetzes können unterschieden werden:

1. Allgemein politische Zielsetzungen: z. B. Änderung der §§ 4 Abs. 8 und 16 Abs. 1 Z. 3 im BGBl. 391/1975, wodurch die Abzugsfähigkeit von Mitgliedsbeiträgen eingeschränkt wurde.
2. Wirtschaftspolitische Förderungsmaßnahmen: z. B. Änderungen des § 122 im BGBl. 493/1972, wodurch erhöhte vorzeitige Abschreibungsmöglichkeiten in bestimmten Regionen ermöglicht wurden.
3. Gruppenspezifische Regelungen: z. B. Änderung des § 4 Abs. 6, BGBl. 664/1976, wodurch Tierärzte eine Begünstigung erhielten.
4. Anpassung von im Steuergesetz angeführten absoluten Zahlen.
5. Tarifänderungen (§ 33).
6. Normen zur Systemverbesserung; a) Klarstellungen: z. B. Änderung des § 26 Z. 5, wodurch festgelegt wurde, daß auch Fahrten mit dem firmeneigenen Wagen nicht Bestandteile des Lohnes sind; b) gesetzestechnische Änderungen: z. B. Einführung der Kinderdefinition im § 119 (BGBl. 645/1977); c) administrative Veränderungen: z. B. Erleichterung bei Dauerlohnsteuerkarten im Falle des § 106 (BGBl. 143/1976).

Selbstverständlich sind die Abgrenzungen zwischen den sechs Gruppen keinesfalls eindeutig. So ist etwa zwischen Gruppenbegünstigungen und Förderungen oft schwer zu unterscheiden. In dieser Arbeit wurde folgende Trennung vorgenommen: War das Ziel der Maßnahme der Substitutionseffekt, so soll von Förderung gesprochen werden; kann hingegen vermutet werden, daß ein Einkommenseffekt bewirkt werden soll, dann soll von einer gruppenspezifischen Begünstigung gesprochen werden. Natürlich hat im allgemeinen eine relative Preisänderung durch Änderungen eines Steuergesetzes sowohl Substitutionseffekte als auch Einkommenseffekte zur Folge. Es wird aber durchaus Fälle geben, wo einer der beiden Effekte dominant ist. So wird etwa ein zusätzlich begünstigtes Wertpapier im Rahmen eines unveränderten Sonderausgabenpauschales bei den Steuerzahlern vor allem einen Substitutionseffekt auslösen, eine Erhöhung der Freibeträge für Körperbehinderte (§ 106) vor allem einen Einkommenseffekt. Ferner kann vermutet werden, daß Steuerbegünstigungen, die vor allem zugunsten Besserverdienender wirken, einen Substitutionseffekt haben sollen (Ausnahme z. B. Einbeziehung der Tierärzte in die Begünstigung des § 4 Abs. 6 im BGBl. 664/1976), Änderungen, die sich vor allem bei niedrigen Einkommen auswirken, vor allem einen Einkommenseffekt haben sollen (Ausnahme: Änderung des § 3 Z. 4, Jahresausgleichsregelung bei Arbeitslosigkeit im BGBl. 606/1987). Als hilfreich erweist sich auch folgende Arbeitshypothese: Begünstigungen, die den Unternehmensbereich betreffen (Investitionsbegünstigung, Eigenkapitalbegünstigung etc.) haben in erster Linie einen Substitutionseffekt zum Ziel (erhöhte oder veränderte Investitionen, eine spezifische Kapitalstruktur). Veränderung zugunsten oder zu Lasten bestimmter Personengrup-

pen werden eher dem Ziel „Einkommenseffekt“ zugeordnet³. Die Unterscheidung ist notwendig, um zu überprüfen, ob ein Ziel erreicht wurde. Solange man etwa der Sonderausgabenregelung im § 18 kein Ziel unterstellt, kann nichts über die Sinnhaftigkeit dieser Regelung ausgesagt werden. Nicht berücksichtigt wurden in dieser Arbeit die Möglichkeiten der Steuerüberwälzung.

Die Bedeutung der einzelnen Änderungen wurde nicht untersucht. Bei einigen dürfte die Bedeutung minimal gewesen sein. Sie sind eher dem Bereich symbolischer Politik zuzuordnen: Die politischen Instanzen wollen demonstrieren, daß sie aktiv sind – z. B. in der Energiepolitik (Windenergie, Geothermik).

2. Politische Zielsetzungen

Die Verfolgung allgemein politischer Ziele durch das Steuerrecht steht oft im Zentrum der Auseinandersetzungen. Dies ist nicht weiter verwunderlich, scheint es doch dabei um grundsätzliche, ideologische Fragen zu gehen. Tatsächlich gab es nur sehr wenige Versuche, ideologisch bestimmte Wertungen im Wege des Steuerrechtes umzusetzen⁴.

Der wichtigste Bereich, in dem die Steuergesetzgebung konsequent für allgemein politische Ziele eingesetzt wurde, war die Familienpolitik (vgl. Androsch, 1972; Farny, 1983). Durch mehrfache Reformen wurden, erstens, die Steuerzahler, die nicht in einer traditionellen Familienstruktur leben, bessergestellt und, zweitens, die Begünstigung der Kinder unabhängig von der Höhe des Einkommens gemacht. Beides entspricht sozialistischen Vorstellungen.

Den Anfang machte die mit dem Einkommensteuergesetz 1972 eingeführte Individualbesteuerung und die Ersetzung der Kinderfreibeträge durch Kinderabsetzbeträge. Der nächste Schritt war der Wegfall der Steuergruppe A für Ledige ab 1975. Ab 1978 gab es keine Kinderabsetzbeträge mehr. Dies brachte zwar ein Ansteigen der Steuereinnahmen, war aber mit einer erheblichen Ausweitung der Familienbeihilfe verbunden. Ab 1982 wurde der Alleinerhalter dem Alleinverdiener gleichgestellt. Schrittweise wurde damit die Höhe der steuerlichen Begünstigung der Kinder unabhängig vom Einkommen und von der Familiensituation gemacht. Als eine Abschwächung dieser Politik muß die Erhöhung des Alleinverdiener- bzw. Alleinerhalterabsetzbetrages von S 600,- je Kind ab 1987 gesehen werden⁵.

Der Übergang von der Haushalts- zur Individualbesteuerung war nur bei höheren Einkommen von größerer Bedeutung, da für die meisten Unselbständigen de facto Individualbesteuerung auch bis dahin existierte. Von größerer Bedeutung war diese Regelung bei Freiberuflern, Gewerbeerträgen und Kapitaleinkünften, da die Individualbesteuerung ein Splitting der Einkommen erlaubte (Lehner, 1987, S. 65).

Eine Änderung der steuerlichen Behandlung spezifischer Lebensformen wurde durch den Verfassungsgerichtshof erzwungen: Er hob die Bestimmung auf, derzufolge Unterhaltszahlungen an geschiedene Ehe-

gatten als außergewöhnliche Belastung zu betrachten sind (BGBl. 243/1982). Mit BGBl. 570/1982 wurde die Bestimmung in modifizierter Form wieder eingeführt: Nur im Falle der Wiederverhehlung sind Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten als außergewöhnliche Belastung zu behandeln. Insgesamt ergibt sich dadurch eine etwas erweiterte Steuerbemessungsgrundlage.

Wenig Erfolg war dem Versuch beschieden, Heiratsgut nicht mehr als außergewöhnliche Belastung im Sinne von § 34 Abs. 2 gelten zu lassen. Diese ab 1984 geltende Bestimmung wurde 1987 vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben. Dieser Versuch stand unter dem Aspekt „mehr Verteilungsgerechtigkeit“. Heiratsgut wird vor allem von Empfängern hoher Einkommen geltend gemacht. Die Aufhebung dieser Begünstigung war aber unsystematisch, schließlich können z. B. auch Kosten für eine Berufsausbildung der Kinder geltend gemacht werden⁶. Im übrigen muß diese Änderung dem Bereich der symbolischen Politik zugeordnet werden. Sie hat weder fiskalisch noch für Fragen der Steuergerechtigkeit eine große Bedeutung.

Ebenfalls in den Bereich der symbolischen Politik dürften folgende Änderungen des EStG gehören: die Abzugsfähigkeit von Mitgliedsbeiträgen für Interessenverbände wurde 1975 eingeschränkt (§§ 4 Abs. 8 und 16 Abs. 1 Z. 3). Dies verursachte große politische Aufregung zwischen den Parteien, da ein Angriff auf die Finanzierung der ÖVP und FPÖ vermutet wurde. Die Änderung des § 20 im BGBl. 620/1981, wodurch Bestechungsgelder nicht mehr abzugsfähig sind, sofern sie nicht mit Exportumsätzen in Verbindung stehen, wurde als Folge der AKH-Affäre allgemein akzeptiert. Größte Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit erfreute sich der eher zaghafte Versuch, Aufwendungen, von denen vermutet wurde, daß sie auch dem Konsum dienen, als steuerlich irrelevant zu behandeln. Mit BGBl. 636/1975 wurde der § 20 dahingehend geändert, daß Repräsentationsaufwendungen nicht mehr abzugsfähig sind, sofern sie nicht mit Ausfuhrumsätzen in Verbindung stehen. Da diese Bestimmung, würde sie ernsthaft angewandt werden, das System des Einkommensteuerrechtes in Frage stellte, ist es von der Verwaltung weitgehend aufgehoben worden (Schögl et al., 1986, S. 184). All diese Änderungen dürften von geringer fiskalischer Bedeutung gewesen sein.

Von größerer Bedeutung war der teilweise gescheiterte Versuch, die Ausgaben für Kfz nur in beschränktem Umfang steuerlich wirken zu lassen. Geblieben ist die 1977 verfügte wesentlich reduzierte Möglichkeit zur vorzeitigen Abschreibung bei PKW. Nicht nur gibt es seither nur wenige Fälle, bei denen ein PKW vorzeitig abgeschrieben werden kann, darüber hinaus wurde der Abschreibungssatz in den verbliebenen Fällen von 50 Prozent auf 25 Prozent herabgesetzt. Geblieben ist auch die ab dem gleichen Zeitpunkt geltende analoge Einschränkung des Investitionsfreibetrages bei Kraftfahrzeugen.

Im gleichen Jahr wurden mit § 20a Bestimmungen eingeführt, wonach die Ausgaben für PKW nur bis zu einem Höchstsatz von S 105.000,- Anschaffungsaufwand geltend gemacht werden können; ab

1980 wurde der Betrag auf S 133.000,- und ab 1981 auf S 175.000,- erhöht. 1982 wurde diese Begrenzung ab dem Jahr 1983 aufgehoben. Bereits 1980 wurde festgelegt, daß ab 1981 die ursprünglich ebenfalls absolut begrenzten sonstigen Ausgaben für PKW nur mehr proportional gekürzt werden müssen und eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert möglich ist. Ab 1982 konnten Reparaturkosten in beliebiger Höhe als Aufwendungen geltend gemacht werden. Die 1983 anstelle des § 20a tretende Bestimmung des § 7 Abs. 5, wonach Kfz in sieben Jahren abzuschreiben sind, wurde schließlich 1985 aufgehoben.

Es war also möglich, die steuerlichen Begünstigungen des PKW durch vorzeitige Abschreibungen und Steuerfreibetrag weitgehend aufzuheben, die dem Steuersystem entsprechende Geltendmachung der Aufwendungen konnte nicht reduziert werden. Das für den größten Teil der Unselbständigen wichtige Kfz-Pauschale (§ 16 Abs. 1 Z. 6) wurde nur einmal erhöht (ab 1974 um ca. 15 Prozent).

Ebenfalls allgemein politisch verursacht sind die Änderung der Förderung der Wohnungswirtschaft und gewisser, mit dem Wohnen im Zusammenhang stehenden Ausgaben⁷. In der ursprünglichen Fassung des Einkommensteuergesetzes 1972 war ausschließlich die Schaffung neuen Wohnraums im Wege der Sonderausgaben steuerlich begünstigt (§ 18). Abgesehen vom Ausbau dieser Förderung wurde die Förderung der Wohnungswirtschaft gemäß neuer Zielsetzungen ausgeweitet: Altstadterhaltung, Wohnungsrenovierung, Energiesparen. Neben dem Energiesparen wurde folgendes Ziel angestrebt: Durch Wirtschaftswachstum, der gesetzlichen Beschränkung der Mietzinse und der Förderung des Neubaus war der bestehende Althausbestand – in den zunehmend auch ein Teil der Wohnungen der Nachkriegszeit fiel – renovierungsbedürftig. Um die Mietzinsbeschränkungen in bestehenden Mietverträgen nicht aufzugeben, wurden Abschreibungsmöglichkeiten für Aufwendungen zur Verbesserung von Häusern (Stadterneuerungsgesetz 1974, Wohnungsverbesserungsgesetz 1984), Wohnungen (Mietrechtsänderungsgesetz 1974) geschaffen. Ferner wurde die Möglichkeit begünstigter Rücklagenbildungen aus Mietzinsreserven (Mietrechtsänderungsgesetz 1974) eingeführt. Gleichzeitig wurde im EStG die Möglichkeit geschaffen, (§ 106a) bei aufgrund von Verbesserungsarbeiten notwendig gewordenen Mieterhöhungen eine Unterstützung zu erhalten. Der Widerstand der Mieter gegen aufgezwungene Renovierungen sollte damit reduziert werden.

Die Begünstigungen der Wohnungswirtschaft wurden mehrfach novelliert, wobei meistens eine Begünstigung ausgebaut wurde.

Ab 1980 konnten nicht nur Rückzahlungen von Wohnbaudarlehen, sondern auch die Zinsen als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Ebenfalls ab 1980 konnten Ausgaben für Energiesparen als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Ab 1981 galt eine erweiterte Definition von Eigenheimen und Eigentumswohnungen.

Ab 1982 wurde im Zusammenhang mit dem Mietengesetz 1981 der § 4 Abs. 7 novelliert. Erstens wurde die steuerbegünstigte Vortragsmög-

lichkeit von mietrechtlichen Gewinnen von 6 auf 9 Jahre verlängert, zweitens müssen Investitionsablösen in diese Rechnung einbezogen werden (eine analoge Bestimmung gibt es im § 28). Eine Erhöhung des Steueraufkommens hingegen bewirkte die Verlängerung der Behaltensfrist von 5 auf 10 Jahre, ab der der Verkauf eines Gebäudes kein Spekulationsgeschäft ist, sofern von der Zehntel-Abschreibung Gebrauch gemacht wurde.

Die Verlängerung der Bindungsfrist beim Ansparen von Wohnungswerbern für die Schaffung von Wohnraum im § 18 Abs. 1 Z. 3 bewirkte eine Vergrößerung der Steuerbemessungsgrundlage.

Ab 1983 fallen auch Aufwendungen für „nützliche“ Verbesserungen (§ 5 Mietengesetz 1981) unter die begünstigenden Bestimmungen des § 28 Abs. 2, was eine Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage bewirkte.

Ab 1988 können auch Aufwendungen nach dem Assanierungsgesetz in die begünstigenden Bestimmungen des § 28 Abs. 2 einbezogen werden.

Die Begünstigung des Energiesparens der Haushalte im Wege der Sonderausgabenbestimmungen war eine Folge der als Energiekrise wahrgenommenen Verteuerung der Energie in der zweiten Hälfte der siebziger Jahre. Ob der Energieverbrauch dadurch reduziert werden konnte, wurde nie untersucht. Sicher ist, daß dadurch ein Wirtschaftsbereich groß geworden ist.

Zusammenfassend kann folgendes behauptet werden: Änderungen des Steuerrechts führen zu absoluten Begünstigungen von Aktivitäten und Gruppen, die nur wenig durch eine Schlechterstellung anderer, möglicherweise bisher relativ begünstigter Aktivitäten und Gruppen ausgeglichen wurden. Dies spielte bei der Steuerreform 1972 und 1974 insofern keine Rolle, als diese Steuerreformen unter dem Eindruck konjunkturell bedingt wachsender Steuereinnahmen geschahen⁸.

Nachdem durch das EStG 1972 die Anwendung des Tarifes durch die Einführung der Individualbesteuerung wesentlich verändert worden war, wurden die Steuersätze durch den Wegfall der Steuergruppe A reduziert und die Steuerbemessungsgrundlage mehrfach gesenkt. Die Erhöhung der Steuereinnahmen durch den Wegfall der Kinderbegünstigung war begleitet von einer Ausweitung der direkten Ausgaben⁹. Die erhoffte Erhöhung der Steuereinnahmen durch eine Limitierung des Aufwands konnte nicht realisiert werden.

Durch den Übergang zur Individualbesteuerung wurden die oberen Einkommensgruppen relativ begünstigt, durch die Umstellung der Kinderförderung vor allem die unteren Einkommensgruppen. Der Ausbau der steuerlichen Förderung des Wohnens wirkte, wie alle Objektförderungen im Bereich des Wohnens, ebenfalls zugunsten der oberen Einkommensgruppen, die Einführung des § 106a bevorzugte, wie jede direkte einkommensabhängige Begünstigung, hingegen die unteren Einkommensgruppen.

3. Wirtschaftsförderung

Die durch das Einkommensteuergesetz festgelegten Förderungen können in mehrere Gruppen eingeteilt werden:

- a) Investitionsförderung
- b) Sparförderung
- c) Kapitalstrukturförderung

a) Die Investitionsförderung wurde in der wirtschaftspolitischen Literatur wegen der damit verbundenen Konflikte ausgiebig diskutiert (Lacina, 1976; Bauer, 1979; Lehner, 1979; Goldmann/Ederer/Haas, 1979; Haas, 1980; Tichy, 1980; Ederer/Goldmann, 1981), während andere Förderungen – z. B. Sparförderung – kaum in der Literatur behandelt wurden. Einerseits wurde die Effizienz der steuerlichen Investitionsförderung bei Anerkennung ihrer prinzipiellen Sinnhaftigkeit angezweifelt (vgl. die Partei- und Wirtschaftsprogramme der SPÖ), andererseits wurde ihre Berechtigung wegen der damit verbundenen Verteilungsprobleme bestritten. Schließlich wurde auch die Frage diskutiert, ob die Begünstigungen tatsächlich echte Förderungen seien, oder ob es sich nicht bloß um einen Ausgleich für das bestehende Nominalwertprinzip handle (Streißler, 1982).

Bei der Investitionsförderung können folgende Unterscheidungen getroffen werden: Erstens Förderung des Investitionsvolumens; zweitens Förderung bestimmter Investitionen.

Von sozialistischer Seite wurde die allgemeine Förderung des Investitionsvolumens lange Zeit abgelehnt und statt dessen spezifische Förderungen – sei es im Steuerrecht, sei es durch direkte Zuschüsse – gefordert. Begründet wurde dies damit, daß eine allgemeine Investitionsförderung im Steuerrecht Strukturkonservierung zur Folge habe und darüber hinaus den Konjunkturzyklus verstärke. Da nämlich diese Förderung an vorhandene Gewinne gebunden sei, werden profitable Unternehmen begünstigt. Ferner werden Investitionen genau dann begünstigt, wenn die konjunkturelle Lage dies nicht erfordert. Unternehmungen in der Anlaufphase, von denen man vermutete, daß sie für einen Strukturwandel von besonderer Bedeutung seien, könnten eine derartige Förderung nicht in Anspruch nehmen. Ferner erschien es verteilungspolitisch bedenklich, bereits profitable Unternehmungen steuerlich zu begünstigen. Von der ÖVP hingegen wurde die Beibehaltung steuerlicher Förderung unter Hinweis auf die Kosten der mit einer direkten Förderung verbundenen Bürokratie gefordert.

Jedenfalls wurde bei der Einführung des EStG 1972 die indirekte Förderung im Wege der vorzeitigen Abschreibungen beibehalten, ebenso die 1967 eingeführte Investitionsrücklage. Zusätzlich wurde das Instrument des Steuerfreibetrages eingeführt, das gewisse Nachteile der vorzeitigen Abschreibungen nicht hat. Der Wunsch der Sozialisten, die vorzeitige Abschreibung einzuschränken, kann aber an der Entwicklung des EStG 1972 deutlich abgelesen werden: Mit BGBl. 469/1974

wurde der Anwendungsbereich des § 8 bei unbeweglichen Gütern wesentlich eingeschränkt. In den verbliebenen Fällen aber gleichzeitig der Abschreibungssatz auf 50 Prozent erhöht. Diese Beschränkung wurde 1976 für die Jahre 1976 und 1977 aufgehoben, wobei auch in diesen Fällen eine 50prozentige Sofortabschreibung zugelassen war. Diese Bestimmung wurde in den als Übergangsbestimmung konzipierten § 122 genommen. Im Jahr 1977 wurde die Aktion für zwei Jahre verlängert, wobei für 1978 ein Abschreibungssatz von 30 Prozent und 1979 einer von 25 Prozent zulässig war; 1979 wurde eine Verlängerung bis 1981 bewilligt, 1981 eine bis 1983 (die Regierungsvorlage sah dies nicht vor); im Jahr 1983 wurde die Übergangsbestimmung bis 1985 und anschließend bis 1987 verlängert. Die ursprüngliche Regelung aus dem Jahr 1972 galt daher mit Ausnahme der Jahre 1975 (dem Jahr des Konjunktуреinbruchs!) und dem Jahr 1988, wobei 1976 bis 1978 höhere Abschreibungssätze zulässig waren.

Interessant sind in diesem Zusammenhang einige legistische Probleme. Die Begünstigung wurde im Fall der Vermietung ab 1978 abgeschafft. Im Jahr 1980 wurde entdeckt, daß es auch andere juristische Möglichkeiten der befristeten Überlassung von Gebäuden gibt und daher der Wegfall der vorzeitigen Abschreibung nicht nur für den Fall der Vermietung, sondern für den Fall der „entgeltlichen Überlassung an Dritte“ nicht mehr zur vorzeitigen Abschreibung berechtigt. Ab 1983 wurde diese Beschränkung für Leasing-Gesellschaften ausdrücklich aufgehoben. Unklar ist, wer dann von der Einschränkung noch betroffen war, da jedes Unternehmen, das Gebäude vermietet oder verpachtet, eine juristisch selbständige Firma mit dieser Aktivität betrauen kann¹⁰.

Um spezifische Investitionen zu fördern – eine Idee, die sich in jedem sozialistischen Wirtschaftsprogramm findet – war es notwendig, zusätzliche Investitionsbegünstigungen im Steuerrecht zu schaffen. Unterschiedliche, einander nicht ausschließende Zielsetzungen wurden dabei verfolgt. Relative Begünstigungen wurden dabei ausschließlich im Wege absoluter Begünstigungen geschaffen. Selbstverständlich wurde dadurch das Steueraufkommen reduziert. Jedes der verfolgten Ziele entsprach realen Problemen, sodaß jede der Maßnahmen „vernünftig“ ist.

Eine Regionalförderung gab es im Jahr 1973 durch eine erhöhte vorzeitige Abschreibung von 60 Prozent für bewegliche Güter in bestimmten Regionen (§ 122). Dies war im wesentlichen eine Übernahme aus dem EStG 1967.

Ab 1977 wurden bestimmte Energieerzeugungs- und Energieerhaltungs-Investitionen durch erhöhte Sätze der vorzeitigen Abschreibung gefördert. Diese Bestimmung blieb ohne Bedeutung, da sie bisher fast nicht in Anspruch genommen wurde (Auskunft des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten). Ab 1980 wurde diese Bestimmung auf Wärmepumpen, Kleinkraftwerke, Solaranlagen, Energiegewinnung aus Biomasse ausgedehnt. Die Bestimmung über Kleinkraftwerke wird ca. 20mal pro Jahr in Anspruch genommen. Ebenfalls

ab 1980 können Unternehmen, die Kraftwerke betreiben, unter bestimmten Umständen steuerfreie Rücklagen bilden (Energieförderungsgesetz). Da der Adressat dieser Bestimmungen sämtliche Energiegewinnungsunternehmen sind, dürften sie von Bedeutung gewesen sein. Ab der zweiten Hälfte 1985 wurde diese Möglichkeit an die Bedingung geknüpft, daß die Investitionen energiewirtschaftlich sinnvoll sind; gleichzeitig wurde die Rücklagenbildung nach dem Energieförderungsgesetz eingeschränkt. Durch diese Bindung entstand ein Regelungsbedarf, dem durch entsprechende Verordnungen Rechnung getragen wurde. Mit Beginn 1988 wurde das Energieförderungsgesetz wieder abgeschafft, die Einschränkung bei den vorzeitigen Abschreibungen dafür wieder aufgehoben.

Die Veränderung der Förderung von Energieinvestitionen entsprach geänderten Zielsetzungen der Energiepolitik. In der zweiten Hälfte der siebziger Jahre schien die Energie absolut knapp zu sein, sodaß eine Förderung des heimischen Energieaufkommens und eine Begünstigung der Reduzierung der Energienachfrage geboten schien. Dazu kamen die Probleme der Leistungsbilanz, die eine Reduzierung der Energieimporte nahelegten¹¹. In den achtziger Jahren, als die Energiepreise wieder zu sinken begannen, geriet die Energiewirtschaft wegen ihrer Monopolstellung unter politischen Druck. Es wurde verlangt, daß deren Investitionen nicht nur für die Unternehmen profitabel sein sollen. Sie sollten in eine langfristige Planung eingebunden werden. Dem wurde Rechnung getragen, indem der Passus über die energiewirtschaftliche Sinnhaftigkeit aufgenommen wurde. Fraglich ist, ob es eine Investition gegeben hat, für die die Begünstigung nicht in Anspruch genommen werden konnte. Die Aufhebung dieser Bestimmungen und die Aufhebung des Energieförderungsgesetzes entsprechen dem jetzigen Regierungskurs, demzufolge in Unternehmensentscheidungen nicht eingegriffen werden soll; Förderung solle im Wege der Schaffung günstiger Rahmenbedingungen geschehen.

Umweltschutzanlagen können ab 1985 mit 80 Prozent vorzeitig abgeschrieben werden (bis dahin 60 Prozent). Die Einschränkung im BGBl. 563/1980 auf (Umweltbelastungen durch den eigenen Betrieb) ist wohl eine Klarstellung und Präzisierung und nicht als inhaltliche Neuerung gedacht.

Die Forschungsförderung erfolgt auf mehrere Arten. Einerseits sind die Steuerzahler selbst in den Forschungsaufwendungen begünstigt (§ 4 Abs. 4 Z. 4, § 8 Abs. 4 Z. 3), andererseits sind die Unterstützungszahlungen von Steuerzahlern an bestimmte mit Forschung beschäftigte Institutionen begünstigt (§ 4 Abs. 4 Z. 5, § 18 Abs. 1 Z. 7). In beiden Fällen kam es zu mehreren Ausweitungen: Ab 1981 können bis zu 105 Prozent der Forschungsaufwendungen sofort geltend gemacht werden, bei Aktivierung können bis zu 80 Prozent der Aufwendungen sofort abgeschrieben werden. Ab 1986 können 112 Prozent (bei Eigenverwertung 118 Prozent) der Aufwendungen für Forschung sofort geltend gemacht werden¹².

Die steuerliche Förderung für Forschung Dritter wurde ebenfalls in

mehreren Etappen ausgeweitet. Ursprünglich betrug sie nur 4% des Gewinns des Vorjahres; ab 1975 6 Prozent; ab 1982 gab es keine prozentuelle Beschränkung mehr. Auch der Empfängerkreis wurde mehrfach ausgeweitet: Ab 1975 kamen die Museen der Gebietskörperschaften hinzu, ab 1981 die Nationalbibliothek und Forschungsinstitutionen, an denen Gebietskörperschaften beteiligt sind, Kunstakademien, Universitätsinstitute und besondere Universitätseinrichtungen. Ab 1986 wurden erstens zusätzliche Aktivitäten förderungswürdig (Dokumentation und Publikation), andererseits zusätzliche Empfänger genannt (die Diplomatische Akademie und einige gesetzlich eingerichtete Institute). Ab 1987 wurde eine Beschränkung bei der Zuwendung der Museen aufgehoben. Diese Ausweitung der Begünstigten gibt ein gutes Beispiel für die innere Logik der Entwicklung: Für nicht im Gesetz genannte Institutionen ist die Begünstigung der anderen ein erheblicher Nachteil, die Ausweitung der Begünstigung ein Ausdruck von Gerechtigkeit.

b) Die Trennung zwischen der Förderung des Sparens und der Förderung einer Kapitalstruktur ist oft schwer zu ziehen. Die Förderung des Bausparens und des Anleiheparens sind sicherlich klassische Sparförderungen. Die Begünstigung der Ausschüttung von Gewinnen bei Kapitalgesellschaften durch den Halbesteueratz ist eindeutig eine Begünstigung einer Kapitalstruktur. Schwierigkeiten tauchen aber auf, bei Begünstigungen nach § 23 a (Verlustzuweisungen bei Kommanditgesellschaften) und bei § 23 b (Beteiligungen nach dem Beteiligungsfondsgesetz). Es werden daher zunächst die reinen Sparförderungen und deren Änderungen besprochen und anschließend die anderen Bestimmungen und die Förderungen der Kapitalstruktur.

Die Bausparförderung nach § 108 ist im Umfang beschränkt. Die ursprüngliche Schranke von S 7000,- (für Kinder S 3000,-) wurde ab 1982 auf S 8000,- (für Kinder ebenfalls S 8000,-) erhöht. Diese Schranke ist auch jetzt noch so niedrig, daß ein großer Teil der Bausparer in ihren Veranlagungsplänen dadurch beschränkt wird. Für diese bewirkt eine Änderung der Höhe der Förderung keinen Substitutionseffekt, sondern ausschließlich Veränderungen des Einkommens, so lange der Ertrag des Bausparens über dem anderer mittelfristig gebundener sicherer Kapitalanlagen ist. Dies war nur Anfang der achtziger Jahre nicht der Fall. Die Veränderungen der Höhe der Förderung standen meist unter dem Aspekt der Budgetkonsolidierung und waren daher nach unten gerichtet: Ab 1977 von 25 Prozent auf 17 Prozent, ab 1980 von 17 Prozent auf 10 Prozent und ab Mitte 1977 von 13 Prozent auf 8 Prozent. Die Erhöhung auf 13 Prozent galt ab 1982. Sie wurde notwendig, weil die Bausparkassen wegen der hohen Zinssätze nicht mehr konkurrenzfähig waren. Jede der Änderungen zog Änderungen in den Übergangsbestimmungen (§ 114) nach sich. Dieser Paragraph wurde ab 1982 auch dahin geändert, daß bei der Verlängerung eines Bausparvertrages eine Prämie fällig wurde. Es sollte dadurch ein Abfluß des Geldes aus den Bauspar-

kassen verhindert werden. Im Wege des Steuergesetzes wurde also die Solvabilität der Bausparkassen gesichert, da diese wegen der starren Zinssätze sonst nicht gegeben wäre¹³.

Die Begünstigung des Erwerbs von Anleihen nach § 107 ist ebenfalls absolut beschränkt. Allerdings sind die begünstigten Beträge sehr hoch, sodaß Änderungen im Steuergesetz, betreffend die Höhe der Subvention durchaus Substitutionseffekte hervorrufen können. Die ursprüngliche Förderung von 15 Prozent des Anschaffungspreises wurde ab 1977 auf 10 Prozent, ab 1978 auf 5 Prozent gesenkt und ab 1980 abgeschafft. Beibehalten wurde allerdings die Begünstigung der Zinserträge (zuerst § 3 Z. 31, seit 1979 § 27 Abs. 5). Wie groß die Bedeutung dieser Bestimmung ist, kann angesichts der geringen Besteuerung von Zinserträgen nicht abgeschätzt werden.

Eine Ausweitung der Förderung konventioneller Sparförderung gab es hingegen bei der Reform des § 9 mit BGBl. 571/1978 – einem Paragraphen, dessen Ziel Investitionsförderung ist. Diese gilt nur für Gewinne aus freiberuflicher Tätigkeit und ist daher eine Begünstigung eher besser verdienender Gruppen: Die Investitionsrücklage kann ohne Aufwertung aufgelöst werden, wenn festverzinsliche österreichische Wertpapiere damit erworben werden.

Im Rahmen der Bestimmungen über Sonderausgaben (§ 18) wurde die Sparförderung zunächst eingeschränkt (Verbot der Verpfändung und Hinaufsetzung der Mindestbindung von 10 auf 15 Jahre, BGBl. 550/1979). Damit reagierte die Gesetzgebung auf spezifische Geschäftspraktiken der Kreditinstitute. Ein bis dahin ebenfalls geförderter Erwerb von festverzinslichen Wertpapieren konnte durch die Belehnung von Lebensversicherungen finanziert werden. Mit einem Betrag konnten daher zwei Sparbegünstigungen lukriert werden. Die Gesetzesänderung, mit der dies verboten wurde, diente also dazu, eine nicht intendierte, aber aufgrund der Gesetze bestehende Möglichkeit einer Erhöhung des Vermögens durch Steuergesetze einzuschränken. Eine Ausweitung der Begünstigung gab es hingegen ab 1982, als bei Einmalanlage einer Versicherungsprämie diese zehn Jahre hindurch mit je einem Zehntel als Sonderausgaben geltend gemacht werden konnte (bis dahin 20 Jahre lang je ein Zwanzigstel).

Wesentliche Erweiterungen gab es 1982 und 1985. Zuerst wurde die Förderung der Genußscheine eingeführt und dann die Förderung neu emittierter Aktien unter Einschränkung der Genußscheinförderung. Begleitet waren diese Erwerbsbegünstigungen von Ertragsbegünstigungen (neu der § 23 b und Novellierung des § 27).

Begründet wurde die Einführung dieser Begünstigung mit der Notwendigkeit eines industriellen Strukturwandels, der von einer Bereitschaft der Sparer zum Halten eines riskanten Portefeuilles begleitet sein muß (Haas/Szopo, 1983). Da nun das Sparen in risikoarmen Anlagen steuerlich gefördert wird, muß auch das Sparen in riskanten Anlageformen gefördert werden. Risikoreiche Anlagen relativ besser zu stellen, indem risikoarme Anlagen schlechter gestellt werden (z. B. Aufhebung des § 27 (5), Ausweitung der Kapitalertragsteuer auf Spar-

guthaben und auf Zinsen festverzinslicher Wertpapiere, Besteuerung von Lebensversicherungen, Reduzierung der Begünstigung im § 18) war politisch nicht durchzusetzen. Das angestrebte Ziel wurde zunächst nicht erreicht (Haas/Szopo, 1983, S. 227). Die geförderten Beteiligungen gingen in große Unternehmungen, teilweise in den geschützten Bereich.

Die Änderungen der Sparförderungen verfolgten also zwei Ziele: Erstens sollte die budgetäre Belastung reduziert werden. Dies war dort möglich, wo wegen der geltenden mengenmäßigen Beschränkungen die Substitutionseffekte nicht groß waren. Gleichzeitig übernahm es der Staat, im Wege des Steuergesetzes die Entwicklung neuer Märkte zu fördern. Dem Aktienmarkt wurde zunächst eine geringe Bedeutung zugemessen, weil dieser nur für große Unternehmen von Bedeutung sei (Haas/Szopo, 1983, S. 224). 1985 hat man entdeckt, daß auch mittlere Unternehmen an die Börse gehen können, während es erheblicher Aktivitäten seitens des Finanzministers bedurfte, sicherzustellen, daß nicht das gesamte Volumen der Genußscheine der Finanzierung von Großunternehmen dient.

Vom Standpunkt des Agierens der wirtschaftspolitischen Instanzen sind die Ausweitung der Förderungen vernünftig: Gegeben das Verhalten der Kreditinstitute und Versicherungen, nämlich in erster Linie Vergünstigungen zu verkaufen, und gegeben die Tatsache, daß durch die Steuerbegünstigungen die Ertragsrate auf festverzinsliche Anlagen sehr hoch ist, ist die Ausweitung der Begünstigung sinnvoll. Aber auch das Verhalten der Finanzintermediäre ist sinnvoll: gegeben die steuerlichen Begünstigungen, ist der Verkauf steuerbegünstigter Aktiva attraktiv. Die direkte Verzinsung der Aktiva verliert dagegen an Bedeutung.

Es treten dabei Effekte auf, die vermutlich nicht gewünscht sind. Abgesehen von den unmittelbaren budgetären Auswirkungen gab es Verteilungswirkungen: während die Bausparförderung als die wichtigste Sparförderung für die Bezieher kleiner Einkommen gekürzt wurde, wurden die Sparbegünstigungen, die vor allem von Empfängern hoher Einkommen in Anspruch genommen werden, ausgeweitet¹⁴.

Da die Geltendmachung der Sparförderung an Behaltefristen gebunden ist, mußte diese im Steuergesetz sichergestellt werden. Die zulässige Durchbrechung der Behaltefrist, ohne daß es zur Nachbesteuerung kommt, wurde mehrfach modifiziert. Es wurde dabei versucht, auf besondere Lebensumstände – Tod, Familienauflösung – einzugehen. Änderungen des Familien- und Scheidungsrechtes führten zu Änderungen der entsprechenden Bestimmungen im Einkommensteuergesetz.

c) Die Förderung der Innenfinanzierung (Eigen- und Sozialkapital) läuft über Begünstigungen passiv-seitiger Bilanzpositionen (§§ 11, 12, 14 EStG.). Der § 11 wurde nur einmal mit Gültigkeit ab 1984 inhaltlich geändert: Die zulässige begünstigte Rücklagenbildung wurde von 15 auf 20 Prozent erhöht. Der § 12 wurde zweimal geändert: 1974 wurden die zur Inanspruchnahme notwendigen Fristen von 10 auf 7 Jahre (bzw.

von 20 auf 15 Jahre) herabgesetzt. Ab 1982 war die Übertragung stiller Reserven auf Wertpapiere nur mehr in bestimmten Fällen möglich. Der § 14 wurde einmal, nämlich 1977, wesentlich geändert: einerseits erfolgte eine Reduzierung der Begünstigung durch Herabsetzung des Ausmaßes der steuerlich begünstigten Rücklagenbildung von 80 Prozent auf 50 Prozent; andererseits wurde der Anwendungsbereich ausgeweitet, da nicht nur Rücklagen und Abfertigungen, sondern auch für Pensionszahlungen steuerlich begünstigt waren. Ob dies tatsächlich eine Erweiterung war, ist aber fraglich, da dadurch vor allem 2 Zahlungsformen gleichgestellt wurden.

Die Änderung des § 14 war wohl die wichtigste Änderung des EStG 72 zur Erhöhung des Steueraufkommens aus Gewinneinkommen (Einkommen- und Körperschaftsteuer). Es ist aber nicht gelungen, diese Änderung in die Rechtsordnung systematisch einzubauen, da die Handelsbilanz höhere Rücklagen verlangt. Die Bestätigung der Wirtschaftsprüfer erfolgte in der Folge oft nur unter einer einschränkenden Klausel. Im EStG 88 wurde diese Einschränkung aufgehoben. Da es sich um Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen handelt, sind die Wirkungen von Änderungen besonders langfristig und erfordern sehr lange Übergangsbestimmungen.

Die Außenfinanzierung wurde im Wege des § 23a und der Änderung des § 37 verändert. (Die Begünstigung der Genußscheine und junger Aktien wurde bereits besprochen.) Ähnlich wie im Fall der Verpfändung von Lebensversicherungsverträgen wollte man die Steuerbegünstigung der von den Kreditinstituten stark beworbenen Verlustzuweisungen einschränken. Das Instrument dazu war der § 23a (BGBl. 620/1981), der ab dem 1. Jänner 1982 galt. Demzufolge sind Verluste aus einer Kommanditbeteiligung nicht mit anderen Einkommen auszugleichen und können auch nicht mit vergangenen Gewinnen aus der gleichen Kommanditbeteiligung aufgerechnet werden. Dabei handelt es sich um einen Eingriff in das System des EStG, da ein Grundprinzip der synthetischen Einkommensteuer dabei angegriffen wird. Die präzise Formulierung dieses Sachverhaltes war daher schwierig (Jud/Ruppe, 1982). Die ursprüngliche Formulierung „Verluste . . . sind nicht ausgleichsfähig, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht . . .“ wurde vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben. Ein echter Verlust wäre gemäß dieser Fassung nicht ausgleichsfähig, wenn er zu einer Verpflichtung des Kommanditisten zu einem späteren Zeitpunkt führt. In der Neufassung (BGBl. 562/1986, rückwirkend ab 1. Jänner 1982) wurde das Wort „Kapitalkonto“ durch „Betriebsvermögen“ ersetzt und außerdem festgehalten, daß Verluste auch gegen spätere Einlagen aufrechenbar sind. Um weitere Umgehungsmöglichkeiten zu verhindern, wurde in der Novelle des § 23a auch festgehalten, daß die entsprechenden Bestimmungen auch auf jene Gesellschaften anzuwenden sind, bei denen der Haftungsausschluß nur im Innenverhältnis erfolgt¹⁵.

Die Begünstigung für Verlustzuweisungen wurde nochmals ab 1985 eingeschränkt. Diesmal war es die typische stille Gesellschaftsbeteili-

gung, die stärker der Besteuerung unterzogen werden sollte (§ 27 Abs. 2 Z. 3). Wiederum war eine von den Kreditinstituten und Versicherungen ausgehende Aktivität Anlaß zu einer Gesetzesänderung, um eine aufgrund der bestehenden Gesetzeslage existierende, aber nicht beabsichtigte Begünstigung abzubauen.

Der Förderung der Außenfinanzierung diente die Änderung des § 37 ab 1986. Demzufolge sind die von Kapitalgesellschaften ausgeschütteten Gewinne nur mit dem halben Steuersatz zu versteuern.

4. Gruppenbegünstigungen

Veränderungen des Einkommensteuergesetzes zugunsten oder zu Lasten einzelner Gruppen finden jedes Jahr mehrfach statt. Die meisten der Änderungen haben – jede für sich genommen – nur eine geringe Auswirkung auf das Steueraufkommen. Wie groß die Bedeutung dieser Änderungen insgesamt ist, kann hier nicht abgeschätzt werden.

Üblicherweise werden derartige Änderungen unter dem Gesichtspunkt der politischen Einflußnahme, des Stimmenkaufs und ähnlichem gesehen. Unter diesen Aspekten kann von Änderungen des Steuergesetzes auf reale Machtverhältnisse geschlossen werden. Es kann aber anhand der Änderungen des Steuergesetzes gezeigt werden, daß dieses Problem um einiges komplexer ist. Gruppenspezifische Änderungen haben nämlich nicht nur Auswirkungen auf das Wahlverhalten der davon Betroffenen, sondern müssen auch gegenüber einer breiteren Öffentlichkeit vertreten werden können. Änderungen des Steuergesetzes müssen daher legitimierbar sein.

Es kann gezeigt werden, daß für viele Änderungen des Steuergesetzes sich durchaus Begründungen finden lassen, die in einer öffentlichen Diskussion über das Steuerrecht vorgetragen werden können. Natürlich kann daraus nicht geschlossen werden, daß die betreffende Änderung ausschließlich durch Überzeugung des Finanzministers bzw. des Parlaments, so ganz ohne Macht, ganz ohne Berücksichtigung von Wahlverhalten bewirkt wurde. Denn es könnte durchaus der Fall gewesen sein, daß zugunsten anderer Veränderungen des Steuerrechtes ähnliche Argumente mit gleicher Berechtigung hätten vorgebracht werden können, es aber wegen mangelnder Macht an Umsetzungsmöglichkeiten im politischen System gefehlt hat.

Die wichtigste Begründung zugunsten spezifischer Gruppen war wohl das Argument der Gleichheit: Das jeweils bestehende Einkommensteuergesetz behandle ähnliche Fälle ungleich. Eine Änderung sei – möglicherweise in Vorwegnahme eines Verfassungsgerichtshof-Urteils – daher angebracht. So gibt es etwa immer wieder Bestimmungen, die nur für Selbständige oder für Unselbständige gelten, die dann auf die jeweils andere Gruppe ausgedehnt wurden. Beispiele dafür:

§ 3 Z. 12: Einmalige Zuwendungen aus betrieblichen Kassen aus bestimmten Anlässen. Ab 1975 gilt diese Bestimmung auch für entsprechende Zahlungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

§ 16 Abs. 1 Z. 9: Die Pauschalierungsmöglichkeit der Reisekosten, die ursprünglich nur für Selbständige galt, wurde für Unselbständige ab 1975 eingeführt.

§ 67 Abs. 4: Abfertigungen für Pensionsansprüche sind mit fixen Sätzen des § 67 zu besteuern. Diese Regelung galt ursprünglich nur im Bereich der Unselbständigen. Ab 1975 auch für Pensionen der Kammer der freien Berufe.

Häufig werden Bestimmungen geändert, die implizit zwischen verschiedenen Gruppen von Arbeitnehmern differenzieren. Dazu gehören die Berücksichtigung der Grenzgänger im Steuerrecht (§ 65 Abs. 5, BGBl. 469/1974; § 16 Abs. 1 Z. 4, BGBl. 620/1981; § 16 Abs. 1 Z. 4 und § 33 Abs. 5, BGBl. 587/1983; § 67 Abs. 11, BGBl. 557/1985 und nochmals im BGBl. 312/1987).

Die Förderung einer Gruppe läßt die Begünstigung ähnlich gelagerter Fälle als gerecht erscheinen: Einkünfte aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit Auslandsmontage wurde durch § 3 Z. 14a ab 1980 steuerfrei. Ab 1982 wurde diese Bestimmung auf Fachkräfte für Entwicklungshilfe ausgeweitet. Nach § 3 Z. 3 sind Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- und Unfallversicherung steuerfrei. Ab 1981 wurde diese Bestimmung auf ausländische gesetzliche Versicherungen ausgedehnt, sofern sie im Ausland nicht besteuert wurden. Mit BGBl. 620/1981 wurde diese Einschränkung rückwirkend aufgehoben. Ebenfalls ab 1981 wurde die Begünstigung der Übergangsgelder, die bis dahin nur für die Unfallversicherung galt, auf die Pensionsversicherung ausgedehnt etc.

Nach dem Prinzip ähnlich gelagerter Fälle dürften auch die Zahlungen aus Konkursmassen an Arbeitnehmer in die Begünstigungen des § 67 aufgenommen worden sein (§ 67 Abs. 8, BGB. 469/1974). Auch die ab 1981 geltende Bestimmung, daß der nichtkörperbehinderte Ehegatte (Gattin) einer (eines) Körperbehinderten die Begünstigung nach § 106 in Anspruch nehmen kann, wenn sie (er) den Alleinverdienerabsetzbetrag erhält, entspricht wohl dem Prinzip ähnlich gelagerter Fälle. Diese Maßnahme kann sicher auch sozialpolitisch begründet werden, genauso wie die Bestimmung, daß Zahlungen nach dem Invalideneinstellungsgesetz ab 1986 steuerbefreit sind (§ 3 Z. 4).

Ein sozialpolitisches Argument kann nicht gebracht werden für die Einbeziehung der Tierärzte in die begünstigende Bestimmung nach § 4 Abs. 6 (nichtbelegbare Betriebsausgaben) ab 1977; bis dahin waren nur Ärzte und Dentisten begünstigt. Die ÖVP trat bereits bei der Einführung der betreffenden Bestimmung für die Ausweitung auf Tierärzte ein. Es gibt wirklich keinen Grund, warum Tierärzte anders behandelt werden sollen als Ärzte und Dentisten. Wieso ist aber niemand auf die Idee gekommen, auch Hebammen und Psychotherapeuten in diese Bestimmung einzubeziehen? Als beschämend für die wirtschaftspolitischen Instanzen muß die Tatsache gewertet werden, daß der § 72 Abs. 2 vom VfGH aufgehoben werden mußte. Nach dieser Bestimmung waren Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland nicht berechtigt, den Jahresausgleich zu beantragen. Diese Bestimmung betraf vor allem Gastarbei-

ter, die nach Beendigung eines Arbeitsverhältnisses in ihr Heimatland zurückkehrten.

Da Sozialhilfefzahlungen und staatliche Entschädigungen im allgemeinen steuerfrei sind, muß mit Einführung neuer Zahlungen das Einkommensteuergesetz entsprechend verändert werden: Dazu gehören die Steuerbefreiungen für Bezüge nach dem Impfschadengesetz (§ 3 Z. 37) ab 1975 und die Bezüge nach dem Zivildienstgesetz ab 1975 (§ 3 Z. 38) ebenfalls ab 1975. Mit letzterem sollte wohl die Gleichstellung mit den Präsenzdienern erreicht werden. Man ging dabei aber etwas zu weit, sodaß mit einer neuerlichen Novellierung dieser Bestimmung die Entschädigung für Verdienstentgang aus der Steuerbefreiung herausgenommen wurde. Für Präsenzdienner gilt sie nämlich auch nicht. Analoges gilt bei anderen neuen gesetzlichen Regelungen (eine Sonderregelung für Bauarbeiter im § 67 ab 1974).

Manche der Begünstigungen dienen der Verwaltungsvereinfachung. Dazu gehört die Änderung des § 16 Abs. 1 Z. 6, nach der das Kfz-Pauschale auch bei Krankenstand, Karenz und Urlaub gilt (BGBl. 27/1974), ebenso die Befreiung des Fehlgeldbetrages (§ 3 Z. 16) im Krankheitsfall und die Begünstigungen nach § 68 für Zuschläge im Krankheitsfall ab 1975. Mit dem Hinweis auf Verwaltungsvereinfachung wurde 1983 den Pensionisten die Möglichkeit genommen, Mitgliedsbeiträge bei Interessenverbänden steuerlich geltend zu machen (§ 16 Abs. 1 Z. 3). Die damit verbundene Überwälzungsproblematik hat dazu geführt, daß diese Möglichkeit ab 1986 wieder eingeführt wurde.

Ein Teil der Änderungen des Steuergesetzes versucht, unterschiedliche Aktivitäten gleicher Gruppen, die bisher unterschiedlich behandelt wurden, deren Differenzierung im Steuerrecht aber nicht begründbar war, steuerlich gleichzustellen. Ab 1986 konnte auch freiwillige Weiterversicherung als Sonderausgaben gemäß § 18 geltend gemacht werden. Insbesondere mußten die §§ 40, 41 um bestimmte Typen von Finanzaktiva geändert werden, um neue Finanzmarktinstrumente einzubeziehen (Genußscheine, Partizipationskapital).

In vielen Fällen läßt sich natürlich keine Begründung finden, außer derjenigen, daß jemand bessergestellt werden soll. Beispiele dafür sind: die Erleichterungen bei Jubiläumsgeschenken nach § 3 Z. 11 ab 1977; die Tatsache, daß stille Reserven auf Gebäude bei Aufgabe der Gewerbetätigkeit nicht mehr versteuert werden müssen, sofern Teile davon als Wohnsitz dienten (§ 24 Abs. 6 ab 1981) usw.

5. Zahlenanpassungen

Da im Einkommensteuergesetz verschiedene Grenzen mit absoluten Zahlen angegeben sind, müssen diese bei Geldwertänderungen geändert werden, da andernfalls durch die „kalte Progression“ die Realeinkommen nach Steuern sinken würden. Die im Einkommensteuergesetz in absoluten Zahlen ausgedrückten Begünstigungen und Grenzen wurden in unterschiedlichem Ausmaß erhöht. In einem Fall wurde eine

in Zahlen ausgedrückte Begünstigung nicht angehoben; der Landarbeitersfreibetrag nach § 104 beträgt seit der Einführung des EStG 1972 S 2340,- im Jahr¹⁶.

Von besonderer Bedeutung sind dabei natürlich jene Begünstigungen, die für die unteren Einkommensschichten von großem Gewicht sind:

Der allgemeine Absetzbetrag (§ 33 Abs. 3) wurde viermal erhöht, insgesamt betrug die Erhöhung zwischen 61 Prozent und 100 Prozent, je nach Höhe des Einkommens.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4) wurde ebenfalls viermal erhöht. Die Steigerung betrug insgesamt 260 Prozent. Dazu kommt ab 1987 ein Betrag von S 600,- je Kind.

Der Arbeitnehmerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) wurde ebenfalls viermal erhöht. Insgesamt betrug die Erhöhung 360 Prozent.

Der Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6) wurde insgesamt um 76 Prozent erhöht.

Die Bagatellgrenze (§ 33 Abs. 7) wurde von S 100,- auf S 1800,- erhöht und dann auf S 750,- herabgesetzt, wobei eine allgemeine Einschleifregelung eingeführt wurde.

Die Bagatellgrenze nach § 67 Abs. 1 wurde achtmal verändert, von ursprünglich 0 auf S 350,-.

Die Begünstigung für Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen (§ 105) stieg dreimal um insgesamt 66 Prozent.

Die Begünstigung für Körperbehinderte (§ 106) wurde ebenfalls dreimal erhöht, um insgesamt 66 Prozent.

Die Einkommensgrenzen für die Mietzinsbeihilfe (§ 106a) wurde dreimal erhöht, um insgesamt 81 Prozent.

Das Werbekostenpauschale und das Sonderausgabenpauschale wurden nur einmal, 1974, um 50 Prozent erhöht.

Das Preisniveau hat sich in der gleichen Zeit zirka verdoppelt, sodaß reale Veränderungen eingetreten sind¹⁷. Während die Anhebung der Begünstigung für Inhaber von Opferausweisen und Körperbehinderten weniger stark angehoben wurde, als es der Inflationsrate entsprochen hätte, kam es durch die Erhöhung des allgemeinen Absetzbetrages der Kinderabsetzbeträge, des Arbeitnehmerabsetzbetrages zu erheblichen realen Begünstigungen. Nur die Entwicklung des Pensionistenabsetzbetrages blieb unter der Inflationsrate. Die Einschleifregelungen, die vor allem für die Bezieher kleiner Einkommen von großer Bedeutung sind, wurden erheblich ausgeweitet.

Die Anhebung der Sparbegünstigung im Wege der Sonderausgaben und des Bausparens blieb weit unterhalb der Inflationsrate, sieht man von der Anhebung der zulässigen Höchstsparsumme für Kinder im Bausparen ab. Die Begünstigung von Kapitalerträgen im Wege eines Freibetrages wurde in einer zweimaligen Erhöhung verdoppelt.

6. Tarifänderungen

Die Steuersätze wurden im Einkommensteuergesetz 1972 zweimal geändert. Ab 1974 wurden die Steuersätze bis zu einem Einkommen von S 320.000,- gesenkt (bis § 25.000,- wurden sie etwas angehoben) und die Steuergruppe A (für Ledige) fiel weg. Ab 1981 wurden die Steuersätze bis zu einem Einkommen von S 100.000,- noch einmal gesenkt, bis zu einem Einkommen von S 150.000,- waren sie gleich denen von 1974 bis 1980. Bis zu einem Einkommen von S 240.000,- waren sie etwas höher als die Sätze, die bis dahin galten; für die folgenden S 10.000,- lagen sie etwas darunter; bis S 280.000,- waren sie höher, bis S 300.000,- um 1 Prozentpunkt niedriger, bis S 320.000,- um 3 Prozentpunkte höher, und ab S 320.000,- fielen sie mit den Einkommensteuersätzen, die bis 1980, und damit auch mit denen, die bis 1973 galten, zusammen (siehe Abb. 1). Da die Steuersätze für die obersten Einkommensgruppen (ab S 320.000,-) unverändert blieben und die untersten Einkommensteuersätze gesenkt wurden, muß es zu einer Verschärfung der Progression gekommen sein.

Interessant in diesem Zusammenhang ist die Summe der Wirkungen, die durch die Änderung der allgemeinen Begünstigungen und die Änderungen des Tarifs entsteht. Es wurde dazu folgende Berechnung durchgeführt: Bei welchem Jahreseinkommen ist die Nettosteuerbelastung – d. h. Einkommensteuer minus Familienbeihilfe – gleich Null? Diese Berechnungsmethode schien aus zwei Gründen geboten: Erstens sichert sie die Vergleichbarkeit über den gesamten betrachteten Zeitraum hinweg, und zweitens ist es für den Steuerzahler nur eine verwaltungstechnische Willkür, daß die Familienbeihilfe nicht im System des Einkommensteuerrechts geregelt ist. Es wurden dabei folgende Fälle unterschieden: Selbständige und Unselbständige mit und ohne Kinder, Pensionisten; alle Fälle mit und ohne Alleinverdienerabsetzbetrag. Berücksichtigt wurden dabei: der allgemeine Absetzbetrag, Alleinverdiener-(Alleinerhalter-)absetzbetrag, Arbeitnehmerabsetzbetrag, Pensionistenabsetzbetrag, die Familienbeihilfe für Kinder unter 10 Jahren, das Sonderausgabenpauschale und das Werbungskostenpauschale. Die Bagatellgrenzen wurden nur für die Fälle ohne Kinder berücksichtigt, da in den anderen Fällen tatsächlich Steuer gezahlt werden muß. Bis 1974 wurde Tarif B genommen. Die Tabelle gibt jenes Jahreseinkommen nach Sozialversicherung an, bei dem die Steuerzahlung minus der Familienbeihilfe gleich Null ist. Dabei wurde vorausgesetzt, daß die gesamten Zahlungen in den Familienlastenausgleichsfonds von den Dienstgebern getragen werden. Andernfalls müßte man einen Teil der Zahlungen als Steuerleistung der Lohnsteuerpflichtigen behandeln¹⁸.

Die Tabelle zeigt, daß sich der Beginn der Nettosteuerzahlung über den gesamten Zeitraum hinweg mit der Inflationsrate entwickelt hat. Die Bedeutung des Sonderausgaben- und Werbungskostenpauschales ist geringer geworden. Bei den Fällen mit zwei Kindern stieg der Beginn der Nettosteuerzahlung weniger stark an als in den anderen Fällen. Dies

entspricht der sozialistischen Politik, derzufolge die ursprünglich mit steigender Kinderzahl progressive Förderung abzubauen war.

Die unteren Einkommensgruppen haben durch die Entwicklung des Einkommensteuergesetzes als *Steuerzahler* nicht verloren. Dies wird verstärkt dadurch, daß Elemente einer negativen Einkommensteuer durch den Ausbau der Familienbeihilfe ausgebaut wurden. Andererseits war der Eingangsgrenzsteuersatz für Nettosteuerzahler, also für jene Fälle, in denen die Steuerzahlung größer als die Familienbeihilfe war, sehr hoch. Dies entspricht der sehr hohen Progression.

Tabelle 1

Höchstes Jahreseinkommen nach Sozialversicherung, bei dem die Steuerlast Null ist bzw. bei dem die Steuerlast gleich hoch der Familienbeihilfe ist

Selbständige (in tausend Schilling)

Jahr	ohne Alleinverdienerabsetzbetrag			mit Alleinverdienerabsetzbetrag		
	ohne Kind	1 Kind	2 Kinder	ohne Kind	1 Kind	2 Kinder
73	22,7	51,2	80,5	29,6	56,4	85,1
74	22,7	52,0	81,9	29,6	57,1	86,3
75	22,8	59,9	94,9	33,3	68,5	103,4
76	22,8	61,9	98,4	33,3	70,5	106,3
77	22,8	65,4	104,6	33,3	74,0	111,9
78	23,7	65,6	105,8	34,0	74,2	112,1
79	25,4	68,7	107,2	39,4	79,8	117,9
80	25,4	68,7	107,2	39,4	79,8	117,9
81	28,1	72,2	113,3	42,0	83,6	123,0
82	30,5	76,6	117,8	45,7	88,5	127,5
83	31,9	77,7	118,7	50,5	92,2	130,5
84	31,9	77,7	118,7	50,5	92,2	130,5
85	32,8	82,1	126,0	51,4	96,6	137,8
86	36,1	82,1	126,0	54,4	96,6	137,8
87	47,1	99,0	143,5	62,9	113,6	158,0
87/73	2,08	1,93	1,78	2,12	2,01	1,86
89	57,5	117,0	172,9	76,6	143,5	196,6

Tabelle 2 **Unselbständige** (in tausend Schilling)

Jahr	ohne Alleinverdienerabsetzbetrag			mit Alleinverdienerabsetzbetrag		
	ohne Kind	1 Kind	2 Kinder	ohne Kind	1 Kind	2 Kinder
73	36,1	68,1	103,5	43,6	74,9	108,7
74	36,1	69,7	105,0	43,6	75,7	110,1
75	42,1	84,7	127,7	54,6	95,0	135,4
76	42,1	87,1	130,4	54,6	97,4	139,2
77	42,1	91,3	137,1	54,6	101,6	145,8
78	43,1	91,7	137,3	55,7	101,9	146,0
79	51,4	99,1	145,0	66,1	111,3	156,6
80	51,4	99,1	145,0	66,1	111,3	156,6
81	53,6	103,8	151,1	69,9	117,5	162,7
82	60,8	111,7	158,4	76,7	126,0	170,0
83	65,4	115,2	161,3	83,3	131,8	175,5
84	65,4	115,2	161,3	83,3	131,8	175,5
85	66,5	120,6	170,0	84,2	136,2	184,2
86	70,0	120,6	170,0	87,3	136,2	184,2
87	80,2	138,6	192,7	98,6	154,9	207,8
87/73	2,22	2,03	1,86	2,26	2,07	1,91
89	99,8	172,0	229,6	123,4	197,3	258,1

Tabelle 3 **Pensionisten** (in tausend Schilling)

Jahr	mit Alleinverdienerabsetzbetrag	ohne Alleinverdienerabsetzbetrag
73	40,3	47,5
74	40,3	47,5
75	47,6	60,1
76	47,6	60,1
77	47,6	60,1
78	48,7	61,2
79	56,0	71,0
80	56,0	71,0
81	59,1	73,7
82	62,7	77,1
83	71,8	89,1
84	71,8	89,1
85	72,6	89,9
86	76,8	95,4
87	87,0	104,4
87/73	2,16	2,10
89	108,0	129,8

Abbildung 1



7. Zusammenfassung

Auch wenn der Steuerpolitik eine zentrale Bedeutung bei allen wirtschaftspolitischen Auseinandersetzungen zukommt, so muß doch festgestellt werden, daß die Versuche, das Einkommensteuerrecht mit nichtfiskalischen Zielsetzungen zu befrachten, gering waren. Sie fanden überwiegend in den siebziger Jahren statt, wobei im Mittelpunkt familienpolitische und verteilungspolitische Zielsetzungen standen. Beides führte zu einem Ausfall an Steuerzahlungen bzw. erhöhten Staatsausgaben. Außerdem gerieten dabei die beiden Ziele in Konflikt miteinander: Die Einführung der Individualbesteuerung senkte die Steuerbelastung vor allem der hohen Einkommen, die Änderung der Kinderbegünstigung wirkte sich zugunsten der niedrigen Einkommen aus.

Die Begünstigung der unteren Einkommen war daher nicht mit einer Umverteilung einer konstanten Steuerbelastung der Einkommen insgesamt verbunden. Verdeckt wurde dies durch die Tatsache, daß die entsprechenden Gesetzesänderungen nicht auf einmal beschlossen wurden, sondern im Laufe mehrerer Jahre, wobei am Anfang der Steuerreformtätigkeit der sozialistischen Alleinregierung die Begünstigung der hohen Einkommen durch die Einführung der Individualbesteuerung stand. Der Ausbau der Kinderbegünstigung für die unteren Einkommensgruppen war vor allem ein Stück ausgleichender Gerechtigkeit¹⁹.

Der wichtigste Versuch, die Einnahmen aus den direkten Steuern zu erhöhen, war wohl die Reduktion der Vorsorge für Abfertigungen und Pensionen im 2. Abgabenänderungsgesetz 1977. Diese Änderung führte zu einigen Schwierigkeiten mit handelsrechtlichen Vorschriften. Im neuen Einkommensteuerrecht wurde diese Einschränkung aufgehoben. Die anderen politisch motivierten Änderungen zur Erhöhung des Steueraufkommens waren eher von der Überlegung getragen: Wie ärgere ich die anderen Parteien unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit (verringerte Absetzbarkeit von Mitgliedsbeiträgen)? Und: Wir zeigen, daß den Spesenrittern der Kampf angesagt wird (Repräsentationsaufwendungen). Fiskalische Bedeutung hatten sie nur wenig.

Ungelöst blieben die Probleme, die durch die Nichterfassung bestimmter Einkommen durch die Einkommensteuer entstanden. In erster Linie sind dabei die Zinserträge zu nennen. Diese hatten bis in die Mitte der 70er Jahre nur eine geringe Bedeutung, da die Geldvermögen bis dahin gering waren. Inzwischen ist deren Bedeutung stark gestiegen. Deren Nichtbesteuerung hat nicht nur Wirkungen für die Staatseinnahmen, sondern auch auf die Kapitalmärkte. Die Zinsertragsteuer war offensichtlich ein ungeeignetes Mittel, dieses Problem zu lösen. Die Lösung im EStG 88 ist zwar unbefriedigend, drängt aber nach einer Lösung *innerhalb* des Einkommensteuergesetzes. Sie ist daher als Fortschritt zu sehen.

Ungelöst blieb auch das Problem, daß das Aufkommen der veranlagten Einkommenssteuer (und der Körperschaftsteuer) gering war, wäh-

rend das Aufkommen der Lohnsteuer hoch war. Dies führte zu einem Druck auf Tarifierungen und Erhöhung des Arbeitnehmerabsetzbetrages. Es erschwerte darüber hinaus eine Lösung der Probleme, die durch die Sechstel-Begünstigung des § 67 entstehen. Die offensichtlich existierenden Möglichkeiten für Einkommensteuerpflichtige, Teile der Ausgaben für den Konsum als Werbeaufwand steuermindernd geltend zu machen, sind kein Problem für die Gesetzgebung, eher eines der Steuereinhebung.

Am wenigsten wurde durch Änderungen im EStG 72 am System der Investitionsförderung geändert. Die indirekte Förderung wurde beibehalten, teilweise ausgebaut. Der in allen Wirtschaftsprogrammen der SPÖ geforderte Abbau der indirekten Förderung begann erst mit dem endgültigen Auslaufen des § 122 EStG 1972 im Jahr 1988 und dem EStG 1988²⁰. Die Hoffnung, durch befristete Gesetze ein Auslaufen zu erleichtern, hat sich nicht erfüllt: Eine Bestimmung mit Befristung *nicht* zu verlängern ist offensichtlich nicht viel leichter als eine unbefristete Bestimmung aufzuheben. Spezifische Investitionsbegünstigungen im Steuerrecht waren von geringer Bedeutung. Ob dies alles nur mangelnder politischer Wille war, oder ob sich hier nicht prinzipielle Schwierigkeiten zeigen, den Investitionsprozeß zu lenken, ist offen.

Ein großer Teil der Änderungen des Einkommensteuerrechtes muß als Reaktion betrachtet werden. Reagiert wurde auf

- die Inflation, die eine Anpassung des Tarifes und der im Gesetz genannten Absolutbeträge notwendig machte,
- Aufhebungen von Bestimmungen durch den Verfassungsgerichtshof wegen Verletzungen des Gleichheitsgrundsatzes mit Neuformulierungen. Dazu kann es kommen, wenn versucht wird, spezifische Aktivitäten im Gesetz zu begünstigen,
- durch Steuerbegünstigungen bestimmter wirtschaftlicher Aktivitäten bewirkte Marktsegmentierungen, insbesondere im Finanzierungsbereich. Die Reaktion bestand meist darin, durch zusätzliche Begünstigungen die Grenzen der Marktsegmente zu verschieben,
- Schwierigkeiten, manche spezifische Regelungen mit den Grundsätzen des Steuerrechtes in Übereinstimmung zu bringen. Dies gilt insbesondere für die Beschränkung der Aufwendungen²¹.
- spezifische Steuerbegünstigungen bestimmter Gruppen, die in einer parlamentarischen Demokratie Forderungen nach Steuerbegünstigung ähnlich gelagerter Fälle nach sich ziehen.
- nicht intendierte aber durch das Gesetz gedeckte Steuervermeidungsaktionen,
- Gesetzesänderungen in verschiedenen Bereichen, wodurch Einkommen geregelt oder beeinflußt werden.

Am schwersten ist es, das EStG ohne Rücksicht auf seine Systematik zu ändern, da es dadurch immer wieder in Konflikt mit Verfassungsbestimmungen – zumindest in der gegenwärtigen Interpretation durch den VfGH – gerät.

Durch die im Wege der Novellen geschaffenen Begünstigungen wurde das Steueraufkommen reduziert. Da durch die Progression aber

die Aufkommenselastizität ohne Novellen erheblich über 1 liegen muß, ist zu bezweifeln, daß die gesunkene Aufkommenselastizität nur auf Änderungen im Steuergesetz zurückzuführen ist. Schließlich dienten viele der Änderungen dazu, die kalte Progression aufzuheben.

Eine Erklärung für die niedrige Aufkommenselastizität kann aber in folgendem Prozeß vermutet werden: Das zu einem Zeitpunkt geltende Steuersystem besteht erstens aus den Steuergesetzen, zweitens aus der Verwaltungspraxis, drittens aus der Rechtsprechung und viertens aus den Versuchen der Steuerzahler, bei gegebenen Steuergesetzen, Steuerverwaltung und Rechtsprechung die Steuerzahlung zu minimieren. Die Steuerzahler lernen im Laufe der Zeit, das bestehende System zu eigenen Gunsten auszunutzen. Das Steueraufkommen wird daher auch bei konstantem Einkommen und unveränderter Gesetzgebung, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung sinken. Je komplexer das Steuersystem, desto länger wird dieser Lernprozeß dauern. Die Veränderungen des Einkommensteuergesetzes sind daher auch als ein Spiel gegen diesen Lernprozeß zu verstehen²².

Ein derartiger Prozeß kann für Österreich vermutet werden: Die Professionalität der Steuerberater ist sicher gestiegen; ähnliches gilt für die steuerberatende Tätigkeit der Gewerkschaften und der Betriebsräte. Die geringe Transparenz der Finanzmärkte macht die Steuervermeidung zu einem zentralen Argument des Investitions- und Anlageverhaltens. Die Entwicklung neuer Finanzmarktinstrumente war wesentlich von Steuervermeidungsgesichtspunkten bestimmt. Die Gesetzgebung mußte immer wieder darauf reagieren.

Die Möglichkeiten, politische und wirtschaftspolitische Zielsetzungen im Wege der Steuerpolitik zu verfolgen, sind sehr gering. Durch Änderung wird das Steuersystem meist komplexer. Dadurch werden nicht nur intendierte Begünstigungen geschaffen, darüber hinaus geraten im allgemeinen – will man den Gleichheitsgrundsatz nicht verletzen – nichtintendierte Steuervermeidungsmöglichkeiten in das System. Für die Steuerzahler (und für die Steuerberater) ist ein komplexes System eher ein Vorteil. Für die Steuerpolitik nicht. Ein einfaches Steuersystem ist notwendig, damit im Wege der Steuergesetzgebung Politik gemacht werden kann. Aber auch dann dürften nur wenige, sehr allgemein gehaltene Ziele durch das Einkommensteuerrecht verfolgt werden können.

Anmerkungen

- 1 Otto Farny und Bruno Rossman schulde ich Dank für Durchsicht und Diskussion einer früheren Fassung.
- 2 Natürlich führt geringeres Aufkommen aus der Einkommensteuer zu höheren indirekten Steuern und Vermögenssteuern, geringeren Staatsausgaben, höheren Kreditaufnahmen.
- 3 Dabei gibt es Ausnahmen: z. B.: Nach § 3 Z. 4a sind seit 1980 unselbständige Einkommen im Zusammenhang mit Auslandsmontage begünstigt. Anzunehmen ist, daß dies eine Begünstigung der Unternehmen – insbesondere der VÖEST – ist.

- 4 Die Änderungen der Politikerbesteuerung sind den allgemein politisch bestimmten Änderungen zuzuordnen. Sie werden in dieser Arbeit nicht verfolgt, da sie nur im Zusammenhang mit dem Bezügegesetz untersucht werden können.
- 5 Im neuen Steuerrecht wurde das alte Prinzip wieder konsequent angewandt: Im Falle der Kinderabsetzbeträge kann es eine negative Einkommensteuer geben (§ 33 Abs. 8, § 40 EStG 1988).
- 6 Im EStG 88 wird extra festgehalten, daß Kosten der Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes der Eltern als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können. Wird diese Einschränkung einer Überprüfung durch den VfGH standhalten?
- 7 Gemäß der Systematik der VGR – Haushalte können nur konsumieren, aber nicht investieren – handelt es sich dabei teilweise um eine Förderung von Konsumausgaben.
- 8 Ende 1974 war der Konjunkturreinbruch 1975 noch nicht vorhersehbar.
- 9 Abgesehen wird von Effekten des Finanzausgleichs: Die erhöhte Familienbeihilfe muß vom Bund bezahlt werden, die höheren Steuereinnahmen fallen teilweise Ländern und Gemeinden zu.
- 10 Analoge Einschränkungen und Aufhebungen der Einschränkungen gab es beim Investitionsfreibetrag.
- 11 Möglicherweise sollte durch das Energieförderungsgesetz die Elektrizitätswirtschaft für Zwentendorf schadlos gehalten werden.
- 12 Diese Begünstigung ist daran gebunden, daß die Forschung volkswirtschaftlich wertvoll ist. Da dieser Begriff im Gesetz nicht näher bestimmt wurde, ist zu vermuten, daß die erste Ablehnung, die beim VfGH angefochten wird, zur Aufhebung dieser Einschränkung führt. Solange sie aber im Gesetz steht, demonstriert sie, daß Steuergesetze mit Bedacht gemacht werden.
- 13 Zwar wurde, um eine gewisse Flexibilität zu erreichen, 1981 dem Finanzminister im § 108 die Ermächtigung eingeräumt, die Höhe der Förderung innerhalb einer Schranke zu ändern, aber bis heute hat er von dieser nicht Gebrauch gemacht. Auch die Änderung 1987 ging im Wege des Gesetzes.
- 14 Die Förderung des Erwerbs junger Aktienschwerter die Privatisierung. Die vom Bund angebotenen Aktien der verstaatlichten Unternehmungen müssen mit steuerbegünstigten Aktien konkurrieren. Für eine entsprechend hohe Ausstattung muß daher gesorgt werden.
- 15 Im EStG 88 wurde diese Bestimmung fallengelassen. Da es keine vorzeitigen Abschreibungen mehr gibt, dürften Abschreibungsgesellschaften in Zukunft eine geringere Bedeutung haben.
- 16 Im Einkommensteuergesetz 1988 wurde dieser Betrag ebenfalls nicht erhöht, hat aber wegen der niedrigeren Steuersätze ein größeres Gewicht.
- 17 In der Betrachtung wurde davon abgesehen, daß erhebliche reale Effekte durch die Wahl des Zeitpunktes der Veränderung eintreten können.
- 18 Im Jahr 1988 gab es gegenüber 1987 keine Änderung, so daß für 1988 die gleichen Zahlen gelten wie für 1987.
- 19 Wäre das Gesetz bei der Haushaltsbesteuerung geblieben, so wäre ein erheblicher Regelungsbedarf entstanden, um festzulegen, was ein Haushalt ist: Nur eine Ehe? Eine Lebensgemeinschaft? Was ist, wenn Ehepartner getrennt leben? Was ist eine Wohngemeinschaft?
- 20 Die Bedeutung der vorzeitigen Abschreibungen hat in den letzten Jahren abgenommen, die des Investitionsfreibetrages ist größer geworden.
- 21 Der Kommentar von Schögl et al. stellt mehrmals fest, daß eine Gesetzesänderung nur der Nachvollzug der Verwaltungspraxis war.
- 22 Durch eine Untersuchung der Steuererlässe, Berufungsbescheide und Verwaltungsgesichtshofurteile könnte die Praxis der Steuervermeidung bei gegebener Gesetzeslage untersucht werden.

Literatur

- Androsch Hannes: Neuordnung des Finanzwesens. Die Zukunft 11 (1982), p. 1 ff.
- Bauer Fidelis: Die Investitionsförderung im österreichischen Steuersystem. Wirtschaftspolitische Blätter 26 (1979), Heft 5, p. 93 ff.
- Ederer Brigitte, Goldmann Wilhelmine: Steuerliche Investitionsförderung – ein Mittel zur Strukturpolitik. Wirtschaft und Gesellschaft 7 (1981), p. 109 ff.
- Farny Otto: Zur Problematik steuerrechtlicher Familienbegünstigungen. Wirtschaft und Gesellschaft 9 (1983), pp. 411–420
- Goldmann Wilhelmine, Ederer Brigitte, Haas Erich: Das Strukturverbesserungsgesetz – unbegrenzte Möglichkeiten für Steuersparer. Wirtschaft und Gesellschaft 5 (1979), pp. 353 ff.
- Haas Erich: Steuerpolitik – alles beim alten? Wirtschaft und Gesellschaft 6 (1980), pp. 185 ff.
- Haas Erich, Szopo Peter: Theorie und Praxis des Beteiligungsfondsgesetzes. Wirtschaft und Gesellschaft 9 (1983), pp. 219–238
- Jud Waldemar, Ruppe Hans Georg: Verluste bei beschränkter Haftung. Quartalshefte der Girozentrale IV/1982 pp. 85–104
- Lacina Ferdinand: Ausbau oder Umbau der steuerlichen Investitionsförderung. Wirtschaft und Gesellschaft 2 (1976), pp. 9 ff.
- Lehner Gerhard: Entwicklungstendenzen im österreichischen Steuersystem – Gedanken zu einer Steuerreform. Wirtschaftspolitische Blätter 25 (1978), Heft 6, pp. 5–14
- Lehner Gerhard: Die steuerlichen Investitionsförderungssysteme und die Unternehmensbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, in Schweden, in der Schweiz und in Österreich. Manuskript, Wien 1979
- Lehner Gerhard: Steuerpolitik in Österreich. Wien: Manz 1987
- Schögl, Wiesner, Nolz, Kohler: Einkommensteuergesetz 1972. 8. Auflage, Wien: Manz 1986
- Streißler Erich: Vier Grundfragen der indirekten Investitionsförderung in Österreich. Wirtschaftspolitische Blätter 29 (1982), Nr. 2, pp. 80 ff.
- Tichy Gunther: Wie wirkt das österreichische System der Investitionsförderung. Quartalshefte der Girozentrale, Sonderheft 1980, pp. 20–37