

**WIFO**

1030 WIEN, ARSENAL, OBJEKT 20  
TEL. 798 26 01 • FAX 798 93 86

 **ÖSTERREICHISCHES INSTITUT FÜR  
WIRTSCHAFTSFORSCHUNG**

**Umfassende Steuerhoheit der  
österreichischen Bundesländer**

**Hans Pitlik, Michael Klien, Margit Schratzenstaller,  
Christina Seyfried**

Wissenschaftliche Assistenz: Andrea Sutrich,  
Michael Weingärtler

**Dezember 2015**

## Umfassende Steuerhoheit der österreichischen Bundesländer

Hans Pitlik, Michael Klien, Margit Schratzenstaller, Christina Seyfried

Dezember 2015

Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung

Im Auftrag der Österreichischen Bundesländer, vertreten durch die Verbindungsstelle der Bundesländer,  
Schenkenstraße 4, 1010 Wien

Begutachtung: Heinz Handler, Peter Mayerhofer • Wissenschaftliche Assistenz: Andrea Sutrich,  
Michael Weingärtler

### Inhalt

Österreichs Föderalismus weist eine stark zentralistische Struktur auf, insbesondere bezüglich der Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. Über 90% der Steuererträge werden in Form gemeinschaftlicher Bundesabgaben eingehoben und auf der Basis von im Finanzausgleichsgesetz fixierten Schlüsseln als Ertragsanteile verteilt. Dieses Finanzierungsschema verletzt in besonderem Maße das Prinzip der institutionellen Kongruenz. Die Studie untersucht vor diesem Hintergrund die Vor- und Nachteile einer umfassenden Steuerautonomie der Bundesländer und diskutiert Reformoptionen. Auf der Basis eines ausführlichen Überblicks über die theoretische und empirische Literatur entwickelt die Studie einen Kriterienkatalog und prüft Optionen höherer Ländersteuerautonomie. Anhand regional differenzierter Daten der Steuerstatistiken wird simuliert, welche statischen Aufkommenseffekte die Ausweitung der Steuerautonomie im Bereich der Lohn- und Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der motorbezogenen Versicherungssteuer auf das länderspezifische Steueraufkommen hätte. Eine höhere Steuerautonomie der Länder weist demnach im Bereich der Lohn- und Einkommensteuer und der motorbezogenen Versicherungssteuer nicht nur theoretische Vorzüge auf, sondern kann auch ohne große Verwerfungen in das Finanzausgleichssystem integriert werden, wenn sie durch geeignete horizontale Finanzausgleichsmechanismen ergänzt wird. Im Bereich der Körperschaftsteuer würde eine Länderautonomie dagegen mit relativ starken Friktionen gegenüber dem gegenwärtigen System einhergehen.

Rückfragen: [Hans.Pitlik@wifo.ac.at](mailto:Hans.Pitlik@wifo.ac.at)

2015/402-2/S/WIFO-Projektnummer: 10914

© 2015 Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung

Medieninhaber (Verleger), Herausgeber und Hersteller: Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung,  
1030 Wien, Arsenal, Objekt 20 • Tel. (+43 1) 798 26 01-0 • Fax (+43 1) 798 93 86 • <http://www.wifo.ac.at/> • Verlags- und Herstellungsort: Wien

Verkaufspreis: 70,00 € • Download 56,00 €: <http://www.wifo.ac.at/www/pubid/58545>

# Umfassende Steuerhoheit der österreichischen Bundesländer

Hans Pitlik (Projektkoordination), Michael Klien, Margit Schratzenstaller, Christina Seyfried

Inhaltsverzeichnis	Seite
<b>1 Einführung</b>	<b>1</b>
1.1 <i>Problemstellung und Hintergrund</i>	1
1.2 <i>Zielsetzung, Vorgangsweise und Hauptergebnisse</i>	6
1.2.1 Zielsetzung und Vorgangsweise	6
1.2.2 Ökonomische Vor- und Nachteile einer umfassenden Steuerautonomie auf subnationaler/regionaler Ebene	7
1.2.3 Kriterien für "gute" ländereigene Steuern und grundsätzliche Optionen für die Ausgestaltung einer substantiellen Steuerautonomie der Bundesländer	9
1.2.4 Die Schweizer Erfahrungen mit einer stark ausgeprägten kantonalen Steuerautonomie	11
1.2.5 Statische Aufkommenssimulationen ausgewählter Steuerautonomieoptionen der Bundesländer	12
1.3 <i>Literatur</i>	13
<b>2 Ökonomische Analyse einer umfassenden Steuerautonomie auf subnationaler Ebene</b>	<b>15</b>
2.1 <i>Institutionelle Kongruenz im föderativen System</i>	15
2.1.1 Zur ökonomischen Begründung subnationaler Steuerautonomie	15
2.1.2 Institutionelle Kongruenz und ökonomische Performance: Empirische Evidenz	19
2.2 <i>Horizontaler Steuerwettbewerb zwischen subzentralen Einheiten</i>	22
2.2.1 Überblick	22
2.2.2 Steuerwettbewerb und Unternehmenssteuern	23
2.2.3 Steuerwettbewerb und Einkommensbesteuerung	25
2.2.4 Institutionelle Kongruenz, grenzüberschreitende Aktivitäten und Steuererlegung	26
2.2.4.1 <i>Unternehmenssteuern</i>	27
2.2.4.2 <i>Lohn- und Einkommensteuer</i>	28
2.2.5 Empirische Ergebnisse zum innerstaatlichen horizontalen Steuerwettbewerb	30

2.3	<i>Steuerwettbewerb und horizontaler Finanzausgleich</i>	33
2.3.1	Nachteilsausgleich und Nivellierung vs. funktionierender Steuerwettbewerb	33
2.3.2	Empirische Evidenz	37
2.4	<i>Vertikaler Steuerwettbewerb</i>	39
2.5	<i>Steuerverwaltung und Steuereinhebung</i>	41
2.5.1	Erhebungs- und Erfüllungskosten	41
2.5.2	Die Zuordnung der administrativen Verantwortlichkeiten	42
2.5.3	Erfüllungskosten für die Steuerpflichtigen und Steueradministration	45
2.6	<i>Fazit</i>	47
2.7	<i>Literatur</i>	48
<b>3</b>	<b>Grundlagen der Steuerautonomie: Technik, Kriterien und Optionen für eine Steuerautonomie der Länder</b>	<b>54</b>
3.1	<i>Grundlegende Ausgestaltungsmöglichkeiten und technische Aspekte einer Steuerautonomie der Länder</i>	54
3.1.1	Subnationale Steuerautonomie unter dem Aspekt institutioneller Kongruenz	54
3.1.2	Technik der subnationalen Steuerautonomie	57
3.2	<i>Kriterien für ländereigene Steuern</i>	60
3.2.1	Kriterien zur Beurteilung einzelner Optionen für ländereigene Steuern	64
3.2.1.1	<i>Regionale Radizierbarkeit</i>	64
3.2.1.2	<i>Spürbare Aufkommenswirkungen im Landeshaushalt</i>	64
3.2.1.3	<i>Merklichkeit/Spürbarkeit für Steuerzahler</i>	64
3.2.1.4	<i>Regionale Streuung der Bemessungsgrundlage</i>	65
3.2.1.5	<i>"Steuerwettbewerbsanfälligkeit"</i>	65
3.2.1.6	<i>Kurz- und langfristige Aufkommensstabilität</i>	66
3.2.1.7	<i>Vereinbarkeit mit EU-Recht</i>	66
3.2.1.8	<i>Regionalspezifisches Lenkungspotential</i>	66
3.2.1.9	<i>Verteilungspolitische Effektivität</i>	67
3.2.1.10	<i>Stabilisierungspolitische Effektivität</i>	67
3.2.2	Übergreifende Überlegungen und Kriterien aus Sicht der Struktur des gesamten regionalen Abgabensystems	67
3.2.2.1	<i>Interessenausgleich</i>	67
3.2.2.2	<i>Transparenz</i>	68
3.2.2.3	<i>Rückwirkungen auf das Finanzausgleichsgefüge</i>	68
3.2.2.4	<i>Änderungsbedarf im Gesamtsteuersystem</i>	68
3.2.2.5	<i>Verwaltungskosten</i>	69
3.3	<i>Schnelltest zur Prüfung der Regionalisierbarkeit der wichtigsten österreichischen Steuern</i>	69
3.4	<i>Literatur</i>	73
<b>4</b>	<b>Schweizer Erfahrungen mit der kantonalen Steuerautonomie</b>	<b>75</b>
4.1	<i>Die Schweizer Fiskalverfassung</i>	76
4.1.1	Der Schweizer Föderalismus	76
4.1.2	Überblick über die Fiskalverfassung der Schweiz	78

4.2	<i>Einkommens- und Vermögenssteuer</i>	82
4.2.1	<i>Einkommenssteuer natürlicher Personen</i>	82
4.2.2	<i>Vermögenssteuer natürlicher Personen</i>	84
4.2.3	<i>Interkantonale und interkommunale Steuerbelastungsunterschiede</i>	86
4.3	<i>Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen</i>	87
4.3.1	<i>Überblick</i>	87
4.3.2	<i>Interkantonale und interkommunale Steuerbelastungsunterschiede</i>	89
4.4	<i>Motorfahrzeugsteuer</i>	90
4.5	<i>Regelwerk des Finanzausgleichs (NFA): Ressourcen- und Lastenausgleich</i>	92
4.5.1	<i>Überblick</i>	92
4.5.2	<i>Ressourcenausgleich</i>	92
4.5.3	<i>Lastenausgleich</i>	95
4.6	<i>Wie wirken Schweizerischer Föderalismus und kantonaler Steuerwettbewerb?</i>	96
4.6.1	<i>Entwicklung der Steuersätze</i>	96
4.6.2	<i>Steuerausschöpfung und sozio-ökonomische Strukturen</i>	98
4.6.3	<i>Steuerwettbewerb und NFA</i>	103
4.6.4	<i>Umverteilung und Steuerwettbewerb</i>	105
4.6.5	<i>Verwaltungskosten und Steuerwettbewerb</i>	106
4.6.6	<i>Direkte Demokratie und Steuerwettbewerb</i>	108
4.7	<i>Steuerautonomie der Schweizer Kantone: Vorbild für Österreich?</i>	110
4.8	<i>Literatur</i>	111
<b>5</b>	<b>Statische Aufkommenssimulationen ausgewählter Steuerautonomieoptionen der Bundesländer</b>	<b>115</b>
5.1	<i>Methodik der statischen Aufkommenssimulationen</i>	115
5.2	<i>Länderautonomie bei der Lohnsteuer und veranlagten Einkommensteuer</i>	117
5.2.1	<i>Zerlegung nach dem Wohnortprinzip</i>	119
5.2.1.1	<i>Länderautonomie bei der Lohnsteuer</i>	119
5.2.1.1.1	<i>Ausgangssituation</i>	119
5.2.1.1.2	<i>Landessteuersatz</i>	121
5.2.1.1.3	<i>Zuschlag auf die Steuerschuld</i>	125
5.2.1.2	<i>Länderautonomie bei der integrierten Lohn- und Einkommensteuer</i>	129
5.2.1.2.1	<i>Ausgangssituation</i>	129
5.2.1.2.2	<i>Landessteuersatz</i>	130
5.2.1.2.3	<i>Zuschlag auf die Steuerschuld</i>	132
5.2.2	<i>Zerlegung Wohnort – Arbeitsort</i>	134
5.2.2.1	<i>Länderautonomie bei der Lohnsteuer</i>	134
5.2.2.1.1	<i>Ausgangssituation</i>	134
5.2.2.1.2	<i>Landessteuersatz</i>	136
5.2.2.1.3	<i>Zuschlag auf die Steuerschuld</i>	137
5.2.3	<i>Zusatzauswertungen Tarifreform 2015/2016</i>	139
5.2.3.1	<i>Steuerautonomie Lohnsteuer – Wohnort</i>	142
5.2.3.2	<i>Steuerautonomie integrierte Lohn und Einkommensteuer – Wohnort</i>	145
5.2.3.3	<i>Steuerautonomie Lohnsteuer – hälftige Zerlegung auf Wohn-/Arbeitsort</i>	148
5.3	<i>Länderautonomie bei der Körperschaftsteuer</i>	154

5.3.1	Aufteilung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage nach Unternehmenssitz	155
5.3.1.1	<i>Ausgangssituation</i>	155
5.3.1.2	<i>Landeskörperschaftsteuer</i>	157
5.3.2	Aufteilung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage pro Branche auf Beschäftigungsverhältnisse pro Branche und Bundesland	161
5.4	<i>Länderautonomie bei der motorbezogenen Versicherungssteuer</i>	165
5.4.1	Aufteilung nach Zulassungsbundesland	165
5.4.1.1	<i>Ausgangssituation</i>	166
5.4.1.2	<i>Landessteuersatz</i>	167
5.4.1.3	<i>Landeszuschlag auf die Steuerschuld</i>	170
5.5	<i>Zusammenfassung</i>	173
5.6	<i>Literatur</i>	176
<b>6</b>	<b>Zusammenfassende Thesen</b>	<b>177</b>
<b>7</b>	<b>Appendix</b>	<b>182</b>

<b>Verzeichnis der Übersichten</b>	<b>Seite</b>
Übersicht 2.1: Organisation von Gesetzgebungs- und Verwaltungshoheiten im föderalen Staat	43
Übersicht 3.1: Grad der Steuerautonomie subzentraler Einheiten (Beispiel Landessteuern)	56
Übersicht 3.2: Mögliche Zuweisung einzelner Steuern im föderalen System	61
Übersicht 3.3: Aufkommen der wichtigsten österreichischen Steuern mit Länderanteil gemäß horizontaler Aufteilung, 2014	70
Übersicht 3.4: Schnelltest zur Prüfung der Regionalisierbarkeit der wichtigsten österreichischen Steuern	72
Übersicht 4.1: Eckdaten der Kantone	77
Übersicht 4.2: Abgabeneinnahmen der öffentlichen Hand	80
Übersicht 4.3: Abgabenarten nach OECD-Klassifikation, 2013	80
Übersicht 4.4: Struktur der Steuereinnahmen der föderalen Ebenen, 2012	81
Übersicht 4.5: Einkommensteuer natürlicher Personen gemäß OECD-Klassifikation, 2013	82
Übersicht 4.6: Kantonale Einkommenssteuer der natürlichen Personen, 2014	84
Übersicht 4.7: Kantonale Vermögenssteuer natürlicher Personen, 2014	85
Übersicht 4.8: Entwicklung der Gewinnsteuern juristischer Personen der föderalen Ebenen, 1990 bis 2013	88
Übersicht 4.9: Bemessungs- und Besteuerungsgrundlagen der Motorfahrzeugsteuern der Kantone, 2005	91
Übersicht 4.10: Dotation und Aufteilung des Ressourcenausgleichs, 2008 bis 2014	93
Übersicht 4.11: Determinanten der kantonalen Steueraus schöpfung: Ergebnisse einer einfachen Kleinstquadrat-Schätzung	103
Übersicht 4.12: Vergleich Einkommensverteilung in Schweiz, Österreich und Deutschland, 2011	106
Übersicht 5.1: Vergleich regionales Lohnsteueraufkommen mit den Ertragsanteilen gemäß Finanzausgleich, 2013	120
Übersicht 5.2: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Lohnsteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2013	123
Übersicht 5.3: Kompensationsszenario B: Individuelle Landeszuschlagsätze Lohnsteuer aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2013	127
Übersicht 5.4: Vergleich regionales Lohn- und Einkommensteueraufkommen mit den Ertragsanteilen gemäß Finanzausgleich, 2013	129

Übersicht 5.5:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze integrierte Lohn- und Einkommensteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2012	132
Übersicht 5.6:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landeszuschlagsätze integrierte Lohn- und Einkommensteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2012	134
Übersicht 5.7:	Steuermatrix der Bemessungsgrundlage Lohnsteuer nach Wohn-/Arbeitsort, 2013	135
Übersicht 5.8:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Lohnsteuer, aufkommensneutral, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2013	137
Übersicht 5.9:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landeszuschlagsätze Lohnsteuer, aufkommensneutral, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2013	139
Übersicht 5.10:	Tarifstufen Einkommensteuer	140
Übersicht 5.11:	Änderung des regionalen Lohnwachstums sowie der Bevölkerungsstruktur	141
Übersicht 5.12:	Vergleich fortgeschriebene Bemessungsgrundlage Lohnsteuer mit Ertragsanteilen, 2016	142
Übersicht 5.13:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Lohnsteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2016	144
Übersicht 5.14:	Spreizung der Steuerlast bei aufkommensneutralen Landessteuersätzen in unterschiedlichen Einkommensstufen	145
Übersicht 5.15:	Vergleich fortgeschriebene Bemessungsgrundlage integrierte Lohn- und Einkommensteuer mit Ertragsanteilen, 2016	146
Übersicht 5.16:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze integrierte Lohn- und Einkommensteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2016	148
Übersicht 5.17:	Steuermatrix der Bemessungsgrundlage Lohnsteuer nach Wohn-/Arbeitsort, 2016	149
Übersicht 5.18:	Vergleich fortgeschriebene Bemessungsgrundlage Lohnsteuer mit Ertragsanteilen, hälftiger Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2016	150
Übersicht 5.19:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Lohnsteuer, aufkommensneutral, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2016	152
Übersicht 5.20:	Vergleich regionales Körperschaftsteueraufkommen mit den Ertragsanteilen gemäß Finanzausgleich, 2010	156
Übersicht 5.21:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Körperschaftsteuer, aufkommensneutral, Unternehmenssitz, 2009 und 2010	159
Übersicht 5.22:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Körperschaftsteuer, aufkommensneutral, Beschäftigungsverhältnisse, 2009 und 2010	163

Übersicht 5.23:	Steuerstaffel der motorbezogenen Versicherungssteuer	165
Übersicht 5.24:	Vergleich regionales Aufkommen motorbezogene Versicherungssteuer mit den Ertragsanteilen gemäß Finanzausgleich, 2014	167
Übersicht 5.25:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze motorbezogene Versicherungssteuer, aufkommensneutral, 2014	169
Übersicht 5.26:	Kompensationsszenario B: Individuelle Landeszuschläge motorbezogene Versicherungssteuer, aufkommensneutral, 2014	172
Übersicht 5.27:	Überblick Ergebnisse Varianten Steuerautonomie für die Bundesländer	174
Übersicht 7.1:	Lohnsteuerstatistik Salzburg, 2013	183
Übersicht 7.2:	Vergleich Hochrechnung mit Status quo: Lohnsteuer und integrierte Lohn- und Einkommensteuer, 2012 bzw. 2013	185
Übersicht 7.3:	Vergleich regionales Körperschaftsteueraufkommen mit Hochrechnung, 2010	186
Übersicht 7.4:	Verringerung des Gesamtaufkommens Lohnsteuer	187
Übersicht 7.5:	Aufkommen pro Bundesland, Lohnsteuer	188
Übersicht 7.6:	Kompensationsszenario A: Bestimmung des Landessteuer- und Zuschlagsatzes Lohnsteuer	189
Übersicht 7.7:	Kompensationsszenario B: Bestimmung des Landessteuer- und Zuschlagsatzes Körperschaftsteuer	190
Übersicht 7.8:	Schema Brutto-Netto-Rechner	191
Übersicht 7.9:	Vergleich des regionalen Lohnsteueraufkommens mit dem Mikrozensus, 2013	192
Übersicht 7.10:	Steuermatrix der Bemessungsgrundlage auf Wohn-/Arbeitsort, 2013	193

<b>Verzeichnis der Abbildungen</b>	<b>Seite</b>
Abbildung 1.1: Anteil "eigener" subnationaler Steuern am Gesamtabgabenaufkommen 2013	3
Abbildung 1.2: Anteil subnationaler Steuern mit Steuerautonomie am Gesamtabgabenaufkommen, 2011	5
Abbildung 2.1: Einnahmenseitige vs. ausgabenseitige Dezentralisierung	20
Abbildung 2.2: Interregionale BIP pro Kopf-Unterschiede zwischen Bundesländern bzw. Kantonen in Österreich, Deutschland und der Schweiz, 2012	34
Abbildung 2.3: Zeitbedarf für Steuerzahlungen mittelgroßer Unternehmen, 2013	46
Abbildung 3.1: Kriterien zur Beurteilung von potentiellen regionalen Steuern	63
Abbildung 4.1: Vergleich Eckdaten Österreich – Schweiz – EU 15, 2014	76
Abbildung 4.2: Kantonale Gesamtsteuerbelastung eines ledigen, unselbständig Erwerbstätigen, Bruttoeinkommen 100.000 CHF p.a., 2014	86
Abbildung 4.3: Gewinnsteuersätze nach Kantonen, 2014 und 2015	89
Abbildung 4.4: Horizontale Ausgleichszahlungen im Ressourcenausgleich, 2014	95
Abbildung 4.5: Trend der nominellen Spitzeneinkommensteuersätze, 2006 bis 2015	97
Abbildung 4.6: Trend der Gewinnsteuersätze der Kantone, 2006 bis 2015	97
Abbildung 4.7: Steuerausschöpfungsindex der Kantone	98
Abbildung 4.8: Steuerausschöpfungsindex und BIP pro Kopf	99
Abbildung 4.9: Ressourcenindex und BIP pro Kopf	100
Abbildung 4.10: Steuerausschöpfungsindex und Ressourcenindex	101
Abbildung 4.11: Steuerausschöpfungsindex und Wohnbevölkerung	102
Abbildung 5.1: Überblick der Steuergestaltung im Hinblick auf eine erweiterte Steuerautonomie der Bundesländer	117
Abbildung 5.2: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Wohnortprinzip, 2013	122
Abbildung 5.3: Be- und Entlastungsverlauf der Lohnsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, Wohnortprinzip, 2013	125
Abbildung 5.4: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landeszuschlagsatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Wohnortprinzip, 2013	126
Abbildung 5.5: Be- und Entlastungsverlauf der Lohnsteuer bei aufkommensneutralem Landeszuschlagsatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, Wohnortprinzip, 2013	128

Abbildung 5.6:	Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz der integrierten Lohn- und Einkommensteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Wohnortprinzip, 2012	131
Abbildung 5.7:	Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landeszuschlagsatz integrierte Lohn- und Einkommensteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Wohnortprinzip, 2012	133
Abbildung 5.8:	Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2013	136
Abbildung 5.9:	Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landeszuschlagsatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2013	138
Abbildung 5.10:	Kompensationsszenario A: Bundestarif 2016, einheitlicher Landessteuersatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation bei geänderter regionaler Bemessungsgrundlage	143
Abbildung 5.11:	Be- und Entlastungsverlauf der Lohnsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber simuliertem Aufkommen, Wohnortprinzip, 2016	145
Abbildung 5.12:	Kompensationsszenario A: Bundestarif 2016, einheitlicher Landessteuersatz integrierte Lohn- und Einkommensteuer, Differenz zur Ausgangssituation bei geänderter regionaler Bemessungsgrundlage	147
Abbildung 5.13:	Kompensationsszenario A: Bundestarif 2016, einheitlicher Landessteuersatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2016	151
Abbildung 5.14:	Be- und Entlastungsverlauf der Lohnsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber simuliertem Aufkommen, hälftige Aufteilung Wohnortprinzip, 2016	153
Abbildung 5.15:	Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz Körperschaftsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Unternehmenssitz, 2009 und 2010	158
Abbildung 5.16:	Be- und Entlastungsverlauf der Körperschaftsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz, Unternehmenssitz, 2010	160
Abbildung 5.17:	Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz Körperschaftsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Beschäftigungsverhältnisse, 2009 und 2010	162
Abbildung 5.18:	Be- und Entlastungsverlauf der Körperschaftsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, Beschäftigungsverhältnisse, 2010	164
Abbildung 5.19:	Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz motorbezogene Versicherungssteuer, Differenz zur Ausgangssituation, 2014	168
Abbildung 5.20:	Be- und Entlastungsverlauf der motorbezogenen Versicherungssteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, 2014	170

Abbildung 5.21:	Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landeszuschlagsatz motorbezogene Versicherungssteuer, Differenz zur Ausgangssituation, 2014	171
Abbildung 5.22:	Be- und Entlastungsverlauf der motorbezogenen Versicherungssteuer bei aufkommensneutralem Landeszuschlagsatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, 2014	172

# 1 Einführung

## 1.1 Problemstellung und Hintergrund

Die Kritik an der Finanzverfassung ist ein Dauerbrenner der politischen und wissenschaftlichen Diskussion in Österreich. Zahlreiche Beiträge und Studien älteren (z. B. *Matzner et al.*, 1977) und jüngeren Datums (z. B. *Bauer et al.*, 2010; *Biwald et al.*; 2010, *Pitlik – Wirth – Lehner*, 2010; *Bröthaler et al.*, 2011; *Achatz*, 2012; *Bußjäger*, 2013) machen erhebliche Reformbedarfe und -perspektiven des österreichischen Finanzausgleichssystems aus.

Als besonders reformbedürftig wird regelmäßig die sehr geringe Autonomie der Länder und Gemeinden bei der Beschaffung eigener Steuereinnahmen eingestuft (z. B. *Bauer – Thöni*, 2005; *Thöni*, 2006; *Pitlik et al.*, 2012). Auch in der Empfehlung des *Rates der Europäischen Union vom 14. Juli 2015* zum Nationalen Reformprogramm Österreichs mit einer Stellungnahme des Rates zum Stabilitätsprogramm heißt es in Ziffer (9):

*"Die Beziehungen zwischen den verschiedenen Ebenen des Staates sind nach wie vor komplex und führen in wesentlichen Bereichen der öffentlichen Verwaltung zu Effizienzverlusten. Österreich gehört nach wie vor zu den Ländern, in denen auf regionaler und kommunaler Ebene die wenigsten Steuern (in Prozent des BIP) erhoben werden. Trotz dieser geringen Steuerautonomie sind die Gebietskörperschaften unterhalb der Bundesebene für verschiedene Ausgaben und Verwaltungsaufgaben zuständig. Die hohe Komplexität und die Inkongruenz zwischen Einnahmen- und Ausgabenzuständigkeit sind der Umsetzung umfassender politischer Reformen nicht förderlich."*<sup>1)</sup>

Der Begriff Steuerautonomie wird in der finanz- und rechtswissenschaftlichen Literatur freilich nicht einheitlich verwendet (z. B. *OECD*, 1999; *Bauer – Thöni*, 2005; *Bröthaler*, 2007; *Blöchliger*, 2013). Steuerautonomie reflektiert verschiedene Aspekte der Gestaltungsfreiheit von Ländern und Gemeinden mit Blick auf "eigene Steuern". Grundsätzlich ist in diesem Kontext zwischen Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit zu unterscheiden.

Die *Gesetzgebungshoheit* umfasst zum einen die Objektkompetenz, also das Recht einer Gebietskörperschaft, ein Steuerobjekt (z. B. Einkommen, Vermögen, Konsum) mit Abgaben zu belegen. Zum anderen gehört zur Gesetzgebungshoheit auch die Tarifkompetenz, mithin das Recht auf die Festsetzung der jeweils geltenden Steuersätze. Hinsichtlich der Zuweisung der Tarifkompetenz besteht eine Vielzahl technisch vorstellbarer Variationsmöglichkeiten. Steuer-gesetzgebungskompetenzen sind etwa zwischen gebietskörperschaftlichen Ebenen prinzipiell teilbar. Von besonderer Bedeutung in föderativen Systemen ist die Möglichkeit, den subnationalen Gebietskörperschaften ein Hebesatz- oder ein Zuschlagsrecht bei bestimmten Steuern

---

<sup>1)</sup> Ähnliche Einschätzungen gibt es auch von *IMF* (2014) und *OECD* (2015).

einzuräumen, gegebenenfalls auch in Verbindung mit einseitig (von der übergeordneten Ebene) fixierten oder im Konsens zwischen den beteiligten gebietskörperschaftlichen Ebenen festzulegenden Höchst- und/oder Mindestsätzen.

Die *Ertragshoheit* regelt das Recht der gebietskörperschaftlichen Einheiten am Aufkommen der eingehobenen Abgaben. Mit Blick auf die Ertragshoheit sind Rechte, die das Aufkommen einer bestimmten Abgabe exklusiv einer Ebene zuweisen, ebenso wie geteilte Rechte am Steueraufkommen (so genannte gemeinschaftliche Abgaben) möglich. Während im ersten Fall üblicherweise von Trennsystemen gesprochen wird, bezeichnet man die alternative institutionelle Ausgestaltung als Steuerverbund.

Die *Verwaltungshoheit* (Durchführungszuständigkeit) regelt schließlich das Recht, unter Beachtung der steuerrechtlichen Vorschriften (Objekt, Tarif, etc.) eine Abgabe einzuziehen; es handelt sich also um die Verfahrensregeln der Steuereinhebung.

In Theorie und Praxis gibt es zahlreiche Kombinationsmöglichkeiten der Aufteilung der Besteuerungskompetenzen (Gesetzgebung, Ertrag, Verwaltung) auf die gebietskörperschaftlichen Ebenen. Für die Beurteilung der ökonomischen Wirkungen einer Steuerautonomie subzentraler Gebietskörperschaften erweisen sich aber Gesetzgebungskompetenzen in Kombination mit der Ertragshoheit als ausschlaggebend. Es ist also primär von Relevanz, ob und in wie weit Länder und Gemeinden durch autonome abgabenpolitische Entscheidungen auf ihre Budgetmittel und Steuerbelastung in ihrer Jurisdiktion Einfluss nehmen können (*Blöchliger, 2007; Blöchliger – Nettely, 2015*)<sup>2)</sup> Die Verwaltungskompetenz ist dem gegenüber von theoretisch nachgeordneter Bedeutung (*Blöchliger, 2013*); sie ist für die Ausgestaltung in der Praxis allerdings durchaus von Relevanz.

Abbildung 1.1 illustriert die im OECD-Vergleich sehr geringe Steuerautonomie<sup>3)</sup> der Länder und Gemeinden in Österreich, gemessen anhand des Anteils "eigener" subnationaler Steuern am Gesamtabgabenaufkommen<sup>4)</sup>. Die Daten beziehen sich auf das Jahr 2013. Lediglich 4,8% der Einnahmen sind eigene Abgaben der Länder und Gemeinden; davon entfallen ein

---

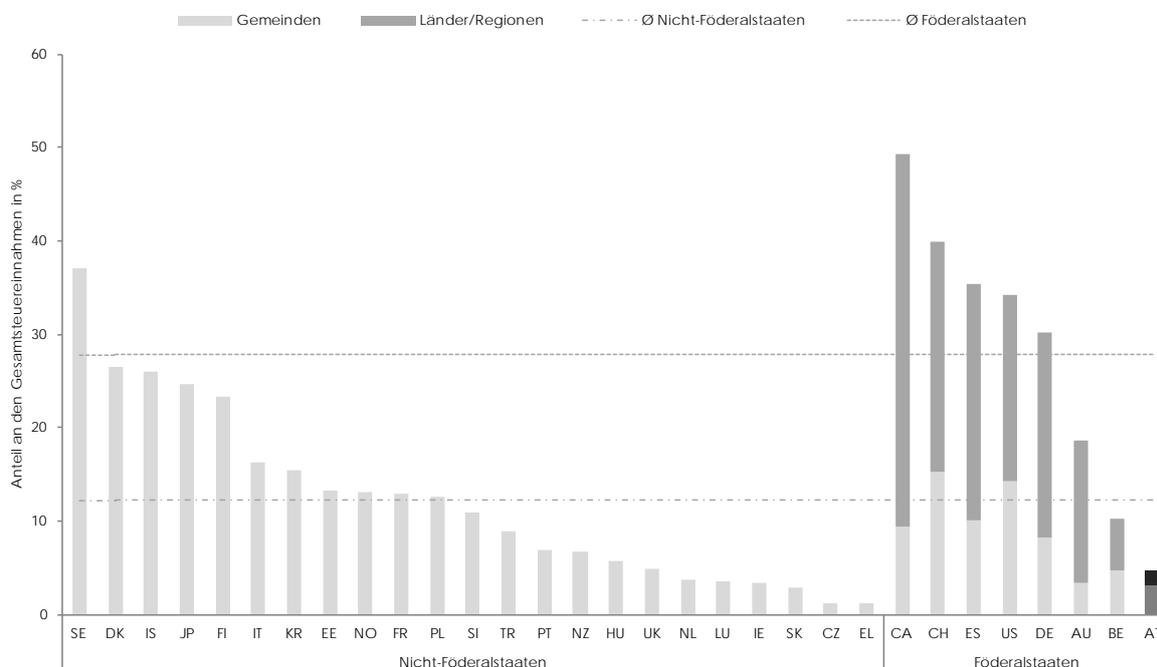
<sup>2)</sup> Wir folgen dabei der Definition von *Blöchliger – Nettely (2015: 3)*: "The term 'tax autonomy' (or taxing power) captures the extent of freedom sub-central governments (SCGs) exert over tax policy. It encompasses features such as sub-central government's right to introduce or to abolish a tax, to set tax rates, to define the tax base, or to grant tax allowances or reliefs to individuals and firms. In a number of countries taxes are not assigned to one specific government level but shared between the central and sub-central governments. Such tax sharing arrangements deny a single SCG any control over tax rates and bases, but collectively SCGs may negotiate the sharing formula with central government and hence have some limited influence on taxation. The wealth of explicit and implicit institutional arrangements guiding tax policy has to be encompassed by a set of indicators that are simultaneously appropriate (they capture the relevant aspects of tax autonomy), accurate (they measure those aspects correctly) and reliable (the indicator set remains stable over time)."

<sup>3)</sup> OECD-Mitglieder ohne Chile, Israel, Mexiko und die Türkei.

<sup>4)</sup> Der Abgabenbegriff der OECD inkludiert dabei auch die Sozialbeiträge an die Sozialversicherung, die jeweils der Zentralebene zugerechnet werden.

Drittel (1,6%) auf die Bundesländer und zwei Drittel (3,2%) auf die Gemeinden<sup>5)</sup>. In der Gruppe der Föderalstaaten weist Österreich den mit Abstand niedrigsten Anteil eigener Abgabeneinnahmen subzentraler Einheiten aus. In Kanada beläuft sich der Anteil auf 49,2%, in der Schweiz auf 39,8% und in Deutschland auf immerhin noch 30,1%. Selbst unter den nicht föderativ organisierten Ländern<sup>6)</sup> in der betrachteten Ländergruppe haben nur sechs Länder einen noch geringeren Anteil eigener Steuern der subnationalen Einheiten. Im ungewichteten Mittel der föderativ organisierten Staaten ohne Österreich (Australien, Belgien, Kanada, Schweiz, Deutschland, USA) belief sich umgekehrt der Anteil der Abgabeneinnahmen der Zentralebene<sup>7)</sup> an den gesamten Abgabeneinnahmen auf 69,6%; in Österreich waren es 2013 deutlich höhere 95,2%.

Abbildung 1.1: Anteil "eigener" subnationaler Steuern am Gesamtabgabenaufkommen 2013



Q: WIFO-Berechnungen nach OECD Fiscal Decentralisation Database, Blöchliger – Nettely (2015). Australien, Japan, Niederlande: 2012 letztverfügbare Daten.

Wenn man die Sozialbeiträge aus der Betrachtung ausnimmt, werden über 90% der gesamten Steuererträge in Österreich in Form von gemeinschaftlichen Bundesabgaben eingehoben und auf der Basis von im geltenden Finanzausgleichsgesetz fixierten Verteilungsschlüsseln in

<sup>5)</sup> Im Jahr 1995 war dieser Anteil mit 5,9% noch geringfügig höher.

<sup>6)</sup> Dazu werden auch Italien und das Vereinigte Königreich gezählt, die zwar bestimmte regionale Sonderrechte bei der Besteuerung kennen, aber in wesentlichen Funktionen unitarisch organisiert sind. Spanien wird hingegen in einigen Quellen bereits als Proto-Föderation eingestuft (European University Institute, 2008).

<sup>7)</sup> Wie bei solchen internationalen Vergleichen üblich, werden Sozialversicherungen der Zentralebene zugerechnet.

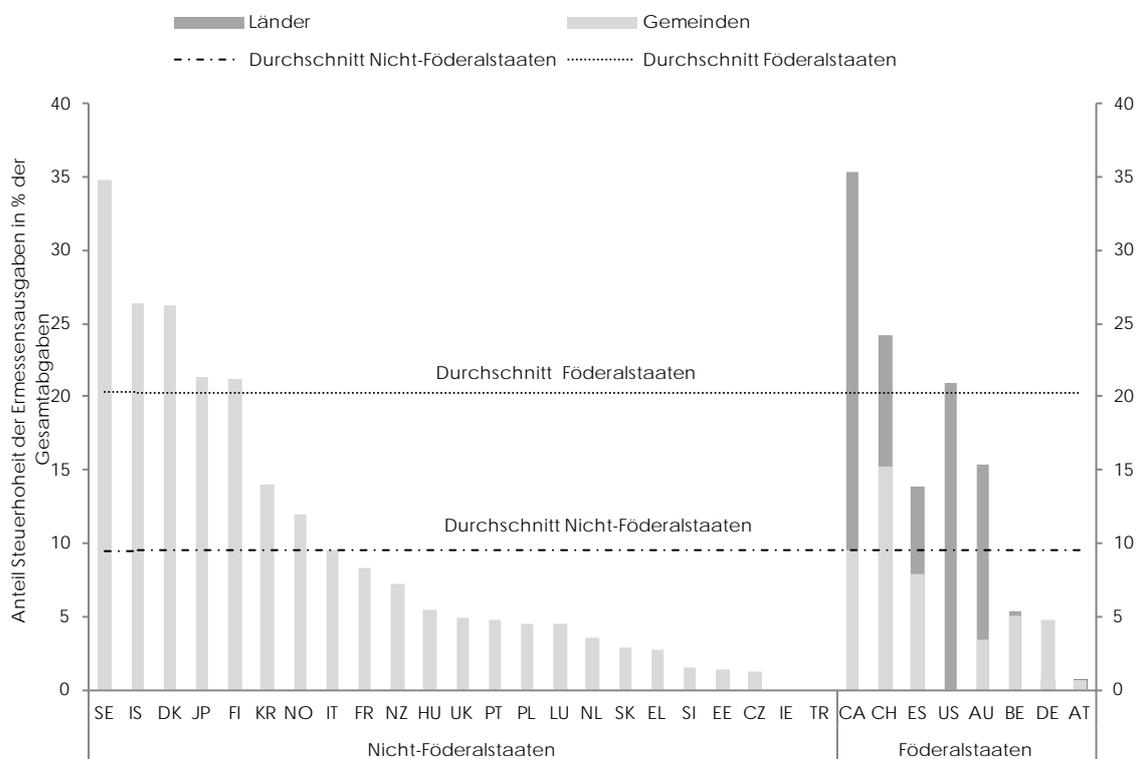
Form von Ertragsanteilen auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt. Während die Gemeinden wenigstens etwa ein Fünftel ihrer Einnahmen aus eigenen Steuern erzielen, haben die Bundesländer praktisch überhaupt keine nennenswerten eigenen Steuern: Nur knapp 2% ihrer Einnahmen werden aus den bestehenden ländereigenen Steuern (z. B. Fremdenverkehrsabgaben, Feuerschutzsteuer, Jagd- und Fischereikartenabgaben, Landschaftsschutzabgaben) gedeckt. Die Bundesländer finanzieren ihre Ausgaben überwiegend aus Ertragsanteilen an gemeinschaftlichen Bundesabgaben und Transfers der Bundes- und der Gemeindeebene.

Die eigenen Steuereinnahmen der lokalen und regionalen Gebietskörperschaften in Abbildung 1.1 beinhalten auch Erträge jener Abgaben, bei denen sie nicht über Gestaltungshoheiten hinsichtlich Steuersatz und/oder Steuerbasis verfügen. Rechnet man diese heraus, verdeutlicht Abbildung 1.2 den äußerst geringen Grad steuerpolitischer Gestaltungsautonomie der Länder und Gemeinden in Österreich. Nur bei knapp 1,4% des Abgabenaufkommens Österreichs verfügen Länder und Gemeinden über Kompetenzen, die die Fixierung von Steuersätzen und/oder von Steuerbefreiungen beinhalten, etwas mehr als die Hälfte davon entfällt auf die Gemeinden. In Deutschland belaufen sich diese Anteile auf 0,7% (Länder) und 4,7% (Gemeinden), d. h. auf insgesamt 5,4% des gesamtstaatlichen Aufkommens, bezüglich derer sie über ein gewisses Ausmaß an Gesetzgebungshoheit verfügen. In anderen föderativ organisierten Staaten ist der Anteil eigener Steuereinnahmen, bei denen die Gliedstaaten Objekt- und/oder Tarifkompetenzen haben, deutlich größer. Er beträgt in Australien 15,3%, in Belgien 5,3%, in der Schweiz 24,2%, in den USA 20,9% und in Kanada sogar 35,3%<sup>8)</sup>.

---

<sup>8)</sup> Innerhalb der Gruppe der OECD-Staaten nahm dabei der Grad an Steuerautonomie der *state governments* (Bundesländer, Kantone, Regionen) zwischen 1995 und 2002 zu und hat sich seither nur geringfügig verändert (Blöchliger – Nettely, 2015).

Abbildung 1.2: Anteil subnationaler Steuern mit Steuerautonomie am Gesamtabgabenaufkommen, 2011



Q: WIFO-Berechnungen nach OECD Fiscal Decentralisation Database, *Blöchliger – Nettely* (2015). – Keine Aufteilung der Staaten der USA aufgrund unterschiedlicher lokaler Sätze.

Der Umstand, dass weder Länder noch Gemeinden über nennenswerte steuerpolitische Entscheidungsverantwortlichkeiten verfügen, wird sowohl im wissenschaftlichen als auch zunehmend im politischen Diskurs problematisiert. Von einer Zusammenführung von Aufgaben-, Ausgaben- und Finanzierungsverantwortung, die einen substantiellen Ausbau der subzentralen Steuerautonomie impliziert, wird eine höhere Effizienz bei der Bereitstellung öffentlicher Leistungen erwartet. Viele Befürworter einer stärkeren Steuerautonomie verbinden damit darüber hinaus die Erwartung eines effizienzfördernden fiskalischen Wettbewerbs. Zugleich scheint der Ausbau der Steuerautonomie der Länder eine zentrale Voraussetzung für einen Abbau der komplexen vertikalen Transferbeziehungen im Finanzausgleichssystem zu sein (z. B. *Bröthaler et al.*, 2011). Freilich gibt es auch Einwände gegen einen Ausbau der Steuerhoheit der Bundesländer. So werden ein steigender administrativer Aufwand für Steuerverwaltung und Steuerpflichtige sowie die Zunahme der Komplexität des Steuersystems aufgrund bundesländerspezifisch unterschiedlicher Steuergesetze befürchtet. Auch wird vor der Gefahr eines ruinösen Steuerwettbewerbs zwischen den Bundesländern gewarnt oder auf die unterschiedliche Wirtschafts- und Finanzkraft der Länder verwiesen, die zu erheblichen interregionalen Ungleichheiten bei der Versorgung mit öffentlichen Leistungen führen würde.

Im Dezember 2014 hat der Bundesrat einer Vereinbarung von Bund, Ländern und Gemeinden zugestimmt, den bereits seit 2008 geltenden Finanzausgleich, der ursprünglich 2013 auslaufen sollte und schon einmal um ein Jahr prolongiert wurde, um weitere zwei Jahre bis Ende des Jahres 2016 zu verlängern, um zusätzliche Zeit für die als schwierig eingeschätzten Verhandlungen für den nächsten Finanzausgleich zu gewinnen. Die für 2017 angestrebte Neugestaltung des österreichischen Finanzausgleichs eröffnet eine weitere politische Chance auf die Umsetzung einer grundlegenden Reform, die möglicherweise auch eine substantielle Stärkung der Steuerautonomie der Bundesländer einschließt. Die Ausgestaltung der Finanzverfassung, in der die Kompetenzen von zentralen und subnationalen Einheiten festgelegt und voneinander abgegrenzt werden, ist dabei ein zentraler Baustein in einer großen Zahl von konstatierten Reformforderungen mit einem expliziten "Föderalismusbezug" (z. B. *Pitlik et al.*, 2010).

## **1.2 Zielsetzung, Vorgangsweise und Hauptergebnisse**

### *1.2.1 Zielsetzung und Vorgangsweise*

Davon ausgehend, unternimmt die vorliegende Studie eine ausführliche theoretische wie empirische Betrachtung der potentiellen Vor- und Nachteile einer umfassenden Steuerautonomie der Bundesländer. Vor dem Hintergrund der bisweilen gemachten Feststellung, dass es angesichts der Aufgabenstellungen zwischen den föderalen Ebenen kaum "geborene" Landessteuern gibt (*Zimmermann, 2007*), werden auch konkrete Optionen für die Ausgestaltung einer substantiellen Steuerautonomie bewertet und statische Modellsimulationen durchgeführt, mit denen erste finanzpolitische Konsequenzen einer substantiellen Länderautonomie bei der Lohn- und Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der motorbezogenen Versicherungssteuer aufgezeigt werden können.

Freilich in diesem Kontext wird die inhaltliche Diskussion einer Verlagerung von Steuerkompetenzen zu den Bundesländern nicht unmittelbar mit dem Problem verknüpft, welche Aufgaben- und Ausgabenkompetenzen zu den Ländern wandern bzw. dort verbleiben sollten. Die rationale Aufgabenverteilung auf gebietskörperschaftliche Ebenen im föderativen Staat ist für die Funktionsweise einer Ländersteuerautonomie eine nicht unwesentliche Frage; eine ausführliche Diskussion würde aber den Rahmen dieser Studie deutlich überschreiten. Aus gleichen Gründen muss an dieser Stelle eine nähere Untersuchung der in diesem Zusammenhang ebenfalls wichtigen Frage nach einer Gemeindesteuerautonomie und dem sich daraus ergebenden Verhältnis Länder-Gemeinden unterbleiben.

Die Studie besteht aus vier Hauptteilen:

- eine auf aktuelle theoretische und empirische Literatur gestützte Erörterung möglicher finanzwissenschaftlicher und ökonomischer Vor- und Nachteile des Ausbaus der Steuerautonomie auf subnationaler/regionaler Ebene (Kapitel 2)
- die Erarbeitung eines Kriterienkatalogs für "gute" ländereigene Abgaben und die Darstellung der grundsätzlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten einer substantiellen Abgabenautonomie einschließlich ihrer jeweiligen Vor- und Nachteile (Kapitel 3)
- eine auf empirischen Daten und Studien basierende Analyse der Schweizer Erfahrungen mit einer stark ausgeprägten Steuerautonomie auf der mit der Ebene der österreichischen Bundesländer vergleichbaren kantonalen Ebene (Kapitel 4)
- eine quantitative Analyse der regionalen Aufkommenswirkungen konkreter Optionen (Lohn- und Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, motorbezogene Versicherungssteuer) für die Ausgestaltung einer substantiellen Steuerautonomie der Bundesländer (Kapitel 5).

Die Hauptergebnisse der Studie werden in den folgenden Abschnitten 1.2.2 bis 1.2.5 kurz zusammengefasst.

### *1.2.2 Ökonomische Vor- und Nachteile einer umfassenden Steuerautonomie auf subnationaler/regionaler Ebene*

Ausgangspunkt der in Kapitel 2 angestellten Überlegungen ist der in der ökonomischen Theorie des Fiskalföderalismus abgeleitete Grundsatz, durch adäquate institutionelle Zuordnung von Verantwortlichkeiten eine Übereinstimmung von Ausgaben-, Finanzierungs- und Entscheidungsverantwortung herzustellen. Das Konzept der "institutionellen Kongruenz" stellt auf den direkten Zusammenhang zwischen politischen Verantwortlichkeiten zur Finanzierung öffentlicher Leistungen und dem Ausgabenverhalten der politischen Entscheidungsträger ab:

*"Die Bürger einer Gebietskörperschaft tragen selbst die Kosten für die Leistungen, die sie in Anspruch nehmen, und sie entscheiden auch selbst darüber, in welchem Umfang sie solche Leistungen bereitstellen wollen. Es gilt das Prinzip von "Steuern als Preisen". Wenn die Bürger mehr nachfragen, müssen sie auch höhere Steuern und andere Abgaben tragen." (Blankart, 2007: 69)*

Im Hinblick auf die Ausgestaltung föderaler Finanzverfassungen illustrieren die in diesem Kapitel angestellten Überlegungen einen grundsätzlichen Zielkonflikt:

Auf der einen Seite ist eine höhere Steuerautonomie der Bundesländer eine notwendige Voraussetzung für die Herstellung institutioneller Kongruenz; außerdem wird bei höherer Autonomie ein fiskalischer Wettbewerb forciert, der Anreize für die politischen Entscheidungsträger zu einem effizienteren Umgang mit Steuermitteln und zur präferenzadäquaten Bereitstellung öffentlicher Leistungen verstärkt. Allerdings ist dieses institutionelle Arrangement meist mit einer größeren interregionalen Uneinheitlichkeit der Lebensverhältnisse verbunden, die möglicher-

weise aus Gründen der horizontalen Gerechtigkeit zu hinterfragen wäre. Wenn auch das Risiko eines Steuerunterbietungswettlaufs aufgrund aller empirischen Erfahrungen gering zu sein scheint, setzt fiskalischer Wettbewerb der Länder (und Gemeinden) bei "echter" Steuerautonomie speziell die subzentrale Umverteilungs- und Sozialpolitik unter Druck. Dabei geht es nicht um einen ruinösen Wettbewerb im Sinne einer zu befürchtenden "Nullbesteuerung", aber um die Gefahr möglicherweise ineffizient niedriger (effektiver) Steuersätze, die insbesondere bei der Gewinnbesteuerung von Kapitalgesellschaften nicht von der Hand zu weisen ist.

Auf der anderen Seite kann man versuchen, Unterschiede in der Finanzausstattung und/oder den (sozio-)ökonomischen Startbedingungen durch horizontale oder vertikale Finanzausgleichungen ausgleichen; der Finanzausgleich kann mithin dem Wettbewerb bestimmte Schranken auferlegen und bestimmte unerwünschte Konsequenzen vermeiden helfen. Jedoch verschwinden mit zunehmender Umverteilung und Einebnung der Unterschiede auch jene positiven Anreizeffekte, die mit der höheren Steuerautonomie verbunden werden.

Welche konkrete institutionelle Ausgestaltung mithin "optimal" ist, bleibt offen und kann auch vermutlich nicht abschließend geklärt werden. Die empirischen Ergebnisse deuten zwar darauf hin, dass eine substantielle Autonomie zahlreiche und auch substantielle positive Effekte mit sich bringt. Die letztendliche "Auflösung" dieses *trade-offs* ist jedoch immer auch eine grundsätzliche politische Entscheidung darüber, welches Föderalismusmodell angestrebt wird (kooperativer Föderalismus vs. Wettbewerbsföderalismus), was wiederum wesentlich von der Gewichtung von Effizienzzielen gegenüber Vorstellungen von einheitlichen Lebensverhältnissen im Staatsgebiet bestimmt wird.

Während die Analyse horizontaler Konkurrenzbeziehungen zwischen Bundesländern oder zwischen Gemeinden schon lange breiten Raum in der Literatur einnimmt, findet der vertikale Wettbewerb - die Konkurrenz unterschiedlicher gebietskörperschaftlicher Ebenen um dieselbe Steuerbasis - erst seit wenigen Jahren verstärkte Beachtung. Im vertikalen Wettbewerb besteht die Gefahr, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage wie eine Allmende "übernutzt" wird. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass vertikaler und horizontaler Wettbewerb simultan stattfinden. Während die horizontale Konkurrenz einen Steuersenkungsdruck erzeugt, führt der vertikale Wettbewerb tendenziell zu einem Steuererhöhungsdruck.

Auch findet sich keine gesicherte Evidenz dafür, dass der bürokratische Aufwand für Unternehmen, die Steuern zu ermitteln und abzuführen, in Föderalstaaten mit hoher dezentraler Steuerautonomie systematisch höher wäre als in anderen Ländern - eher scheint das Gegenteil der Fall zu sein. Jedoch ist die Datenlage insgesamt sehr dünn, und die Ergebnisse sollten entsprechend vorsichtig interpretiert werden, zumal der Grad der Steuerdezentralisierung nur einer unter vielen Bestimmungsfaktoren der Erfüllungskosten ist.

### 1.2.3 Kriterien für "gute" ländereigene Steuern und grundsätzliche Optionen für die Ausgestaltung einer substantiellen Steuerautonomie der Bundesländer

Vier unterschiedliche Systeme der Zuweisung von Gesetzgebungs- und Ertragshoheit auf die Gebietskörperschaften können "idealtypisch" unterschieden werden: Trenn-, Zuschlags-, Verbund- und Transfersysteme. In der Praxis gibt es zahlreiche Möglichkeiten, diese unterschiedlichen Systeme miteinander zu kombinieren. Sie unterscheiden sich im Grad der Steuerautonomie für die subnationalen Ebenen. Der höchste Grad an Steuerautonomie liegt vor, wenn die Bundesländer ohne Mitwirkung des Bundes Tarif und Bemessungsgrundlage eigenständig regeln können; dies kann ohne Begrenzung der Objekthoheit (vollständig freies Trennsystem) oder mit beschränkter Objekthoheit (gebundenes Trennsystem) erfolgen. Davon ausgehend gibt es stufenweise Abschwächungen der Rechte der Länder, Steuertarife oder Regelungen zur Steuerbemessungsgrundlage zu gestalten. In Verbundsystemen ist die Autonomie der Länder schon weitgehend ausgedünnt und beschränkt sich üblicherweise auf schwache kollektive (formelle und informelle) Mitentscheidungsrechte. Verbundsysteme sind mit dem Gedanken der institutionellen Kongruenz folglich schwer vereinbar – ihnen fehlt das zentrale Element der individuellen Gestaltungsfreiheit der Steuerstruktur (oder, breiter definiert: Abgabenstruktur) zur Anpassung an lokale und regionale Gegebenheit und Präferenzen.

Die in der Studie vorgenommenen Simulationen beziehen sich auf Optionen, das in Österreich dominierende Verbundsystem durch die Einführung von Elementen eines Zuschlagssystems zu "beschneiden". Betrachtet wird ein Zuschlagsrecht der Bundesländer im Sinne einer geteilten Gesetzgebungshoheit (zwischen Bund und Bundesländern) bezüglich bestehender Steuern, für die der Bund die Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sowie einen "Bundessteuertarif" festlegt. Soll – weil dies angesichts der gegebenen Gesamtbelastung durch Steuern und Abgaben nicht als zielführend erscheint – die gesamte Abgabenquote durch eine Stärkung der Bundesländer-Steuerautonomie nicht erhöht werden, so wäre für eine aufkommensneutrale Variante einer erweiterten Steuerautonomie der Bundesländer der "Bundessteuertarif" entsprechend abzusenken. Ein solches Zuschlagsrecht der Bundesländer beschränkt deren Steuerautonomie direkt oder indirekt auf den Steuertarif. Die Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage werden weiterhin bundeseinheitlich festgelegt; die diesbezügliche Gesetzgebungshoheit verbleibt also beim Bund. Diese Beschränkung ist aus der Perspektive der Transparenz sowie der Vergleichbarkeit der effektiven Steuerbelastung zwischen den Bundesländern als sehr vorteilhaft einzuschätzen. Auch ist sie gegenüber einer Situation mit Steuerautonomie auf Bundesländerebene bezüglich der Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage für die Steuerpflichtigen, aber auch für die Steuerverwaltung mit geringerem administrativem Aufwand verbunden. Ein Zuschlagsrecht der Länder kann in Form eines Landessteuersatzes, der auf den "Bundestarif" aufgeschlagen wird, oder in Form eines prozentuellen Zuschlages auf die Steuerschuld eingeführt werden. Die einzelnen Zuschlagsoptionen unterscheiden sich nach

ihren Auswirkungen auf den Belastungsverlauf sowie hinsichtlich der Transparenz und internationalen Vergleichbarkeit der Gesamtsteuertarife, die sich durch das Zusammenwirken aus Bundes- und Landesbesteuerung ergeben.

Nicht alle potentiellen Steuerquellen eignen sich als subnationale, d. h. regionale oder lokale, Abgaben. Zur Beurteilung der Eignung einzelner Steuerarten als Ländersteuern sind Bewertungskriterien erforderlich. Diese können grundsätzlich ausgehend von den theoretischen Argumenten zugunsten einer Stärkung der subnationalen Abgabenaufonomie, die die Literatur zum fiskalischen Föderalismus bietet, abgeleitet werden. Sie werden zwar nicht explizit priorisiert oder gewichtet. Allerdings sind einige von besonderer Bedeutung, da sie im engen Zusammenhang mit den intendierten Vorteilen bzw. nicht-intendierten Nachteilen einer stärkeren regionalen Abgabenaufonomie stehen. Dies sind die Kriterien "regionale Radizierbarkeit", "Merklichkeit/Spürbarkeit für Steuerzahler" und "Transparenz" einerseits, und "Stabilität des Aufkommens" sowie "Steuerwettbewerbsanfälligkeit" andererseits. Von den Kriterien zur Beurteilung einzelner Optionen für den Ausbau der Steuerautonomie der Bundesländer ist eine zweite Gruppe von übergreifenden Kriterien zu unterscheiden, die zur Einschätzung eines gesamten regionalen Abgabensystems aus einer strukturellen Gesamtperspektive dienen sollen, wie etwa das Kriterium des Interessenausgleichs.

Auf der Basis der erarbeiteten Kriterien zur Prüfung einzelner Optionen für ländereigene Steuern werden im Rahmen eines Schnelltests die wichtigsten österreichischen Steuern auf ihre prinzipielle Eignung als Ländersteuern geprüft. Hierbei zeigt sich, dass von den drei aufkommensstärksten Steuern lediglich die Lohn-/Einkommensteuer gut als Ländersteuer geeignet ist. Sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Umsatzsteuer stellen dagegen wenig geeignete Kandidaten für ländereigene Steuern dar: beide wegen ihrer Anfälligkeit für einen horizontalen Steuerwettbewerb, die Umsatzsteuer darüber hinaus, weil ihre Regionalisierung aufgrund von unionsrechtlichen Vorgaben nicht möglich ist. Nur teilweise entsprechend der ersten groben Orientierung mit Hilfe des Schnelltests werden in Kapitel 5 folgende drei Optionen für ländereigene Steuern genauer geprüft:

- Die Lohnsteuer/veranlagte Einkommensteuer, weil sie sich aufgrund des Schnelltests als eine der besten Optionen für eine regionale Steuer erweist: Sie ist durch örtliche Radizierbarkeit charakterisiert, aufgrund ihres individuellen und gesamten Aufkommens spürbar für Landesbevölkerung und -haushalt, weist eine begrenzte regionale Streuung und Wettbewerbsanfälligkeit auf und ist vereinbar mit EU-Recht.
- Trotz der recht eindeutigen negativen Gesamtbewertung durch den Schnelltest wird als weitere Option eine Verlängerung der Körperschaftsteuer vertieft analysiert: Sie wird in der steuerpolitischen Diskussion immer wieder als eine Kandidatin genannt, schon aufgrund ihres bedeutenden Aufkommens. Zudem verfügt in einigen föderalen Staaten (Schweiz, USA) die regionale Ebene über eine substantielle Steuerhoheit bezüglich der Körperschaftsteuer.
- Schließlich wird als dritte Option eine Regionalisierung der motorbezogenen Versicherungssteuer einer detaillierteren Betrachtung unterzogen: Sie ist eine der wenigen ver-

brauchsbezogenen Steuern, deren Verlängerung mit dem EU-Recht kompatibel wäre, schneidet im Schnelltest insgesamt recht gut ab und erbringt ein substantielles Aufkommen.

#### 1.2.4 *Die Schweizer Erfahrungen mit einer stark ausgeprägten kantonalen Steuerautonomie*

In Anbetracht der kontroversen theoretischen Argumente für und wider Steuerautonomie sind die empirischen Erfahrungen anderer föderativer Staaten gefragt. Innerhalb Europas sticht vor allem die Schweiz aufgrund ihres stark wettbewerblich organisierten Föderalismus hervor, der sich durch weitreichende Autonomie der Kantone sowohl in der Besteuerung der persönlichen Einkommen, Vermögen und Unternehmensgewinne, als auch bei der Bereitstellung öffentlicher Leistungen auszeichnet. Gleichwohl wird immer wieder betont, dass die Schweiz in vielerlei Hinsicht (vor allem aufgrund direktdemokratischer Elemente in politischen Entscheidungen) ein "Sonderfall" und die Finanzverfassung daher nur bedingt auf Österreich übertragbar sei. Vor diesem Hintergrund wird im vierten Kapitel diskutiert, ob und in wie weit die in der Schweiz beobachtete fiskalische Autonomie nachgeordneter gebietskörperschaftlicher Einheiten (der Kantone und Gemeinden) eine Vorbildfunktion für Österreich haben könnte.

Dabei geht es in einem ersten Schritt um eine Darstellung der Aufteilung der Steuerhoheiten und Steuerautonomie mit Fokus auf die allgemeine Einkommens- und Vermögenssteuer<sup>9)</sup>, die Gewinn- und Kapitalsteuer sowie auf die Motorfahrzeugsteuer. Des Weiteren wird in diesem Zusammenhang die Einbettung der kantonalen Finanzautonomie in die Gesamtarchitektur des Neuen Schweizerischen Finanzausgleichs (NFA) erörtert. In einem weiteren Schritt werden die Stärken und Schwächen des interkantonalen Wettbewerbs durchleuchtet. Dabei geht es einerseits um Fragen der Effizienz des fiskalischen Wettbewerbs und andererseits auch um die Problematik der interpersonalen und interregionalen Verteilungseffekte. In diesem Kontext wird schließlich diskutiert, inwieweit die Ergebnisse des Fiskalwettbewerbs vom Zusammenspiel mit den direkt-demokratischen Elementen und anderen politischen Faktoren geprägt werden, und in welchem Ausmaß die kantonale Steuerautonomie eine Vorbildfunktion für Österreich darstellt.

Trotz aller Kritik im Detail sind die Erfahrungen der Schweiz mit der hohen kantonalen und gemeindlichen Steuerautonomie im Großen und Ganzen positiv. Das System des Steuerföderalismus wird als wesentlicher Grund für den wirtschaftlichen Erfolg des Landes betrachtet. Allerdings offenbaren sich am Beispiel Schweiz auch die befürchteten Probleme: So zeigt sich zunächst, dass im Steuerwettbewerb mobile und eher wohlhabende Steuerzahler und Unternehmen bevorzugt werden. Die Konkurrenz um einkommens- und vermögensstarke Haushalte und um Unternehmensgewinne schwächt naturgemäß die Progression der Einkommensum-

---

<sup>9)</sup> Für die mit der Schweiz im Zusammenhang stehenden Bezeichnungen wird der dort üblichen Schreibweise (Einkommenssteuer, Vermögenssteuer, ...) gefolgt.

verteilung. Die verteilungspolitisch bedenkliche Tendenz der Kantone, die Steuerlast auf weniger mobile und ärmere Haushalte umzuverteilen, ist durchaus erkennbar. Auch gibt es eine Tendenz zur Segregation: reiche Steuerzahler konzentrieren sich in bestimmten Kantonen und Gemeinden, was zu einem Anstieg der Bodenpreise und Mieten führt.

Insgesamt kann die Frage nach einer Vorbildfunktion damit womöglich auch graduell beantwortet werden. Das wettbewerbliche Modell hat ohne Zweifel bestimmte Vorzüge, jedoch auch bestimmte Nachteile. Letztendlich wäre abzuwägen, welchen Faktoren bei einer Neukonzeption des österreichischen Fiskalföderalismus höheres Gewicht eingeräumt werden soll. Es zeigt sich auch, dass die in der Schweiz traditionell etablierten direktdemokratischen Elemente einen wesentlichen Beitrag zur Funktionsfähigkeit der fiskalischen Wettbewerbs leisten. Sie spielen dabei einerseits eine Rolle in der Kontrolle der Effizienz des (wettbewerblichen) Verhaltens der kantonalen Regierungen. Andererseits scheinen sie dazu beizutragen, dass der Wettbewerb keinen "ruinösen" Charakter annimmt. Wenngleich die direkte Demokratie vermutlich kein unverzichtbarer Bestandteil einer Ausweitung der Steuerautonomie ist, stellt sie aber ein wichtiges Element zur Kanalisierung des Steuerwettbewerbs dar.

#### *1.2.5 Statische Aufkommenssimulationen ausgewählter Steuerautonomieoptionen der Bundesländer*

In Kapitel 5 wird dargestellt, welche initialen Auswirkungen die Ausweitung der Steuerautonomie der Bundesländer auf die länderspezifischen Steueraufkommen hätte. Betrachtet werden a) die Lohn- und Einkommensteuer, b) die Körperschaftsteuer, und c) die motorbezogene Versicherungssteuer. Für den Bereich der Lohn- und Einkommensteuer zeigt sich, dass die Ergebnisse je nach Gestaltungsart merklich unterschiedlich ausfallen. Bei Betrachtung der **Lohnsteuer** und einer regionalen Zuordnung der Bemessungsgrundlage anhand des **Wohnorts** profitieren primär Wien und Niederösterreich. Umgekehrt müssen Kärnten, Steiermark, Tirol und Vorarlberg mit deutlich geringeren Aufkommen rechnen oder entsprechend höhere Steuersätze festlegen. Burgenland, Salzburg und Oberösterreich verzeichnen schwache bis sehr geringfügige Rückgänge. Bei Berücksichtigung der Einkommensteuer im Rahmen der **integrierten Lohn- und Einkommensteuer** kommt es besonders für kleinere Bundesländer zu Verschiebungen: Vorarlberg wird dadurch zu einem Profiteur der Steuerautonomie, wogegen das Burgenland und Kärnten zusätzliches Aufkommen im Vergleich zur reinen Lohnsteuerbetrachtung verlieren. Besonders stark sind jedoch die Änderungen bei einer regionalen Zurechnung der Bemessungsgrundlage, welche **häufig Wohn- und Arbeitsort** berücksichtigt. Nun kann einzig Wien mit einem höheren Aufkommen rechnen als im aktuellen Finanzausgleich, besonders die Pendlerbundesländer verschlechtern ihre Situation verglichen mit der wohnortsbezogenen Verteilung. Noch größere Aufkommensänderungen sind bei einer Steuerautonomie der Bundesländer im Bereich der **Körperschaftsteuer** zu erwarten. Selbst unter der Annahme einer immobilien Bemessungsgrundlage würden landesspezifische Steuersätze auf Basis einer am **Unternehmenssitz** anknüpfenden Besteuerung zu Aufkommensänderungen im hohen zweistel-

ligen Prozentbereich führen. Während Wien sein Einkommen je nach Jahr fast verdoppeln würde, verliert das Burgenland und die Steiermark über 50% des bisherigen Einkommens und Kärnten und Niederösterreich wären ebenfalls mit Rückgängen von rund 40% konfrontiert. Vorarlberg, Salzburg und Oberösterreich würden höhere Einkommen als im derzeitigen FAG erhalten. Die Volatilität der Körperschaftsteuer führt zudem zu Schwankungen in den regionalen Einkommenswirkungen der Steuerautonomie. Bei einer **Zerlegung** der Bemessungsgrundlage anhand der **Beschäftigung** ergeben sich weit weniger starke Verwerfungen. Zunächst sinkt generell die Spanne der Einkommensänderungen bzw. die Spreizung der notwendigen Landessteuersätze, um das derzeitige Einkommen zu erreichen. Darüber hinaus kommt es zu Verschiebungen bei den einzelnen Bundesländern im Vergleich zum Status quo. Fast konträr sind Konsequenzen einer Steuerautonomie bei der **motorbezogenen Versicherungssteuer** gelagert. Aufgrund des relativ geringen PKW-Bestands würde Wien im Vergleich zum derzeitigen FAG mehr als 20% des Einkommens verlieren bzw. müsste merklich höhere Steuersätze ansetzen. Aber auch Tirol und Vorarlberg verlieren rund 5% zum Status quo. Die wesentlichen Profiteure einer Steuerautonomie bei der motorbezogenen Versicherungssteuer sind die pendlerstarken Bundesländer Burgenland und Niederösterreich, aber auch die Steiermark und Oberösterreich verzeichnen Zugewinne bzw. erreichen das derzeitige Einkommen mit relativ geringeren Zuschlägen oder Steuersätzen.

### 1.3 Literatur

- Achatz, J., Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder). Rechtswissenschaftliche Analyse unter Berücksichtigung von Praxisrelevanz und Operationalität, Studie im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Wien, 2012.
- Bauer, H., et al., Grundsätzliche Reform des Finanzausgleichs: Verstärkte Aufgabenorientierung, Studie des IHS in Kooperation mit KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung und TU Wien im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Wien, 2010.
- Bauer, H., Schratzenstaller, M. (Hrsg.), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers, Wien – Graz, 2007.
- Bauer, H., Thöni, E., "Erweiterte Steuerhoheit der Bundesländer und Gemeinden – Grundsätze und Ansätze zur Realisierung", in KDZ (Hrsg.), Finanzausgleich 2005: Ein Handbuch – mit Kommentar zum FAG 2005, Wien – Graz, Neuer Wissenschaftlicher Verlag, 2005, S. 215-232.
- Biwald, P. et al., Grundsätzliche Reform des Finanzausgleichs: Transfers und Kostentragung, Studie des KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung in Kooperation mit WIFO – Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung und TU Wien – Technische Universität Wien (Fachbereich Finanzwissenschaft und Infrastrukturpolitik) im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Wien, 2010.
- Blankart, C. B., Föderalismus in Deutschland und Europa, Baden-Baden, 2007.
- Blöchliger, H., "Federal Austria, Fiscally Centralised", in Bauer, H., Schratzenstaller, M. (Hrsg.), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers, Wien – Graz, 2007, S. 68-79.
- Blöchliger, H., "Measuring Decentralisation: The OECD Fiscal Decentralisation Database", in Kim, J., Lotz, J., Blöchliger, H. (Hrsg.): Measuring Fiscal Decentralisation. Concepts and Policies, OECD Publishing, OECD Fiscal Federalism Studies, 2013.
- Blöchliger, H., Nettley, M., "Sub-Central Tax Autonomy: 2011 Update", OECD Publishing, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, 2015, (20).

- Bröthaler, J., "Einnahmenautonomie auf der regionalen und kommunalen Ebene in Österreich – langfristige Entwicklungstrends", in Bauer, H., Schratzenstaller, M. (Hrsg.), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers, Öffentliches Management und Finanzwirtschaft 7, KDZ Zentrum für Verwaltungsforschung in Zusammenarbeit mit dem WIFO, Neuer Wissenschaftlicher Verlag, Wien – Graz, 2007, S. 32-61.
- Bröthaler, J. et al., Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien. Studie der Technischen Universität Wien in Kooperation mit WIFO – Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung und IHS – Institut für Höhere Studien im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Wien, 2011.
- Bußjäger, P. (Hrsg.), Perspektiven des Finanzföderalismus in Österreich, 2013.
- IMF, "Austria: 2014 Article IV Consultation", IMF Country Report 14/278, 15. September 2014.
- Matzner, E. (Hrsg.), Öffentliche Aufgaben und Finanzausgleich, Eine Untersuchung der Probleme des österreichischen Finanzausgleichs, durchgeführt im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Wien, 1977.
- OECD, "Taxing Powers of State and Local Government", OECD Tax Policy Studies, 1999, (1), Paris, 1999.
- OECD, Economic Surveys - Austria, July 2015, Paris, 2015.
- Pitlik, H. et al., Optionen zur Stärkung der Abgabenaufonomie der österreichischen Gemeinden. Studie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung und des KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung im Auftrag des Österreichischer Städtebundes, Wien, 2012.
- Pitlik, H., et al., Verwaltungsmodernisierung als Voraussetzung für nachhaltige Effizienzgewinne im öffentlichen Sektor, Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, Wien, 2010.
- Pitlik, H., Wirth, K., Lehner B., Gemeindestruktur und Gemeindekooperation, Studie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung und des KDZ – Zentrum für Verwaltungsforschung im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Wien, 2010.
- Rat der Europäischen Union, Empfehlungen zum Nationalen Reformprogramm Österreichs 2015 mit einer Stellungnahme des Rates zum Stabilitätsprogramm Österreichs 2015, 2015.
- Thöni, E., "Mehr Steuerautonomie für Länder und Gemeinden", in Bauer, H., Handler, H., Schratzenstaller, M. (Hrsg.), Finanzmanagement im föderalen Staat. Internationale und nationale Reformansätze, Wien, 2006, S. 99-111.
- Zimmermann, H. "Stärkung der regionalen und kommunalen Steuerautonomie – Kriterien und Ansatzpunkte", in: Bauer, H., Schratzenstaller, M. (Hrsg.), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers, Wien – Graz, 2007, S. 21–31.

Hans Pitlik

## 2 Ökonomische Analyse einer umfassenden Steuerautonomie auf subnationaler Ebene

### 2.1 Institutionelle Kongruenz im föderativen System

#### 2.1.1 Zur ökonomischen Begründung subnationaler Steuerautonomie

Finanzwissenschaftliche Grundlage für die Analyse der Vor- und Nachteile einer weitreichenden Steuerautonomie der subnationalen Einheiten eines föderativen Staates - also der Gliedstaaten (Bundesländer, Kantone, *states*) und der Gemeinden - bildet die Theorie des Fiskalföderalismus (Oates, 1972; Pitlik, 1997; Oates, 2005). Dabei wird versucht, mittels einer hypothetischen (polit-) ökonomischen Kosten-Nutzen-Überlegung die "beste" politische Entscheidungsebene für unterschiedliche Bereiche der Allokations-, Verteilungs- und Stabilisierungspolitik (Terminologie nach *Musgrave*, 1959) zu ermitteln. Die Diskussion über eine Stärkung der Abgabenautonomie<sup>10)</sup> steht mithin im Zusammenhang mit der Frage nach dem optimalen Ausmaß finanzpolitischer Gestaltungsfreiheiten der subnationalen Einheiten im Staat.

Staaten benötigen ein Regelwerk, nach dem Aufgaben, Ausgaben und Einnahmen auf die bestehenden gebietskörperschaftlichen Ebenen (Zentralebene, Regionalebene, Gemeindeebene) aufgeteilt werden - und zwar unabhängig davon, ob die Staatswesen formal föderalistisch oder unitarisch organisiert sind. Die theoretisch optimale Kompetenzverteilung ergibt sich durch die Abwägung der Vor- und Nachteile einer Zentralisierung von Politikverantwortlichkeiten. Für eine Zentralisierung von Aufgaben spricht, dass gewisse öffentliche Güter aufgrund von Unteilbarkeiten in großen Kollektiven kostengünstiger bereitgestellt werden können als in kleineren Einheiten; man spricht in diesem Kontext von den Skalenvorteilen im Konsum öffentlicher Leistungen. Außerdem wird vorgebracht, dass bei zentralisierten Kompetenzen räumliche externe Effekte der Ausgaben (*spillovers*) von geringerer Relevanz seien und damit verbundene Ineffizienzen vermieden werden<sup>11)</sup>.

Der wesentliche Vorzug dezentraler wirtschaftspolitischen Kompetenzen wird darin gesehen, dass die Politik besser an interregionale Präferenzunterschiede angepasst werden kann, da auf unteren Ebenen mehr Informationen über die konkreten Wünsche der Bevölkerung vorliegen ("Bürgernähe"). Hauptsächlich wird aber vermutet, dass eine Konkurrenz der Gemeinden und Länder stärkere Anreize für effizientes Wirtschaften und innovative Politiklösungen

---

<sup>10)</sup> In den folgenden Ausführungen werden die Begriffe "Steuern" und "Abgaben" synonym verwendet. Sie schließen auch Gebühren und Beiträge ein, nicht jedoch Preise für marktliche Leistungen, die vom Staat erbracht werden.

<sup>11)</sup> Wenn also beispielsweise im Bund über die Finanzierung und Bereitstellung einer lokalen Infrastruktur entschieden wird. Bei dieser Argumentation wird freilich übersehen, dass bei einer Überzentralisierung zwar keine "Externalitäten", jedoch "Internalitäten" auftreten, die ebenfalls zu Ineffizienzen führen. Siehe dazu die Argumentation unten zum Prinzip fiskalischer Äquivalenz.

schaft. Dabei führt nach *Tiebout* (1956) ein mobilitätsgetriebener Wettbewerb zwischen lokalen Gemeinwesen zur optimalen Kombination aus bereitgestellten öffentlichen Gütern und Steuerbelastung: Abhängig von den Präferenzen der Bürger würden im Ergebnis die subnationalen Einheiten unterschiedliche Kombinationen von öffentlichen Leistungen und Steuerbelastung bereitstellen. Im Idealfall besteht ein Nebeneinander von politischen Einheiten mit einem differenzierteren Leistungsangebot. Bürgern und Unternehmen wird es möglich, aus einem Set verschiedener Kombinationen aus öffentlichem Leistungsangebot und Steuerbelastung auszuwählen und quasi "mit den Füßen abzustimmen".

Die Argumente für Kompetenzdezentralisierung und Abgabenaufonomie werden in Modellen der Public Choice-Schule weiter gestützt (z. B. *Brennan – Buchanan*, 1980; *Pitlik*, 1997). Dahinter steht die Idee, dass Politik und Bürokratie durch die Parteien- und Wählerstimmenkonkurrenz bei der Verfolgung eigennütziger (Budgetmaximierungs-) Ziele nur unvollkommen beschränkt werden. Dezentrale Strukturen mit hoher Abgabenaufonomie der subnationalen Einheiten forcieren einerseits Konkurrenz um mobile Steuerzahler und Unternehmen, und andererseits stärken sie den Prozess der demokratischen Willensbildung (*Salmon*, 2006) – ganz im Sinne von *Hirschmans* (1970) "Abwanderung" und "Widerspruch". Dahinter steht die Idee, dass allein die Möglichkeit eines Leistungsvergleichs Anreize für verbesserte und bürgernähere öffentliche Leistungen schafft, wenn Wähler ihren Entscheidungen verfügbare Informationen auch über die Politik anderer (benachbarter) Gebietskörperschaften zugrunde legen. Die Bürger üben politischen Druck aus, wenn in angrenzenden Einheiten gleichwertige öffentliche Leistungen mit geringeren Steuern oder bei gleicher Steuerbelastung ein höheres Niveau an öffentlichen Leistungen zur Verfügung gestellt wird.

Die skizzierten Kerngedanken der Theorie des Fiskalföderalismus implizieren ein hohes Maß an Steuerautonomie der subnationalen Einheiten. Ausgangspunkt ist die Vorstellung, dass öffentliche Leistungen verschieden große räumliche Nutzenregionen haben. Vereinfacht kann dabei zwischen lokalen, regionalen, nationalen und supranationalen Kollektivgütern unterschieden werden. Nach dem "Korrespondenzprinzip" (*Oates*, 1972) oder auch "Prinzip fiskalischer Äquivalenz" (*Olson*, 1969) sollte immer jene hoheitliche Ebene im Staat für die Bereitstellungsentscheidung zuständig sein, bei der das Kollektiv jener, die die Leistung in Anspruch nehmen, mit der Gruppe jener übereinstimmt, welche die Bereitstellung finanzieren. Im Kern geht es mithin darum, durch adäquate institutionelle Zuordnung von Verantwortlichkeiten eine Übereinstimmung von Ausgaben-, Finanzierungs- und Entscheidungsverantwortung herzustellen:

- Werden die öffentlichen Leistungen auch von "externen" Personen genutzt, die nicht an der Finanzierung und Entscheidungsfindung beteiligt sind, und gehen deren Präferenzen nicht in das Bereitstellungskalkül ein (positiver *spillover*-Effekt), kommt es zu einer ökonomisch zu geringen Bereitstellungsmenge ("Unterversorgung"). Der typische Fall liegt vor, wenn von der Bereitstellung eines Kollektivgutes in einer Gebietskörperschaft auch Bewohner benachbarter Einheiten profitieren, ohne zur Finanzierung beizutragen. Die exter-

nen Nutznießer können sich als "Trittbrettfahrer" verhalten, sofern sie nicht vom Konsum des Gutes ohne Kostenbeteiligung ausgeschlossen werden können – z. B. über Nutzungsgebühren.

- Eine zu kleine Bereitstellungsmenge kann freilich auch die Konsequenz einer institutionellen Situation sein, die *Olson* (1969) als "Internalität" bezeichnet. Diese liegt vor, wenn eine Gruppe von Bürgern eines Gemeinwesens an Finanzierung und Entscheidung über die Kollektivgutbereitstellung beteiligt ist, sie jedoch das Gut nicht nutzen können/wollen. Diese Konstellation entsteht, wenn auf nationaler Ebene von allen Bürgern des Staates über lokal/regional begrenzte Leistungen entschieden werden soll und alle Bürger dafür spürbare höhere Steuern zahlen müssen, ohne von der Leistung unmittelbar zu profitieren.
- Müssen Personen, die außerhalb einer Gebietskörperschaft leben und eine dort bereitgestellte Leistung daher auch nicht nutzen (können), dennoch zwangsweise zur Finanzierung der Produktion von öffentlichen Leistungen eines Gemeinwesens beitragen, ohne an der Entscheidung über Höhe und Qualität der Leistung beteiligt zu sein (negativer *spillover*-Effekt), so wird das betreffende Kollektivgut in einer ökonomisch zu großen Menge ("supraoptimal") bereitgestellt ("Übersversorgung"). Ökonomisch wirkt die institutionelle Konstruktion wie eine Subventionierung der lokalen/regionalen Kollektivgutproduktion "von außen", ohne dass die Präferenzen der "Außenstehenden" bei der politischen Entscheidung berücksichtigt werden. Die Überexpansion der lokalen oder regionalen Ausgaben ist das Resultat eines rationalen politökonomischen Kalküls: Die Politiker der subzentralen Ebene finanzieren lokale/regionale Ausgaben durch den indirekten Zugriff auf einen fiskalischen *common pool*, sodass im eigenen Wahlkreis nur ein Teil der jeweiligen Produktions- und Bereitstellungskosten getragen werden muss. Da die Entscheider in allen anderen Einheiten dasselbe Kalkül anstellen, kommt es im Bundesstaat zu einer ökonomisch ineffizienten Budgetausweitung. Die Anreizsituation entspricht einem klassischen Gefangenendilemma, denn die Vorteile eines sparsamen Ausgabenverhaltens und einer soliden Finanzpolitik kommen nicht ausschließlich den eigenen Wahlbürgern auf lokaler oder regionaler Ebene zugute, sondern streuen auf die Gesamtheit aller Steuerzahler im gesamten Staatsgebiet.
- Ein spezieller Fall von Externalität ist mit einem institutionellen Arrangement verbunden, das in der Literatur als "Universalismus" bezeichnet wird (z. B. *Weingast – Shepsle – Johnson*, 1981; *Weingast*, 2009). Universalistische Strukturen sind dadurch gekennzeichnet, dass der Bund (oder die zentrale Ebene) öffentliche Infrastrukturgüter mit vorwiegend regionalem Nutzungskreis bereitstellt und dabei alle (oder die Mehrheit) der subzentralen Einheiten aus politischen Gründen mit Leistungen bedacht werden<sup>12)</sup>.

---

<sup>12)</sup> Typischerweise werden bei zentralen (Mit-) Entscheidungen über das lokale Infrastrukturangebot die meisten Gemeinden/Regionen mit Leistungen versorgt, um die politische Unterstützung einer breiten Mehrheit zu sichern. Konsequenz daraus ist ein Überangebot und eine (spätere) Unterauslastung bestimmter Infrastrukturen (Schwimmbäder, Feuerwehr, etc.) auf der lokalen/regionalen Ebene.

Fiskalische Äquivalenz bedeutet mithin nicht einfach, dass die Gebietskörperschaften über eine adäquate finanzielle Ausstattung zur Erfüllung ihrer Leistungen verfügen sollen. Die mit einer institutionellen Kongruenz verbundenen Anreize funktionieren nur, wenn Gebietskörperschaften die Zuständigkeit haben, *autonom* über (wesentliche Teile) ihrer Ausgaben (und damit der Art und Qualität der Aufgabenerfüllung) *und* Einnahmen zu bestimmen. Das Konzept der "institutionellen Kongruenz" (Blankart, 2007: 69) stellt mithin auf den direkten Zusammenhang zwischen politischen Verantwortlichkeiten zur Finanzierung öffentlicher Leistungen und dem Ausgabenverhalten der Entscheidungsträger ab:

*"Die Bürger einer Gebietskörperschaft tragen selbst die Kosten für die Leistungen, die sie in Anspruch nehmen, und sie entscheiden auch selbst darüber, in welchem Umfang sie solche Leistungen bereitstellen wollen. Es gilt das Prinzip von "Steuern als Preisen". Wenn die Bürger mehr nachfragen, müssen sie auch höhere Steuern und andere Abgaben tragen."*

Institutionelle Kongruenz stärkt die Rückkoppelung zwischen den Interessen der Bürger und den politischen Entscheidungen (Vanberg, 2009). Steuerautonomie verändert nach diesen Vorstellungen die Entscheidungsperspektiven sowohl der Bürger als auch der Politiker (Eichenberger, 2002), verhindert die Externalisierung von Entscheidungsfolgen und schafft somit ein höheres Kostenbewusstsein im Staat. Solange Steuersätze im Gesamtstaat einheitlich sind, wird in lokalen und regionalen Einheiten nur entschieden, für welche Zwecke die Steuereinnahmen ausgegeben werden. In der Konsequenz versucht jeder, einen möglichst großen Anteil der Steuermittel auf eigene (regionale, lokale) Projekte zu lenken. Werden die Steuersätze autonom auf regionaler bzw. lokaler Ebene festgelegt, können die Bürger auch entscheiden, wie hoch das Budget sein soll und/oder ob die Steuern sogar verändert werden sollen. Dies ist die Voraussetzung für politische Anreize zur sparsamen und effektiven Mittelverwendung. Substantielle Autonomie aller Einheiten auf allen Ebenen bei der Besteuerung sollte daher wesentliche Komponente der Mittel- und Aufgabenteilung im föderativen System sein.

#### *Institutionelle Kongruenz, funktionale Aufgabenteilung und föderativer Staatsaufbau*

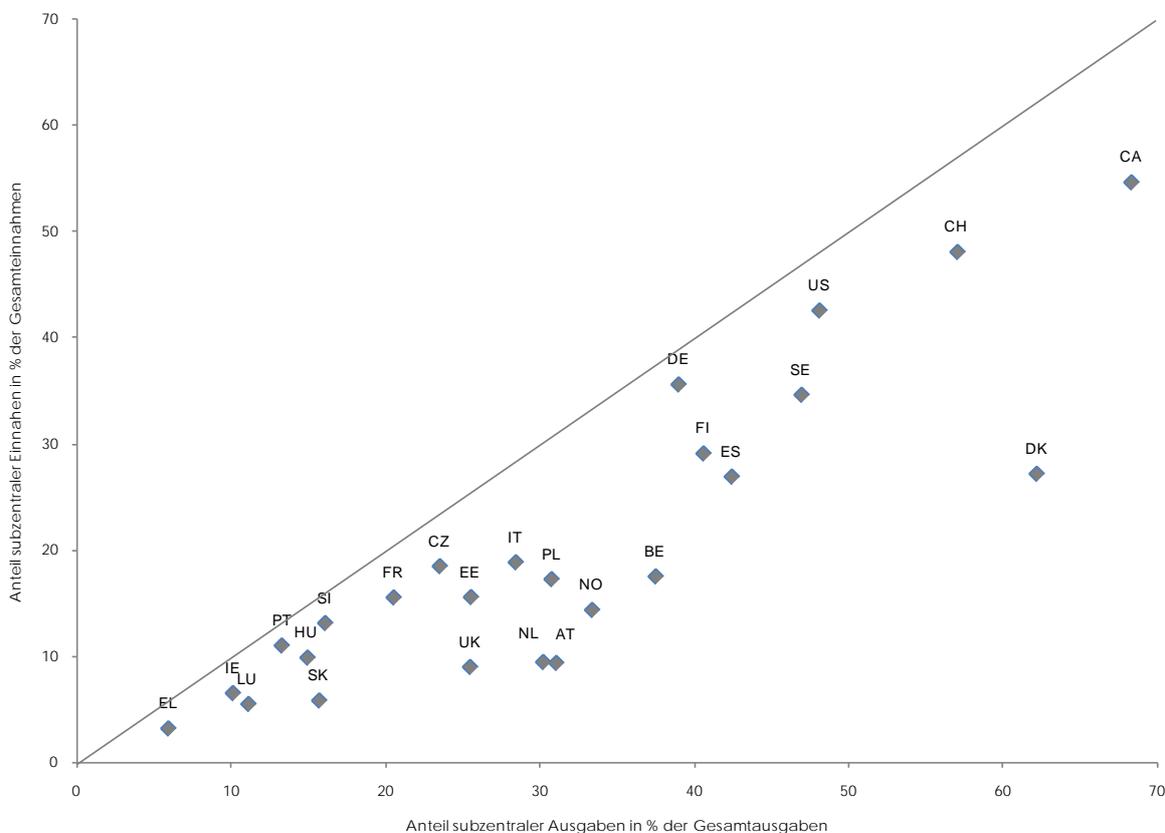
Die Zusammenführung von Ausgaben-, Finanzierungs- und Entscheidungsverantwortung in einer Hand ist notwendige Voraussetzung für effiziente Bereitstellungsentscheidungen und liefert gleichzeitig eine Begründung für einen föderativen Staatsaufbau: Dem Prinzip fiskalischer Äquivalenz folgend, sollten regionale und lokale Aufgaben (und Ausgaben) auf regionaler und lokaler Ebene beschlossen, finanziert und verantwortet werden, und für die Angelegenheiten nationaler Reichweite sollte der Bund verantwortlich sein. So werden Länder und Gemeinden in der Verantwortung für regionale bzw. lokale Infrastruktur gesehen, während dem Bund etwa die Kompetenzen für die überregionale Infrastruktur und für die Stabilisierungspolitik (Konjunkturpolitik) zugesprochen werden, da positive *spillover*-Effekte einer subnationalen Konjunkturstabilisierung eine dezentrale Politik ineffektiv machen würden und die Trittbrettfahrer-Anreize für kleine Einheiten recht groß sind (Oates, 1972, 1999). Mit Blick auf die Möglichkeiten einer regionalen oder lokalen Umverteilungspolitik bei substantieller Abgaben-

autonomie sind die Aussagen der theoretischen Modelle allerdings nicht eindeutig. Einerseits haben regionale Einheiten wohl bessere Informationen über die Bedürftigkeit. Auch darf angenommen werden, dass sich die Präferenzen hinsichtlich der gewünschten Umverteilung interregional unterscheiden (Pauly, 1973). Beides spricht für eine regionale Kompetenzzuordnung. Andererseits könnte die Effektivität regionaler Umverteilungspolitik überaus gering sein. Dahinter steht die Überlegung, dass eine mobilitätsgetriebene Konkurrenz zwischen den regionalen Gebietskörperschaften die Möglichkeiten einer personellen Umverteilungspolitik stark begrenzt, da sie zu einer Abwanderung der Besserverdienenden und einer Zuwanderung ärmerer Haushalte führen würde (Cremer – Pestieau, 2004). Je höher die interregionale Mobilität von Arbeit und Kapital ist, desto eher weist die Theorie des Fiskalföderalismus Zuständigkeiten für Umverteilung der Zentralebene zu (Musgrave, 1959; Oates, 1972; Wildasin, 1989).

### 2.1.2 Institutionelle Kongruenz und ökonomische Performance: Empirische Evidenz

Die Realisierung institutioneller Kongruenz erfolgt in der finanzpolitischen Praxis nur unvollständig. Abbildung 2.1 illustriert für eine ausgewählte Gruppe von OECD-Ländern ein Auseinanderklaffen zwischen konsolidierten eigenen Einnahmen der subnationalen Ebene(n) und konsolidierten Ausgaben. Dabei zeigt sich, dass generell die öffentlichen Ausgaben deutlich stärker dezentralisiert sind als die Einnahmen. Die entstehende fiskalische Lücke muss durch Finanztransfers "aufgefüllt" werden – man spricht in diesem Kontext von unvollständiger ("partieller") fiskalischer Dezentralisierung (Borge – Brueckner – Rattsø, 2014).

Abbildung 2.1: Einnahmenseitige vs. ausgabenseitige Dezentralisierung



Q: WIFO-Berechnungen nach OECD Fiscal Decentralisation Database, Blöchliger – Nettely (2015).

Bei dieser Betrachtung werden allerdings auch jene "eigenen Abgabeneinnahmen" berücksichtigt, bei denen lokale und regionale Einheiten nicht über Gesetzgebungsverantwortlichkeiten verfügen, sondern lediglich die Ertragshoheit haben. Idealerweise würde man sowohl für Einnahmen als auch für die Ausgaben echte "Autonomiemaße" verwenden. Freilich gibt es hierzu für die Ausgabenseite bislang nur sehr lückenhafte Daten einer OECD-Pilotstudie für wenige Länder (Bach – Blöchliger – Wallau, 2009)<sup>13</sup>).

Neuere empirische Studien zeigen, dass das Auseinanderfallen von subzentraler Autonomie bei Steuern (gering) und Ausgaben (relativ hoch) zu fiskalisch suboptimalen Ergebnissen führen kann. So ist in föderativen Staaten die Budgetdisziplin geringer als in unitarischen Staaten, wenn subnationale Ebenen nicht über ausreichende "Verantwortlichkeit" über ihre Steuereinnahmen verfügen (Fornasari – Webb – Zou, 2000). Außerdem könnten die Budgetbeschränkungen der Länder und Gemeinden aufgrund einer grundsätzlichen Solidarhaftungsvermutung der anderen Ebenen weniger bindend sein. Baskaran (2012) findet auf der Basis eines

<sup>13</sup>) Österreich ist dabei nicht inkludiert.

OECD-Steuerautonomie-Maßes einen U-förmigen Zusammenhang zwischen Steuerautonomie und Verschuldung des Gesamtstaates. *Eyraud – Lusinyan* (2013) zeigen, dass eine kleinere fiskalische Lücke mit niedrigeren gesamtstaatlichen Defiziten einhergeht. *Foremny* (2014) kommt zu dem Ergebnis, dass subzentrale Defizite mit zunehmender Steuerautonomie der subzentralen Einheiten sinken, jedoch nur in föderativen Staaten. Die Studie von *Asatryan – Feld – Geys* (2015) stellt die jüngste und gleichzeitig - von den betrachteten Ländern und vom Stützzeitraum her - die umfangreichste Untersuchung zu diesem Thema dar<sup>14</sup>). Die Autoren finden einen statistisch signifikanten und robusten Zusammenhang zwischen dem Grad der subnationalen Steuerautonomie und der subzentralen Fiskaldisziplin, gemessen mithilfe der Budgetdefizite lokaler und regionaler Gebietskörperschaften. Durch alternative Spezifikationen der erklärenden Variable "Steuerautonomie" können *Asatryan – Feld – Geys* (2015) auch zeigen, dass ein zentraler Treiber dieses Resultats das formale Recht der subzentralen Gebietskörperschaften ist, über Steuersätze und/oder Besteuerungsbasis mit zu entscheiden. Dies bestätigt die Position der Befürworter einer Steuerautonomie, wonach Steuerautonomie zu einem stärkeren Kostenbewusstsein der Politiker und der Bürger führt und Anreize zu solider Finanzpolitik erhöht werden.

Eher gemischte Evidenz gibt es für die These, dass subnationale Steuerautonomie positive Effekte auf die ökonomische Entwicklung hat. Manche Studien finden einen negativen oder gar keinen robusten Zusammenhang zwischen Steuerdezentralisierung und Wachstums- und Produktivitätsmaßen (z. B. *Ebel – Yilmaz*, 2002; *Thornton*, 2007; *Baskaran – Feld*, 2009). *Blöchliger – Égert* (2013) identifizieren demgegenüber einen starken und positiven Zusammenhang zwischen Abgabenaunomie und Wirtschaftswachstum. Allerdings ist hier auf die eher begrenzte Zahl einschlägiger Studien hinzuweisen, die nicht auf Wachstumseffekte von stärkerer Dezentralisierung, sondern auf subzentrale Entscheidungsautonomie abstellen. Die vorliegende empirische Evidenz spricht allerdings recht deutlich für die These, dass höhere Ausgabenautonomie auf subzentraler Ebene sich günstig auf die Effizienz der bereitgestellten Leistungen auswirkt. So zeigen *Barankay – Lockwood* (2007) in einer Analyse für die Schweiz, dass dezentrale Ausgabenverantwortung positiv für die Effizienz der Schul-Outcomes ist. *Shelton* (2007) und *Falch – Fischer* (2012) finden ähnliche Resultate für ein internationales Sample. *Geys – Heinemann – Kalb* (2010) untersuchen fast 1.000 Gemeinden im deutschen Bundesland Baden-Württemberg. Die Autoren kommen zu dem Ergebnis, dass Gemeinden mit höherer finanzieller Autonomie<sup>15</sup>) besser abschneiden: "... higher budgetary slack can [...] be avoided by making municipalities depend to a stronger degree on own funding. In such a setting, an active citizenry will put more weight on the careful use of public money." Es muss in diesem Kontext jedoch einschränkend erwähnt werden, dass (i) Effizienz- und Produktivitätsschätzungen im öffentlichen Sektor mit ganz erheblichen Messproblemen einher gehen und

---

<sup>14</sup>) Je nach Steuerautonomiemaß umfasst die untersuchte Ländergruppe 23 OECD-Länder über den Zeitraum 1975 bis 2000 bzw. 34 OECD-Länder in den Jahren 1995, 2002 und 2008.

<sup>15</sup>) Der finanzielle Autonomiegrad wird gemessen mithilfe des Anteils von Schlüsselzuweisungen im kommunalen Finanzausgleich und nicht anhand der Abgabenaunomie.

daher vorsichtig zu beurteilen sind, und (ii) dass die genauen Wirkungskanäle nur schwer identifizierbar sind, sodass unklar ist, inwieweit die positiven Effekte primär auf einen intensiven fiskalischen Wettbewerb zurückgeführt werden können.

Die verfügbaren empirischen Ergebnisse stützen in der Grundtendenz die Idee von den positiven Effizienzwirkungen institutioneller Kongruenz. Gesetzgebung, Vollzug und Finanzierungsverantwortung sollten aus Effizienzgründen jeweils in eine Hand gegeben werden. Die fiskalische Verantwortlichkeit der Gemeinden und Länder dürfte zunehmen, wenn sie nicht nur über Umfang und Qualität der bereitgestellten öffentlichen Leistungen, sondern ebenso (teilweise) über die Höhe der Steuerbelastung der Bürger und Unternehmen in ihrem Gebiet entscheiden.

## 2.2 Horizontaler Steuerwettbewerb zwischen subzentralen Einheiten

### 2.2.1 Überblick

Eine zentrale Implikation von Steuerautonomie auf der subnationalen Ebene ist die mögliche Entstehung eines Wettbewerbs zwischen den lokalen/regionalen Einheiten. Kernelement aller Analysen des Steuerwettbewerbs ist die strategische Interaktion zwischen steuerpolitischen Entscheidungsträgern. Beim horizontalen Steuerwettbewerb geht es um die Interdependenzen politischer Einheiten auf derselben gebietskörperschaftlichen Ebene. Dabei ist zwischen mobilitätsgetriebenen und nicht-mobilitätsgetriebenen Interaktionen zu unterscheiden.

- Im Mittelpunkt der Betrachtungen steht die Mobilität der Steuerbasis über Grenzen hinweg: Können Bürger und/oder Unternehmen, die zwischen den Gebietskörperschaften mobil sind, sich selbst oder ökonomische Aktivitäten bzw. Steuerobjekte (Konsum, Produktion, Vermögen, Gewinne) in andere räumliche Einheiten verlagern, kann Steuerautonomie eine Konkurrenz der Länder/Gemeinden um mobile Steuerquellen unter Einsatz des steuerpolitischen Instrumentariums (v. a. Steuersätze, aber auch Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage) auslösen. Auf der einen Seite wird ein solcher Wettbewerb begrüßt, da man sich davon effizienzfördernde Wirkungen erwartet. Subzentrale Steuerautonomie wird auf der anderen Seite freilich oft auch kritisch gesehen, da sie die Einheitlichkeit des Wirtschaftsraumes gefährden könnte und die Konkurrenz der Länder und Gemeinden um mobile Steuerquellen zu einem ruinösen steuerlichen Unterbietungswettbewerb (*race to the bottom*) führen würde, der das Angebot subnationaler öffentlicher Leistungen gefährde.
- Steuerwettbewerb kann jedoch auch ohne grenzüberschreitende Mobilität der Steuerobjekte/Steuersubjekte existieren, wenn Wähler Informationen über die (Steuer-) Politik in benachbarten politischen Einheiten verwenden, um die Leistungsqualität ihrer Regierung zu beurteilen (*yardstick competition*, "Vergleichswettbewerb"; Besley – Case, 1995). Der damit verbundene Informationsgewinn wird mehrheitlich positiv beurteilt, da die demo-

kratischen Rechte der Bürger dadurch typischerweise stärker werden und die demokratische Kontrolle intensiviert wird.

Theoretische Studien des interregionalen und des internationalen Steuerwettbewerbs<sup>16)</sup> haben in vergangenen Jahrzehnten breiten Raum in der finanzwissenschaftlichen Literatur eingenommen. Die einschlägige Literatur kommt allerdings nicht immer zu eindeutigen Ergebnissen, was die ökonomischen Konsequenzen der Steuerkonkurrenz betrifft. Im folgenden Abschnitt werden die theoretischen und empirischen Grundlagen der Resultate in der gebotenen Kürze skizziert und mögliche Konsequenzen für die Umsetzung von subnationaler Steuerautonomie und die Zuweisung von Steuerarten und -kompetenzen im föderativen System diskutiert.

### 2.2.2 Steuerwettbewerb und Unternehmenssteuern

Die moderne wohlfahrtstheoretische Analyse des horizontalen Steuerwettbewerbs um mobile Unternehmen und Kapital geht auf *Zodrow – Mieszkowski* (1986) und *Wilson* (1986, 1991, 1999) zurück, die das gängige Standardmodell entwickeln. Sie zeigen, dass unter der Annahme vollständiger und kostenloser interregionaler Mobilität der Unternehmen und gleichzeitiger Immobilität von Arbeit und Boden regionale Einheiten mit eigenen Steuerhoheiten eine gesamtwirtschaftlich suboptimale Kapitalbesteuerung (Unternehmensbesteuerung) verfolgen.

Ausgangspunkt ist die Überlegung, dass die Opportunitätskosten der Besteuerung mobiler Produktionsfaktoren auf subzentraler Ebene im Vergleich zur Referenzsituation ohne Mobilität ansteigen, da bei einer Steuererhöhung neben der Verringerung privater Nettoeinkommen auch mit einer Kapitalabwanderung in Niedrigsteuerregionen kalkuliert werden muss. Durch die Besteuerung interregional mobilen Kapitals entstehen ökonomische Zusatzlasten, die von den Anbietern immobiler Faktoren getragen werden. Aufgrund höherer Opportunitätskosten sehen sich die Regierungen daher veranlasst, die Unternehmenssteuern zu senken, wenn die Kapitalmobilität ansteigt. Für die subnationalen Regierungen ist es rational, Einnahmen eher durch die Belastung immobiler Faktoren (Arbeit und Boden) zu erzielen, da diese Steuern (im Modell) mit geringeren ökonomischen Verzerrungen verbunden sind. Mit anderen Worten: Ein Steuerwettbewerb zwischen Ländern und Gemeinden führt tendenziell dazu, dass sich die Steuerlast von mobilen Produktionsfaktoren auf immobile Produktionsfaktoren verschiebt.

Gesamtwirtschaftlich suboptimale Kapitalbesteuerung ergibt sich, wenn ökonomische oder politische Restriktionen die aus diesen immobilen Quellen erzielbaren Steuererträge limitieren. Ursache sind "fiskalische Externalitäten": Niedrigsteuerregionen profitieren von einer durch Steuererhöhungen anderer Jurisdiktionen induzierten Kapitalzuwanderung, da die Produktionsmöglichkeiten verbessert werden und die lokale Steuerbasis ansteigt. Wenn die Regierun-

---

<sup>16)</sup> Im internationalen Zusammenhang spielt sich ein Steuerwettbewerb zwischen den Nationalstaaten ab. Die theoretischen Analyseinstrumente sind im Wesentlichen identisch. Eine gute Übersicht zum internationalen Steuerwettbewerb ist etwa zu finden bei *Leibrecht – Hochgatterer* (2012) oder *Keuschnigg – Loretz – Winner* (2014).

gen die von ihrer Steuerpolitik generierten Effekte auf andere Einheiten nicht berücksichtigen, wählen sie im symmetrischen Gleichgewicht zwar positive Steuersätze, die die marginalen Kosten einer Steuersenkung (geringere Steuereinnahmen) und die marginalen Nutzen (Kapitalzufluss, Unternehmensansiedlungen) ausgleichen. Im Ergebnis stellen sich jedoch alle Einheiten schlechter, da Steuersätze und Aufkommen zwar überall fallen, die interregionale Kapitalallokation jedoch unverändert bleibt.

Die These von der (vollständigen) Erosion der Kapital- oder Unternehmensbesteuerung im Steuerwettbewerb ist indes umstritten. Das Standardmodell ist dabei um zahlreiche alternative Modellannahmen erweitert worden. Zentrale Faktoren, die einen Wettlauf der Kapitalsteuern nach unten bremsen können, sollen nachfolgend skizziert werden.

- Die Argumentation basiert auf der wenig realistischen Annahme sehr geringer (fehlender) Mobilitätskosten. Standortpezifische Renten, Zugang zu regionalen Absatzmärkten, das verfügbare lokale Arbeitskräftepotential oder versunkene Kosten von Realinvestitionen verringern jedoch die Mobilität der Unternehmen über gebietskörperschaftliche Grenzen hinweg und ermöglichen prinzipiell eine steuerliche Belastung der Unternehmensgewinne auf subnationaler Ebene. Untersuchungen für die USA zeigen beispielsweise, dass die Körperschaftsteuerbelastung in Bundesstaaten mit traditionell kapitalintensiven, und somit ex post weniger mobilen, Industrien deutlich höher ist als in Bundesstaaten, in denen mobilere Dienstleistungsbranchen dominieren (*Wilson – Wildasin, 2004*).
- Die Äquivalenz von Steuern und öffentlichen Leistungen begrenzt ebenfalls eine mögliche Unternehmenssteuererosion in der Konkurrenz der Gebietskörperschaften. Die Idee ist, dass das örtliche Infrastrukturangebot, wie z. B. die regionale Verkehrsinfrastruktur, die Produktivität privater Investitionen steigert. So könnten regionale Einheiten höhere Kapitalsteuern erheben, wenn dem produktivitätssteigernde öffentliche Leistungen gegenüber stehen (z. B. *Richter – Seitz – Wiegand, 1996; Keen – Marchand, 1997*). Regionale Unternehmenssteuern stellen quasi ein Entgelt für die Nutzung produktiver öffentlicher Güter dar (*Oates – Schwab, 1991; Bird, 2006*). Damit wäre der isolierte Fokus auf Steuern im Standortwettbewerb verfehlt; vielmehr sollte die Konkurrenzfähigkeit des gesamten Steuern-Ausgabenbündels eines Bundeslandes/einer Gemeinde im Fiskalwettbewerb analysiert werden. Allerdings könnten Unternehmenssteuern und Steuern auf Kapitalerträge besonders anfällig für einen Unterbietungswettlauf sein, wenn Preis (die Steuerzahlung) und Leistung (öffentliches Leistungsangebot) der Besteuerung durch die Möglichkeit der Gewinnverschiebung räumlich entkoppelt werden (siehe unten).
- Eine Harmonisierung der Steuern, um den Wettbewerb der Gebietskörperschaften und mobile Firmen zu unterbinden, kann im Übrigen auch unerwünschte Folgen haben. Im internationalen wie im innerstaatlichen Kontext hat die Einführung eines einheitlichen Steuerersatzes (Steuerharmonisierung) eine Versteinigung des Kern-Peripherie-Musters zur Folge (*Baldwin – Krugman, 2004*). Peripherieländer und -regionen verlieren einen ihrer komparativen Vorteile, wohingegen Kernländer gezwungen wären, ihre Steuersätze auf ein Ni-

veau zu senken, das eine ineffizient geringe Bereitstellung an öffentlichen Gütern bedeutet<sup>17)</sup>. In diesem Zusammenhang betonen *Pitlik* (1999) und *Eichenberger* (2002), dass gerade Steuervereinheitlichung einen ruinösen Wettbewerb induzieren kann. Können die lokalen oder regionalen Regierungen mobile Steuerzahler und Unternehmen nicht mit niedrigeren Steuersätzen anlocken, so setzen sie häufig Subventionen und andere verzerrende Instrumente der selektiven Wirtschaftsförderung (selektive Infrastrukturleistungen für bestimmte Firmen oder ähnliches) ein. Steuerschlupflöcher, Sonderförderungen und andere selektive Privilegien begünstigen jedoch in der Regel politisch gut organisierte Gruppen. Der Steuerwettbewerb hat diesen Überlegungen zufolge eine disziplinierende Wirkung auf die Politik.

### 2.2.3 Steuerwettbewerb und Einkommensbesteuerung

Analoge Überlegungen werden für die Einkommensbesteuerung angestellt. Zentrales Element ist dabei die Mobilität vor allem wohlhabender Steuerzahler über regionale Grenzen hinweg. Auch hier wird befürchtet, dass der Steuerwettbewerb zu einer Erosion der Besteuerung und einer Aushöhlung des Angebots lokaler und regionaler öffentlicher Leistungen führt. Im Bemühen, Steuerzahler anzulocken, würden im Wettbewerb stehende regionale Gemeinwesen die Steuersätze vor allem für Hocheinkommensbezieher senken, um die Attraktivität als Wohnort für diese Gruppe zu verbessern (*Brown – Oates*, 1987; *Epple – Romer*, 1991). Solche Anreize setzen etwa Grenzen für eine regionale oder lokale Umverteilungspolitik zugunsten von ärmeren (und in der Regel weniger mobilen) Haushalten und führen unter Umständen zu verstärkter sozialer Segregation (*Schmidheiny*, 2005). Dabei ist auch relevant, dass sich reichere und ärmere Haushalte hinsichtlich der Nachfrage nach bestimmten öffentlichen Leistungen unterscheiden. Reiche Gemeinwesen könnten wiederum niedrigere Steuersätze als weniger reiche setzen: Einerseits ist der Bedarf wohlhabender Haushalte an öffentlichen Leistungen geringer, da sie sie auch privat beziehen können (z. B. Pflege, Freizeiteinrichtungen, etc.) oder nicht benötigen (z. B. Sozialleistungen und -einrichtungen). Andererseits ist in den reichen Gemeinwesen die Steuerbasis (Einkommen, Vermögen, etc.) je Steuerzahler höher, sodass bereits ein geringer Satz vergleichsweise hohe Steuereinnahmen erbrächte. Je stärker sich der Steuerwettbewerb primär auf die Reichen konzentriert, desto größer ist die Gefahr, dass die regionalen Gemeinwesen öffentliche Leistungen, welche die Reichen nicht benötigen, wie z. B. Sozialleistungen, nicht mehr oder nur noch wenig anbieten.

Allerdings gelten ähnliche Einschränkungen wie bei den Unternehmenssteuern:

- Private Haushalte sind nicht unendlich mobil. Dabei spielen die physischen Kosten der Migration eine eher unbedeutende Rolle. Psychische, soziale und kulturelle Bindungen der Menschen sind als nicht-pekuniäre Mobilitätshemmnisse weitaus wichtiger. Die Migra-

---

<sup>17)</sup> Allerdings könnte man dies vermeiden, indem man nicht einen einheitlichen Steuersatz festsetzt, sondern zwischen Kern- und Peripherieländern differenzierte Mindeststeuersätze festlegt. Vgl. zu dem Vorschlag *Schratzenstaller* (2008).

tionskosten für Haushalte nehmen deshalb vermutlich auch mit steigender räumlicher Distanz zum ursprünglichen Wohnort deutlich zu.

- Für Wohnortwahlentscheidungen sind Faktoren wie die Verfügbarkeit von Arbeitsplätzen oder die Situation am Wohnungsmarkt wahrscheinlich bedeutender als steuerliche Unterschiede zwischen den Gemeinwesen. Auch die haushaltsnahe Infrastruktur dürfte ein wichtiger Faktor für individuelle Entscheidungen sein. Es geht mithin wieder um das lokale/regionale Güterbündel und nicht nur um die Differenz der Steuerbelastung zwischen den gebietskörperschaftlichen Einheiten als fiskalische Treiber von Migrationsentscheidungen. Steuern sind dabei lediglich einer von vielen potentiellen Faktoren, die die Wohnortattraktivität einer Region beeinflussen. Studien für die Schweiz zeigen, dass hochqualifizierte, vermögende und junge Personen zwar auf steuerliche Anreize durchaus reagieren, der Einfluss der Steuerbelastung auf die Migrationsentscheidung jedoch nicht sehr ausgeprägt ist (*Schmidheiny, 2006*). Migrationsstudien finden meist einen allenfalls schwachen Einfluss der Steuerbelastungsunterschiede auf die Wohnsitzentscheidung. Die Studienergebnisse legen jedoch nahe, dass qualitativ hochwertige öffentliche Leistungen die Wohnortwahl positiv beeinflussen (*Morger, 2012*).

#### 2.2.4 *Institutionelle Kongruenz, grenzüberschreitende Aktivitäten und Steuererlegung*

Die Kerngedanken institutioneller Kongruenz beruhen auf der vereinfachenden, und auch oft zutreffenden, Annahme einer räumlichen Einheit von Wohnort, dem damit verbundenen demokratischen Wahlrecht und dem Ort der wirtschaftlichen Aktivität: Die Bewohner einer Einheit leben und arbeiten in dieser Jurisdiktion (z. B. Bundesland), sind Eigentümer der dort ansässigen Unternehmen, konsumieren die von der Gebietskörperschaft bereitgestellten öffentlichen Leistungen und geben auch dort ihre demokratischen Voten ab. Unter diesen Bedingungen lässt sich im Idealfall die erwünschte Kongruenz weitestmöglich erreichen, denn der Ort der Einkommensentstehung und der Einkommensverwendung ist identisch und stimmt auch mit dem Ort der politischen Entscheidungsbeteiligung überein<sup>18)</sup>. Im Falle grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten (interregional wie auch international) ergeben sich aber Schwierigkeiten bei der Herstellung von institutioneller Kongruenz.

---

<sup>18)</sup> Das Wohnsitzprinzip (*residence principle*) findet in der Praxis überwiegend für die Lohnsteuer und veranlagte Einkommensteuer Anwendung. Es besagt, dass die Besteuerung dort zu erfolgen hat und der Steuerertrag jener Einheit zusteht, in welcher der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz hat. Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen (bzw. die abgeleiteten Steuererträge) werden vollständig der Wohnsitzgemeinde bzw. dem Wohnsitzland zugerechnet. Nach dem Quellenprinzip (*source principle*) ist eine Person dort steuerpflichtig, wo das Einkommen entstanden ist (woher das Einkommen stammt). Sofern Wohnsitz- und Quellenland übereinstimmen, stellt fiskalische Äquivalenz kein prinzipielles Problem dar.

#### 2.2.4.1 Unternehmenssteuern

So sind zwar unternehmerische Betriebsstätten in aller Regel nur begrenzt interregional mobil, und lokale Standortfaktoren dämpfen ebenfalls eine potentielle steuerlich bedingte Abwanderung der Realinvestitionen. Bei Unternehmen mit mehreren Standorten in verschiedenen Jurisdiktionen gibt es allerdings Zurechnungsprobleme bezüglich der zu versteuernden Unternehmensgewinne. Unternehmensgewinne sind üblicherweise beträchtlich mobiler als die ihnen zugrunde liegenden Investitionen. Durch buchtechnische Gewinnverlagerungen können Unternehmen Standortfaktoren in einem Land/einer Region nutzen und gleichzeitig ihre Steuerlast verringern. Das Auseinanderfallen von der Inanspruchnahme öffentlicher (Infrastruktur-) Leistungen und der Steuerleistung steht im Widerspruch zu den Vorstellungen institutioneller Kongruenz und könnte wiederum ein *race to the bottom* induzieren. Der Fiskalwettbewerb kann nur funktionieren, wenn Mechanismen gefunden werden können, die die Separierung von Steuerzahlung und Nutzung der regionalen Infrastruktur verhindern.

In diesem Kontext könnten fiskalische Zerlegungsformeln zweckmäßig sein, die die steuerliche Konkurrenz nicht behindern, aber eine Aufteilung der Steuerbasis entsprechend der Nutzung der relevanten Infrastrukturleistungen vornehmen. Regelungen dieser Art sind durchaus üblich und finden in Österreich etwa bei der Kommunalsteuer Anwendung. Bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten oder Wanderunternehmen muss das Unternehmen die Bemessungsgrundlage auf alle beteiligten Gemeinden zerlegen, wobei allerdings dann in allen Gemeinden der bundeseinheitlich festgesetzte Steuersatz zur Anwendung kommt.

Eine entsprechende Steuerzerlegungsregelung findet sich bei der Gewerbesteuer in Deutschland. Hat ein Unternehmen mehr als eine Betriebsstätte in verschiedenen Gemeinden, so ist der Gewerbesteuermessbetrag des Unternehmens zu zerlegen, sodass jeder Gemeinde ein Teil der Bemessungsgrundlage zusteht, auf die dann der gemeindespezifische Hebesatz angewendet wird. Maßstab für die Zerlegung ist regelmäßig das Verhältnis der Lohnsummen der Betriebsstätten. *Büttner* (2003) findet Evidenz für einen intensiven lokalen Steuerwettbewerb, der jedoch möglicherweise auf reine Gewinnverlagerungen der Unternehmen zurückzuführen sei. *Riedel* (2010) zeigt, dass die auf Lohnsummen basierende Zerlegungsformel der Gewerbesteuer bei den Unternehmen einen Anreiz zu ineffizienten Beschäftigungsverlagerungen erzeugt. Auch im Rahmen der Diskussion über Möglichkeiten, die Gewinnverschiebung innerhalb der EU einzudämmen, wird auf EU-Ebene seit längerem ein Modell einer "unitary taxation" einschließlich Formelzerlegung der (harmonisierten) steuerlichen Bemessungsgrundlage auf jene Länder, auf die sich die realwirtschaftlichen Aktivitäten grenzüberschreitend aktiver Unternehmen verteilen, diskutiert. Entsprechende Vorschläge der EU-Kommission (vgl. etwa *European Commission*, 2001) enthalten eine Zerlegungsformel, die auf der Lohnsumme, dem Betriebsvermögen und dem Umsatz basiert. Nach Vorstellungen der OECD sollte bei der Fixierung von Zerlegungsformeln für subzentrale Unternehmenssteuern ein stärkeres Gewicht auf Umsätze oder Absatzmengen als auf Beschäftigtenzahlen oder Lohnsumme als Zerlegungsin-

diktoren gelegt werden (*Blöchliger – Campos, 2011*)<sup>19)</sup>. Allerdings, so räumt auch die OECD ein, werden damit die Verwaltungslasten in den Unternehmen steigen. *Pethig – Wagener (2007)* zeigen, dass die Intensität der interjurisdiktionellen Konkurrenz um mobiles Kapital von der Zerlegungsformel bestimmt wird. Die Autoren plädieren für eine "unelastische" Aufteilungsformel und zeigen, dass die Formel von produktionstechnischen Faktoren bestimmt wird. Geeignete Allokationsparameter, die die räumliche Verteilung der realwirtschaftlichen Aktivitäten von interregional/international tätigen Unternehmen angemessen widerspiegeln, unterscheiden sich mithin nach Branchen.

#### **2.2.4.2 Lohn- und Einkommensteuer**

Ähnliche Trittbrettfahrer-Probleme gibt es bei der persönlichen Lohn- und Einkommensteuer, wenn Wohn- und Arbeitsort auseinander fallen. Am häufigsten ist diese Konstellation in Agglomerationen und der Kernstadt-Umland-Beziehung anzutreffen, so etwa auch im Verhältnis von Wien zu Niederösterreich. Relevanz hat dieses Phänomen aber auch auf regionaler Ebene, speziell in grenznahen Städten und Gemeinden. Das Abgrenzungsproblem bei Einpendlern ist naturgemäß im kleinräumigen Zusammenhang – also bei niedrigen Kosten der Mobilität über gebietskörperschaftliche Grenzen hinweg – stärker ausgeprägt.

Einpendler nutzen dabei öffentliche haushaltsnahe Infrastruktur in der Region (Gemeinde), in der sich ihr Arbeitsplatz befindet, ohne zur Finanzierung beigezogen zu werden. Idealerweise würden solche externen Effekte durch die Erhebung von (kostendeckenden) Nutzungsgebühren abgegolten und internalisiert, wenn das Ausschlussprinzip anwendbar ist (z. B. bei Theater, Freizeitanlagen etc.). Allerdings wird auch die Einkommenserzielung selbst durch die bereitgestellte unternehmensnahe Infrastruktur ermöglicht. Einpendler profitieren von diesem Teil der Infrastruktur indirekt über die verbesserten Produktionsmöglichkeiten der ansässigen Unternehmen. Es stellt sich die Frage, wo eine am Äquivalenzprinzip orientierte Besteuerung ansetzen soll: dort, wo der Einkommensbezieher wohnt und politische Mitbestimmungsrechte hat, oder dort, wo das Einkommen entsteht. Es geht mithin um eine "adäquate" Aufteilung der Erträge bzw. der steuerlichen Bemessungsgrundlage auf die jeweiligen Gebietskörperschaften.

Gilt das Wohnsitzprinzip, so verbleibt das Steueraufkommen nicht "an der Quelle", an der es (unter Nutzung unternehmensnaher Infrastruktur) entsteht, sondern es folgt den Einwohnern vom Entstehungs- zum Wohnort. So ermöglicht erst eine qualitativ hochwertige wirtschaftsnahe Infrastruktur den Unternehmen, konkurrenzfähig zu produzieren und entsprechende Arbeitsplätze zu schaffen; die daraus entstandenen Lohnsteuererträge fließen bei Geltung des Wohnsitzlandprinzips jedoch nur den Wohngemeinden zu, auch wenn diese sich möglicherweise in einem anderen Bundesland befinden. Dies vermindert indirekt die Anreize für die Schaffung von Arbeitsplätzen, und/oder es werden Anreize für Steuersatzsenkungen geschaf-

---

<sup>19)</sup> *Weiner (2005)* diskutiert Zerlegungsformeln in den USA und Kanada.

fen, die tendenziell zulasten der unternehmensnahen Infrastruktur gehen (z. B. *Lichtblau*, 1999; *Eichenberger*, 2002; *Broer*, 2003; *Fuest – Thöne*, 2012; *Feld – Kube – Schnellenbach*, 2013). Würden hingegen die Gemeinwesen, in denen die Betriebsstätten liegen, ebenfalls mit Steuereinnahmen "bedacht", verringern sich diese negativen Anreize<sup>20</sup>). Mit Blick auf die Zerlegung der Lohnsteuer wird daher bisweilen in der Literatur eine Kombination aus Wohnsitz- und Arbeitsstättenprinzip vorgeschlagen (z. B. *Broer*, 2003; *Feld – Kube – Schnellenbach*, 2013), um den verschiedenen Gesichtspunkten der Kollektivgutenutzung sowohl am Wohn- (hausnaher Infrastruktur) als auch am Arbeitsplatzort (unternehmensnahe Infrastruktur) besser gerecht zu werden. Bei einer anteiligen Verteilung der Lohn- und Einkommensteuer (bzw. der steuerlichen Bemessungsgrundlagen) würde sich die Bemessungsgrundlage am Arbeitsort um den Anteil der Einpendler erhöhen, am Wohnort würde sich die Steuerbasis entsprechend verringern. Damit würden positive Anreize für regionale/lokale Einheiten (Länder bzw. Gemeinden) geschaffen, nicht nur die Zahl der einkommenstarken Einwohner, sondern auch die regionale oder lokale Wirtschaftskraft zu stärken, um Mehreinnahmen zu lukrieren<sup>21</sup>).

Im Ergebnis wird die Frage nach einer "idealen" Zerlegung der Lohn- und Einkommensteuerbasis ausschließlich nach Wohnsitzprinzip, exklusiv nach Arbeitsstättenprinzip, oder einer Kombination aus beiden, auch davon bestimmt, inwieweit die erzielten (Arbeits-) Einkommen mit den öffentlichen Leistungen korrespondieren<sup>22</sup>). Aus dieser Perspektive scheint aber das reine Wohnsitzprinzip für Lohn- und Einkommensteuern tendenziell besser geeignet zu sein als das Betriebsstättenprinzip (*Martinez-Vazquez – McLure – Vaillancourt*, 2006: 25).

Allerdings stellt sich hier durchaus die Frage, ob bei der gemischten Anwendung von Wohnsitz- und Betriebsstättenprinzip das Grundprinzip der institutionellen Kongruenz nicht dennoch verletzt wird, da der Aspekt der demokratischen Mitbestimmung ausgeblendet wird. Geht man davon aus, dass die Einpendler nur in ihrer Wohnortgemeinde demokratisch abstimmungsberechtigt sind, würde das bedeuten, dass sie zur Finanzierung von öffentlichen Infrastrukturleistungen herangezogen werden, die sie zwar (indirekt) konsumieren, über deren Leistungsumfang und -qualität sie jedoch nicht (direkt) demokratisch mitbestimmen dürfen. Vor allem kann ohne Zweckbindung der Steuereinnahmen nicht sichergestellt werden, dass die Einpendler-Gebietskörperschaft die Mittel auch zur Verbesserung der dortigen unternehmensnahen Infrastruktur verwendet. Es ist mithin nicht sichergestellt, dass die Aufteilung der

---

<sup>20</sup>) Vorstellbar sind auch Lösungen, in denen nur die gewerblichen Einkünfte nach Betriebsstätten verteilt werden.

<sup>21</sup>) *Lenk* (2015) fordert für Deutschland eine grundlegende Änderung der Zerlegungsmaßstäbe nach der regionalen Wirtschaftskraft, die mithilfe der Bruttowertschöpfung aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung gemessen werden soll.

<sup>22</sup>) *Martinez-Vazquez – McLure – Vaillancourt* (2006: 25): "If the benefits of public spending are more closely related to production or the earning of income than to consumption or the spending of income, origin-based taxes on value added and payroll taxes levied where employment occurs would be superior to destination-based value added taxes (VATs), retail sales taxes, and residence-based income taxes as measures of benefits received."

Bemessungsgrundlage nach einem kombinierten Wohnsitz-Betriebsstätten-Prinzip tatsächlich auch eine anreizgerechte Lösung darstellt<sup>23</sup>).

Damit stellt sich naturgemäß die Frage, ob die Internalisierung nicht bereits durch die Besteuerung der Unternehmen erfolgen kann oder erfolgen sollte. Durch eine autonome regionale oder lokale Unternehmensbesteuerung werden jedenfalls jene Anreize für regionale Gebietskörperschaften zur Bereitstellung von wirtschaftsnaher Infrastruktur gesetzt, die durch die Kombination Wohnsitz- und Arbeitsstättenprinzip erreicht werden sollten. Prinzipiell bedarf es also solchen Zerlegungsformeln zur Verstärkung von Anreizen zur Investition in die wirtschaftsnaher Infrastruktur nicht, wenn die regionalen Einheiten auch über eine eigenständige Unternehmenssteuer verfügen<sup>24</sup>).

### *Steuer- und Stimmrechtssplitting?*

Der Schweizer Ökonom Reiner Eichenberger schlägt zur Lösung der diskutierten Probleme vor, nicht nur die Steuern, sondern auch das Stimmrecht der natürlichen Personen zwischen Wohn- und Arbeitsort zu zerlegen. Einpendler sollten diesen Überlegungen zufolge eine Art "Teilstimmrecht" bekommen. Im einfachsten Fall könnten die Steuerpflicht und das Stimmrecht einfach hälftig auf die Wohn- und die Arbeitsgemeinde aufgeteilt werden, um korrekte Anreize zu setzen. Nur bei einer gleichzeitigen Steuer- und Stimmrechtszerlegung haben Wohngemeinden keine Fehlanreize, mit niedrigen Steuersätzen Wegpendler anzuziehen. Die Besteuerung der Einpendler erweitert umgekehrt die Anreize der und damit das öffentliche Angebot in den heute stark geforderten Arbeitsorten und gibt diesen Anreize, eine arbeitsplatzfreundliche Politik zu verfolgen. Gleichzeitig bestehen keine Anreize, die Pendler stark zu besteuern, weil sonst die Unternehmen und damit auch die Arbeitsplätze an Orte mit besseren Preis-Leistungs-Paketen abwandern.

Q: Eichenberger (2002).

### *2.2.5 Empirische Ergebnisse zum innerstaatlichen horizontalen Steuerwettbewerb*

Die skizzierten Überlegungen illustrieren, dass die Effekte des subnationalen Fiskalwettbewerbs in erheblichem Umfang von den jeweiligen institutionellen Rahmenbedingungen abhängig sind. Die theoretischen Modelle liefern dementsprechend auch keine eindeutigen Vorhersagen hinsichtlich der Richtung und des Grades der steuer- und finanzpolitischen Reaktionen

---

<sup>23</sup>) Ähnliche Probleme sieht Achatz (2012, 28) im Fall von Körperschaften, da eine eindeutige territoriale Anknüpfung offensichtlich fehlt. "Die Verknüpfung zwischen Aufgabenverantwortung und Ausgabenverantwortung scheint für Körperschaften mehrfach durchbrochen: Außerhalb der betreffenden Region ansässige Gesellschafter sind in der Region selbst nicht wahlberechtigt; der ansässige Wähler tendiert dagegen dazu, die Steuerbelastung auf ansässige Kapitalgesellschaften zu verlagern."

<sup>24</sup>) Vor diesem Hintergrund ist es steuersystematisch nicht unproblematisch, wenn Unternehmensgewinne von Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit Einkommensteuer belastet werden, juristische Personen aber einer (anders gestalteten) Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Diese grundlegende steuersystematische Frage geht freilich über die Themenstellung dieser Arbeit hinaus und soll hier nicht weiter diskutiert werden.

(Brueckner, 2003). Hinzu kommen konditionierende politische Faktoren, etwa die ideologische Orientierung der Regierung, oder die Zahl der Veto-Akteure bei finanzpolitischen Entscheidungen, die die Geschwindigkeit einer steuer- und finanzpolitischen Anpassungsreaktion (mit-) bestimmen. Aufgrund der Vielzahl potentieller Einflussfaktoren des Steuer- und Ausgabenwettbewerbs können nachfolgend nur die wichtigsten Resultate der umfangreichen Literatur in knappen Thesen zusammengefasst werden. Unternehmens- und persönliche Einkommensteuern werden dabei gemeinsam betrachtet<sup>25</sup>).

Die verfügbare empirische Evidenz zeigt relativ klar, dass die Politik ihre steuerpolitischen Parameter strategisch in der Konkurrenz um eine interregional mobile Besteuerungsbasis, aber auch als Instrumente in einem Vergleichswettbewerb einsetzt (Büttner, 2001; Brueckner, 2003; Feld – Reulier, 2009; Baskaran, 2014). Es resultiert stets eine positive Reaktionsinterdependenz: Steuersenkungen in einem der konkurrierenden Gemeinwesen ziehen Steuersenkungen in den anderen Einheiten nach sich, und umgekehrt. Die empirische Evidenz spricht ferner dafür, dass es eine entsprechende strategische Interaktion auch bei den Ausgaben lokaler und regionaler Einheiten gibt (Costa-Font – De-Albuquerque – Doucouliagos, 2015).

Die Intensität des Steuerwettbewerbs wird von der Mobilität der Steuerbasis bestimmt. Dabei scheint die Mobilität von Unternehmen generell höher als jene der privaten Haushalte zu sein, sodass ein Steuerwettbewerb vor allem im Rahmen der Unternehmenssteuern relevant ist und weniger bei haushaltsbezogenen Lohn- und Einkommensteuern. Grundsätzlich spielt sich der Wettbewerb - aufgrund der mit räumlicher Entfernung zunehmenden Mobilitätskosten, speziell bei privaten Haushalten - eher zwischen benachbarten, angrenzenden Einheiten als zwischen räumlich weiter getrennt liegenden Gemeinwesen ab. Grundsteuern sind von einer Konkurrenz subnationaler Einheiten infolge der fehlenden Mobilität der Bemessungsgrundlage zwar tendenziell am wenigsten betroffen. Allerdings ist für den Steuerwettbewerb vor allem die Mobilität der (potentiellen) Nutzer/Grundeigentümer relevant.

Ein ruinöser Steuersenkungswettlauf ist nach vorliegenden empirischen Erkenntnissen nicht zu befürchten. Es gibt keine Indizien dafür, dass in Staaten mit ausgeprägter subzentraler Steuerautonomie die regionalen oder lokalen Gemeinwesen automatisch in einen Wettlauf der Steuersätze nach unten eintreten. Im Gegenteil: Von Ausnahmen bei der Besteuerung von Kapital und von hohem Einkommen abgesehen, finden OECD-Studien sogar tendenziell steigende Steuersätze auf subzentraler Ebene, etwa bei der regionalen *taxe professionnelle* in Frankreich (Blöchliger – Campos, 2011). Die Ursachen dafür sind empirisch nicht geklärt; theoretisch könnte dies jedoch auf Finanzausgleichsmechanismen (siehe dazu Abschnitt 2.3) oder auf einen intensiven vertikalen Steuerwettbewerb zurückzuführen sein (siehe dazu Abschnitt 2.4). Allerdings haben subnationale Gemeinwesen, die über eine höhere potentielle Finanzkraft verfügen – etwa aufgrund natürlicher Standortvorteile oder einer größeren Zahl wohlha-

---

<sup>25</sup>) Die nachfolgenden Ausführungen basieren vor allem auf Blöchliger – Pinerio Campos (2011) und Blöchliger (2014) und wurden durch eine Reihe weiterer wichtiger jüngerer Studien ergänzt.

bender Bürger –, eine Tendenz zu niedrigeren Steuersätzen im Wettbewerb. Dahinter können sich zwei Ursachen verbergen: Weniger wohlhabende Einheiten sehen sich entweder aufgrund der schmaleren Steuerbasis veranlasst, höhere Sätze zu erheben, oder sie sind in der Leistungserbringung weniger effizient und müssen deshalb höhere Steuersätze anwenden. Beides ist vor dem Hintergrund des Strebens nach höherer Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse nicht unproblematisch.

Qualitativ hochwertige öffentliche Infrastrukturleistungen auf subzentraler Ebene stellen einen Standortfaktor im interregionalen Wettbewerb dar und mindern den Abwanderungsdruck bei Steuererhöhungen. Hier kommt die Idee der fiskalischen Äquivalenz zum Tragen. So finden empirische Studien, dass es in der Konkurrenz um mobile Unternehmen zu höheren Investitionen in die regionale Infrastruktur kommen kann, von der zwar im Wesentlichen mobile Unternehmen profitieren, aber die durchaus auch privaten Haushalten zugutekommen kann. So zeigen Untersuchungen von *Kappeler – Vällilä* (2008), *Benassy-Quéré – Gobolraya – Trannoy* (2007), und *Kappeler et al.* (2012), dass Ausgaben- und Einnahmendezentralisierung mit einem Anstieg der regionalen Ausgaben für produktive Infrastruktur einher geht; *Frederiksen* (2013) findet einen Anstieg der Bildungsausgaben bei stärkerer Dezentralisierung<sup>26)</sup>.

Ein oft vorgebrachtes Argument gegen Steuerautonomie und fiskalischen Wettbewerb ist, dass (fiskalisch) stärkere Regionen einen inhärenten Startvorteil gegenüber schwächeren Einheiten, gemessen an der Finanzkraft, haben. Dieser würde es finanzkräftigen Regionen ermöglichen, durch fortgesetzte Steuersenkungen ihre Vorteile gegenüber schwachen Regionen weiter auszubauen. Im Ergebnis würde dadurch aber das ökonomische Gefälle zwischen reichen und armen Gebietskörperschaften noch weiter zunehmen. Tatsächlich zeigen empirische Studien, dass etwa urbane Regionen und agglomerierte Gemeinwesen tendenziell höhere Steuern erheben können, ohne gleich mit einer Abwanderung mobiler Faktoren rechnen zu müssen (*Brülhart – Jametti – Schmidheiny*, 2012; *Luthi – Schmidheiny*, 2014). Unternehmen gleicher Branchen clustern in bestimmten Regionen, und daraus entstehende Agglomerationsvorteile verringern die Abwanderungsbereitschaft. Agglomerationsvorteile in den starken wirtschaftlichen Regionen ermöglichen es den dortigen Regierungen, höhere Steuern als die peripheren Regionen zu erheben. Die peripheren Regionen werden Kapital eher durch eine Niedrigsteuerepolitik anlocken. Sie sind vorwiegend für Unternehmen attraktiv, die von einer gut ausgebauten lokalen öffentlichen Infrastruktur weniger abhängig sind. Damit ermöglicht vermutlich erst die autonome Entscheidungshoheit über die regionale/lokale Steuerbelastung peripheren Regionen einen Aufholprozess<sup>27)</sup>.

Im Gleichgewicht kann es zu einer stabilen Koexistenz von Gemeinwesen mit höheren Abgaben und erstklassiger Infrastrukturausstattung und Gemeinwesen mit geringeren Abgaben,

---

<sup>26)</sup> Theoretisch könnte es sich dabei sogar um "Überinvestitionen" handeln (*Keen – Marchand*, 1997); der empirische Nachweis der "Überinvestitionen" in Infrastruktur ist jedoch nur schwer zu führen.

<sup>27)</sup> Vgl. oben, Abschnitt 2.2.2.

aber weniger gutem öffentlichen Leistungsniveau kommen (*Benassy-Quéré – Gobolraya – Trannoy, 2007*). Indizien für eine ruinöse Konkurrenz, in der die reichen/agglomerierten Regionen die ärmeren Peripherieregionen "an die Wand drängen", gibt es hingegen nicht. Allerdings bietet eine solche Konstellation gerade die Voraussetzung für Gewinnverschiebungsaktivitäten interregional aktiver Unternehmen, die die gut ausgebauten öffentlichen Leistungen an "Hochsteuerstandorten" nutzen, sich durch die Verschiebung der Gewinne in "Niedrigsteuerstandorte" aber einer angemessenen Finanzierungsbeteiligung entziehen.

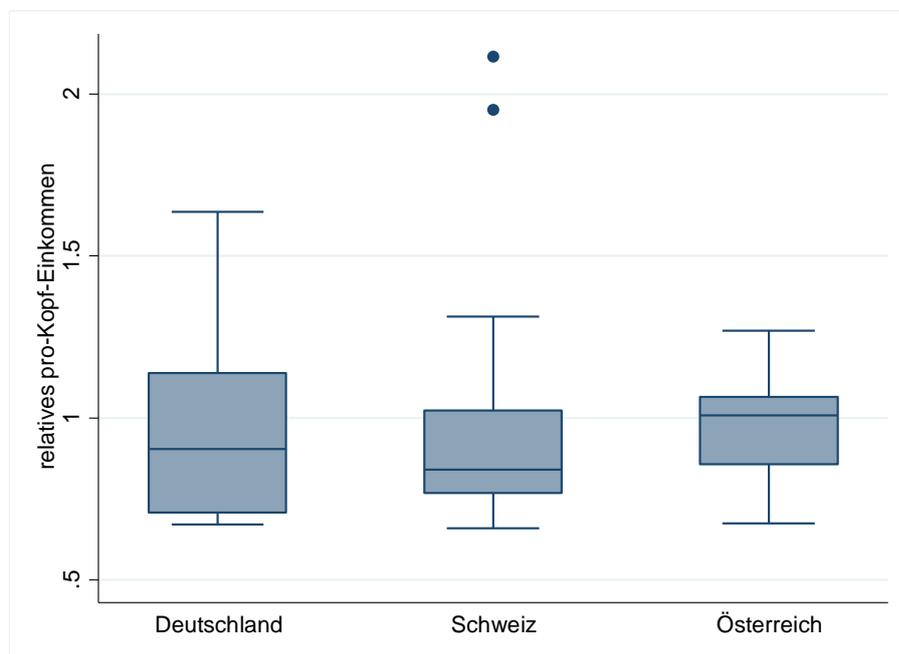
## **2.3 Steuerwettbewerb und horizontaler Finanzausgleich**

### *2.3.1 Nachteilsausgleich und Nivellierung vs. funktionierender Steuerwettbewerb*

In der Gesamtschau der Argumente spricht zwar vieles dafür, dass fiskalischer Wettbewerb subnationaler Einheiten effizienzverbessernde Wirkung entfalten kann. Freilich gibt es auch zahlreiche einschränkende Bedingungen für dessen Funktionsfähigkeit. Ob und inwieweit eine substantielle Abgabenaufonomie in einen intensiven Fiskalwettbewerb mündet, und ob sich dieser Wettbewerb positiv oder negativ auf die gesamtwirtschaftliche Effizienz oder auf die Verteilungsergebnisse auswirkt, ist von den Anreizen abhängig, die vom institutionellen Rahmen für die Abgabekonzurrenz gesetzt werden. Grundvoraussetzung für die postulierte effizienzverbessernde Wirkung ist, dass im Fiskalwettbewerb Ausgaben-, Finanzierungs- und Entscheidungsverantwortlichkeiten im Sinne der institutionellen Kongruenz spürbar verknüpft sind.

Allerdings bestehen zwischen den Regionen (oder auch Gemeinden) bisweilen beträchtliche (originäre) Unterschiede, die sich in deren Fähigkeit der Einheiten niederschlagen, öffentliche Leistungen (effizient) bereitzustellen. Abbildung 2.2 illustriert interregionale Unterschiede der BIP pro Kopf zwischen den Bundesländern Österreichs und Deutschlands bzw. zwischen den Schweizer Kantonen im Jahr 2012 mittels einfacher Boxplot-Grafiken. Das landesweite BIP pro Kopf wurde auf 1 normiert.

Abbildung 2.2: Interregionale BIP pro Kopf-Unterschiede zwischen Bundesländern bzw. Kantonen in Österreich, Deutschland und der Schweiz, 2012



Q: WIFO-Berechnungen auf Basis von OECD-Daten. Erläuterung: Die Box entspricht dem Bereich, in dem die mittleren 50 % der Daten liegen, die also durch das erste und das vierte Quartil begrenzt sind. Die Mittellinie in der Box bezeichnet den Median. Durch die Antennen ("whiskers") werden die außerhalb der Box liegenden Werte dargestellt. Die Länge der Antennen beträgt das 1,5-Fache des Interquartilsabstands. Beobachtungen außerhalb dieser Spannweite sind "Ausreißer".

Zwischen den jeweiligen Gliedstaaten zeigen sich beträchtliche BIP pro Kopf-Unterschiede, die jedoch in Deutschland und der Schweiz vergleichsweise stärker ausgeprägt zu sein scheinen als in Österreich. In der Schweiz gibt es mit den beiden Kantonen Zug und Basel-Stadt zwei starke Ausreißer nach oben, ansonsten ist die Spannweite der Pro-Kopf-BIPs nur unwesentlich größer als in Österreich; in Deutschland ist die Spannweite größer, allerdings existieren keine Ausreißer<sup>28)</sup>.

Die Korrektur der Folgen exogener Einflüsse (wie historische Entwicklungen, geografische Lage, topografische Bedingungen, natürliche Ressourcen, u.v.m.) auf das Potential eines Bundeslandes, ein Mindestniveau öffentlicher Leistungen bereitzustellen, kann mit Hilfe eines horizontalen Finanzausgleichs oder eines vertikalen Ausgleichs mit horizontaler Differenzierung durch die Zentralebene erfolgen. Sie ist schon aus Fairnessgründen angezeigt, um für Bürger (und Unternehmen) eine annähernd gleiche Grundversorgung mit öffentlichen Leistungen zu gewährleisten, vor allem dann, wenn die Pro-Kopf-Ausgabenbedarfe zur Erfüllung der Aufga-

<sup>28)</sup> Dabei ist jedoch anzumerken, dass die Gliedstaaten (Länder, Kantone) der drei betrachteten Länder sehr unterschiedliche Regionsgrößen aufweisen. So weisen die (großen) Bundesländer in Deutschland selbst wieder eine hohe interne Heterogenität auf.

ben über die regionalen Einheiten in etwa gleich groß sind. Die OECD führt dies als hauptsächliche Rechtfertigung fiskalischer Ausgleichsmechanismen an (Blöchliger, 2007).

Ein gewisser Ausgleich kann aber auch dadurch begründet werden, dass ein wettbewerblicher Föderalismus ein *level playing field* (gleiche Wettbewerbschancen) voraussetzt, abhängig von der Steuerkraft der Gebietskörperschaft. Ein Finanzausgleich kann diese Unterschiede durch Umverteilung bis zu einem gewissen Grad eibenen: Eine finanzstarke Gebietskörperschaft erhält tendenziell weniger Finanzausgleich, eine schwache Einheit hingegen relativ mehr. Weitgehende Steuerautonomie bedingt aus dieser Sicht einen wirksamen Finanzausgleich. Da man aber oft nur schwer objektiv feststellen kann, inwieweit eine ausgeprägte Finanzstärke oder -schwäche einer gebietskörperschaftlichen Einheit durch eine verfehlte Wirtschafts- und Finanzpolitik gewissermaßen "hausgemacht" ist, und zu welchen Teilen sie exogen verursacht wird, bietet sich (quasi als Kompromisslösung) eine partielle Kompensation von Ressourcenunterschieden an.

In diesem Kontext spielt die Abwägung zwischen Solidarität und Nachteilsausgleich einerseits und ökonomischer Effizienz andererseits die zentrale Rolle. Dabei geht es zunächst darum, dass Länder und Gemeinden im Wettbewerb einen Anreiz haben müssen, ihre eigenen Steuerbemessungsgrundlagen zu pflegen. Wenn sie durch ihre autonomen steuerlichen Entscheidungen und/oder die Bereitstellung von haushalts- oder unternehmensnaher Infrastruktur mobile Unternehmen oder mobile Bürger-Steuerzahler zur Ansiedlung bewegen können, sollten die daraus generierten Mehreinnahmen in den Budgets der Gemeinwesen verbleiben. Etabliert man aber einen Finanzausgleich, werden Gebietskörperschaften bei einem (relativen) Rückgang wirtschaftlicher Aktivität einen Anstieg der empfangenen Netto-Transfers erfahren. Ausgleichsmechanismen, die Mehreinnahmen zu einem beträchtlichen Anteil wieder entziehen und umverteilen, um einen weitreichenden Ausgleich zwischen finanzkräftigen und finanzschwächeren Einheiten zu schaffen, entfalten gleich in mehrfacher Hinsicht negative Anzeizeffekte (z. B. Homburg, 1994; Baretti – Huber – Lichtblau, 2002; Goodspeed, 2002; Kotsogiannis, 2010):

- Je höher der Abschöpfungsgrad der erzielten Zusatzeinnahmen ist, umso geringer sind die Anreize für im Wettbewerb stehende Gebietskörperschaften, mittels effizienter Politikmaßnahmen Mehreinnahmen zu erzielen. Durch Stärkung der eigenen Attraktivität für mobile Haushalte und Unternehmen ist es dann einem einzelnen Land oder einer einzelnen Gemeinde kaum möglich, auch die eigene Finanzausstattung zu verbessern. Konfiskatorische Abschöpfungsquoten unterbinden den fiskalischen Wettbewerb vollständig, da es keinen Anreiz mehr gibt, mobiles Steuersubstrat zu attrahieren<sup>29)</sup>.

---

<sup>29)</sup> Grenzabschöpfungsquoten geben an, welcher Anteil von Steuerermehreinnahmen unter sonst gleichen Bedingungen nicht im eigenen Land verbleibt, sondern anderen Ländern und dem Bund zu fließen.

- Gleichzeitig verringert ein fiskalisches Ausgleichssystem, bei dem für finanzschwache Länder oder Gemeinden die Einnahmenunterschiede zu den reicheren Einheiten durch höhere Transfers fast vollständig ausgeglichen werden, die Anreize der ärmeren Einheiten, in der Konkurrenz um die Steuerbasis möglichst erfolgreich zu sein. Das gilt vor allem, wenn erzielte Zusatzeinnahmen den teilweisen oder sogar vollständigen Verlust von horizontalen und/oder vertikalen Zuweisungen zur Konsequenz haben (Transferentzugseffekt). Finanztransfers bewegen die politischen Entscheidungsträger eher dazu, an bestehenden wirtschaftlichen Strukturen festzuhalten und strukturkonservierende Förderungen zu leisten, als den Strukturwandel zu befördern.
- Negative Anreizwirkungen sind vor allem auch dann zu erwarten, wenn die Gemeinwesen im Falle fiskalischer Problem mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einem (vollständigen) *bail-out* durch die übergeordnete Ebene rechnen können (Qian – Roland, 1998; Goodspeed, 2002; Oates, 2005). Die Aufweichung der subnationalen Budgetrestriktion (*soft budget constraint*) durch fiskalische Transfers begünstigt *moral hazard*-Verhalten der subzentralen Einheiten.

Im Ergebnis führt eine Nivellierung der Pro-Kopf-Abgabeneinnahmen zwischen finanzstarken und finanzschwachen Einheiten im Finanzausgleichssystem zu einer Dämpfung der kompetitiven Anreize, sowohl bei reicheren als auch bei finanzschwächeren Gebietskörperschaften. Ein Finanzausgleich, der in erheblichem Umfang Steuereinnahmen unter Ländern oder Gemeinden umverteilt, sodass die Finanzausstattung ex post fast nivelliert ist, hat den Effekt, dass Anreize für alle Beteiligten verringert werden, durch die Pflege der Besteuerungsbasis das eigene Steueraufkommen zu steigern. Die Effekte sind umso stärker, je höher die marginalen Abschöpfungsquoten im Finanzausgleichssystem sind. Im Ergebnis werden erfolgreiche und weniger erfolgreiche Politiken regionaler Einheiten von ihren fiskalischen Wirkungen auf subnationale Budgets quasi entkoppelt.

Vor diesem Hintergrund erweist sich das Design anreizkompatibler Finanzausgleichsstrukturen als eine überaus anspruchsvolle Aufgabe<sup>30)</sup>. Ein ideal konzipierter Finanzausgleich stärkt die Finanzautonomie der subzentralen Gebietskörperschaften und verringert die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit, ohne die Wettbewerbsanreize wesentlich zu beeinträchtigen. Das System sollte den regionalen Einheiten eine ausreichende Ausstattung mit finanziellen Ressourcen gewährleisten und besondere finanzielle Lasten ausgleichen, die durch politische Entscheidungen nicht direkt beeinflusst werden können.

Autonome Kompetenzen bei der Steuergesetzgebung und ein Finanzkraftausgleich sollten zwar Hand in Hand gehen; Dezentralisierung ist aber nur sinnvoll, wenn der Finanzausgleich nicht als eine nahezu konfiskatorische "Steuer auf Steuereinnahmen" wirkt. Dazu ist sicherzustellen, dass der "Tarifverlauf" im Finanzausgleich ein in sich konsistentes System darstellt, das sowohl Netto-Gebern als auch Netto-Empfängern Anreize zur Pflege und Verbesserung der

---

<sup>30)</sup> Dies würde den Arbeitsauftrag der vorliegenden Studie auch bei weitem überschreiten.

eigenen Steuerbasis durch adäquate strukturpolitische Maßnahmen belässt. *Rühli* (2014) leitet aus diesen Gesichtspunkten normative Grundforderungen an einen Finanzausgleich ab, der einem "gesunden" und "fairen" Fiskalwettbewerb genügend Raum gibt:

- Ein Ausgleich sollte über Transfers ohne Zweckbindung erfolgen; ein zweckgebundener Ausgleich ist wenig transparent und erzeugt Anreize zu Fehldimensionierungen des Leistungsangebots.
- Der Ausgleich von Unterschieden in der Steuerkraft (Einnahmenseite) sollte von der Kompensation von Lastenfaktoren (Ausgabenseite) eindeutig getrennt werden.
- Die Steuerpolitik eines Landes sollte keinen direkten Einfluss auf Zuschüsse oder Verpflichtungen haben. Der partielle Ausgleichsmechanismus sollte eher von der Wirtschaftskraft (hypothetische Finanzkraft) als von tatsächlich erzielten Steuereinnahmen abhängen.
- Ein Lastenausgleich sollte sich auf Faktoren stützen, die vom Land nicht direkt beeinflusst werden können. Keinesfalls sollten tatsächliche Ausgaben ausgeglichen werden (Kostentragung).

### 2.3.2 Empirische Evidenz

Theoretisch entstehen negative Anreize im Finanzausgleich besonders dann, wenn vorgesehen ist, dass die Höhe der erhaltenen Ausgleichszahlungen von der Finanz- oder Steuerkraft der Jurisdiktionen abhängig ist, diese aber *per definitionem* durch Steuersatzsenkungen verringert werden kann. Der strategische Anreiz besteht darin, Steuern auf mobile Haushalte und Unternehmen zu senken, dafür aber im Finanzausgleich höhere Transfers zu erhalten. Um dieses Problem zu mildern, können zur Berechnung von Finanzkraft und Ausgleichsbedarf standardisierte Steuersätze und somit fiktive Steuerpotentiale angesetzt werden. Die Höhe der fiskalischen Transfers bemisst sich dann nicht an der realen Ausschöpfung der vorhandenen Steuerbasis, sondern am Ressourcenpotential<sup>31)</sup>. *Köthenbürger* (2002) zeigt, dass unter diesen Bedingungen sogar ein strategischer Anreiz bestehen kann, durch Steuererhöhungen die eigene Steuerbasis zu schmälern, gegebenenfalls auch durch damit induzierte Abwanderung, wenn dadurch das Ressourcenpotential sinkt und die empfangenen Transfers steigen, bis die Summe aus Steuereinnahmen und Finanztransfers pro Kopf maximiert ist. *Egger – Köthenbürger – Smart* (2010) finden am Beispiel der Gewerbesteuer im deutschen Bundesland Niedersachsen Evidenz dafür, dass ein fiskalisches Transfersystem, welches sich an der potentiellen Finanzkraft orientiert, den Steuerwettbewerb mildern kann. Ähnlich zeigt *Baretti* (2002) für saarländische Gemeinden, dass in Deutschland die Finanzpolitik der Kommunen durch die Grenzbelastung im kommunalen Finanzausgleich beeinflusst wird.

In einer Untersuchung des bundesdeutschen Länderfinanzausgleichs illustriert *Plachta* (2008), dass die marginale Abschöpfungsrate und die relative Wirtschaftskraft die Verschuldungsan-

---

<sup>31)</sup> Dieses System kommt in der Schweiz, aber auch in Deutschland oder Australien zur Anwendung.

reize der deutschen Bundesländer beträchtlich beeinflussen. Die empirische Auswertung der Verschuldungspolitik westdeutscher Länder zwischen 1970 und 2007 bietet empirische Evidenz für die Idee, dass mit steigender Abschöpfungsrate eine höhere Verschuldung einhergeht. Demnach haben sich viele Nehmerländer nicht trotz, sondern wegen der hohen Ausgleichskomponente höher verschuldet<sup>32</sup>). *Potrafke – Reischmann* (2012) finden sowohl für die US-amerikanischen Bundesstaaten als auch für die Bundesländer in Deutschland einen positiven Zusammenhang zwischen der Schuldenstandquote und den erhaltenen Transferzahlungen, obwohl in beiden Föderationen die Finanzausgleichsschemata nicht explizit an die Verschuldung geknüpft sind<sup>33</sup>).

Andere Studien zeigen, dass sich ausgeprägte interregionale Umverteilung durch Finanzausgleichsmechanismen negativ auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Staates auswirkt, da wettbewerblichen Anreize den Strukturwandel zu unterstützen, mit zunehmenden Grenzabschöpfungsquoten verringert werden (*Baretti – Huber – Lichtblau*, 2001; *Feld – Kirchgässner – Schaltegger*, 2005; *Gemmell – Kneller – Sanz*, 2013; *Baskaran – Feld – Schnellenbach*, 2014)<sup>34</sup>). Auch die OECD findet, dass unter bestimmten Umständen "... fiscal equalisation can open a development trap for poorer jurisdictions and even increase long term disparities." (*Blöchliger*, 2007: 16)<sup>35</sup>). *Widmer – Zweifel* (2012) zeigen in Übereinstimmung mit den angestellten theoretischen Überlegungen, dass Ausgleichszuweisungen im (alten) Schweizer Finanzausgleichssystem zu geringerer kantonaler Effizienz sowohl bei den Empfänger- als auch den Geberkantonen geführt haben. *Kessler – Lessmann* (2011) finden in einer international vergleichenden Studie von EU-Regionen, dass ausgebaute Finanztransfersysteme interregionale Konvergenzprozesse oft verlangsamen. *Blöchliger – Campos* (2011) illustrieren, dass in Ländern mit höherer Steuerautonomie von Gemeinden und Regionen interregionale Disparitäten kleiner sind - wobei die Kausalitätsrichtung durchaus wechselseitig sein kann.

Insgesamt deuten die empirischen Ergebnisse darauf hin, dass ein "dosierter" fiskalischer Ausgleichsmechanismus notwendig und sinnvoll sein kann, um einen entsprechenden Rahmen für einen fairen Steuerwettbewerb zu geben. Gleichwohl ist eine hohe horizontale Ausgleichsintensität mit nicht unerheblichen ökonomischen Kosten verbunden. Insbesondere bestehen empirisch begründete Zweifel, ob ein umfassendes Transfersystem dazu beiträgt, regionale Divergenzen nachhaltig zu beseitigen, oder durch die damit verbundenen negativen Anreize

---

<sup>32</sup>) Zu ähnlichen Ergebnissen kommen auch *Stehn – Fedelino* (2009).

<sup>33</sup>) Die Kausalitätsrichtung ist dabei freilich nie ganz eindeutig zu klären.

<sup>34</sup>) *Feld – Schnellenbach – Baskaran* (2012) untersuchen in diesem Kontext den Strukturwandel in der Stahl- und Steinkohleindustrie im Saarland, Lothringen und Luxemburg. Sie finden "... that fiscal autonomy of a region subjected to structural change in its private sector is associated with a relatively faster decline of employment in the sectors affected. Contrary to the political lore, fiscal transfers are not used to speed up the destruction of old sectors, but rather to stabilize incomes."

<sup>35</sup>) Für Österreichs Finanzausgleichssystem findet *Schneider* (1995, 2002) zum Teil beträchtliche Entzugs- und Abschöpfungseffekte auf kommunaler Ebene, die im Zusammenwirken von verschiedenen Ausgleichsregelungen bei der Kommunalsteuer bis zu 144% ausmachten.

die Unterschiede nicht zementiert. Wohlstandsgefälle zwischen ärmeren und wohlhabenden Regionen werden durch existierende innerstaatliche Finanztransfersysteme kaum nachhaltig und signifikant eingeebnet. Insofern ist es wichtig, dass bei der (politischen) Entscheidung über die angestrebte Nivellierungsintensität im Finanzausgleich sowohl das Ziel der "Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse" und Startchancengerechtigkeit, als auch das Ziel einer Vermeidung konfiskatorischer Grenzbelastungen, die die Anreize zu einer effizienten Steuererhebung und Unternehmensansiedlung konterkarieren, im Auge behalten werden.

## 2.4 Vertikaler Steuerwettbewerb

Ein Aspekt, der für die ökonomische Beurteilung subzentraler Steuerautonomie ebenfalls von Bedeutung ist, betrifft die vertikalen Beziehungen zwischen dem Bund einerseits und den subnationalen Einheiten andererseits. Dabei zeigt sich, dass Probleme vor allem dann entstehen können, wenn alle gebietskörperschaftlichen Ebenen unkoordinierten "Zugriff" auf dieselbe Steuerbasis, oder auf Teile davon, haben. Auch beim vertikalen Steuerwettbewerb geht es um wechselseitige Interaktionen im Zuge von steuerpolitischen Entscheidungen, jedoch auf verschiedenen gebietskörperschaftlichen Ebenen.

Während die Analyse horizontaler Konkurrenzbeziehungen zwischen Einheiten der gleichen jurisdiktionellen Ebene im Staat schon lange breiten Raum in der Literatur einnimmt<sup>36)</sup>, findet der vertikale Steuerwettbewerb - die Konkurrenz unterschiedlicher gebietskörperschaftlicher Ebenen um dieselbe Steuerbasis - erst seit wenigen Jahren verstärkte Beachtung (z. B. *Flowers*, 1988; *Keen*, 1998; *Keen – Kotsogiannis*, 2003 und 2004; *Wrede*, 1996; *Müller*, 2006; *Devereux – Lockwood – Redoano*, 2007; *Fox – Hill – Murray*, 2015). Im Kern handelt es sich ebenfalls um fiskalische Effekte auf andere Einheiten, die von den im Wettbewerb um Steuersubstrat stehenden Einheiten getroffenen Entscheidungen ausgehen; im Fall vertikaler fiskalischer Externalitäten jedoch auf Einheiten einer anderen Ebene im föderativen System. Wie im horizontalen Wettbewerb geht es um Interdependenzen steuerpolitischer Entscheidungen; im Unterschied dazu resultieren diese aber im Ergebnis bei nicht aufeinander abgestimmtem Verhalten der steuerpolitischen Entscheidungsträger meistens in einer "zu hohen" Gesamtbesteuerung im Vergleich mit einem - freilich naturgemäß fiktiven - sozialen Optimum.

Im vertikalen Wettbewerb besteht also die Gefahr, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage wie ein *common pool* "übernutzt" wird. Besteuern zwei gebietskörperschaftliche Ebenen (z. B. "Bund" und "Länder") ein und dieselbe Steuerbasis, z. B. den Gewinn von körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, so gehen davon unterschiedliche Effekte auf die jeweils andere Ebene aus:

- Erhöht beispielsweise der Bund den Steuersatz, so verringert sich unter der Annahme eines gegebenen Gesamtaufkommens der Steueraufkommensanteil der Länder. Es han-

---

<sup>36)</sup> Der Beginn der modernen Debatte kann dabei auf das fundamentale Paper von *Tiebout* (1956) fixiert werden.

delt sich dabei um eine immer negative vertikale fiskalische Externalität. Umgekehrt würde eine Steuererhöhung durch die Länder den Aufkommensanteil des Bundes verringern. Bei unabhängiger Entscheidungsfindung der jeweiligen Ebenen findet der negative Effekt auf den Aufkommensanteil der jeweils anderen Ebene aber keine Berücksichtigung im Optimierungskalkül: Die Steuersätze werden von beiden beteiligten Ebenen zu hoch gewählt.

- Es kommt ein zweiter Effekt hinzu. Aufgrund von ökonomischen Ausweichreaktionen kann sich bei Erhöhung des Steuersatzes durch eine Ebene die Bemessungsgrundlage verändern. Nun kommt es darauf an, auf welcher Seite der Laffer-Kurve man sich befindet. Unterhalb des gesamtwirtschaftlichen Aufkommensmaximums ("links" auf der Laffer-Kurve) führt eine Steuersatzerhöhung gleich welcher Ebene zu einem Anstieg des Gesamtaufkommens. Liegt die Ökonomie jedoch bereits auf der "falschen Seite" der Laffer-Kurve ("rechts" vom Maximum), so führt eine Steuersatzerhöhung durch den Bund (oder durch die Länder) stets zu einer Gesamtaufkommensreduktion, die beide Ebenen letztlich negativ trifft.

Der Gesamteffekt ist theoretisch somit nicht vollkommen eindeutig. *Flowers* (1988) zeigt, dass unter Annahme aufkommensmaximierender Gebietskörperschaften vertikaler Wettbewerb stets zu einem unkooperativen Gleichgewicht tendiert, in dem die Einheiten ineffizient hohe Steuersätze wählen, das Aufkommensmaximum nicht erreicht wird und die Volkswirtschaft Wohlfahrtsverluste hinnehmen muss. Die Stärke der vertikalen Interdependenz ist ferner davon bestimmt, ob die Zentralebene sich wie ein "Preisnehmer" optimierend an das Verhalten der subnationalen Ebene anpasst, oder ob der Bund – wettbewerbstheoretisch gesprochen – eine Führungsrolle einnimmt und die Länder oder Gemeinden zur optimierenden Anpassung "zwingt". In diesem Fall fallen die erwarteten Wohlfahrtsverluste geringer aus, sind aber immer noch positiv.

Der Hauptunterschied zum horizontalen Steuerwettbewerb besteht darin, dass jener durchaus positive Wohlfahrtswirkungen entfalten kann, während die Effekte einer vertikalen Konkurrenz praktisch ausschließlich negativ zu beurteilen sind. Aus dieser Perspektive ist ein Trennsystem, bei dem die unterschiedlichen Staatsebenen nur unterschiedliche Steuerbasen besteuern dürfen, zu präferieren.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass vertikaler und horizontaler Wettbewerb stets simultan stattfinden. Während die horizontale Konkurrenz einen Steuersenkungsdruck erzeugt, führt der vertikale Wettbewerb tendenziell zu einem Steuererhöhungsdruck (*Keen – Kotsogiannis, 2002*). Die Analyse der Wechselwirkungen zwischen beiden Wettbewerbsebenen sind überaus komplex, denn nun sind nicht mehr nur zwei autonome Akteure auf zwei Ebenen beteiligt, sondern auf mindestens einer Ebene gleich mehrere, horizontal konkurrierende Gliedstaaten oder Gemeinden.

Einige empirische Studien deuten darauf hin, dass es im vertikalen und im horizontalen Wettbewerb positive Reaktionsinterdependenzen gibt, also auf Steuererhöhungen ebenfalls mit Erhöhungen und auf Senkungen mit Senkungen reagiert wird. Das gilt bei Verbrauchsteuern

(Besley – Rosen, 1998; Devereux – Lockwood – Redoano, 2007) wie auch bei Einkommensteuern (Esteller-Moré – Sole-Ollé, 2001). In einer Untersuchung für Schweizer Kantone und Gemeinden finden Brülhart – Jametti (2006) Evidenz sowohl für horizontalen als auch für vertikalen Steuerwettbewerb. Die Autoren interpretieren ihre Ergebnisse dahingehend, dass Wirkungen des vertikalen Wettbewerbs jene des horizontalen Wettbewerbs dominieren. Brülhart – Jametti (2006) würden zwar nicht unbedingt schließen, dass die Besteuerung auf lokaler Ebene in der Schweiz "zu hoch" sei, da ein "soziales Optimum" ohnehin nur schwer zu ermitteln ist. Allerdings sei zu erwarten, dass die relative Bedeutung der vertikalen Komponente des Steuerwettbewerbs mit dem Steueranteil der Zentralebene zunimmt. Wenn die subnationale Ebene also nur einen kleinen Anteil am Aufkommen aus der Besteuerung einer gemeinsamen Steuerbasis erhält, sind die steuersatztreibenden Wirkungen der vertikalen Konkurrenz klar dominierend.

## 2.5 Steuerverwaltung und Steuereinhebung

### 2.5.1 Erhebungs- und Erfüllungskosten

Für das institutionelle Design der Steueradministration gilt es aus ökonomischer Perspektive, die Summe aus Vollzugskosten für die Steuereinhebung durch den öffentlichen Sektor (Erhebungskosten, Verwaltungskosten i.e.S.) und Kosten für die Entrichtung der Abgaben durch Haushalte und Unternehmen (Erfüllungskosten, compliance cost) gering zu halten (Sandford – Godwin – Hardwick, 1989; Chittenden – Foster – Sloan, 2010). Beide stehen in einer wechselseitigen Beziehung und sind nicht unabhängig voneinander. So zeigen Eichfelder – Kelgels (2010), dass die Steuerverwaltungen erheblichen Spielraum haben, administrative Aufgaben zur eigenen Arbeitserleichterung auf die Steuerzahler zu überwälzen.

Dabei ist grundsätzlich festzuhalten, dass die Erhebungs- und Erfüllungskosten von zahlreichen unterschiedlichen Einflussgrößen bestimmt werden. Ein einfaches, transparentes Steuersystem reduziert Erhebungskosten beim Staat und Erfüllungskosten für Haushalte und Unternehmen. Hohe Komplexität bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, etwa aufgrund von zahlreichen steuerliche Ausnahmeregelungen und Sondervorschriften, trägt demgegenüber zu höheren Kosten für den privaten und den öffentlichen Sektor bei. Abgrenzungsprobleme und andere Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Steuergrundlagen und der Berechnung der Steuerschuld sind erhebliche Kostentreiber, sowohl bei den Erhebungskosten in der Verwaltung als auch den Entrichtungskosten der Steuerpflichtigen, zu denen Sandford – Godwin – Hardwick (1989) auch "psychische Kosten" der Erfüllung komplizierter Vorschriften zählen.

Die Standardisierung der Steuerveranlagung und – vor allem – der Einsatz von Informationstechnologien in der Verwaltung (e-government) haben diesbezüglich ein beträchtliches Potential zur Verringerung der Vollzugskosten sowohl in der öffentlichen Verwaltung als auch bei

den Zensiten<sup>37)</sup> (OECD, 2013, Kap. 7). Dabei geht es nicht nur um die verbesserte Bereitstellung und den wechselseitigen Austausch von Informationen zwischen Behörden und Steuerzahlern, sondern vor allem um die sichere Abwicklung der Veranlagung und Erklärung über IT, die zu substantiellen Einsparungen auf beiden Seiten führen kann. Die nachfolgende Diskussion konzentriert sich jedoch auf die Frage, ob und inwieweit die Erhebungs- und Erfüllungskosten von föderativen Strukturen und vor allem von einer möglichen Abgabenaunomie der Länder (und Gemeinden) beeinflusst werden können.

### 2.5.2 Die Zuordnung der administrativen Verantwortlichkeiten

Bei der Frage, welche gebietskörperschaftliche Ebene für die Verwaltung einer bestimmten Steuer zuständig sein sollte, geht es im Grundsatz wieder um Abwägungsprobleme zwischen "Autonomie und Souveränität" einerseits und verwaltungsökonomischen Kosteneinsparungen andererseits (Escolando et al., 2015). Die Organisation der Steueradministration ist jedoch von der Übertragung von Gesetzgebungskompetenzen bei der Festlegung von Steuertarifen (Steuersätzen) und Steuerbemessungsgrundlagen zu trennen.

Kops (1989) zufolge sind für die Zuordnung der Durchführungszuständigkeiten auf die Ebenen vor allem produktionstechnische Faktoren ausschlaggebend. Tendenziell werden Steuern mit dezentraler Gesetzgebungs- und Ertragshoheit, bei denen es regionale und lokale Unterschiede in der Ausgestaltung gibt und bei denen gegebenenfalls die direkte Mitwirkung der Steuerpflichtigen erforderlich ist, vermutlich von dezentralen Behörden kostengünstiger eingehoben. Bundesweit einheitlich geregelte Abgaben sollten demgegenüber von zentralen Behörden eingehoben werden, da sich wahrscheinlich Skalenvorteile realisieren lassen (Mikesell, 2003; 2007).

Allerdings spricht nichts prinzipiell dagegen, die Einhebung von der Gesetzgebungs- und Ertragshoheit zu trennen (Kops, 1989). Die für die Verwaltung zuständige Steuerbehörde kann nach Maßgabe der rechtlichen Vorschriften und Erhebungsmodalitäten Einnahmen an die berechtigten Gebietskörperschaften mit Ertragshoheit abführen. Der verstärkte Einsatz von e-government und die Möglichkeit der IT-basierten Verrechnung in den Finanzbehörden sollten den dafür entstehenden administrativen Aufwand in Grenzen halten. Entsprechend ergeben sich für die institutionelle Ausgestaltung von föderativen Besteuerungskompetenzen mehrere Kombinationsmöglichkeiten:

---

<sup>37)</sup> Der finale Steuerträger.

Übersicht 2.1: Organisation von Gesetzgebungs- und Verwaltungshoheiten im föderalen Staat

		Gesetzgebung	
		zentral	dezentral
Verwaltung	zentral	(1)	(2)
	dezentral	(3)	(4)

Q: WIFO-Darstellung.

Fall (1) ist für die Themenstellung der Studie wenig relevant und soll hier nicht näher betrachtet werden.

Größenvorteile in der Administration durch zentralisierte Steuereinhebung sind mit dezentralen Gestaltungshoheiten gut vereinbar (Fall 2), wenn die zentrale gebietskörperschaftliche Ebene für die Definition der Steuerbasis verantwortlich ist. *Mikesell (2007)* nennt einige nordische Länder (Schweden, Dänemark, Finnland und Island) als Beispiele für eine solche Praxis. In Kanada ist auf der Bundesebene die Canada Customs and Revenue Agency (CCRA) für die Einhebung der regional unterschiedlichen *sales taxes*, Einkommen- und Körperschaftsteuern der meisten Provinzen und Territorien verantwortlich<sup>38)</sup>. Für die verwaltungstechnische Abwicklung sind regional unterschiedliche Steuersätze, sofern sie auf vereinheitlichte steuerliche Bemessungsgrundlagen angewendet werden, jedenfalls weitgehend unproblematisch. Bei der Erfassung des Standortes oder des Wohnsitzes kann der gültige Steuersatz erfasst werden.

Bei dezentralen Steuerverwaltungskompetenzen kann ein Wettbewerb der lokalen und regionalen Gebietskörperschaften entstehen, selbst wenn die Gesetzgebungszuständigkeiten getrennt sind (Fall 3). Dies kann unter Umständen aber auch zu wenig wünschenswerten Ergebnissen führen, wenn etwa die Häufigkeit und Genauigkeit von (betrieblichen) Steuerprüfungen als Instrumente in der Standortkonkurrenz eingesetzt werden. Die Bundesländer in Deutschland besitzen zwar kaum eigene Steuersetzungskompetenz, sodass eine Variation des Steuersatzes nicht möglich ist; sie sind jedoch für Einhebung der wichtigsten Steuern verantwortlich. Aufgrund der dezentralen Verantwortlichkeit für die Steuerverwaltung besteht für die Einzelstaaten die Möglichkeit zur Einflussnahme auf die Intensität der Steuereintreibung. So tragen sie zum Beispiel alle laufenden Kosten der Steuerverwaltung und können durch eine geringe personelle oder technologische Ausstattung der Ämter für eine niedrige effektive Steuerbelastung sorgen. Auch Verwaltungsvorschriften können von Land zu Land unterschiedlich ausfallen. *Vogel (2000)* und *Bönke – Jochimsen – Schröder (2015)* finden beispielsweise empirische Evidenz dafür, dass die Finanzbehörden in den deutschen Bundesländern,

<sup>38)</sup> Quebec hat eine eigene Steuerverwaltung bei allen drei Steuern; in Alberta werden Körperschaftsteuer und Mehrwertsteuer regional administriert.

die für die Einhebung der (bundesweit einheitlichen) Einkommensteuer verantwortlich zeichnen, zurückhaltend bei der Einhebung der Steuern sind, da die erzielten (Mehr-)Einnahmen nur zu einem geringen Prozentsatz im jeweiligen Landesbudget verbleiben. Vogel (2000: 307) berichtet, dass "manche Ländersteuerbehörden ... durch (gerade noch) zulässige oder sogar schon rechtswidrige großzügige Ermessensentscheidungen steuerliche Wirtschaftsförderung betreiben."

Umgekehrt besteht jedoch ebenso die Möglichkeit, dass dezentrale Einheiten nicht auf die Steuereinnahmen verzichten wollen und im Wettbewerb mit anderen Gebietskörperschaften auf gute und effiziente (zuverlässige, schnelle) Steuerverwaltung setzen. Dies dürfte insbesondere der Fall sein, wenn sie auch gleichzeitig Gesetzgebungskompetenzen besitzen (Fall 4). Mikesell (2007: 65) betont, dass "*independent regional and local tax authorities can act as laboratories for tax administration experiments.*" Altemeyer-Bartsch – Zeddies (2013) befinden hierzu: "Während bei einer dezentralen Steuerverwaltung ein Standortwettbewerb dazu beitragen könnte, Kostensenkungspotentiale zu heben, bleiben diese nach einer Zentralisierung durch die fehlende Vergleichsbasis von Kostengrößen im gleichen institutionellen Rahmen möglicherweise verborgen. Da die Höhe der Entrichtungskosten [...] von der Ausgestaltung des Steuerrechts und der Struktur der verwirklichten Steuertatbestände abhängen, werden diesbezüglich internationale Vergleichsstudien nur bedingt Aufschluss über Potentiale für Kostensenkungen [...] geben."

Internationale Vergleiche der Kosten der Steueradministration liefern keinen wirklichen Anhaltspunkt, ob zentralisierte oder dezentralisierte Verwaltungsstrukturen prinzipiell überlegen sind. Jüngste OECD-Daten weisen für das Jahr 2013 in Österreich administrative Kosten für die öffentliche Hand in Höhe von 0,67% der Steuereinnahmen aus; für Deutschland beläuft sich der Anteil auf 1,35%, für die Schweiz auf lediglich 0,29%, während beispielsweise die Niederlande 0,95% melden (OECD, 2015: 181).

Freilich sind *cost-of-collection-ratios* kaum wirklich international vergleichbar. In Deutschland und Österreich sind etwa die Sozialversicherungssysteme nicht einbezogen, in den Niederlanden hingegen schon. Im Falle der Schweiz liegen sogar ausschließlich Daten für die Administration der (in der Regel vergleichsweise kostengünstig einzuhebenden) Mehrwertsteuer vor. Weitere Faktoren, die die Vergleichbarkeit stark beschränken, sind die Abhängigkeit der *cost-of-collection-ratios* von den Steuertarifen oder makroökonomischen Entwicklungen, die erheblich auf die Höhe der Steuereinnahmen Einfluss haben. Insgesamt erweisen sich die Verwaltungsausgaben in Relation zu den Abgabeneinnahmen oder auch im Verhältnis zum BIP für internationale Effizienzvergleiche der Steuerverwaltung als nur sehr bedingt geeignet (OECD, 2015: 179).

In der Gesamtschau kann offenbar nicht endgültig abgeleitet werden, ob eine zentralisierte oder dezentralisierte Steueradministration "effizienter" ist (Mikesell, 2007). Vor allem die vielen

Möglichkeiten, die Einhebung von der Gesetzgebung zu trennen, eröffnen Gestaltungsoptionen zur Minimierung der administrativen Kosten. Aufgrund der unbefriedigenden Datenlage ist auch ein empirischer Vergleich wenig aussagekräftig.

### 2.5.3 Erfüllungskosten für die Steuerpflichtigen und Steueradministration

Maßgeblicher Faktor für die privaten Erfüllungskosten ist die Komplexität des Steuersystems selbst. Insofern ist durch eine Ausweitung der Steuerautonomie bei regional differierenden steuerrechtlichen Bestimmungen ein Anstieg der Erfüllungskosten (*compliance cost*) der privaten Wirtschaftssubjekte nicht auszuschließen. Mehraufwand durch eine Dezentralisierung von Gesetzgebungshoheiten entsteht, wenn sich die Bemessungsgrundlage auf mehrere Gemeinden oder Bundesländer verteilt, sich gegebenenfalls sogar teilweise im Ausland befindet. Üblicherweise trifft eine solche Situation primär auf Unternehmen zu, aber auch schon die Unterscheidung zwischen Wohnort- und Arbeitsplatzgemeinden von Pendlern wirft bei der Lohn- und Einkommensteuer Fragen der adäquaten Zerlegung der Steuererträge auf die Gebietskörperschaften auf (siehe Abschnitt 2.3). Dabei wird möglicherweise der Aufwand der Unternehmen bei der Abführung der Lohnsteuer zunehmen. Je nach Wohnsitz des Betriebsangehörigen wird sich die abzuführende Lohnsteuer unterscheiden, und die Arbeitgeber müssen über aktuelle Steuersätze in den Wohngemeinden informiert sein. Freilich sollte das bei einer ohnehin automatisierten und vom Einsatz von EDV geprägten Lohnbuchhaltung kein außerordentliches Problem darstellen.

Komplexer und weitaus schwieriger zu administrieren sind für Unternehmen und Haushalte regional differierende Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbasis - beispielsweise aufgrund von unterschiedlichen Abschreibungsregelungen<sup>39)</sup>. Angesichts der in Österreich ohnehin schon hohen Komplexität der Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts würde mit der räumlichen Dimension noch ein Faktor hinzukommen, der das Gesamtsystem der Besteuerung eher unübersichtlicher macht. Es ist daher anzunehmen, dass der Erfüllungsaufwand der Privaten ansteigen und eine steuerliche Rechtsheterogenität für die Unternehmen zu bürokratischen Mehrkosten führen würde.

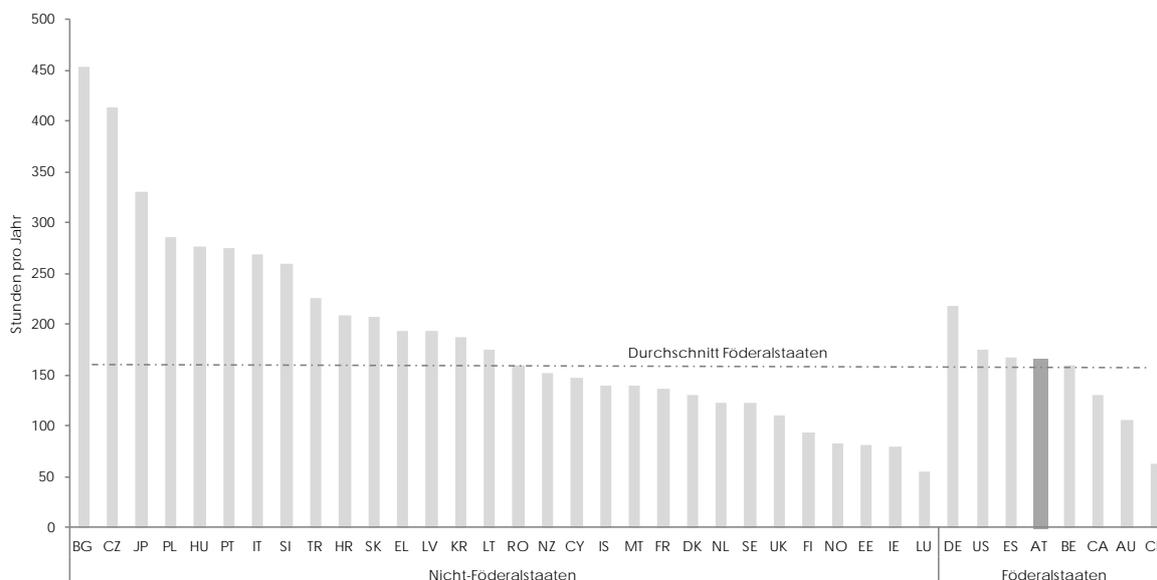
Mit Blick auf einen internationalen Vergleich der Erfüllungskosten der Unternehmen und der privaten Haushalte gibt es ebenfalls zahlreiche Vergleichsprobleme. In Zusammenarbeit mit PwC ermittelt die World Bank im Rahmen der regelmäßig durchgeführten *Paying Taxes*-Studien den Zeitaufwand (in Stunden) für die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen. Diese *time to comply* für ein Musterunternehmen mittlerer Größe misst den Zeitbedarf zur Entrich-

---

<sup>39)</sup> Gerade eine uneinheitliche Definition von Bemessungsgrundlagen kann zu administrativem Mehraufwand führen. Auch aus diesem Blickwinkel spricht vieles für vereinheitlichte Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbasis, speziell bei der Unternehmensbesteuerung. Mit Blick auf die Steueradministration ergibt sich daraus ein Argument pro Zentralisierung, da eine Finanzbehörde auf der übergeordneten Ebene in Streitfällen zwischen Einheiten der gleichen Ebene eine "neutralere Position" einnehmen könnte.

tung sämtlicher Steuern<sup>40</sup>). Dadurch wird die Komplexität des jeweiligen Steuersystems, aber auch die Interaktion mit den Steuerbehörden etc., indirekt erfasst. Abbildung 2.3 zeigt die Werte ausgewählter EU- und OECD-Länder für das Jahr 2013.

Abbildung 2.3: Zeitbedarf für Steuerzahlungen mittelgroßer Unternehmen, 2013



Q: Weltbank, 2015.

Es zeigt sich eine hohe Spannweite der Ergebnisse. Der etwa für Bulgarien ermittelte Zeitaufwand beträgt 454 Stunden pro Jahr; jener für Luxemburg nur 55 Stunden pro Jahr. In der Gruppe der Föderalstaaten schneidet die Schweiz mit 63 Stunden pro Jahr am besten ab. In Deutschland wird mit 218 Stunden im Jahr kalkuliert, in Österreich sind es 166 Stunden. Im (un-gewichteten) Mittel schneiden die föderativen Staaten (148,1 Stunden) besser ab als unitari-sche Länder (190,1 Stunden).

In der Gesamtschau findet sich keine gesicherte Evidenz dafür, dass der bürokratische Auf-wand für mittelständische Unternehmen, die Steuern zu ermitteln und abzuführen, in Föderal-staaten mit hoher dezentraler Steuerautonomie systematisch höher wäre als in anderen Län- dern – eher scheint das Gegenteil der Fall zu sein. Jedoch ist die Datenlage insgesamt sehr dünn, und die Ergebnisse sollten entsprechend sehr vorsichtig interpretiert werden, zumal der Grad der Steuerdezentralisierung nur einer unter vielen Bestimmungsfaktoren der Erfüllungskosten ist.

<sup>40</sup>) Dazu zählen: Gewinn- oder Körperschaftsteuer, Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsummenbezogene Steuern der Arbeitgeber, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Steuer auf Dividendenerträge, Steuer auf Veräußerungsgewinne, Finanztransaktionssteuer, Abfallgebühren, Kraftfahrzeugsteuern und Straßennutzungsabgaben und weitere kleine Steuern oder Abgaben.

### *Erhebungskosten, Erfüllungskosten und Steuermoral*

Die Erhebungskosten der Steueradministration und die Erfüllungskosten der Steuerzahler stehen auch in enger Beziehung mit der Steuermoral, verstanden als die intrinsische Motivation (Bereitschaft) zur (ehrliehen) Steuerzahlung. Je geringer die Steuermoral ist, desto häufiger und stärker werden die Zensiten Steuern hinterziehen. Je höher demgegenüber die Steuermoral der Bürger und Unternehmen ist, desto geringer können die Kontrollkosten der Steuerverwaltung ausfallen. Die Steuermoral wird dabei neben einer Reihe von individuellen und soziokulturellen Faktoren von der Höhe der gesetzlichen Steuerbelastung und von politisch-institutionellen Faktoren bestimmt. So tragen etwa Faktoren, die die Transparenz der Mittelverwendung im öffentlichen Sektor erhöhen, auch zur Verbesserung der Steuermoral bei. Insbesondere die äquivalente Verknüpfung von öffentlicher Leistung und Abgabenglast scheint mit geringerem Steuerwiderstand verbunden zu sein (*Pommerehne – Weck-Hannemann, 1996*). Empirische Analysen deuten auch darauf hin, dass dezentrale Strukturen positive Wirkungen auf die Steuermoral entfalten können. *Torgler – Schneider – Schaltegger (2010)* finden etwa in einer Studie für Schweizer Kantone, dass die Zahlungsmoral der Bürger bei höherer Abgabengautonomie und besser ausgebauten direkten demokratischen Mitspracherechten signifikant steigt. *Alm – McClellan (2012)* zeigen, dass die Bestimmungsgründe der individuellen Steuermoral prinzipiell auch für Firmen relevant sind. Mit höherer Steuermoral sinken aber auch die Kontrollkosten der Steueradministration.

## **2.6 Fazit**

Im Hinblick auf die Ausgestaltung föderaler Finanzverfassungen illustrieren die in diesem Kapitel angestellten Überlegungen einen grundsätzlichen Zielkonflikt: Auf der einen Seite ist eine höhere Steuerautonomie der Bundesländer und Gemeinden eine notwendige Voraussetzung für die Herstellung institutioneller Kongruenz; außerdem wird damit ein fiskalischer Wettbewerb forciert, der Anreize für die politischen Entscheidungsträger zu einem effizienteren Umgang mit Steuermitteln und zur präferenzadäquaten Bereitstellung öffentlicher Leistungen verstärkt. Allerdings ist dieses institutionelle Arrangement üblicherweise mit einer größeren interregionalen Uneinheitlichkeit der Lebensverhältnisse verbunden, die möglicherweise aus Gründen der horizontalen Gerechtigkeit kritisch zu hinterfragen wäre. Wenn auch das Risiko eines ruinösen Steuerunterbietungswettlaufs aufgrund aller empirischen Erfahrungen gering ist, setzt ein fiskalischer Wettbewerb der Länder (und Gemeinden) bei "echter" Steuerautonomie speziell die subzentrale Umverteilungs- und Sozialpolitik unter Druck. Dabei geht es nicht um einen ruinösen Wettbewerb im Sinne einer zu befürchtenden "Nullbesteuerung", aber um die Gefahr möglicherweise ineffizient niedriger (effektiver) Steuersätze, die insbesondere bei der Gewinnbesteuerung von Kapitalgesellschaften nicht von der Hand zu weisen ist.

Auf der anderen Seite kann man versuchen, Unterschiede in der Finanzausstattung und/oder Startbedingungen durch horizontale oder vertikale Finanzausweisungen ausgleichen; der Finanzausgleich kann mithin dem Wettbewerb bestimmte Schranken auferlegen und bestimmte unerwünschte Konsequenzen vermeiden helfen. Jedoch verschwinden mit zunehmendem Umverteilungsgrad die positiven Anreizeffekte der höheren Steuerautonomie. Deshalb ist frag-

lich, ob die Ausgleichsmechanismen die erwünschten Aufhol- und Konvergenzprozesse induzieren können.

Welche konkrete institutionelle Ausgestaltung mithin "optimal" ist, bleibt offen und kann auch vermutlich nicht abschließend geklärt werden. Die letztendliche "Auflösung" dieses *trade-offs* ist eine politische Entscheidung darüber, welches Föderalismusmodell angestrebt wird (kooperativer Föderalismus vs. Wettbewerbsföderalismus), was wiederum wesentlich von der Gewichtung von Effizienzzielen gegenüber Vorstellungen von einheitlichen Lebensverhältnissen im Staatsgebiet bestimmt wird. Es gibt in diesem Kontext keine *a priori* definierte "Ideallösung", wie mit den Verteilungswirkungen aus der unterschiedlichen Mobilität von Kapital und Arbeit (insbesondere wohlhabender Personen) oder den unterschiedlichen Startbedingungen der Gliedstaaten umzugehen wäre.

So könnte der Wettbewerb der Gebietskörperschaften auch durch die konkrete Zuordnung von interregional mobilen oder weniger mobilen Steuerbemessungsgrundlagen auf die gliedstaatlichen Einheiten, oder durch fixierte "Steuerkorridore" mit vereinbarten Höchst- und/oder Mindeststeuersätzen, kanalisiert werden. Die institutionellen Gestaltungsmöglichkeiten sind dabei nahezu unbegrenzt. Im folgenden Kapitel 3 werden einige Arrangements näher dargestellt und vor dem Hintergrund eines möglichen Ausbaus der Ländersteuerautonomie in Österreich diskutiert. Kapitel 4 stellt demgegenüber die Situation und Erfahrungen der Schweiz näher dar.

## 2.7 Literatur

- Achatz, J., Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder). Rechtswissenschaftliche Analyse unter Berücksichtigung von Praxisrelevanz und Operationalität. Studie im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, Wien, 2012.
- Alm, J., McClellan, C., "Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective", *Kyklos*, 2012, 65(1), S. 1-17.
- Altemeyer-Bartscher, M., Zeddies, G., "Dezentrale Steuerverwaltung und interregionaler Wettbewerb im deutschen Finanzföderalismus", *IWH, Wirtschaft im Wandel*, 2013, 19(5), S. 91-95.
- Asatryan, Z., Feld, L.P., Geys, B., "Partial Fiscal Decentralization and Sub-National Government Fiscal Discipline: Empirical Evidence from OECD countries", *Public Choice*, 2015, 163(3), S. 307-320.
- Bach, S., Blöchliger, H., Wallau, D., "The Spending Power of Sub-Central Governments", *OECD Economics Working Paper ECO/WKP*, 2009, (46).
- Baldwin, R. E., Krugman, P., "Agglomeration, Integration and Tax Harmonization", *European Economic Review*, 2004, 48(1), S. 1-23.
- Barankay, I., Lockwood, B., "Decentralization and the Productive Efficiency of Government: Evidence from Swiss Cantons", *Journal of Public Economics*, 2007, 91(5-6), S. 1197-1218.
- Baretti, C., "Wird gute Standortpolitik bestraft? Die Anreizeffekte des kommunalen Finanzsystems.", *ifo Schnelldienst*, 2002, 55(7), S. 10-16.
- Baretti, C., Huber, B., Lichtblau, K., "A Tax on Tax Revenue: The Incentive Effects of Equalizing Transfers: Evidence from Germany", *International Tax and Public Finance*, 2002, 9(6), S. 631-649.

- Baretti, C., Huber, B., Lichtblau, K., "Weniger Wachstum und Steueraufkommen durch den Finanzausgleich", *Wirtschaftsdienst*, 2001, 81(1), S. 38–44.
- Baskaran, T., "Identifying Local Tax Mimicking with Administrative Borders and a Policy Reform", *Journal of Public Economics*, 2014, 118(C), S. 41–51.
- Baskaran, T., "On the Link between Fiscal Decentralization and Public Debt in OECD Countries", *Public Choice*, 2010, 145(3), S. 351–378.
- Baskaran, T., "Tax Decentralization and Public Deficits in OECD Countries", *Publius: The Journal of Federalism*, 2012, 42(4), S. 688–707.
- Baskaran, T., Feld, L. P., "Fiscal Decentralization and Economic Growth in OECD Countries: Is there a Relationship?", *CESifo Working Paper Series*, 2009, (2721).
- Baskaran, T., Feld, L. P., Schnellenbach, J., "Fiscal Federalism, Decentralization and Economic Growth: Survey and Meta-Analysis", *CESifo Working Paper*, 2014, (4985).
- Benassy-Quéré, A., Gobolrja, N., Trannoy, A., "Tax and Public Input Competition", *Economic Policy*, 2007, 22(50), S. 386-430.
- Besley, T., Case, A. C., "Incumbent Behavior: Vote-Seeking, Tax Setting, and Yardstick Competition", *American Economic Review* 1995, 85(1), S. 25-45.
- Besley, T.J., Rosen, H. S., "Vertical Externalities in Tax Setting: Evidence from Gasoline and Cigarettes", *Journal of Public Economics*, 1998, 70(3), S. 383-398.
- Bird, R. M., "Local Business Taxes", in Bird, R. M., Vaillancourt, F. (Hrsg.), *Perspectives on Fiscal Federalism*, Washington, 2006, S. 225-246.
- Blankart, C. B., *Föderalismus in Deutschland und Europa*, Baden-Baden, 2007.
- Blöchliger, H., "Federal Austria, Fiscally Centralised", in Bauer, H., Schratzenstaller, M. (Hrsg.), *Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers*, Wien–Graz, 2007, S. 68-79.
- Blöchliger, H. (Hrsg.), *Fiscal Federalism 2014. Making Decentralisation Work*, Paris, 2014.
- Blöchliger, H., Campos, J. P., "Tax Competition Between Sub-Central Governments", *OECD Economics Department Working Papers*, 2011, (872), OECD, Paris.
- Blöchliger, H., Charbit, C., "Fiscal Equalisation", *OECD Economic Studies* 2008, (44), S. 1-22.
- Blöchliger, H., Égert, B., "Decentralisation and Economic Growth - Part 2: The Impact on Economic Activity, Productivity and Investment", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, 2013, (15), OECD Publishing.
- Blöchliger, H., Nettley, M., "Sub-Central Tax Autonomy: 2011 Update", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, 2015, (20), OECD Publishing.
- Blöchliger, H., Petzold, O., "Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants: A Statistical Investigation", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, 2009, (10), OECD Publishing.
- Blöchliger, H., Pinero-Campos, J.M., "Tax Competition Between Sub-Central Governments", *OECD Economics Department Working Papers*, 2011, (872).
- Bönke, T., Joachimsen, B., Schröder, C., "Fiscal Federalism and Tax Enforcement", *Free University Berlin School of Business & Economics: Economics, Discussion Paper*, 2015, (15).
- Borge, L. E., Brueckner, J. K., Rattso, J., "Partial Fiscal Decentralization and Demand Responsiveness of the Local Public Sector: Theory and Evidence from Norway", *Journal of Urban Economics*, 2014, 80, S. 153–163.
- Brennan, G., Buchanan, J. M., *The Power to Tax*, Cambridge, 1980.
- Broer, M., "Wirkungen des kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer", *Wirtschaftsdienst*, 2003, 83(9), S. 599-607.
- Brown, C. C., Oates, W. E., "Assistance to the Poor in a Federal System", *Journal of Public Economics*, 1987, 32(3), S. 307-330.
- Brueckner, J. K., "Strategic interaction among governments: An overview of empirical studies", *International Regional Science Review*, 2003, 26(2), S. 175-188.
- Brühlhart, M., Jametti, M., "Vertical Versus Horizontal Tax Externalities: An Empirical Test," *Journal of Public Economics*, 2006, 90, S. 2027-2062.

- Brühlhart, M., Jametti, M., Schmidheiny, K., "Do Agglomeration Economies Reduce the Sensitivity of Firm Location to Tax Differentials?", *Economic Journal*, 2012, 122(563), S. 1069-1093.
- Büttner, T., "Local Business Taxation and Competition for Capital: the Choice of the Tax Rate", *Regional Science and Urban Economics*, 2001, 31(2-3), S. 215-245.
- Büttner, T., "Tax Base Effects and Fiscal Externalities of Local Capital Taxation: Evidence from a Panel of German Jurisdictions", *Journal of Urban Economics*, 2003, 54(1), S. 110-128.
- Chittenden, F., Foster, H., Sloan, B., *Taxation and Red Tape. The Cost to British Business of Complying with the UK Tax System*, London, 2010.
- Costa-i-Font, J., De-Albuquerque, F., Doucouliagos, H., "When Does Inter-Jurisdictional Competition Engender a 'Race to the Bottom'?, A Meta-Regression Analysis", CESifo Working Paper, 2015, (5212).
- Cremer, H., Pestieau, P., "Factor Mobility and Redistribution", in Henderson, J. V., Thisse, J. F. (Hrsg.), *Handbook of Regional and Urban Economics*, 2004(4), S. 2529-2560.
- Devereux, M. P., Lockwood, B., Redoano, M., "Horizontal and Vertical Indirect Tax Competition: Theory and Some Evidence from the USA", *Journal of Public Economics*, 2007, 91(3-4), S. 451-479.
- Ebel, R., Yilmaz, S., "On the Measurement and Impact of Fiscal Decentralization", *Policy Research Working Paper Series*, The World Bank, 2002, (2809).
- Egger, P., Köthenbueger, M., Smart, M., "Do Fiscal Transfers Alleviate Business Tax Competition? Evidence from Germany", *Journal of Public Economics* 2010, 94(3-4), S. 235-246.
- Eichenberger, R., "Starker Föderalismus: Drei Reformvorschläge für fruchtbaren politischen Wettbewerb", in Wagschal, U., Rensch, H. (Hrsg.), *Der Preis des Föderalismus*, Zürich, 2002, S. 177-199.
- Eichfelder, S.; Kegels, C., "Shifting the Red Tape – The Impact of Tax Authority Behavior on Tax Compliance Costs", *Federal Planning Bureau, Brussels, Working Paper* 2010, (09-10).
- Epple, D., Romer, T., "Mobility and Redistribution", *Journal of Political Economy*, 1991, 99(4), S. 828-858.
- Escolando, J. et al., "Distribution of Fiscal Responsibilities in Federations", in Cottarelli, C., Guerguil, M. (Hrsg.), *Designing a European Fiscal Union*, London, New York, 2015, S. 13-59.
- Esteller-More, A., Sole-Ollé, A., "Vertical Income Tax Externalities and Fiscal Interdependence: Evidence from the U.S.", *Regional Science and Urban Economics*, 2001, 31(2-3), S. 247-272.
- European Commission, *Towards an Internal Market without Tax Obstacles: A strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax base for their EU-wide Activities*, COM, 2001, (582).
- Eyraud, L., Lusinyan, L., "Vertical Fiscal Imbalances and Fiscal Performance in Advanced Economies", *Journal of Monetary Economics*, 2013, 60(5), S. 571-587.
- Falch, T., Fischer, J. A., "Public Sector Decentralization and School Performance: International Evidence", *Economics Letters*, 2012, 114(3), S. 276-279.
- Feld, L. P., Kirchgässner, G., Schaltegger, C. A., "Fiskalischer Föderalismus und wirtschaftliche Entwicklung: Evidenz für die Schweizer Kantone", *Review of Regional Research*, 2005, 25, S. 3-25.
- Feld, L. P., Kube, H., Schnellenbach, J., *Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs. Gutachten im Auftrag der FDP-Landtagsfraktionen der Länder Bayern, Baden-Württemberg und Hessen*, Freiburg und Mainz, 2013.
- Feld, L. P., Reulier, E., "Strategic Tax Competition in Switzerland: Evidence from a Panel of the Swiss Cantons", *German Economic Review*, 2009, 10(1), S. 91-114.
- Feld, L. P., Schnellenbach, J., Baskaran, T., "Creative Destruction and Fiscal Institutions: A Long-run Case Study of Three Regions", *Journal of Evolutionary Economics*, 2012, 22(3), S. 563-583.
- Flowers, M., "Shared Tax Sources in a Leviathan Model of Federalism", *Public Finance Quarterly*, 1988, 16(1), S. 67-77.
- Foremny, D., "Sub-national Deficits in European Countries: The Impact of Fiscal Rules and Tax Autonomy", *European Journal of Political Economy*, 2014, 34(C), S. 86-110.
- Fornasari, F., Webb, S. B., Zou, H.-F., "The Macroeconomic Impact of Decentralized Spending and Deficits: International Evidence", *Annals of Economics and Finance*, 2000, 1(2), S. 403-433.
- Fox, W. F., Hill, B. C., Murray, M. N., "Vertical Competition, Horizontal Competition, and Mobile Capital: An Empirical Investigation", *Public Finance Review*, 2015, 43(4), S. 431-457.

- Fredriksen, K., "Decentralisation and Economic Growth Part 3: Decentralisation, Infrastructure Investment and Educational Performanc", OECD Working Papers on Fiscal Federalism, 2013, (16), OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5k4559gg7wlv-en>
- Fuest, C., Thöne, M., "§37 Der Finanzföderalismus in Deutschland und seine Reform", in Härtel, I. (Hrsg.); Handbuch Föderalismus – Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt, Bd. II., Berlin, Heidelberg, 2012, S. 265-322.
- Gemmell, N., Kneller, R., Sanz, I., "Fiscal decentralization and economic growth: Spending Versus Revenue Decentralization", *Economic Inquiry*, 2013, 51(4), S. 1915-1931.
- Geys, B., Heinemann, F., Kalb, A., "Voter Involvement, Fiscal Autonomy and Public Sector Efficiency: Evidence from German Municipalities", *European Journal of Political Economy*, 2010, 26(2), S. 265-278.
- Goodspeed, T. J., "Bailouts in a Federation", *International Tax and Public Finance*, 2002, 9(4), S. 409-421.
- Heinemann, F., Janeba, E., Moessinger, M.-D., C. Schröder, C., Streif, F., "Föderalismus-Präferenzen in den deutschen Landesparlamenten," *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 2014, 15(1), S. 56-74.
- Hirschman, A. O., *Exit, Voice, and Loyalty. Responses to Decline in Firms, Organizations, and States*, Cambridge, 1970.
- Homburg, S., "Anreizwirkungen des deutschen Finanzausgleichs", *FinanzArchiv N.F.*, 1994, 51, S. 312-330.
- Kappeler, A., Väilä, T., "Fiscal Federalism and the Composition of Public Investment in Europe", *European Journal of Political Economy*, 2008, 24(3), S. 562-570.
- Kappeler, A., Solé-Ollé, A.; Stephan, S.; Väilä, T., "Does Fiscal Decentralisation Foster Regional Investment in Productive Infrastructure?", *DIW Discussion Papers*, 2012, (1204).
- Keen, M., Kotsogiannis, C., "Does federalism lead to excessively high taxes?", *American Economic Review*, 2002, 92(1), S. 363-370.
- Keen, M., Kotsogiannis, C., "Leviathan and Capital Tax Competition in Federations", *Journal of Public Economic Theory*, 2003, 5(2), S. 177-199.
- Keen, M., Kotsogiannis, C., "Tax Competition in Federations and the Welfare Consequences of Decentralization", *Journal of Urban Economics*, 2004, 56(3), S. 397-407.
- Keen, M., Marchand, M., "Fiscal Competition and the Pattern of Public Spending", *Journal of Public Economics*, 1997, 66(1), S. 33-53.
- Keen, M., "Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism", *International Monetary Fund, Staff Papers*, 1998, 45(3), S. 454-485.
- Kessler, A., Lessmann, C., "Interregional Redistribution and Regional Disparities: How Equalization Does (Not) Work", *CEPR Discussion Paper*; 2011, No. 8133.
- Keuschnigg, C., Loretz, S., Winner, H., "Tax Competition and Tax Coordination in the European Union", *Working Paper in Economics and Finance*, Universität Salzburg, 2014, (04).
- Kops, M., *Die verfassungsrechtlichen Möglichkeiten und Grenzen eines Ausgleichs von Sonderbedarfen der Länder*, FiFo-Forschungsbericht, Köln, 1989, No. 3323.
- Köthenbürger, M., "Tax Competition and Fiscal Equalization", *International Tax and Public Finance*, 2002, 9(4), S. 391-408.
- Kotsogiannis, C., "Federal Tax Competition and the Efficiency Consequences for Local Taxation of Revenue Equalization", *International Tax and Public Finance*, 2010, 17(1), S. 1-14.
- Leibrecht, M., Hochgatterer, C., "Tax Competition as a Cause of Falling Corporate Tax Rates: A Survey of Empirical Literature", *Journal of Economic Surveys*, 2012, 26(4), S. 616-648.
- Lenk, T., *Gutachten zur Neugestaltung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen ab dem Jahr 2020 – ausgewählte Reformaspekte für mehr Transparenz und Leistungsgerechtigkeit*, Leipzig, 2015, [http://www.uni-leipzig.de/fiwi/Team/pdf/Gutachten\\_Reform.pdf](http://www.uni-leipzig.de/fiwi/Team/pdf/Gutachten_Reform.pdf).
- Lichtblau, K., "Finanzausgleich: Reformoptionen und ein konkreter Vorschlag", in Morath, K. (Hrsg.), *Reform des Föderalismus*, Frankfurter Institut-Stiftung Marktwirtschaft und Politik, 1999, S. 95-115.
- Luthi, E., Schmidheiny, K., "The Effect of Agglomeration Size on Local Taxes", *Journal of Economic Geography*, 2014, 14(2), S. 265-287.

- Martinez-Vazquez, J., McLure, C., Vaillancourt, F., "Revenues and Expenditures in an Intergovernmental Framework", in Bird, R. M., Vaillancourt, F. (Hrsg.), *Perspectives on Fiscal Federalism*, Washington, 2006, S. 15-34.
- Mikesell, J. L., *International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues*. Tax Policy and Administration Thematic Group, The World Bank, 2003.
- Mikesell, J. L., "Developing Options for the Administration of Local Taxes: An International Review", *Public Budgeting & Finance*, 2007, 27(1), S. 41-68.
- Morger, M., "Steuerpolitik und Mobilität. Einfluss der Besteuerung auf Arbeits- und Wohnsitzwahl der Haushalte sowie auf Standortentscheidungen der Unternehmen", in Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV (Hrsg.), *Grundlagenpapier*, 2012.
- Müller, C., "Eine Steuer für Europa? Das Argument des vertikalen Steuerwettbewerbs", in Schäfer, W. (Hrsg.): *Wirtschaftspolitik im Systemwettbewerb*, Berlin, 2006, S. 71-91.
- Musgrave, R. A., *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, New York, 1959.
- Oates, W. E., *Fiscal federalism*, New York, 1972.
- Oates, W. E., "An essay on fiscal federalism", *Journal of Economic Literature*, 1999, 37(3), S. 1120-1149.
- Oates, W. E., "Towards A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism", *International Tax and Public Finance* 2005, 12(4), S. 349-373.
- Oates, W. E., Schwab, R., "The Allocative and Distributive Implications of Local Fiscal Competition", in Kenyon, D.A., Kincaid, J. (Hrsg.), *Competition Among States and Local Governments*, Boston, 1991, S. 87-114.
- OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, 2015.
- Olson, M., "The Principle of Fiscal Equivalence: The Division of Responsibilities among Different Levels of Government", *American Economic Review, Papers and Proceedings*, 1969, 59(2), S. 479-487.
- Pauly, M. V., "Income Redistribution as a Local Public Good", *Journal of Public Economics*, 1973, 2(1), S. 35-58.
- Pethig, R., Wagener, A., "Profit Tax Competition and Formula Apportionment", *International Tax and Public Finance* 2007, 14(6), S. 631-655.
- Pittlik, H., *Politische Ökonomie des Föderalismus*, Frankfurt/Main, 1997.
- Pittlik, H., "Internationaler Ordnungswettbewerb und nationaler Umverteilungskampf", *List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik*, 1999, 25, S. 12-22.
- Plachta, C., *Schuldenfalle Finanzausgleich, Theoretische und empirische Analyse der deutschen Finanzverfassung*, Köln, 2008.
- Pommerehne, W. W., Weck-Hannemann, H., "Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland", *Public Choice*, 1996, 88(1), S. 161-170.
- Potrafke, N., Reischmann, M., "Fiscal Equalization Schemes and Fiscal Sustainability", *CESifo Working Paper Series*, 2012, (3948).
- Qian, Y., Roland, G., "Federalism and the Soft Budget Constraint", *American Economic Review*, 1998, 88(5), S. 1143-1162.
- Richter, W., Seitz, H., Wiegard, W., "Steuern und unternehmensbezogene Staatsausgaben als Standortfaktoren", in Siebert, H. (Hrsg.), *Steuerpolitik und Standortqualität: Expertisen zum Standort Deutschland*, Tübingen, 1996, S. 13-47.
- Riedel, N., "The Downside of Formula Apportionment: Evidence on Factor Demand Distortions", *International Tax and Public Finance*, 2010, 17(3), S. 236-258.
- Rühli, L., "Das Schmiermittel des Föderalismus", *Schweizer Monat, Sonderthema 19: Gelebter Föderalismus*, 2014, S. 21-23.
- Salmon, P., "Horizontal Competition Among Governments", in Ahmad, E., Brosi, G. (Hrsg.), *Handbook of Fiscal Federalism*, Cheltenham, Northampton, 2006, S. 61-85.
- Sandford, C. T., Godwin, M. R., Hardwick, P., *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, London, 1989.
- Schmidheiny, K., "Wohnsitzwahl und lokale Einkommensbesteuerung", *Schweizerische Zeitschrift für Politikwissenschaft*, 2005, 11(4), S. 97-121.

- Schmidheiny, K., "Income Segregation and Local Progressive Taxation: Empirical Evidence from Switzerland", *Journal of Public Economics*, 2006, 90(3), S. 429-458.
- Schneider, M., "Kompensationseffekte des österreichischen Finanzausgleichs bei Mehreinnahmen kommunaler Haushalte aus Finanzkraftsteuern", *Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich*, 1995, 36(1-2), S. 26-45
- Schneider, M., "Local Fiscal Equalisation Based on Fiscal Capacity: The Case of Austria", *Fiscal Studies*, 2002, 23(1), S. 105-133.
- Schratzenstaller, M., "Company Taxation in the European Union – Current Developments and Implications for the Coordination Debate", in Lacina, L., Fidrmuc, J., Rusek, A. (Hrsg.), *The Economic Performance of the European Union. Issues, Trends and Policies*, Basingstoke, 2008, S. 298-326.
- Shelton, C., "The Size and Composition of Government Expenditure", *Journal of Public Economics*, 2007, 91(11-12), S. 2230-2260.
- Sinn, S., "The Taming of Leviathan: Competition Among Governments", *Constitutional Political Economy*, 1992, 3(2), S. 177-198.
- Stehn, S. J., Fedelino, A., "Fiscal Incentive Effects of the German Equalization System", *IMF Working Paper*, 2009, (124).
- Thornton, J., "Fiscal Decentralization and Economic Growth Reconsidered", *Journal of Urban Economics* 2007, 61(1), S. 64-70.
- Tiebout, C. M., "A Pure Theory of Local Expenditures", *Journal of Political Economy*, 1956, 64(5), S. 416-424.
- Torgler, B., Schneider, F., Schaltegger, C. A., "Local Autonomy, Tax Morale, and the Shadow Economy", *Public Choice*, 2010, 144(1-2), S. 293-321.
- Vanberg, V. J., "Demokratie, Bürgersouveränität und Subsidiarität", *Rationality, Markets and Morals*, 2009, 0(21), S. 293-307.
- Vogel, H., *Ungleichheiten beim Vollzug von Steuergesetzen im Bundesstaat – Juristische und ökonomische Aspekte*, Peter Lang Verlag, Frankfurt et al., 2000.
- Weiner, J. M., "Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: Insights from the United States and Canada", *European Commission Taxation Papers*, 2005, (08).
- Weingast, B. R., "Second generation fiscal federalism: The implications of fiscal incentives", *Journal of Urban Economics*, 2009, 65(3), S. 279-293.
- Weingast, B. R., Shepsle, K. A., Johnsen, C., "The Political Economy of Benefits and Costs: A Neoclassical Approach to Distributive Politics", *Journal of Political Economy*, 1981, 89(4), S. 642-664.
- Widmer, P., Zweifel, P., "Fiscal Equalization, Tiebout Competition, and Incentives for Efficiency in a Federalist Country", *Public Finance Review*, 2012, 40(1), S. 3-29.
- Wildasin, D., "Interjurisdictional Capital Mobility: Fiscal Externality and a Corrective Subsidy", *Journal of Urban Economics*, 1989, 25(2), S. 193-212.
- Wilson, J. D., "A Theory of Interregional Tax Competition", *Journal of Urban Economics*, 1986, 19(3), S. 296-315.
- Wilson, J. D., "Tax Competition with Interregional Differences in Factor Endowments", *Regional Science and Urban Economics*, 1991, 21(3), S. 423-452.
- Wilson, J. D., "Theories of Tax Competition", *National Tax Journal*, 1999, 52(2), S. 296-304.
- Wrede, M., "Vertical and Horizontal Tax Competition: Will Un-coordinated Leviathans End up on the Wrong Side of the Laffer Curve?", *FinanzArchiv NF*, 1996, 53, S. 467-479.
- Zodrow, R., Mieszkowski, P., "Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods", *Journal of Urban Economics*, 1986, 19(3), S. 356-370.

## Margit Schratzenstaller

### 3 Grundlagen der Steuerautonomie: Technik, Kriterien und Optionen für eine Steuerautonomie der Länder

Dieser Teil stellt zunächst die grundsätzlichen Optionen sowie technische Aspekte der Ausgestaltung einer substantiellen Steuerautonomie dar. Anschließend werden Kriterien für länderreigene Steuern erarbeitet, auf deren Grundlage im Rahmen eines "Schnelltests" alle bedeutenden österreichischen Steuern auf ihre prinzipielle Eignung als Ländersteuern geprüft werden.

#### 3.1 Grundlegende Ausgestaltungsmöglichkeiten und technische Aspekte einer Steuerautonomie der Länder

##### 3.1.1 Subnationale Steuerautonomie unter dem Aspekt institutioneller Kongruenz

Die Klassifikation nach Gesetzgebungs- und Ertragshoheit unterscheidet zwischen Trenn-, Zuschlags-, Verbund- und Transfersystemen (vgl. Peffekoven, 1980; Kollmann et al., 2005)<sup>41)</sup>. In der Praxis existieren zahlreiche Möglichkeiten, die unterschiedlichen Prinzipien miteinander zu kombinieren. Die nachfolgenden Ausführungen stellen deshalb bewusst auf "idealtypische" Gestaltungsformen ab:

- In **Trennsystemen** steht der Ertrag einer bestimmten Steuer exklusiv nur jeweils einer gebietskörperschaftlichen Ebene als "eigene Steuer" zu. Die Gesetzgebungshoheiten können unterschiedlich geregelt sein. Im freien (oder: ungebundenen) System gibt es keine Beschränkungen für Objekt- und Gestaltungshoheit, dasselbe Steuerobjekt kann von mehreren Ebenen gleichzeitig besteuert werden. Dies würde implizieren, dass jedes Bundesland oder jede Gemeinde nach eigenem Belieben Steuern auf ein bestimmtes Steuerobjekt erheben könnte, und könnte somit in einem – unerwünschten – vertikalen Steuerwettbewerb resultieren. Diese Option steht politisch freilich nicht zur Debatte und soll deshalb hier auch nicht weiter verfolgt werden. Im gebundenen Trennsystem werden die Gesetzgebungshoheiten (Objekt- und Tarifhoheit) für einzelne Steuerquellen exklusiv an nur eine Ebene zugewiesen.
- Einen Sonderfall stellt diesbezüglich das **schwache Trennsystem** dar, das eine Regelung bezeichnet, nach der der subzentralen gebietskörperschaftlichen Ebene trotz zentraler (Bundes-) Gesetzgebungskompetenzen das Aufkommen einer bestimmten Abgabe vollständig und exklusiv zusteht. Tarif- und Objekthoheit sind hier von der Ertragshoheit vollständig getrennt. Eine denkbare Variante des schwachen Trennsystems bestünde darin, dass die subzentrale Ebene kollektiv an der formalen steuerpolitischen Entscheidungsfindung durch unterschiedlich gestaltbare Mitbestimmungsrechte beteiligt wird. Im Unter-

---

<sup>41)</sup> Zu nennen wäre auch noch ein Umlagensystem, bei dem die Gesetzgebungshoheit für alle Steuern vollständig bei subzentralen Einheiten liegt und die Zentralebene nur durch finanzielle Zuweisungen "von unten" alimentiert wird. In föderativen Systemen, in denen die Zentralebene in bedeutendem Umfang Ausgabenkompetenzen hat, scheint allerdings ein Umlagensystem kaum geeignet. Im Weiteren wird daher nicht näher darauf eingegangen.

schied zu den Varianten reiner Trennsysteme bedarf es im schwachen Trennsystem immer auch horizontaler Verteilungsregeln (z. B. Schlüsselsysteme), die die Aufteilung der Steuererträge innerhalb einer Ebene auf die einzelnen Einheiten regeln.

- In **Zuschlagssystemen** verfügt die höchste Ebene über die Objekthoheit und regelt auch Bemessungsgrundlagen und Steuertarife; die subzentralen Einheiten können aber über eigenverantwortlich gesetzte Zuschläge (Hebesätze) am Abgabenaufkommen partizipieren. Dabei handelt es sich also um ein System, in dem die Tarifkompetenz zwischen der Zentralebene und der subnationalen Ebene geteilt ist. Auch hier gibt es zahlreiche Gestaltungsvarianten: So könnte die Zentralebene beispielsweise Höchst- oder Mindestzuschlagssätze - oder bestimmte Bandbreiten der Zuschlagssätze - vorgeben oder im Konsens mit Ländern oder Gemeinden fixieren.
- In **Verbundsystemen** werden alle Steuern ausschließlich von der Zentralebene gestaltet, wobei die föderalen Ebenen nach festgelegten Quoten (Ertragsanteilen) am gesamten Abgabenaufkommen partizipieren (Gemeinschaftssteuern). Dabei kann es durchaus formale Mitentscheidungsrechte der (Gesamtheit der) subnationalen Einheiten geben. Ein Regelungsbedürfnis besteht dabei nicht nur hinsichtlich der vertikalen Aufteilung der Steuererträge auf Bund, Länder, Gemeinden (und gegebenenfalls auch weitere Ebenen), sondern wie beim schwachen Trennsystem auch mit Blick auf die horizontale Aufteilung zwischen den Einheiten ein und derselben Ebene.
- In **Transfersystemen** verfügt die Zentralebene ebenfalls über die Gesetzgebungshoheit, die nachgeordneten Gebietskörperschaften erhalten (zusätzliche) Mittel aus dem eingehobenen Steueraufkommen in Form von zweckgebundenen Transfers oder frei verwendbaren Finanztransfers. Unter dem Gesichtspunkt der Steuerautonomie sind diese Transfersysteme prinzipiell nur schwer von Verbundsystemen zu trennen; wohl aber hinsichtlich der Verwendungsautonomie, die bei zweckgebundenen Transfers eingeschränkt ist. Mit Blick auf die Mitentscheidungsautonomie der Länder und Gemeinden werden bisweilen noch Kriterien wie Risikoteilung, Konditionalität, Stabilität der Aufteilungsformel und Proportionalität zu Bevölkerung oder Wirtschaftsleistung herangezogen, um eine feinere Differenzierung zwischen Verbund- und Transfersystemen zu erreichen (*Blöchliger - Petzold, 2009A; Kim, 2013*).

Vor dem Hintergrund der Überlegungen zur institutionellen Kongruenz ist primär von Relevanz, ob und inwieweit Länder und Gemeinden durch autonome abgabenpolitische Entscheidungen auf ihre Budgetmittel und Steuerbelastung in ihrer Jurisdiktion Einfluss nehmen können (*Blöchliger, 2007; Blöchliger - Nettely, 2015*). Speziell das "schwache Trennsystem" ist aus der Perspektive institutioneller Kongruenz von den Verbund- oder Transfersystemen kaum unterscheidbar, da eine direkte politische Regelungskompetenz der nachgeordneten Ebene(n) nicht besteht.

In Anlehnung an ein Schema der OECD (*OECD, 1999; Blöchliger, 2013, Blöchliger - Nettely, 2015*) können Abstufungen im Grad der Steuerautonomie subzentraler Einheiten (SZE) wie in der Übersicht 3.1 dargestellt werden. Wir beschränken uns in der Darstellung auf das Verhältnis der Bundesländer zum Bund in Föderalstaaten. Die gleichen Überlegungen können *mutatis*

*mutandis* natürlich auf Gemeinden angewendet werden. Der höchste Grad an Steuerautonomie liegt vor, wenn die Bundesländer ohne Mitwirkung des Bundes Tarif und Bemessungsgrundlage eigenständig regeln können; dies kann ohne Begrenzung der Objekthoheit (vollständig freies Trennsystem) oder mit beschränkter Objekthoheit (gebundenes Trennsystem) erfolgen<sup>42</sup>). Davon ausgehend gibt es stufenweise Abschwächungen der Rechte der Länder, Steuertarife oder Regelungen zur Steuerbemessungsgrundlage zu gestalten. In Verbundsystemen ist die Autonomie der Länder schon weitgehend ausgedünnt und beschränkt sich üblicherweise auf schwache kollektive (formelle und informelle) Mitentscheidungsrechte. Verbundsysteme sind mit den Gedanken der institutionellen Kongruenz folglich nicht vereinbar – ihnen fehlt das zentrale Element der individuellen Gestaltungsfreiheit der Steuerstruktur (oder, breiter definiert: Abgabenstruktur) zur Anpassung an lokale und regionale Gegebenheit und Präferenzen.

Übersicht 3.1: Grad der Steuerautonomie subzentraler Einheiten (Beispiel Landessteuern)

Ausgestaltung der Tarif- und Objekt Kompetenzen	hohe Autonomie
Bundesland kann Tarif und Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ohne Mitwirkung des Bundes frei bestimmen	
Bundesland kann Tarif und Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach Konsultation des Bundes bestimmen	
Bund legt Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Tarif fest, Bundesland kann Zuschlag frei bestimmen (Zuschlagssystem)	
Bund legt Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Tarif fest, Bundesland kann Zuschlag bestimmen, Bund legt Höchst- oder Mindeststeuersätze fest (Zuschlagssystem)	
Bund legt Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Tarif fest, Bundesland kann einzelne Steuervergünstigungen bestimmen	
Schwaches Transfersystem und Verbundsteuern, für die die Bundesländer kollektiv Ertragsanteile festlegen	
Verbundsteuern, für die Ertragsanteile mit Zustimmung der Bundesländer festgelegt werden	
Verbundsteuern, für die Ertragsanteile unilateral vom Bund festgelegt werden können, diese aber über einen längeren Zeitraum fixiert sind	
Verbundsteuern, für die Ertragsanteile unilateral und jährlich neu vom Bund festgelegt werden können	
Andere Systeme, in denen der Bund Bemessungsgrundlage und Tarife festlegt, inklusive Transfersysteme	

Q: WIFO-Darstellung in Anlehnung an OECD (1999) und Blöchliger (2013).

<sup>42</sup>) Wir folgen dabei der Definition von Blöchliger – Nettely (2015: 3): "The term 'tax autonomy' (or taxing power) captures the extent of freedom sub-central governments (SCGs) exert over tax policy. It encompasses features such as sub-central governments' right to introduce or to abolish a tax, to set tax rates, to define the tax base, or to grant tax allowances or reliefs to individuals and firms. In a number of countries taxes are not assigned to one specific government level but shared between the central and sub-central governments. Such tax sharing arrangements deny a single SCG any control over tax rates and bases, but collectively SCGs may negotiate the sharing formula with central government and hence have some limited influence on taxation. The wealth of explicit and implicit institutional arrangements guiding tax policy has to be encompassed by a set of indicators that are simultaneously appropriate (they capture the relevant aspects of tax autonomy), accurate (they measure those aspects correctly) and reliable (the indicator set remains stable over time)."

### 3.1.2 Technik der subnationalen Steuerautonomie

Wie Übersicht 3.1 zu entnehmen ist, kann subnationale Steuerautonomie unterschiedliche Ausprägungen und entsprechend unterschiedliche Grade der Intensität annehmen. Der höchste Grad an Steuerautonomie der Bundesländer ist dann gegeben, wenn diese für bestimmte Steuern sowohl den Steuertarif als auch die Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage autonom oder – in einer abgestuften Variante – unter Konsultation des Bundes festlegen dürfen. Diese sehr weitgehende Ausprägung der subnationalen Steuerautonomie im Sinne der Stärkung der Elemente eines Trennsystems wird in den im Rahmen dieser Studie durchgeführten Simulationen der bundesländerspezifischen Aufkommenswirkungen einer Ausweitung der Steuerautonomie nicht berücksichtigt und daher hier auch nicht weiter betrachtet. Die dargestellte regionale Verteilung der Bemessungsgrundlagen (vgl. Kapitel 5 der Studie) könnte jedoch zumindest als erster Anhaltspunkt für die Konsequenzen einer Steuerautonomie nach dem Trennsystem interpretiert werden.

Die in Kapitel 5 vorgenommenen Simulationen beziehen sich auf Optionen, das in Österreich dominierende Verbundsystem durch die Einführung von Elementen eines Zuschlagsystems zu "beschneiden". Betrachtet wird ein Zuschlagsrecht der Bundesländer im Sinne einer geteilten Gesetzgebungshoheit (zwischen Bund und Bundesländern) bezüglich bestehender Steuern, für die der Bund die Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sowie einen "Bundessteuertarif" festlegt. Soll – weil dies angesichts der gegebenen Gesamtbelastung durch Steuern und Abgaben nicht als zielführend erscheint – die gesamte Abgabenquote durch eine Stärkung der Bundesländer-Steuerautonomie nicht erhöht werden, so wäre für eine aufkommensneutrale Variante einer erweiterten Steuerautonomie der Bundesländer der "Bundessteuertarif" entsprechend abzusenken<sup>43</sup>). Ein solches Zuschlagsrecht der Bundesländer beschränkt deren Steuerautonomie direkt oder indirekt auf den Steuertarif. Die Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage werden weiterhin bundeseinheitlich festgelegt; die diesbezügliche Gesetzgebungshoheit verbleibt also beim Bund. Diese Beschränkung ist aus der Perspektive der Transparenz sowie der Vergleichbarkeit der effektiven Steuerbelastung zwischen den Bundesländern als sehr vorteilhaft einzuschätzen. Auch ist sie gegenüber einer Situation mit Steuerautonomie auf Bundesländerebene bezüglich der Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage für die Steuerpflichtigen, aber auch für die Steuerverwaltung mit geringerem administrativem Aufwand verbunden. Nicht zuletzt liefe eine Bundesländer-Steuerautonomie bei der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer den aktuellen Harmonisierungsbemühungen auf EU-Ebene entgegen. Gleichzeitig kann eine solche bundesweit einheitliche Steuerbemessungsgrundlage bei "wettbewerbsanfälligen" Steuern den Druck auf die tariflichen Steuersätze verstärken.

Das Zuschlagsrecht der Bundesländer kann folgende Formen annehmen<sup>44</sup>):

- **Einführung eines Landessteuersatzes**, d. h. je nach grundsätzlicher Ausgestaltung der Steuer Einführung eines proportionalen Landessteuersatzes bei Wertsteuern oder eines

---

<sup>43</sup>) Entsprechend werden die Simulationen in Kapitel 5 der Studie in "Kompensationsszenarien" eingebettet, in denen der Bund den Bundessteuertarif senkt, um für einen Zuschlag der Bundesländer Platz zu machen.

<sup>44</sup>) Vgl. hierzu auch *Wissenschaftlicher Beirat*, 1992 und 2015.

einheitlichen Steuersatzes in € pro Einheit steuerlicher Bemessungsgrundlage bei Mengensteuern. Dieser wird auf den "Bundessteuertarif" aufgeschlagen, der – wenn es sich um bereits bestehende Steuern wie die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer oder die motorbezogene Versicherungssteuer handelt – vorher um bestimmte Prozentpunkte bzw. um bestimmte Absolutbeträge gesenkt wurde. Alternativ kann der bestehende Steuertarif auf einen "Basistarif" abgesenkt werden. Bund und Länder erhalten das Recht, auf diesen "Basistarif" für den ihnen gemäß dem Verteilungsschlüssel für die Ertragsanteile zustehenden Anteil an der Bemessungsgrundlage Zuschläge zu erheben.

- **Zuschlag auf die Steuerschuld**, d. h. einheitlicher prozentueller Aufschlag auf die Steuerschuld, die sich nach Anwendung des Bundessteuertarifes ergibt ("Landeszuschlagssatz"); der Bundessteuertarif ergibt sich bei bereits existierenden Steuern wiederum durch eine Senkung der ursprünglichen Tarifsteuersätze um einen bestimmten Prozentsatz oder um einen bestimmten Absolutbetrag. Alternativ können Bund und Länder jeweils Zuschläge (oder Abschläge) auf jenen Teil der Steuerschuld erheben, der ihnen entsprechend des Verteilungsschlüssels für die Ertragsanteile zusteht.

Die unterschiedlichen Zuschlagsoptionen unterscheiden sich nach ihren Auswirkungen auf den Belastungsverlauf sowie hinsichtlich der Transparenz und internationalen Vergleichbarkeit der Gesamtsteuertarife, die sich durch das Zusammenwirken aus Bundes- und Landesbesteuerung ergeben.

Bei einer direkt progressiven Wertsteuer, wie sie die Einkommensteuer darstellt, wirkt ein proportionaler Zuschlag auf die Einkommensteuerschuld progressiv, belastet also die Bezieher höherer Einkommen überdurchschnittlich, weil der Progressionsgrad des Bundestarifes übernommen wird. Ein proportionaler Landessteuersatz, der auf einen direkt progressiven Bundestarif aufgeschlagen wird, entfaltet dagegen eine proportionale Belastungswirkung (*Wissenschaftlicher Beirat*, 2015; *Maiterth – Zwick*, 2005). Insgesamt senkt ein proportionaler Landessteuersatz, um den die Grenzsteuersätze eines direkt progressiven Bundestarifs erhöht werden, den Progressionsgrad (gemessen am Verhältnis von Grenz- und Durchschnittssteuersatz) des Gesamttarifes.

Wegen ihrer unterschiedlichen Belastungswirkungen können Landessteuersatz und Landeszuschlagssatz unterschiedliche Ausweichreaktionen gerade bei Hocheinkommensbezieher\*innen auslösen (*Wissenschaftlicher Beirat*, 2015): Theoretisch wäre von einem Landeszuschlagssatz ein größerer Anreiz für eine Wohnsitzverlagerung zu erwarten als von einem Landessteuersatz. Zu beachten ist, dass die Verteilungswirkung der Einführung eines Landessteuersatzes nicht nur vom Tarifverlauf des Bundestarifes (progressiv) und des Landessteuersatzes (proportional) abhängt, sondern auch davon, wie bei bereits bestehenden Steuern der ursprüngliche Tarif reduziert wird, um Raum für den Landessteuersatz zu schaffen:

Werden die ursprünglichen Grenzsteuersätze um einen einheitlichen Prozentsatz reduziert, um den neuen Bundestarif zu erhalten, so steigt dessen Progressionsgrad. Nur dann, wenn die Bundesländer einen einheitlichen Landessteuersatz aufschlagen, sodass die ursprünglichen Grenzsteuersätze wieder erreicht werden, ändert sich an der Gesamtprogressionswirkung des Gesamttarifes nichts. Wenden die Bundesländer unterschiedliche Landessteuersätze an, ver-

ändert sich die Gesamtprogressionswirkung des Gesamttarifes, je nachdem, ob der Landessteuersatz geringer oder höher ist als jener Prozentsatz, um den die ursprünglichen Grenzsteuersätze verringert wurden.

Ist der Bundessteuertarif eine Wertsteuer mit einem einheitlichen proportionalen Steuersatz, wie bei der Körperschaftsteuer, bewirken sowohl ein proportionaler Landessteuersatz als auch ein proportionaler Landeszuschlagssatz eine proportionale Belastung bezogen auf die steuerliche Bemessungsgrundlage. Landessteuersatz und Landeszuschlagssatz weisen also identische Belastungs- ebenso wie Anreizwirkungen auf.

Bei einer Mengensteuer mit einem direkt progressiven Belastungsverlauf – in Form von steigenden Absolutbeträgen pro besteuerte Mengeneinheit in den einzelnen Tarifzonen – senkt ein Landessteuersatz in Form eines in absoluter Höhe identischen Zuschlages pro besteuerte Mengeneinheit die Progression des Steuertarifes. Die gesamte Belastungswirkung der Einführung eines Landessteuersatzes hängt davon ab, in welcher Form die ursprünglichen Grenzsteuersätze verringert wurden, um Platz für den zusätzlichen Landessteuersatz zu machen. Wurden die ursprünglichen Grenzsteuersätze um einen identischen Betrag gesenkt und erheben alle Bundesländer einen einheitlichen Landessteuersatz in selber Höhe, ändert sich am Progressionsverlauf nichts. Ist der Landessteuersatz geringer (höher) als der Betrag, um den die ursprünglichen Grenzsteuersätze zur Ermittlung des Bundestarifes gesenkt wurden, wird die Progressionswirkung der Steuer verstärkt (reduziert). Ein Zuschlag auf die Steuerschuld in Form eines prozentualen Aufschlages wirkt bezogen auf die Bemessungsgrundlage progressiv.

Neben den möglichen unterschiedlichen Belastungswirkungen differieren auch Transparenz und Vergleichbarkeit eines Landessteuersatzes und eines Landeszuschlagssatzes. Zur Ermittlung des Gesamtsteuertarifes, der sich durch die Besteuerung auf Bundes- und auf Landesebene ergibt, müssen im Modell des Landessteuersatzes lediglich die Tarifsteuersätze des Bundes und der Länder addiert werden. Dem gegenüber ist die Ermittlung der Gesamtsteuertarifsätze im Modell des Landeszuschlagssatzes komplexer; jedenfalls sind diese nicht unmittelbar ersichtlich. Die Erhebung von Landessteuersätzen weist somit hinsichtlich der Vergleichbarkeit der Gesamtsteuersätze zwischen den Bundesländern, aber auch im internationalen Vergleich Vorteile auf.

Schließlich können auch Zuschlagsmodelle mit variierenden Steuerautonomiegraden ausgestattet werden. So kann die Autonomie der Bundesländer durch Ober- oder Untergrenzen für den Landessteuer- oder den Landeszuschlagssatz eingeschränkt werden. Mit Untergrenzen kann ein befürchteter Steuersenkungswettbewerb zwischen den Bundesländern beschränkt werden, vor allem bei Steuern mit besonders mobilen steuerlichen Bemessungsgrundlagen und dann, wenn die Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage bundesweit harmonisiert sind, da dann ein etwaiger Abwärtsdruck auf die Steuersätze verstärkt werden kann. Solche Untergrenzen können als besonders wichtig für solche Steuern erachtet werden, bei denen nicht nur aus fiskalischen Gründen, sondern auch aufgrund nicht-fiskalischer Erwägungen – etwa bei Lenkungssteuern – eine gewisse Mindesthöhe sichergestellt werden soll. Obergrenzen wiederum können eingesetzt werden, um zu verhindern, dass die Gesamtsteuerbelastung nach Anwendung von Bundessteuertarif und Landeszuschlägen eine gewisse Belastungshöhe überschreitet.

Zur Technik der subnationalen Steuerautonomie gehört auch die regionale Aufteilung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, die detailliert in Kapitel 5 der Studie behandelt wird.

### 3.2 Kriterien für ländereigene Steuern

Nicht alle potentiellen Steuerquellen eignen sich als subnationale, d. h. regionale oder lokale, Abgaben. Zur Beurteilung der Eignung einzelner Steuerarten als Ländersteuern sind Bewertungskriterien erforderlich. Diese können grundsätzlich ausgehend von den theoretischen Argumenten zugunsten einer Stärkung der subnationalen Abgabenaufteilung, die die Literatur zum fiskalischen Föderalismus bietet (siehe dazu Kapitel 2 der Studie), abgeleitet werden.

Die theoretische Literatur zur Frage der optimalen Zuweisung von einzelnen Steuerquellen innerhalb des föderalen Gefüges ("tax assignment") (vgl. z. B. *Musgrave*, 1983; *Schneider – Feld*, 2000; *Blöchliger – Petzold*, 2009B) unterscheidet allerdings zumeist nicht zwischen geeigneten regionalen (in Österreich also für die Bundesländer) und geeigneten kommunalen Steuern. Vielmehr werden in der Regel einzelne Steuerquellen entweder als "gute" zentrale oder eher dezentrale Steuern klassifiziert. Übersicht 3.2 gibt eine Klassifikation von *Bird – Vailancourt* (2006) über die Zuweisung einzelner Steuern im föderalen System wieder. Diese Klassifikation, die sich auf *Shah* (1994) bezieht, ergibt sich unter Anwendung von zwei zentralen Kriterien für die Zuweisung von Steuern auf die gebietskörperschaftlichen Ebenen: Erstens die Effizienz der Steuerverwaltung – danach sollten die Steuern auf jener föderalen Ebene angesiedelt sein, die die besten Informationen über die Steuerbasis hat. Zweitens der Finanzierungsbedarf – danach sollten Finanzierungsmöglichkeiten und -bedarf möglichst nahe übereinstimmen. Das bedeutet auch, dass Steuern, die bestimmte wirtschaftspolitische Ziele verfolgen, jener Ebene zugewiesen werden sollen, die für die Wahrnehmung der betreffenden Aufgaben zuständig sind.

Übersicht 3.2: Mögliche Zuweisung einzelner Steuern im föderalen System

Art der Steuer	Gesetzgebungs- hoheit über		Ertrags- und Verwaltungs- hoheit	Anmerkungen
	Tarif	BMG!)		
Zölle	B	B	B	Steuern auf den internationalen Handel
Körperschaftsteuer	B	B	B	mobile Bemessungsgrundlage, Stabilisierungsinstrument
Ressourcensteuern				
Steuern auf Ressourcen-Renten (Gewinne, Einkommen)	B	B	B	sehr ungleich verteilte Bemessungsgrundlagen
Lizenzgebühren, Beiträge, Abgaben, Extraktionssteuern auf nicht-erneuerbare Ressourcen, Produktions-, Output- und Grundsteuern	L, G	L, G	L, G	Äquivalenzabgaben/Gebühren für öffentliche Leistungen von Ländern/Gemeinden
Naturschutzabgabe	L, G	L, G	L, G	zur Erhaltung der lokalen Umwelt
Persönliche Einkommensteuer	B	B, L, G	B	Umverteilungsinstrument, mobiler Faktor, Stabilisierungsinstrument
Vermögensbezogene Steuern (Steuern auf Vermögensbestand, Vermögenstransfers, Erbschaften)	B	B, L	B	Umverteilungsinstrument
Lohnsummensteuern	B, L	B, L	B, L	Äquivalenzabgabe, z. B. zur Finanzierung der Sozialversicherung
Mehrstufige Umsatzsteuern (Mehrwertsteuer)	B	B	B	Grenzausgleich möglich, potentiell Stabilisierungsinstrument
Einstufige Umsatzsteuern (Hersteller, Großhandel, Einzelhandel)				
Weniger zentralisierte Ausgestaltung	L	L, G	L, G	höhere Steuerbefolgungskosten
Mehr zentralisierte Ausgestaltung	B	L	B	harmonisiert, geringere Steuerbefolgungskosten
Genussmittelsteuern				
Steuern auf Alkohol- und Tabakkonsum	B	B	B	geteilte Verantwortlichkeit für Gesundheitspolitik
Wett- und Glücksspielsteuern	L, G	L, G	L, G	Verantwortlichkeit von Ländern und Gemeinden
Lotteriesteuern	L, G	L, G	L, G	Verantwortlichkeit von Ländern und Gemeinden
Rennwettsteuern	L, G	L, G	L, G	Verantwortlichkeit von Ländern und Gemeinden
Besteuerung von öffentlichen "Übeln" (negativen Externalitäten)				
CO <sub>2</sub> -Steuer	B	B	B	Bekämpfung globaler und nationaler Umweltverschmutzung
Britische Steuer auf Wärmeeinheiten	B, L, G	B, L, G	B, L, G	Verschmutzung kann auf Bundes-, Länder- oder Gemeindeebene auftreten
Mineralölsteuer	B, L, G	B, L, G	B, L, G	Benutzungsgebühr für Bundes-, Landes- und Gemeindestraßen
Abwassergebühr	B, L, G	B, L, G	B, L, G	zur Bekämpfung von länder- oder gemeindeübergreifender sowie lokaler Umweltverschmutzung
Straßenbenutzungsgebühren	B, L, G	B, L, G	B, L, G	Maut auf Bundes-, Länder- und Gemeindestraßen
Parkgebühren	G	G	G	zur Eindämmung lokaler "Überfüllung"
Kraftfahrzeuge				
Steuern auf Zulassung und Transfer, jährliche Steuern	L	L	L	Verantwortlichkeit der Länder
Führerscheingebühren	L	L	L	Verantwortlichkeit der Länder
Andere				
Gewerbesteuern	L	L	L	Äquivalenzsteuer
Verbrauchssteuern	L, G	L, G	L, G	wohnortbasierte Steuern
Immobilien	L	G	G	Äquivalenzsteuer, vollständig immobilier Faktor
Land	L	G	G	Äquivalenzsteuer, vollständig immobilier Faktor
Veredelung	L	G	G	Kostendeckung
Kopfsteuer	B, L, G	B, L, G	B, L, G	Entgelt für öffentliche Leistungen
Nutzergebühren	B, L, G	B, L, G	B, L, G	Entgelt für öffentliche Leistungen

Q: Vaillancourt – Bird (2006), -1) Bemessungsgrundlage.

Detailliert ausgearbeitete spezifische Kriterien zur Beurteilung der Eignung einzelner Steuerarten als Gemeindesteuern bietet die deutschsprachige finanzwissenschaftliche Literatur seit längerem (z. B. *Zimmermann - Postlep*, 1980; *Zimmermann*, 1999). In der sowohl in Deutschland als auch in Österreich immer wieder aufbrechenden Debatte über Notwendigkeit und Optionen zum Ausbau der kommunalen Abgabenaufonomie werden diese kommunalspezifischen Kriterien konkreten Analysen von einzelnen Optionen zum Ausbau der Steuerhoheit der Gemeinden zugrunde gelegt (vgl. z. B. *Broer*, 2001, und *Junkernheinrich*, 2003, für Deutschland oder *Pitlik et al.*, 2012, für Österreich).

Eine Differenzierung von Beurteilungskriterien innerhalb der subnationalen Ebene nach regional- und kommunalspezifischen Kriterien findet sich bei *Bauer – Thöni* (2005A; 2005B), die bei der Identifikation von Anforderungen und Kriterien für subnationale Steuern aus österreichischer Sicht zwischen für die Bundesländer einerseits und für die Gemeinden andererseits geeignete Steuern unterscheiden.

Eine umfassende Ausarbeitung von Kriterien, die spezifisch auf Regionalsteuern fokussieren, ist dagegen bislang erst von *Thöne* (2014) unternommen worden, der aus deutscher Sicht Kriterien für Steuern vorlegt, die sich für die Zuweisung an die Bundesländer eignen. *Thöne* unterscheidet zwischen primären und ergänzenden Kriterien und wendet erstere, denen er eine herausragende Bedeutung zuweist, in Form eines "Schnelltests" (*Thöne*, 2014: 19) an, um eine erste qualitative Einschätzung einzelner Steueroptionen und darauf aufbauend eine Auswahl jener potentieller Steuerquellen vorzunehmen, die grundsätzlich einer tiefergehenden Analyse unterzogen werden sollen.

Im Folgenden werden aufbauend auf den vorliegenden Arbeiten regionalspezifische Kriterien zur Beurteilung einzelner Optionen für bundesländereigene Steuern für Österreich aufgestellt. Dabei wird allerdings abweichend von *Thöne* (2014) nicht zwischen primären und ergänzenden Kriterien differenziert. Vielmehr wird erstens eine Gruppe von Kriterien zur Beurteilung einzelner Optionen für potentielle Steuerquellen für die österreichischen Bundesländer identifiziert. Diese werden analog zum *Thöne'schen* Schnelltest einer ersten, naturgemäß eher oberflächlichen und qualitativen Einschätzung von einer Reihe von in Österreich existierenden Steuern (die derzeit mit wenigen Ausnahmen sämtlich als gemeinschaftliche Bundesabgaben erhoben werden) zugrunde gelegt.

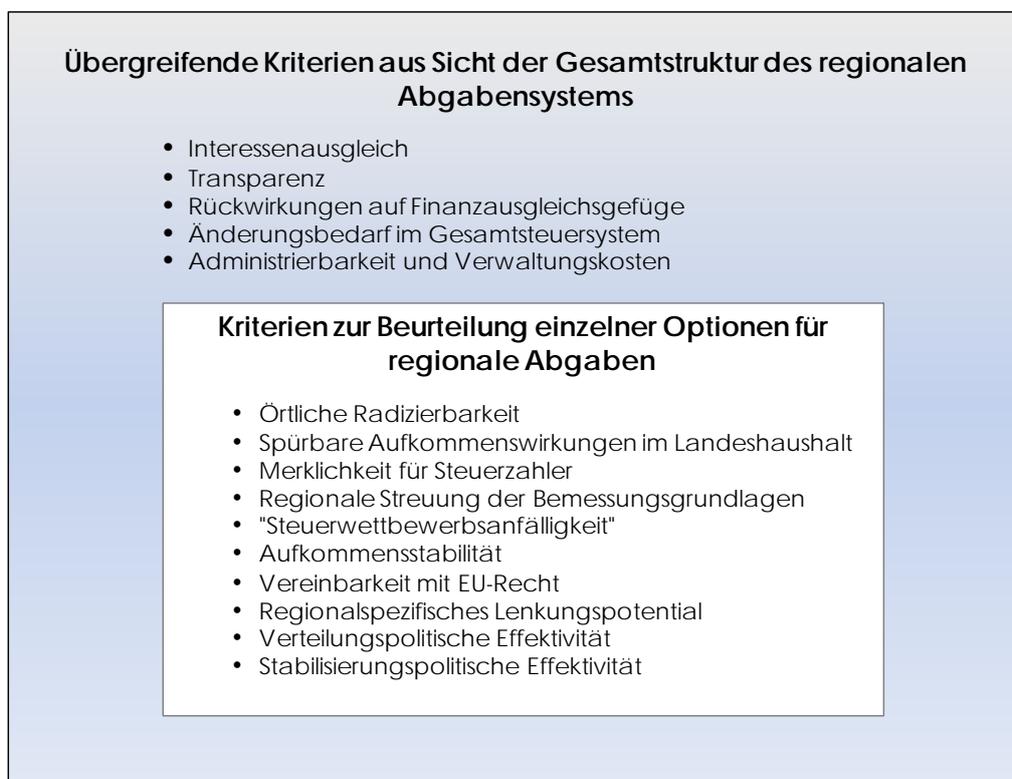
Prinzipiell kann zwischen allgemeinen Beurteilungskriterien, die für alle Steuern unabhängig von ihrer föderalen Zuordnung gelten, und spezifischen Kriterien zur Beurteilung potentieller subnationaler bzw. regionaler Steuern unterschieden werden. Allgemeine Beurteilungskriterien umfassen die Allokations- und Verteilungswirkungen von Steuern sowie ihre stabilitätspolitischen Eigenschaften. Sie werden im folgenden Kriterienkatalog zur Bewertung einzelner Optionen für regionale Steuern nur insoweit berücksichtigt, als es bei bestimmten Steuern durchaus davon abhängt, auf welcher föderalen Ebene sie erhoben werden, ob sie die erwarteten bzw. gegebenenfalls angestrebten allokativen, verteilungs- oder stabilisierungspolitischen Effekte entfalten können. Diese Kriterien zur Beurteilung der Eignung potentieller Steuerquellen zur Stärkung der Abgabenaufonomie der österreichischen Bundesländer sind auf unterschiedlichen Ebenen angesiedelt und weisen unterschiedliche Bedeutung auf. Allerdings soll hier auf eine explizite Gewichtung oder Priorisierung der einzelnen Kriterien verzichtet werden.

Von diesen Kriterien zur Beurteilung einzelner Optionen für den Ausbau der Steuerautonomie der Bundesländer ist eine zweite Gruppe von übergreifenden Kriterien zu unterscheiden, die zur Einschätzung eines gesamten regionalen Abgabensystems aus einer strukturellen Gesamtperspektive dienen sollen.

Die im Folgenden dargelegten Beurteilungskriterien werden, wie erwähnt, nicht priorisiert oder gewichtet. Allerdings stehen einige in einem engeren Zusammenhang mit den intendierten Vorteilen bzw. nicht-intendierten Nachteilen einer stärkeren regionalen Abgabensysteme. Dies sind die Kriterien "regionale Radizierbarkeit", "Interessenausgleich", "Merklichkeit/Spürbarkeit für Steuerzahler" und "Transparenz" einerseits und "Stabilität des Aufkommens" sowie "Steuerwettbewerbsanfälligkeit" andererseits. Diese Kriterien stehen für Facetten der institutionellen Kongruenz, als übergeordnetes Prinzip für die Zuweisung von Ausgaben und Einnahmen auf die einzelnen Gebietskörperschaften. Die in der Theorie postulierten positiven Effekte einer Stärkung der regionalen Abgabensysteme beruhen in erster Linie auf der Herstellung institutioneller Kongruenz, für deren Erreichung die Erfüllung eine Reihe der nachfolgend behandelten Kriterien für ländereigene Steuern relevant sind.

Abbildung 3.1 enthält die Kriterien zur Beurteilung einzelner Optionen für regionale Steuern sowie übergreifende Kriterien aus Sicht der Struktur des gesamten regionalen Abgabensystems.

Abbildung 3.1: Kriterien zur Beurteilung von potentiellen regionalen Steuern



Q: WIFO-Darstellung.

### 3.2.1 Kriterien zur Beurteilung einzelner Optionen für ländereigene Steuern

#### 3.2.1.1 Regionale Radizierbarkeit

Gute regionale Steuern zeichnen sich durch örtliche Radizierbarkeit aus (Thöne, 2014): Die Steuer betrifft die (Gruppe der) in einer Region angesiedelten Steuerzahler, die die regionalen Leistungen in Anspruch nehmen. Konkret erfordert dies, dass die Steuerpflichtigen ihren Wohn- bzw. Firmensitz in der Region haben, die die Steuer erhebt. Hintergrund ist das Äquivalenzprinzip, das Steuern als Gegenleistung der Steuerzahler für die Bereitstellung öffentlicher Leistungen sieht, wobei eher eine gruppenmäßige regionale als eine individuelle Äquivalenz hergestellt werden soll. Regionale Radizierbarkeit setzt gleichzeitig voraus, dass ein Steuerexport vermieden wird, dass also Steuerzahler außerhalb der Region nicht durch die regionale Abgabe belastet werden. Sonst wäre ein Anreiz für eine ineffizient hohe Finanzierung und damit Bereitstellung regionaler öffentlicher Leistungen gegeben. Das Äquivalenzprinzip ist auf der subnationalen Ebene aufgrund des Subsidiaritätsprinzips von wesentlich größerer Bedeutung als auf der zentralen Ebene.

Regionale Radizierbarkeit schafft eine direkte Verbindung zwischen regionaler Regierung und den Steuerzahlern der Region. Der Steuerpreis öffentlicher Leistungen wird offensichtlich, gleichzeitig weiten sich die Möglichkeiten zur demokratischen Kontrolle aus. Die Realisierung des Prinzips der fiskalischen Äquivalenz hat als zentrale Voraussetzung Radizierbarkeit und Geltung des gruppenmäßigen Äquivalenzprinzips.

#### 3.2.1.2 Spürbare Aufkommenswirkungen im Landeshaushalt

Als regionale Steuern, die fiskalische Autonomie herstellen oder verbessern können, eignen sich vor allem Steuern, die ein substantielles Aufkommen erzielen und somit spürbar zu den Gesamteinnahmen eines Bundeslandes beitragen können (Thöne, 2014). Mit lediglich der Zuweisung von Bagatelsteuern an die Bundesländer kann eine substantielle Einnahmenautonomie nicht erreicht werden. Wird den Bundesländern Steuerautonomie bezüglich der "großen" Steuern zugewiesen, hängt die Aufkommenswirkung im Landeshaushalt freilich auch davon ab, welche Form die Steuerautonomie annimmt: Die gänzliche Verschiebung einer Steuer von der Bundes- (oder theoretisch auch der Gemeinde-)ebene auf die Landesebene (im Sinne eines Trennsystems) hat umfangreichere Aufkommenswirkungen als lediglich ein Zuschlagsrecht bezüglich der betreffenden Steuer.

#### 3.2.1.3 Merkllichkeit/Spürbarkeit für Steuerzahler

Eine Voraussetzung dafür, dass eine regionale Abgabe die Bindung zwischen Steuerzahlern und der Region offensichtlich macht und die Verantwortlichkeit der politischen Entscheidungsträger stärkt, ist ihre Merkllichkeit bzw. Spürbarkeit für die Steuerzahler (Thöne, 2014; vgl. auch Junkernheinrich, 2003, für die Gemeinden). Dies setzt einerseits eine gewisse quantitative Belastung der Steuerzahler und die möglichst breite und auch regelmäßige Betroffenheit der Gruppe der Steuerzahler voraus (Thöne, 2014). Andererseits muss auch Transparenz in dem Sinne gegeben sein, dass die Belastung durch die betreffende Steuer interregional ver-

gleichbar ist: als Voraussetzung für einen effektiven Vergleichs- bzw. Steuerwettbewerb zwischen den Bundesländern.

#### **3.2.1.4 Regionale Streuung der Bemessungsgrundlage**

Das Ausmaß der regionalen Streuung der Bemessungsgrundlage ist ein weiteres Beurteilungskriterium. Denn erstens erfordert ein Vergleichswettbewerb, dass bei identischer Steuersatzerhöhung eine ähnliche prozentuale Erhöhung der Steuereinnahmen der individuellen Bundesländer resultiert, was eine relativ gleichmäßige regionale Verteilung der Bemessungsgrundlage voraussetzt (Thöne, 2014). Zweitens soll eine allzu ungleiche regionale Finanzausstattung vermieden werden (Blöchliger — Petzold, 2009B). Es kann zwar durch horizontale Ausgleichsmechanismen ein gewisser Ausgleich hergestellt werden (Fedelino — Ter-Minassian, 2010), allerdings ist damit auch ein gewisser administrativer Aufwand verbunden. Zudem müssen sie sowohl für Zahler-Bundesländer (also solche, auf die ein überdurchschnittlicher Anteil der Bemessungsgrundlage und damit der Steuereinnahmen entfällt) als auch für Empfänger-Bundesländer (die einen unterdurchschnittlichen Anteil der Bemessungsgrundlage und damit der Steuereinnahmen verbuchen) die Anreize aufrechterhalten, ihre eigene Bemessungsgrundlage angemessen auszuschöpfen (vgl. hierzu im Detail Kapitel 2 der Studie). Zugleich können solche Steuerkraftunterschiede, die Ergebnis unterschiedlich erfolgreicher regionaler Anstrengungen sind, die regionale Entwicklung zu fördern, sogar erwünscht sein, um Anreize zu setzen, die regionalen Bemühungen zur Stärkung der regionalen Wirtschafts- und damit Steuerkraft zu stärken (Donges et al., 2003, für die lokale Ebene).

#### **3.2.1.5 "Steuerwettbewerbsanfälligkeit"**

Die Immobilität der Bemessungsgrundlage, die räumliche Ausweichreaktionen zur Vermeidung der Steuerzahlung verhindert, ist ein traditionelles Kriterium für eine gute subnationale Steuer<sup>45)</sup>; Andernfalls wird ein - im theoretischen Extremfall sogar ruinöser - Steuerwettbewerb nach unten befürchtet, der die Durchsetzung des Äquivalenzprinzips unmöglich macht (Blöchliger — Petzold, 2009B). Gleichzeitig soll jedoch der als nützlich erachtete politische Vergleichswettbewerb wirken können (Thöne, 2014). Letztlich wird die Entscheidung, den Bundesländern mobile Steuerbasen zuzuweisen, auch von der Einschätzung der positiven bzw. negativen Wirkungen des Steuerwettbewerbs abhängen<sup>46)</sup>. Thöne (2014) weist darauf hin, dass generell umso mehr Zurückhaltung bei der Ausgestaltung der regionalen Steuerautonomie geboten ist, je höher die Mobilität der Steuerbemessungsgrundlage ist (Thöne, 2014). Neben der horizontalen Dimension des Steuerwettbewerbs ist auch dessen vertikale Dimension zu beachten: Eine gute regionale Steuer zeichnet sich durch eine geringe Anfälligkeit bezüglich eines vertikalen Steuerwettbewerbs aus. Diese wird im Besonderen bei solchen Steuern hoch sein, die "traditionell" einer bestimmten föderalen Ebene zugewiesen werden – wie etwa die Grundsteuer, die oft als "geborene" Gemeindesteuer bezeichnet und in der Regel auch auf lokaler Ebene erhoben wird, sodass ein gleichzeitiger Anspruch der Länderebene

---

<sup>45)</sup> Vgl. zum Folgenden Fedelino — Ter-Minassian (2010).

<sup>46)</sup> Vgl. dazu ausführlich Abschnitt 2.2 der vorliegenden Studie.

eine direkte Konkurrenzsituation herstellen wird, oder die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, die zumindest in den EU-Ländern traditionell als zentrale Steuern betrachtet werden. Freilich kann ein solcher vertikaler Steuerwettbewerb durch institutionelle Regelungen eingeschränkt werden.

### **3.2.1.6 Kurz- und langfristige Aufkommensstabilität**

Vorteilhaft für eine regionale Steuer ist eine kurz- wie langfristig stabile Aufkommensentwicklung.

Die kurzfristige Konjunktursensibilität ist aus zwei Gründen ein relevantes Beurteilungskriterium. Erstens erfordert es die Sicherstellung eines stetigen Steueraufkommens auf der Ebene der Bundesländer, diesen nur relativ konjunkturunempfindliche Steuern zuzuweisen (*Donges et al.*, 2003, für die Gemeinden). Schwanken die Steuereinnahmen stark mit der Konjunktur, erschwert dies eine ausreichende und stetige Aufgabenerfüllung, zumal wenn die regionale Ebene mit Kreditbeschränkungen konfrontiert ist. Selbst wenn die Verschuldungsmöglichkeiten nicht beschränkt sind, ist die Notwendigkeit einer zusätzlichen Verschuldung der Bundesländer im Konjunkturabschwung nicht unproblematisch, da sie schlechter kontrolliert werden kann als die zentrale Schuldaufnahme. Zweitens sollte wegen des Vorhandenseins von *spillovers* die Stabilisierungsaufgabe ohnehin von der zentralen Ebene übernommen werden (*Broer*, 2001), zumal eine zentral angesiedelte Stabilisierungspolitik die Politikkoordination erleichtert (*Fedelino – Ter-Minassian*, 2010). Schließlich wiesen *Blöchliger – Petzold* (2009B) darauf hin, dass die Konjunktorempfindlichkeit regionaler Abgaben die effektive Umsetzung des Äquivalenzprinzips beeinträchtigt.

Steuerquellen, die auch langfristig ergiebig sind, unterstützen eine langfristig ausreichende Finanzierung der Aufgaben der Bundesländer. Dies ist vor allem hinsichtlich des Äquivalenzprinzips von Bedeutung, damit der Zusammenhang zwischen Leistungsbereitstellung und Finanzierung auch langfristig aufrechterhalten werden kann.

### **3.2.1.7 Vereinbarkeit mit EU-Recht**

Ein Beurteilungskriterium für die Eignung als regionale Steuer ist die Vereinbarkeit mit EU-Recht. Unionsrechtliche Vorgaben bezüglich der Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, bezüglich Mindeststeuersätzen oder der Zahl der Steuersätze, die in einem EU-Land innerhalb einer Einzelsteuer angewendet werden dürfen, schränken die Möglichkeiten zur Übertragung von Gesetzgebungshoheit (nicht aber von Ertragshoheit) an die Bundesländer ein. Solche Vorgaben bestehen für die Mehrwertsteuer sowie einige spezielle Verbrauchsteuern (Alkohol, Tabak, Energieprodukte) und Kapitalverkehrssteuern (*Achatz*, 2012).

### **3.2.1.8 Regionalspezifisches Lenkungspotential**

Der Einsatz von Steuern als Lenkungsinstrument kann auch auf der regionalen Ebene sinnvoll sein, wenn es sich um regional begrenzte Externalitäten – etwa in Form umweltschädlicher Produktions- oder Konsumaktivitäten – handelt. *Junkernheinrich* (2003) betont die Beachtung ökologischer Aspekte und Zielsetzungen für die Zukunftsfähigkeit eines Gemeindesteuersystems; dies gilt analog für regionale Steuern, sofern regionale Externalitäten vorliegen.

### **3.2.1.9 Verteilungspolitische Effektivität**

Ein wichtiges Kriterium für die Beurteilung einzelner Optionen für regionale Steuern ist die Existenz einer expliziten verteilungspolitischen Zielsetzung: Besonders geeignet sind Steuern ohne Umverteilungsfunktion. Liegt eine ungleiche personelle Einkommensverteilung vor bzw. gibt es "ärmere" und "reichere" Regionen, so kann - wie auch schon in Kapitel 2 diskutiert - die Zuweisung insbesondere der persönlichen Einkommensteuer und von vermögensbezogenen Steuern deren Effektivität als Umverteilungsinstrument erodieren (*Wildasin, 1991; Zimmermann, 1999*). Steuerzahler mit höheren Einkommen und/oder Vermögen würden sich in "reicheren" Bundesländern konzentrieren, die niedrigere Steuersätze als "ärmere" Bundesländer anbieten könnten: Erstens, weil der Bedarf der Steuerzahler mit höheren Einkommen/Vermögen an öffentlichen Leistungen aufgrund des Vorhandenseins privat bereitgestellter Alternativen (Betreuungs- und Pflegeeinrichtungen, Schulen, Sport- und Freizeiteinrichtungen, etc.) oder mangels Bedürftigkeit (z. B. Sozialleistungen und -einrichtungen) geringer wäre. Und zweitens wegen einer überdurchschnittlich hohen Bemessungsgrundlage (Einkommen, Vermögen, etc.) pro Steuerzahler, die auch bei niedrigeren Steuersätzen relativ hohe Einnahmen sicherstellte. Ein Steuerwettbewerb auf der Grundlage niedriger umverteilender Steuern und Sozialtransfers um wohlhabende Steuerzahler, der letztlich das Umverteilungspotential über das Steuer-Transfer-System schwächt, ist im Extremfall nicht auszuschließen.

### **3.2.1.10 Stabilisierungspolitische Effektivität**

Auch Steuern mit Stabilisierungseigenschaften sind für die regionale Ebene weniger geeignet, sondern sind als eher geeignet für die zentrale Ebene anzusehen, die als die für die Stabilisierungspolitik verantwortliche Ebene gesehen wird (*Boadway – Shah, 2009*).

## **3.2.2 Übergreifende Überlegungen und Kriterien aus Sicht der Struktur des gesamten regionalen Abgabensystems**

Darüber hinaus sind übergreifende Kriterien zur Beurteilung der Gesamtstruktur des regionalen Abgabensystems zu beachten.

### **3.2.2.1 Interessenausgleich**

Im Rahmen des Zusammenhangs zwischen regionalen Abgaben und dem Leistungspaket der Bundesländer insgesamt ist ein gewisser Interessenausgleich relevant. Institutionelle Kongruenz kann besser erreicht werden, wenn etwa das unternehmensnahe Infrastrukturangebot von der Gruppe der ortsansässigen Unternehmen, haushaltsnahe Infrastruktur hingegen von privaten Haushalten am Wohnort finanziert wird. Eine Annäherung an diese Prinzipien der gruppenmäßigen Äquivalenz (auch im Sinne eines Interessenausgleichs) verringert überdies die Tendenz zu einem Abgabensenkungswettlauf. Es ist daher zu prüfen, inwieweit das gesamte regionale Abgabensystem vom Bemühen um Interessenausgleich geprägt ist. Hier geht es darum, eine gewisse Deckungsgleichheit zwischen der Struktur der Nutzer des kommunalen Leistungsangebots (im Wesentlichen geht es hier um private Haushalte versus private Unternehmen) einerseits und der SteuerzahlerInnen andererseits herzustellen. Ein in diesem Sinne aus-

gewogenes regionales Abgabensystem umfasst daher – entsprechend der Nutzerstruktur der regionalen Leistungen – sowohl substantielle Steuern der privaten Haushalte als auch der privaten Unternehmen. Ein solches, dem Interessenausgleich genügendes, regionales Abgabensystem verringert gleichzeitig die Gefahr einer einseitigen (politischen und finanziellen) Abhängigkeit eines Bundeslandes von einigen wenigen großen Steuerzahlern.

### **3.2.2.2 Transparenz**

Transparenz ist ein wichtiges Beurteilungskriterium für ein regionales Abgabensystem. Dabei geht es um verschiedene Aspekte der Transparenz. Erstens Transparenz der steuerlichen Regelungen: Je höher diese ist, desto geringer sind die Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen. Zweitens Transparenz über die effektive Gesamtbelastung der Steuerpflichtigen durch einzelne Ländersteuern bzw. deren Gesamtheit: Als zentrale Voraussetzung für die Merklichkeit einer Steuer und damit dafür, dass ein eindeutiger Zusammenhang zwischen Umfang und Struktur bzw. Qualität des regionalen Leistungsangebots und der gesamten Abgabenbelastung ersichtlich ist. Auch für den interregionalen Vergleichswettbewerb ist Transparenz eine unabdingbare Vorbedingung.

Je ausgeprägter die Abgabengabenhöhe ist, desto schwieriger sind diese beiden Transparenzaspekte zu verwirklichen; insbesondere dann, wenn die Abgabenautonomie die Gesetzgebungshoheit bezüglich der Festlegung der steuerlichen Bemessungsgrundlage umfasst. Auch eine Vielzahl von Bagatelsteuern mit jeweils geringem Aufkommen und niedriger individueller Belastung sind der Transparenz nicht förderlich (*Strohner et al., 2015*).

### **3.2.2.3 Rückwirkungen auf das Finanzausgleichsgefüge**

Weiters sind auch etwaige Rückwirkungen auf das Finanzausgleichsgefüge ein Beurteilungskriterium für ein regionales Abgabensystem. Sie sind umso ausgeprägter, je höher das Volumen zusätzlicher regionaler Steuereinnahmen ist. Denn erstens können intergovernmentale Transfers und/oder Ertragsanteile an gemeinschaftlichen Bundesabgaben entsprechend verringert werden. Und zweitens können je nach Ausgestaltung des regionalen Abgabensystems horizontale Ausgleichsmechanismen ergänzend für erforderlich gehalten werden, etwa wenn die Bemessungsgrundlagen regionaler Steuern stark nach Bundesländern streuen.

### **3.2.2.4 Änderungsbedarf im Gesamtsteuersystem**

Je ausgeprägter die regionale Abgabenautonomie, desto größer ist der dadurch induzierte Änderungsbedarf im Gesamtsteuersystem. Dies gilt insbesondere rein quantitativ: Soll die gesamtstaatliche Abgabenquote insgesamt konstant gehalten werden, ist die Steuerbelastung durch auf der Bundesebene erhobene Steuern entsprechend zu reduzieren. Da das Ausmaß der kommunalen Abgabenautonomie in Österreich relativ gering ist und perspektivisch ebenfalls gestärkt werden sollte, ist die Einschränkung kommunaler Steuereinnahmen zur Kompensation zusätzlicher Steuereinnahmen der Bundesländer keine Option.

### 3.2.2.5 Verwaltungskosten

Schließlich ist der administrative Aufwand des gesamten regionalen Abgabensystems relevant. Regionale Abgabenaufonomie wird prinzipiell immer etwas höhere Verwaltungskosten verursachen (Thöne, 2014). Zusätzliche administrative Kosten für Steuerbehörden bzw. Steuerpflichtige durch die Regionalisierung von Steuern können mehrere Ursachen haben:

- Erstens Maßnahmen zur Vermeidung von Doppel- oder Nullbesteuerung, wenn steuerpflichtige Sachverhalte/Aktivitäten die Grenzen des besteuerten Bundeslandes überschreiten.
- Zweitens, dass Steuerpflichtige in mehreren Bundesländern aktiv sind und regional unterschiedliche steuerliche Regelungen berücksichtigen müssen (Fedelino — Ter-Minassian, 2010).

Je geringer die Zahl der regionalen Abgaben, desto geringer ist der zu erwartende zusätzliche Verwaltungsaufwand. Transparenz der steuerlichen Regelungen in den einzelnen Bundesländern ist eine wichtige Voraussetzung für möglichst geringe Steuerbefolgungskosten durch die Steuerpflichtigen.

Oft wird gegen eine Stärkung der subnationalen Abgabenaufonomie argumentiert, dass die Dezentralisierung der Steuerverwaltung kostenineffizient sei (Ter-Minassian, 1997; siehe auch Kapitel 2.5). Abgesehen davon, dass dieses Argument für die regionale Ebene weniger stark gelten dürfte als für die lokale Ebene: Der administrative Zusatzaufwand durch eine stärkere regionale Abgabenaufonomie kann dadurch in Grenzen gehalten werden, dass nur die Gesetzgebungskompetenz dezentralisiert wird, nicht aber die Steuerverwaltung bzw. -einhebung, sodass Größenvorteile realisiert werden können. Hierbei ist allerdings wiederum zu bedenken, dass eine solche Aufteilung der Besteuerungskompetenzen die Gefahr birgt, dass insofern Ineffizienzen bei der Steuereinhebung auf der subnationalen Ebene nicht berücksichtigt oder nicht adäquat einschätzen kann. Insgesamt muss bei der Beurteilung und Abschätzung eines möglichen administrativen Zusatzaufwandes auf Seiten der Steuerbehörden berücksichtigt werden, dass ein Großteil der Steuerverwaltung zentral erledigt werden kann, da die Steuerverwaltung grundsätzlich von der Gesetzgebungs- und der Ertragshoheit getrennt werden kann.

## 3.3 Schnelltest zur Prüfung der Regionalisierbarkeit der wichtigsten österreichischen Steuern

Im Folgenden wird ein Schnelltest vorgenommen, in dessen Rahmen auf Basis der oben herausgearbeiteten Kriterien zur Prüfung einzelner Optionen für ländereigene Steuern die wichtigsten österreichischen Steuern auf ihre prinzipielle Eignung als Ländersteuern geprüft werden. Übersicht 3.3 enthält als Grundlage für die Beurteilung der fiskalischen Bedeutung der einzelnen betrachteten Steuern deren kassenmäßiges Aufkommen für 2014 sowie den gesamten Länderanteil gemäß horizontaler Aufteilung absolut sowie als prozentuellen Anteil am Gesamtaufkommen. Mit Ausnahme der Normverbrauchsabgabe (NOVA) und der Kraftfahrzeugsteuer (Kfz-Steuer) weisen sämtliche hier aufgeführten Steuern ein substantielles Auf-

kommen auf, sodass eine Ländersteuerautonomie spürbare Auswirkungen auf die Finanzierungsstruktur der Länderhaushalte hätte.

Übersicht 3.3: Aufkommen der wichtigsten österreichischen Steuern mit Länderanteil gemäß horizontaler Aufteilung, 2014

	Gesamtaufkommen	Länderanteil (gemäß horizontaler Aufteilung)	Anteil
	Mio. €		In %
Lohnsteuer	25.942,3	5.034,5	19,4
Einkommensteuer	3.383,9	631,6	18,7
Körperschaftsteuer	5.906,1	1.173,0	19,9
Umsatzsteuer	25.471,5	4.359,3	17,1
Erbschaftsteuer	0,0	0,0	
Grunderwerbsteuer	866,8	0,0	0,0
Grundsteuer	667,9	0,0	0,0
Energieabgabe	850,0	168,8	19,9
Kraftfahrzeugsteuer	51,3	7,3	14,2
Normverbrauchsabgabe	437,5	86,9	19,9
Motorbezogene Versicherungssteuer	2.126,4	422,3	19,9
Mineralölsteuer	4.135,0	821,2	19,9
Tabaksteuer	1.713,2	337,8	19,7

Q: Bundesministerium für Finanzen, Statistik Austria, WIFO.

Übersicht 3.4 zeigt im Überblick das Ergebnis des Schnelltests. Dabei ist vorweg festzustellen, dass es sich hierbei nur um eine oberflächliche Bewertung handeln kann, die durch vertiefte Analysen ergänzt werden müsste. Sie ist allerdings für eine erste grobe Einschätzung hilfreich. Ihr primäres Anliegen ist es, Anhaltspunkte für die Auswahl einiger Steuern zu geben, die einer vertieften Analyse unterzogen werden sollen. Dabei ist allerdings auch zu beachten, dass bloßes Auszählen der positiven Einschätzungen für die einzelnen Kriterien nicht direkt zu den besonders regionalisierungsgeeigneten Steuern führt (Thöne, 2014), da einige Kriterien zumindest implizit von größerer Bedeutung sind als andere. Zudem ist zu beachten, dass sich schon zwischen einzelnen Kriterien Widersprüche ergeben können, etwa zwischen Stabilisierungsbzw. Lenkungsfunktion einerseits und Aufkommensstabilität andererseits. Alleine deshalb kann es daher per Konstruktion eigentlich keine Steuer geben, die sämtliche Beurteilungskriterien gleichermaßen erfüllt.

Ohne im Rahmen der vorliegenden Studie auf jedes einzelne Kriterium ausführlich eingehen zu können, zeigt sich zunächst, dass von den drei aufkommensstärksten Steuern lediglich die Lohn-/Einkommensteuer als Ländersteuer geeignet ist. Sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Umsatzsteuer stellen sich dagegen als wenig geeignete Kandidaten für ländereigene Steuern dar: beide wegen ihrer Anfälligkeit für einen horizontalen Steuerwettbewerb, die Umsatzsteuer darüber hinaus, weil ihre Regionalisierung aufgrund von unionsrechtlichen Vorgaben nicht möglich ist.

Ebenfalls aufgrund von EU-rechtlichen Beschränkungen scheiden Energieabgaben, Mineralöl- und Tabaksteuer aus. Sie wären aber ohnedies schon alleine deshalb nicht geeignet, weil durch eine Ländersteuerautonomie ein ökonomisch ineffizienter Steuerwettbewerb zu erwarten wäre. Damit kommt, wie auch Thöne (2014) betont, dem Kriterium der Steuerwettbe-

werbsanfälligkeit eine hohe Bedeutung zu. Auch wenn hier auf eine explizite Gewichtung der einzelnen Kriterien verzichtet wird (und werden muss), weist die Gefahr eines Unterbietungswettbewerbs implizit ein weitaus höheres Gewicht als die meisten übrigen Kriterien auf und wirkt – im Übrigen ebenso wie das Kriterium der Vereinbarkeit mit EU-Recht – mehr oder weniger als Ausschlusskriterium.

Die Grundsteuer wird trotz eines grundsätzlich guten Abschneidens im Schnelltest deshalb nicht weiter als potentielle Kandidatin für eine ländereigene Steuer betrachtet, weil sie – zusammen mit der Grunderwerbsteuer – im Einklang mit der etablierten finanzwissenschaftlichen Literatur<sup>47)</sup> – als "geborene Gemeindesteuer" gesehen wird. Sie wäre ein zentraler Baustein einer ebenfalls als zielführend zu betrachtenden Erweiterung der Abgabenautonomie auf Gemeindeebene (*Pitlik et al.*, 2012).

Vor diesem Hintergrund werden in Kapitel 5 der vorliegenden Studie die folgenden drei Optionen für ländereigene Steuern genauer geprüft:

- Die Lohnsteuer/veranlagte Einkommensteuer, weil sie sich aufgrund des Schnelltests als eine der besten Optionen für eine regionale Steuer erweist: Sie ist durch örtliche Radizierbarkeit charakterisiert, aufgrund ihres individuellen und gesamten Aufkommens spürbar für Landesbevölkerung und –haushalt, weist eine begrenzte regionale Streuung und Wettbewerbsanfälligkeit auf und ist vereinbar mit EU-Recht.
- Trotz der recht eindeutigen negativen Gesamtbewertung durch den Schnelltest wird als weitere Option eine Länderautonomie bei der Körperschaftsteuer vertieft analysiert: Sie wird in der steuerpolitischen Diskussion immer wieder als eine Kandidatin genannt, schon aufgrund ihres bedeutenden Aufkommens und weil sie im gegenwärtigen System als "echte" Unternehmenssteuer im Sinne des Interessenausgleichs zu prüfen ist. Zudem verfügt in einigen föderalen Staaten (Schweiz, USA) die regionale Ebene über eine substantielle Steuerhoheit bezüglich der Körperschaftsteuer.
- Schließlich wird als dritte Option eine Regionalisierung der motorbezogenen Versicherungssteuer einer detaillierteren Betrachtung unterzogen: Sie ist eine der wenigen verbrauchsbezogenen Steuern, bei der eine weitreichende Länderautonomie mit dem EU-Recht kompatibel wäre, schneidet im Schnelltest insgesamt recht gut ab und erbringt ein substantielles Aufkommen. Auch ist sie im Sinne des Interessenausgleichs eine mögliche Option für eine Verbrauchsteuer als Ergänzung zur Lohn-/Einkommensteuer auf persönliche (Arbeits-)Einkommen sowie zur Körperschaftsteuer auf die Gewinne der Kapitalgesellschaften.

---

<sup>47)</sup> Vgl. z. B. *Zimmermann* (2011).

Übersicht 3.4: Schnelltest zur Prüfung der Regionalisierbarkeit der wichtigsten österreichischen Steuern

	Lohnsteuer / Einkommensteuer	Körperschaftsteuer	Umsatzsteuer	Erbschaftsteuer	Grundwerbsteuer	Grundsteuer	Energieabgabe	KFZ-Steuer	Normverbrauchsabgabe	Motorbezogene Versicherungssteuer	Mineralölsteuer	Tabaksteuer
Örtliche Radzierbarkeit	+	0	-	+	+	+	-	+	-	+	-	-
Spürbare Aufkommenswirkung im Landeshaushalt	+	+	+	+	+	+	+	-	-	+	+	+
Merklichkeit/Spürbarkeit für Landesbevölkerung	+	-	+	0	-	+	+	+	0	+	+	0
Regionale Streuung der Bemessungsgrundlage	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Steuerwettbewerbsanfälligkeit	0	-	-	-/+ <sup>1)</sup>	-/+	-/+	-	0	0	0	-	-
Aufkommensstabilität	+	-/+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Vereinbarkeit mit EU-Recht	+	+	-	+	+	+	-	+	+	+	-	-
Regionalspezifisches Lenkungspotential	(0)/+	(0)/+	(0)/+	(0)/+	(0)	(0)	+	+	+	+	(0)	(0)
Verteilungspolitische Effektivität	-	+	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+
Stabilisierungspolitische Effektivität	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

0: WIFO. + ... eher geeignet; - ... eher ungeeignet; 0 ... nicht eindeutig; (0) ... Aussage nicht möglich bzw. nicht sinnvoll. -<sup>1)</sup> Bewertung hängt stark vom angewandten Steuertarif ab.

### 3.4 Literatur

- Achatz, M., Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder), Linz, 2012.
- Bauer, H., Thöni, E. (2005A), "Erweiterte Steuerhoheit der Bundesländer und Gemeinden – Grundsätze und Ansätze zur Realisierung", in KDZ (Hrsg.), Finanzausgleich 2005. Ein Handbuch – mit Kommentar zum FAG 2005, Wien - Graz, 2005, S. 215-232.
- Bauer, H., Thöni, E. (2005B), "Ausbau der Steuerhoheit der Bundesländer – Grundsätze und praktische Ansätze", in Rossmann, B. (Hrsg.), Finanzausgleich – Wie geht es weiter?, 2005, S. 41-49.
- Bird, R. M., Vaillancourt, F., "Perspectives on Fiscal Federalism", World Bank, Washington DC, WBI Learning Resources Series, 35628, 2006.
- Blöchliger, H., "Federal Austria, Fiscally Centralised", in Bauer, H., Schratzenstaller, M. (Hrsg.), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers, Wien - Graz, 2007, S. 68-79.
- Blöchliger, H., "Measuring Decentralisation: The OECD Fiscal Decentralisation Database", in Kim, J., Lotz, J., Blöchliger, H. (Hrsg.), Measuring Fiscal Decentralisation. Concepts and Policies, OECD Publishing, OECD Fiscal Federalism Studies, 2013.
- Blöchliger, H., Petzold, O., (2009A), "Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants: A Statistical Investigation", OECD Publishing, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 10, 2009.
- Blöchliger, H., Petzold, O., (2009B), "Taxes or Grants: What Revenue Source for Sub-central Governments?", OECD Economic Department Working Paper, 2009, (706).
- Blöchliger, H., Nettley, M., "Sub-central Tax Autonomy: 2011 Update", OECD Working Papers on Fiscal Federalism, 2015, (20).
- Boadway, R., Shah, A., Fiscal Federalism: Principles and Practices in Multiorder Governance, Cambridge University Press, New York, 2009.
- Broer, M., "Ersatzvorschläge für die Gewerbesteuer", Wirtschaftsdienst, 2001, 81(12), S. 713-721.
- Donges, J., Eekhoff, J., Franz, W., Möschel, W., Neumann, M.J.M., Sievert, O., Gute Gemeindesteuern, Berlin, 2003.
- Fedolino, A., Ter-Minassian, T., "Making Fiscal Decentralization Work: Cross-country Experiences", IMF Occasional Paper, 2010, (271).
- Junkernheinrich, M., "Reform des Gemeindefinanzsystems: Mission Impossible?", Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, 2003, 72(3), S. 423-443.
- Kim, J., "Measurement of Decentralisation: How Should We Categorise Tax Sharing?", in Kim, J., Lotz, J., Blöchliger, H. (Hrsg.), Measuring Fiscal Decentralisation. Concepts and Policies, OECD Publishing, OECD Fiscal Federalism Studies, 2013.
- Kollmann, A., Schneider, F., Tichler, R., Zweimüller, M., Föderalismus in Österreich unter besonderer Berücksichtigung der Stadt-Umland-Problematik am Beispiel der Stadt Linz, Universitätsverlag Rudolf Trauner, Linz, 2005.
- Maiterth, R., Zwick, M., "Eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer als Alternative zur deutschen Gewerbesteuer: Eine empirische Analyse für ausgewählte Gemeinden", FDZ-Arbeitspapier, 2005, (2).
- Musgrave, R. A., "Who Should Tax, Where, and What?", in McLure, C. E. (Hrsg.), Tax Assignment in Federal Countries, Canberra, 1983, S. 2-19.
- OECD, "Taxing Powers of State and Local Government", OECD Tax Policy Studies, 1999, (1).
- Peffekoven, R., "Finanzausgleich I: Wirtschaftstheoretische Grundlagen", in Albers, W., et al. (Hrsg.), Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Band 2, Stuttgart, 1980, S. 608-636.
- Pittlik, H., Schratzenstaller, M., Bauer, H., Biwald, P., Haindl, A., Optionen zur Stärkung der Abgabenaufonomie der österreichischen Gemeinden, Wien, 2012.
- Schneider, F., Feld, L. P., "State and Local Taxation", JKU Working Papers, 2000, (5).
- Shah, A., "The Reform of Intergovernmental Fiscal Relations in Developing and Emerging Countries", World Bank, Washington DC, Policy and Research Series No. 23, 1994.
- Strohner, L., Berger, J., Graf, N., Schuh, U., Abgabenaufonomie auf Länder- und Gemeindeebene, Wien, 2015.

- Ter-Minassian, T., "Intergovernmental Fiscal Relations in a Macroeconomic Perspective: An Overview", in Ter-Minassian, T. (Hrsg.), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, Washington, 1997.
- Thöne, M., *Regionalisierung von Steuern*, Köln, 2014.
- Wildasin, D. E., "Interjurisdictional Capital Mobility: Fiscal Externality and a Corrective Subsidy", *Journal of Urban Economics* 1989, 25(2), S. 193–212.
- Wildasin, D. E., "Income redistribution in a Common Labor Market", *American Economic Review*, 1991, 81(4), S. 757-774.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, *Gutachten zum Länderfinanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland*, Bonn, 1992.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, *Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs*, Berlin, 2015.
- Zimmermann, H., *Kommunal Finanzen*, Baden-Baden, 1999.
- Zimmermann, H., "Die Grundsteuer als geborene Gemeindesteuer", in Budäus, D., Hilgers, D. (Hrsg.), *Kommunal Finanzen in der Krise: Problemlagen und Handlungsansätze*, Berlin, S. 194-212.
- Zimmermann, H., Postlep, R.-D., "Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern", *Wirtschaftsdienst*, 1980, 60(5), S. 248-254.

Hans Pitlik, Christina Seyfried

#### 4 Schweizer Erfahrungen mit der kantonalen Steuerautonomie

In Anbetracht der kontroversen theoretischen Argumente für und wider Steuerautonomie sind die empirischen Erfahrungen anderer föderativer Staaten gefragt. Innerhalb Europas sticht vor allem die Schweiz aufgrund ihres stark wettbewerblich organisierten Föderalismus hervor, der sich durch hohe Autonomie der Kantone sowohl in der Besteuerung der Einkommen und Vermögen als auch bei der Bereitstellung öffentlicher Leistungen auszeichnet.

Mit einem Bruttoinlandsprodukt (BIP) pro Kopf in Höhe von 43.000 (in Kaufkraftstandards, Stand 2013) ist die Schweiz eines der reichsten Länder Europas, nur übertroffen von Luxemburg (70.100) und Norwegen (49.600). Die Staatseinnahmen beliefen sich im Jahr 2014 in Abgrenzung nach ESG 2010 auf 34,1% des BIP (Österreich 49,9%) und die Staatsausgaben auf 33,5% des BIP (Österreich 52,3%)<sup>48)</sup>. Trotz der Wirtschafts- und Finanzkrise verzeichnete die Schweiz seit dem Jahr 2006 bis 2014 regelmäßig Budgetüberschüsse, die zwischen +0,1% und +2,0% des BIP lagen<sup>49)</sup>. Die Arbeitslosenrate nach EUROSTAT-Definition belief sich im Mittel der Jahre 2009 bis 2014 auf 3,9% und war damit niedriger als in Österreich mit 5,1% (Abbildung 4.1).

Vor diesem Hintergrund wird im vierten Kapitel diskutiert, ob und inwieweit die in der Schweiz beobachtete fiskalische Autonomie nachgeordneter gebietskörperschaftlicher Einheiten (der Kantone und Gemeinden) eine Vorbildfunktion für Österreich haben könnte. Dabei geht es primär um eine Darstellung der Aufteilung der Steuerhoheiten und Steuerautonomie mit Fokus auf die allgemeine Einkommens- und Vermögenssteuer<sup>50)</sup>, die Gewinn- und Kapitalsteuer sowie auf die Motorfahrzeugsteuer. Des Weiteren wird die Einbettung der kantonalen Finanzautonomie in die Gesamtarchitektur des Neuen Schweizerischen Finanzausgleichs (NFA) erörtert, und die Stärken und Schwächen des interkantonalen Wettbewerbs werden aus der Perspektive der Bürger, der Unternehmen und der Verwaltung beleuchtet.

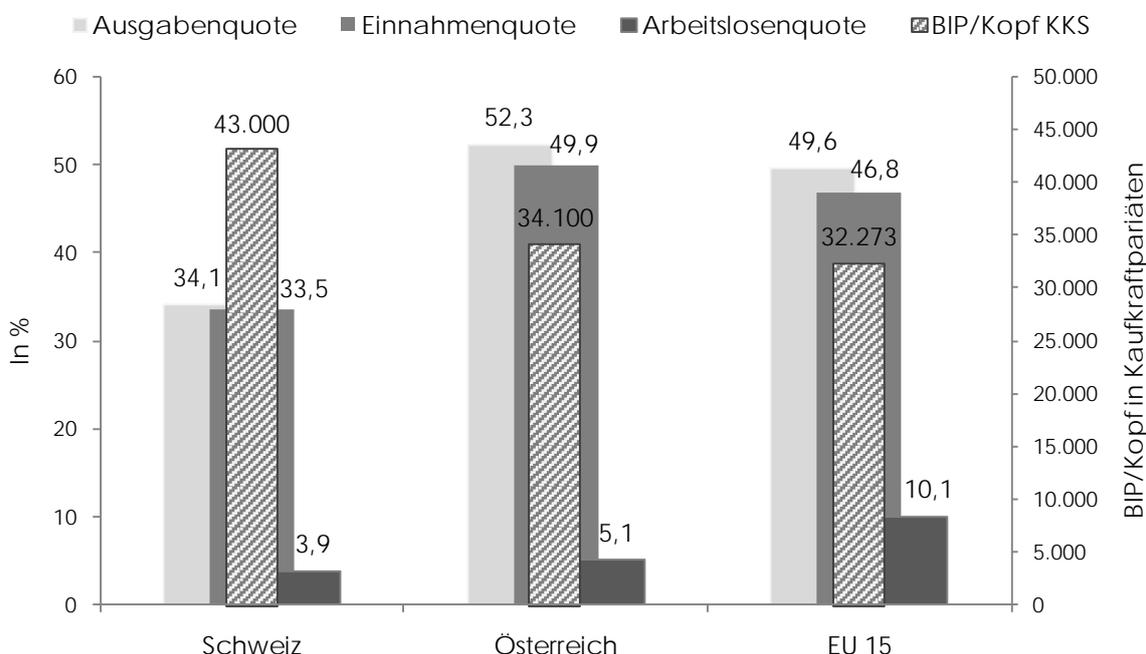
---

<sup>48)</sup> Diese Unterschiede sollten freilich nicht überinterpretiert werden, da die Vergleichbarkeit zwischen Österreich und der Schweiz, insbesondere mit Blick auf die Organisation der Sozialversicherung, nicht vollständig gegeben ist. Zu einer allgemeinen Diskussion über die Vergleichbarkeit von Staatsquoten vgl. *Schratzenstaller* (2013).

<sup>49)</sup> Für 2015 ist ebenfalls ein leichter Budgetüberschuss prognostiziert.

<sup>50)</sup> Es wird der Schweizerischen Schreibweise gefolgt.

Abbildung 4.1: Vergleich Eckdaten Österreich – Schweiz – EU 15, 2014



Q: DG ECFIN, Eurostat, WKO, WIFO-Zusammenstellung. – Anmerkung: Arbeitslosenquote: Durchschnitt 2009 bis 2014.

## 4.1 Die Schweizer Fiskalverfassung

### 4.1.1 Der Schweizer Föderalismus

Das politische System der Schweiz ist durch zwei spezielle Elemente gekennzeichnet: einen ausgeprägten wettbewerblichen Föderalismus und eine im europäischen Vergleich stark ausgebildete direkte Demokratie auf allen gebietskörperschaftlichen Ebenen (Bund, Kanton, Gemeinden). Jeder Kanton hat eigene Verfassung, Parlament, Regierung und Gerichte. Zwischen den Kantonen gibt es erhebliche institutionelle, rechtliche, administrative und politische Unterschiede. Die Kantonsregierungen werden, meist mittels Mehrheitswahlrecht, vom Volk gewählt. Die direkt-demokratische Form der Landsgemeinde existiert noch in den beiden kleinen Kantonen Glarus und Appenzell-Innerrhoden.

Der Schweizer Bundesstaat gliedert sich in 26 Kantone, die demografisch, wirtschaftlich und sprachlich große Unterschiede aufweisen<sup>51</sup>). Mit Stand Jänner 2015 hat die Schweiz

<sup>51</sup>) Es gibt sieben Großregionen: die Genferseeregion (Kantone Genf, Waadt und Wallis), Espace Mittelland (Kantone Bern, Solothurn, Freiburg, Neuenburg und Jura), Nordwestschweiz (Kantone Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Aargau), Zürich (Kanton Zürich), Ostschweiz (Kantone St. Gallen, Thurgau, Appenzell Innerrhoden, Appenzell Ausserrhoden, Glarus, Schaffhausen, Graubünden), Zentralschweiz (Kantone Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Luzern, Zug) und Tessin (Kanton Tessin).

8,24 Mio. Einwohner; sie ist damit nur geringfügig kleiner als Österreich (Übersicht 4.1). Die beiden größten Kantone Zürich (1,43 Mio. Einwohner) und Bern (1,0 Mio. Einwohner) machen zusammen knapp 30% der Gesamtbevölkerung aus. Der kleinste Kanton Appenzell Innerrhoden hat lediglich knapp 16.000 Einwohner; Glarus, Obwalden und Uri haben jeweils unter 40.000 Einwohner. Graubünden ist mit einer Fläche von 7.105 km<sup>2</sup> der flächenmäßig größte Kanton, während sich Basel-Stadt nur über 37 km<sup>2</sup> erstreckt, der kantonale Mittelwert beträgt 1.588 km<sup>2</sup>. Dies führt zu einer hohen Bevölkerungsdichte in den Kantonen Basel-Stadt und Genf, während Graubünden, Glarus und Wallis vergleichsweise dünn besiedelt sind.

#### Übersicht 4.1: Eckdaten der Kantone

Kantone (NUTS3)	Abkürzung	Anzahl Gemeinden	Sprachen	Fläche (km <sup>2</sup> )	Wohnbevölkerung	Bevölkerungs- dichte	BIP/Kopf in CHF	Arbeitslosenquote 2014
Aargau	AG	213	D	1.404	645.277	459,7	61.687	2,9
Appenzell Ausserrhoden	AR	20	D	243	54.064	222,5	54.824	1,8
Appenzell Innerrhoden	AI	6	D	173	15.854	91,9	58.637	1,1
Basel-Land	BL	86	D	518	281.301	543,6	68.205	2,7
Basel-Stadt	BS	3	D	37	190.580	5.141,1	165.190	3,6
Bern	BE	356	D,F	5.959	1.009.418	169,4	75.342	2,4
Fribourg (Freiburg)	FR	163	F,D	1.671	303.377	181,6	57.252	2,9
Genève (Genf)	GE	45	F	282	477.385	1.690,2	102.549	5,5
Glarus	GL	3	D	685	39.794	58,1	65.088	2,3
Graubünden	GR	125	D, R, I	7.105	195.886	27,6	70.053	1,7
Jura	JU	57	F	839	72.410	86,3	60.026	3,8
Luzern	LU	83	D	1.493	394.604	264,2	64.091	1,9
Neuchâtel (Neuenburg)	NE	37	F	803	177.327	220,8	81.160	5,3
Nidwalden	NW	11	D	276	42.080	152,4	66.160	1,0
Obwalden	OW	7	D	491	36.834	75,1	64.751	0,9
St. Gallen	SG	77	D	2.025	495.824	244,8	71.488	2,3
Schaffhausen	SH	26	D	299	79.417	266,1	86.034	3,0
Schwyz	SZ	30	D	908	152.759	168,2	57.999	1,6
Solothurn	SO	109	D	791	263.719	333,6	65.220	2,5
Thurgau	TG	80	D	991	263.733	266,2	60.227	2,5
Ticino (Tessin)	TI	135	I	2.812	350.363	124,6	79.878	4,2
Uri	UR	20	D	1.076	36.008	33,5	51.544	1,1
Vaud (Waadt)	VD	318	F	3.212	761.446	237,1	67.569	4,9
Valais (Wallis)	VS	134	F, D	5.224	331.763	63,5	53.530	4,2
Zug	ZG	11	D	239	120.089	503,1	152.360	2,3
Zürich	ZH	169	D	1.729	1.446.354	836,6	96.382	3,3
Schweiz	CH	2.324	D, F, I, R	41.285	8.237.666	199,5	78.105	3,2

Q: Bundesamt für Statistik Schweiz BFS (2015A), SECO Staatssekretariat für Wirtschaft (2015). – Anmerkungen: Gemeinden, Bevölkerung, Bevölkerungsdichte: 1.1.2015, BIP pro Kopf letztverfügbar: 2012, Arbeitslosenquote: Jahresdurchschnitt 2014.

Auch beim BIP pro Kopf lassen sich beträchtliche interkantonale Unterschiede feststellen: Die wirtschaftsstärksten Kantone sind im Jahr 2012<sup>52)</sup> Basel-Stadt (165.190 CHF), Zug (152.360 CHF) und Genf (102.549 CHF). Sie erreichen damit 212% (Basel-Stadt), 195% (Zug) bzw. 131% (Genf) des Schweizer Durchschnittswertes von 78.000 CHF. Die Kantone Appenzell Ausserrhoden mit einem BIP/Kopf von 54.824 CHF, Wallis (53.530 CHF) und Uri (51.544 CHF) weisen die niedrigste wirtschaftliche Leistung pro Kopf auf. Dies entspricht 70% (Appenzell Ausserrhoden), 69% (Wallis), bzw. 66% (Uri) des Durchschnitts. Die kantonale Spannweite beträgt 113.646 CHF.

Darüber hinaus besteht eine beachtliche kulturelle Heterogenität zwischen den Regionen. In der Schweiz werden vier Sprachen (deutsch, französisch, italienisch und rätoromanisch) ge-

<sup>52)</sup> Letztverfügbare Daten.

sprochen, wobei in 17 Kantonen hauptsächlich deutsch, in vier Kantonen (Genf, Jura, Neuenburg und Waadt) primär französisch und in einem Kanton (Tessin) hauptsächlich italienisch gesprochen wird. In vier Kantonen (Bern, Freiburg, Graubünden und Wallis) werden zwei bis drei Amtssprachen geführt.

#### 4.1.2 Überblick über die Fiskalverfassung der Schweiz

Die ausgeprägt bundesstaatliche Organisation der Schweiz kommt insbesondere im Bereich der Besteuerung zum Ausdruck und spiegelt sich in der Entwicklung des Fiskalsystems wider<sup>53</sup>). Die Schweiz ist jenes OECD-Land mit dem am stärksten ausgeprägten Steuerföderalismus, geprägt durch eine hohe Abgabenaunomie aller Ebenen. Mit der Gründung des Schweizer Bundesstaates im Jahr 1848 übernahm der Bund die alleinige Zollhoheit. Im 20. Jahrhundert wurden Stempelabgaben und weitere Bundessteuern, wie die Wehrsteuer im Jahr 1940, eingeführt. Sozialversicherungen wurden ebenfalls auf Bundesebene verankert. Die direkte Bundessteuer (dBSt), die 1982 die Wehrsteuer ersetzte, ist heute gemeinsam mit der Mehrwertsteuer die wichtigste Einnahmequelle des Bundes.

Die Kantone setzten zunächst vorwiegend auf Steuerquellen aus Vermögen, bis 1840 der Kanton Basel mit der Umstellung auf eine allgemeine Einkommenssteuer und ergänzende Vermögenssteuer begann. Der Systemwechsel wurde bis 1945 von zehn weiteren Kantonen vollzogen und fand erst im Jahr 1970 mit dem Kanton Glarus seinen Abschluss.

Mit dem Ziel, die Autonomie der Kantone bei der Ausgestaltung der Steuergesetze ein wenig zu beschränken, trat am 1. Januar 1993 das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz - StHG) in Kraft. Das StHG legt die Grundsätze fest, nach denen Steuerpflicht, Gegenstand, zeitliche Bemessung, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht auszugestalten sind. Dagegen verbleiben Steuertarife und Steuerfreibeträge im Gestaltungsbereich der Kantone. Das StHG schafft eine gewisse Angleichung, jedoch wird die Gestaltungsfreiheit der Kantone bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen nicht vollständig eingeschränkt. Auch begrenzen die Bestimmungen nicht die Autonomie der Kantone im Bereich der Tarifgestaltung.

Die aktuell geltende Abgrenzung der Steuerkompetenzen zwischen Bund, den 26 Kantonen und 2.352 Gemeinden (Stand: 2015) geht auf die Regelung in Art. 3 der Bundesverfassung (BV) des Jahres 1848 zurück. Sie bildet die Grundlage der hohen Steuerautonomie der Kantone<sup>54</sup>). Die Kantone haben ebenso wie die Eidgenossenschaft (Bund) das Recht, Steuern zu erheben (Gesetzgebungshoheit) und über den daraus fließenden Ertrag zu verfügen (Ertrags-hoheit). Dies bedeutet, dass 27 verschiedene Steuergesetzgebungen nebeneinander bestehen, eine eidgenössische und 26 kantonale. Dabei darf der Bund nur jene Steuern einheben, zu deren Erhebung ihn die BV ausdrücklich ermächtigt. Dieses Befugnis ist jeweils zeitlich befristet und muss durch Volk und Kantone erneuert werden. Den Kantonen steht es prinzipiell frei,

---

<sup>53</sup> Information zur Geschichte des Schweizerischen Steuersystems siehe *Schweizer Steuerkonferenz*, 2015.

<sup>54</sup> Die nachfolgenden Informationen siehe *Schweizerische Steuerkonferenz*, 2015.

jede Steuerart zu erheben, es sei denn, die BV verbietet ausdrücklich die Erhebung bestimmter Steuern. Insbesondere dürfen die Kantone gleichartige Steuern wie der Bund einheben<sup>55</sup>). 2008 wurde der ursprüngliche Finanzausgleich, der aus dem Jahr 1959 stammte, stark revidiert. Der neugestaltete Finanzausgleich (NFA) regelt die Aufgabenteilung und Finanzflüsse zwischen Bund und Kantonen sowie zwischen den Kantonen. Der NFA besteht aus vier Elementen: (1) Eine neue Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen zum Ziel der Entflechtung und der Stärkung der kantonalen Finanzautonomie. (2) Die Förderung der interkantonalen Zusammenarbeit. (3) Ein Lastenausgleich zur Unterstützung von Kantonen mit Sonderlasten. (4) Ein Ressourcenausgleich, der auch ärmeren Kantonen ausreichende Finanzmittel sichern soll.

Übersicht 4.2 zeigt Anteile des Bundes, der Kantone und der Gemeinden an den Abgabeneinnahmen und deren Veränderung zwischen 1990 und 2013. Die einzelnen Anteile blieben innerhalb der Beobachtungsperiode relativ konstant: Der Bund erhält durchschnittlich 35% aller Abgabeneinnahmen, die kantonalen Anteile betragen rund 25% und die Anteile der Gemeinden rund 15%. Der Anteil der Sozialabgaben liegt im Durchschnitt recht konstant bei etwa 25%.

In der Abgrenzung der OECD Revenue Statistics beliefen sich die Abgabeneinnahmen 2013 auf insgesamt 27,1% des BIP (Übersicht 4.3). Auf den Bund entfielen 9,5% des BIP, auf die Kantone 6,7% und auf die Gemeinden 4,1%. Die Sozialversicherung verzeichnete Einnahmen von 6,7% des BIP. Abgaben auf Einkommen, Gewinne und Kapitalgewinne machten dabei 45,6% der gesamten Abgabeneinnahmen aus, Sozialabgaben 24,9%, Verbrauchs- und Verkehrsabgaben 22,9% und Vermögensabgaben noch 6,6%.

Abgaben auf Einkommen, Gewinne und Kapitalgewinne gingen zu 29,1% an den Bund, zu 42,6% an die Kantone und zu 23,8% an die Gemeinden. Verbrauchsabgaben flossen zu 90,5% an den Bund, zu 8,5% an die Kantone und zu nur 1,0% an die Gemeinden. Vermögensabgaben (wurden dagegen fast zur Hälfte (49,2%) von den Kantonen vereinnahmt, zu 31,6% von den Gemeinden und nur zu 19,2% vom Bund. Sozialbeiträge gingen ausschließlich an die Sozialversicherung.

Entsprechend unterscheiden sich die Abgabenstrukturen der gebietskörperschaftlichen Ebenen. Die Abgabeneinnahmen des Bundes setzen sich zu 58,8% aus Verbrauchs- und Verkehrsabgaben und zu 37,6% aus Abgaben auf Einkommen, Gewinne und Kapitalgewinne zusammen, Vermögensabgaben sind im Bund fiskalisch wenig relevant (3,6%). Auf Kantonebene (78,9%) und Gemeindeebene (84,8%) spielen Abgaben auf Einkommen, Gewinne und Kapitalgewinne die herausragende Rolle. Vermögensabgaben liegen bei 13,2% (Kantone) bzw. 13,7% (Gemeinden) der gebietskörperschaftlichen Abgabeneinnahmen.

---

<sup>55</sup>) Der Bund ist zwar ermächtigt, gesetzliche Maßnahmen zu ergreifen um interkantonalen Doppelbesteuerung zu vermeiden; allerdings wurde ein entsprechendes Bundesgesetz bis heute nicht verabschiedet. Probleme der Doppelbesteuerung werden daher durch Bundesrechtsprechung geregelt.

## Übersicht 4.2: Abgabeneinnahmen der öffentlichen Hand

Jahr	Sektor Staat	Steuereinnahmen	Gesamte Abgabeneinnahmen					In % der Staatseinnahmen			
			Mio. CHF		Sozialversicherungsabgaben	Steuereinnahmen	Bund	Kantone	Gemeinden	Sozialversicherungsabgaben	
			Bund	Kantone							Gemeinden
1990	84.479	64.518	28.952	20.792	14.774	19.961	76,4	34,3	24,6	17,5	23,6
1991	87.925	66.409	29.577	21.390	15.442	21.517	75,5	33,6	24,3	17,6	24,5
1992	91.279	68.864	30.566	22.281	16.017	22.415	75,4	33,5	24,4	17,5	24,6
1993	95.345	69.528	28.835	23.586	17.108	25.817	72,9	30,2	24,7	17,9	27,1
1994	99.417	73.512	31.678	24.070	17.764	25.905	73,9	31,9	24,2	17,9	26,1
1995	103.091	74.992	32.379	24.493	18.119	28.099	72,7	31,4	23,8	17,6	27,3
1996	105.799	77.333	34.418	24.695	18.219	28.466	73,1	32,5	23,3	17,2	26,9
1997	105.847	77.437	34.919	24.455	18.063	28.409	73,2	33,0	23,1	17,1	26,8
1998	112.537	83.965	40.053	25.409	18.503	28.573	74,6	35,6	22,6	16,4	25,4
1999	115.242	85.628	39.191	26.956	19.481	29.614	74,3	34,0	23,4	16,9	25,7
2000	126.822	95.763	47.248	28.204	20.312	31.059	75,5	37,3	22,2	16,0	24,5
2001	126.746	93.973	43.260	29.574	21.139	32.773	74,1	34,1	23,3	16,7	25,9
2002	129.242	95.697	42.983	31.379	21.335	33.544	74,0	33,3	24,3	16,5	26,0
2003	127.235	94.544	43.451	30.288	20.804	32.692	74,3	34,2	23,8	16,4	25,7
2004	129.522	97.669	44.943	31.749	20.976	31.853	75,4	34,7	24,5	16,2	24,6
2005	134.674	102.248	47.625	33.363	21.260	32.426	75,9	35,4	24,8	15,8	24,1
2006	141.814	108.324	51.015	35.015	22.293	33.490	76,4	36,0	24,7	15,7	23,6
2007	149.724	114.609	53.350	37.568	23.690	35.115	76,5	35,6	25,1	15,8	23,5
2008	159.433	122.573	59.502	38.712	24.360	36.860	76,9	37,3	24,3	15,3	23,1
2009	159.270	121.128	57.651	38.814	24.663	38.142	76,1	36,2	24,4	15,5	23,9
2010	160.652	122.366	58.397	39.335	24.634	38.286	76,2	36,4	24,5	15,3	23,8
2011	167.061	126.121	60.343	40.452	25.325	40.941	75,5	36,1	24,2	15,2	24,5
2012	168.000	126.161	59.307	41.325	25.529	41.840	75,1	35,3	24,6	15,2	24,9
2013	170.634	127.876	60.024	41.992	25.860	42.758	74,9	35,2	24,6	15,2	25,1

Q: Eidgenössische Finanzverwaltung EFV (2015). Gesamte Abgabeneinnahmen: Steuern und Sozialbeiträge. Letztere umfassen Abgaben an die öffentlichen Sozialversicherungen (AHV - Alters- und Hinterlassenenversicherung, IV Invalidenversicherung, EO - Erwerbsausfallentschädigung, ALV - Arbeitslosenversicherung, Familienzulagen in der Landwirtschaft, Mutterschaftsversicherung Kanton. Genf) in der Abgrenzung der OECD und des IWF.

## Übersicht 4.3: Abgabenarten nach OECD-Klassifikation, 2013

OECD-Klassifikation	Steuerart	Gesamtstaat	Bund	Kantone Anteil in % am BIP	Gemeinden	Sozialversicherung
	Gesamtabgaben	27,1	9,5	6,7	4,1	6,7
1000	Steuern auf Einkommen und Gewinne	12,3	3,6	5,3	3,5	0,0
2000	Sozialbeiträge	6,7	0,0	0,0	0,0	6,7
3000	Steuern auf die Lohnsumme	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
4000	Steuern auf Vermögen	1,8	0,3	0,9	0,6	0,0
5000	Steuern vom Verbrauch	6,2	5,6	0,5	0,1	0,0
6000	Sonstige	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Anteile der jeweiligen föderalen Ebene an Abgabengruppe in %						
	Gesamtabgaben	100,0	35,3	24,6	15,2	24,9
1000	Steuern auf Einkommen und Gewinne	100,0	29,1	42,6	28,3	0,0
2000	Sozialbeiträge	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
3000	Steuern auf die Lohnsumme	-	-	-	-	-
4000	Steuern auf Vermögen	100,0	19,2	49,2	31,6	0,0
5000	Steuern vom Verbrauch	100,0	90,5	8,5	1,0	0,0
6000	Sonstige					
Anteile der Abgabekategorie an der jeweiligen föderalen Ebene in %						
	Gesamtabgaben	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
1000	Steuern auf Einkommen und Gewinne	45,6	37,6	78,9	84,8	0,0
2000	Sozialbeiträge	24,9	0,0	0,0	0,0	100,0
3000	Steuern auf die Lohnsumme	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
4000	Steuern auf Vermögen	6,6	3,6	13,2	13,7	0,0
5000	Steuern vom Verbrauch	22,9	58,8	7,9	1,6	0,0
6000	Sonstige	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Q: OECD (2014), WIFO-Zusammenstellung.

Im Detail gliedern sich die Steuereinnahmen der drei Ebenen wie folgt:

Übersicht 4.4: Struktur der Steuereinnahmen der föderalen Ebenen, 2012

	Bund	Kantone	Gemeinden	Gesamt
Gesamte Steuereinnahmen	58.309.057	41.672.885	25.499.863	125.481.806
Steuern auf Einkommen und Vermögen	22.493.879	39.433.981	25.429.055	87.356.914
Einkommenssteuern	9.753.678	24.001.185	16.383.088	50.137.951
Vermögenssteuern	0	3.396.832	2.142.829	5.539.662
Gewinnsteuern	8.588.346	5.741.230	3.123.377	17.452.953
Kapitalsteuern	0	963.056	513.572	1.476.627
Verrechnungssteuer	3.822.500	0	0	3.822.500
Grundsteuern	0	315.125	711.935	1.027.060
Vermögensgewinnsteuern	0	1.110.590	799.359	1.909.949
Vermögensverkehrssteuern	0	933.003	243.033	1.176.036
Erbschafts- und Schenkungssteuern	0	782.990	115.406	898.397
Verbrauchssteuern	31.770.811	0	0	31.770.811
Mehrwertsteuer	21.799.102	0	0	21.799.102
Stempelabgabe	2.133.962	0	0	2.133.962
Mineralölsteuer inklusive e -zuschläge	5.032.543	0	0	5.032.543
Mineralölsteuer auf Treibstoffen	3.005.347	0	0	3.005.347
Mineralölsteuerzuschlag auf Treibstoffen	2.007.320	0	0	2.007.320
Mineralölsteuer auf Brennstoffen und and. Mineralölprod	19.877	0	0	19.877
Tabaksteuer	2.396.800	0	0	2.396.800
Biersteuer	113.426	0	0	113.426
Besteuerung gebrannter Wasser (EAV)	294.978	0	0	294.978
Verbrauchssteuern n.a.g.	0	0	0	0
Verkehrsabgaben inklusive e Automobilsteuer	2.284.166	0	0	2.284.166
Zölle	1.043.845	0	0	1.043.845
Lenkungsabgaben Umweltschutz	716.357	0	0	716.357
Besitz- und Aufwandsteuern	0	2.238.905	70.808	2.309.713
Motorfahrzeugsteuern	0	2.158.934	0	2.158.934
Vergnügungssteuern	0	35.341	14.464	49.805
Sonstige	0	44.630	56.344	100.974
Anteil in % der gesamten Steuereinnahmen				
Gesamte Steuereinnahmen	46,5	33,2	20,3	100,0
Steuern auf Einkommen und Vermögen	17,9	31,4	20,3	69,6
Verbrauchssteuern	25,3	0,0	0,0	25,3
Verkehrsabgaben inklusive e Automobilsteuer	1,8	0,0	0,0	1,8
Zölle	0,8	0,0	0,0	0,8
Lenkungsabgaben Umweltschutz	0,6	0,0	0,0	0,6
Besitz- und Aufwandsteuern	0,0	1,8	0,1	1,8

Q: Eidgenössische Finanzverwaltung EFV (2015), WIFO-Zusammenstellung.

Nachfolgend werden die auf Kantonebene wichtigsten Steuern, die Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen (27,4 Mrd. CHF), Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen (6,7 Mrd. CHF) und, mit einem Ertrag von 2,3 Mrd. CHF, die Motorfahrzeugsteuer näher besprochen.

## 4.2 Einkommens- und Vermögenssteuer

### 4.2.1 Einkommenssteuer natürlicher Personen

Die Einkommenssteuer natürlicher Personen ist – neben der Gewinnsteuer juristischer Personen – eine der beiden Steuern, die von allen drei gebietskörperschaftlichen Ebenen erhoben wird. Steuerpflichtig sind alle natürlichen Personen, die in der Schweiz ihren Wohnsitz haben, sich in der Schweiz aufhalten oder wenn sich eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Beziehungen in Bezug auf bestimmte Steuerobjekte in der Schweiz begründet. Die Einkommensteuer stellt die wichtigste Steuereinnahmequelle der öffentlichen Hand dar (*Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, 2015A*). Das Einkommensteueraufkommen in Abgrenzung der OECD Revenue Statistics belief sich 2013 auf 8,6% des BIP.

Übersicht 4.5: Einkommensteuer natürlicher Personen gemäß OECD-Klassifikation, 2013

	Bund	Kantone	Gemeinden	Insgesamt
	In Mio. CHF			
Steuern auf Einkommen und Kapital natürlicher Personen insgesamt	10.136,9	26.430,2	17.943,7	54.510,8
Direkte Einkommensteuer Bund	10.087,7	0,0	0,0	10.087,7
Wehrpflichtersatzabgabe	49,2	0,0	0,0	49,2
Kantonale Einkommensteuer natürliche Personen	0,0	26.430,2	0,0	26.430,2
Einkommensteuer der Gemeinden	0,0	0,0	17.943,7	17.943,7
	In % des BIP			
Steuern auf Einkommen und Kapital natürlicher Personen insgesamt	1,6	4,2	2,8	8,6
Direkte Einkommensteuer Bund	1,6	0,0	0,0	1,6
Wehrpflichtersatzabgabe	0,0	0,0	0,0	0,0
Kantonale Einkommensteuer natürliche Personen	0,0	4,2	0,0	4,2
Einkommensteuer der Gemeinden	0,0	0,0	2,8	2,8

Q: OECD (2014).

Die Einkommenssteuer ist Teil der direkten Bundessteuer (dBSt) und wird seit 1. Jänner 2011 auf Basis progressiver Tarife erhoben. Der verfassungsmässig festgelegte Höchstsatz der dBSt beträgt 11,5% (Art. 128 Abs. 1 BSt. a BV).

Für Veranlagung und Einhebung der direkten Bundessteuer auf das Einkommen der natürlichen Personen (dBSt) sind die Kantone unter Aufsicht des Bundes verantwortlich. Mit Inkrafttreten des NFA am 1. Jänner 2008 stehen dem Bund 83% des von ihm bezogenen Steuerbetrags zu, während 17% bei den Kantonen verbleiben<sup>56)</sup>.

Auf Kantonsebene basiert die Höhe der Einkommenssteuer natürlicher Personen in nur drei Kantonen (Basel-Landschaft, Tessin und Wallis) auf einem fixen Tarif wie bei der dBSt. Die übrigen 23 Kantone wenden einen Grundtarif (einfache Steuer) mit einem jährlichen Vielfachen (Steuerfuß) an. Die Höhe des Steuerfußes unterliegt in der Mehrzahl der Kantone und Gemeinden grundsätzlich (oder ab einer bestimmten im Gesetz festgelegten Höhe) einem Finanzreferendum (*Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, 2013*). Die Einkommenssteuer-Tarife

<sup>56)</sup> Diese Regelung ist Teil des Schweizer Finanzausgleichs, durch den die Kantone an der direkten Bundessteuer, an der Verrechnungssteuer, am Militärflichtersatz, am Reinertrag der Eidgenössischen Alkoholverwaltung sowie am Reingewinn der Nationalbank beteiligt sind.

sind in den meisten Kantonen direkt progressiv ausgestaltet, wobei der Progressionsgrad von Kanton zu Kanton variiert.

Als Teil der direkten Steuern findet auf die Einkommensteuer auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) Anwendung. Wie bei der dBSt sind zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens auch in den Kantonen allgemeine Abzüge von der Bemessungsgrundlage für Versicherungsbeiträge sowie sogenannte Sozialabzüge (Verheiratetenabzug, Kinderabzug, etc.) geltend zu machen. Die Höhe der Abzüge ist kantonsabhängig unterschiedlich bemessen (*Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV*, 2015B). Darüber hinaus gibt es in einzelnen Kantonen die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung (siehe Textkasten).

#### *Pauschalbesteuerung (Besteuerung nach dem Aufwand)*

Für ausländische Staatsangehörige, die in der Schweiz ihren Wohnsitz haben, aber dort nicht erwerbstätig sind, gibt es die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung (Aufwandbesteuerung). Dabei kann der Kanton oder die Gemeinde mit Privatpersonen ein Abkommen schließen, bei dem die Steuer in Form einer vereinbarten Pauschale erbracht wird. Die Regelung sieht vor, dass die betreffenden Privatpersonen auf der Grundlage ihres (Lebens-)Aufwands besteuert werden können statt auf der Grundlage ihres Einkommens und Vermögens. Voraussetzung ist, dass die betreffende Privatperson ihren Wohnsitz vorher mindestens 10 Jahre im Ausland hatte. Es ist von Kanton zu Kanton unterschiedlich, ab welcher Mindestpauschale ein solches Abkommen erlaubt ist. Durch das pauschalierte Steuermodell wird für wohlhabende nichterwerbstätige Ausländer ein Anreiz geschaffen, sich in der Schweiz niederzulassen. Im Jahr 2015 haben 5.600 Personen die Möglichkeit der Besteuerung nach dem Aufwand in Anspruch genommen; der Ertrag aus der Steuer belief sich auf 700 Mio. CHF (Stand: 2013, *KPMG*, 2015).

In den vergangenen Jahren gab es in einigen Kantonen Initiativen zur Abschaffung der Aufwandbesteuerung. Diese beruhen auf der Vorstellung, die pauschalierte Besteuerung sei ungerecht, da wenige Personen steuerlich bevorzugt behandelt werden, was dem Grundsatz einer horizontalen Gleichbehandlung im Leistungsfähigkeitsprinzip widerspreche. Demgegenüber betonen die Befürworter positive Beschäftigungseffekte und fiskalische Bedeutung der Aufwandbesteuerung. Die Kantone Zürich, Schaffhausen, Appenzell Ausserrhoden, Basel-Stadt und Basel-Landschaft haben die Aufhebung bereits beschlossen. Eine diesbezügliche Volksinitiative für die gesamte Eidgenossenschaft scheiterte im November 2014.

Q: *Morger* (2010).

Übersicht 4.6 gibt beispielhaft einen Überblick über unterschiedliche Regelungen der Kantone mit Blick auf Tariftyp, kantonalen Spitzensteuersatz und steuerbares Einkommen, bei dem der Spitzensteuersatz zur Anwendung kommt (Regelungen für 2014). So beläuft sich der Steuersatz in Obwalden (Einheitssatz) auf nur 1,8%, in Basel-Stadt beträgt hingegen der Spitzensteuersatz 26% ab einem Einkommen von 200.000 CHF (Verheiratete 400.000 CHF). Die letzte Spalte der Übersicht zeigt für den jeweiligen Hauptort der Kantone in den Jahren 2014 und 2015 den zusammengesetzten Einkommenssteuer-Spitzensteuersatz bei Berücksichtigung der Steuer von Bund, Kanton und Gemeinde. Die Spitzensätze differieren zwischen 22,86% im Kanton Zug und 44,75% im Kanton Genf.

Übersicht 4.6: Kantonale Einkommenssteuer der natürlichen Personen, 2014

Bund/Kanton	Tariftyp	Spitzensteuersatz bei einem zu versteuernden Einkommen über ... CHF			Kombinierte Spitzeneinkommensteuersätze <sup>1)</sup>
		In %	Verheiratete	Übrige	In %
Basel Stadt	Zweistufentarif	26,00	400.000	200.000	37,43
Genf	direkt progressiv	19,00	614.430	614.430	44,75
Basel Land	direkt progressiv	18,62	-	-	42,17
Glarus	direkt progressiv	17,00	450.000	450.000	31,56
Waadt	direkt progressiv	15,50	275.000	275.000	41,50
Neuenburg	direkt progressiv	14,50	730.800	365.400	39,33
Tessin	direkt progressiv	15,08	195.000	195.000	40,72
Wallis	direkt progressiv	14,00	354.300	354.300	36,50
Freiburg	direkt progressiv	13,50	203.900	203.900	36,01
Zürich	direkt progressiv	13,00	354.100	254.900	39,76
Bund	direkt progressiv	11,50	895.900	755.200	-
Aargau	direkt progressiv	11,25	320.000	320.000	33,98
Graubünden	direkt progressiv	11,00	721.000	721.000	32,40
Solothurn	direkt progressiv	10,50	310.000	310.000	34,29
Schaffhausen	direkt progressiv	9,90	210.100	210.100	32,29
St. Gallen	direkt progressiv	8,50	250.000	250.000	33,52
Zug	direkt progressiv	8,00	284.800	142.400	22,86
Appenzell Innerrhoden	direkt progressiv	8,00	200.000	200.000	25,74
Thurgau	direkt progressiv	8,00	150.000	150.000	32,48
Uri	Einheitssatz	7,10	-	-	25,63
Bern	direkt progressiv	6,50	463.600	449.100	41,27
Jura	direkt progressiv	6,25	409.500	1.920.000	41,08
Luzern	direkt progressiv	5,60/5,7	1.348.900	1.984.500	31,17
Schwyz	direkt progressiv	3,65	225.800	225.800	23,73
Nidwalden	direkt progressiv	2,75	155.800	155.800	25,55
Appenzell Ausserrhoden	direkt progressiv	2,60	400.000	250.000	30,48
Obwalden	Einheitssatz	1,80	-	-	24,12

Q.:Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung (2015A), KPMG (2015). – <sup>1)</sup> Kombinierte Spitzeneinkommensteuersätze unter Berücksichtigung der Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuersätze.

#### 4.2.2 Vermögenssteuer natürlicher Personen

Kantone und Gemeinden – nicht aber der Bund - besteuern Vermögen natürlicher Personen. Das steuerpflichtige Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen umfasst bewegliches und unbewegliches Vermögen, Lebens- und Rentenversicherungen sowie das in Geschäfts- oder Landwirtschaftsbetrieben investierte Vermögen. Zur Bemessung wird das Reinvermögen (d. h. Bruttovermögen nach Abzug der Schulden) herangezogen. In der Regel werden noch be-

stimmte Abzüge gewährt, wobei Kantone, die dies nicht vorsehen, einen Steuerfreibetrag vorsehen (*Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, 2015A*).

Wie bei der Einkommenssteuer sind die Vermögenssteuertarife in den meisten Kantonen direkt progressiv ausgestaltet, Ausnahmen bilden die Kantone Luzern, Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Appenzell-Innerrhoden, St. Gallen und Thurgau, wo jeweils ein proportionaler Einheitssteuersatz zur Anwendung kommt (Übersicht 4.7).

Übersicht 4.7: Kantonale Vermögenssteuer natürlicher Personen, 2014

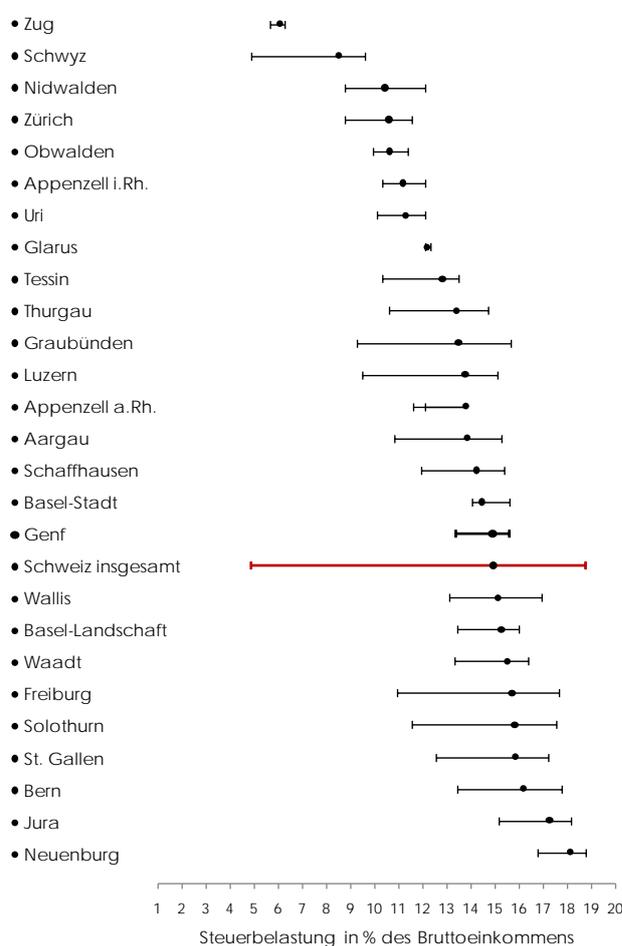
Bund/Kanton	Tariftyp	Spitzensteuersatz bei einem zu v versteuernden Einkommen über ... CHF		
		In %	Verheiratete	Übrige
			keine Vermögensteuer	
Zürich	direkt progressiv	3,00	3.235.000	3.158.000
Bern	direkt progressiv	1,25	6.120.000	612.000
Luzern	proportional	0,75		
Uri	proportional	1,00		
Schwyz	proportional	0,50		
Obwalden	proportional	0,20		
Nidwalden	proportional	0,25		
Glarus	proportional	3,00		
Zug	direkt progressiv	2,00	486.000	486.000
Freiburg	direkt progressiv	3,30	1.100.100	1.100.100
Solothurn	direkt progressiv	1,00	150.000	150.000
Basel Stadt	direkt progressiv	8,00	4.000.000	250.000
Basel Land	direkt progressiv	4,60	1.000.000	1.000.000
Schaffhausen	direkt progressiv	2,30	1.000.000	1.000.000
Appenzell Ausserrhoden	direkt progressiv	0,55	250.000	250.000
Appenzell Innerrhoden	proportional	1,50		
St. Gallen	proportional	17,70		
Graubünden	direkt progressiv	1,70	640.660	640.660
Aargau	direkt progressiv	2,10	1.200.000	1.200.000
Thurgau	direkt progressiv	1,10		
Tessin	direkt progressiv	3,50	2.801.000	2.801.000
Waadt	direkt progressiv	3,39	60.000	60.000
Basel Stadt	direkt progressiv	3,00	200.100	200.100
Neuenburg	direkt progressiv	3,60	500.000	500.000
Genf	proportional	4,50	1.680.449	1.680.449
Jura	proportional	1,20	1.576.000	1.576.000

Q: Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung (2015A).

### 4.2.3 Interkantonale und interkommunale Steuerbelastungsunterschiede

Die weitreichende Autonomie der Kantone und Gemeinden bei der Ausgestaltung der Steuergesetze führt zu erheblichen Steuerbelastungsunterschieden zwischen den Kantonen und zwischen den Gemeinden (auch innerhalb einzelner Kantone). Die Darstellung der Abbildung 4.2 illustriert exemplarisch die kantonalen Steuerbelastungen für die Summe der Gemeinde-, Kantons- und Kirchensteuern im Jahr 2014. Sie basieren auf Steuerbelastungswerten, die für verschiedene Einkommen berechnet wurden, wobei die direkte Bundessteuer nicht einbezogen ist.

Abbildung 4.2: Kantonale Gesamtsteuerbelastung eines ledigen, unselbständig Erwerbstätigen, Bruttoeinkommen 100.000 CHF p.a., 2014



Q: Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, 2015. Die Balken illustrieren die jeweils intra-kantonale Belastungsspannweite. Die Belastungshöhe in der "Mediengemeinde" ist durch einen Punkt dargestellt. Steuerbelastungsvergleich in den Gemeinden: Belastung durch Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern in Prozent des Bruttoarbeitsinkommens, daher ohne Vermögensteuer.

Die Belastungen in den jeweiligen Mediengemeinden der Kantone variieren zwischen 4,8% (Wollerau im Kanton Schwyz) und 18,7% (Les Verrières im Kanton Neuenburg). Die Abbildung veranschaulicht überdies, dass die Spannbreite zwischen dem niedrigsten (Zug: 6%) und dem höchsten Kantonsmedian (Neuenburg: 18%) zwölf Prozentpunkte beträgt. Freilich gibt es in "Hochsteuer-Kantonen" durchaus Gemeinden, deren Steuerbelastung relativ geringer ist. So weist die Gemeinde Greng im Hochsteuer-Kanton Freiburg mit 10,9% eine niedrigere Belastung auf als beispielsweise die Gemeinde Wolfenschiessen (12,1%) im Niedrigsteuer-Kanton Nidwalden.

### 4.3 Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen

#### 4.3.1 Überblick

Die Besteuerung juristischer Personen erfolgt durch die Gewinnsteuer und die Kapitalsteuer. Eine juristische Person ist verpflichtet, dort Steuern zu zahlen, wo sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung befindet oder auf Grund bestimmter Tatbestände als wirtschaftlich zugehörig zu betrachten ist. Diese Gesellschaften entrichten eine Gewinnsteuer an den Bund (in Form der direkten Bundessteuer (dBSt)) und an die Kantone, sowie eine Kapitalsteuer ausschließlich an die Kantone, da keine eigene eidgenössische Kapitalsteuer existiert. Der Ertrag der Gewinnsteuer in Abgrenzung der OECD Revenue Statistics belief sich 2013 auf 2,85% des BIP.

Der Gewinnsteuersatz der direkten Bundessteuer ist proportional und beträgt generell 8,5%, für Vereine, Stiftungen und Anlagefonds 4,25% (CBBL, 2013). Dabei besteht Abzugsfähigkeit der Kantons- und Gemeindesteuern bei der direkten Bundessteuer juristischer Personen.

In den Kantonen basiert die Steuerermittlung auf dem gesetzlich festgelegten Steuersatz und dem periodisch festgesetzten Steuerfuß (Hebesatz). Häufig enthalten die Steuergesetze nur den Grundtarif, d. h. die einfachen Ansätze (*Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV*, 2013). Die mit dem Steuersatz multiplizierte Steuerberechnungsgrundlage (steuerbarer Gewinn oder steuerbares Kapital) ergibt die einfache Kantonssteuer. Durch die Multiplikation dieser einfachen Steuer mit dem Steuerfuß errechnet sich die effektive Kantons- bzw. Gemeindesteuer. Dieser Steuerfuß wird wie bei der Einkommenssteuer jährlich von der Legislative bestimmt.

Gemäß Art. 23 Abs. 3 des StHG können neu gegründete Unternehmen, die dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, bis zu maximal zehn Jahren in den Genuss von Steuererleichterungen in Form befristeter Steuerbefreiungen kommen. Bei so genannten "Statusgesellschaften" (Holdings, Domizil- und gemischte Gesellschaften) wenden einige Kantone Sondertarife an. Statusgesellschaften sind international mobil und können ihren Hauptsitz schnell und ohne großen Aufwand verlagern. Auf Bundesebene tragen Statusgesellschaften ungefähr zur Hälfte aller Gewinnsteuereinnahmen bei. Für die Kantone ist die steuerliche Bedeutung unterschiedlich (siehe auch Box Unternehmenssteuerreform III).

Übersicht 4.8: Entwicklung der Gewinnsteuern juristischer Personen der föderalen Ebenen, 1990 bis 2013

	Steuern auf Einkommen und Kapital juristischer Personen insgesamt							
	Bund	Kantone	Gemeinden	Insgesamt	Bund	Kantone	Gemeinden	Insgesamt
	In Mio. CHF				In % des BIP			
1990	1,941	2,561	1,500	6,002	0,54	0,72	0,42	1,68
1991	1,981	2,526	1,566	6,073	0,53	0,68	0,42	1,63
1992	2,544	2,510	1,489	6,542	0,67	0,66	0,39	1,72
1993	2,404	2,446	1,392	6,243	0,62	0,63	0,36	1,60
1994	2,559	2,488	1,441	6,488	0,64	0,62	0,36	1,63
1995	2,355	2,598	1,602	6,555	0,58	0,64	0,40	1,62
1996	2,563	2,531	1,561	6,655	0,63	0,62	0,38	1,63
1997	3,176	2,442	1,452	7,070	0,76	0,59	0,35	1,70
1998	3,319	2,686	1,595	7,600	0,78	0,63	0,37	1,78
1999	4,173	3,287	1,956	9,417	0,96	0,75	0,45	2,16
2000	4,891	3,934	2,378	11,204	1,07	0,86	0,52	2,44
2001	5,869	4,406	2,477	12,752	1,25	0,94	0,53	2,71
2002	4,971	3,933	2,264	11,168	1,06	0,84	0,48	2,38
2003	5,116	3,534	2,010	10,660	1,08	0,75	0,42	2,25
2004	4,630	3,833	2,165	10,629	0,95	0,78	0,44	2,17
2005	4,519	4,571	2,273	11,363	0,89	0,90	0,45	2,24
2006	6,349	5,515	2,880	14,745	1,18	1,02	0,54	2,74
2007	6,860	6,031	3,225	16,117	1,20	1,05	0,56	2,81
2008	8,464	5,990	3,280	17,734	1,42	1,00	0,55	2,97
2009	8,087	5,500	3,120	16,707	1,38	0,94	0,53	2,85
2010	8,006	5,345	3,077	16,429	1,32	0,88	0,51	2,71
2011	8,317	5,791	3,437	17,545	1,35	0,94	0,56	2,84
2012	8,588	5,666	3,481	17,736	1,38	0,91	0,56	2,84
2013	8,781	5,798	3,552	18,131	1,38	0,91	0,56	2,85

Q: OECD (2014), DG ECFIN (2015).

### Unternehmenssteuerreform III

Bereits 2007 kritisierte die EU-Kommission die kantonalen Steuerregimes als unerlaubte staatliche Beihilfen. Im Zuge eines im Jahr 2013 herausgegebenen Aktionsplans der OECD zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting) sind die Schweizer Kantone nun gezwungen, die steuerliche Privilegierung von ausländischen Erträgen von Holding-, Domicil- und gemischten Gesellschaften abzubauen. Mit der Unternehmenssteuerreform III würden kantonale Steuersonderstellungen für ausländische Firmen wegfallen; ob allerdings ein Inkrafttreten 2018 oder 2019 mit einer Übergangsfrist für die Kantone bis 2020 oder 2021 erfolgt, ist noch unklar. Die Einnahmen des Bundes von Unternehmen mit kantonalem Steuerstatus betragen 2011 insgesamt rund 4,1 Mrd. CHF (inklusive Kantonsanteil an der direkten Bundessteuer), was rund der Hälfte aller Gewinnsteuereinnahmen des Bundes entspricht. In den Kantonen macht der geschätzte Anteil mit 2,1 Mrd. CHF rund ein Fünftel der jährlichen Gewinnsteuereinnahmen aus (*Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, 2015*).

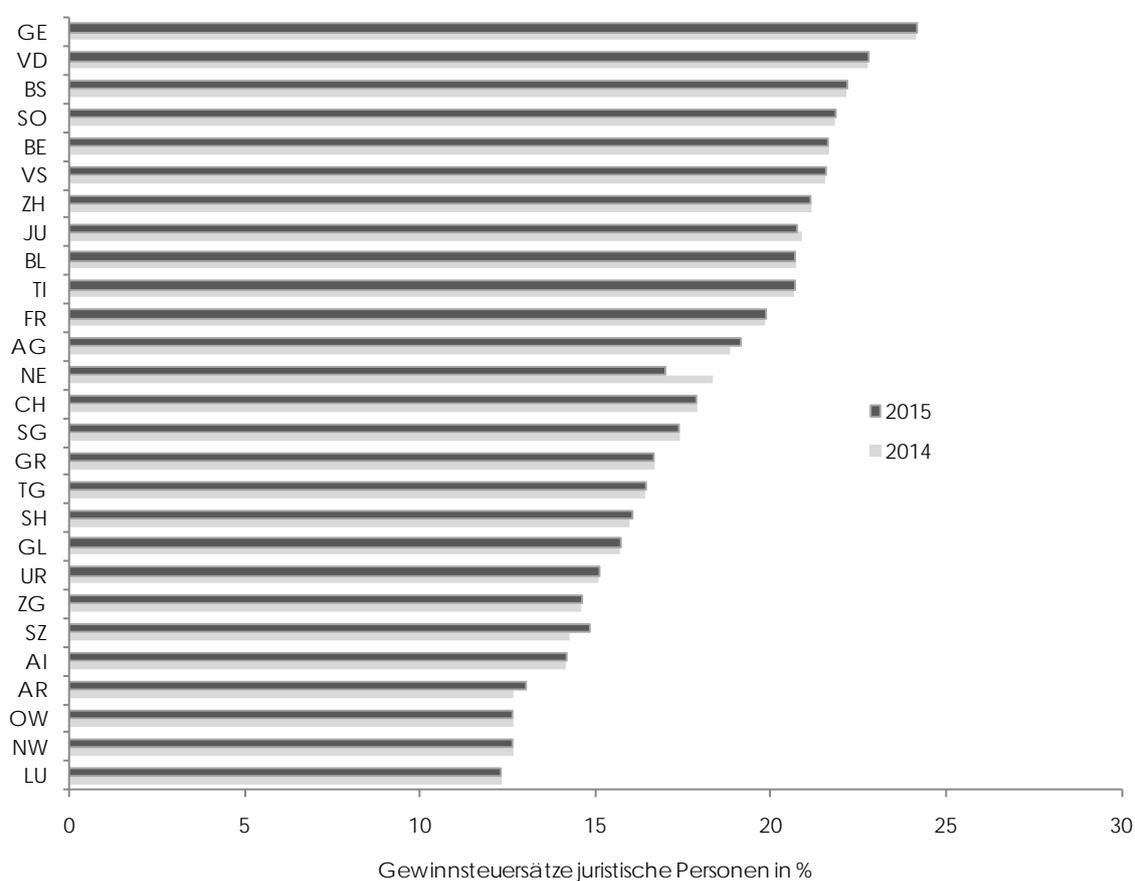
Die Steuer auf das Grund- und Stammkapital ist in den meisten Kantonen proportional, bis auf Graubünden und Wallis, wo der Tarif leicht progressiv ausgestaltet ist. Die Sätze variieren zwischen 0,1 und 5,25 Promille. Die Mehrheit der Kantone kennt eine Mindestbesteuerung auf

das Kapital für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die von Kanton zu Kanton verschieden zwischen 100 CHF und 900 CHF liegt (Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, 2015A).

#### 4.3.2 Interkantonale und interkommunale Steuerbelastungsunterschiede

Abbildung 4.3 stellt den maximalen effektiven "Vorsteuersatz"<sup>57)</sup> Bund/Kanton/Gemeinde für den jeweiligen Hauptort der Kantone in den Jahren 2014 und 2015 dar. Es zeigen sich ganz erhebliche Unterschiede. So belaufen sich etwa die Sätze in Genf deutlich über 20%, während sie in Luzern und einigen anderen Kantonen deutlich unter 15% liegen. Insofern gibt es ganz beträchtliche steuerliche Anreize zu Unternehmens- und Gewinnverlagerungen.

Abbildung 4.3: Gewinnsteuersätze nach Kantonen, 2014 und 2015



Q: KPMG (2015).

<sup>57)</sup> In der Schweiz kann man die Steuern vom Gewinn (steuerwirksam) abziehen, wodurch der Vorsteuersatz geringer als der Nachsteuersatz ausfällt. Für die internationale Vergleichbarkeit rechnet man daher mit dem Gewinnsteuersatz vor Steuern ("Vorsteuersatz" oder auch "effektiver Steuersatz").

#### 4.4 Motorfahrzeugsteuer

Sowohl für den Kauf als auch für das Halten von Kraftfahrzeugen werden in der Schweiz Steuern erhoben. Der Bund erhebt eine Automobilsteuer, die 4% des Fahrzeugwerts beträgt. Steuern auf Fahrzeuge, die in der Schweiz produziert wurden, werden direkt beim Automobilhersteller erhoben, sonst wird die Steuer bei Einfuhr des Fahrzeuges in die Schweiz erhoben (*Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, 2015A*).

Die Kantone kennen hingegen eine Steuer für zugelassene Straßenfahrzeuge, die in Österreich als Kraftfahrzeugsteuer, in der Schweiz als "Motorfahrzeugabgabe", "Motorfahrzeugsteuer" oder auch als "Verkehrssteuer" oder "Verkehrsabgabe" bezeichnet wird. Die Steuerpflicht trifft wohnsitzabhängig den Halter des Fahrzeugs, auf dessen Namen der Fahrzeugausweis und die Kontrollschilder ausgestellt werden. Die Kontrollschilder bleiben, im Gegensatz zu einigen Nachbarländern, auch bei Halterwechsel des Fahrzeugs an dessen ursprünglichen Halter gebunden, solange dieser im selben Kanton bleibt. Die Zulassung von Fahrzeugen und die Aushändigung des Fahrzeugausweises sowie der Kontrollschilder, die auf den Namen des Fahrzeughalters lauten, liegen im Verantwortungsbereich der Kantone (*Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, 2015A*). Das Aufkommen belief sich 2013 auf 2,1 Mrd. CHF, das sind knapp 5% der kantonalen Steuereinnahmen von 42,35 Mrd. CHF.

Auch in der Höhe der Abgaben ergeben sich kantonale Unterschiede. So betrug für das Jahr 2015 die Zürcher Verkehrsabgabe für einen Personenwagen mit 1.395 cm<sup>3</sup> Hubraum 199,0 CHF, unter Berücksichtigung des maximalen Energieeffizienzrabatts (80%) 39,8 CHF. Der benachbarte Aargau erhebt 228 CHF, Thurgau setzt für ein identisches Fahrzeug hingegen den Basisbetrag von 216 CHF, unter Berücksichtigung des Maximalbonus (50%) für emissionsarme Fahrzeuge 108 CHF an.

Einheitliche Motorfahrzeugsteuern werden in der Schweiz seit Jahren diskutiert, scheiterten aber bisher an unterschiedlichen Vorstellungen der Kantone. Der Touring Club Schweiz (TCS) spricht sich generell für eine landesweite Regelung aus, solange das System "administrativ einfach umzusetzen ist und einen Nutzen verspricht". Als Bemessungsgrundlage bei einer Anpassung der Motorfahrzeugsteuer schlägt der TCS eine Kombination von Energieverbrauch (Primärenergie), Gesamtgewicht und Nutzlast vor (*Touring Club Schweiz TCS, 2015A; 2015B*).

Übersicht 4.9: Bemessungs- und Besteuerungsgrundlagen der Motorfahrzeugsteuern der Kantone, 2005

Kanton	PKW			LKW			
	Hubraum	Steuer - PS	Gesamtgewicht max. zulässig	Hubraum	Steuer - PS	Gesamtgewicht max. zulässig	Nutzlast max. zulässig
Zürich	X						X
Bern			X			X	
Luzern		X					X
Uri			X			X	
Schwyz	X					X	
Obwalden	X			X			x
Nidwalden	X					X	
Glarus	X						X
Zug	X					X	
Freiburg	X						X
Solothurn	X						X
Basel Stadt		X					X
Basel Land			X			X	
Schaffhausen	X						X
Appenzell Ausserrhoden			X			X	
Appenzell Innerrhoden			X			X	
St. Gallen			X			X	
Graubünden		X				X	
Aargau		X					X
Thurgau		X			X		
Tessin		X	X		X		
Waadt	X					X	
Wallis		X			X		
Neuenburg	X					x	
Genf		X					x
Jura			x			x	

Q: *Aufenthalter Info* e.V., 2005, WIFO-Darstellung. - Anmerkung: LKW über 3,5 t Gesamtgewicht. - <sup>2)</sup> PKW: DIN PS kombiniert mit dem Gesamtgewicht. - <sup>3)</sup> LKW: DIN-PS.

### Ökologisierung der Motorfahrzeugsteuer

Immer wieder werden von den Kantonen Maßnahmen zur Umsetzung einer generellen Ökologisierung im Bereich der Motorfahrzeugsteuer gefordert. So sind bestimmte Fahrzeugtypen, wie Elektro- oder Hybridfahrzeuge, bereits häufig steuerbefreit oder genießen Steuererleichterungen (*Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, 2015A*). Mehrere Kantone wollen ihre Bemessungsgrundlagen zur Berechnung der Motorfahrzeugsteuer in den nächsten Jahren so ändern, dass der Kauf von umweltfreundlichen Fahrzeugen belohnt wird. Die Vereinigung der Straßenverkehrsämter der Schweiz (asa) und die Kantone haben deswegen im Jahr 2007 ein Rabattmodell vorgeschlagen, welches unabhängig von bisherigen Bemessungsgrundlagen ist und eine mögliche Steuerentlastung für besonders energieeffiziente Fahrzeuge bewirkt. An der Umsetzung des Modells wird gearbeitet (*Touring Club Schweiz TCS, 2015A*).

## 4.5 Regelwerk des Finanzausgleichs (NFA): Ressourcen- und Lastenausgleich

### 4.5.1 Überblick

Transferzahlungen zwischen Bund und Kantonen kennt der schweizerische Bundestaat bereits seit seiner Gründung im Jahr 1848. Mit dem Verfassungsgesetz von 1958 wurden Ziele und Instrumente des bundesstaatlichen Finanzausgleichs rechtlich verankert. Dieses Gesetz bildete die Grundlage des bis zum Jahr 2008 geltenden Finanzausgleichs. Er bestand aus einem historisch gewachsenen System von vertikalen Finanztransfers zwischen Bund und Kantonen, das sich im Laufe der Jahrzehnte zunehmend verkomplizierte. Die Umverteilungswirkung des Finanzausgleichs wurde sowohl vom Bund als auch von Kantonen als unzureichend betrachtet. Die "Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen (NFA)" stellt eine der größten Reformen des Schweizer Finanzsystems der letzten 50 Jahre dar. Die Reform wurde 2004 per Volksabstimmung bestätigt und trat schließlich am 1.1.2008 in Kraft.

Dabei strebt der NFA zwei Hauptziele an: die Minderung der kantonalen Unterschiede in der Versorgung mit öffentlichen Gütern und in der Steuerbelastung sowie eine Steigerung der Effizienz der staatlichen Leistungserbringung. Zu diesem Zweck wurden Aufgaben, Kompetenzen und Finanzströme zwischen Bund und Kantonen weitgehend entflochten sowie Fehlanreize der Bundessubventionen durch Programmvereinbarungen und Pauschalbeiträge behoben. Ein neues Ausgleichssystem mit vorwiegend zweckungebundenen Transfers sollte die Autonomie der Kantone stärken (*Schaltegger – Weder, 2011*).

Der neu eingeführte Finanzausgleich (NFA) im engeren Sinn umfasst drei Säulen:

- den Ressourcenausgleich,
- den Ausgleich für geografisch-topografische und soziodemografische Lasten
- sowie den Härteausgleich.

Der Ressourcenausgleich wird sowohl von ressourcenstarken Kantonen (horizontaler Ressourcenausgleich) als auch vom Bund (vertikaler Ressourcenausgleich) finanziert, während der Lastenausgleich ausschließlich vom Bund getragen wird (vertikaler Lastenausgleich).

### 4.5.2 Ressourcenausgleich

Im Ressourcenausgleich erhalten ressourcenschwache Kantone vom Bund (vertikaler Ausgleich) und von ressourcenstarken Kantonen (horizontaler Ausgleich) finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt, um die finanzielle Leistungsfähigkeit der Kantone auszugleichen. Die Grundbeträge der ressourcenstarken Kantone und des Bundes werden vom Parlament festgelegt und schreiben sich nur entsprechend der Entwicklung der Ressourcenpotentiale der ressourcenstarken Kantone (zur Bestimmung des horizontalen Ressourcenausgleich) bzw. entsprechend der Entwicklung der Ressourcenpotentiale aller Kantone (zur Bestimmung des vertikalen Ressourcenausgleichs) fort.

Nach Bundesverfassung sind ressourcenstarke Kantone verpflichtet, zwischen 66,7% und 89% der Leistungen des Bundes zum Ressourcenausgleich beizutragen. Wie Übersicht 4.10 zeigt, liegt das derzeitige Verhältnis (2014) bei 67,9% und hat zunächst zwischen 2008 und 2011 zugenommen, seitdem aber wieder stärker abgenommen. Mit Ausnahme des Jahres 2012 hat sich der Gesamtbetrag des Ressourcenausgleichs seit 2008 jährlich erhöht.

Übersicht 4.10: Dotation und Aufteilung des Ressourcenausgleichs, 2008 bis 2014

	Vertikaler und Horizontaler Ressourcenausgleich						
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	In Mio. CHF						
Dotation	3.058	3.177	3.368	3.633	3.593	3.697	3.728
Vertikaler Ressourcenausgleich (VRA)	1.799	1.862	1.962	2.101	2.132	2.196	2.220
Horizontaler Ressourcenausgleich (HRA)	1.259	1.315	1.406	1.533	1.461	1.500	1.508
	Anteil in %						
Verhältnis HRA/VRA	70,0	70,6	71,7	73,0	68,5	68,3	67,9

Q: Schweizerische Eidgenossenschaft – Der Bundesrat (2014).

Als aggregierte Steuerbemessungsgrundlage ASG für den Ressourcenausgleich wird das Ressourcenpotential der Kantone herangezogen, welches das steuerbare Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen sowie die Gewinne juristischer Personen, quellenbesteuerte Einkommen und den Kantonsanteil an der dBSt umfasst. Die Grundidee hinter der ASG basiert darauf, dass letztendlich jede Steuer entweder aus Arbeits- oder Kapitaleinkommen, Vermögen oder Gewinnen bezahlt wird. Durch Fokussierung auf die fiskalisch ausschöpfbaren Ressourcen eines Kantons gibt das Ressourcenpotential Aufschluss über die wirtschaftliche und finanzielle Leistungsfähigkeit eines Kantons. Das Ressourcenpotential eines Kantons ändert sich nur, wenn sich die Einkommen, Vermögen oder Gewinne der ansässigen natürlichen und juristischen Personen ändern, oder wenn natürliche und juristische Personen zu- oder abwandern (Feld, 2004). Da für den Ressourcenausgleich nunmehr die Steuerbemessungsgrundlagen und nicht die tatsächlichen Steuereinnahmen relevant sind, können die Kantone ihre Ausgleichsansprüche nicht direkt steuerpolitisch strategisch beeinflussen. Für die Berechnung der Ausgleichseinzahlungen müssen ressourcenstarke Kantone einen einheitlichen Prozentsatz ihres Überschuss-Ressourcenpotentials in den Finanzausgleich einzahlen. Die Höhe dieses Prozentsatzes wird so gewählt, dass die Summe der Einzahlungen der horizontalen Dotation des Ressourcenausgleichs entspricht. Ziel ist es, dass alle Kantone nach dem Ausgleich einen Ressourcenindex (Standardisierter Steuerertrag SSE) von mindestens 85% erreichen. Diese Vorgabe wurde bis auf die Jahre 2010 und 2011 von allen Kantonen erfüllt (Schweizerische Eidgenossenschaft – Der Bundesrat, 2014).

## Glossar

*Aggregierte Steuerbemessungsgrundlage (ASG):* Die aggregierte Steuerbemessungsgrundlage spiegelt das Ressourcenpotential eines Kantons wider. Sie dient als Grundlage für die Berechnung des Ressourcenindex und des Ressourcenausgleichs. Die ASG eines Kantons besteht aus der Summe der maßgebenden Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen, der maßgebenden Gewinne der juristischen Personen sowie der Steuerrepartition. Dabei machen die Einkommensteuer natürlicher Personen und die Gewinnsteuer juristischer Personen zusammen bereits über 85% der ASG aus, das Vermögen natürlicher Personen unter 5%.

*Ressourcenpotential:* Das Ressourcenpotential umfasst die fiskalisch ausschöpfbaren Ressourcen eines Kantons unabhängig von tatsächlichen Steuereinnahmen und Steuerbelastungen und entspricht damit seiner (fiktiven) finanziellen Leistungsfähigkeit. Zur Ermittlung des Ressourcenpotentials wird der Durchschnitt der ASG der letzten drei verfügbaren Bemessungsjahre verwendet. Diese liegen aufgrund der verzögerten Verfügbarkeit von Steuerdaten vier bis sechs Jahre zurück. Demnach wird das Ressourcenpotential für das Referenzjahr 2014 von den Bemessungsjahren 2008 bis 2010 ermittelt (*Schweizerische Eidgenossenschaft – Der Bundesrat, 2014*). Wenngleich etwas anders berechnet, steht das Ressourcenpotential jedoch in einer engen, statistisch signifikanten Beziehung zum kantonalen Bruttoinlandsprodukt.

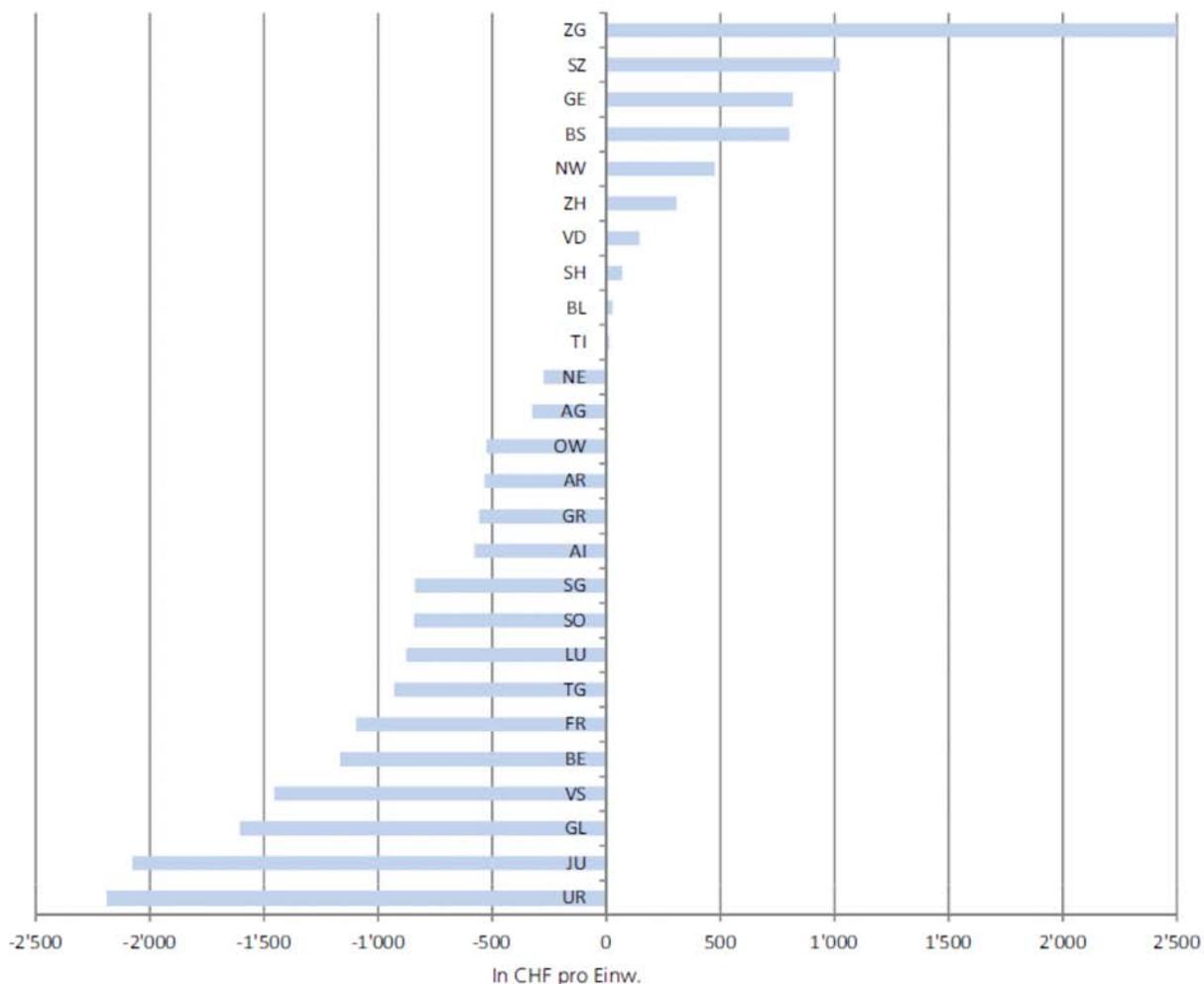
*Steuerausschöpfungsindex:* Bei der Berechnung des Steuerausschöpfungsindex werden die tatsächlichen Steuereinnahmen der Kantone und ihrer Gemeinden ins Verhältnis zum Ressourcenpotential gesetzt. Dieses Verhältnis misst die gesamte Fiskalbelastung eines bestimmten Kantons.

*Ressourcenindex:* Der Ressourcenindex eines Kantons setzt dessen Ressourcenpotential pro Einwohner ins Verhältnis zum gesamtschweizerischen Mittel. Der daraus berechnete Wert wird mit 100 multipliziert. Als ressourcenschwach gelten Kantone mit einem Indexwert unter 100. Kantone, deren Index 100 übersteigt, werden als ressourcenstark eingestuft.

Q: *Schweizerische Eidgenossenschaft – Der Bundesrat, 2014.*

Abbildung 4.4, die dem Wirksamkeitsbericht 2012-2015 entnommen ist, beschreibt die horizontalen Ausgleichsleistungen des Ressourcenausgleichs im Jahr 2014. Zug, dessen BIP pro Kopf im Schweizer Vergleich an 2. Stelle liegt, liefert mit 2.500 CHF den höchsten Betrag ab. Der Kanton Schwyz, dessen BIP pro Kopf an 22. Stelle im Schweizer kantonalen Vergleich liegt, leistet als Geberkanton mit 1.000 CHF pro Kopf den zweithöchsten Betrag. Die ressourcenschwächsten Kantone Uri und Jura, deren BIP pro Kopf an 26. und 20. Stelle liegen, erhalten je etwas mehr als 2.000 CHF. Da der Beitrag pro Einwohner mit zunehmender Differenz zwischen den maßgebenden eigenen Ressourcen eines Kantons und dem Durchschnitt progressiv ansteigt, erhalten die Kantone Neuenburg (BIP pro Kopf: 6. Stelle) und Aargau (BIP pro Kopf: 18. Stelle) mit Ressourcenindizes nahe bei 100 die geringsten Ausgleichsbeträge.

Abbildung 4.4: Horizontale Ausgleichszahlungen im Ressourcenausgleich, 2014



Q: Schweizerische Eidgenossenschaft – Der Bundesrat (2014).

### 4.5.3 Lastenausgleich

Im Lastenausgleich stellt der Bund für den geografisch-topografischen und den sozio-demografischen Lastenausgleich im Jahr 2014 Beiträge in der Höhe von je 365 Mio. CHF bereit. Diese werden nach der Festlegung durch das Parlament im Jahr 2012 in den Folgejahren der Teuerung angepasst (Schweizerische Eidgenossenschaft – Der Bundesrat, 2014). Der Lastenausgleich wird ausschließlich vom Bund finanziert und unterteilt sich in einen "geografisch-topografischen Lastenausgleich" (GLA) und einen "soziodemografischen Lastenausgleich" (SLA), der sich wiederum in den Ausgleich von Sonderlasten aufgrund der Bevölkerungsstruktur und den Ausgleich von Sonderlasten der Kurstädte unterteilt. Als Berechnungsgrundlagen für den GLA werden Indikatoren wie Höhenlage, Steilheit und Weite des Siedlungsgebietes herangezogen, während für den SLA Kriterien wie Armut (Sozialhilfebezieher), Altersstruktur,

Ausländerintegration (Anzahl Ausländer) oder Arbeitslosenzahlen dienen. Innerhalb der letzten sechs Jahre hatten 22 der 26 Kantone Anspruch auf Zahlungen aus dem Lastenausgleich. (*Schweizerische Eidgenossenschaft – Der Bundesrat, 2014*).

## **4.6 Wie wirken Schweizerischer Föderalismus und kantonaler Steuerwettbewerb?**

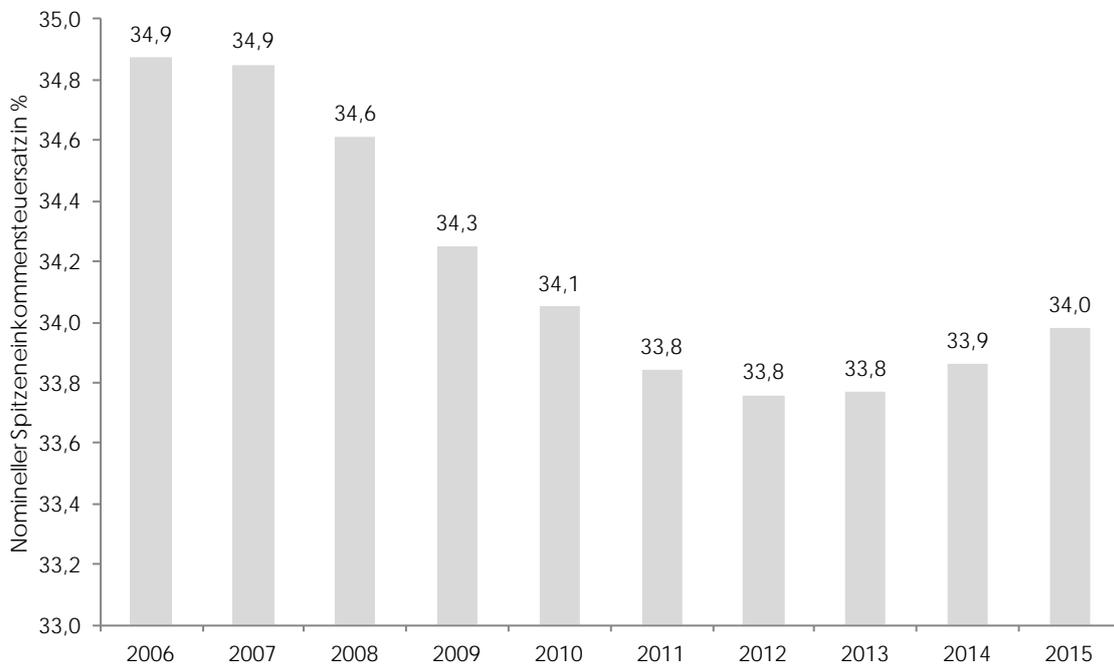
### *4.6.1 Entwicklung der Steuersätze*

Eine Befürchtung – wie oben ausgeführt – ist, dass es durch intensive Konkurrenz der Kantone und Gemeinden zu einem Steuersenkungswettlauf kommen könnte. Die Schweiz zeichnet sich generell im internationalen Vergleich als Niedrigsteuerland aus, was die Einkommens- und Gewinnbelastung betrifft. Sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Gewinnsteuer – den wichtigsten Einkommensquellen des Bundes und der Kantone – zeigen sich über die letzten Jahre zwar durchaus Abwärtstendenzen, aber eine eigendynamische Abwärtsspirale von Steuersenkungen und einem Abbau staatlicher Leistungen ist nicht zu beobachten.

Bei den durchschnittlichen Spitzeneinkommensteuersätzen (Bund, Kanton, Kantonshauptort) eines ledigen Steuerpflichtigen (keine Kinder, keine Konfession) ist im Durchschnitt über alle Kantone für den jeweiligen Hauptort nach einem moderaten Abwärtstrend zwischen 2006 und 2012 wieder ein leichter Anstieg zu verzeichnen (Abbildung 4.5). Die meisten Kantone nahmen nur kleinere Anpassungen der ordentlichen Steuersätze vor. Geringfügige Steuersatzerhöhungen stehen ebensolchen Reduktionen gegenüber.

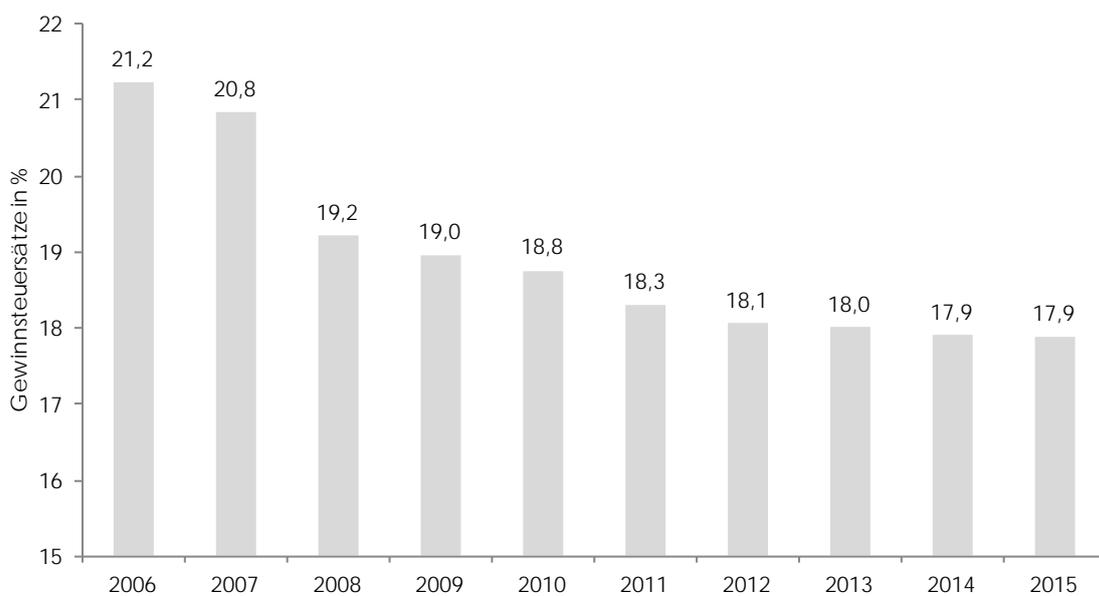
Bei den Gewinnsteuern (Bund, Kantone, Kantonshauptort) haben in den letzten Jahren vorwiegend die Zentralschweizer Kantone, aber auch Appenzell Ausserrhoden, Glarus, Schaffhausen, Neuenburg und insbesondere Graubünden (von fast 30% in 2006 auf 17% in 2015) ihre Steuersätze deutlich gesenkt. Umgekehrt blieben die Steuersätze für Unternehmen in Genf und Zürich konstant bei rund 24,5% und 21,5%. St. Gallen und Basel Stadt senkten die Sätze in größerem Umfang: Der Satz von St. Gallen fiel von knapp 26% (2006) auf rund 18% (2015). Dabei ist der Trend zur Senkung der Gewinnsteuersätze in letzter Zeit jedoch abgeflacht. Mehrere Kantone - darunter Aargau und Schwyz - haben die Steuersätze nach vorhergehenden Senkungen wieder erhöht (*KPMG, 2015*).

Abbildung 4.5: Trend der nominellen Spitzeneinkommensteuersätze, 2006 bis 2015  
Lediger, ohne Kinder



Q: KPMG (2015).

Abbildung 4.6: Trend der Gewinnsteuersätze der Kantone, 2006 bis 2015

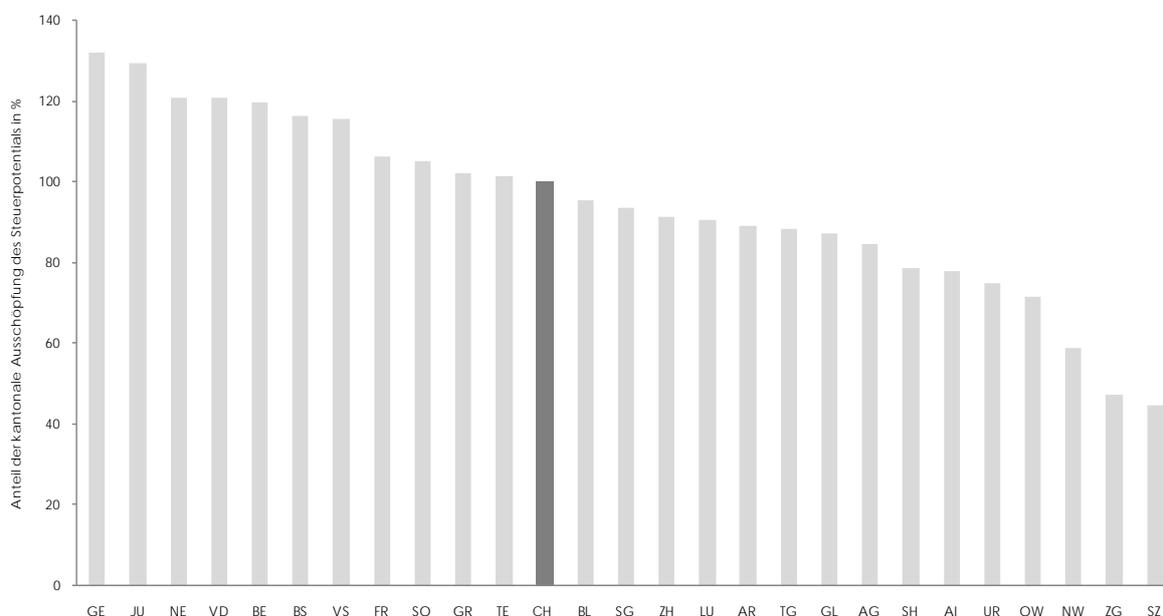


Q: KPMG (2015).

#### 4.6.2 Steuerausschöpfung und sozio-ökonomische Strukturen

Zur Beurteilung der kantonalen Steuerpolitik kann der Steuerausschöpfungsindex der Kantone herangezogen werden. Bei der Berechnung des Steuerausschöpfungsindex werden die tatsächlichen Steuereinnahmen der Kantone und ihrer Gemeinden ins Verhältnis zum Ressourcenpotential gesetzt, das die steuerlich ausschöpfbare Wertschöpfung, mithin "das Steuersubstrat des Kantons" widerspiegelt (Bundesamt für Statistik BFS, 2015A). Abbildung 4.7 zeigt die kantonale Ausschöpfung des Ressourcenpotentials für das Jahr 2015 jeweils in Relation zum Mittel aller Kantone. Der Schweizer Durchschnitt wird mit einem Indexwert von 100 bemessen.

Abbildung 4.7: Steuerausschöpfungsindex der Kantone  
Steuerbemessungsjahre 2009 bis 2011, Schweiz = 100



Q: Eidgenössische Finanzverwaltung EFV (2015).

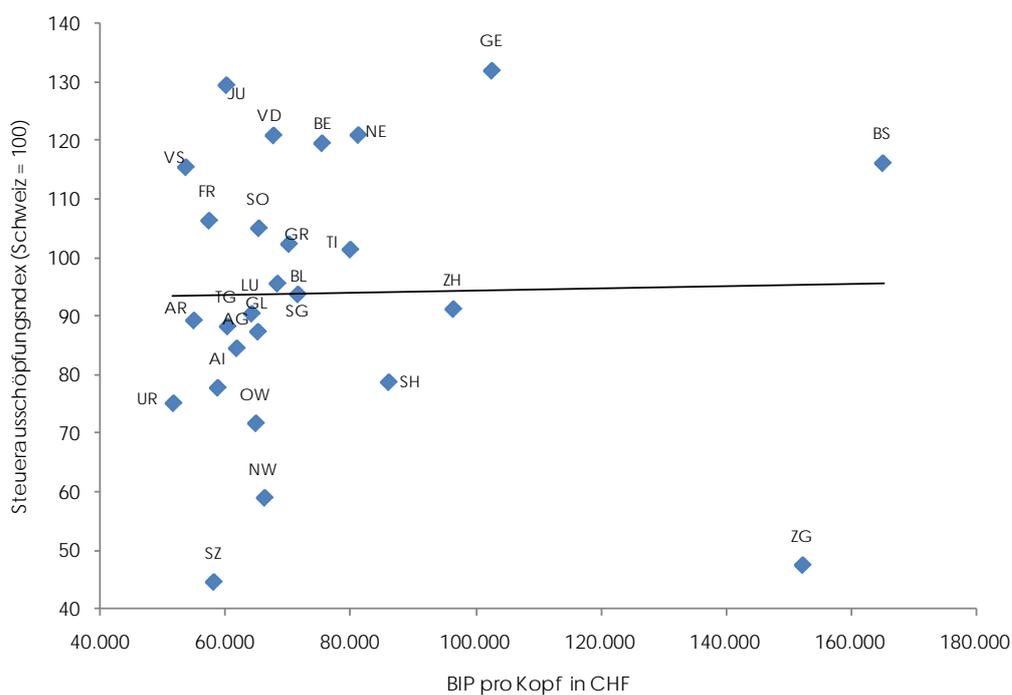
Stark unterdurchschnittlich ist die steuerliche Ausschöpfung in den Kantonen Nidwalden, Zug und Schwyz. Nidwalden hat einen Indexwert von 58,9, Zug verzeichnet einen Wert von 44,5, und Schwyz hat einen Wert von 47,4. Die Kantone Genf, Jura und Neuenburg hingegen haben eine Steuerausschöpfung die deutlich über dem Schweizer Durchschnitt liegt.

Mit Blick auf die Beurteilung des Schweizerischen Föderalismusmodells ist nun von Interesse, welche Faktoren die kantonale Steuerausschöpfung beeinflussen. Dabei geht es etwa darum festzustellen, ob wohlhabendere oder ärmere, größerer oder kleinere Kantone systematisch andere Steuerausschöpfungsgrade haben.

### Reiche Kantone vs. arme Kantone

Eine häufig vorgebrachte These ist, dass reichere Einheiten im Fiskalwettbewerb einen grundsätzlichen Startvorteil gegenüber weniger wohlhabenden Einheiten haben. Sie könnten deshalb niedrigere Steuern erheben und müssten ihr Ressourcenpotential weniger ausschöpfen als die ärmeren Gebietskörperschaften. Dadurch würden sie in der Konkurrenz um mobile Steuerquellen noch attraktiver und die Unterschiede zwischen den Regionen würden zementiert. Abbildung 4.8 stellt die kantonalen BIP pro Kopf des Jahres 2012 den Steuerauserschöpfungsindices gegenüber. Zwischen BIP pro Kopf und Steuerauserschöpfung ist auf den ersten Blick kein Zusammenhang ersichtlich. Die Trendlinie verläuft fast waagrecht. Reiche Kantone haben demnach keine systematisch geringere Belastung als ärmere. Allerdings könnte das Ergebnis stark von den "Ausreißern" Zürich (ZH), Basel Stadt (BS) und Genf (GE) getrieben sein. Speziell Pendlerströme kleiner Kantone können jedoch den Maßstab 'BIP pro Einwohner' ganz erheblich verzerren. Auch ist zu berücksichtigen, dass ein höheres BIP pro Kopf nicht immer bedeutet, dass die potentiellen Abgabeneinnahmen höher sind.

Abbildung 4.8: Steuerauserschöpfungsindex und BIP pro Kopf Schweiz = 100



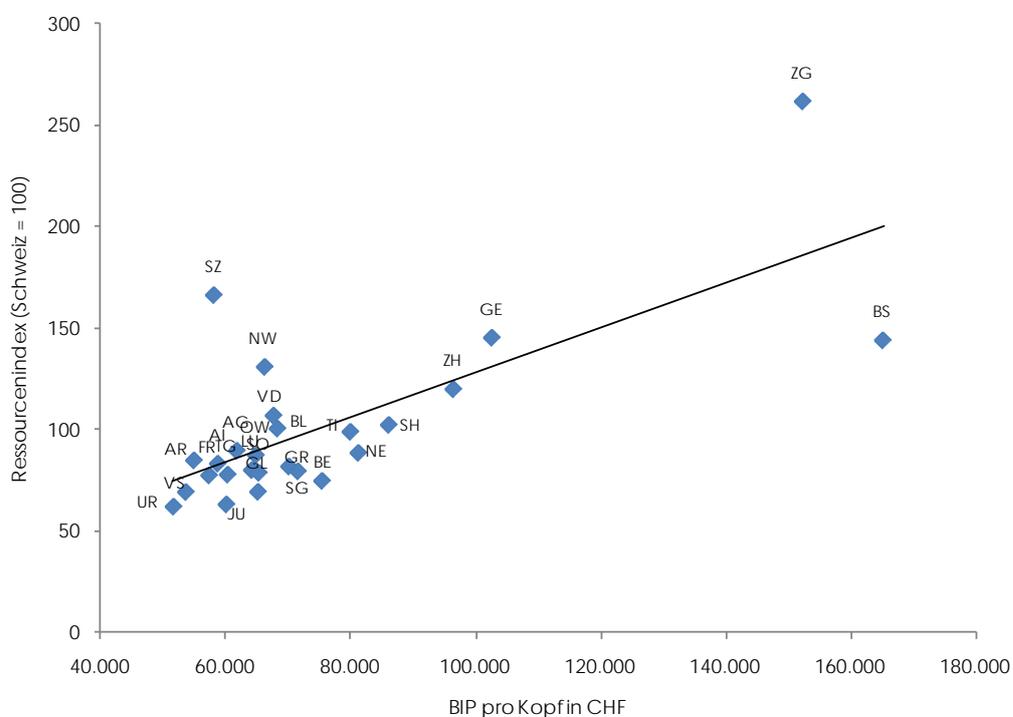
Q: Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung (2014), WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Der Ressourcenindex ist dahingehend ein besserer Maßstab als das BIP pro Kopf, um die Finanzkraft eines Kantons darzustellen. Der Ressourcenindex eines Kantons wird definiert als das

Ressourcenpotential der Schweiz pro Einwohnerin und Einwohner. Als ressourcenschwach gelten Kantone mit einem Indexwert unter 100; Kantone, deren Index 100 übersteigt, werden als ressourcenstark eingestuft (*Bundesamt für Statistik BFS, 2015C*).

Abbildung 4.9 illustriert, dass ein klarer (auch statistisch signifikanter) positiver Zusammenhang zwischen Ressourcenindex und BIP pro Kopf besteht. Jedoch weichen die Kantone Schwyz, Basel Stadt, Nidwalden und Zug zum Teil deutlich von der Trendlinie ab. Ein Grund für die Abweichungen könnte die Einbeziehung von Vermögen in die Berechnung des Ressourcenindex darstellen. Im Ranking des durchschnittlichen Reinvermögens pro Steuerpflichtigen führt Schwyz klar vor Nidwalden und Zug, die drei Kantone haben sich im Vergleich zu den übrigen Kantonen klar abgesetzt (*Tagesanzeiger, 2014*).

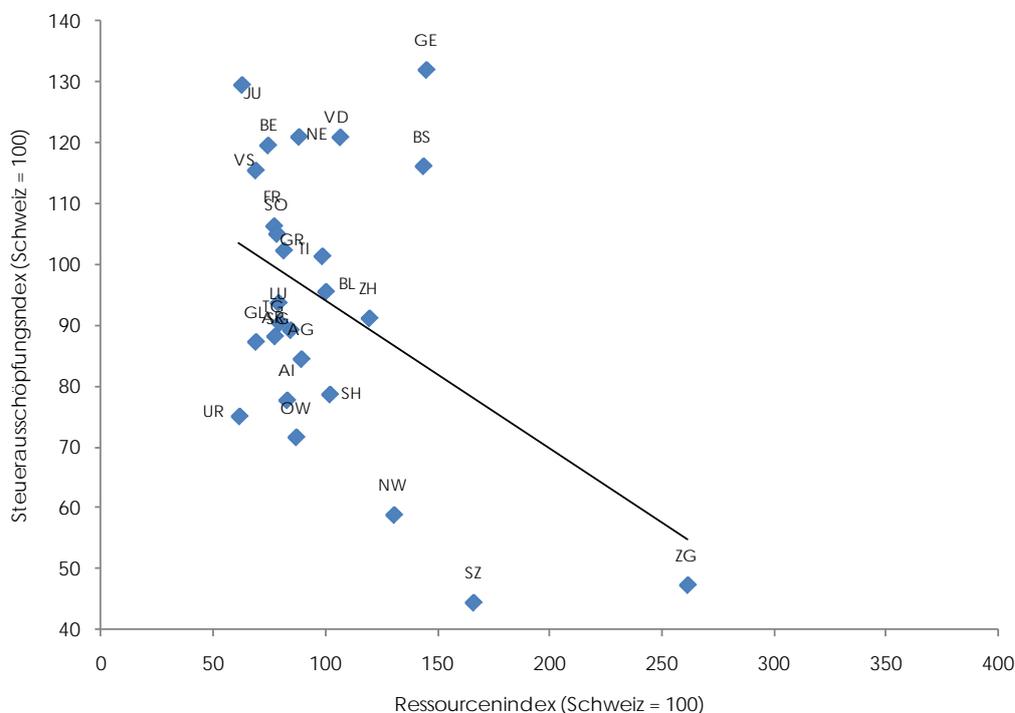
Abbildung 4.9: Ressourcenindex und BIP pro Kopf



Q: Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung (2014), WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Tatsächlich zeigt Abbildung 4.10 den erwarteten negativen Zusammenhang zwischen Ressourcenindex und Steueraussschöpfung. Gleichwohl scheinen die Ergebnisse erneut beträchtlich vom Kanton Zug beeinflusst zu sein, der bei außerordentlich hohem Ressourcenindex eine niedrige Steueraussschöpfung hat.

Abbildung 4.10: Steuerausschöpfungsindex und Ressourcenindex  
Schweiz = 100



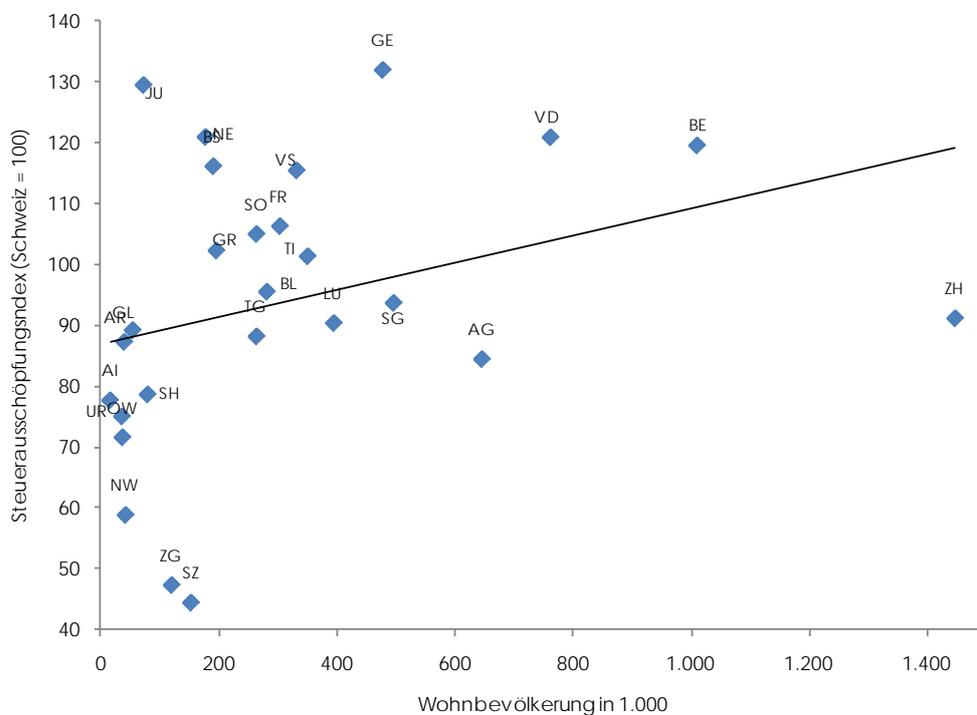
Q: Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung (2014), WIFO-Berechnung und -Darstellung.

### Kleine Kantone vs. große Kantone

Ein weiterer Aspekt asymmetrischen Steuerwettbewerbs bezieht sich auf die Frage, ob kleinere Gebietskörperschaften weniger wettbewerbsfähig sind als große. Da bevölkerungsreiche Jurisdiktionen tendenziell Skalenvorteile bei der Bereitstellung öffentlicher Leistungen besser ausschöpfen könnten, wäre es ihnen möglich, die Steuern zu senken. *Widmer - Elias - Zweifel* (2013) finden allerdings keine empirische Evidenz für das Vorliegen von Größenvorteilen größerer Schweizer Kantone in den Bereichen Verwaltung, Bildung, Gesundheit, Verkehr<sup>58</sup>). Umgekehrt argumentiert *Bucovsky* (1991) mit einem strategischen Vorteil kleinerer Einheiten, der in einem Steuerwettbewerbs-Gleichgewicht zu niedrigeren Steuersätzen der bevölkerungsärmeren Einheiten führt. Abbildung 4.11 illustriert zwar einen positiven Zusammenhang zwischen Bevölkerungszahl und Steuerausschöpfung der Kantone, dieser ist jedoch statistisch nicht signifikant ist.

<sup>58</sup>) *Kellermann* (2008) findet sogar Indizien für *diseconomies of scale* in den Schweizer Kantonen und führt dies auf zunehmende politische Kontrollprobleme bei steigender Bevölkerungsgröße zurück.

Abbildung 4.11: Steuerausschöpfungsindex und Wohnbevölkerung  
Schweiz = 100



Q: Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung (2014), WIFO-Berechnung und -Darstellung.

### Ökonometrische Kurzanalyse

Die grafischen Darstellungen bilden einfache bilaterale Beziehungen ab. Dabei ist in den Darstellungen nicht sichtbar, ob beispielsweise ein großer Kanton ressourcenstark oder -schwach ist, oder ob ein reicher Kanton groß oder klein ist. Dabei können sich die Effekte überlagern.

In einer einfachen ökonometrischen Analyse wurde daher der Steuerausschöpfungsgrad der Kantone auf Ressourcenindex, Wohnbevölkerung (in logs) und BIP pro Kopf (in logs) regressiert. Aufgrund der hohen Korrelation von Ressourcenindex und BIP je Einwohner ( $r = 0,71$ ) haben wir darauf verzichtet, beide Variablen in eine gemeinsame Schätzung aufzunehmen.

Die Ergebnisse in Übersicht 4.11 zeigen, dass Kantone mit hohem Ressourcenindex (wohlhabende Kantone mit hohem pro-Kopf-Steuerpotential) eine geringere Steuerausschöpfung wählen. Jeder Punkt, um den der Ressourcenindex steigt, führt zu einer geringeren Steuerausschöpfung um 0,25 Punkte. Der Zusammenhang ist stabil und ändert sich auch nicht, wenn für die Bevölkerungsgröße kontrolliert wird.

Gleichzeitig bestätigt sich ein signifikant positiver Zusammenhang zwischen Kantonsgröße und Steuerausschöpfung. Kleinere Kantone schöpfen die Steuerbasis signifikant weniger aus. Auch

zeigt sich, dass das BIP pro Kopf keine Erklärungskraft für die Steuerausschöpfung hat (siehe v. a. Schätzgleichung 3). Relevant scheinen vor allem Steuerbasis und Bevölkerungsgröße zu sein, die hoch signifikant (auf 1%-Niveau) mit dem Steuerausschöpfungsgrad korrelieren<sup>59)</sup>. Allerdings ist zu beachten, dass Steuerausschöpfung und Ressourcenindex sich wechselseitig bedingen. Die Schätzergebnisse spiegeln somit nicht notwendigerweise eine Kausalbeziehung wider, sondern sind lediglich als Korrelation zu interpretieren.

Übersicht 4.11: Determinanten der kantonalen Steuerausschöpfung: Ergebnisse einer einfachen Kleinstquadrat-Schätzung

	1	2	3	4	5
Ressourcenindex	-0.243 (0.019)			-0.254 (0.005)	
Bevölkerung (log)		9.105 (0.003)		9.499 (0.001)	9.298 (0.006)
BIP pro Kopf (log)			4.966 (0.831)		-3.446 (0.878)
Konstante	118.362 (0.000)	45.578 (0.006)	38.447 (0.882)	70.022 (0.000)	84.107 (0.729)
N	26	26	26	26	26
Adj. R-square	0.160	0.173	-0.038	0.366	0.138
F-stat	6.359	10.655	0.047	15.477	5.198

Q: WIFO-Berechnungen. Anmerkung: Robuste p-Werte in Klammern.

#### 4.6.3 Steuerwettbewerb und NFA

Der Steuerwettbewerb in der Schweiz spielt sich innerhalb eines durch das Steuerharmonisierungsgesetz und den NFA gesteckten Rahmens ab. Insbesondere die Ausgleichsmechanismen des NFA verfolgen das Ziel, einen fairen Wettbewerb zwischen den Kantonen zu schaffen, indem eine Umverteilung von den finanzstarken zu den finanzschwachen Kantonen, mit weniger guten Ausgangsbedingungen, erfolgt. Durch die zusätzliche Berücksichtigung von (wenigen) kantonalen Sonderlasten im Lastenausgleich gibt es einen weiteren Mechanismus, der die Startchancen der Kantone in der Konkurrenz um Steuerzahler angleichen soll.

In einer älteren Untersuchung, die sich auf einen Zeitraum vor der Finanzausgleichsreform von 2008 bezieht, finden *Gaillard – Oesch (2002)* kein Indiz dafür, dass Unterschiede in der kantonalen Steuerbelastung das Resultat von unterschiedlichen Ansprüchen der Bevölkerung bezüglich öffentlicher Leistungen sind. Ebenso wenig können sie einen Einfluss von unterschiedlicher Verwaltungseffizienz auf die Steuerdisparitäten feststellen. Lediglich die Hypothese, dass Unterschiede in der Ausstattung mit Ressourcen für kantonale Steuerdisparitäten verantwort-

<sup>59)</sup> Um den möglichen Einfluss von Ausreißerbeobachtungen zu minimieren, haben wir ergänzend zu den einfachen Kleinstquadratschätzungen noch robuste Regressionen (M-estimator) und Medianschätzungen durchgeführt. Die Ergebnisse werden dadurch weder qualitativ noch quantitativ wesentlich verändert.

lich seien, hält den Hypothesentests Stand. *Gaillard – Oesch (2002)* sehen darin ein starkes Argument für einen interkantonalen Ressourcenausgleich.

Ein Kanton, der Steuersenkungen vornimmt und mit dieser Politik wohlhabende Steuerzahler und Unternehmen anlockt, muss dann im Gegenzug hohe Beträge in den Finanzausgleichstopf abführen. Mit jedem Hocheinkommensbezieher, der zuwandert, muss der Kanton auch höhere Ausgleichszahlungen an andere leisten. Damit wird es weniger attraktiv, möglichst viele Reiche anzulocken. Unabhängig davon, ob die Steuereinnahmen tatsächlich gewachsen sind, wird jeglicher Anstieg der Steuerkraft (Ressourcenpotential als harmonisierter Steuerertrag pro Kopf) zu einem gewissen Anteil durch den Entzug von Transfers aus dem Finanzausgleich (ressourcenschwache Kantone) oder den Anstieg von Beiträgen an den Finanzausgleich (ressourcenstarke Kantone) kompensiert (*Konferenz der NFA Geberkantone, 2013*). Dabei scheinen primär die ressourcenschwachen Empfängerkantone im Durchschnitt stärkere steuerpolitische Anpassungen vorgenommen zu haben als die Geberkantone. Allerdings, so *Brülhart – Schmidheiny (2014)*, hatte diese Entwicklung bereits vor 2008 eingesetzt; sie scheint zumindest nicht allein von der Reform verursacht zu sein. Entsprechend wird der Ruf der Geberkantone nach Anpassungen lauter, insbesondere seitens der Kantone Schwyz und Zug.

Konkret werden Steuerdumping im interkantonalen Wettbewerb sowie die derzeitige Höhe der Solidarhaftung und die steigende Belastung der Geberkantone bemängelt. Tatsächlich haben sich die Zahlungen der Geberkantone in den letzten Jahren massiv erhöht: zwischen 2011 und 2015 in Zug von 2.214 CHF auf 2.806 CHF und in Schwyz von 608 CHF auf 1.108 CHF pro Einwohner (*Schweizerische Eidgenossenschaft - Finanzdepartement, 2015C*). Auch haben sich die Unterschiede zwischen den reichsten und ärmsten Kantonen erhöht: Während im Jahr 2008 das Verhältnis der Ressourcenpotentiale zwischen dem ressourcenstärksten Kanton (Zug) und dem ressourcenschwächsten Kanton (Uri) 3,49 betrug, erreicht es im Jahr 2015 der Höchstwert von 4,24. Offenbar hat der Finanzausgleich das Ziel, Differenzen zwischen finanzstarken und finanzschwachen Kantonen zu verringern, nur unzureichend erfüllt (*Kirchgässner, 2014*).

*Brülhart – Schmidheiny (2014)* zeigen, dass die systemimmanenten Anreizeffekte der NFA die Anreize im Steuerwettbewerb nicht unerheblich mindern. Grenzabschöpfungsquoten von 20% für Geberkantone und 79% für Empfängerkantone verringern speziell für finanzschwächere Kantone die Anreize zu einer "aggressiven" Steuersenkungspolitik. Aus diesem Grund mindert der Ressourcenausgleich den Steuerwettbewerb für ressourcenschwache Kantone stärker als für ressourcenstarke (*Schaltegger – Weder, 2011*). Auch stellen *Brülhart - Schmidheiny* fest, dass die Steuerbelastungen insbesondere für hohe Einkommen und Unternehmensgewinne in einer Mehrzahl von Kantonen gesunken sind. Ihre ökonometrische Analyse zeigt außerdem, dass Steuersatzanpassungen seit Start des NFA im Jahr 2008 sogar eher stärker räumlich korrelieren, was auf intensivere Konkurrenz gerade unter benachbarten Kantonen und Gemeinden hinweist.

Im Zuge des letzten Wirkungsberichts zum NFA plädierte die Sozialdemokratische Partei (SP) dafür, den Finanzausgleich um Leistungsstandards zu ergänzen (Rühli, 2013). Da das Ziel, die Steuerbelastung zwischen den Kantonen anzugleichen, nicht erfüllt werde, fordert die SP weiters, die Steuerbelastung für Bürger wie für Unternehmen innerhalb festgelegter Bandbreiten zu harmonisieren. Diese Forderung basiert auch darauf, dass Unterschiede zwischen Kantonen nicht nur bei der effektiven Steuerbelastung aufgrund unterschiedlicher Steuertarife, sondern auch in Bezug auf administrative Gesichtspunkte der Besteuerung bestehen.

#### 4.6.4 Umverteilung und Steuerwettbewerb

Die Frage, wieweit sich der interkantonale Steuerwettbewerb auf die vermögenden Steuerzahler auswirkt, wird immer wieder kontrovers diskutiert. Skeptiker bezüglich einer intensiven Steuerkonkurrenz befürchten, dass der Wettbewerb zu einer Konzentration der reichen Bevölkerung in Niedrigsteuernkantonen führt. Allerdings relativiert ein Blick auf die Vermögenssteuerstatistik diese Befürchtungen: Es scheinen vor allem Infrastrukturangebote die vermögenden Steuerzahler in Kantone mit großen Städten zu locken, die dann Vermögen höher besteuern können als z. B. Schwyz oder Nidwalden (Avenir Suisse, 2015).

Feld (2009) bestätigt, dass der interkantonale Wettbewerb im erheblichen Maße existiert. Eine hohe fiskalisch induzierte Mobilität ist insbesondere um Personen mit gehobenen Einkommen über 200.000 CHF, aber auch bei gut ausgebildeten jungen Steuerzahlern und bei juristischen Personen festzustellen. In einer Panel-Analyse des Kantons Zürich finden Schaltegger – Somogyi – Sturm (2011) starke und überzeugende empirische Evidenz für ökonomische Segregationseffekte: Die Bezieher hoher Einkommen haben ihren Wohnsitz tendenziell in Gemeinden mit einer geringeren Gesamtsteuerbelastung, vor allem dann, wenn die benachbarten Gemeinden höhere Steuern erheben. Umgekehrt wohnen die Bezieher niedriger Einkommen eher in den (relativen) Hochsteuernkommunen. Walther (2007) argumentiert darüber hinaus, dass die Grundstückspreise in Niedrigsteuernkantonen durch den Zuzug von Reichen stark gestiegen sind. Dies bedeutet, dass Steuerdifferentialrenten zum Teil kapitalisiert werden. Von diesem einmaligen Vermögenseffekt profitieren jedoch nur Grundeigentümer. Mieter müssen höhere Mieten zahlen. Entsprechend besteht die Tendenz zur Einkommensegregation, wenn Ärmere aus diesen Kantonen aufgrund gestiegener Mietzinsen weg ziehen. In der Folge sind die Schweizer Kantone durch den Steuerwettbewerb in ihren Durchschnittseinkommen homogener zusammengesetzt sein; dies ist jedoch nicht zwingend ein Nachteil, wie Feld (2009: 50) betont: "Je homogener Gebietskörperschaften bezüglich des Einkommens sind, umso wahrscheinlicher ist es, dass das öffentliche Leistungsangebot den Wünschen der Steuerzahler entspricht. Dies ist eine notwendige Bedingung für ein effizientes Gleichgewicht im Steuerwettbewerb."

Gleichwohl zeigen die Daten, dass weder von einem radikalen Abbau des Wohlfahrtsstaates noch von einer im internationalen Vergleich stärkeren Ungleichverteilung auszugehen ist (Übersicht 4.12). Von den Föderalstaaten Deutschland, Österreich und Schweiz weist nach OECD-Angaben die Schweiz im Jahr 2011 mit 0,369 den niedrigsten Gini-Koeffizienten der

Haushalts-Markteinkommen (vor Steuern und Transfers) aus, noch vor Österreich (0,496) und Deutschland (0,506). Nach Steuern/Transfers verringert sich die Ungleichheit in allen drei Ländern auf Werte um 0,29 - wobei für Österreich der stärkste Rückgang (auf 0,282) festzustellen ist. Geringere Umverteilung in der Schweiz kann also zu einem beträchtlichen Teil durch eine geringere Ungleichverteilung der Markteinkommen begründet sein. Mit Blick auf die P90/P10-Ratio der verfügbaren Haushaltseinkommen der obersten und untersten 10% der Einkommensverteilung sind die Unterschiede zwischen den drei Staaten sehr gering, wenngleich die Schweiz mit 3,7 den höchsten Wert aufweist (Österreich 3,5; Deutschland 3,6). Die Armutsquote (Anteil der Haushalte mit weniger als 50% des Medianeinkommens) ist in der Schweiz mit 0,147 nur halb so hoch wie in Österreich oder Deutschland. Umverteilungspolitik kann in der Schweiz durch die Kantone dezentral begrenzt betrieben werden, weil mit der direkten Bundessteuer und den Sozialversicherungen Kernelemente der Einkommensumverteilung in der Kompetenz des Bundes liegen.

Übersicht 4.12: Vergleich Einkommensverteilung in Schweiz, Österreich und Deutschland, 2011

Land	Gini-Koeffizient (vor Steuern und Transfers)	Gini-Koeffizient (nach Steuern und Transfers)	P90/P10: verfügbare Einkommen	Armutsquote
Schweiz	0,369	0,289	3,7	0,147
Österreich	0,496	0,282	3,5	0,317
Deutschland	0,506	0,293	3,6	0,329

Q: OECD (2015).

Schaltegger – Gorgas (2014) stellen in einer detaillierten Analyse der langfristigen Einkommensungleichheitsentwicklung in der Schweiz (von 1941 bzw. 1920 bis 2010) anhand der Statistiken zur direkten Bundessteuer und der Wehrsteuer fest, dass sich die mittleren steuerbaren Einkommen äußerst stabil entwickeln, und dass auch die Einkommensungleichheit im Untersuchungszeitraum eine geringe Volatilität aufweist. In der Studie verwendete Polarisierungsmaße deuten in die gleiche Richtung: Die Polarisierung der Einkommen in der Schweiz ist im internationalen Vergleich gering und hat über die Zeit kaum zugenommen. Mit Ausnahme der Kantone Schwyz und Zug scheint auch keine stärkere regionale Einkommenssegregation stattzufinden.

#### 4.6.5 Verwaltungskosten und Steuerwettbewerb

Da der Bund den Kantonen keine einheitlichen Regelungen vorgibt, besitzen alle 26 Kantone ihre eigenen Steuerverwaltungen, die einander nur in den Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes ähneln. Die Ausdifferenzierung von Steuerarten und Abgabenhöhen führt dabei nach Auffassung einer Reihe von Autoren zu beträchtlichen Einhebungs- und Vollzugskosten. Da etwa auch für dieselbe Steuerart unterschiedliche Steuererklärungen bei den verschiedenen Steuerbehörden vorzulegen sind, dürften speziell die gebietsübergreifend tätigen

Unternehmen tendenziell höhere Befolgungskosten aufweisen. Dahinter verbergen sich auch jene Kosten, die den Zensiten entstehen, wenn sie sich über unterschiedliche steuerliche Regelungen und Vorschriften informieren müssen (*Singer, 2009*).

Um mögliche Skaleneffekte in der Verwaltung und Kohärenz in der Steuerpraxis zu erzielen, wurden spezielle Arrangements für die Kooperation zwischen den drei Steuerebenen entwickelt. Jedoch kann eine solche dezentralisierte Steuerverwaltung Probleme mit Unternehmen schaffen, da diese öfters in mehreren Kantonen operieren. In der Vergangenheit wurden diese Konflikte unter den Kantonen oder – öfter – vom Schweizerischen Bundesgericht gelöst (*Dafflon, 1999*).

Freilich ist es grundsätzlich schwierig, statistisch belastbare Daten zu den administrativen Kosten der Besteuerung, sowohl auf Seiten der Behörden als auch auf Seiten der Zensiten, zu erhalten (vgl. dazu auch Abschnitt 2.5 der vorliegenden Studie). Verlässliche Angaben über die Erhebungskosten in der Schweiz sind umso problematischer, da der bestehende Steuerföderalismus sich auch hier verkomplizierend auswirkt. So kennen manche Kantone ein zentralisiertes System, in dem Kantons- und Gemeindesteuern vom Kanton eingehoben werden. In anderen Kantonen werden sowohl Kantons- als auch Gemeindesteuern von den Kommunen erhoben. In einigen weiteren Kantonen erheben beide gebietskörperschaftlichen Ebenen ihre je eigenen Steuern. Es ist deshalb eher überraschend, dass *Rohner – Schoenenberger – Flückiger* (2005: 31) in einer für Avenir Suisse erstellten Schätzung zum Ergebnis kommen, der administrative Aufwand bei den Unternehmen sei eher gering.

Eine in der genannten Studie angestellte Hochrechnung des Aufwands der Steuerbehörden kommt zu dem Resultat, dass die Erhebungskosten der öffentlichen Verwaltung sich im Mittel auf 1% des Steuerertrages belaufen, wobei sich jedoch zwischen den Kantonen beträchtliche Unterschiede ergeben: Die Schätzergebnisse liegen zwischen 0,5% und 2%. Offenbar spielt die jeweilige Organisation der Steuerverwaltung keine unbedeutende Rolle. Freilich empfehlen *Rohner - Schoenenberger - Flückiger* (2005), die Ergebnisse nur vorsichtig zu interpretieren, da die Kostenschätzungen nur sehr approximativ erfolgen konnten.

Die Autoren weisen jedoch darauf hin, dass eine Reihe von Faktoren tatsächlich die administrativen Kosten der Steuereinhebung in der Schweiz niedrig halten könnten:

- Die föderalistischen Ebenen sind für die Steuererhebung verschränkt und weitgehend aufeinander abgestimmt. Für die Ermittlung von Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern auf dieselbe Steuerbasis sind bisweilen auch dieselben Sachbearbeiter verantwortlich.
- Pauschalierungen und informelle Verhandlungen zwischen Steuerverwaltung und steuerpflichtigen Unternehmen tragen dazu bei, die Kosten zu verringern.
- Der Kontrollaufwand ist im Schweizer System der Selbstdeklaration, das wesentlich auf gegenseitigem Vertrauen beruht, eher gering.

#### 4.6.6 Direkte Demokratie und Steuerwettbewerb

Direkte Demokratie auf allen gebietskörperschaftlichen Ebenen ist ein zentrales Element der Schweizer Staatsordnung. Die Bürger können dabei auf Bundesebene, aber auch auf kantonaler und kommunaler Ebene unmittelbar auf das "operative Geschäft" der Regierungen einwirken. Volksinitiativen und Referenden nehmen eine themenbestimmende Funktion im politischen Entscheidungsprozess ein. Die Initiative beschreibt das politische Recht, aktiv eine gewünschte Verfassungsänderung zu erlangen. Initiativrechte sind auf Bürger, Parteien oder Interessenverbände beschränkt. Das Referendum ist ein Volksentscheid, bei dem die Bürger ex post Parlamentsbeschlüsse beeinspruchen können. Dabei ist aus theoretischer Sicht zunächst einmal unklar, ob die direkte Demokratie sich als (zusätzliche) Bremse für die Staatsaktivitäten auswirkt oder möglicherweise sogar als treibende Kraft (Freitag – Vatter, 2006).

Mit Blick auf die Frage der Steuerautonomie spielt bei den meisten Gemeinden und Kantonen das "Finanzreferendum" eine besondere Rolle. Das Finanzreferendum ist eine spezielle Form des Volksentscheids, und zwar eines so genannten "bestätigenden" Referendums. Obligatorisch ist das Referendum, wenn die Bürger "von Rechts wegen" (mit-)entscheiden müssen; fakultativ ist es, wenn es auf Begehren einer Mindestanzahl von Bürgern oder einer Behörde durchgeführt wird. Das Finanzreferendum bezieht sich auf Teile des Budgets einer Gebietskörperschaft und gewährt den Stimmbürgern ein Vetorecht über einzelne finanzwirksame Entscheidungen (Feld, 2008). Tatsächlich unterscheiden sich die direktdemokratischen Elemente der Kantonsverfassungen in der Schweiz ganz beträchtlich. Es gibt Gemeinden und Kantone mit einem rein repräsentativen Entscheidungsverfahren, speziell mit Bezug auf finanzpolitische Fragen, aber auch solche mit unterschiedlich ausgebildeten direkten Volksrechten. Die kantonalen Demokratien unterscheiden sich sowohl im Grad der politischen Machtteilung als auch hinsichtlich der staatlichen Einnahmen und Ausgaben ganz beträchtlich, sodass auch entsprechende empirische Studien den Einfluss direktdemokratischer Elemente auf die Effizienz und die Gebarung der Kantone und Gemeinden herausarbeiten können.

Die Theorie des Steuerwettbewerbs und ein Großteil der empirischen Untersuchungen berücksichtigen aber nur die Abwanderung (*exit*-Option nach Hirschman (1970)), als Reaktionsmöglichkeit auf eine hohe Steuerlast oder auf zu geringe oder qualitativ unzureichende öffentliche Leistungen im jeweiligen Wohnkanton. Durch eine Stärkung der *voice*-Option im Rahmen der direktdemokratischen Institutionen könnten die Wirkung des mobilitätsgetriebenen interkantonalen Steuerwettbewerbs gemindert, jene des Vergleichswettbewerbs dagegen gestärkt werden (Müller, 2003). In diesem Sinne stellt auch Feld (1997) im Rahmen einer Querschnitt-Untersuchung für das Jahr 1990 fest, dass die Intensität des intra-kantonalen Steuerwettbewerbs - gemessen an Wanderungsbewegungen der Steuerzahler - in Kantonen mit stärker repräsentativen Demokratieelementen erheblich größer ist. Schaltegger – Frey (2001: 179) sehen in direkten Volksrechten ebenfalls "eine Art Substitut zur Abwanderungsoption". Je mehr direktdemokratische Mitsprache der Bürger erlaubt ist, desto eher stimmen die Budgetvorstellungen der Bürger mit den kantonalen Budgetentscheidungen überein, und

desto eher sind die Bürger bereit, Steuern zu bezahlen, statt abzuwandern. Müller (2003) nimmt mithilfe eines Panel-Modells eine Neu-Analyse der von Feld konstatierten Effekte vor und bestätigt dessen Ergebnisse. Er kommt zum Schluss (Müller, 2003: 116):

...*Die Re-Analyse der von Feld (1997) festgestellten Zusammenhänge zwischen dem interkantonalen Steuerwettbewerb und der direkten Demokratie hat die Ventilwirkung direktdemokratischer Partizipationsmöglichkeiten bestätigt. Je mehr sich die Bürger eines Kantons durch ihre politische Mitwirkung erhoffen können, desto eher sehen sie vom Verlassen ihres Kantons als Reaktion auf eine hohe Steuerbelastung ab.*....

Andere Studien deuten ebenfalls darauf hin, dass durch verankerte direkte Volksrechte die Effizienz der Entscheidungsergebnisse in der Tendenz zunimmt. So konnte Pommerehne (1978) zeigen, dass in Gemeinden mit Finanzreferenden die öffentlichen Ausgaben eher den Präferenzen des Medianwählers entsprechen als in Gemeinden, die keine direktdemokratischen Rechte bei Finanzentscheidungen kennen. Feld – Matsusaka (2000) und Schaltegger (2001A, 2001B) finden, dass die Ausgaben pro Kopf in Kantonen mit Finanzreferendum signifikant niedriger sind als in anderen Kantonen ohne Finanzreferendum. Vatter – Freitag (2002) finden ebenfalls einen negativen Zusammenhang zwischen der Intensität der direkten Demokratie und kantonalen (Sozial-) Ausgaben pro Kopf für 1988 bis 1998. Sie können jedoch keinen signifikanten Einfluss der direkten Demokratie auf die Verwaltungsausgaben und Steuereinnahmen pro Kopf identifizieren. Feld – Frey (2002) ermitteln ein signifikant geringeres Ausmaß an Steuerhinterziehung in jenen Kantonen, in denen direktdemokratische Elemente stärker ausgebaut sind; ein Resultat, das durch eine Studie von Torgler (2005) bestätigt wird: Die Bereitschaft der Bürger, die Steuergesetze auch ohne strenge staatliche Kontrolle und Strafen zu befolgen, hängt unter anderem vom Ausmaß ihrer Mitentscheidungsmöglichkeiten und vom Grad der lokalen Autonomie ab (siehe oben, Kapitel 2.5).

Je stärker die Kantone politisch, fiskalisch und organisatorisch dezentralisiert sind, desto geringer ist auch die kantonale Verschuldung. Freitag – Vatter (2004) finden jedoch wenig Evidenz für den Einfluss direktdemokratischer Verfahren auf den Verschuldungsgrad. Die Wirkung der direkten Demokratie auf die staatliche Verschuldung stellt sich nach ihren Befunden nur in "wirtschaftlichen Schönwetterperioden" ein.

Das Element der direkten Demokratie spielt mithin eine wesentliche Rolle für die Wirkungen der Steuerautonomie, da sie ein wirksames Instrument für die Bürger darstellt, politischen Anreizen zu einem Abbau haushaltsnaher öffentlichen Infrastruktur entgegenzuwirken. Die direkte Bürgerbeteiligung ist offenbar ein wirksames Korrektiv zur Tendenz im Steuerwettbewerb, Staatsleistungen zugunsten mobiler Unternehmen und wohlhabender Steuerzahler auszubauen und zulasten der weniger wohlhabenden Bürger und immobilien Unternehmen abzubauen. So wurden zum Beispiel auch schon Steuersenkungen, die mehrmals in der Vergangenheit zur Wahl standen, abgelehnt, da sie als "unfair" empfunden wurden. Daneben gibt es in der Schweiz eine sehr ausgeprägte soziale Staffelung von Gebühren (Kindergartengebühren etc.) und eine viel breitere Besteuerungsbasis wie beispielsweise Sozialversicherungsbeiträge

auf das Zinseinkommen, Grundsteuern, die auf den Verkehrswerten von Grund- und Immobilienvermögen beruhen, etc. (Walther, 2007).

#### 4.7 Steuerautonomie der Schweizer Kantone: Vorbild für Österreich?

Der Schweizer Föderalismus weist eine ganze Reihe von charakteristischen Besonderheiten auf, die sich beträchtlich von der österreichischen Realverfassung unterscheiden. Insbesondere ist in der Schweiz der Föderalismus von ganz anderen Voraussetzungen geprägt. Ein systematischer Vergleich illustriert, dass Österreich hinsichtlich der formalen Zuständigkeiten der Länder, und hier insbesondere hinsichtlich der Abgabenaufonomie der Länder und Gemeinden, nicht nur hinter der Schweiz, sondern auch deutlich hinter anderen entwickelten Föderationen zurückbleibt (Feld – Schneider, 2002; Schneider – Riegler – Voigt, 2012).

Trotz aller Kritik im Detail sind die Erfahrungen der Schweiz mit der hohen kantonalen und gemeindlichen Steuerautonomie im Großen und Ganzen positiv. Das System des Steuerföderalismus wird als wesentlicher Grund für den wirtschaftlichen Erfolg des Landes betrachtet.

Die Schweiz hat im internationalen Vergleich sehr hohe Pro-Kopf-Einkommen, eine sehr ausgeglichene Einkommensverteilung und eine außerordentlich stabile Gesellschaftsverfassung.

Die fiskalische Belastung der Bürger und Unternehmen ist vergleichsweise moderat, selbst wenn die internationale Vergleichbarkeit von Abgabenquoten nur vorsichtig interpretiert werden sollte. Die Versorgung mit öffentlichen Leistungen und die Qualität der öffentlichen Verwaltung sind dennoch sehr gut. Die Staatsverschuldung der drei staatlichen Ebenen gehört zu den geringsten aller Industrieländer.

Der Wohlfahrtsstaat und das System der sozialen Sicherheit geraten durch die fiskalische Konkurrenz der Kantone und Gemeinden zwar unter Druck, jedoch bislang nie ernsthaft in Gefahr. Die progressiv gestaltete direkte Bundeseinkommensteuer ist offenbar ein Garant für eine hinreichende Umverteilung. Es gibt keine Evidenz für eine befürchtete Erosion des Schweizer Wohlfahrtsstaates. Auch gibt es keine belastbare Evidenz für eine vermeintlich hohe Belastung durch die Steueradministration.

Indessen gibt es auch eine ganze Reihe von kritischen Entwicklungen, die nicht von der Hand zu weisen sind:

- So zeigt sich zunächst, dass im Steuerwettbewerb mobile und eher wohlhabende Steuerzahler und Unternehmen bevorzugt werden. Die Konkurrenz um einkommens- und vermögensstarke Haushalte und um Unternehmensgewinne schwächt naturgemäß die Progression der Einkommensumverteilung. Die verteilungspolitisch bedenkliche Tendenz der Kantone, die Steuerlast auf weniger mobile und ärmere Haushalte umzuverteilen, ist durchaus erkennbar.
- Auch gibt es eine Tendenz zur Segregation: reiche Steuerzahler konzentrieren sich in bestimmten Kantonen und Gemeinden, was auch zu einem Anstieg der Bodenpreise und Mieten führt. Einkommensschwächere können sich diese Wohnorte wegen ihrer entsprechend hohen Immobilienpreise nicht mehr leisten und werden verdrängt.

- Entsprechend stark ausgebildet sind auch die interkantonalen Unterschiede im Ressourcenpotential. Ohne Ausgleichsmechanismen wären die unterschiedlichen Kapazitäten der Kantone zur Versorgung der Bewohner vermutlich noch stärker ausgeprägt. Gleichwohl gibt es keine Evidenz, dass der NFA wirklich dazu beiträgt, die Wachstumschancen der wirtschaftlich schwächeren Kantone auch nachhaltig zu verbessern, wenngleich natürlich nach wenigen Jahren noch kein endgültiges Urteil möglich ist.
- Die hohen Grenzabschöpfungsquoten im Finanzausgleich vor allem für die ärmeren Empfängerkantone bremsen den Steuerwettbewerb zwar ein, haben ihn allerdings nicht zum Erliegen gebracht.

Insgesamt kann durchaus von einer gewissen Vorbildwirkung der Schweizer kantonalen Steuerautonomie sprechen. Voraussetzung ist freilich ein entsprechender Rahmen, innerhalb dessen sich die Konkurrenz geregelt abspielen kann. Dazu zählen:

- a) vereinheitlichte (harmonisierte) Steuerbemessungsgrundlagen, sodass sich die Konkurrenz der regionalen und lokalen Einheiten um mobile Steuerzahler und Unternehmen nicht auf steuerliche Sonderregelungen und Steuerschlupflöcher ausweitet;
- b) ein anreizkompatibler Finanzausgleich, der einerseits ein Garant für eine Mindestversorgung und höhere Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse darstellt, andererseits genügend Anreize für eine kompetitive Steuerpolitik belassen muss.

Insgesamt kann die Frage nach einer Vorbildfunktion damit womöglich auch graduell beantwortet werden. Das wettbewerbliche Modell hat ohne Zweifel bestimmte Vorzüge, jedoch auch bestimmte Nachteile. Letztendlich wäre abzuwägen, welchen Faktoren bei einer Neukonzeption des österreichischen Fiskalföderalismus höheres Gewicht eingeräumt werden soll.

Die Darstellung des Schweizer Beispiels hat auch gezeigt, dass die in der Schweiz traditionell etablierten direktdemokratischen Elemente einen wesentlichen Beitrag zur Funktionsfähigkeit der fiskalischen Wettbewerbs leisten. Sie spielen dabei einerseits eine wesentliche Rolle in der Kontrolle der Effizienz des (wettbewerblichen) Verhaltens der kantonalen Regierungen. Andererseits scheinen sie dazu beitragen, dass der Wettbewerb keinen "ruinösen" Charakter annimmt. Die direkte Demokratie ist vermutlich kein unverzichtbarer Bestandteil einer Ausweitung der Steuerautonomie, stellt aber ein wichtiges Element zur Kanalisierung des Steuerwettbewerbs dar.

## 4.8 Literatur

Aufenthalter Info e.V., Kantonale Motorfahrzeugsteuern, 2005,

<https://www.aufenthalter.ch/downloads/kantonalekraftfahrzeugsteuer.p.pdf>.

Avenir Suisse, Die Besteuerung der Unternehmen in der Schweiz, 2005,

<http://www.avenir-suisse.ch/wp-content/uploads/2011/05/unternehmensbesteuerung.pdf>.

Avenir Suisse, Überschätze Steuerflucht, 2015, <http://www.avenir-suisse.ch/50739/ueberschaetzte-steuerflucht/>.

Brühlhart, M., Schmidheiny, NFA, Steuerwettbewerb und Mobilität der Steuerzahler. Hintergrundstudie zum Finanzausgleichs-Wirksamkeitsbericht des Bundesrats, Bern, 2014. Online

- [www.efv.admin.ch/d/downloads/finanzpolitik\\_grundlagen/finanzausgleich/revisionp\\_grundlagen/Steuerwettbewerb\\_und\\_Mobilitaet.pdf](http://www.efv.admin.ch/d/downloads/finanzpolitik_grundlagen/finanzausgleich/revisionp_grundlagen/Steuerwettbewerb_und_Mobilitaet.pdf).
- Bucovetsky, S., "Asymmetric Tax Competition", *Journal of Urban Economics*, 1991, 30(2), S. 167-181.
- Bundesamt für Statistik BFS (2015A), Schweizerische Eidgenossenschaft. Regionale Disparitäten in der Schweiz – Indikatorensystem, Steuern – Steuerbelastung, Steuerausschöpfungsindex, 2015, <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/regionen/03/key/00/ind27.informations.270301.2703.html>.
- Bundesamt für Statistik BFS (2015B), Sozialer Zusammenhalt - Unterschiedliche finanzielle Mittel der Kantone, 2015, <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/21/02/ind32.informations.70613.3203.html>.
- Bundesamt für Statistik – BFS (2015C), Steuerausschöpfungsindex, 2015, <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/regionen/03/key/00/ind27.indicator.270301.2703.html>.
- CBBL, Besteuerung von Kapitalgesellschaften in der Schweiz, 2013, <http://www.cbbl-lawyers.de/schweiz/besteuerung-von-kapitalgesellschaften-in-der-schweiz/meta.80.502>.
- Dafflon, B., *Fiscal Federalism In Switzerland: A Survey of Constitutional Issues, Budget Responsibility and Equalisation*, University of Fribourg, Switzerland, 1999.
- DG ECFIN - Directorate General for Economic and Financial Affairs, Annual Macro-Economic Database, 2015.
- Eidgenössische Finanzverwaltung EFV (2015). Datenportal, 2015, <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/18/01/key/03.html>.
- Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, "Die Einkommenssteuer natürlicher Personen", Schweizerische Steuerkonferenz – SKK (Hrsg.), Steuerinformationen, Bern, 2013.
- Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV (2015A), Die geltenden Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, Bern, 2015.
- Eidgenössische Steuerverwaltung – ESTV (2015B), "Das Schweizerische Steuersystem. Kommission Information. Ausgabe 2015", Schweizerische Steuerkonferenz – SKK (Hrsg.), Steuerinformationen, Bern, 2015.
- Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV (2015C), "Die Besteuerung der juristischen Personen", Schweizerische Steuerkonferenz – SKK (Hrsg.), Steuerinformationen, Bern, 2014.
- Eidgenössisches Finanzdepartment EFD, NFA Faktenblatt 5, Ressourcenindex, Bern, 2004, [http://www.efv.admin.ch/d/downloads/finanzpolitik\\_grundlagen/finanzausgleich/faktenblaetter/05-NFA\\_Faktenblatt\\_5\\_Ressourcenindex.pdf](http://www.efv.admin.ch/d/downloads/finanzpolitik_grundlagen/finanzausgleich/faktenblaetter/05-NFA_Faktenblatt_5_Ressourcenindex.pdf).
- Eidgenössisches Finanzdepartment EFD, Reform der Unternehmensbesteuerung (USR III), Faktenblatt, 2015, <https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/themen/steuern/steuern-national/reform-der-unternehmensbesteuerung--usr-iii-.html>.
- Feld, L. P. "Exit, voice and income taxes", *European Journal of Political Economy* 13, (1997), S. 455–78.
- Feld, L. P., Fiskalischer Föderalismus in der Schweiz, Vorbild für die Reform der Deutschen Finanzverfassung?, Bertelsmann Stiftung, 2004, [http://www.kas.de/wf/doc/kas\\_8496-544-1-30.pdf?060525200421](http://www.kas.de/wf/doc/kas_8496-544-1-30.pdf?060525200421).
- Feld, L. P., Das Finanzreferendum als Institution einer rationalen Finanzpolitik, Liberales Institut, 2008.
- Feld, L. P., "Braucht die Schweiz eine materielle Steuerharmonisierung?", *economiesuisse*, Zürich, 2009, [http://www.economiesuisse.ch/sites/default/files/downloads/es\\_2009\\_steuer\\_d\\_090721.pdf](http://www.economiesuisse.ch/sites/default/files/downloads/es_2009_steuer_d_090721.pdf).
- Feld, L. P., Frey, B. S., *The tax authority and the taxpayer: An exploratory analysis*, Mimeo, 2002.
- Feld, L. P., Matsusaka, J. G., "Budget Referendums and Government Spending: Evidence from Swiss Cantons", CESifo Working Paper, 2000, (323).
- Feld L., Schneider F., "Zum Wandel des föderalen Aufgaben-, Ausgaben- und Finanzierungsspektrums: Österreich und die Schweiz im Vergleich", in Theurl, E., Sausgruber, R., Winner, H. (Hrsg.): *Kompendium der österreichischen Finanzpolitik*, 2002.
- Freitag, M., Vatter, A., "Föderalismus und staatliche Verschuldung. Ein makro-quantitativer Vergleich", *Austrian Journal of Political Science*, 2004, 33(2), S. 175-189.
- Freitag, M., Vatter, A., "Initiatives, referendums, and the tax state", *Journal of European Public Policy*, 2006, 13(1), S. 89-112.
- Frey, R., "Wettbewerbsföderalismus in der Schweiz", *Wirtschaftspolitische Blätter*, 2014, (1).

- Gaillard, S., Oesch, S., "Wodurch erklären sich die Unterschiede in der Steuerbelastung der Kantone?", *Swiss Journal of Political Science*, 2002, 8(2), S. 81-99.
- Hirschman, A. O., *Exit, Voice, and Loyalty. Responses to Decline in Firms, Organizations, and States*, Cambridge, 1970.
- Kellermann, K., "Kosten der Kleinheit und die Föderalismusdebatte in der Schweiz", *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 2008, 9(2), S. 196-225.
- Kirchgässner, G., "Nun jammern sie wieder: Die Geberkantone und der Finanzausgleich", *Ökonomenstimme*, 2014, (09), <http://www.oekonomenstimme.org/artikel/2014/09/nun-jammern-sie-wieder-die-geberkantone-und-der-finanzausgleich/#f-link5>.
- Konferenz der NFA Geberkantone, "Für einen fairen und solidarischen Finanzausgleich", Medienmitteilung der Konferenz der NFA-Geberkantone, 2013, <http://www.fairer-nfa.ch/de/aktuell/fuer-einen-starken-solidarischen-und-effizienten-finanzausgleich>.
- KPMG, *Clarity on Swiss Taxes 2015*, Zürich, 2015.
- Morger, M., *Die Besteuerung nach dem Aufwand aus ökonomischer Sicht*, Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV Abteilung Grundlagen, 2010, [https://www.google.at/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAAahUKewiX95vSjOXHAXLDxoKH-SyhBGg&url=http%3A%2F%2Fwww.estv.admin.ch%2Fdokumentation%2F00075%2F00803%2Findex.html%3Flang%3Dde%26download%3DNLHzLpZeg7t%2Clnp6l0NTU042l2Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuq2Z76gpJCDd399fGym162epYbq2c\\_JjKbNoKSn6A--&usq=AFQjCNHT5A3nX4FStl-tzOnTJE4N5hk7oA&cad=rja](https://www.google.at/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAAahUKewiX95vSjOXHAXLDxoKH-SyhBGg&url=http%3A%2F%2Fwww.estv.admin.ch%2Fdokumentation%2F00075%2F00803%2Findex.html%3Flang%3Dde%26download%3DNLHzLpZeg7t%2Clnp6l0NTU042l2Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuq2Z76gpJCDd399fGym162epYbq2c_JjKbNoKSn6A--&usq=AFQjCNHT5A3nX4FStl-tzOnTJE4N5hk7oA&cad=rja)
- Müller, C., "Steuerwettbewerb und direkte Demokratie in den Schweizer Kantonen", *Swiss Political Science Review*, 2003, 9(2), S. 107-120.
- Neue Zürcher Zeitung, "Kapitalgewinne als Einkommenssteuern", 22.09.2014, <http://www.nzz.ch/schweiz/lange-menuliste-fuer-die-steuerreform-1.18388546>.
- OECD, *Revenue Statistics 2013*, Paris, 2014.
- Pommerehne, W. W., "Institutional Approaches to Public Expenditure: Empirical Evidence from Swiss Municipalities", *Journal of Public Economics*, 1978, 9(2), S. 255-280.
- Rohner, D., Schönenberger, A., Flückiger, Y., *Die Besteuerung der Unternehmen in der Schweiz. Eine Übersicht*, Studie im Auftrag von Avenir Suisse, 2005.
- Rühli, L., *Der Schein-Steuerwettbewerb*, 15. Oktober 2013, <http://www.avenir-suisse.ch/31898/der-schein-steuerwettbewerb/>.
- Schaltegger, C. A. (2001A), "Ist der Schweizer Föderalismus zu kleinräumig?", *Swiss Political Science Review*, 2001, 7(1), S. 1-18.
- Schaltegger, C. A. (2001B), *The effects of federalism and democracy on the size of government: evidence from Swiss sub-national jurisdictions*, ifo-Studien, 2001, 47, S. 145-162.
- Schaltegger, C., Frey, R., "Föderalismus zwischen dezentraler Autonomie und zentralstaatlicher Koordination", *Wirtschaftsdienst*, 2001, (III).
- Schaltegger, C., Gorgas, C., "Wie entwickelt sich die Schweizer Mittelschicht?", *CREMA Working Paper*, 2014, (11).
- Schaltegger, C., Somogyi, F., Sturm, J. E., "Tax competition and income sorting: Evidence from the Zurich metropolitan area", *European Journal of Political Economy*, 2011.
- Schaltegger, C., Weder, M., "Finanzausgleichsreform in der Schweiz aus Prozesssicht", in Biwald, P., Bußjäger, P., Pitlik, H., Schratzenstaller, M., *Koordinierung der Finanzpolitik im Bundesstaat*, Neuer Wissenschaftlicher Verlag, Graz, 2011.
- Schneider, F., Riegler, V., Voigt, J., *Ein institutioneller – ökonomischer Vergleich zwischen Österreich und der Schweiz*, Linz, 2012.
- Schratzenstaller, M., "Staatsquoten – Definitionen, Grenzen der Vergleichbarkeit und Aussagekraft", *Wirtschaftsdienst*, 2013, 93(3), S. 204-206.
- Schweizerische Eidgenossenschaft – Der Bundesrat, *Wirksamkeitsbericht 2012-2015 des Finanzausgleichs zwischen Bund und Kantonen*, 2014, [https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/2479/WiBe\\_Finanzausgleich\\_de.pdf](https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/2479/WiBe_Finanzausgleich_de.pdf).

- Schweizerische Eidgenossenschaft – Eidgenössisches Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung, (Finanzausgleich zwischen Bund und Kantonen, Ressourcen-, Lasten- und Härteausgleich 2013, Bern, Juni 2012.
- Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung, Finanzausgleich 2015 zwischen Bund und Kantonen, 2014, [http://www.efv.admin.ch/d/downloads/finanzpolitik\\_grundlagen/finanzausgleich/zahlen/2015/Bericht\\_FDK\\_2015\\_Anhoerung.pdf](http://www.efv.admin.ch/d/downloads/finanzpolitik_grundlagen/finanzausgleich/zahlen/2015/Bericht_FDK_2015_Anhoerung.pdf).
- Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung (2015A), Die Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden. Ein Kurzabriss über das schweizerische Steuersystem, Bern, 2015, [http://www.wifo.tg.ch/documents/Das\\_Schweizerische\\_Steuersystem.pdf](http://www.wifo.tg.ch/documents/Das_Schweizerische_Steuersystem.pdf).
- Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung(2015B), Finanzausgleich 2016 zwischen Bund und Kantonen, 2015, [http://www.efv.admin.ch/d/downloads/finanzpolitik\\_grundlagen/finanzausgleich/zahlen/2016/Bericht\\_FDK\\_2016\\_Anhoerung.pdf](http://www.efv.admin.ch/d/downloads/finanzpolitik_grundlagen/finanzausgleich/zahlen/2016/Bericht_FDK_2016_Anhoerung.pdf).
- Schweizerische Eidgenossenschaft – Finanzdepartement, Eidgenössische Finanzverwaltung (2015C), <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/35569.pdf>.
- Schweizerische Steuerkonferenz, Kommission Information, Das Schweizerische Steuersystem Ausgabe 2015, 2015. <http://www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente:Publikationen>.
- Schweizerischer Gewerkschaftsbund SGB, "Unternehmen müssen Steuern zahlen – Steuergeschenke für Firmen sind volkswirtschaftlich falsch", Dossier Nr. 91, 2012.
- SECO Staatssekretariat für Wirtschaft, 2015. <http://www.seco.admin.ch/themen/00385/00387/index.html?lang=de>.
- Singer, E. A., Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, Osnabrück, 2009.
- Tagesanzeiger, "So ist das Vermögen in der Schweiz verteilt", Oktober 2014. <http://blog.tagesanzeiger.ch/datenblog/index.php/6231/so-ist-das-vermoegen-in-der-schweiz-verteilt31>.
- Torgler, B., "Tax morale and direct democracy", European Journal of Political Economy, 2005, 21(2), S. 525-531.
- Touring Club Schweiz TCS (2015A), Ökologisierung der Motorfahrzeugsteuer, [https://www.google.at/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCUQFjABahUKFwjY8f30y\\_bHAhXCAXoKHRBDME&url=https%3A%2F%2Fwww.tcs.ch%2Fde%2Fassets%2Fumwelt-energie%2Fluftbelastung%2F4077-kantonale-motorfahrzeugsteuer.pdf&usq=AFQjCNFAATcEpsVQcrgIU6rVyx186icuw&cad=rja](https://www.google.at/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0CCUQFjABahUKFwjY8f30y_bHAhXCAXoKHRBDME&url=https%3A%2F%2Fwww.tcs.ch%2Fde%2Fassets%2Fumwelt-energie%2Fluftbelastung%2F4077-kantonale-motorfahrzeugsteuer.pdf&usq=AFQjCNFAATcEpsVQcrgIU6rVyx186icuw&cad=rja)
- Touring Club Schweiz TCS (2015B), Kantonale Motorfahrzeugsteuer, <https://www.tcs.ch/de/der-club/media/touring/artikel/2014/motorfahrzeugsteuer.php>.
- Vatter, A., Freitag, M., "Die Janusköpfigkeit von Verhandlungsdemokratien: Zur Wirkung von Konkordanz, direkter Demokratie und dezentraler Entscheidungsstrukturen auf den öffentlichen Sektor der Schweizer Kantone", Swiss Political Science Review, 2002, 8, S. 53-80.
- Walther, H., "Wirtschaftspolitische Spielräume und Globalisierung: Das Beispiel des Steuerwettbewerbs", Auszug aus WISO, 2007(1).
- Widmer, P. K., Elias, G., Zweifel, P., "Größenvorteile, Skaleneffizienz und Wettbewerb zwischen Gebietskörperschaften bei der Produktion öffentlicher Güter: Evidenz aus der Schweiz", Raumforschung und Raumordnung, 2013, 71(4), S. 295-305.
- WKO Wirtschaftskammer Österreich, 2015, <http://wko.at/statistik/eu/europa-arbeitslosenquoten.pdf>.

Michael Klien

## 5 Statische Aufkommenssimulationen ausgewählter Steuerautonomieoptionen der Bundesländer

### 5.1 Methodik der statischen Aufkommenssimulationen

In Kapitel 5 werden mögliche ländereigene Steuern und Ausgestaltungsoptionen für die österreichischen Bundesländer unter Berücksichtigung der Erkenntnisse aus den vorangegangenen Kapiteln erörtert. Betrachtet werden im Folgenden

- a) die Lohn- und Einkommensteuer,
- b) die Körperschaftsteuer und
- c) die motorbezogene Versicherungssteuer.

Im Mittelpunkt der Darstellungen steht die von einer institutionellen Reform zu erwartende regionale Verteilung des Steueraufkommens. Hierbei wird auf Basis der derzeitigen regionalen Verteilung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen dargestellt, welche initialen Auswirkungen die Ausweitung der Steuerautonomie der Bundesländer auf die länderspezifischen Steueraufkommen hätte. Alternativ können die Berechnungen als Indikator für die derzeitige horizontale Umverteilung im Rahmen der Ertragsanteilsverteilung des geltenden Finanzausgleichs interpretiert werden. Wo möglich und sinnvoll, werden darüber hinaus spezielle Gestaltungsdetails wie die regionale Aufteilung der Bemessungsgrundlage oder die Ausgestaltung als eigene Landessteuer gegenüber einem Landeszuschlag diskutiert. Die verwendeten Daten stammen zum Großteil aus den Steuerstatistiken von Statistik Austria und der vom Bundesministerium für Finanzen publizierten Verteilung der Ertragsanteile. Wo notwendig, wurden zusätzliche Datenquellen wie der Mikrozensus (*Statistik Austria, 2015A*) oder die PKW-Bestandsstatistik (*Statistik Austria, 2015B*) herangezogen.

Unabhängig von der jeweils betrachteten Steuer wird dieselbe grundsätzliche Herangehensweise angewandt, um die möglichen Auswirkungen einer erweiterten Steuerautonomie im derzeitigen Finanzausgleichssystem zu analysieren. Dazu werden folgende technische Annahmen getroffen:

- Die derzeitigen **bundeseinheitlichen Steuertarife werden soweit abgesenkt**, bis sich das Gesamtsteueraufkommen um den Länderanteil aus der Ertragsanteilsverteilung (jeweils knapp 20%) verringert hat. Dadurch wird Platz gemacht für eine eigene Landessteuer oder einen Landeszuschlag auf die Steuerschuld.
- Im Anschluss erheben die **Länder einen Zuschlag auf die Steuerschuld oder eine eigene Landessteuer**. Unter der Annahme eines gleichbleibenden Gesamtsteueraufkommens werden die Auswirkungen der Steuerautonomie anhand zweier Betrachtungsweisen dargestellt:

- a) Kompensationsszenario A: Die Länder setzen einen einheitlichen Landessteuersatz oder einen einheitlichen Zuschlag auf die Steuerschuld, um das ursprüngliche (Bundes-) Gesamtaufkommen zu erreichen.
- b) Kompensationsszenario B: Die Länder setzen individuelle Landessteuersätze oder individuelle Zuschläge auf die Steuerschuld, um dasselbe Landesaufkommen zu generieren, welches sie aus der Ertragsanteilsverteilung erreichten.

Die beiden Betrachtungsweisen unterscheiden sich grundsätzlich dahingehend, ob das ursprüngliche Gesamtaufkommen durch einen einheitlichen Steuersatz/Zuschlag erreicht wird, oder ob landesspezifische Sätze/Zuschläge verwendet werden. Im Kompensationsszenario A manifestieren sich die Unterschiede als Gewinne oder Verluste der einzelnen Bundesländer in Hinblick auf Steueraufkommen aufgrund des einheitlichen Satzes/Zuschlages (im Vergleich zur jetzigen Situation im FAG). Bundesländer mit überdurchschnittlicher Bemessungsgrundlage weisen hier gegenüber der Ausgangssituation Zugewinne auf und umgekehrt. Im Kompensationsszenario B zeigt sich die Heterogenität der Bundesländer in unterschiedlichen Steuersätzen/Zuschlägen, die gewählt werden müssten, um dasselbe Steueraufkommen zu erzielen, welches den einzelnen Bundesländern derzeit aus der einwohnerabhängigen Ertragsanteilsverteilung zufließt. Bundesländer mit relativ höherer Bemessungsgrundlage könnten geringere Steuersätze/Zuschlagssätze setzen, um das ursprüngliche Aufkommen zu erreichen. Bundesländer mit einer geringeren regionalen Bemessungsgrundlage wären dagegen gezwungen, entsprechend höhere Steuersätze/Zuschlagssätze zu setzen.

Wichtig ist hierbei zu beachten, dass es sich bei allen im Folgenden angestellten Berechnungen um rein statische "Erstrundeneffekte" handelt. Da die Länder nun in ihrer Entscheidung über die Ausschöpfung ihrer Steuerhoheit autonom wären, ist es weitgehend offen, wie die Steuerzuschläge in den Ländern tatsächlich aussehen werden. Darüber hinaus sind die Bemessungsgrundlagen zumindest zum Teil mobil und können sich im Zeitablauf aufgrund unterschiedlicher Besteuerung verlagern. Anstelle einer Prognose der von der Ausweitung der Steuerautonomie ausgelösten dynamischen Wirkungen auf steuerliche Bemessungsgrundlagen und Steuereinnahmen, die auf die einzelnen Bundesländer entfallen, berechnen wir hier zur Orientierung, mit welcher Aufkommenssituation die Länder zu Beginn einer höheren Steuerautonomie konfrontiert wären. Eine weitere Einschränkung betrifft die Wirkung der Steuerautonomie auf den Bundeshaushalt. Selbst bei gleichbleibender Aufgabenverteilung zwischen Bund und Ländern kann eine Steuerautonomie auf Bundesländerebene vertikale Wirkungen entfalten. Diese in Kapitel 2 erläuterten Effekte im Rahmen des vertikalen Steuerwettbewerbs bleiben hier jedoch ausgespart.

Weiterführende Untersuchungen, um auch dynamische Wirkungen der Steuerautonomie zu modellieren, wären zwar denkbar, sind aber aufgrund der Vielzahl an zusätzlichen Annahmen und Informationsmängeln problembelastet und hier nicht vorgesehen. Selbst im einfachsten Fall einer geschlossenen Volkswirtschaft wären auf die österreichische Situation zugeschnittene Steuerreaktionsfunktionen vonnöten, welche das horizontale Anpassungsverhalten zwi-

schen den Bundesländern einerseits, aber auch das vertikale Muster zwischen den Gebietskörperschaftsebenen andererseits darstellen. Nichtsdestotrotz wären derartige modellbasierte Simulationen für die Beurteilung der mittel- und langfristigen Folgen wünschenswert, gehen jedoch über den Rahmen der vorliegenden Studie hinaus.

Abbildung 5.1: Überblick der Steuergestaltung im Hinblick auf eine erweiterte Steuerautonomie der Bundesländer

Ausprägung Steuerautonomie 1)			
		Zuschlag auf Steuersatz <sup>2)</sup> ("Landessteuersatz")	Zuschlag auf Steuerschuld ("Landeszuschlagsatz")
Kompensationsszenarien	Kompensationsszenario A Sicherstellung des ursprünglichen Gesamt- steueraufkommens	<u>Einheitlicher Landessteuersatz</u>	<u>Einheitlicher Landeszuschlagsatz</u>
	Kompensationsszenario B Sicherstellung des ursprünglichen Landes- steueraufkommens	<u>Individuelle Landessteuersätze</u>	<u>Individuelle Landeszuschlagsätze</u>

Q: Eigene Darstellung. – 1) Annahme: bundeseinheitliche Bemessungsgrundlage. – 2) Bei Wertsteuern in Form eines einheitlichen prozentuellen Zuschlages, bei Mengensteuern in Form eines einheitlichen absoluten Steuerbetrages in € pro Einheit Bemessungsgrundlage.

## 5.2 Länderautonomie bei der Lohnsteuer und veranlagten Einkommensteuer

### Vorgehensweise

Die erste hier analysierte Option für eine Ausweitung der Steuerautonomie der Bundesländer ist die Lohn- und Einkommensteuer. Zur Abschätzung der Aufkommenswirkungen wird einerseits die Lohnsteuer und andererseits die integrierte Lohn- und Einkommensteuer separat be-

trachtet. Die Gründe für diese Vorgangsweise liegen in den zusätzlichen Gestaltungsoptionen, die (nur) anhand der Lohnsteuerdaten darstellbar sind. Dies betrifft speziell die Zerlegung der Bemessungsgrundlage zwischen Wohn- und Arbeitsort lohnsteuerpflichtiger Beschäftigter. Die im Folgenden angestellten Überlegungen können prinzipiell auch auf die veranlagte Einkommensteuer, für die auch eine eigene Steuerstatistik existiert, separat übertragen werden. Aufgrund von Datenbeschränkungen und größeren Unsicherheiten im Hinblick auf die regionale Zuordnung der Bemessungsgrundlage wird jedoch im Folgenden die veranlagte Einkommensteuer nur auf der Basis der integrierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik analysiert. Darüber hinaus ist es wichtig zu erwähnen, dass die Berücksichtigung der veranlagten Einkommensteuer zwar gewisse Verzerrungen – z. B. unselbständige Einkommen von Grenzgängern – beseitigt, aber neue Unschärfen generieren kann. Letzteres wäre beispielsweise der Fall, wenn es bedeutende regionale Disparitäten hinsichtlich der unternehmerischen Aktivitäten gibt, welche einkommensteuerpflichtig oder alternativ körperschaftsteuerpflichtig sind. Um die Unterschiede deutlich zu machen, werden deshalb Lohnsteuer und integrierte Lohn- und Einkommensteuer getrennt dargestellt.

Wie sich nachfolgend zeigen wird, ist neben der Einbeziehung der Einkommensteuer insbesondere die regionale Zuteilung der Bemessungsgrundlage von großer Bedeutung für die regionalen Aufkommenswirkungen einer erweiterten Steuerautonomie. Grundsätzlich lassen sich hierbei Wohnortprinzip und Quellenprinzip unterscheiden. Im ersten Fall wird das Einkommen am Wohnsitz besteuert, die Besteuerungsrechte liegen also beim Wohnsitzbundesland. Im zweiten Fall wird das Einkommen an der Quelle, d. h. am Arbeitsort, besteuert und die steuerlichen Bestimmungen des jeweiligen Arbeitsortbundeslandes angewandt.

Ausgehend vom Steuerrecht, sind die verfügbaren Lohn- und Einkommensteuerstatistiken auf das Wohnortprinzip abgestimmt. Wie in Kapitel 2 erläutert, sind jedoch aus finanzwissenschaftlicher Sicht auch alternative regionale Zuordnungen der Bemessungsgrundlage begründbar. Hier spielt der Äquivalenzgedanke eine tragende Rolle. Neben der Finanzierung von haushaltsbezogener Infrastruktur durch die Lohn- und Einkommensteuer wäre beispielsweise die Finanzierung der unternehmensnahen Infrastruktur zu berücksichtigen.

- Die implizite Annahme beim Wohnortprinzip ist, dass durch die Lohn- und Einkommensteuer öffentliche Leistungen der Wohnortgemeinde (bzw. des Wohnbundeslandes) finanziert werden. Die Idee ist, dass die Haushalte öffentliche Leistungen am jeweiligen Wohnort konsumieren.
- Die implizite Annahme bei einer Arbeitsortzuordnung (= Quellenprinzip) ist, dass durch die Lohn- und Einkommensteuer öffentliche Leistungen der Gemeinde (bzw. des Bundeslandes) finanziert werden, in dem die Arbeitseinkommen erzielt werden. Die dahinter stehende Idee ist, dass die privaten Haushalte öffentliche Leistungen am Ort ihrer Arbeitsstätte konsumieren, wenn etwa die Betriebe, in denen die Haushalte beschäftigt sind, die örtliche Infrastruktur nutzen.

Sofern Wohnort-Bundesland und das Bundesland, in dem sich der Arbeitsort befindet, zusammenfallen, führen Wohnortprinzip und Quellenprinzip zu einer identischen Zuordnung der

Bemessungsgrundlage und der resultierenden Steuererträge auf dieses Bundesland. Pendelströme können jedoch zu markanten Unterschieden zwischen den Extremformen einer ausschließlichen Wohnortzuordnung und einer Arbeitsortzuordnung führen<sup>60</sup>). Um der in der Realität dominierenden Form des Wohnortprinzips Rechnung zu tragen, beschränken sich die hier untersuchten Gestaltungsmöglichkeiten auf eine reine Wohnortzuordnung und eine hälftige Zerlegung der Bemessungsgrundlage zwischen Wohn- und Arbeitsort. Eine ausschließliche Zuordnung nach dem Arbeitsort wird nicht analysiert.

Neben der regionalen Zuordnung der Bemessungsgrundlage ist zudem das Ausmaß der regionalen Gesetzgebungshoheit zu bestimmen. Wir unterscheiden einen landesspezifischen proportionalen Steuersatz auf die Bemessungsgrundlage einerseits und einen landesspezifischen Zuschlag auf die Steuerschuld andererseits. Für eine detailliertere Erläuterung der Konzepte wird auf Kapitel 3 verwiesen. Es bleibt noch anzumerken, dass die Festlegung der Bemessungsgrundlage (steuerpflichtige Einkommensteile einschließlich individuellem Grundfreibetrag sowie Absetz- und Freibeträge) annahmegemäß weiterhin in der Hoheit des Bundes verbleibt.

Dieser Abschnitt ist wie folgt strukturiert: Zunächst wird die Bemessungsgrundlage ausschließlich anhand des Wohnorts regionalisiert, und es werden die Auswirkungen einer Steuerautonomie für die Lohnsteuer einerseits und die integrierte Lohn- und Einkommensteuer andererseits dargestellt. Es werden jeweils sowohl eigene Landessteuersätze als auch Zuschläge auf die Bundessteuerschuld betrachtet. Im Anschluss wird für die Lohnsteuer zusätzlich eine Zerlegung der Bemessungsgrundlage durchgeführt, die hälftig dem Wohnort und hälftig dem Arbeitsort zugerechnet wird. Analog zur Zurechnung nach dem reinen Wohnortprinzip werden wiederum die Effekte einer Steuerautonomie anhand von Landessteuern und Zuschlägen dargestellt.

## 5.2.1 *Zerlegung nach dem Wohnortprinzip*

### 5.2.1.1 **Länderautonomie bei der Lohnsteuer**

#### 5.2.1.1.1 *Ausgangssituation*

Vor der Darstellung der Simulationsergebnisse ist ein erster Überblick über die derzeitige Situation hilfreich. Momentan erhalten die Bundesländer ihren Anteil am Aufkommen der Lohnsteuer über das Verteilungsschema der gemeinschaftlichen Bundesabgaben. Dabei wird aktuell zunächst vom Gesamtaufkommen ein Anteil für den Familienlastenausgleichsfonds (FLAF) (§ 39 Abs. 5a) abgezogen, bevor das Restaufkommen in der vertikalen Verteilung auf

---

<sup>60</sup>) Bei einer Zuteilung nach dem Quellenprinzip ergibt sich potentiell auch das Problem, dass ein Steuerpflichtiger theoretisch Einkommen in unterschiedlichen Bundesländern erwirtschaften kann und es folglich zu einer regionalen Aufteilung der Bemessungsgrundlage des betreffenden Steuerpflichtigen käme. Speziell bezüglich der Zuordnung des individuellen Grundfreibetrags und der begünstigt besteuerten Sonderzahlungen sowie der sonstigen Frei- und Absetzbeträge ergäbe sich hier Regelungsbedarf.

Bund, Länder und Gemeinden im Verhältnis 67,417/20,700/11,883 gesplittet wird. Vor der länderweisen Verteilung sind noch die Länderanteile zum EU-Beitrag und zur Siedlungswasserwirtschaft abzuziehen. Der Restbetrag wird dann anhand der Volkszahl (77,017% des zu verteilenden Volumens) und des länder einheitlichen Abgaben-Fixschlüssels (22,983% des zu verteilenden Volumens) auf die Bundesländer aufgeteilt.

Der wesentliche Vergleichsmaßstab für jegliche Änderung des Status quo sind die derzeitigen Länderanteile. Einen ersten Hinweis auf die zu erwartenden Aufkommensänderungen durch die höhere regionale Steuerautonomie liefert ein Vergleich zwischen den derzeitigen Länderanteilen und dem regionalen Aufkommen gemäß Lohnsteuerstatistik (*Statistik Austria, 2014*)<sup>61)</sup>. Zu diesem Zweck sind in Übersicht 5.1 neben dem Status quo (Ertragsanteilsverteilung) die Anteile der Bundesländer am Lohnsteueraufkommen laut Lohnsteuerstatistik dargestellt.

*Übersicht 5.1: Vergleich regionales Lohnsteueraufkommen mit den Ertragsanteilen gemäß Finanzausgleich, 2013*

	Steueraufkommen laut Lohnsteuerstatistik	Ertragsanteile laut Finanzausgleich
	Anteile in %	
Ausland	0,5	-
Burgenland	3,1	3,4
Kärnten	5,8	6,7
Niederösterreich	20,8	18,9
Oberösterreich	16,3	16,6
Salzburg	6,1	6,5
Steiermark	12,9	14,2
Tirol	7,3	8,5
Vorarlberg	4,0	4,5
Wien	23,1	20,7
Unbekannt	0,0	-
Insgesamt	100,0	100,0

Q: Statistik Austria, BMF, WIFO-Berechnung und –Darstellung.

Wie Übersicht 5.1 zeigt, gibt es zum Teil recht deutliche Abweichungen zwischen der derzeitigen länderweisen Verteilung des Lohnsteueraufkommens gemäß dem Verteilungsschema des Finanzausgleichs gegenüber der Streuung des regionalen Aufkommens. Relativ deutlich höhere Aufkommen als Anteile am Ertrag ergeben sich für Wien und Niederösterreich, wogegen für die Steiermark und tendenziell auch für Kärnten, Tirol und Vorarlberg das Umgekehrte gilt. Für das Burgenland, Oberösterreich und Salzburg differieren die beiden Werte nur geringfügig. Trotz gewisser Unschärfen aus der Lohnsteuerstatistik – beispielsweise die Aufteilung von

<sup>61)</sup> Das Jahr 2013 repräsentiert dabei das rezenteste Jahr, für das bereits Daten aus der Lohnsteuerstatistik der Statistik Austria verfügbar sind.

Steuerzahlenden mit Wohnsitz im Ausland oder unbekannt – deuten bereits diese Unterschiede an, dass eine regionale Aufteilung des Steueraufkommens Aufkommensverschiebungen zwischen den Bundesländern mit sich bringen dürfte.

#### 5.2.1.1.2 Landessteuersatz

Für eine insgesamt aufkommensneutrale Einführung eines Landessteuersatzes auf die Lohnsteuer sind zunächst die Grenzsteuersätze des aktuellen Einkommensteuertarifes<sup>62)</sup> abzusenkten, um Platz für den Landessteuersatz zu machen. Für das Jahr 2013 bedeutet dies eine Absenkung um 5,0 Mrd. €, bestehend aus 5,2 Mrd. € (20,7%) in der vertikalen Verteilung abzüglich der Anteile für EU-Beitrag und Siedlungswasserwirtschaft. Diese 5,0 Mrd. € entsprechen dem derzeitigen Aufkommen der Länder an der Lohnsteuer im Finanzausgleich<sup>63)</sup>. Unter Beibehaltung des bisherigen Grundfreibetrags von 11.000 € bzw. der Progressionsstufen bei 11.000 €, 25.000 € und 60.000 € ergibt dies für das Jahr 2013 eine Senkung von rund 7,7 Prozentpunkten auf den Grenzsteuersatz jeder Progressionszone<sup>64)</sup>. Dies impliziert, dass die Grenzsteuersätze von 36,5% auf 28,8%, von 43,2143% auf 35,5143% und von 50% auf 42,3% sinken.

In der ersten Betrachtungsweise (Kompensationsszenario A) erhebt nun jedes Bundesland einen Steuersatz von 7,7% und erhält das entsprechende Aufkommen auf Basis der regionalen Bemessungsgrundlage. Bei einem einheitlichen Landessteuersatz von 7,7% liegen die gesamten Grenzsteuersätze des Einkommensteuertarifes wieder bei 36,5%, 43,2143% und 50%. Der dadurch generierte Gesamtaufkommensertrag entspricht also dem derzeitigen Status quo, wodurch die Gesamtbelastung konstant bleibt. Der auf die Länder entfallende Anteil am Gesamtertrag der Lohnsteuer entspricht ebenfalls der Summe der Zuflüsse an die Länder im Status quo (zuzüglich der Werte für Ausland und unbekannt), verteilt sich aber anders auf die Bundesländer. Die prozentualen bundesländerspezifischen Gewinne oder Verluste sind in Abbildung 5.2 dargestellt. Daraus ergeben sich zwei Gewinner, nämlich Wien (Aufkommenszuwachs gegenüber den jetzigen Ertragsanteilen +9,7%) und Niederösterreich (+10,8%), wohingegen alle anderen Bundesländer Einbußen verzeichnen. Besonders groß, relativ zu den bisherigen Zuflüssen, sind die Einbußen in Kärnten (-12,5%), Steiermark (-7,7%), Tirol (-13%) und

---

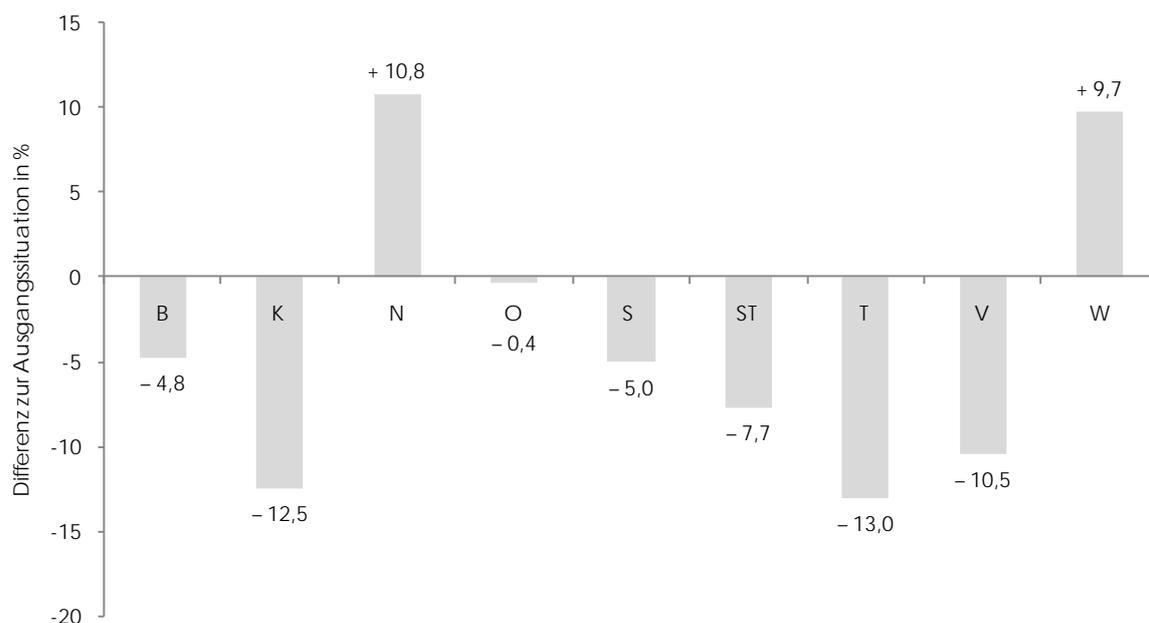
<sup>62)</sup> Für die folgenden Simulationen wird der noch bis Ende 2015 geltende aktuelle Einkommensteuertarif verwendet, nicht der im Rahmen der im Frühjahr 2015 beschlossenen Steuerreform 2015/16 ab 2016 geltende neue Einkommensteuertarif, da die Steuerstatistiken ebenfalls auf dem geltenden Einkommensteuertarif beruhen und die Aufkommenswirkungen einer erhöhten Steuerautonomie der Bundesländer mit dem Status quo sonst nicht vergleichbar wären.

<sup>63)</sup> Aufgrund einer Differenz von 1,2 Mrd. € zwischen dem Lohnsteueraufkommen laut Ertragsanteilsverteilung (BMF, 2014) und der einbehaltenen Lohnsteuer laut Statistik Austria (2014A) erhöht sich der Länderanteil aus der Ertragsanteilsverteilung der Lohnsteuer von 4,8 Mrd. € auf 5,0 Mrd. €. Da die nachfolgenden Berechnungen auf den Lohnsteuerdaten von Statistik Austria beruhen, wurde mit diesem "überhöhten" Lohnsteueraufkommen der Länder gerechnet, d. h. die länderspezifischen Anteile an der Lohnsteuer sind etwas größer, als sie tatsächlich im Jahre 2013 ausfielen. Für die hier vorgenommenen Simulationen spielt der Absolutwert der Lohnsteueraufkommensanteile jedoch nur eine untergeordnete Rolle. Die Details der Berechnungen sind in Appendix A angeführt.

<sup>64)</sup> Berechnungsdetails sind in Appendix A angeführt.

Vorarlberg (-10,5%). Etwas geringer fallen die Aufkommensverluste im Burgenland (-4,8%) und in Salzburg (-5,0%) aus. Oberösterreich (-0,4%) bleibt nur geringfügig hinter dem derzeitigen Ertrag zurück.

Abbildung 5.2: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Wohnortprinzip, 2013



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung. Anmerkungen: Annahme eines einheitlichen Landessteuersatzes von 7,7% für die Bemessungsgrundlage im Jahr 2013. Zuteilung der Bemessungsgrundlage nach Wohnortprinzip.

Im Kompensationsszenario B, das jedem Bundesland das bisherige Aufkommen sichert, zeigen sich die Unterschiede in der regionalen Verteilung der Bemessungsgrundlage durch die erforderlichen unterschiedlichen Steuersätze. Die entsprechenden Sätze sind in *Übersicht 5.2* dargestellt. Analog zum vorhergehenden Szenario können Niederösterreich und Wien mit rund 7% deutlich geringere Landessteuersätze festlegen als andere Bundesländer. Demgegenüber benötigen die Länder Kärnten, Tirol und Vorarlberg Steuersätze zwischen 8,5% und 9%. Aber auch das Burgenland, Salzburg und die Steiermark benötigen mit 8% Sätze, die leicht über dem einheitlichen Satz von 7,7% im Kompensationsszenario A liegen. Im Endeffekt zeigt sich eine Spanne in den Steuersätzen von knapp unter 2%, mit Niederösterreich am unteren und Tirol am oberen Ende.

Übersicht 5.2: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Lohnsteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2013

	Aufkommensneutraler Landessteuersatz	Gesamtsteuersatz Stufe 1	Gesamtsteuersatz Stufe 2	Gesamtsteuersatz Stufe 3
	In %			
Burgenland	8,1	8,8	8,8	8,8
Kärnten	8,8	7,0	7,0	7,0
Niederösterreich	7,0	7,7	7,7	7,7
Oberösterreich	7,7	8,1	8,1	8,1
Salzburg	8,1	8,3	8,3	8,3
Steiermark	8,3	8,9	8,9	8,9
Tirol	8,9	8,6	8,6	8,6
Vorarlberg	8,6	7,0	7,0	7,0
Wien	7,0	0,0	0,0	0,0

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Um die Steuersatzunterschiede besser interpretieren zu können, wird in Abbildung 5.3 der Belastungsverlauf in Relation zum Bruttoeinkommen für das Bundesland mit dem höchsten und dem niedrigsten Steuersatz dargestellt<sup>65</sup>). Diese Darstellung ist insofern interessant, da sie auch Aufschluss darüber gibt, wie stark die monetären "steuerbedingten" Anreize für die Besteuerten sind, den Wohnsitz in ein anderes Bundesland zu verlegen. Es sollte jedoch klar sein, dass Wohnsitzentscheidungen von einer Vielzahl an Faktoren beeinflusst werden und die Besteuerung nur eine potentielle Determinante darstellt (siehe Kasten).

### Wohnort-/ Arbeitsortentscheidung und Besteuerung

Im Hinblick auf Besteuerung als Determinante von Migration und Wohnort-/Arbeitsortentscheidung gibt es mittlerweile eine Breite empirische Literatur (siehe Saez et al. (2012) für einen Übersichtsartikel). Dabei zeigt sich eine relativ große Bandbreite bei den gefundenen Elastizitäten der Zensiten auf Änderungen in der Besteuerung. Speziell Spitzenverdiener und Hochqualifizierte scheinen sehr hohe Elastizitäten aufzuweisen (Liebig et al. (2007), Kleven et al. (2013) oder Akcigit et al. (2015)), wogegen der Großteil der Zensiten eher immobil sein dürfte.

Daneben gibt es jedoch zahlreiche weitere Faktoren, die die Wohn- und Arbeitsortentscheidung von Personen und Haushalten beeinflussen. Besonders stark scheint der Einfluss von lokalen (öffentlichen) Gütern wie Schulqualität zu sein. Evidenz für die Relevanz von Schulqualität und anderen lokalen Ausstattungsmerkmalen findet sich speziell für den angelsächsischen Raum (u. a. Bayoh et al., 2006). Daneben stellen aber auch demografische und sozioökonomische Charakteristika der Haushalte wichtige Determinanten für Standortwahlentscheidungen dar.

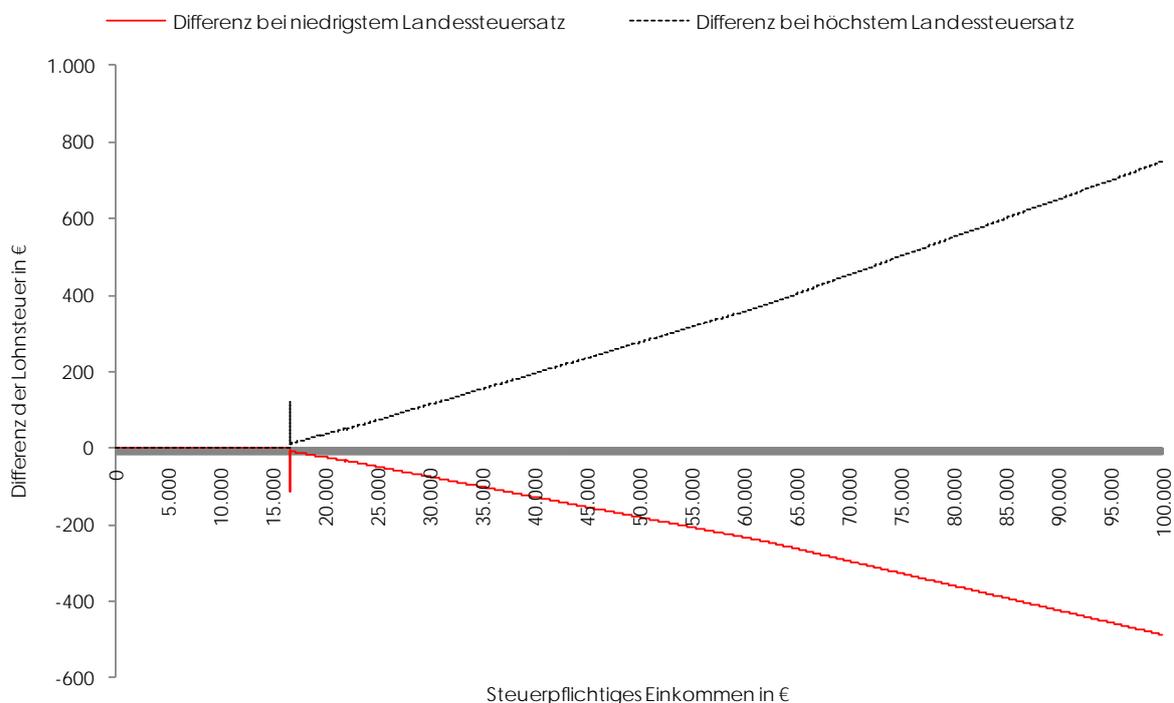
<sup>65</sup>) Die Berechnungen in Abbildung 5.3 entsprechen jenen des Brutto-Netto-Rechners des Bundesministeriums für Finanzen und beziehen sich daher auf den Standardfall einer/eines Angestellten ohne Kinder.

gen dar. Hierbei zeigen sich auch einigermaßen heterogene Präferenzen unterschiedlicher Haushaltstypen. Studienergebnisse aus Befragungen für Schweden legen beispielsweise nahe, dass die Präferenz für lokale Kulturgüter wesentlich vom Bildungsgrad, aber weit weniger vom Einkommen abhängig sind (*Niedomysl, 2008*).

Für Österreich dürfte neben den Charakteristika der Zielregionen und Bundesländer ebenfalls eine Vielzahl von Faktoren für die beobachtbare (Binnen)Migration verantwortlich sein. So zeigt sich beispielsweise, dass die OECD-Indikatoren zur Messung der regionalen Lebensverhältnisse ("REGIONAL WELL-BEING IN OECD COUNTRIES") nur wenig geeignet sind, um die innerösterreichischen Migrationsströme vorherzusagen. Das Bundesland Wien weist überdurchschnittlich oft schwache Indikatorwerte laut OECD aus, gehört aber zu jenen Bundesländern mit dem größten Bevölkerungswachstum aus Binnenmigration. Zudem zeigt die Wanderungsstatistik von Statistik Austria, dass die östlichen Bundesländer Wien, Niederösterreich, Burgenland, aber auch die Steiermark seit mehr als einem Jahrzehnt positive, während die westlichen Bundesländer negative Nettobinnenmigrationssalden aufweisen. Auch dieses Phänomen dürfte in hohem Maße mit Wiens Eigenschaft als Metropolregion zusammenhängen, was auch über die administrativen Grenzen des Bundeslandes Auswirkungen zeigt.

Wie zu erwarten, steigen die Unterschiede in der Steuerbelastung aufgrund der Progression des Einkommensteuertarifes mit steigendem Einkommen an. Bei einem Bruttojahreseinkommen von 25.000 € variiert die Steuerbelastung von 2.070 € (8,3%) in Niederösterreich bis 2.191 € (Durchschnittssteuersatz: 8,8%) in Tirol. Verglichen mit der derzeitigen Belastung von 2.118 € (Durchschnittssteuersatz: 8,5%) sind die maximalen Unterschiede nicht sehr ausgeprägt. Bei einem Einkommen von 50.000 € steigt der Unterschied der Steuerbelastung auf rund 450 € an (9.190 € zu 9.646 €, was einem Durchschnittssteuersatz von 18,4% bzw. 19,3% entspricht) und bei einem Einkommen von 100.000 € ergibt sich eine Differenz in der Steuerbelastung zwischen dem höchsten und dem niedrigsten Landessteuersatz von rund 1.240 € (28.079 € zu 29.315 €, entspricht einem Durchschnittssteuersatz von 28,1% bzw. 29,3%).

Abbildung 5.3: Be- und Entlastungsverlauf der Lohnsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, Wohnortprinzip, 2013



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

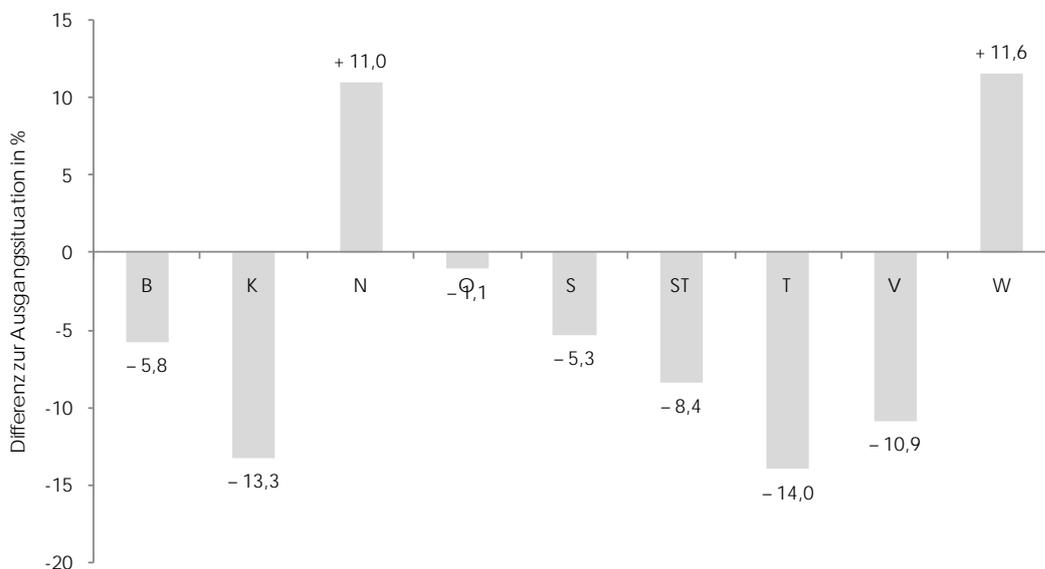
### 5.2.1.1.3 Zuschlag auf die Steuerschuld

Eine analoge Vorgehensweise wie bei der Simulation verschiedener Landessteuersätze kann für einen regionalen Zuschlag auf die Steuerschuld verfolgt werden. Der wesentliche Unterschied ergibt sich durch die prozentuelle Reduktion der Steuersätze im Lohnsteuertarif. Die derzeitigen Grenzsteuersätze werden solange gesenkt, bis das Aufkommen um 5,0 Mrd. €, dem derzeitigen Länderanteil aus den Ertragsanteilen, geringer ist. Wiederum unter Beibehaltung des bisherigen Grundfreibetrages bzw. der Progressionsstufen bei 11.000 €, 25.000 € und 60.000 € ergibt sich hierbei für das Jahr 2013 eine Senkung der Grenzsteuersätze um 19,46%. Die Grenzsteuersätze sinken also in den einzelnen Progressionszonen von 36,5% auf 29,4% ( $=36,5 \cdot 19,46/100$ ), von 43,2143% auf 34,8%, und von 50% auf 40,27%<sup>66</sup>).

Im Kompensationsszenario A wird ein einheitlicher Zuschlagssatz für alle Bundesländer festgelegt, um die derzeitige Gesamtbelastung konstant zu halten bzw. dasselbe Gesamtaufkommen für die Länder wie im derzeitigen FAG zu erreichen. Der dafür notwendige Zuschlag auf die Lohnsteuerschuld beläuft sich auf 24,17% ( $=0,1946/(1-0,1946)$ ). Die Aufkommensgewinne bzw. -verluste der einzelnen Bundesländer durch den einheitlichen Zuschlag auf die regionale Bemessungsgrundlage sind in Abbildung 5.4 dargestellt.

<sup>66</sup>) Weitere Berechnungsdetails finden sich in Appendix A.

Abbildung 5.4: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landeszuschlagsatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Wohnortprinzip, 2013



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Für einen Zuschlag auf die regionale (Bundes-)Steuerschuld ergeben sich ähnliche Wirkungen wie im vorherigen Fall eines Landessteuersatzes auf die Bemessungsgrundlage. Beim selben Gesamtaufkommen von 25,8 Mrd. € erhielten Wien und Niederösterreich um mehr als 10% mehr Einnahmen als bisher aus dem Finanzausgleich. Speziell für Wien sind die Zugewinne noch größer als für den Fall eines regionalen Steuersatzes, was auf zusätzliche Gewinne durch Hocheinkommensbezieher schließen lässt. Umgekehrt sind auch die Verluste der anderen Bundesländer durchwegs größer, aber ähnlich jenen im vorherigen Fall. Kärnten, Tirol und Vorarlberg verzeichnen Rückgänge um mehr als 10%, aber auch das Burgenland und die Steiermark müssen mit mehr als 5% weniger Einnahmen rechnen.

Im Falle des Kompensationsszenarios B ergibt sich ein ähnliches Bild (Übersicht 5.3). Die notwendigen Zuschlagssätze variieren zwischen 21,7% in Wien und 28,1% in Tirol, eine Differenz von 6,4 Prozentpunkten. Für die Reihung der Länder nach der Höhe des notwendigen Satzes ergeben sich analoge Ergebnisse zu jenen im Kompensationsszenario A. Einzig Oberösterreich, Niederösterreich und Wien reichen Zuschlagssätze unter 25% zur Erreichung des bisherigen Aufkommens. Vorarlberg und Kärnten benötigen ähnlich wie Tirol Zuschlagssätze knapp unter 28%.

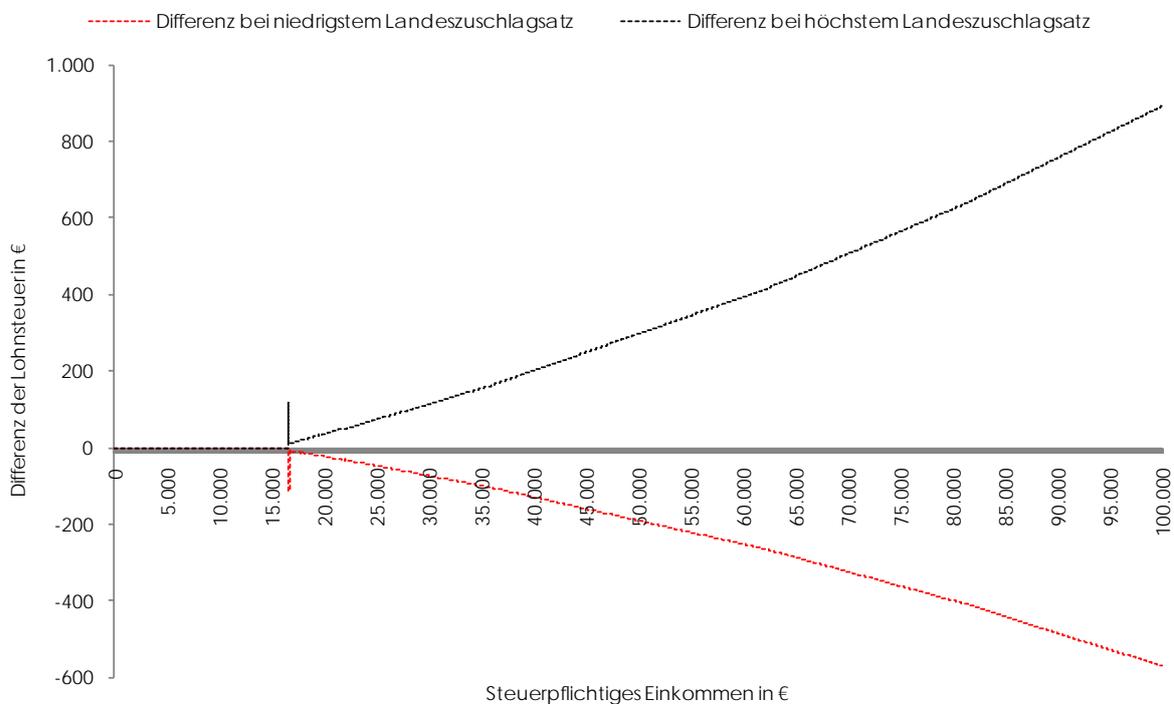
Übersicht 5.3: Kompensationsszenario B: Individuelle Landeszuschlagsätze Lohnsteuer aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2013

	Aufkommensneutraler Landeszuschlagsatz	Gesamtsteuersatz Stufe 1	Gesamtsteuersatz Stufe 2	Gesamtsteuersatz Stufe 3
	In %			
Burgenland	25,7	36,9	43,7	50,6
Kärnten	27,9	37,6	44,5	51,5
Niederösterreich	21,8	35,8	42,4	49,0
Oberösterreich	24,4	36,6	43,3	50,1
Salzburg	25,5	36,9	43,7	50,5
Steiermark	26,4	37,2	44,0	50,9
Tirol	28,1	37,7	44,6	51,6
Vorarlberg	27,1	37,4	44,2	51,2
Wien	21,7	35,8	42,3	49,0

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Die Darstellung des Belastungsverlaufs in Abbildung 5.3 zeigt, dass die steuerlichen Anreize eines Wohnortwechsels für Steuerzahlende bei einem Zuschlagsatz ähnlich zu jenen einer Landessteuer sind. Abgesehen von den Unterschieden in der nominellen Höhe zwischen Landessteuer- und Zuschlagsätzen sind die Belastungsänderungen nur gering, wobei die Unterschiede wiederum mit steigendem Einkommen zunehmen. Bei einem Bruttojahreseinkommen von 25.000€ beträgt die Differenz zwischen Wien (2.072 € bzw. 8,3% Durchschnittssteuersatz) und Tirol (2.192 € bzw. 8,8% Durchschnittssteuersatz) rund 120 €. Bei einem Einkommen von 50.000€ steigt die Differenz auf rund 485 € (9.180 € zu 9.668 €, entspricht einem Durchschnittssteuersatz von 18,4% bzw. 19,3%). Bei 100.000 € Bruttojahreseinkommen beträgt der Unterschied zwischen dem Land mit dem höchsten und jenem mit dem niedrigsten Zuschlagsatz 1.465 € (27.996 € zu 29.458 €, dies entspricht einem Durchschnittssteuersatz von 28% bzw. 29,5%).

Abbildung 5.5: Be- und Entlastungsverlauf der Lohnsteuer bei aufkommensneutralem Landeszuschlagsatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, Wohnortprinzip, 2013



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnungen und -Darstellung.

## 5.2.1.2 Länderautonomie bei der integrierten Lohn- und Einkommensteuer

### 5.2.1.2.1 Ausgangssituation

In den bisherigen Berechnungen beschränkte sich die Autonomie einzig auf die Lohnsteuer, d. h. ohne Berücksichtigung der veranlagten Einkommensteuer. Obwohl das Einkommensteueraufkommen wesentlich geringer ist als jenes der Lohnsteuer, ist eine Einbeziehung hier relevant, da sich markante Unterschiede in der regionalen Streuung des Aufkommens aus der veranlagten Einkommensteuer zeigen. Das regionale Aufkommen der Lohnsteuer, der veranlagten Einkommensteuer, und deren Kombination in Form der integrierten Einkommensteuer sind in Übersicht 5.4 dargestellt.

Übersicht 5.4: Vergleich regionales Lohn- und Einkommensteueraufkommen mit den Ertragsanteilen gemäß Finanzausgleich, 2013

	Aufkommen Steuerstatistiken			Ertragsanteile Finanzausgleich Integrierte Lohn- undEinkommensteuer
	Lohnsteuer	Einkommensteuer	Integrierte Lohn- undEinkommensteuer	
	Anteile in %			
Burgenland	3,1	2,1	2,9	3,4
Kärnten	5,8	5,3	5,6	6,7
Niederösterreich	20,8	16,2	20,1	18,9
Oberösterreich	16,2	15,6	15,9	16,6
Salzburg	6,1	7,6	6,4	6,5
Steiermark	12,8	10,9	12,5	14,2
Tirol	7,3	10,5	7,8	8,5
Vorarlberg	3,9	7,9	4,9	4,5
Wien	23,3	22,6	23,2	20,7
Ausland	0,7	1,3	0,8	-
unbekannt	0,0	-	0,0	-
Insgesamt	100,0	100,0	100,0	100,0

Q: Statistik Austria, BMF, WIFO-Berechnung und –Darstellung.

Merkliche Unterschiede zwischen dem regionalen Aufkommen von Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer in der Höhe mehrerer Prozentpunkte zeigen sich in Niederösterreich, Tirol und Vorarlberg. Der Anteil am Gesamtaufkommen ist in Vorarlberg bei der veranlagten Einkommensteuer rund doppelt so hoch wie bei der Lohnsteuer, was wohl in besonderem Maße den Grenzgängern geschuldet sein dürfte<sup>67)</sup>. Moderate Abweichungen zeigen sich im Burgenland, Salzburg und der Steiermark. Wichtig ist hierbei zu erwähnen, dass das Aufkommen der veranlagten Einkommensteuer in der Ertragsanteilsverteilung (2012: 2,6 Mrd. €) wesentlich

<sup>67)</sup> Laut WKO Vorarlberg (2014) gab es 2013 mehr als 16.000 Grenzgänger mit Wohnsitz in Vorarlberg und Arbeitsort in der Schweiz oder in Liechtenstein. Dies entspricht mehr als 10% der unselbständig Beschäftigten des Bundeslandes (152.000) wobei es sich dabei um stark überdurchschnittliche Einkommen handelt. Das Einkommen der Grenzgänger wird in Österreich erst im Rahmen der veranlagten Einkommensteuer versteuert, wodurch es in der Lohnsteuerstatistik nicht aufscheint.

geringer ist als die von Statistik Austria ausgewiesene Abgabenschuld (2012: 4,5 Mrd. €). Abgesehen vom Kassenprinzip wird in der BMF Statistik zusätzlich die Arbeitnehmerveranlagung als Mindereinnahme bei der veranlagten Einkommensteuer verbucht.

Die Summe aus Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer ergibt die integrierte Lohn- und Einkommensteuer, die von Statistik Austria mit einer Verzögerung von rund 3 Jahren erstellt wird. Die Berücksichtigung der veranlagten Einkommensteuer führt besonders in kleineren Bundesländern zu Veränderungen in den Aufkommensanteilen. Dagegen sind die Unterschiede zwischen Lohnsteuer und integrierter Lohn- und Einkommensteuer bei größeren Bundesländern wie Niederösterreich, Wien oder die Steiermark trotz geringerer Anteile an der veranlagten Einkommensteuer nicht sehr ausgeprägt. Nichtsdestotrotz führt die Berücksichtigung der veranlagten Einkommensteuer dazu, dass sich die Positionen der Bundesländer in Hinblick auf ihr Vor- oder Nachteile im derzeitigen FAG verändern. Im Falle von Vorarlberg führt die Einbeziehung dazu, dass das Bundesland nun zu einem "Gewinner" der Steuerautonomie wird.

#### 5.2.1.2.2 *Landessteuersatz*

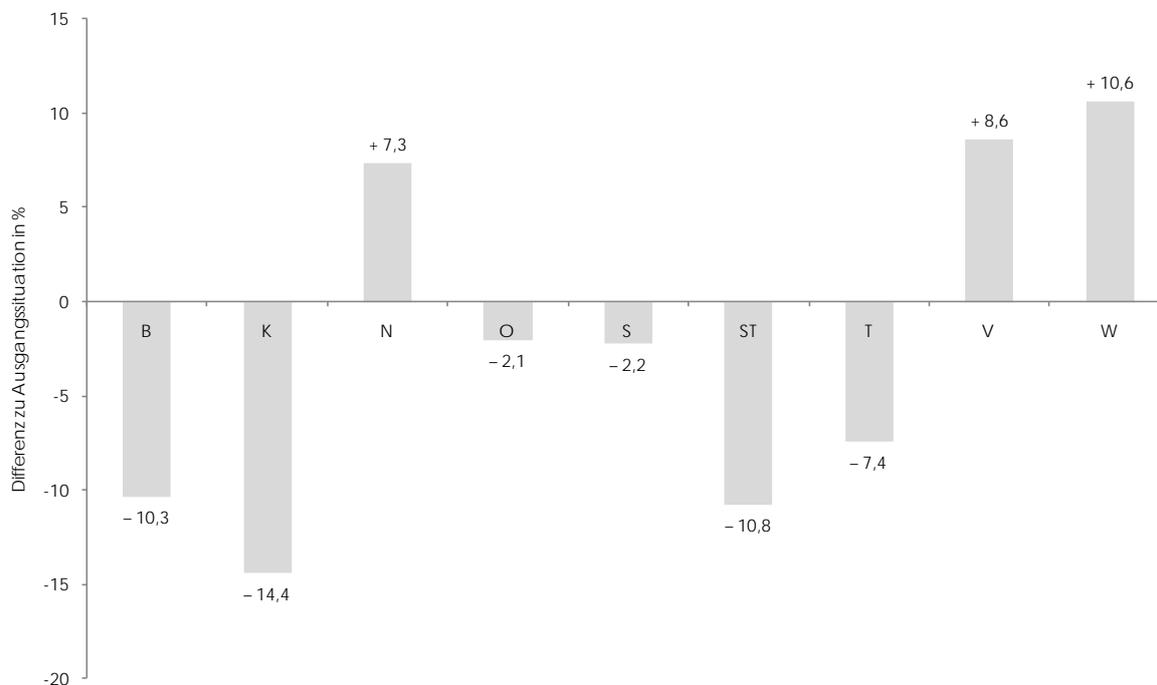
Auch im Falle der integrierten Lohn- und Einkommensteuer wird zunächst Platz für die Landessteuer geschaffen. Das Gesamtaufkommen auf Lohn- und veranlagter Einkommensteuer im letzten verfügbaren Jahr 2012 betrug laut integrierter Statistik der Lohn- und Einkommensteuer 28,1 Mrd. €, was laut Ertragsanteilsverteilung einen Länderanteil von 5,4 Mrd. € impliziert<sup>68)</sup>. Die derzeitigen Grenzsteuersätze müssen um 7,8 Prozentpunkte gesenkt werden, um das Aufkommen um den Länderanteil zu reduzieren, bevor die Bundesländer eigene Landessteuern erheben.

Im Kompensationsszenario A, dem einheitlichen Steuersatz bei unveränderter Gesamtbelastung, ergeben sich je nach regionaler Bemessungsgrundlage "Gewinner" und "Verlierer" einer Steuerautonomie. Wie in Abbildung 5.6 dargestellt, kommt zu den bisherigen Gewinnern einer Steuerautonomie Wien und Niederösterreich nun Vorarlberg hinzu. Auch Salzburg und Tirol verringern zumindest die Verluste gegenüber der ausschließlichen Lohnsteuerbetrachtung. Höhere Verluste als zuvor ergeben sich für das Burgenland, Kärnten und die Steiermark aufgrund ihrer geringeren Aufkommensanteile an der veranlagten Einkommensteuer relativ zur Lohnsteuer.

---

<sup>68)</sup> 2012 ist das zuletzt verfügbare Jahr für die integrierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik. Hierbei handelt es sich um das berechnete Gesamtaufkommen auf Basis der Daten zur Bemessungsgrundlage. Das tatsächliche Aufkommen betrug laut Statistik Austria 27,9 Mrd. € und war damit um weniger als 1% vom berechneten Wert entfernt.

Abbildung 5.6: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz der integrierten Lohn- und Einkommensteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Wohnortprinzip, 2012



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnungen und -Darstellung.

Die Berücksichtigung der veranlagten Einkommensteuer führt nur zu einer geringfügig größeren Spreizung in den notwendigen Landessteuersätzen zur Erzielung desselben Aufkommens wie im bisherigen FAG. Die Darstellung des Kompensationsszenarios B findet sich in Übersicht 5.5. Wien, Vorarlberg und Niederösterreich weisen hier Steuersätze in der Höhe von rund 7% aus. Oberösterreich und Salzburg benötigen Steuersätze von 8%, um das bisherige Aufkommen zu erzielen. Tirol, Steiermark und das Burgenland reichen Sätze unter 9%, wogegen Kärnten bereits über dieser Marke notiert.

Auf die Darstellung des Steuerbelastungsverlaufs beim höchsten und niedrigsten Steuersatz wird hier verzichtet, da die Relation zwischen Einkommen und Steuerlast bei Berücksichtigung der veranlagten Einkommensteuer aufgrund verschiedenster Abzugsposten wesentlich unsystematischer ist als bei der Lohnsteuer.

Übersicht 5.5: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze integrierte Lohn- und Einkommensteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2012

	Aufkommensneutraler Landessteuersatz	Gesamtsteuersatz Stufe 1	Gesamtsteuersatz Stufe 2	Gesamtsteuersatz Stufe 3
	In %			
Burgenland	8,7	37,5	44,2	51,0
Kärnten	9,1	37,9	44,6	51,4
Niederösterreich	7,3	36,0	42,7	49,5
Oberösterreich	8,0	36,7	43,4	50,2
Salzburg	8,0	36,7	43,4	50,2
Steiermark	8,8	37,5	44,2	51,0
Tirol	8,4	37,1	43,9	50,6
Vorarlberg	7,2	35,9	42,6	49,4
Wien	7,1	35,6	42,3	49,1

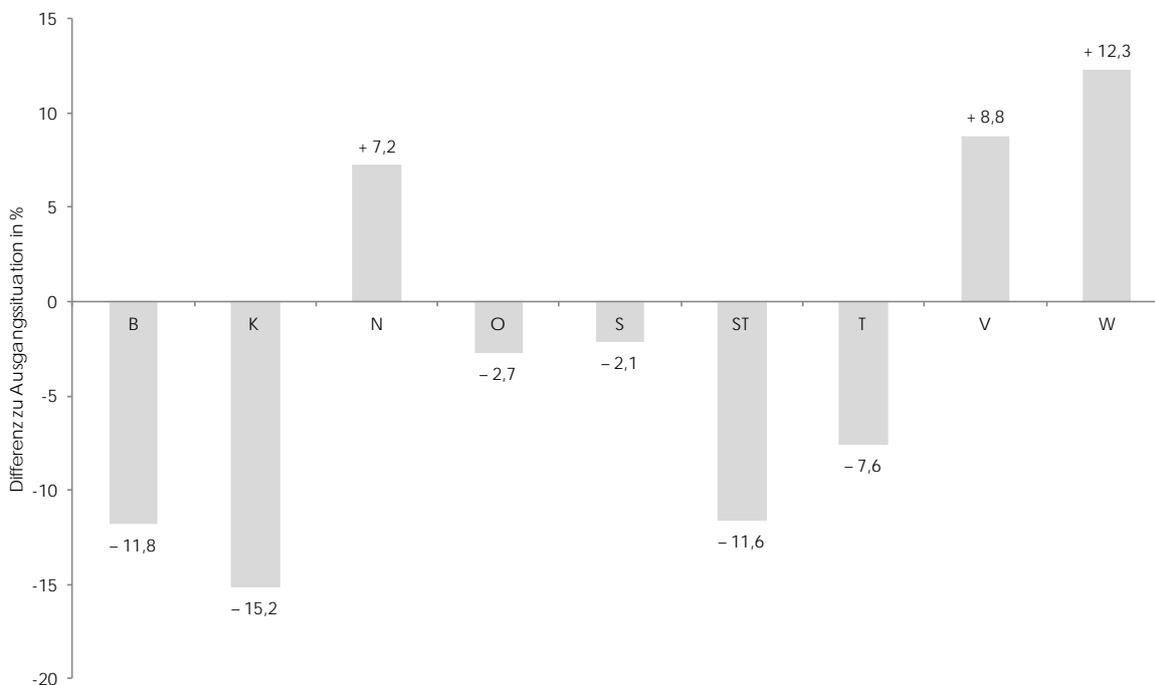
Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnungen und -Darstellung.

#### 5.2.1.2.3 Zuschlag auf die Steuerschuld

Als letzte Gestaltungsmöglichkeit im Rahmen des Wohnortprinzips soll hier die Möglichkeit eines Zuschlags auf die (Bundes-)Steuerschuld zur Lohn- und veranlagten Einkommensteuer betrachtet werden. Wie in den vorherigen Simulationen müssen zunächst die Grenzsteuersätze in jeder Progressionszone des Einkommensteuertarifes soweit abgesenkt werden, dass das Gesamtaufkommen um den Länderanteil von 5,4 Mrd. € im Jahr 2012 verringert wird. Dies ergibt sich mittels einer Senkung der Tarifsteuersätze um 19,36%. Die neuen Grenzsteuersätze vor der Einführung eines Landeszuschlags sind: 29,43% ( $=36,5 \cdot (1-19,36/100)$ ), 34,85% ( $=43,2143 \cdot (1-19,36/100)$ ) und 40,32% ( $=50 \cdot (1-19,36/100)$ ).

Im Kompensationsszenario A, das einen einheitlichen Landeszuschlag vorsieht, erheben die Länder einen Zuschlag von 24,01% ( $=0,1936 / (1-0,1936)$ ), um die Gesamtbelastung und den Länderanteil von 5,4 Mrd. € konstant zu halten. Das Ergebnis ist in Abbildung 5.7 dargestellt und ähnelt in hohem Maße dem Ergebnis einer eigenen Landessteuer.

Abbildung 5.7: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landeszuschlagsatz integrierte Lohn- und Einkommensteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Wohnortprinzip, 2012



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Tendenziell führt die Verwendung eines Zuschlagsatzes zu größeren Gewinnen und Verlusten der Länder im Vergleich zur Ausgangssituation im FAG. Das qualitative Ergebnis hat sich jedoch kaum verändert. Wien, Vorarlberg und Niederösterreich erhalten zumindest 5% mehr Aufkommen als derzeit. Im Falle von Wien sind es sogar mehr als 10%. Im Gegensatz dazu verliert Kärnten fast 15%, und auch das Burgenland und die Steiermark erhalten mehr als 10% weniger als im Status quo. Tirol zählt mit einem Minus von mehr als -5% ebenfalls zu den Verlierern. Oberösterreich und Salzburg verzeichnen ebenfalls Einbußen, diese liegen jedoch im niedrigen einstelligen Prozentbereich.

Im Kompensationsszenario B wählen die Bundesländer wieder einen aufkommensneutralen Zuschlagsatz, welcher ihnen das ursprüngliche Steueraufkommen aus dem FAG sicherstellt. Die in Übersicht 5.6 dargestellten Ergebnisse verdeutlichen wiederum die regionalen Disparitäten in der Bemessungsgrundlage. Wien, Vorarlberg und Niederösterreich genügen unterdurchschnittliche Zuschlagsätze von rund 22% um das derzeitige Aufkommen zu halten. Kärnten, Burgenland und Steiermark weisen Zuschlagsätze von über 27% aus, und Tirol, Oberösterreich und Salzburg sind im Bereich zwischen 24,5% und 26% angesiedelt. Es zeigt sich somit wiederum, dass die Wahl zwischen Zuschlagsatz oder eigener Landessteuer die bundesländerspezifischen Positionen kaum verändert.

Übersicht 5.6: *Kompensationsszenario B: Individuelle Landeszuschlagsätze integrierte Lohn- und Einkommensteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2012*

	Aufkommensneutraler Landeszuschlagsatz	Gesamtsteuersatz Stufe 1	Gesamtsteuersatz Stufe 2	Gesamtsteuersatz Stufe 3
	In %			
Burgenland	27,2	37,4	44,3	51,3
Kärnten	28,3	37,8	44,7	51,7
Niederösterreich	22,4	36,0	42,7	49,3
Oberösterreich	24,7	36,7	43,4	50,3
Salzburg	24,5	36,7	43,4	50,2
Steiermark	27,2	37,4	44,3	51,3
Tirol	26,0	37,1	43,9	50,8
Vorarlberg	22,1	35,9	42,5	49,2
Wien	21,4	35,7	42,3	48,9

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und –Darstellung.

## 5.2.2 Zerlegung Wohnort – Arbeitsort

In allen bisherigen Ausführungen, sowohl bei der Lohnsteuer als auch der integrierten Lohn- und Einkommensteuer, wurde die Bemessungsgrundlage ausschließlich anhand des Wohnortes auf die einzelnen Bundesländer zugeordnet. Im Unterschied dazu erfolgt nun die regionale Zuordnung als Kombination aus Arbeitsort- und Wohnortprinzip. Konkret wird die Bemessungsgrundlage zu 50% dem Arbeitsbundesland und zu 50% dem Wohnortsbundesland zugeordnet.<sup>69)</sup> Da die Aufteilung aufgrund der Verfügbarkeit von Daten derzeit ausschließlich für unselbständige Beschäftigte möglich ist – im Mikrozensus sind ausschließlich die Einkommen für unselbständig Beschäftigte aus der Lohnsteuerstatistik verfügbar –, beschränken sich die nachfolgenden Analysen auf die Lohnsteuer.

### 5.2.2.1 Länderautonomie bei der Lohnsteuer

#### 5.2.2.1.1 Ausgangssituation

Übersicht 5.7 zeigt, wo das bundeslandspezifische Lohnsteueraufkommen (nach Wohnortprinzip) erwirtschaftet wurde. Wie zu erwarten, sind besonders das Burgenland und Niederösterreich negativ, Wien dagegen positiv betroffen. Beispielsweise werden 17% des burgenländischen Aufkommens in Niederösterreich und 24% in Wien erwirtschaftet. Die Steuermatrix zeigt, in welchem Ausmaß die Bemessungsgrundlage bei einer Zurechnung nach dem Arbeitsort anderen Bundesländern zugerechnet wird. An dieser Stelle sollte jedoch nochmals betont werden, dass für die folgenden Simulationen nur 50% der in einem anderen Bundesland erwirtschafteten Bemessungsgrundlage verschoben wird.

<sup>69)</sup> Im Ausland erwirtschaftetes Lohnsteuereinkommen wird weiterhin dem Wohnort zugerechnet. Je nach Doppelbesteuerungsabkommen kommt es hier zu einer Quellenbesteuerung mit anschließender Anrechnung bei der Ermittlung der österreichischen Lohn- und Einkommensteuer.

Übersicht 5.7: Steuermatrix der Bemessungsgrundlage Lohnsteuer nach Wohn-/Arbeitsort, 2013

	Arbeitsort									
	Burgenland	Kärnten	Nieder- österreich	Ober- österreich	Salzburg	Steiermark	Tirol	Vorarlberg	Wien	
Burgenland	52,8	0,7	17,0	0,3	0,0	4,9	0,1	0,0	24,2	
Kärnten	0,1	91,4	0,5	0,6	1,4	2,0	1,4	0,3	2,4	
Niederösterreich	0,6	0,0	59,8	3,3	0,0	0,3	0,0	0,2	35,8	
Oberösterreich	0,0	0,1	1,3	95,2	2,2	0,4	0,0	0,0	0,9	
Salzburg	0,0	0,0	0,1	1,6	95,6	0,2	0,7	0,0	1,8	
Steiermark	0,6	0,1	1,3	0,4	0,7	93,7	0,2	0,3	2,5	
Tirol	0,0	0,2	0,2	0,8	0,4	0,1	96,5	1,1	0,8	
Vorarlberg	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,3	99,1	0,1	
Wien	0,1	0,1	9,5	0,4	0,1	0,4	0,0	0,0	89,4	

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

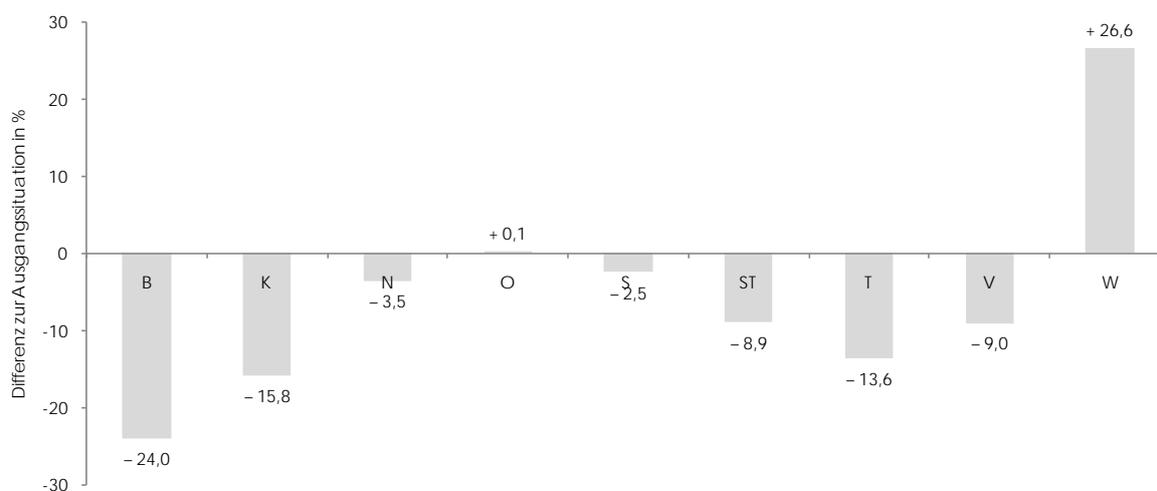
### 5.2.2.1.2 Landessteuersatz

Nach der hälftigen Teilung der Bemessungsgrundlage zwischen Wohn- und Arbeitsort, wie in Appendix A dargestellt, erfolgt dieselbe Vorgangsweise wie in den vorangegangenen Abschnitten. Zunächst muss das Gesamtaufkommen abgesenkt werden, um Platz für den Landessteuersatz oder den regionalen Zuschlagssatz zu machen.

Wie bisher wird die Struktur des Einkommensteuertarifes übernommen und nur die Grenzsteuersätze werden einheitlich abgesenkt. Wenig überraschend ist die notwendige Absenkung mit 7,69 Prozentpunkten sehr nahe am Wert der reinen Wohnortzerlegung der Lohnsteuer. Dies resultiert daher, dass das Gesamtaufkommen um den Länderanteil aus dem FAG reduziert wird, unabhängig vom Aufkommensort. Der geringfügige Unterschied stammt aus einer geringfügig höheren Hochrechnung beim Gesamtaufkommen.

Im Kompensationsszenario A, d. h. bei einem einheitlichen Landessteuersatz zur Erreichung des bisherigen Gesamtsteueraufkommens, ergeben sich einige Änderungen zum vorherigen Bild einer reinen Wohnortzurechnung. Die Ergebnisse sind in Abbildung 5.8 dargestellt.

Abbildung 5.8: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2013



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

In Abbildung 5.8 ist ersichtlich, dass das Burgenland durch die hälftige Zurechnung 24% des ursprünglichen Lohnsteueraufkommens im Vergleich zum Status quo verliert, und auch Niederösterreich wandelt sich von einem Steuerautonomiegewinner zu einem Bundesland mit Einbußen (-3,5%). Kärnten verliert ebenfalls einige Prozentpunkte an Lohnsteuereinnahmen, während sich die Situation von Salzburg verbessert. Die anderen Bundesländer sind nur geringfügig betroffen und die entsprechenden Änderungen sind möglicherweise nicht von den Unschärfen der Mikrozensushochrechnung zu trennen.

Diese Unterschiede zeigen sich analog in Kompensationsszenario B. Die Spannweite der Landessteuersätze verdoppelt sich von 7% bis 9% nach Wohnortprinzip auf nunmehr 6% bis 10%. Die Ausweitung ist wesentlich von der Zurechnung der Pendlereinkommen von Burgenland und Niederösterreich nach Wien getrieben. Niederösterreich muss in diesem Szenario höhere Sätze als Oberösterreich und Salzburg erheben, um zum selben Aufkommen wie bisher zu kommen. Die Steuersätze von Steiermark, Kärnten, Tirol und Vorarlberg ändern sich kaum.

Übersicht 5.8: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Lohnsteuer, aufkommensneutral, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2013

	Aufkommensneutraler Landessteuersatz	Gesamtsteuersatz Stufe 1	Gesamtsteuersatz Stufe 2	Gesamtsteuersatz Stufe 3
	In %			
Burgenland	10,1	38,9	45,6	52,4
Kärnten	9,1	37,9	44,7	51,4
Niederösterreich	8,0	36,8	43,5	50,3
Oberösterreich	7,7	36,5	43,2	50,0
Salzburg	7,9	36,7	43,4	50,2
Steiermark	8,4	37,3	44,0	50,8
Tirol	8,9	37,7	44,4	51,2
Vorarlberg	8,5	37,3	44,0	50,8
Wien	6,1	34,9	41,6	48,4

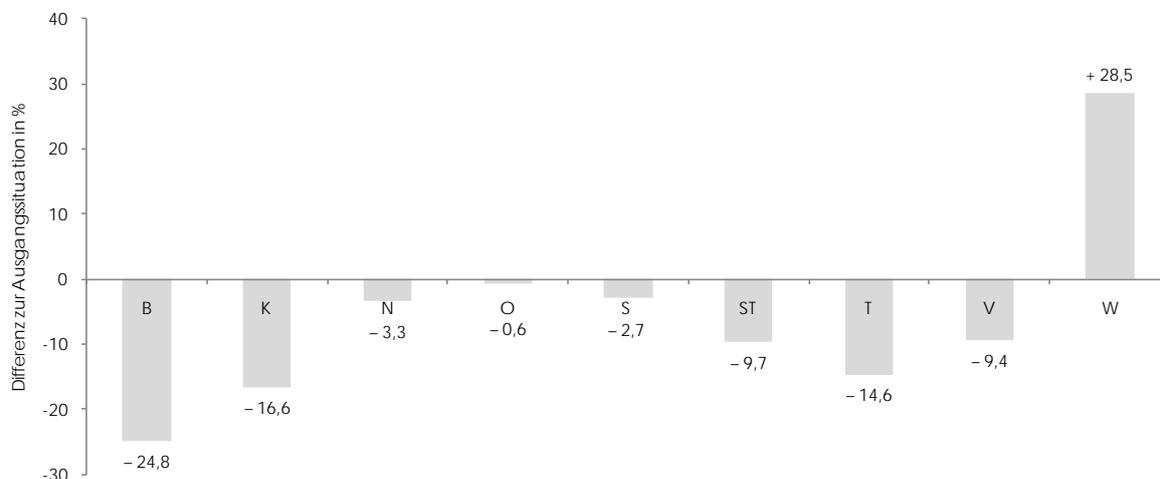
Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung

### 5.2.2.1.3 Zuschlag auf die Steuerschuld

Die Option eines Zuschlags auf die Steuerschuld liefert ähnliche Ergebnisse wie im vorhergehenden Abschnitt. Für die rein statischen Aufkommenswirkungen scheint demnach die regionale Zuordnung der Bemessungsgrundlage wesentlich wichtiger als die konkrete Form der regionalen Steuerhoheit. Wie zuvor müssen zunächst die (Bundes-)Steuersätze abgesenkt werden; im Falle des Zuschlagsatzes um 19,43%.

Im Kompensationsszenario A ergibt dies einen notwendigen einheitlichen Zuschlagsatz von 24,12% ( $=0,1943/(1-0,1943)$ ) zur Erreichung des ursprünglichen Gesamtaufkommens. Die Differenz zum Status quo in Prozent des ursprünglichen regionalen Aufkommens ist in Abbildung 5.9 dargestellt.

Abbildung 5.9: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landeszuschlagsatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2013



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung

Das Burgenland verliert ein Viertel des bisherigen Aufkommens, aber auch Niederösterreich verzeichnet Verluste aufgrund der Berücksichtigung der Pendler. Weiterhin bleiben auch Kärnten, die Steiermark, Tirol und Vorarlberg unter den Ländern mit Rückgängen im Aufkommen von 10% und mehr. Umgekehrt steigt das Aufkommen von Wien um 28,5%. Der Anstieg ist hier noch wesentlich größer als im Falle eines Landessteuersatzes, was wiederum auf einen höheren Anteil von Steuerzahlern mit hohem Einkommen hinweist. Oberösterreich und Salzburg erhalten ein Aufkommen fast exakt in der Höhe der derzeitigen Ertragsanteile aus der Lohnsteuer.

Übersicht 5.9: Kompensationsszenario B: Individuelle Landeszuschläge Lohnsteuer, aufkommensneutral, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2013

	Aufkommensneutraler Landeszuschlagsatz	Gesamtsteuersatz Stufe 1	Gesamtsteuersatz Stufe 2	Gesamtsteuersatz Stufe 3
	In %			
Burgenland	32,1	38,8	46,0	53,2
Kärnten	28,9	37,9	44,9	51,9
Niederösterreich	24,9	36,7	43,5	50,3
Oberösterreich	24,3	36,5	43,3	50,1
Salzburg	24,8	36,7	43,5	50,3
Steiermark	26,7	37,3	44,1	51,0
Tirol	28,2	37,7	44,6	51,7
Vorarlberg	26,6	37,2	44,1	51,0
Wien	18,8	34,9	41,4	47,8

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung

Im Kompensationsszenario B ergeben sich wiederum stärkere Unterschiede zwischen dem höchsten und dem geringsten Steuersatz, den die Bundesländer benötigen, um das derzeitige FAG-Aufkommen zu erreichen. Die Spreizung zwischen niedrigstem notwendigen Zuschlagssatz (Wien 18,8%) und dem höchsten Wert (Burgenland 32,1%) ist deutlich größer als nach dem reinen Wohnortprinzip.

### 5.2.3 Zusatzauswertungen Tarifreform 2015/2016

In den vorherigen Abschnitten wurde die Einführung einer Steuerautonomie bei Lohn- und Einkommensteuer anhand der Steuertarife und Bemessungsgrundlagen im Jahr 2012/2013 durchgeführt. Da sich im Zuge der Steuerreform 2015/2016 die Tarife mit 1.1.2016 ändern, soll hier dargestellt werden, welche Konsequenzen diese Änderungen auf die bisherigen Simulationsergebnisse haben. Aufgrund der tendenziell geringfügigen Unterschiede zwischen einem Landessteuersatz und einem Landeszuschlag, konzentrieren sich die nachfolgenden Darstellungen ausschließlich auf einen eigenen Landessteuersatz.

Die Steuerreform hat ab dem Jahr 2017, wenn alle Steueränderungen voll wirksam werden, ein Gesamtvolumen von 5,2 Mrd. €. Die für diesen Abschnitt relevanten Punkte beziehen sich auf die Reform der Lohn- und Einkommensteuer, welche auch das Gros der Mindereinnahmen repräsentieren (5,0 Mrd. € im Vollausbau). Die Reform besteht zum einen aus Anpassungen des Tarifs (4,35 Mrd. €), und zum anderen der Einführung bzw. Erhöhung von Frei- und Absetzbeträgen (630 Mio. €). Wie in Übersicht 5.10 dargestellt, kommt es beim Einkommensteuertarif zu einer Ausweitung der Tarifstufen von bisher 4 auf 7. Dabei bleibt der Grundfreibetrag in Höhe von 11.000 € unverändert bestehen. Der Eingangssteuersatz, fällig ab einem steuerpflichtigen Jahreseinkommen von 11001 €, wird von derzeit 36,5% auf künftig 25% gesenkt. Bis

60000 € wird der nominelle Steuersatz gegenüber dem derzeitigen Tarifmodell gesenkt. Auch der Spitzensteuersatz von 50% kommt nicht wie bisher ab einem steuerpflichtigen Einkommen von 60001 € zum Tragen, sondern erst ab 90001 €. Bis 2020 gilt darüber hinaus ein erhöhter Steuersatz von 55% für Einkommen über 1 Mio. €<sup>70)</sup>.

Übersicht 5.10: Tarifstufen Einkommensteuer

Einkommensteuertarif bis 2015			Einkommensteuertarif ab 2016		
Steuerpflichtiges Einkommen in €		Nomineller Steuersatz in %	Steuerpflichtiges Einkommen in €		Nomineller Steuersatz in %
0	11.000	0,0	0	11.000	0,0
11.001	25.000	36,5	11.001	18.000	25,0
25.001	60.000	43,125	18.001	31.000	35,0
			31.001	60.000	42,0
ab 60.000		50,0	60.001	90.000	48,0
			90.001	1.000.000	50,0
			ab 1.000.000		55,0*

Q: BMF, WIFO-Darstellung.

Neben den beschriebenen Tarifänderungen sieht die Steuerreform 2015/16 auch steuerliche Entlastungen vor, die Einfluss auf den für die Be- und Entlastungsprogression verwendeten Brutto-Netto-Rechner haben. Für eine detailliertere Darstellung dieser Entlastungen, der Steuerreform allgemein, ihrer Verteilungseffekte sowie Gesamtwirtschaftlicher Wirkungen sei auf *Schratzenstaller (2015)*, *Rocha-Akis (2015)* sowie *Baumgartner – Kaniowski (2015)* verwiesen.

In diesem Abschnitt weichen wir in mehreren Punkten von den vorherigen Darstellungen ab: Einerseits verwenden wir den ab 2016 gültigen Tarif zur Lohn- und Einkommensteuer, andererseits schreiben wir die Bemessungsgrundlage sowie die Ertragsanteile bis 2016 fort. Hierbei ist wichtig zu betonen, dass die Ergebnisse in Kompensationsszenario A von der reinen Tarifumstellung unberührt sind, wogegen die Fortschreibung der Bemessungsgrundlage und der Ertragsanteile zu Änderungen führt. Dies liegt an der für Kompensationsszenario A gewählten Darstellung als Gewinn oder Verlust relativ zu den derzeitigen Ertragsanteilen. Da allgemeine Tarifänderungen bei unveränderter Bemessungsgrundlage und Bevölkerung die Ertragsanteile und die regionalen Steueraufkommen in gleichem Maße verändern, ergeben sich keine Änderungen für Kompensationsszenario A. Kompensationsszenario B (aufkommensneutrale Steuersätze der Länder), liefert jedoch grundsätzlich andere Ergebnisse.

Neben der reinen Tarifreform sind beide Kompensationsszenarien durch die Fortschreibung der Bemessungsgrundlage bis 2016 betroffen. Dies ist insofern sinnvoll, da die Einführung der Steuerautonomie mit den ab 2016 gültigen Tarifen auf Basis der erwarteten Bemessungsgrundlage im Jahr 2016 simuliert werden sollte. Da jedoch die aktuellsten Steuerstatistiken aus den Jahren 2012 (integrierte Lohn- und Einkommensteuer) und 2013 (Lohnsteuer) stammen,

<sup>70)</sup> Die dadurch generierten zusätzlichen Einnahmen fließen in den so genannten "Österreichfonds", aus dem insbesondere Ausgaben für Forschungs- und Bildungsmaßnahmen finanziert werden sollen.

muss die zukünftige Bemessungsgrundlage geschätzt werden. Zunächst wird unter der vereinfachenden Annahme eines gleichmäßigen Wachstums aller Einkommen gemäß der realisierten (2013 und 2014) und geschätzten (2015 und 2016) Lohnsteigerungen aus dem WIFO-Macromodell (siehe Baumgartner – Kaniovski, 2015) die erhöhte Bemessungsgrundlage simuliert. Die für die Simulation verwendeten Steigerungen pro Jahr sind in Übersicht 5.11 dargestellt.

Aufgrund der Annahme eines gleichmäßigen Lohn- und Einkommenswachstums ändert sich nur die absolute Höhe der Bemessungsgrundlage; die Struktur und regionale Verteilung wird jedoch als gleichbleibend angenommen. Darüber hinaus ist jedoch anzunehmen, dass sich die Bemessungsgrundlage auch aufgrund von Bevölkerungswachstum, Binnenwanderungen und internationaler Migration ändert. Aus diesem Grund modellieren wir zudem Veränderungen der regionalen Verteilung der Bemessungsgrundlagen durch Einbeziehung der aktuellsten Schätzungen zur Erwerbsbevölkerung. Die entsprechenden Veränderungsrate sind ebenfalls in Übersicht 5.11 dargestellt.

Die vereinfachende Annahme, die dieser Vorgangsweise zugrunde liegt ist, dass die zusätzliche (verringerte) Erwerbsbevölkerung die Besteuerungsfälle in allen Einkommensklassen gleichmäßig erhöht (senkt). Dies ist ein informatives Szenario dafür, in welcher Stärke die veränderte Bemessungsgrundlage die Ergebnisse in den vorherigen Abschnitten verändert.

Um die Veränderung der Bevölkerung bis 2016 auch bei der fiktiven Ertragsanteilsverteilung im Jahr 2016 zu berücksichtigen, schreiben wir zuletzt noch die Bevölkerung auf Basis des Normalszenarios von Statistik Austria fort. Da bei der Ertragsanteilsverteilung die um zwei Jahre verzögerten Bevölkerungswerte zur Anwendung kommen, legen wir die Bevölkerungsprognose für das Jahr 2014 zugrunde. Dieser Schritt ändert direkt die Ertragsanteilsverteilung, aber wie in Übersicht 5.11 dargestellt, nicht analog zur Änderung der Erwerbsbevölkerung.

Übersicht 5.11: Änderung des regionalen Lohnwachstums sowie der Bevölkerungsstruktur

	Lohnwachstum				Erwerbsbevölkerung				Bevölkerung			
	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
	In % gegenüber Vorjahr											
Burgenland	2,2	1,9	2,2	2,0	-0,12	-0,16	-0,26	-0,29	0,29	0,32	0,33	0,33
Kärnten	2,2	1,9	2,2	2,0	-0,29	-0,19	-0,39	-0,50	-0,03	0,04	-0,03	-0,04
Niederösterreich	2,2	1,9	2,2	2,0	0,27	0,41	0,35	0,26	0,33	0,51	0,52	0,51
Oberösterreich	2,2	1,9	2,2	2,0	0,37	0,38	0,25	0,13	0,39	0,49	0,48	0,46
Salzburg	2,2	1,9	2,2	2,0	0,44	0,53	0,42	0,30	0,45	0,53	0,53	0,48
Steiermark	2,2	1,9	2,2	2,0	0,19	0,26	0,08	-0,03	0,25	0,38	0,30	0,27
Tirol	2,2	1,9	2,2	2,0	0,95	1,06	0,77	0,65	0,78	0,93	0,81	0,75
Vorarlberg	2,2	1,9	2,2	2,0	0,69	0,86	0,80	0,71	0,58	0,79	0,79	0,74
Wien	2,2	1,9	2,2	2,0	1,92	1,77	1,53	1,36	1,52	1,50	1,42	1,29

Q: Statistik Austria, WIFO-Zusammenstellung.

### 5.2.3.1 Steuerautonomie Lohnsteuer – Wohnort

Vor der Einführung einer Autonomie der Bundesländer auf die Lohnsteuer, analog zur Vorgangsweise in den vorangegangenen Abschnitten, wird hier zunächst die Verteilung des Steueraufkommens und die Ertragsanteile für das Jahr 2016 skizziert. Die Darstellung der Ausgangssituation ist in hierbei besonders wichtig, da im Unterschied zu vorherigen Abschnitten nicht auf bereits realisierte Werte zurückgegriffen werden kann, sondern die Situation im Jahr 2016 auf Basis von Hochrechnungen und Prognosen abgeleitet wurde. Übersicht 5.12 zeigt die regionale Verteilung des Steueraufkommens, berechnet auf Basis der neuen Lohn- und Einkommensteuertarife 2016 und der fortgeschriebenen Bemessungsgrundlage. Zum Vergleich sind wiederum die hochgerechneten Ertragsanteile gegenübergestellt.

Übersicht 5.12: Vergleich fortgeschriebene Bemessungsgrundlage Lohnsteuer mit Ertragsanteilen, 2016

	Fortschreibung Bemessungsgrundlagen Lohnsteuer an	
	Steueraufkommen	Ertragsanteilen
	Anteile in %	
Ausland	0,5	.
Burgenland	3,0	3,3
Kärnten	5,6	6,6
Niederösterreich	20,8	18,8
Oberösterreich	16,1	16,5
Salzburg	6,0	6,4
Steiermark	12,7	14,1
Tirol	7,3	8,6
Vorarlberg	4,0	4,5
Wien	23,9	21,0

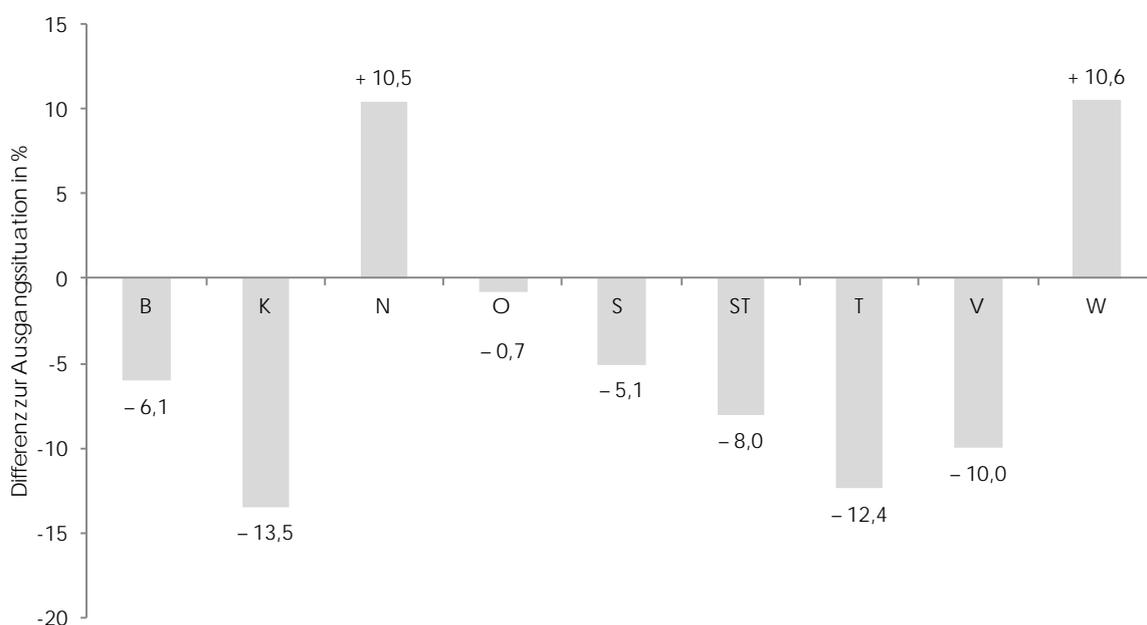
Q: WIFO-Berechnungen.

Wie die Übersicht zeigt, ändert sich durch die Fortschreibung der Bemessungsgrundlage und der Ertragsanteile ins Jahr 2016 qualitativ wenig. Wien und Niederösterreich sind weiterhin die beiden Bundesländer, welche relativ zur regionalen Bemessungsgrundlage merklich weniger aus der Ertragsanteilsverteilung erhalten. Auch bei jenen Bundesländern, die anteilmäßig mehr Ertragsanteile aus der Lohnsteuer beziehen als sie Anteile am Steueraufkommen ausweisen, bleiben die Unterschiede mit jenen im Jahr 2013 vergleichbar. Ein merklicher Unterschied betrifft die Bevölkerungs- und Erwerbstätigenentwicklung, welche den Anteil Wiens sowohl beim regionalen Steueraufkommen als auch bei den Ertragsanteilen erhöht. Auch Tirol und Vorarlberg können aufgrund der überdurchschnittlichen Zuwächse der Bevölkerung bzw. Erwerbstätigen marginale Zugewinne erwarten oder zumindest ihre Anteile halten.

Zur Simulation der Einführung der Steuerautonomie wird wie bisher zunächst der Bundestarif reduziert, bis das Gesamtsteueraufkommen um den Länderanteil aus der Ertragsanteilsverteilung reduziert ist. Durch die neuen, verringerten Steuertarife im Jahr 2016, aber auch durch die gestiegene Bemessungsgrundlage verändert sich die notwendige Reduktion. Zum einen

führt ein verringerter Steuertarif zu einer geringeren notwendigen Reduktion des Bundestarifs, da die zu erreichenden Ertragsanteile der Länder in Summe deutlich geringer sind. Zum anderen führt eine höhere Gesamtbemessungsgrundlage zu höheren Ertragsanteilen der Länder, wodurch eine stärkere Reduktion notwendig wird. Im vorliegenden Fall überwiegt jedoch der Effekt der Tarifreform, und die Ertragsanteile 2016 liegen mit 4,96 Mrd. € unter jenen von 2013 mit dem alten Tarif. Entsprechend ist die notwendige Reduktion des Bundestarifs mit 6,6 Prozentpunkten geringer als mit den Werten aus 2013.

Abbildung 5.10: Kompensationsszenario A: Bundestarif 2016, einheitlicher Landessteuersatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation bei geänderter regionaler Bemessungsgrundlage



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Die Auswirkungen eines einheitlichen Landessteuersatzes auf die Lohnsteuer ist in Abbildung 5.10 dargestellt. Da eine Veränderung des Steuertarifs keine Auswirkungen auf Kompensationsszenario A hat, ergeben sich Abweichungen ausschließlich aufgrund einer veränderten regionalen Bemessungsgrundlage. Bundesländer mit wachsenden Anteilen an der Erwerbsbevölkerung relativ zur Entwicklung der Gesamtbevölkerung profitieren, da die regionale Bemessungsgrundlage annahmegemäß wächst. Aufgrund des Umstands, dass die (geschätzte) Erwerbsbevölkerung aus dem Jahr 2016 stammt, aber bei der Ertragsanteilsverteilung im FAG eine um zwei Jahre verzögerte Bevölkerung herangezogen wird (hier 2014), weisen wachsende Bundesländer wie Wien, Tirol und Vorarlberg Zugewinne aus.

Anders als im Kompensationsszenario A hat die Tarifreform einen Einfluss auf die aufkommensneutralen Steuersätze. Die entsprechenden notwendigen Landeslohnsteuersätze für den

Bundessteuertarif 2016 sind in *Übersicht 5.13* dargestellt. Wie bei der notwendigen Reduktion der Steuersätze vor Einführung einer Steuerautonomie sind auch hier die notwendigen Landessteuersätze geringer als unter dem Tarifsystem des Jahres 2013. Zudem sinkt die Spanne der aufkommensneutralen Steuersätze von 1,9 Prozentpunkte 2013 auf 1,7 Prozentpunkte 2016. Obwohl die Ergebnisse qualitativ ähnlich sind, d. h. die Reihung der Bundesländer nach der Höhe der Steuersätze ist ähnlich wie bei Verwendung der Daten für 2013, ergeben sich aus der Veränderung Verteilung der regionalen Bemessungsgrundlage einige Verschiebungen. So hat nunmehr Kärnten aufgrund der negativen Bevölkerungsentwicklung einen höheren Steuersatz als Tirol. Die geringsten Steuersätze weisen weiterhin Wien und Niederösterreich aus, gefolgt von Oberösterreich, Salzburg, Burgenland Steiermark und Vorarlberg.

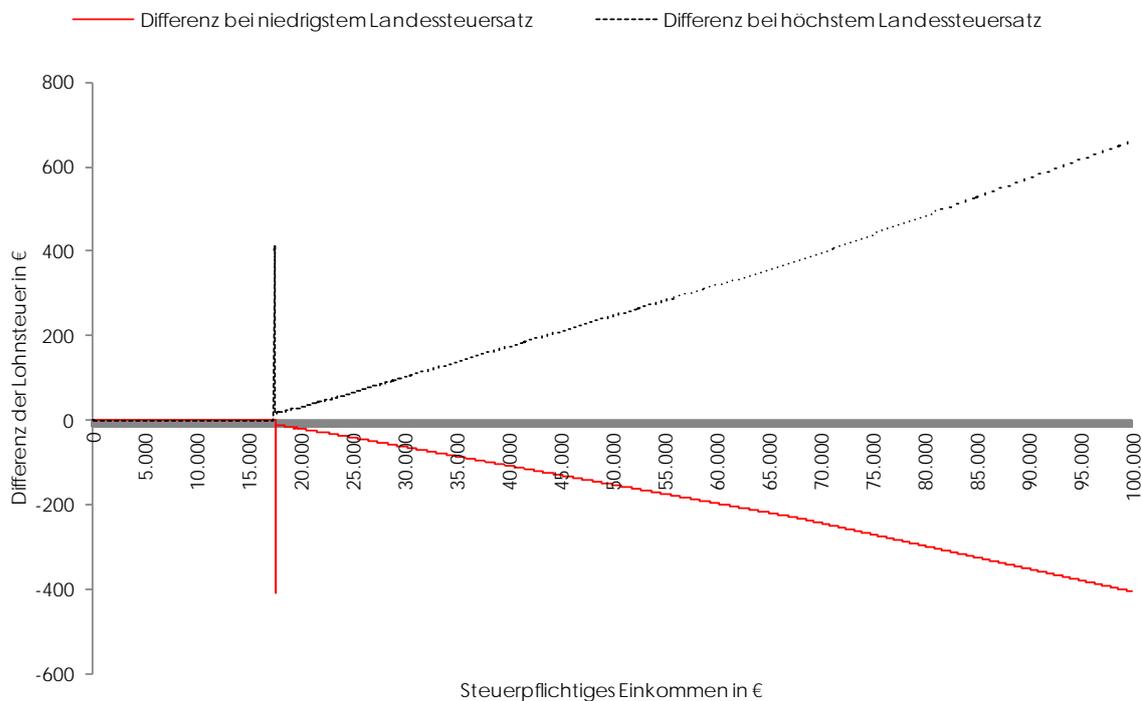
*Übersicht 5.13: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Lohnsteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2016*

	Aufkommensneutraler Landessteuersatz	Gesamtsteuersatz					
		Stufe 1	Stufe 2	Stufe 3	Stufe 4	Stufe 5	Stufe 6
In %							
Burgenland	7,0	25,4	35,4	42,4	48,4	50,4	55,4
Kärnten	7,6	26,0	36,0	43,0	49,0	51,0	56,0
Niederösterreich	6,0	24,4	34,4	41,4	47,4	49,4	54,4
Oberösterreich	6,7	25,0	35,0	42,0	48,0	50,0	55,0
Salzburg	7,0	25,4	35,4	42,4	48,4	50,4	55,4
Steiermark	7,2	25,6	35,6	42,6	48,6	50,6	55,6
Tirol	7,5	25,9	35,9	42,9	48,9	50,9	55,9
Vorarlberg	7,3	25,7	35,7	42,7	48,7	50,7	55,7
Wien	6,0	24,4	34,4	41,4	47,4	49,4	54,4

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Aufgrund der geringeren Spreizung der notwendigen aufkommensneutralen Steuersätze verringern sich die Besteuerungsdifferenzen zwischen den Bundesländern. Der entsprechende Be- und Entlastungsverlauf der Lohnsteuer ist in *Abbildung 5.11* dargestellt. Zu den Details des verwendeten Brutto-Netto-Rechners siehe *Anhang 7.8*. Bei einem Bruttojahreseinkommen von 25.000 € ergibt sich zwischen Wien und Kärnten eine Steuerdifferenz von 106 € pro Jahr. Bei 50.000 bzw. 100.000 € Jahreseinkommen steigt der Unterschied auf knapp 400 € bzw. 1.070 € an. Naturgemäß sinkt durch den geringeren Steuertarif auch der steuerlich induzierte monetäre Anreiz, den Wohnsitz von Höchst- in Niedrigsteuerbundesländer zu verlegen.

Abbildung 5.11: Be- und Entlastungsverlauf der Lohnsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber simuliertem Aufkommen, Wohnortprinzip, 2016



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnungen und –Darstellung.

Übersicht 5.14: Spreizung der Steuerlast bei aufkommensneutralen Landessteuersätzen in unterschiedlichen Einkommensstufen

Steuerpflichtiges Bruttojahreseinkommen	Geringste Steuerlast	Mittlere Steuerlast	Höchste Steuerlast	Maximale Differenz
	In € p.a.			
25.000	1.291,36	1.331,62	1.397,28	105,92
50.000	7.713,66	7.864,98	8.111,79	398,13
100.000	25.608,85	26.013,87	26.674,49	1.065,64

Q: WIFO-Berechnungen.

### 5.2.3.2 Steuerautonomie integrierte Lohn und Einkommensteuer – Wohnort

Durch die Einbeziehung der Einkommensteuer im Rahmen der integrierten Lohn- und Einkommensteuer ergeben sich auch für die Tarifreform 2016 gewisse Änderungen zur reinen Lohnsteuerbetrachtung. Bereits die regionale Verteilung des Steueraufkommens, wiederum basierend auf der Fortschreibung der Bemessungsgrundlage, weist darauf hin, dass Vorarlberg, Tirol, Salzburg und Wien Steigerungen im relativen Aufkommen erwarten dürfen. Dem-

gegenüber stehen die Bundesländer Burgenland, Kärnten, Niederösterreich, Oberösterreich und die Steiermark, welche durch Einbeziehung der Einkommensteuer geringere regionale Steueraufkommensanteile verzeichnen. Aufgrund des relativ geringeren Volumens der Einkommensteuer im Vergleich zur Lohnsteuer sind die Änderungen jedoch nur bei kleineren Bundesländern deutlich, wogegen sie bei größeren Bundesländern wie Wien, Ober- und Niederösterreich kaum ins Gewicht fallen.

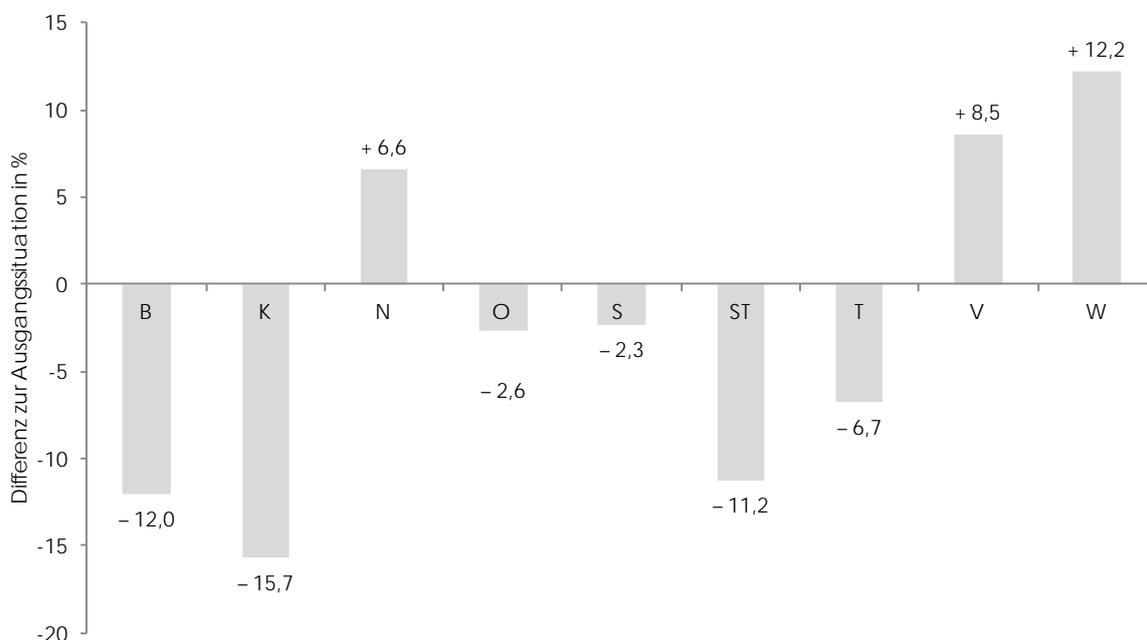
Übersicht 5.15: Vergleich fortgeschriebene Bemessungsgrundlage integrierte Lohn- und Einkommensteuer mit Ertragsanteilen, 2016

	Steueraufkommen Lohnsteuer 2013	Fortschreibung Bemessungsgrundlagen integrierte Lohn- und Einkommensteuer an	
		Steueraufkommen	Ertragsanteilen
		Anteile in %	
Ausland	0,5	0,8	.
Burgenland	3,0	2,8	3,3
Kärnten	5,6	5,4	6,6
Niederösterreich	20,8	19,8	18,8
Oberösterreich	16,1	15,8	16,5
Salzburg	6,0	6,2	6,4
Steiermark	12,7	12,2	14,1
Tirol	7,3	7,9	8,6
Vorarlberg	4,0	4,9	4,5
Wien	23,9	24,1	21,0

Q: WIFO-Berechnungen.

Die notwendige Reduktion des Bundestarifs, um das Gesamtsteueraufkommen um den erwarteten Länderanteil im Jahr 2016 zu verringern, beträgt 6,8 Prozentpunkte. Die Situation nach der anschließenden Erhöhung der Steuertarife um diese 6,8 Prozentpunkte, wobei jedes Bundesland den Anteil an der regionalen Bemessungsgrundlage erhält, ist in Übersicht 5.12 dargestellt.

Abbildung 5.12: Kompensationsszenario A: Bundestarif 2016, einheitlicher Landessteuersatz integrierte Lohn- und Einkommensteuer, Differenz zur Ausgangssituation bei geänderter regionaler Bemessungsgrundlage



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Wie bereits mit dem Steuertarif 2012 gehören Wien, Niederösterreich und Vorarlberg zu den Bundesländern mit Zugewinnen gegenüber der derzeitigen Ertragsanteilsverteilung, wogegen Burgenland, Kärnten und die Steiermark mehr als 10% gegenüber dem Status quo verlieren. Durch Einbeziehung der Einkommensteuer sinkt das Aufkommen von Tirol gegenüber der ausschließlichen Lohnsteuerbetrachtung nur mehr um 6,7%, Oberösterreich und Salzburg verlieren zwischen 2 und 3 Prozentpunkte. Insgesamt sind die Ergebnisse wieder sehr ähnlich zur Situation mit den Steuersätzen 2012, einzig Bundesländer mit Bevölkerungs- und Erwerbskräftewachstum verbessern ihre Position zusätzlich.

Analoge Änderungen wie im Kompensationsszenario A ergeben sich für die aufkommensneutralen Steuersätze. Die dazugehörigen Ergebnisse sind in *Übersicht 5.16* dargestellt. Die Spreizung der Steuersätze nimmt gegenüber 2012 ab und beträgt nur mehr rund 2 Prozentpunkte. Entsprechend sinkt wie schon bei der Lohnsteuer die Differenz in der Steuerbelastung zwischen dem Bundesland mit dem niedrigsten Steuersatz (Wien) und jenen mit dem höchsten (Kärnten).

Übersicht 5.16: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze integrierte Lohn- und Einkommensteuer, aufkommensneutral, Wohnortprinzip, 2016

	Aufkommensneutraler Landessteuersatz	Gesamtsteuersatz					
		Stufe 1	Stufe 2	Stufe 3	Stufe 4	Stufe 5	Stufe 6
In %							
Burgenland	7,8	26,1	36,1	43,1	49,1	51,1	56,1
Kärnten	8,1	26,5	36,5	43,5	49,5	51,5	56,5
Niederösterreich	6,4	24,8	34,8	41,8	47,8	49,8	54,8
Oberösterreich	7,0	25,4	35,4	42,4	48,4	50,4	55,4
Salzburg	7,0	25,4	35,4	42,4	48,4	50,4	55,4
Steiermark	7,7	26,1	36,1	43,1	49,1	51,1	56,1
Tirol	7,3	25,7	35,7	42,7	48,7	50,7	55,7
Vorarlberg	6,3	24,7	34,7	41,7	47,7	49,7	54,7
Wien	6,1	24,5	34,5	41,5	47,5	49,5	54,5

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

### 5.2.3.3 Steuerautonomie Lohnsteuer – hälftige Zerlegung auf Wohn-/Arbeitsort

Bei einer Steuerautonomie der Länder bei der Lohnsteuer unter der Annahme einer regionalen Verteilung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage nach Wohn- und Arbeitsort hat die Tarifänderung zusätzlich Einfluss auf die Aufkommenserlegung. Unter Anwendung derselben Vorgangsweise zur Aufkommenserlegung wie bisher, jedoch mit den neuen Steuersätzen ergibt sich die in Übersicht 5.17 dargestellte Zerlegungsmatrix<sup>71)</sup>.

<sup>71)</sup> Bei der Fortschreibung der Bemessungsgrundlage wird angenommen, dass die regionale Zerteilung ident bleibt zu 2013. Dies impliziert, dass die wachsende Erwerbsbevölkerung analoge Pendelmuster ausweist wie im Bestand.

Übersicht 5.17: Steuermatrix der Bemessungsgrundlage Lohnsteuer nach Wohn-/Arbeitsort, 2016

	Arbeitsort									
	Burgenland	Kärnten	Nieder- österreich	Ober- österreich	Salzburg	Steiermark	Tirol	Vorarlberg	Wien	
Burgenland	55,2	0,0	16,8	0,1	0,0	4,6	0,0	0,0	23,2	
Kärnten	0,0	91,6	0,6	0,4	0,2	3,3	1,2	0,0	2,8	
Niederösterreich	0,0	0,0	56,1	3,4	0,1	0,3	0,0	0,0	40,0	
Oberösterreich	0,0	0,2	1,1	91,9	2,9	1,8	0,1	0,1	1,8	
Salzburg	0,0	0,1	0,0	1,1	97,9	0,0	0,6	0,0	0,3	
Steiermark	0,5	0,0	1,9	0,2	0,2	94,8	0,1	1,8	0,5	
Tirol	0,0	0,1	1,3	0,1	0,1	0,0	96,6	0,4	1,4	
Vorarlberg	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	99,9	0,0	
Wien	0,1	0,0	11,0	0,2	0,0	0,6	0,0	0,0	88,1	

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und –Darstellung.

Die Ergebnisse sind jenen mit dem Steuertarif im Jahr 2013 vergleichbar, weisen aber für einzelne Bundesländer, allem voran jene mit hohem Pendleranteil, Änderungen im niedrigen einstelligen Prozentbereich aus. Beispielsweise deutet der höhere im Burgenland erwirtschaftete Anteil des burgenländischen Aufkommens, darauf hin, dass die Entlastung durch die Steuerreform 2016 stärker PendlerInnen betrifft. Dies wäre konsistent mit der Einschätzung, dass PendlerInneneinkommen überdurchschnittlich hoch sind.

Die entsprechende regionale Verteilung des fortgeschriebenen Steueraufkommens im Vergleich zu den fortgeschriebenen Ertragsanteilen ist in Übersicht 5.18 dargestellt. Die Abweichung deckt sich wieder in hohem Maße mit den Ergebnissen des Steuertarifs im Jahr 2013. Wien bleibt das einzige Bundesland, welches höhere regionale Steueraufkommen hat als es Anteile aus der Ertragsanteilsverteilung erhält.

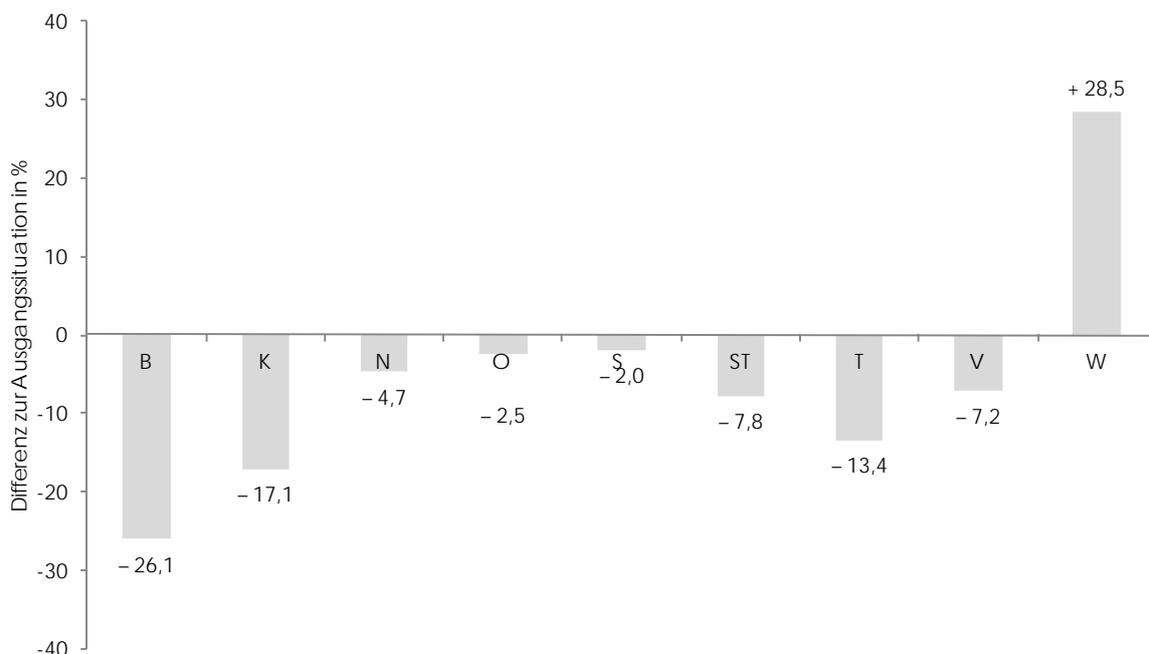
*Übersicht 5.18: Vergleich fortgeschriebene Bemessungsgrundlage Lohnsteuer mit Ertragsanteilen, hälftiger Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2016*

	Fortschreibung Bemessungsgrundlagen Lohnsteuer an	
	Steueraufkommen	Ertragsanteilen
	Anteile in %	
Ausland	0,5	-
Burgenland	2,4	3,3
Kärnten	5,3	6,6
Niederösterreich	17,9	18,8
Oberösterreich	15,8	16,5
Salzburg	6,2	6,4
Steiermark	12,7	14,1
Tirol	7,2	8,6
Vorarlberg	4,2	4,5
Wien	27,7	21,0

Q: WIFO-Berechnungen.

Um rechnerisch das fortgeschriebene Gesamtlohnsteueraufkommen 2016, 25,1 Mrd. €, um das Länderaufkommen von 4,96 Mrd. zu reduzieren, wäre eine Reduktion aller Tarifstufen um 6,6 Prozentpunkte nötig. Im Kompensationsszenario A erhält nun jedes Bundesland 6,6% des regionalen Steueraufkommens, wodurch zudem das ursprüngliche Gesamtsteueraufkommen und damit die Steuerbelastung konstant gehalten werden. Die Ergebnisse sind in dargestellt, und lassen dieselben Schlüsse zu wie beim Steuertarif 2013: Wien könnte sein Aufkommen um mehr als ¼ der Ertragsanteilszuflüsse steigern. Auf der anderen Seite verlieren besonders das Burgenland, Tirol, Kärnten, Vorarlberg und die Steiermark. Niederösterreich ändert sich durch die hälftige Arbeitsortszurechnung ebenfalls stark und verliert Aufkommen im Bereich von 5%, Salzburg und Oberösterreich verlieren geringfügig Steueraufkommen.

Abbildung 5.13: Kompensationsszenario A: Bundestarif 2016, einheitlicher Landessteuersatz Lohnsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2016



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Ein analoges Bild liefert Kompensationsszenario B, welches in *Übersicht 5.19* dargestellt ist. Die Spreizung der aufkommensneutralen Steuersätze nimmt auch hier aufgrund des geringeren Steuertarifs 2016 ab, jedoch nur geringfügig. Anstatt 4 Prozentpunkten beim Steuersatz und der Bemessungsgrundlage 2013, sinkt die Spanne auf rund 3,8 Prozentpunkte. Durch die Zerlegung der Bemessungsgrundlage ist das Burgenland mit knapp 9% jenes Bundesland, welches den höchsten Landessteuersatz benötigt, um das bisherige Einkommen zu erreichen. Wien, mit 5,1% jenes mit den niedrigsten notwendigen Satz.

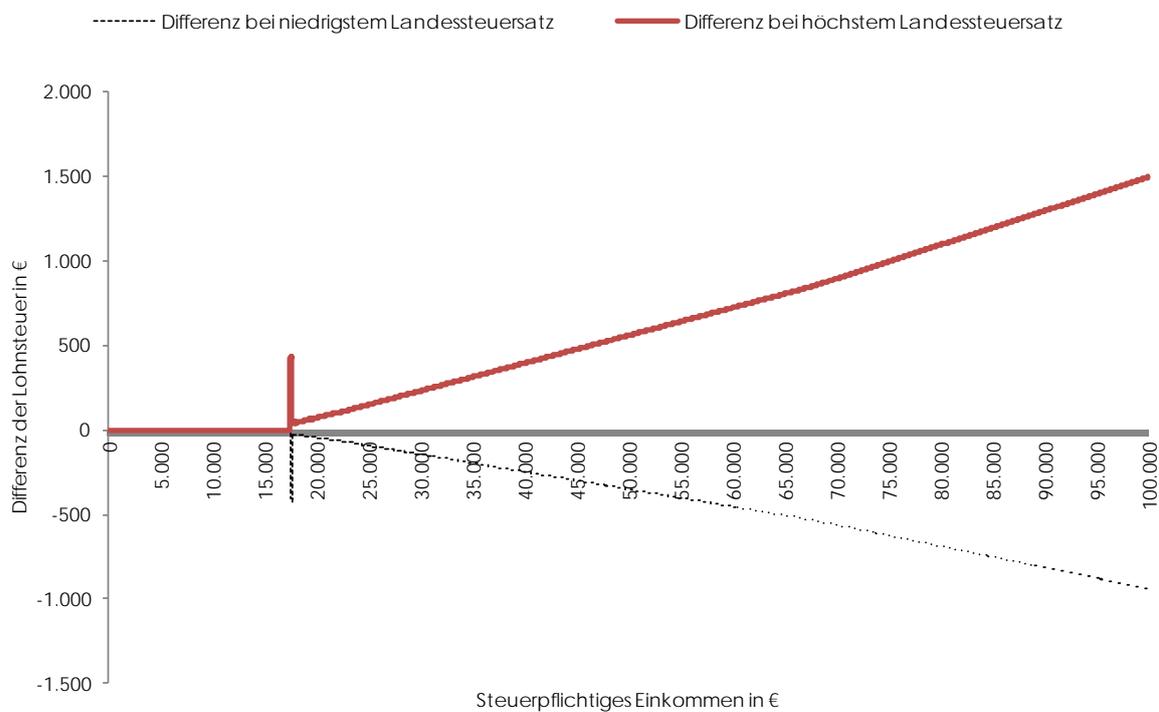
Übersicht 5.19: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Lohnsteuer, aufkommensneutral, hälftige Aufteilung Wohn-/Arbeitsort, 2016

	Aufkommensneutraler Landessteuersatz	Gesamtsteuersatz					
		Stufe 1	Stufe 2	Stufe 3	Stufe 4	Stufe 5	Stufe 6
In %							
Burgenland	9,0	27,3	37,3	44,3	50,3	52,3	57,3
Kärnten	8,0	26,4	36,4	43,4	49,4	51,4	56,4
Niederösterreich	6,9	25,3	35,3	42,3	48,3	50,3	55,3
Oberösterreich	6,8	25,2	35,2	42,2	48,2	50,2	55,2
Salzburg	6,7	25,1	35,1	42,1	48,1	50,1	55,1
Steiermark	7,2	25,6	35,6	42,6	48,6	50,6	55,6
Tirol	7,6	26,0	36,0	43,0	49,0	51,0	56,0
Vorarlberg	7,1	25,5	35,5	42,5	48,5	50,5	55,5
Wien	5,1	23,5	33,5	40,5	46,5	48,5	53,5

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Die etwas größeren Unterschiede im Vergleich zur Wohnortszurechnung werden auch beim Be- und Entlastungsverlauf deutlich. So beträgt der Unterschied zwischen dem Bundesland mit dem höchsten und dem niedrigsten aufkommensneutralen Steuersatz bei einem Bruttojahreseinkommen in Höhe von 25.000 € lediglich bei knapp über 240 €. Bei 50.000 € bzw. 100.000 € Jahreseinkommen steigt dieser Wert auf rund 910 € bzw. 2.430 € an.

Abbildung 5.14: Be- und Entlastungsverlauf der Lohnsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber simuliertem Einkommen, hälftige Aufteilung Wohnortprinzip, 2016



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

### 5.3 Länderautonomie bei der Körperschaftsteuer

Als zweite Option für eine substantielle Steuerautonomie der Bundesländer wird in diesem Abschnitt die Körperschaftsteuer behandelt. Grundsätzlich ergeben sich für die Körperschaftsteuer ähnliche Gestaltungsfragen wie für die Lohn- und veranlagte Einkommensteuer. Auf der Grundlage des geltenden proportionalen Körperschaftsteuertarifes sind die Aufkommenswirkungen einer eigenen Landeskörperschaftsteuer einerseits und eines Zuschlags auf die Steuerschuld andererseits ident. Aus diesem Grund wird in diesem Abschnitt ausschließlich der Fall einer eigenen Landeskörperschaftsteuer simuliert. Es bleibt aber festzuhalten, dass die Frage nach der konkreten Form der regionalen Steuerhoheit deshalb nicht irrelevant ist, da im Fall eines Zuschlags jegliche Änderung auf Bundesebene auch auf das Länderaufkommen durchschlägt.

Etwas komplexer gestaltet sich für die Simulation dagegen die regionale Zuteilung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer. Analog zum Wohnsitzprinzip bei der Lohnsteuer könnte der Einfachheit halber der Unternehmenssitz herangezogen werden, da die Körperschaftsteuerstatistik darauf aufgebaut ist. Da der Unternehmenssitz jedoch nicht immer den einzig relevanten Indikator für den Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt, sind auch alternative Zerlegungen vorstellbar, insbesondere dann, wenn die Unternehmen in mehreren Bundesländern Arbeitsstätten unterhalten (vgl. Kapitel 2).

Die in diesem Abschnitt betrachtete Alternative ist eine Zerlegung auf Basis der Beschäftigtenzahlen. Da keine Mikrodaten auf Unternehmens- oder gar Arbeitsstättenebene für diese Aufteilungen vorliegen, wird hier der Ansatz verfolgt, die Bemessungsgrundlage auf Branchen aufzuteilen. Je nach Zerlegungsindikator wird dann die branchenspezifische Bemessungsgrundlage anhand des Anteils jedes Bundeslands an der Zahl der Beschäftigten der Branche aufgeteilt.

Diese Vorgangsweise sollte Verzerrungen vermeiden, welche aufgrund unterschiedlicher Profitabilität und Disparitäten in der regionalen Verteilung der Branchen auftreten. Beispielsweise gibt es große Unterschiede im zu versteuernden Einkommen zwischen den Branchen und dementsprechend auch in der Höhe des Körperschaftsteueraufkommens. Da die Wirtschaftsbranchen nicht gleichverteilt über Österreich sind, ergeben sich höhere bundesland-spezifische Körperschaftsteueraufkommen durch profitablere Branchen. Nicht gelöst wird jedoch das Problem von regional unterschiedlicher Profitabilität innerhalb einer Branche, was die regionale Bemessungsgrundlagenverteilung beeinflussen könnte. Außerdem ist die Zahl der Beschäftigten nur ein grober Indikator für die lokale Arbeitsleistung, da das Arbeitsvolumen (Stichwort Vollzeitäquivalente) oder die individuelle Entlohnung der Arbeit nicht berücksichtigt wird. Auch die funktionale Arbeitsteilung innerhalb der Branchen unterliegt regionalen Unterschieden. Eine sinnvolle Alternative wäre beispielsweise die Lohnsumme, die in Deutschland bei der Zerlegung der Gewerbesteuer herangezogen wird. Diese Unschärfen sind jedoch aufgrund der gegenwärtigen Datenlage unausweichlich, da auf der Ebene der Ar-

beitsstätte nur eine eingeschränkte Zahl an Indikatoren vorliegt.<sup>72)</sup> Es muss hier nochmals betont werden, dass die Zerlegung auf Basis aggregierter Körperschaftsteuerdaten nur eine grobe Abschätzung für die zu erwartende initiale Aufkommensverteilung darstellt.

Ein weiteres Problem für die Simulationsrechnungen stellt die relativ hohe Volatilität des Körperschaftsteueraufkommens dar. Die ausgeprägte Konjunkturreakibilität der Steuer kann dazu führen, dass die regionalen Anteile am Gesamtaufkommen im Zeitverlauf deutlich schwanken. Aus diesem Grund werden die folgenden Simulationen jeweils für die letzten beiden verfügbaren Jahre, 2009 und 2010, durchgeführt. Ungeachtet dessen ist eine beträchtliche Volatilität der Gewinnsteueraufkommen schon per se ein Argument gegen die Regionalisierung der Steuer (vgl. Kapitel 3).

Dieser Abschnitt ist wie folgt strukturiert: Zunächst wird zum Zwecke der Simulationsrechnung die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage nach dem Unternehmenssitz bundesländerweise aufgeteilt. Im Zentrum stehen hier die statischen Aufkommenswirkungen einer landesspezifischen Körperschaftsteuer. Anschließend wird die Beschäftigung als alternativer Zerlegungsindikator angewandt, der geeignet erscheint, um wirtschaftliche Aktivität zu regionalisieren. Es werden wiederum die Auswirkungen einer eigenen Landeskörperschaftsteuer analysiert. In allen Varianten werden die Jahre 2009 und 2010 als Datengrundlage verwendet, um speziell die krisenbedingten Aufkommensschwankungen zu berücksichtigen.

### *5.3.1 Aufteilung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage nach Unternehmenssitz*

#### **5.3.1.1 Ausgangssituation**

Unabhängig von der Art der regionalen Aufteilung soll hier zunächst die derzeitige Verteilung des Körperschaftsteueraufkommens laut FAG dargelegt werden. Wie bei der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer erhalten die Bundesländer momentan ihren Anteil am Aufkommen der Körperschaftsteuer über das Verteilungsschema der gemeinschaftlichen Bundesabgaben. Das Gesamtaufkommen wurde in den Jahren 2009 und 2010 ohne Vorweganteilsabzug in der vertikalen Verteilung auf Bund, Länder, und Gemeinden im Verhältnis 67,765/20,524/11,711 gesplittet. Vor der länderweisen Verteilung sind noch die Länderanteile zum EU-Beitrag abzuziehen. Der Restbetrag wird dann anhand der Volkszahl (77,017%) und des länder einheitlichen Abgaben-Fixschlüssels (22,983%) auf die Bundesländer aufgeteilt.

Die daraus berechneten Länderanteile sind der maßgebliche Vergleichsmaßstab für jede Simulation einer gewissen Körperschaftsteuerautonomie der Bundesländer. Dass es dabei zu recht starken Aufkommensänderungen kommen könnte, zeigt ein simpler Vergleich zwischen den derzeitigen Länderanteilen und dem regionalen Aufkommen gemäß Körperschaftsteuer-

---

<sup>72)</sup> Die Daten aus der Leistungs- und Strukturhebung von Statistik Austria würden sich zwar theoretisch dazu eignen, haben sich aber nach einer genaueren Analyse der Daten nicht als brauchbare Alternative erwiesen. Speziell die ausgewiesenen Bundesländerspezifischen Branchenwerte erschienen in einigen Fällen wenig plausibel.

statistik (*Statistik Austria*, 2014)<sup>73</sup>). Zu diesem Zweck sind in Übersicht 5.20 neben dem derzeitigen Status quo (Ertragsanteilsverteilung) die Anzahl der Körperschaften (Fallzahl) und die Verteilung des Aufkommens laut Körperschaftsteuerstatistik dargestellt. Hier ist wichtig zu betonen, dass die Körperschaftsteuerstatistik die Bemessungsgrundlage anhand des Unternehmenssitzes zurechnet.

Übersicht 5.20: Vergleich regionales Körperschaftsteueraufkommen mit den Ertragsanteilen gemäß Finanzausgleich, 2010

	Körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen	Körperschaftsteueraufkommen (KÖSt-Statistik)	Ertragsanteile gemäß Finanzausgleich
	Anteil in %	Anteil in %	Anteil in %
Burgenland	2,5	1,0	3,4
Kärnten	5,8	3,7	6,8
Niederösterreich	15,1	10,1	18,9
Oberösterreich	14,7	18,8	16,7
Salzburg	8,6	8,5	6,5
Steiermark	11,2	5,7	14,3
Tirol	8,6	5,4	8,5
Vorarlberg	4,8	5,3	4,5
Wien	28,6	41,5	20,5
Ausland	-	-	-
unbekannt	-	-	-
Insgesamt	100,0	100,0	100,0

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Es zeigt sich bereits jetzt, dass Bundesländer-Steuerautonomie bei der Körperschaftsteuer auf Basis einer regionalen Zuteilung der Bemessungsgrundlage auf der Grundlage des Unternehmenssitzes große Verschiebungen mit sich bringen würde. Neben der bereits ungleichmäßigen Verteilung der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen über die Bundesländer (Spalte 1) scheint auch das Aufkommen pro Körperschaft stark regional zu streuen. Tendenziell zeigt sich, dass Bundesländer mit relativ mehr körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen ein höheres Aufkommen pro Körperschaft und damit einen höheren Gesamtaufkommensanteil (Spalte 2) ausweisen als in der derzeitigen Ertragsanteilsverteilung (Spalte 3). Einzig Oberösterreich verfügt über relativ weniger Körperschaften und hat gleichzeitig ein überproportional hohes Körperschaftsteueraufkommen.

Aber nicht nur relativ zum jetzigen Landesaufkommen zeigen sich große Unterschiede – beispielsweise ist der Anteil des Burgenlandes an der gesamten Bemessungsgrundlage (1,0%) weniger als ein Drittel des Anteils an den Ertragsanteilen (3,4%) –, sondern es zeigen sich auch bedeutende absolute Aufkommensänderungen. So würde etwa Wien 21% des Gesamtaufkommens hinzubekommen, wohingegen Niederösterreich rund 9% abgeben würde.

<sup>73</sup>) Das Jahr 2010 repräsentiert das rezenteste Jahr, für welches bereits Daten aus der Körperschaftsteuerstatistik der Statistik Austria verfügbar sind.

In Summe lässt sich festhalten, dass die bundesländerweise Aufteilung der Bemessungsgrundlage bei der Körperschaftsteuer noch wesentlich größere Auswirkungen mit sich bringt als bei der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer. Darüber hinaus ist anzunehmen, dass die Mobilität von Unternehmen allgemein höher ist als von Personen, zumal sich die finanziellen Anreize zur Standortverlegung in einer anderen Größenordnung als bei Lohn- und veranlagter Einkommensteuer bewegen dürften. Wie im vorangegangenen Fall der Lohn- und Einkommensteuer gilt jedoch, dass steuerliche Anreize nur *einen* Faktor für die unternehmerische Standortentscheidung darstellen (siehe Kasten und Kapitel 2).

### *Unternehmerische Standortentscheidung und Besteuerung*

In der empirischen Literatur zu Unternehmensbesteuerung gibt es mittlerweile vielfältige Belege, dass Unternehmen in ihrer Standortentscheidung auf Besteuerung reagieren (für einen Literaturüberblick siehe *Hines (1999)* oder *De Mooij und Ederveen (2003)* für eine Meta-Studie) sowie Überblicksartikel von *Feld – Heckemeyer (2001)*, *Barrios et al. (2012)* und *Leibrecht – Hochgatterer (2012)*. Unternehmen reagieren auf Änderungen in der Besteuerung, jedoch gibt es auch hier wieder sehr unterschiedliche Ergebnisse im Hinblick auf die Intensität der Anpassung.

Ein wesentlicher Faktor zur Erklärung der großen Heterogenität in den beobachteten Reaktionen sind sogenannte Agglomerationseffekte. Hierbei handelt es sich grob um Produktions- oder Kostenvorteile, die sich aus der Nähe zu anderen Firmen oder Märkten ergeben. Besonders in aktuellen Arbeiten wie *Brühlhart et al. (2012)* wird empirisch gezeigt, dass diese Agglomerationsvorteile von "zentralen" Standorten Nachteile in Form von Besteuerung abmildern oder sogar überwiegen können.

Auf Österreich umgelegt könnten regions- oder bundeslandspezifische Unterschiede in der Besteuerung ebenfalls durch Agglomerationseffekte stark beeinflusst werden. Unter Verwendung der Regional *Competitiveness*-Indikatoren der EU-Kommission ergibt sich beispielsweise die Situation, dass der Zentralraum Wien (Wien und Niederösterreich) relativ wettbewerbsstärker bewertet wird als andere Bundesländer. Dies kann als direkte Konsequenz der Agglomerationsvorteile des Zentralraums Wien interpretiert werden. Im Hinblick auf wichtige Subindikatoren wie Marktgröße oder regionaler Infrastruktur schneiden neben den ostösterreichischen Bundesländern auch Oberösterreich und Vorarlberg überdurchschnittlich ab. Insofern zeigt sich, dass auch in der österreichischen Diskussion mögliche Besteuerungsdifferenziale zwischen den Bundesländern in Kombination mit anderen unternehmensrelevanten Standortfaktoren betrachtet werden sollten.

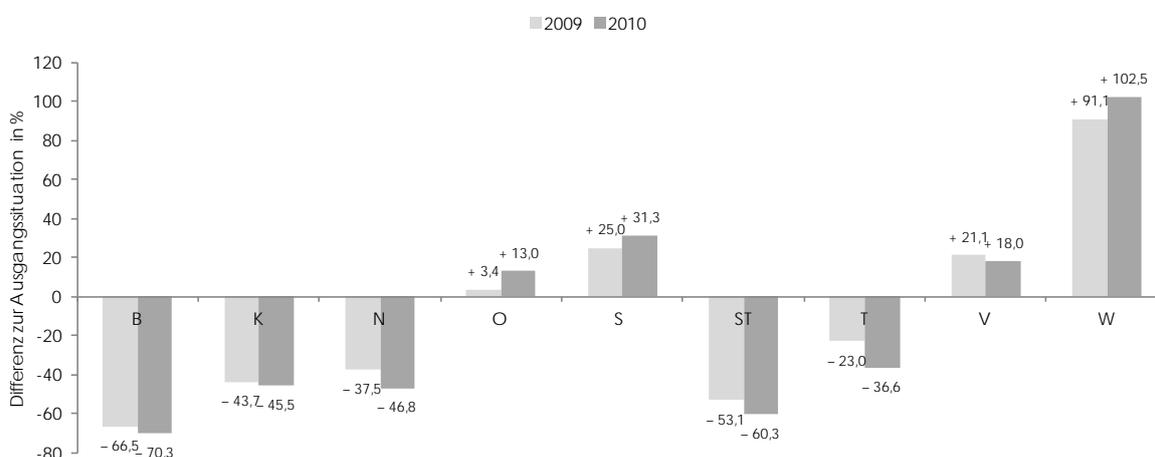
#### **5.3.1.2 Landeskörperschaftsteuer**

Wie bei der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer muss vor der Einführung der Steuerautonomie Platz für die Landeskörperschaftsteuer geschaffen werden. Bei gleichbleibender Gesamtbelastung impliziert dies eine Senkung um den derzeitigen Länderanteil an der Körper-

schaftsteuer in der Höhe von 982 Mio. € im Jahr 2009 und 1.231 Mio. € im Jahr 2010<sup>74</sup>). Die notwendige Senkung des derzeitigen Steuersatzes von 25% beträgt in beiden Jahren rund 5 Prozentpunkte, für 2009 wurde ein Bundes-Körperschaftsteuersatz von 20,06% ermittelt, für 2010 von 19,89%<sup>75</sup>).

Im Kompensationsszenario A wird eine einheitliche Landeskörperschaftsteuer erhoben, welche die ursprüngliche Gesamtsteuerbelastung nachbildet. Dies führt auch dazu, dass der Gesamtzufluss an die Länder 982 Mio. € im Jahr 2009 und 1.231 Mio. im Jahr 2010 beträgt. Die Verteilung zwischen den Ländern bestimmt sich jetzt jedoch auf Basis der regionalen Bemessungsgrundlage. Die bundesländerspezifische Änderung im Vergleich zu Aufkommen im FAG für die Jahre 2009 und 2010 ist in Abbildung 5.15 dargestellt.

Abbildung 5.15: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz Körperschaftsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Unternehmenssitz, 2009 und 2010



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Es zeigen sich teils beträchtliche Unterschiede im Aufkommen für die einzelnen Bundesländer als Folge einer gewissen Steuerautonomie der Bundesländer, wenn die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage anhand des Unternehmenssitzes regionalisiert wird. Gewinne ergeben sich besonders für Wien, das sein Aufkommen in beiden Jahren etwa verdoppeln würde. Aber auch Salzburg und Vorarlberg weisen zweistellige Zuwachsraten aus, Oberösterreich etwas geringere. Starke Verluste ergeben sich für das Burgenland mit knapp -70% in 2009 und 2010, aber auch für die Steiermark mit -50% bis -60%. Ebenfalls starke Einbußen verzeichnen Kärnten, Niederösterreich und Tirol mit Rückgängen im Körperschaftsteueraufkommen zwi-

<sup>74</sup>) Die Werte hier beziehen sich auf das Körperschaftsteueraufkommen auf Basis der Bemessungsgrundlage laut Statistik Austria. Im Jahr 2009 betrug die fiktive Körperschaftsteuerschuld 4.899 Mio. € im Unterschied zu 4.986 Mio. € tatsächlicher Körperschaftsteuerschuld. Im Jahr 2010 betrug die fiktive Körperschaftsteuerschuld 6.193 Mio. € im Unterschied zu 6.270 Mio. € tatsächlicher Körperschaftsteuerschuld. Die Abweichung beträgt in beiden Fällen weniger als 2%.

<sup>75</sup>) Details für die Berechnungen sind in Appendix A angeführt.

schen -20% und -50%, je nach Jahr und Bundesland. Insgesamt zeigt sich eine starke Spreizung im Vergleich zur derzeitigen Situation, die sich in zweistelligen prozentualen Veränderungen für alle Bundesländer im Jahr 2010 auswirkt. Es zeigen sich auch merkliche Jahresunterschiede für einzelne Bundesländer, die sich durch Verschiebungen der Bemessungsgrundlagenanteile ergeben.

Im Kompensationsszenario B werden die notwendigen Landessteuersätze ermittelt, die die einzelnen Bundesländer benötigen, um das derzeitige Aufkommen aus dem FAG zu erreichen. Die Ergebnisse für die Jahre 2009 und 2010 sind in Übersicht 5.21 dargestellt.

Übersicht 5.21: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Körperschaftsteuer, aufkommensneutral, Unternehmenssitz, 2009 und 2010

	Aufkommensneutraler Landessteuersatz		Aufkommensneutraler Gesamtsteuersatz	
	2009	2010	2009	2010
	In %			
Burgenland	15,0	16,7	35,0	36,8
Kärnten	8,9	9,1	28,9	29,1
Niederösterreich	8,0	9,3	28,0	29,4
Oberösterreich	4,8	4,4	24,8	24,4
Salzburg	4,0	3,8	24,0	23,8
Steiermark	10,7	12,5	30,7	32,6
Tirol	6,5	7,8	26,5	27,9
Vorarlberg	4,1	4,2	24,1	24,2
Wien	2,6	2,5	22,6	22,5

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

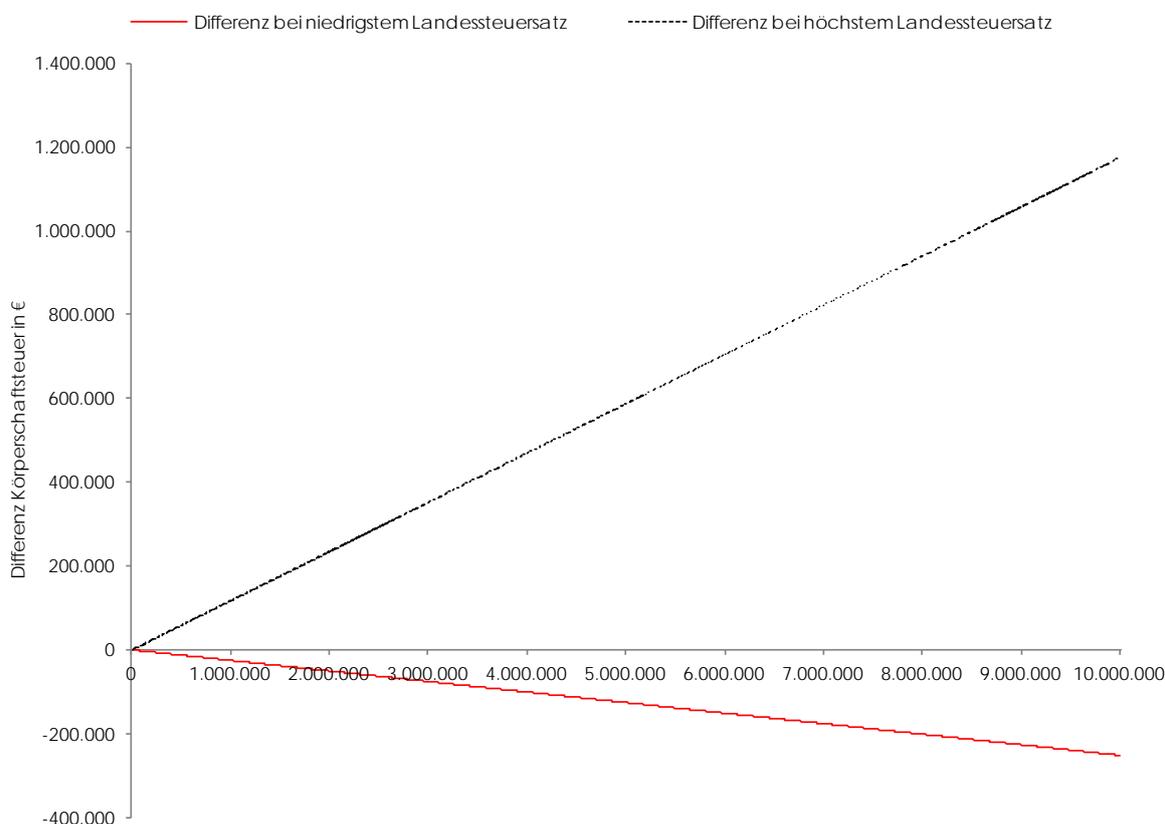
Auch hier zeigen sich markante Unterschiede, die sich aufgrund der sehr ungleichmäßigen Verteilung der Bemessungsgrundlagen über die Bundesländer ergeben. Die niedrigsten "aufkommensneutralen" regionalen Körperschaftsteuersätze in Höhe von rund 2,5% gibt es in Wien. Dies impliziert einen Gesamtsteuersatz von etwas mehr als 22,5% in Wien, verglichen mit 25% derzeit. Im Gegensatz dazu benötigt das Burgenland Landessteuersätze zwischen 15% und 17%, was einem Gesamtsteuersatz zwischen 35% und 37% gleichkommt.

Würden die Bundesländer tatsächlich diese Landessteuersätze festlegen, ergäben sich offensichtlich sehr starke Anreize für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen, ihren Standort oder ihre Gewinne in "Niedrigsteuerbundesländer" zu verlagern. Da hier einzig der Unternehmenssitz als Grundlage für die Festsetzung des bundesländerspezifischen Landessteuersatzes herangezogen wurde, ist eine derartige Verlegung äußerst einfach möglich und potentiell unabhängig vom tatsächlichen Ort der wirtschaftlichen Aktivität.

Wie stark diese Anreize sein könnten illustriert Abbildung 5.16. Hier wird neben dem derzeitigen Belastungsverlauf über das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen die Steuerlast beim höchsten ermittelten Landessteuersatz (Burgenland) und beim niedrigsten Landessteuersatz

(Wien) dargestellt. Die Unterschiede nehmen trotz des proportionalen Verlaufs mit dem körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen zu, bleiben aber relativ zum Einkommen konstant. Bei einem körperschaftsteuerpflichtigen Einkommen von 50.000 € beträgt die Steuerschuld aktuell 12.500 €. Im Falle der berechneten Landessteuersätze ergäbe sich für ein Unternehmen in Wien eine Steuerschuld von 11.241 € (Durchschnittssteuersatz: 22,5%), wohingegen dieselbe Bemessungsgrundlage im Burgenland 18.378 € (Durchschnittssteuersatz: 36,8%) Steuerschuld ergibt. Bei 100.000 € steuerpflichtigem Einkommen beträgt die Spreizung 14.273 € (22.483 € Wien zu 36.756 € Burgenland, die Durchschnittssteuersätze sind aufgrund des fixen Steuersatzes konstant). Bei einer Verzehnfachung des steuerpflichtigen Einkommens auf eine Million € verzehnfacht sich auch die Differenz.

Abbildung 5.16: Be- und Entlastungsverlauf der Körperschaftsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz, Unternehmenssitz, 2010



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnungen und -Darstellung.

### 5.3.2 *Aufteilung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage pro Branche auf Beschäftigungsverhältnisse pro Branche und Bundesland*

Nach der regionalen Aufteilung der Bemessungsgrundlage und entsprechend des Körperschaftsteueraufkommens auf der Grundlage des Unternehmenssitzes, die stark von der derzeitigen Verteilung des Körperschaftsteueraufkommens anhand von Volkszahl und Fixschlüsseln im FAG abweicht, erfolgt in diesem Abschnitt eine Zerlegung der Bemessungsgrundlage anhand der Zahl der Beschäftigungsverhältnisse<sup>76)</sup>. Wie eingangs erwähnt, wird zu diesem Zweck aufgrund fehlender Mikrodaten auf Unternehmensebene die steuerliche Bemessungsgrundlage zunächst auf Branchen aufgeteilt und anschließend den Bundesländern entsprechend ihrer Anteile an der Beschäftigung dieser Branche zugeteilt. Die gewählte Branchenklassifikation entspricht NACE 2008 auf 85 Zweistellerebenen<sup>77)</sup>. Details zur Zurechnung finden sich in Appendix A4.

Im Anschluss an die regionale Aufteilung der Bemessungsgrundlage anhand der Beschäftigtenzahlen wird auch hier die bisher angewendete Vorgangsweise gewählt: Zunächst wird der Körperschaftsteuersatz solange verringert, bis das Aufkommen um den Länderanteil (2009: 982 Mio. €; 2010: 1.231 Mio. €) aus dem FAG verringert ist. Die notwendige Reduktion liegt wiederum bei rund 5 Prozentpunkten<sup>78)</sup>. Das Kompensationsszenario A, die Differenz zum Status quo bei einem einheitlichen Landessteuersatz, ist für die Jahre 2009 und 2010 in Abbildung 5.17 dargestellt.

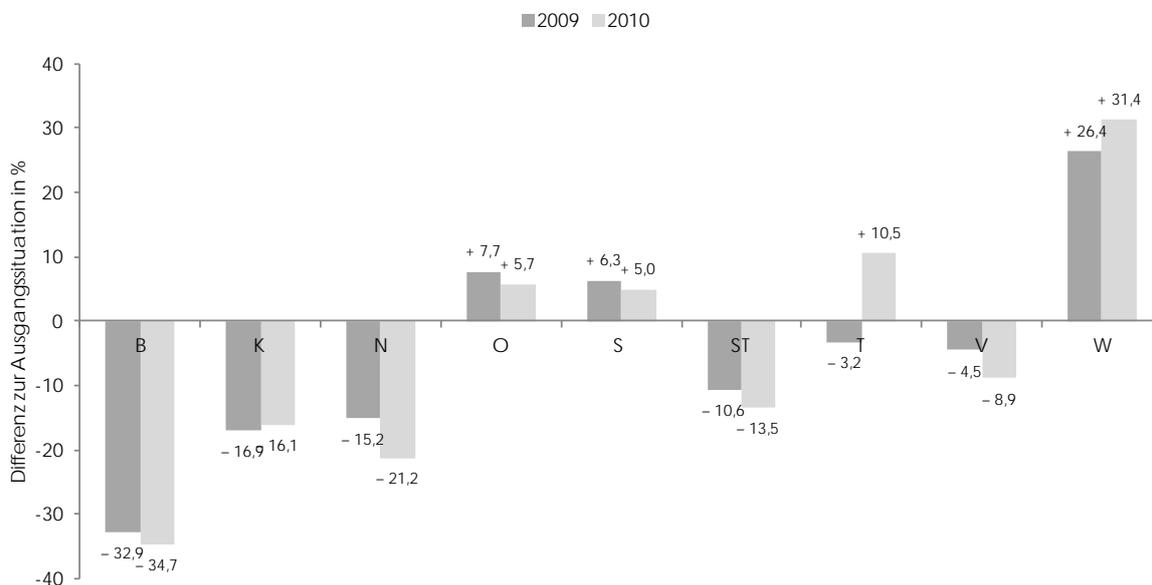
---

<sup>76)</sup> Die Daten vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger umfassen unselbständig Beschäftigte, inklusive Karenzzeit und Präsenzdienst. In dem Maße, in dem die Bundesländeranteile an Karenzzeit und Präsenzdiensten relativ zur Zahl der unselbständigen Beschäftigungsverhältnisse abweichen, ergeben sich auch daraus gewisse Unschärfen für die Simulationsergebnisse.

<sup>77)</sup> Die Zahl der Zweistellerebenen ist grundsätzlich größer als 85, jedoch gibt es einige wenige Sektoren ohne Körperschaftsteueraufkommen.

<sup>78)</sup> Der Wert weicht aufgrund der numerischen Vorgangsweise geringfügig ab von 5 Prozentpunkten.

Abbildung 5.17: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz Körperschaftsteuer, Differenz zur Ausgangssituation, Beschäftigungsverhältnisse, 2009 und 2010



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Zunächst zeigt sich, dass die Zerlegung der Bemessungsgrundlage auf Basis der Beschäftigtenzahlen zu wesentlich geringeren Unterschieden zur Ausgangssituation führt als im Falle der Aufteilung auf Grundlage des Unternehmenssitzes. Wien würde zwar weiterhin wesentlich höhere Anteile erhalten als im derzeitigen FAG, jedoch verringert sich die Differenz zur Ausgangssituation von 100% auf rund 30%. Auch für die anderen Bundesländer verringern sich die Gewinne oder Verluste im Vergleich deutlich. Für Vorarlberg führt die Zerlegung anhand der Beschäftigtenzahlen dazu, dass das Bundesland nun weniger als in der Ausgangssituation erhält. Umgekehrt wird Tirol im Jahr 2010 zu einem Gewinner der Körperschaftsteuerautonomie, wogegen es im Jahr 2009 noch geringe Verluste ausweist. In diesem speziellen Fall ist es das schwankende Körperschaftsteueraufkommen in einem Sektor (ÖNACE 08 21, Erzeugung von pharmazeutischen Erzeugnissen), das die Bemessungsgrundlage in Tirol im Jahr 2010 markant erhöht. Dies zeigt auch die potentielle Dynamik im regionalen Aufkommen, die sich durch Verlegung der Niederlassungen oder Veränderungen im Einkommen der bestehenden körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen ergeben können.

Die geringere Spreizung bei der regionalen Verteilung der Bemessungsgrundlage bei einer Zurechnung auf Basis der Beschäftigtenzahlen zeigt sich auch im Kompensationsszenario B. Die notwendigen Steuersätze in den Jahren 2009 und 2010 sind in Übersicht 5.22 dargestellt.

Übersicht 5.22: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze Körperschaftsteuer, aufkommensneutral, Beschäftigungsverhältnisse, 2009 und 2010

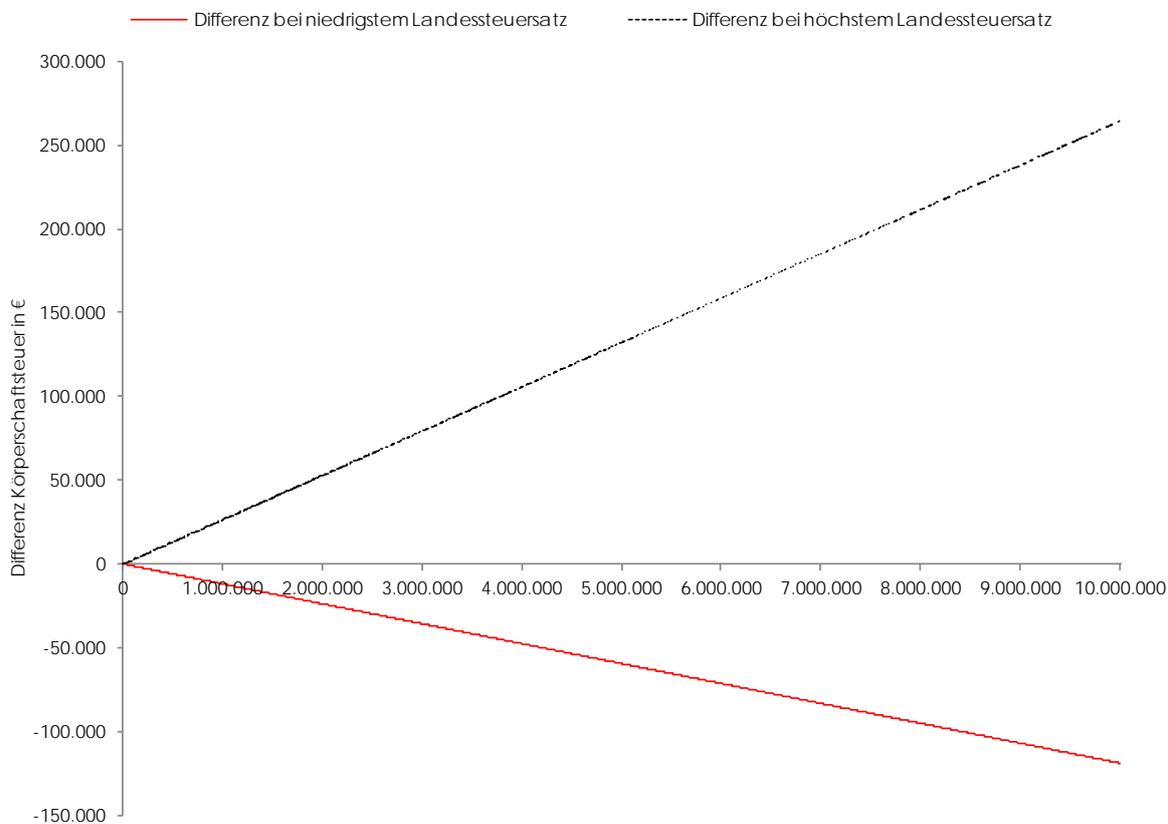
	Aufkommensneutraler Landessteuersatz		Aufkommensneutraler Gesamtsteuersatz	
	2009	2010	2009	2010
			In %	
Burgenland	7,5	7,6	27,5	27,6
Kärnten	6,0	5,9	26,0	26,0
Niederösterreich	5,9	6,3	25,9	26,3
Oberösterreich	4,7	4,7	24,6	24,7
Salzburg	4,7	4,7	24,7	24,8
Steiermark	5,6	5,8	25,6	25,8
Tirol	5,2	4,5	25,2	24,5
Vorarlberg	5,3	5,5	25,2	25,5
Wien	4,0	3,8	24,0	23,8

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnungen und -Darstellung.

Der aufkommensneutrale Landeskörperschaftsteuersatz für das Burgenland beträgt nunmehr rund 7,5% und damit weniger als die Hälfte dessen, was im Falle der Unternehmenssitzzurechnung notwendig gewesen wäre. Umgekehrt steigt auch der notwendige Landessteuersatz von Wien deutlich und liegt je nach Jahr bei knapp unter 4%. Der Gesamtsteuersatz bewegt sich in diesem Fall zwischen 23,8% in Wien und 27,5% im Burgenland, also innerhalb einer wesentlich geringeren Bandbreite als zuvor. Damit einhergehend sinkt auch der monetäre Anreiz für Unternehmen, ihre wirtschaftliche Aktivität zu verlagern. Zusätzlich würde eine reine Verlegung des Unternehmenssitzes oder der Gewinne in diesem Fall nur in geringem Maße zur unternehmensweiten Steuerminimierung beitragen.

Abbildung 5.18 zeigt die Steuerbelastung des zu versteuernden Gewinns für die höchsten und niedrigsten ermittelten Landeskörperschaftsteuersätze (inklusive Bundeskörperschaftsteuer). Bei einem zu versteuernden Gewinn von 50.000 € beträgt die Spannweite in der Steuerlast 1.916 €, zwischen 11.906 € (Durchschnittssteuersatz: 23,8%) in Wien und 13.822 € (Durchschnittssteuersatz: 27,6%) im Burgenland. Mit steigendem zu versteuerndem Gewinn nimmt die Differenz proportional zu, so ist bei einem zu versteuerndem Gewinn von 100.000 € die Differenz zwischen dem höchsten und dem niedrigsten Zuschlagsatz 3.833 €, mit 23.812 € in Wien und 27.645 € im Burgenland. Die Spreizung der Durchschnittssteuersätze bleibt aufgrund des fixen Steuersatzes für alle Einkommensstufen konstant bei 23,8% für bzw. 27,6%.

Abbildung 5.18: Be- und Entlastungsverlauf der Körperschaftsteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, Beschäftigungsverhältnisse, 2010



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

## 5.4 Länderautonomie bei der motorbezogenen Versicherungssteuer

Die dritte hier betrachtete Option einer substantiellen Steuerautonomie der Länder betrifft die motorbezogene Versicherungssteuer. Mit 2,069 Mrd. € Aufkommen im Jahr 2014 ist sie die zweitgrößte verkehrsbezogene Steuer nach der Mineralölsteuer. Substantiell für das Aufkommen ist die Steuerpflicht aller Personenkraftwagen bis 3,5 Tonnen Gesamtgewicht. Die ebenfalls unter die Steuerpflicht fallenden Krafträder, mit einem geschätzten Aufkommen von 73 Mio. € im Jahr 2014, werden hier aufgrund ihres geringen Aufkommens vernachlässigt<sup>79)</sup>. Die Höhe der Steuer für PKW ist nach der Leistung des Verbrennungsmotors gestaffelt und weist einen progressiven Tarif auf (vgl. Übersicht 5.23).

*Übersicht 5.23: Steuerstaffel der motorbezogenen Versicherungssteuer  
Pro Monat*

Leistung in KW	Steuer pro Staffel (monatlich)
bis KW 25	0 €
von KW 25 bis KW 90	0,62 €/KW
von KW 90 bis KW 110	0,66 €/KW
ab KW 110	0,75 €/KW

Q: BMF, WIFO-Zusammenstellung. – Anmerkung: Unter Annahme jährlicher Zahlung und ohne Berücksichtigung der Mindeststeuer von 6,20 € pro Monat.

Es sollte hier noch erwähnt werden, dass bei verkehrsbezogenen Steuern wie der motorbezogenen Versicherungssteuer neben dem fiskalischen Ziel auch Lenkungseffekte intendiert sein können. Da bei einer entsprechenden regionalen Steuerautonomie zumindest eine gewisse Ausdifferenzierung der Steuersätze zu erwarten ist, könnte diese Lenkungsziele unterstützt oder beeinträchtigt werden. Ohne hier auf spezifische Details einzugehen, sei auf das in Kapitel 3 diskutierte Kriterium "Regionalspezifisches Lenkungspotential" verwiesen.

### 5.4.1 Aufteilung nach Zulassungsbundesland

Die bundesländerweise Aufteilung der Bemessungsgrundlage kann der Einfachheit halber auf Basis des Zulassungsbundeslandes geschehen. Die dafür notwendigen Daten wurden als Sonderauswertung von Statistik Austria bezogen und geben einen Überblick über den Fahrzeugbestand nach KW pro Bundesland am 31.12.2014. Da die PKW-Zulassung im Bezirk des Hauptwohnsitzes bzw. des Unternehmenssitzes erfolgt, sind einer Steuerausweichung (beispielsweise (örtlicher) Versicherungswechsel) recht enge Grenzen gesetzt. Ähnlich wie bei der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer hat die Unterscheidung zwischen einer Landessteuer und einem Zuschlag auf die Steuerschuld einen gewissen Einfluss auf die simulierten regionalen Aufkommen<sup>80)</sup>.

<sup>79)</sup> Krafträder unterliegen einer proportionalen Steuer von 0,025 € pro Kubikzentimeter Hubraum pro Monat.

<sup>80)</sup> Der Grund liegt in der progressiven Gestaltung des Steuertarifes.

Deshalb werden im Folgenden beide Szenarien durchgespielt. Nicht berücksichtigt werden kann, dass bei Firmen-PKW's der Unternehmenssitz nicht notwendigerweise dem tatsächlichen Einsatzort des Fahrzeugs entspricht. Bei einem Anteil von 14% bzw. 652.000 Fahrzeugen stellen Firmen-PKW's ein relevantes und dazu stark wachsendes Segment innerhalb des gesamten Fahrzeugbestandes dar (*Statistik Austria, 2015*). Alternative regionale Aufteilungsmodi der Bemessungsgrundlage sind jedoch aufgrund von Datenrestriktionen nicht möglich.

Dieser Abschnitt ist wie folgt strukturiert: Zunächst wird der Status quo der Aufkommensverteilung der motorbezogenen Versicherungssteuer im FAG mit der regionalen Verteilung der Bemessungsgrundlage verglichen. Anschließend werden die statischen Aufkommenswirkungen eines Landessteuersatzes (als einheitlicher Aufschlag auf den geltenden progressiven Steuertarif) und eines prozentuellen Zuschlagsatzes auf die Steuerschuld simuliert.

#### **5.4.1.1 Ausgangssituation**

Die von Statistik Austria bezogene Sonderauswertung zur Bestandsstatistik der Kraftfahrzeuge liefert wesentliche Informationen zur regionalen Verteilung der Bemessungsgrundlage der motorbezogenen Versicherungssteuer. Übersicht 5.24 zeigt den PKW-Bestand nach Zulassungsbundesländern. Neben dem Bestand pro Bundesland ist für das gesamte Steueraufkommen auch die Leistung in KW relevant. Das auf Basis der Leistungsdaten hochgerechnete Steueraufkommen pro Bundesland wird ebenfalls in Übersicht 5.24 dargestellt. Es zeigt sich, dass der PKW-Bestand zwar ein grobes Maß für das zu erwartende Steueraufkommen ist, es jedoch gewisse Disparitäten in der Stärke der Motorisierung (d. h. der Motorleistung) zwischen den Bundesländern gibt. Speziell Wien weist eine hohe Bemessungsgrundlage relativ zur reinen Anzahl der PKW aus.

Als wesentlicher Vergleichsmaßstab für die Aufkommenswirkungen einer Steuerautonomie auf Bundesländerebene sind die Anteile an der motorbezogenen Versicherungssteuer aus dem FAG heranzuziehen. Die derzeitigen Anteile pro Bundesland sind ebenfalls in Übersicht 5.24 dargestellt. Diese berechnen sich wie bei den vorhergehend analysierten Steuern aus dem Verteilungsschema der gemeinschaftlichen Bundesabgaben. In der aktuellen Form (2014) wird das Gesamtaufkommen ohne Vorweganteilsabzug in der vertikalen Verteilung auf Bund, Länder, und Gemeinden im Verhältnis 67,417/20,700/11,883 aufgeteilt. Vor der länderweisen Verteilung sind noch die Länderanteile zum EU-Beitrag abzuziehen. Der Restbetrag wird dann anhand der Volkszahl (77,017%) und des länder einheitlichen Abgaben-Fixschlüssels (22,983%) auf die Bundesländer aufgeteilt.

Wie Übersicht 5.24 zeigt, sind die derzeitigen Anteile aus dem FAG in den Bundesländern Wien, Vorarlberg, Tirol und Salzburg höher als die regionale Bemessungsgrundlage und das entsprechende Steueraufkommen. Umgekehrt sind die FAG-Anteile im Burgenland, Kärnten, Niederösterreich, Oberösterreich und Steiermark geringer als die regionale Bemessungsgrundlage. Tendenziell erhalten somit bis auf Oberösterreich die westösterreichischen Bundesländer höhere Anteile aus dem FAG, als es der regionalen Bemessungsgrundlage entsprechen würde. Die pendlerstarken Bundesländer wie Burgenland und Niederösterreich, aber auch Stei-

ermark und Kärnten haben entsprechend höhere regionale Bemessungsgrundlagen. Dazu kommt der geringe PKW-Bestand in Wien, der nur zum Teil durch die stärkere Motorisierung kompensiert wird.

Übersicht 5.24: Vergleich regionales Aufkommen motorbezogene Versicherungssteuer mit den Ertragsanteilen gemäß Finanzausgleich, 2014

	PKW Bestand	Motorbezogene Versicherungssteuer	
		Aufkommen	Finanzausgleich
Anteile in %			
Burgenland	3,9	3,8	3,4
Kärnten	7,3	6,9	6,6
Niederösterreich	21,8	21,3	18,9
Oberösterreich	18,6	18,2	16,6
Salzburg	6,3	6,4	6,5
Steiermark	15,2	14,8	14,2
Tirol	8,1	8,1	8,5
Vorarlberg	4,2	4,3	4,5
Wien	14,6	16,1	20,8
Insgesamt	100,0	100,0	100,0

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

#### 5.4.1.2 Landessteuersatz

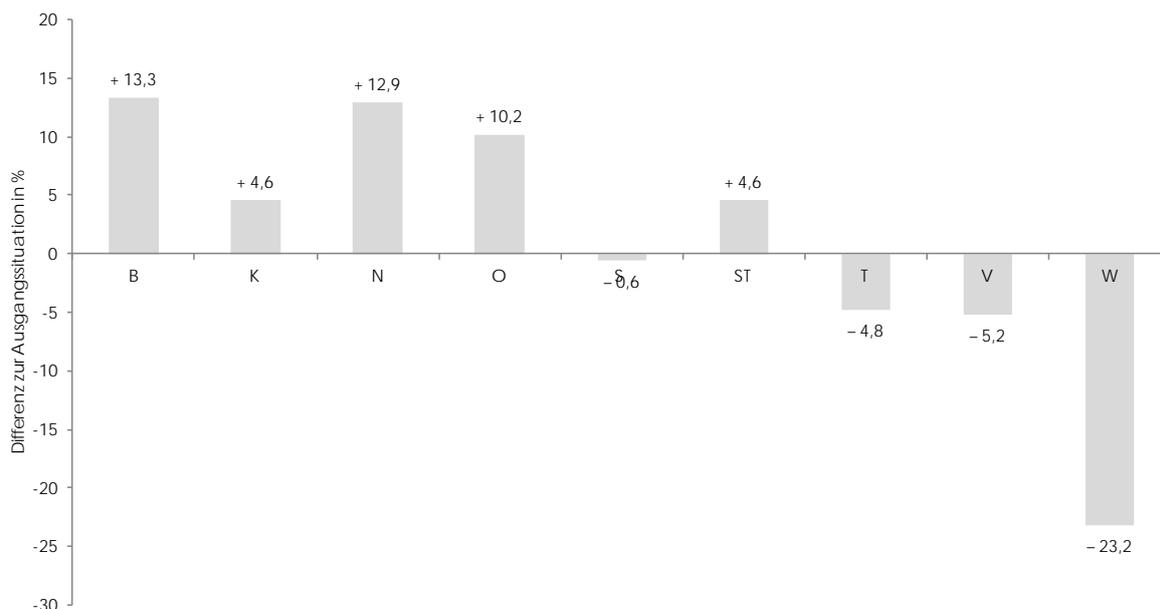
Zur Simulation der Einführung einer Landessteuer werden zunächst die Tarife der motorbezogenen Versicherungssteuer gesenkt. Der Steuerentfall durch die Verringerung der Steuersätze entspricht dabei dem derzeitigen Anteil der Bundesländer aus dem FAG, 411 Mio. €<sup>81)</sup>. Es werden ausschließlich die Tarife in den Stufen (€ pro KW) gesenkt, wogegen die Tarifzonen-grenzen weiterhin bei 25 KW, 90 KW und 110 KW verbleiben. Bezogen auf die Daten von 2014 beträgt die notwendige Reduktion der Tarife 12,59 Cent über alle Tarifstufen. Details zu den Berechnungen sind in Appendix A zu finden.

Im Kompensationsszenario A, d. h. einer gleichbleibenden Gesamtbelastung und eines einheitlichen Landessteuersatzes (12,59 Cent pro KW), bestimmen sich die Aufkommen der Bundesländer auf Basis der regionalen Bemessungsgrundlage. Abbildung 5.19 zeigt das entsprechende Aufkommen pro Bundesland im Vergleich zum Aufkommen im FAG. Wie der vorherige Abschnitt bereits erwarten ließ, verzeichnen in diesem Fall Wien (-23%), Vorarlberg (-5,2%),

<sup>81)</sup> Dieser Wert berechnet sich auf Basis der Bemessungsgrundlage gemäß Fahrzeugbestandsstatistik von Statistik Austria. Der vom BMF angegebene Wert für 2014 liegt mit 422 Mio. € etwas darüber, was sich nicht zuletzt aus der Nicht-Berücksichtigung von Krafträdern erklärt.

Tirol (-4,8%) und geringfügig auch Salzburg (-0,6%) Einbußen im Vergleich zur Ausgangssituation. Besonders hohe Zuwächse ergeben sich für Burgenland (13,3%), Niederösterreich (12,9%) und Oberösterreich (10,2%). Daneben wachsen auch die Anteile von Kärnten und Steiermark knapp bei 5%.

Abbildung 5.19: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landessteuersatz motorbezogene Versicherungssteuer, Differenz zur Ausgangssituation, 2014



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Bezogen auf das Kompensationsszenario B, das individuelle Landessteuersätze festlegt, um in jedem Bundesland das derzeitige FAG Aufkommen zu generieren, zeigt sich die regional unterschiedliche Verteilung der Bemessungsgrundlagen in Übersicht 5.25. Der notwendige Landessteuersatz schwankt zwischen 11 und 16 Cent pro KW, wobei das Burgenland den niedrigsten und Wien den höchsten Zuschlag benötigt. Neben dem Burgenland liegen aber auch Kärnten, Niederösterreich, Oberösterreich und die Steiermark über dem derzeitigen "impliziten" Landessteuersatz von 12,59 Cent.

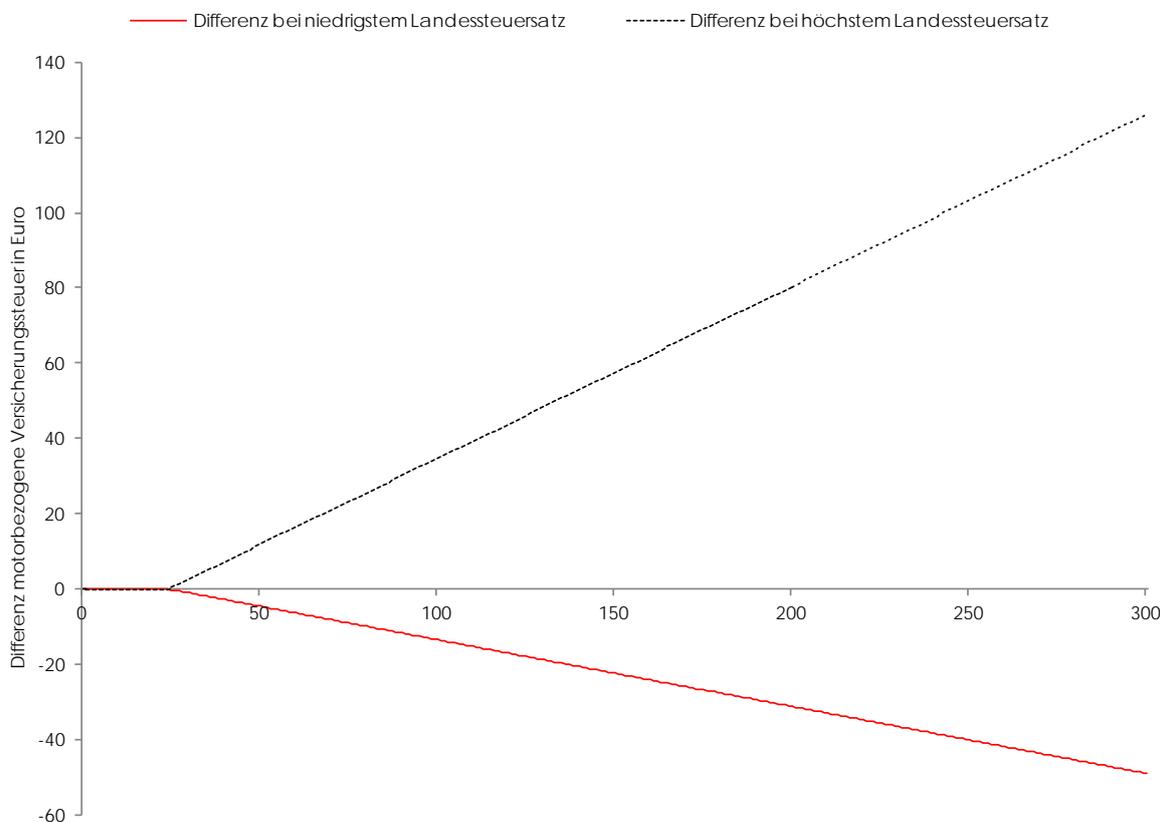
Übersicht 5.25: Kompensationsszenario B: Individuelle Landessteuersätze motorbezogene Versicherungssteuer, aufkommensneutral, 2014

	Aufkommensneutraler Landessteuersatz	Gesamtsteuersatz Stufe 1	Gesamtsteuersatz Stufe 2	Gesamtsteuersatz Stufe 3
	In € pro KW			
Burgenland	0,111100	0,605206	0,645206	0,735206
Kärnten	0,120372	0,614479	0,654479	0,744479
Niederösterreich	0,111492	0,605599	0,645599	0,735599
Oberösterreich	0,114250	0,608356	0,648356	0,738356
Salzburg	0,126690	0,620796	0,660796	0,750796
Steiermark	0,120387	0,614493	0,654493	0,744493
Tirol	0,132273	0,626379	0,666379	0,756379
Vorarlberg	0,132867	0,626973	0,666973	0,756973
Wien	0,163962	0,658068	0,698068	0,788068

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Die unterschiedlichen Steuersätze schlagen sich in regional variierenden Belastungsverläufen nieder. Diese Unterschiede für den höchsten Satz (Wien) und niedrigsten Satz (Burgenland) sind in Abbildung 5.20 dargestellt. Die Spreizung nimmt mit der KW-Motorleistung zu. Wie Appendix A5 aber zeigt, ist allerdings der Bestand ab 200 KW äußerst gering. Der Durchschnittswert liegt bei knapp 90 KW. Im Falle von 50KW liegt die Spannweite für die jährliche Steuer-schuld zwischen 189 und 205 €, bei einer derzeitigen Belastung von 193 €. Die relativ geringe Differenz von 16 € ist dem "Freibetrag" von 24 KW geschuldet. Bei 100 KW steigt die Differenz zwischen dem höchsten Satz (605 €) und dem niedrigsten Satz (557 €) auf knapp 50 € an. Bei 200 KW wächst die Differenz auf 112 € an auf Basis von 1.540 € zu 1.428 €. Die unterschiedli-chen Landessteuersätze verändern die Progressionswirkung der Steuer – so wird etwa durch den Landessteuersatz von 11 Cent (der unter dem Betrag liegt, um den vorher die bestehen- den Tarifsätze verringert wurden, um Platz für den Landessteuersatz zu machen) die Progressi-on verstärkt, während sie durch den Landessteuersatz von 16 Cent leicht reduziert wird.

Abbildung 5.20: Be- und Entlastungsverlauf der motorbezogenen Versicherungssteuer bei aufkommensneutralem Landessteuersatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, 2014



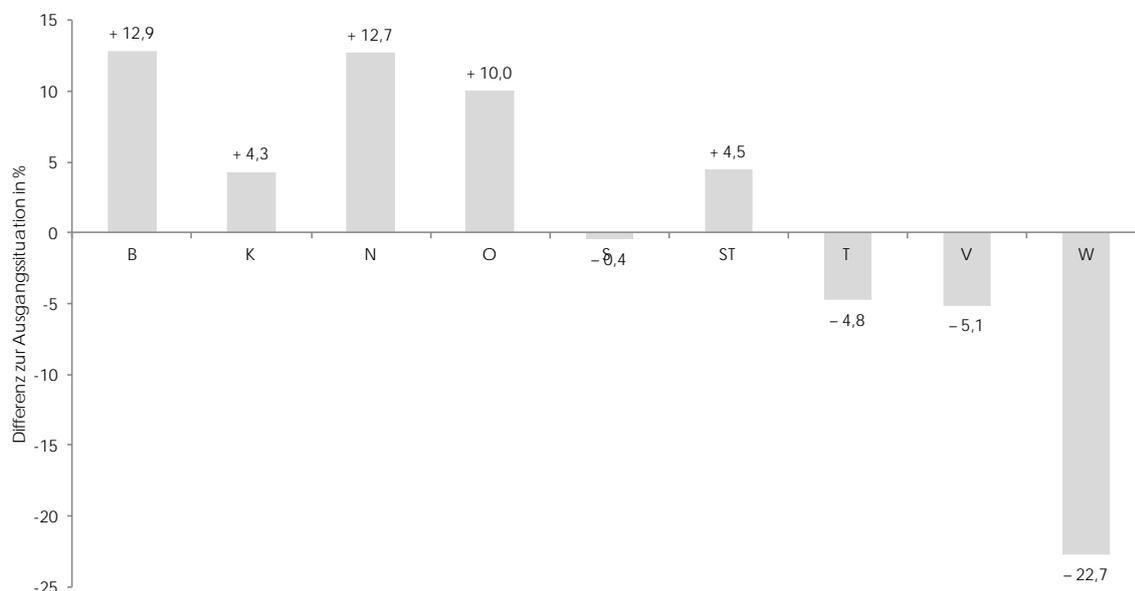
Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

### 5.4.1.3 Landeszuschlag auf die Steuerschuld

Nach der Option einer eigenen Landessteuer werden nun die statischen Aufkommenswirkungen eines Landeszuschlages auf die Steuerschuld für die motorbezogene Versicherungssteuer analysiert. Die notwendige Senkung der bisherigen Tarife beträgt 19,86% über alle Tarifstufen. Anschließend erheben die Länder einen Zuschlag auf die (um 19,86% reduzierte) Steuerschuld. Das Gesamtaufkommen (österreichweit) bleibt jedoch unverändert.

Bei einem einheitlichen Steuersatz ergibt sich die in Abbildung 5.21 dargestellte Situation, die sehr jener mit einer eigenen Landessteuer ähnelt. Wien (-23%), Tirol (-5%), Vorarlberg (-5%) und Salzburg (-1%) erhalten in diesem Szenario weniger Aufkommen als im derzeitigen Verteilungsschema des FAG. Merklich höhere regionale Bemessungsgrundlagen bewirken im Burgenland (+12%), in Niederösterreich (-12%) und Oberösterreich (-10%) zweistellige Zuwächse. Kärnten und die Steiermark profitieren ebenfalls mit rund 4% zusätzlichem Aufkommen.

Abbildung 5.21: Kompensationsszenario A: Einheitlicher Landeszuschlagsatz motorbezogene Versicherungssteuer, Differenz zur Ausgangssituation, 2014



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Im Kompensationsszenario B zeigen sich die Unterschiede in der regionalen Bemessungsgrundlage in der Variation der aufkommensneutralen Steuersätze. Da es sich hierbei um Zuschläge auf die Steuerschuld handelt, sind nun Prozentwerte und nicht mehr € pro KW wie bei einer Landessteuer zu vergleichen. Den höchsten notwendigen Zuschlag hat wiederum Wien mit 32%, und erst mit einigem Abstand folgen Tirol und Vorarlberg, jeweils mit Sätzen um 26%. Die niedrigsten Sätze haben die pendlerstarken Bundesländer Burgenland und Niederösterreich mit 22%.

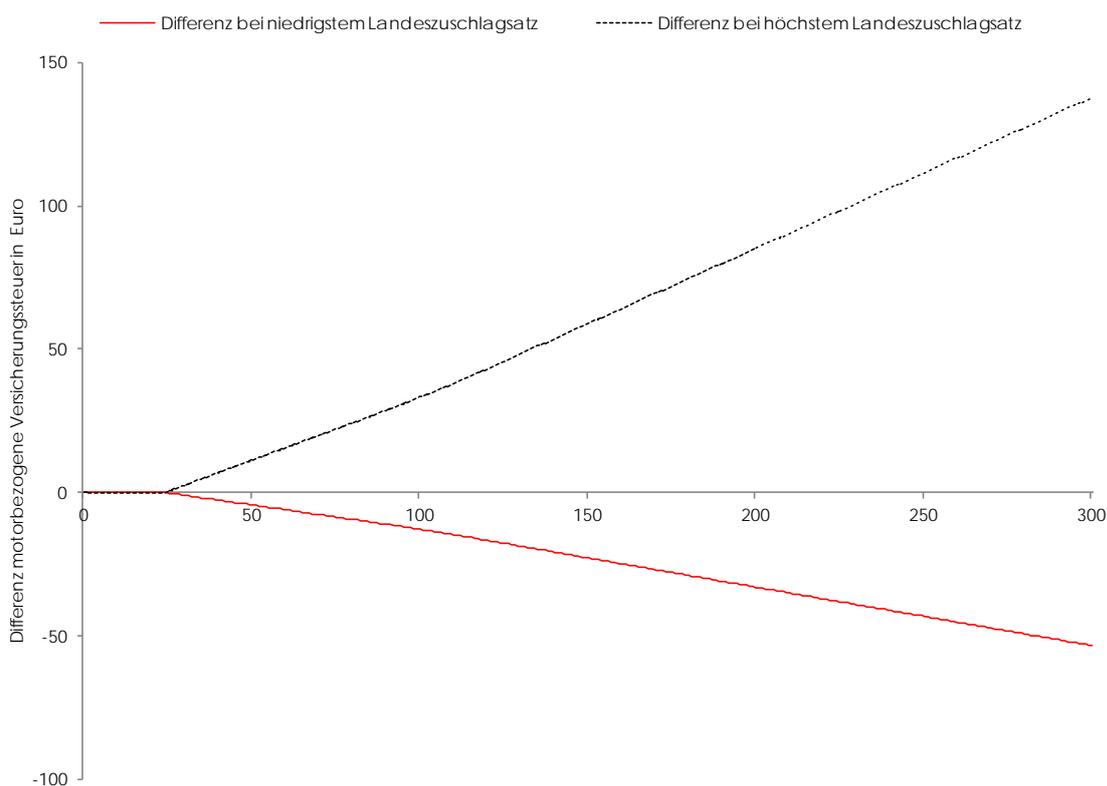
Analog zum Landessteuersatz lässt sich auch bei einem Zuschlag auf die Steuerschuld die Variation in der Steuerbelastung für PKW-Halter darstellen. Die derzeitige Steuerbelastung pro KW, und jene im Bundesland mit dem höchsten und dem niedrigsten Zuschlagssatz, ist in Abbildung 5.22 dargestellt. Die Unterschiede zur Landessteuer sind speziell im unteren KW-Bereich äußerst gering. Bei 50 KW beträgt der Unterschied zwischen Wien (205 €) und Burgenland/Niederösterreich (189 €) rund 16 €. Bei 100 KW steigt der Unterschied auf 47 € an (604 € zu 557 €) und bei 200 KW beträgt die Differenz 119 € (1.545 € zu 1.426 €).

Übersicht 5.26: Kompensationsszenario B: Individuelle Landeszuschlagsätze motorbezogene Versicherungssteuer, aufkommensneutral, 2014

	Aufkommensneutraler Landeszuschlagsatz	Gesamtsteuersatz Stufe 1	Gesamtsteuersatz Stufe 2	Gesamtsteuersatz Stufe 3
	In %	In € pro KW		
Burgenland	22,0	0,605964	0,645059	0,733022
Kärnten	23,8	0,614923	0,654595	0,743858
Niederösterreich	22,0	0,606139	0,645245	0,733233
Oberösterreich	22,5	0,608801	0,648078	0,736453
Salzburg	24,9	0,620538	0,660572	0,750650
Steiermark	23,7	0,614750	0,654411	0,743649
Tirol	26,0	0,626177	0,666575	0,757472
Vorarlberg	26,1	0,626660	0,667089	0,758056
Wien	32,1	0,656194	0,698529	0,793783

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Abbildung 5.22: Be- und Entlastungsverlauf der motorbezogenen Versicherungssteuer bei aufkommensneutralem Landeszuschlagsatz gegenüber derzeitigem Aufkommen, 2014



Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

## 5.5 Zusammenfassung

In diesem Kapitel wurden auf Basis der derzeitigen regionalen Verteilung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen dargestellt, welche initialen Auswirkungen die Ausweitung der Steuerautonomie der Bundesländer auf die länderspezifischen Steueraufkommen hätte. Betrachtet werden a) die Lohn- und Einkommensteuer, b) die Körperschaftsteuer, und c) die motorbezogene Versicherungssteuer. Die wesentlichen Ergebnisse sind nochmals in Übersicht 5.27 zusammengefasst.

Für den Bereich der Lohn- und Einkommensteuer zeigt sich, dass die Ergebnisse für das regionale Steueraufkommen je nach Gestaltungsart merklich unterschiedlich ausfallen. Bei ausschließlicher Betrachtung der Lohnsteuer und regionaler Zuordnung der Bemessungsgrundlage anhand des Wohnorts profitieren primär Wien und Niederösterreich. Beide Bundesländer könnten mit einem relativ höheren Aufkommen als im derzeitigen FAG rechnen oder alternativ dasselbe Aufkommen mit einem deutlich geringeren Steuersatz oder Zuschlag erreichen. Umgekehrt müssen die Bundesländer Kärnten, Steiermark, Tirol und Vorarlberg mit deutlich geringeren Aufkommen rechnen oder entsprechend höhere Steuersätze festlegen. Die Bundesländer Burgenland, Salzburg und Oberösterreich verzeichnen schwache bis sehr geringfügige Rückgänge. Die Wahl zwischen einer eigenen Landessteuer oder einem Zuschlagsatz auf die Steuerlast spielt für die Aufkommenswirkungen nur eine untergeordnete Rolle.

Bei Berücksichtigung der Einkommensteuer im Rahmen der integrierten Lohn- und Einkommensteuer kommt es zu gewissen Verschiebungen, besonders für kleinere Bundesländer: Vorarlberg wird dadurch zu einem Profiteur der Steuerautonomie, wogegen das Burgenland und Kärnten zusätzliches Aufkommen im Vergleich zur reinen Lohnsteuerbetrachtung verlieren. Besonders stark sind jedoch die Änderungen bei einer regionalen Zurechnung der Bemessungsgrundlage, die hälftig Wohn- und Arbeitsort berücksichtigt. Im Unterschied zum derzeitigen Status quo könnte einzig Wien mit einem massiv höheren Aufkommen rechnen bzw. stark reduzierten Steuersätze ansetzen, um das derzeitige Aufkommen zu erreichen. Niederösterreich würde ein Aufkommen erzielen, das unter jenem des aktuellen FAG liegt. Wie auch bei der Einbeziehung der Einkommensteuer sind auch hier wieder das Burgenland und Kärnten die beiden Bundesländer, welche die höchsten Einbußen zu verzeichnen hätten. Aber auch die Steiermark, Tirol und Vorarlberg müssten mit merklichen Rückgängen rechnen.

Weiterführende Analysen für die ab Jänner 2016 gültigen neuen Steuertarife fördern sehr ähnliche Ergebnisse zu Tage. Es zeigt sich jedoch, dass Bevölkerungsveränderungen im Allgemeinen und Veränderungen der Erwerbsbevölkerung im Speziellen die Ergebnisse verschieben können. Bundesländer mit starkem Bevölkerungswachstum profitieren in der derzeitigen Ertragsanteilsverteilung, bei einer Steuerautonomie wäre dies nur dann der Fall, wenn die zusätzliche Bevölkerung auch die regionale Bemessungsgrundlage erhöht.

Übersicht 5.27: Überblick Ergebnisse Varianten Steuerautonomie für die Bundesländer

Steuerart/Bemessungsgrundlage	Zuschlagsmethode	B	K	N	O	S	ST	T	V	W	
<b>Aufkommensdifferenz zu Status quo</b>		<b>In %</b>									
Lohnsteuer Wohnort	Landessteuersatz	- 4,8	- 12,5	+ 10,8	- 0,4	- 5,0	- 7,7	- 13,0	- 10,5	+ 9,7	
	Zuschlagsatz	- 5,8	- 13,3	+ 11,0	- 1,1	- 5,3	- 8,4	- 14,0	- 10,9	+ 11,6	
Lohn- und Einkommensteuer Wohnort	Landessteuersatz	- 10,3	- 14,4	+ 7,3	- 2,1	- 2,2	- 10,8	- 7,4	+ 8,6	+ 10,6	
	Zuschlagsatz	- 11,8	- 15,2	+ 7,2	- 2,7	- 2,1	- 11,6	- 7,6	+ 8,8	+ 12,3	
Lohnsteuer Wohn-/Arbeitsort	Landessteuersatz	- 24,0	- 15,8	- 3,5	+ 0,1	- 2,5	- 8,9	- 13,6	- 9,0	+ 26,6	
	Zuschlagsatz	- 24,8	- 16,6	- 3,3	- 0,6	- 2,7	- 9,7	- 14,6	- 9,4	+ 28,5	
Körperschaftsteuer Unternehmensitz	Landessteuersatz 2009	- 66,5	- 43,7	- 37,5	+ 3,4	+ 25,0	- 53,1	- 23,0	+ 21,1	+ 91,1	
	Landessteuersatz 2010	- 70,3	- 45,5	- 46,8	+ 13,0	+ 31,3	- 60,3	- 36,6	+ 18,0	+ 102,5	
Körperschaftsteuer Beschäftigungszufliegung	Landessteuersatz 2009	- 32,9	- 16,9	- 15,2	+ 7,7	+ 6,3	- 10,6	- 3,2	- 4,5	+ 26,4	
	Landessteuersatz 2010	- 34,7	- 16,1	- 21,2	+ 5,7	+ 5,0	- 13,5	+ 10,5	- 8,9	+ 31,4	
Motorbezogene Versicherungssteuer	Landessteuersatz	+ 13,3	+ 4,6	+ 12,9	+ 10,2	- 0,6	+ 4,6	- 4,8	- 5,2	- 23,2	
	Zuschlagsatz	+ 12,9	+ 4,3	+ 12,7	+ 10,0	- 0,4	+ 4,5	- 4,8	- 5,1	- 22,7	
<b>Aufkommensneutraler Steuersatz/Zuschlag</b>		<b>In %</b>									
Lohnsteuer Wohnort	Landessteuersatz	+ 8,1	+ 8,8	+ 7,0	+ 7,7	+ 8,1	+ 8,3	+ 8,9	+ 8,6	+ 7,0	
	Zuschlagsatz	+ 25,7	+ 27,9	+ 21,8	+ 24,4	+ 25,5	+ 26,4	+ 28,1	+ 27,1	+ 21,7	
Lohn- und Einkommensteuer Wohnort	Landessteuersatz	+ 8,8	+ 9,2	+ 7,3	+ 8,0	+ 8,0	+ 8,8	+ 8,5	+ 7,2	+ 6,9	
	Zuschlagsatz	+ 27,2	+ 28,3	+ 22,4	+ 24,7	+ 24,5	+ 27,2	+ 26,0	+ 22,1	+ 21,4	
Lohnsteuer Wohn-/Arbeitsort	Landessteuersatz	+ 10,1	+ 9,1	+ 8,0	+ 7,7	+ 7,9	+ 8,4	+ 8,9	+ 8,5	+ 6,1	
	Zuschlagsatz	+ 32,1	+ 28,9	+ 24,9	+ 24,3	+ 24,8	+ 26,7	+ 28,2	+ 26,6	+ 18,8	
Körperschaftsteuer Unternehmensitz	Landessteuersatz 2009	+ 15,0	+ 8,9	+ 8,0	+ 4,8	+ 4,0	+ 10,7	+ 6,5	+ 4,1	+ 2,6	
	Landessteuersatz 2010	+ 16,7	+ 9,1	+ 9,3	+ 4,4	+ 3,8	+ 12,5	+ 7,8	+ 4,2	+ 2,5	
Körperschaftsteuer Beschäftigungszufliegung	Landessteuersatz 2009	+ 7,5	+ 6,0	+ 5,9	+ 4,7	+ 4,7	+ 5,6	+ 5,2	+ 5,3	+ 4,0	
	Landessteuersatz 2010	+ 7,6	+ 5,9	+ 6,3	+ 4,7	+ 4,7	+ 5,8	+ 4,5	+ 5,5	+ 3,8	
		<b>In Cent</b>									
Motorbezogene Versicherungssteuer	Landessteuersatz	0,111	0,120	0,111	0,114	0,127	0,120	0,132	0,133	0,164	
	Zuschlagsatz	21,957	23,760	21,992	22,528	24,890	23,725	26,025	26,122	32,066	

Q: WIFO-Berechnungen und -Darstellungen. Die Ergebnisse auf Basis der hochgerechneten Bemessungsgrundlagen für den Tarif 2016 sind aus Konsistenzgründen hier nicht angeführt.

Noch wesentlich größere Aufkommensänderungen sind bei einer Steuerautonomie der Bundesländer im Bereich der Körperschaftsteuer zu erwarten. Selbst unter der Annahme einer immobilien Bemessungsgrundlage würden landesspezifische Steuersätze auf Basis einer am Unternehmenssitz anknüpfenden Besteuerung zu Aufkommensänderungen im hohen zweistelligen Prozentbereich führen. Während Wien sein Einkommen je nach Jahr fast verdoppeln würde, verliert das Burgenland und die Steiermark über 50% des bisherigen Einkommens und Kärnten und Niederösterreich wären ebenfalls mit Rückgängen von rund 40% konfrontiert. Vorarlberg, Salzburg und Oberösterreich würden höhere Einkommen als im derzeitigen FAG erhalten. Die Volatilität der Körperschaftsteuer im Hinblick auf ihre Konjunkturereagibilität zeigt sich am Beispiel Tirols, welches 2010 zu den Gewinnern der Steuerautonomie zählen würde, wogegen es 2009 noch Verluste im Vergleich zum Status-quo verzeichnet.

Bei einer für die Körperschaftsteuer typischen Zerlegung der Bemessungsgrundlage für Unternehmen, welche in mehreren Bundesländern tätig sind, ergeben sich weit weniger starke Verwerfungen. Obwohl die Zerlegung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage anhand der Beschäftigten auf Branchenebene einige Unschärfen aufweist, sind die erhaltenen Ergebnisse durchaus plausibel: Zunächst sinkt generell die Spanne der Einkommensänderungen bzw. die Spreizung der notwendigen Landessteuersätze, die notwendig ist um das derzeitige Einkommen zu erreichen, um mehr als die Hälfte. Darüber hinaus kommt es zu Verschiebungen bei den einzelnen Bundesländern im Vergleich zum Status quo. Im Endeffekt bleiben die Disparitäten jedoch beträchtlich größer als im Falle der Lohn- und Einkommensteuer. Auch die monetären Anreize für Unternehmen, ihre wirtschaftlichen Aktivitäten von "Hochsteuerbundesländern" in "Niedrigsteuerbundesländer" zu verlagern, sind nicht unbedeutend.

Abschließend wurde in diesem Kapitel dargestellt, welche Verschiebungen im Steuereinkommen eine gewisse Steuerautonomie der Bundesländer bei der motorbezogenen Versicherungssteuer verursachen würde. Die Änderungen sind hierbei sowohl in Größenordnung als auch Struktur unterschiedlich zu den Ergebnissen bei der Lohn- und Einkommenssteuer oder der Körperschaftsteuer. Die Höhe der Zugewinne und Verluste an Steuermitteln bzw. die Spannweite bei den notwendigen einkommensneutralen Landessteuersätzen sind etwas ausgeprägter als bei der Lohn- und Einkommenssteuer, aber wesentlich geringer als bei der Körperschaftsteuer. Besonders aber die bundesländerspezifischen Einkommensänderungen unterscheiden sich von den vorhergehend analysierten Steuern: Aufgrund des relativ geringen PKW-Bestands würde Wien im Vergleich zum derzeitigen FAG mehr als 20% des Einkommens verlieren bzw. müsste merklich höhere Steuersätze ansetzen. Aber auch Tirol und Vorarlberg verlieren rund 5% zum Status quo. Die wesentlichen Profiteure einer Steuerautonomie bezüglich der motorbezogenen Versicherungssteuer sind die pendlerstarken Bundesländer Burgenland, Niederösterreich, aber auch die Steiermark und Oberösterreich verzeichnen Zugewinne bzw. erreichen das derzeitige Einkommen mit relativ geringeren Zuschlägen oder Steuersätzen.

## 5.6 Literatur

- Akcigit, U., Baslandze, S., Stantcheva, S., "Taxation and the international mobility of inventors", NBER Working Paper 21024, 2015.
- Barrios, S., et al., "International taxation and multinational firm location decisions", *Journal of Public Economics*, 2012, 96(11), S. 946-958.
- Baumgartner, J., Kaniowski, S., "Steuerreform 2015/16 – Gesamtwirtschaftliche Wirkungen bis 2019", *WIFO-Monatsberichte*, 2015, 88(5), S. 399-416.
- Bundesministerium für Finanzen, Ministerratsvortrag zur Steuerreform 2015/2016 vom 17.03.2015, [https://www.bmf.gv.at/steuern/Vortrag\\_Ministerrat\\_Steuerreform\\_20152016.pdf?4yf0io](https://www.bmf.gv.at/steuern/Vortrag_Ministerrat_Steuerreform_20152016.pdf?4yf0io).
- Bayoh, I., Irwin, E., Haab, T., "Determinants of Residential Location Choice: How Important Are Local Public Goods in Attracting Homeowners to Central City Locations?", *Journal of Regional Science*, 2006, 46(1), S. 97-120.
- Brühlhart, M., Jametti, M., Schmidheiny, K., "Do Agglomeration Economies reduce the Sensitivity of Firm Location to Tax Differentials?", *The Economic Journal*, 2012, 122 (3), S. 1069–1093.
- Bundesministerium für Finanzen, Unterlagen zum Finanzausgleich, Wien, 2014.
- De Mooij, R. A., Ederveen, S., "Taxation and foreign direct investment: a synthesis of empirical research", *International Tax and Public Finance*, 2003, 10(6), S. 673–693.
- Feld, L. P., Heckemeyer, J., "FDI And Taxation: A Meta Study", *Journal of economic surveys*, 2011, 25(2), S. 233-272.
- Hines, J. R. "Lessons from behavioral responses to international taxation", *National Tax Journal*, 1999, 52(2), S. 305-322.
- Kleven, H., Landais, C., Saez, E., "Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market", *American Economic Review*, 2013, 103(5), S. 1892-1924.
- Leibrecht, M., Hochgatterer, C., "Tax competition as a cause of falling corporate income tax rates: A survey of empirical literature", *Journal of Economic Surveys*, 2012, 26(4), S. 616-648.
- Liebig, T., Puhani, P., Sousa-Poza, A., "Taxation and Internal Migration - Evidence from the Swiss Census Using Community-Level Variation in Income Tax Rates", *Journal of Regional Science*, 2007, 47 (4), S. 807-836.
- Niedomysl, T., "Residential preferences for interregional migration in Sweden: demographic, socioeconomic, and geographical determinants", *Environment and Planning*, 2008, 40(5), S. 1109-1131.
- Rocha-Akis, S., "Verteilungseffekte der Einkommensteuerreform 2015/16", *WIFO-Monatsberichte*, 2015, 88(5), S. 387-398.
- Saez, E., Slemrod, J., Giertz, H., "The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review", *Journal of Economic Literature*, 2012, 50 (1), S. 3-50.
- Schatzenstaller, M., "Steuerreform 2015/16 – Maßnahmen und Gesamteinschätzung", *WIFO-Monatsberichte*, 2015, 88(5), S. 371-385.
- Statistik Austria, Integrierte Statistik der Lohn- und Einkommensteuer 2010, Wien, 2013.
- Statistik Austria (2014A), Statistik der Lohnsteuer 2013, Wien, 2014.
- Statistik Austria (2014B), Statistik der Körperschaftsteuer 2010, Wien, 2014.
- Statistik Austria (2015A), Mikrozensus 2013, Wien, 2015.
- Statistik Austria (2015B), Statistik der Kraftfahrzeuge, Bestand am 31.12.2014, Wien 2015.
- WKO, Vorarlberg in Zahlen, Ausgabe 2014.

## 6 Zusammenfassende Thesen

1. Die Kritik an der Finanzverfassung ist ein Dauerbrenner der politischen und wissenschaftlichen Diskussion in Österreich. Als besonders reformbedürftig wird regelmäßig die sehr **geringe Steuerautonomie der Länder und Gemeinden** eingestuft. Steuerautonomie reflektiert verschiedene Aspekte der Gestaltungsfreiheit von Ländern und Gemeinden mit Blick auf "eigene Steuern". Grundsätzlich ist in diesem Kontext zwischen **Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit** zu unterscheiden. Für die Beurteilung der ökonomischen Wirkungen einer Bundesländer-Steuerautonomie erweisen sich Gesetzgebungskompetenzen in Kombination mit der Ertragshoheit als ausschlaggebend.
2. Die Forderung nach höherer Steuerautonomie der Bundesländer wird mit dem aus der Theorie des Fiskalföderalismus abgeleiteten Grundsatz der "**institutionellen Kongruenz**" begründet. Dieses Prinzip stellt auf den direkten Zusammenhang zwischen politischen Verantwortlichkeiten zur Finanzierung öffentlicher Leistungen und dem Ausgabenverhalten der politischen Entscheidungsträger ab. Mangelnde institutionelle Kongruenz resultiert in Fehlanreizen zu einer weniger sparsamen und effektiven Mittelverwendung. Die verfügbaren empirischen Ergebnisse stützen in der Grundtendenz die Idee von den positiven Effizienzwirkungen institutioneller Kongruenz. **Gesetzgebung, Vollzug und Finanzierungsverantwortung** sollten aus **Effizienzgründen** jeweils **in eine Hand gegeben** werden.
3. Eine zentrale Implikation von Steuerautonomie auf der subnationalen Ebene ist die Entstehung eines (**horizontalen**) **Steuerwettbewerbs** zwischen den regionalen Einheiten. Theoretische Studien kommen nicht zu eindeutigen Ergebnissen, was die ökonomischen Konsequenzen der Steuerkonkurrenz betrifft. Für eine vorstellbare steuerliche Unterbietungskonkurrenz bei Unternehmens- und Einkommensteuern sind die Mobilität der Unternehmen und privaten Haushalte zwischen den Bundesländern ebenso relevant wie die Qualität der genutzten unternehmens- und haushaltsnahen Infrastruktur in den Ländern.
4. Für die Auswirkungen der fiskalischen Konkurrenz spielt die institutionelle Ausgestaltung der regionalen Besteuerung eine Rolle. So sollte bei der Fixierung von **Zerlegungsformeln** für Unternehmenssteuern ein stärkeres Gewicht auf Umsätze oder Absatzmengen als auf Beschäftigtenzahlen oder Lohnsumme als Zerlegungsindikatoren gelegt werden, um steuerlich bedingte Gewinnverlagerungen einzudämmen. Bei der Lohn- und Einkommensteuer gilt üblicherweise das **Wohnsitzprinzip**, das indirekt die Anreize für die Schaffung von Arbeitsplätzen verringert. Mit Blick auf die Zerlegung der Lohnsteuer wird bisweilen eine Kombination aus Wohnsitz- und **Arbeitsstättenprinzip** vorgeschlagen. Ein kombiniertes Wohnsitz-Betriebsstätten-Prinzip stellt aber nur zusammen mit einem Stimmrechtssplitting eine anreizgerechte Lösung dar.
5. Die verfügbare empirische Evidenz zeigt, dass die Politik steuerpolitische Parameter strategisch in der Konkurrenz um eine mobile Besteuerungsbasis und als Instrumente in einem Vergleichswettbewerb einsetzt. Ein **ruinöser Steuersenkungswettlauf** ist nach vorliegenden empirischen Erkenntnissen zwar **nicht zu befürchten**. Jedoch kann es im Gleichgewicht zu

einer Koexistenz von Gemeinwesen (Bundesländern) mit höheren Abgaben und erstklassiger Infrastrukturausstattung und solchen mit geringeren Abgaben, aber weniger gutem öffentlichen Leistungsniveau kommen. Eine denkbare Option könnte in diesem Falle die konsensuale Fixierung von **Mindestsätzen** oder **Bandbreiten von Steuersätzen** auf Länderebene sein. Je stärker jedoch in die finanzpolitischen Besteuerungsrechte der Gebietskörperschaften eingegriffen wird, umso schwächer fallen die mit der Fiskalautonomie verbundenen Anreize aus.

6. Ein **horizontaler Finanzausgleich** kann Unterschiede durch Umverteilung bis zu einem gewissen Grad einebnen: Weitgehende Steuerautonomie bedingt aus dieser Sicht einen wirksamen horizontalen Ausgleich aus **Fairnessgründen**, um für Bürger und Unternehmen eine ähnliche Versorgung mit öffentlichen Leistungen zu gewährleisten. Ein Ausgleich kann auch so begründet werden, dass ein wettbewerblicher Föderalismus gleiche **Startchancen** voraussetzt, abhängig von der Finanzkraft der Gebietskörperschaft. Mit zunehmender Einebnung der Unterschiede verschwinden aber auch jene positiven Anreizeffekte, die mit der höheren Steuerautonomie verbunden werden. **Anreizkompatible Finanzausgleichsstrukturen** stärken die Finanzautonomie der subzentralen Gebietskörperschaften und verringern die Unterschiede in der finanziellen Leistungsfähigkeit, ohne die Wettbewerbsanreize wesentlich zu beeinträchtigen. Die letztendliche "Auflösung" dieses *trade-offs* ist eine grundsätzliche politische Entscheidung darüber, welches **Föderalismusmodell** angestrebt wird.
7. Im **vertikalen Steuerwettbewerb** - der Konkurrenz unterschiedlicher gebietskörperschaftlicher Ebenen um dieselbe Steuerbasis - besteht die Gefahr, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage wie eine Allmende "übernutzt" wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass vertikaler und horizontaler Wettbewerb simultan stattfinden. Während die horizontale Konkurrenz einen Steuersenkungsdruck erzeugt, führt der vertikale Wettbewerb tendenziell zu einem **Steuererhöhungsdruck**.
8. Internationale Vergleiche der **Kosten der Steueradministration** liefern keinen Anhaltspunkt, ob zentralisierte Verwaltungsstrukturen prinzipiell überlegen sind. Größenvorteile in der Administration scheinen mit dezentralen Gestaltungshoheiten gut vereinbar, wenn der Bund für die Definition der Steuerbasis verantwortlich ist. Auch findet sich **keine gesicherte Evidenz** dafür, dass der **bürokratische Aufwand** für mittelständische Unternehmen bei dezentraler Steuerautonomie systematisch höher wäre.
9. Als **unterschiedliche Systeme der Zuweisung** von Gesetzgebungs- und Ertragshoheit auf die Gebietskörperschaften können "idealtypisch" unterschieden werden: Trenn-, Zuschlags-, Verbund- und Transfersysteme. In der Praxis gibt es zahlreiche Möglichkeiten, diese Systeme miteinander zu kombinieren. Sie unterscheiden sich im Grad der Steuerautonomie für die subnationalen Ebenen.
10. Nicht alle potentiellen Steuerquellen eignen sich als regionale oder lokale Abgaben. Zur **Beurteilung der Eignung einzelner Steuerarten als Ländersteuern** sind Bewertungskriterien erforderlich. Diese können grundsätzlich aus den theoretischen Argumenten zugunsten

einer Stärkung der subnationalen Abgabenaufonomie abgeleitet werden. Von besonderer Bedeutung sind die Kriterien "regionale Radizierbarkeit", "Merklichkeit/Spürbarkeit für Steuerzahler" und "Transparenz" einerseits und "Stabilität des Aufkommens" sowie "Steuerwettbewerbsanfälligkeit" andererseits. Auf der Basis der erarbeiteten Kriterien zur Prüfung einzelner Optionen für ländereigene Steuern zeigt ein **Schnelltest**, dass von den aufkommensstärksten Steuern in Österreich lediglich die **Lohn-/Einkommensteuer** gut als Ländersteuer geeignet ist. Sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Umsatzsteuer sind dagegen wenig geeignete Kandidaten für ländereigene Steuern. Die **Grundsteuer** wird trotz eines guten Abschneidens im Schnelltest nicht weiter als potentielle Kandidatin für eine ländereigene Steuer betrachtet, weil sie – zusammen mit der **Grunderwerbsteuer** – im Einklang mit der etablierten finanzwissenschaftlichen Literatur – als "geborene Gemeindesteuer" gesehen wird. Sie wäre ein zentraler Baustein einer Erweiterung der Abgabenaufonomie auf Gemeindeebene.

11. Innerhalb Europas sticht vor allem die **Schweiz** aufgrund ihres stark wettbewerblich organisierten Föderalismus hervor, der sich durch weitreichende Autonomie der Kantone sowohl in der Besteuerung der persönlichen Einkommen, Vermögen und Unternehmensgewinne als auch bei der Bereitstellung öffentlicher Leistungen auszeichnet. Die Schweiz ist das OECD-Land mit dem am stärksten **ausgeprägten Steuerföderalismus**.
12. Die Analysen der schweizerischen Einkommens- und Vermögenssteuer einerseits sowie der Gewinn- und Kapitalsteuer andererseits zeigen beträchtliche Belastungsunterschiede zwischen einzelnen Kantonen, aber auch innerhalb der Kantone zwischen den Gemeinden. Beträchtliche interkantonale Unterschiede bestehen auch bei der Motorfahrzeugsteuer (als dritt wichtigste kantonale Steuer). Es spielt sich ein **intensiver interkantonaler Steuerwettbewerb** ab, der allerdings durch den Ressourcenausgleich und (zum Teil) den Lastenausgleich im neugeordneten **Finanzausgleichssystem** (NFA) kanalisiert und gedämpft wird. Kleinere und ressourcenstärkere Kantone können die kantonale Steuerbasis (gemessen am Ressourcenindex) finanziell weniger belasten.
13. Trotz aller Kritik sind die **Erfahrungen der Schweiz** mit der kantonalen und gemeindlichen Steuerautonomie im Großen und Ganzen positiv. Das System des Steuerföderalismus wird als wesentlicher **Faktor für den wirtschaftlichen Erfolg** des Landes gesehen. Allerdings zeigt sich, dass im Steuerwettbewerb mobile und eher wohlhabende Steuerzahler und Unternehmen bevorzugt werden. Es besteht eine **verteilungspolitisch kritische** Tendenz, die Steuerlast auf weniger mobile und ärmere Haushalte umzuverteilen. Ferner ist **Segregation** zu beobachten: reiche Steuerzahler konzentrieren sich in bestimmten Kantonen.
14. Die in der Schweiz traditionell etablierten **direkt-demokratischen Elemente** leisten einen wesentlichen Beitrag zur Funktionsfähigkeit des fiskalischen Wettbewerbs. Sie spielen dabei eine Rolle in der Kontrolle der Effizienz des (wettbewerblichen) Verhaltens der kantonalen Regierungen. Außerdem scheinen sie dazu beizutragen, dass der Wettbewerb keinen "ruinösen" Charakter annimmt. Wenngleich die direkte Demokratie vermutlich kein unverzichtbarer Bestandteil einer Ausweitung der Steuerautonomie ist, stellt sie aber ein

wichtiges **Element zur Kanalisierung des Steuerwettbewerbs** dar. Insgesamt kann die Frage nach einer **Vorbildfunktion der Schweiz** damit womöglich auch graduell beantwortet werden. Letztendlich wäre abzuwägen, welchen Faktoren bei einer Neu-Konzeption des österreichischen Fiskalföderalismus höheres Gewicht eingeräumt werden soll.

15. Vor diesem Hintergrund werden für eine potentielle **Ländersteuerautonomie in Österreich** vor allem drei Steuern eine näheren Prüfung unterzogen: (1) **Lohnsteuer/veranlagte Einkommensteuer**, weil sie durch örtliche Radizierbarkeit charakterisiert ist, aufgrund ihres individuellen und gesamten Aufkommens spürbar für Landesbevölkerung und –haushalt ist, eine begrenzte regionale Streuung und Wettbewerbsanfälligkeit aufweist und vereinbar mit EU-Recht ist. (2) Trotz der recht eindeutigen **negativen Gesamtbewertung** wird eine Länderautonomie bei der **Körperschaftsteuer** vertieft analysiert: Sie wird in der steuerpolitischen Diskussion immer wieder als Kandidatin genannt. Zudem verfügt in einigen föderalen Staaten (Schweiz, USA) die regionale Ebene über eine substantielle Steuerhoheit bezüglich der Körperschaftsteuer. (3) Als dritte Option wird eine Regionalisierung der **motorbezogenen Versicherungssteuer** einer detaillierteren Betrachtung unterzogen: Sie ist eine der wenigen verbrauchsbezogenen Steuern, bei denen eine regionale Steuerautonomie mit dem EU-Recht kompatibel wäre. Da das Ausmaß der kommunalen Abgabenaufkommensautonomie in Österreich relativ gering ist und perspektivisch ebenfalls gestärkt werden sollte, ist die Einschränkung kommunaler Steuereinnahmen zur Kompensation zusätzlicher Steuereinnahmen der Bundesländer keine Option.
16. Auf Basis der derzeitigen regionalen Verteilung der Bemessungsgrundlagen wird **simuliert**, welche **Effekte die Ausweitung der Steuerautonomie** auf länderspezifische Steueraufkommen hätte. Unter der Annahme eines gleichbleibenden Gesamtsteueraufkommens werden die Auswirkungen der Steuerautonomie mittels zweier Betrachtungsweisen dargestellt: (1) Die Länder setzen einen **einheitlichen** Landessteuersatz oder einen einheitlichen Zuschlag auf die Steuerschuld, um das ursprüngliche (Bundes-) Gesamtaufkommen zu erreichen (Kompensationsszenario A); (2) die Länder setzen **individuelle** Landessteuersätze oder Zuschläge auf die Steuerschuld, um dasselbe Landesaufkommen zu generieren, welches sie aus der Ertragsanteilsverteilung erreichten (Kompensationsszenario B). Die Berechnungen simulieren rein **statische "Erstrundeneffekte"**. Da die Länder nun in ihrer Entscheidung autonom wären, ist es weitgehend offen, wie die Steuerzuschläge tatsächlich aussehen werden. Darüber hinaus sind die Bemessungsgrundlagen zum Teil mobil und können sich aufgrund unterschiedlicher Besteuerung verlagern.
17. Für die **Lohn- und Einkommensteuer** zeigt sich, dass die Ergebnisse für das regionale Steueraufkommen je nach Gestaltungsart merklich unterschiedlich ausfallen. Bei ausschließlicher Betrachtung der **Lohnsteuer** und regionaler Zuordnung der Bemessungsgrundlage anhand des Wohnorts profitieren primär Wien und Niederösterreich. Beide Bundesländer könnten mit einem relativ höheren Aufkommen als im derzeitigen FAG rechnen oder alternativ dasselbe Aufkommen mit einem deutlich geringeren Steuersatz oder Zuschlag erreichen. Umgekehrt müssen die Bundesländer Kärnten, Steiermark, Tirol und Vorarlberg mit

deutlich geringeren Aufkommen rechnen oder entsprechend höhere Steuersätze festlegen. Die Wahl zwischen einer eigenen Landessteuer oder einem Zuschlagsatz auf die Steuerlast spielt für die Aufkommenswirkungen nur eine untergeordnete Rolle.

18. Bei Berücksichtigung der Einkommensteuer im Rahmen der **integrierten Lohn- und Einkommensteuer** kommt es besonders für kleinere Bundesländer zu Verschiebungen: Vorarlberg wird dadurch zu einem Profiteur der Steuerautonomie, wogegen das Burgenland und Kärnten zusätzliches Aufkommen zur reinen Lohnsteuerbetrachtung verlieren. Besonders stark sind jedoch die Änderungen bei einer regionalen Zurechnung der Bemessungsgrundlage, welche **häufig Wohn- und Arbeitsort** berücksichtigt.
19. Größere Aufkommensänderungen sind bei einer Steuerautonomie der Bundesländer im Bereich der **Körperschaftsteuer** zu erwarten. Selbst unter der Annahme einer immobilien Bemessungsgrundlage würden landesspezifische Steuersätze auf Basis einer am **Unternehmenssitz** anknüpfenden Besteuerung zu Aufkommensänderungen im hohen zweistelligen Prozentbereich führen. Bei einer Zerlegung der Bemessungsgrundlage anhand der **Beschäftigung** ergeben sich weit weniger starke Verwerfungen.
20. Aufgrund des relativ geringen PKW-Bestands würde Wien bei vorliegender Steuerautonomie bei der **motorbezogenen Versicherungssteuer** im Vergleich zum derzeitigen FAG mehr als 20% des Aufkommens verlieren bzw. müsste merklich höhere Steuersätze ansetzen. Aber auch Tirol und Vorarlberg verlieren rund 5% zum Status quo. Die wesentlichen Profiteure einer Steuerautonomie auf die motorbezogene Versicherungssteuer sind die pendlerstarken Bundesländer Burgenland und Niederösterreich, aber auch die Steiermark und Oberösterreich verzeichnen Zugewinne.
21. Insgesamt zeigt sich, dass eine höhere Steuerautonomie der Länder bei der Lohn- und Einkommensteuer und der Motorbezogenen Versicherungssteuer neben theoretischen Vorzügen auch ohne große Verwerfungen in das Finanzausgleichssystem integriert werden kann, wenn sie durch geeignete horizontale Finanzausgleichsmechanismen ergänzt wird. Länderautonomie bei der Körperschaftsteuer führt dagegen zu relativ starken Friktionen gegenüber dem gegenwärtigen System.

## 7 Appendix

### Appendix A: Steuersatzsimulationen

In diesem Abschnitt sollen die Details zur Berechnung der Steueranteile der Länder unter den verschiedenen Simulationsszenarien dargestellt werden. Zuerst werden die Datengrundlagen kurz dargestellt:

- a) Lohnsteuerstatistik und integrierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik von Statistik Austria
- b) Körperschaftsteuerstatistik von Statistik Austria
- c) PKW-Bestandsstatistik von Statistik Austria

Da es sich bei den publizierten Werten für a) und b) prinzipiell um aggregierte Daten handelt, auf deren Basis die Berechnungen vorgenommen werden, ist es wichtig zu überprüfen, ob die Aggregation einen Einfluss auf die Auswertungen hat. Diese Validierung findet sich in Appendix A1. In Appendix A2 wird dann die Vorgangsweise bei den Simulationen erläutert. Die detaillierte Herangehensweise wird hierbei anhand der Lohnsteuer erläutert.

In Appendix A3 bis A5 finden sich steuerspezifische Ausführungen. Appendix A3 gibt Details zur Aufteilung der Bemessungsgrundlage bei der Lohnsteuer auf Wohn- und Arbeitsort. Bei einer Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf Wohn- und Arbeitsort wird mithilfe des Mikrozensus die Hälfte der Bemessungsgrundlage einem anderen Bundesland zugeschlagen, der dort entsteht. D. h. das Lohnsteueraufkommen durch Pendler wird zwischen Wohnort und Arbeitsort geteilt. Dies ist notwendig, da die Lohnsteuerstatistik und die integrierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik die entsprechenden Daten nur gemäß dem Wohnortprinzip direkt liefern. Appendix A4 erläutert, wie die aggregierten Körperschaftsteuerdaten bzw. die Bemessungsgrundlage anhand der Beschäftigung auf die Bundesländer aufgeteilt wird. Dies ist wiederum notwendig, da die Körperschaftsteuerstatistik von Statistik Austria rein auf den Unternehmenssitz abstellt. In Appendix A5 finden sich Informationen zum PKW-Bestand in Österreich nach Leistung (KW).

#### A1) Validierung der Berechnungen auf den aggregierten Steuerdaten

##### A1.1) Lohnsteuer und integrierte Lohn- und Einkommensteuer

In der Lohnsteuerstatistik sind für jedes Bundesland für 15 Stufen des Bruttobezugs Werte für die Bemessungsgrundlage (Summe) und Fallzahlen enthalten. Das Aufkommen wird berechnet, indem in jeder Bruttobezugsstufe eine durchschnittliche Bemessungsgrundlage (Summe Bemessungsgrundlage/Fallzahl) berechnet wird, die dann dem jeweiligen Steuersatz unterworfen und abschließend mit der Fallzahl hochgerechnet wird. Übersicht 7.1 erläutert dieses Vorgehen anhand von Daten eines Bundeslandes aus der rezentesten Lohnsteuerstatistik im Jahre 2013.

Übersicht 7.1: Lohnsteuerstatistik Salzburg, 2013

Steuerstufe	von	bis	Summe Bemessungsgrundlage	Fallzahl	Durchschnittliche Bemessungsgrundlage	Steuer pro Kopf	Gesamtaufkommen
1	0	2.000	18.573.523	25.764	721	0	0
2	2.000	4.000	37.159.704	16.127	2.304	0	0
3	4.000	6.000	65.237.379	16.825	3.877	0	0
4	6.000	8.000	78.380.277	15.060	5.205	0	0
5	8.000	10.000	106.701.430	16.094	6.630	0	0
6	10.000	12.000	176.462.031	23.478	7.516	0	0
7	12.000	15.000	274.101.249	27.105	10.113	0	0
8	15.000	20.000	579.509.463	44.804	12.934	706	31.632.825
9	20.000	25.000	690.165.987	42.072	16.404	1.973	82.991.480
10	25.000	30.000	781.397.193	39.497	19.784	3.206	126.629.521
11	30.000	40.000	1.497.181.894	61.068	24.517	4.934	301.283.250
12	40.000	50.000	979.207.071	31.455	31.130	7.759	244.066.069
13	50.000	70.000	1.057.667.703	25.944	40.767	11.924	309.349.544
14	70.000	100.000	655.939.160	11.281	58.145	19.434	219.230.297
15	100.000	Max.	618.488.925	5.436	113.777	47.123	256.161.987

Q: Statistik Austria. Anmerkung: Steuerberechnung auf Basis des Lohnsteuertarifes des Jahres 2013.

Analoge Daten sind für die integrierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik verfügbar. Allerdings ergeben sich folgende Unterschiede: Zunächst ist die Lohnsteuerstatistik rezenter als die integrierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik. Zu Jahresmitte 2015 war die Lohnsteuerstatistik für 2013 bereits publiziert, wogegen die integrierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik für 2013 erst Mitte 2016 veröffentlicht wird. Deshalb musste in letzterem Fall auf die Daten für das Steuerjahr 2012 zurückgegriffen werden. Darüber hinaus waren für die Berechnungen der integrierten Lohn- und Einkommensteuer nicht nur Werte für die Bruttoeinkommen verfügbar, sondern erlauben eine Aufteilung nach Bemessungsgrundlagenstufen. Da dies eine genauere Berechnung erlaubt - speziell bei der Einkommensteuer ergeben sich oftmals sehr unterschiedliche Bemessungsgrundlagen bei identischen Bruttoeinkommen - wurde bei der integrierten Lohn- und Einkommensteuer die Bemessungsgrundlage nach Stufen der Bemessungsgrundlage verwendet.

Einen ersten Test in Bezug auf die Validität des gewählten Ansatzes bietet ein Vergleich des berechneten (simulierten) Gesamtsteueraufkommens und des tatsächlichen Steueraufkommens. Darüber hinaus ist zu überprüfen, inwieweit die hochgerechnete regionale Verteilung der Lohnsteueraufkommen mit den tatsächlichen bundesländerspezifischen Aufkommen übereinstimmt. Hier zeigt sich grundsätzlich, dass die Verwendung mit den aggregierten Werten keine großen Verzerrungen mit sich bringt: Das hochgerechnete Gesamtaufkommen der Lohnsteuer erreicht 25,853 Mio. €, wogegen das tatsächliche Gesamtaufkommen 25,635 Mio. € beträgt. Der Unterschied ist somit weniger als 1%. Ähnliches ergibt sich für die integrierte Lohn- und Einkommensteuer. Im Jahr 2012 betrug das tatsächliche Gesamtaufkommen lt. Statistik Austria 27,879 Mio. € und das hochgerechnete Gesamtaufkommen belief sich auf 28,142 Mio. €; auch hier macht die Differenz weniger als 1% aus. Wie in Übersicht 7.2 dargestellt, ist auch die regionale Verteilung des Aufkommens basierend auf der Hochrechnung sehr nahe an der tatsächlichen Verteilung. Allfällige Unterschiede bewegen sich in der Größenordnung von wenigen Zehntelprozentpunkten.

Übersicht 7.2: Vergleich Hochrechnung mit Status quo: Lohnsteuer und integrierte Lohn- und Einkommensteuer, 2012 bzw. 2013

	Lohnsteuer 2013		Integrierte Lohn- und Einkommensteuer 2012	
	Hochrechnung	Tatsächlich	Hochrechnung	Tatsächlich
	Anteile in %			
Burgenland	3,2	3,1	2,9	2,9
Kärnten	5,8	5,8	5,6	5,6
Niederösterreich	20,9	20,8	20,1	20,1
Oberösterreich	16,3	16,3	16,0	15,9
Salzburg	6,1	6,1	6,3	6,4
Steiermark	13,0	12,9	12,5	12,5
Tirol	7,3	7,3	7,8	7,8
Vorarlberg	4,0	4,0	4,9	4,9
Wien	23,0	23,1	23,0	23,2
Ausland	0,5	0,5	0,8	0,8
unbekannt	0,0	0,0	0,0	0,0
Insgesamt	100,0	100,0	100,0	100,0

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Auch ein Vergleich mit alternativen Datenquellen wie der 1% Stichprobe der Lohnsteuerstatistik des Jahres 2013 verdeutlicht, dass die verwendeten aggregierten Daten zu äußerst genauen Ergebnissen führen. Während die 1% Stichprobe zu einem genaueren Gesamtaufkommen führt, ist die regionale Verteilung des Aufkommens teilweise um mehr als 1 Prozentpunkt von jener des tatsächlichen Aufkommens entfernt.

#### A1.2) Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuerstatistik von Statistik Austria ist ähnlich aufgebaut wie die Lohn- und Einkommensteuerstatistik. Für 8 Einkommensstufen werden Fallzahl, zu versteuerndes Einkommen (Bemessungsgrundlage) und die zu zahlende Körperschaftsteuer ausgewiesen. Aufgrund des proportionalen Steuersatzes wird für die Hochrechnung der Körperschaftsteuer einfach die gesamte Bemessungsgrundlage dem Steuertarif von 25% unterworfen. Die sich ergebenden 6,193 Mrd. für 2010 sind rund 1,24% von der tatsächlichen Steuerschuld in Höhe von 6,270 Mrd. (lt. Statistik Austria) entfernt. Ein Teil dieser Differenz kann mit der Mindest-KöSt erklärt werden. Unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und mit diesen vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften haben in Österreich eine Mindest-KöSt zu entrichten. Je nach Rechtsform betrug diese für das Jahr 2010 zwischen 1.750 € und 5.452 €. Wie Übersicht 7.3 zeigt, gibt es zusätzlich gewisse regionale Abweichungen der Hochrechnung von der tatsächlichen Steuerschuld. Bei der Körperschaftsteuer besteht mithin eine größere Unsicherheit bei der regionalen Aufteilung der Bemessungsgrundlage als bei Lohn- und Einkommensteuer. Was bei der bundesländerweisen Zuteilung der Be-

messungsgrundlage nach Beschäftigtenzahlen noch dazu kommt, ist die Unschärfe aufgrund der branchenmäßigen Zuteilung der Bemessungsgrundlage oder der Beschäftigungsverhältnisse, die in Appendix A4 dargestellt wird.

Übersicht 7.3: Vergleich regionales Körperschaftsteueraufkommen mit Hochrechnung, 2010

	Körperschaftsteuer 2010	
	Hochrechnung	Tatsächlich
	Anteile in %	
Burgenland	1,0	1,1
Kärnten	3,7	4,1
Niederösterreich	10,1	11,0
Oberösterreich	18,8	20,5
Salzburg	8,5	9,3
Steiermark	5,7	6,2
Tirol	5,4	5,9
Vorarlberg	5,3	5,8
Wien	41,5	45,3
Insgesamt	100,0	100,0

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

## A2) Vorgangsweise bei den Simulationen

Nachfolgend wird die Vorgangsweise bei den Simulationen der Aufkommenswirkungen einer gewissen Steuerautonomie der Bundesländer anhand der Lohnsteuer dargelegt. Sowohl bei der integrierten Lohn- und Einkommensteuer als auch der Körperschaftsteuer und der motorbezogenen Versicherungssteuer wird ein ähnliches Vorgehen gewählt.

### A2.1) Absenkung des Steueraufkommens um den Länderanteil aus dem FAG

Um Platz für einen Landeszuschlag oder eine Landessteuer zu machen, muss zunächst die derzeitige Belastung und damit das Aufkommen, das nach der Einführung einer gewissen Steuerautonomie nur mehr dem Bund sowie den Gemeinden zufließen wird, abgesenkt werden. Je nach Steuerart werden hier zwei unterschiedliche Ansätze verwendet. Im Falle einer eigenen Landessteuer auf die Bemessungsgrundlage werden die derzeitigen Grenzsteuersätze um einen Wert von ‚x‘ Prozentpunkten gesenkt, damit das derzeitige Aufkommen um den Landesanteil aus dem FAG sinkt. Bei einem Zuschlag auf die (Bundes-)Steuerschuld wird der Anteil dagegen um ‚x‘ Prozent reduziert. D. h. bei einem Zuschlag ist die absolute Absenkung jedes Grenzsteuersatzes abhängig von der Ausgangsgröße. Diese unterschiedliche Herange-

hensweise wird verfolgt, um beim Zuschlagsatz die Progression der Bundessteuer auch auf der Landesebene übernehmen zu können.

Im Jahr 2013 entspricht die notwendige Absenkung bzw. die Summe der Landesanteile an der Lohnsteuer einem Wert von 5.005 Mio. €<sup>82)</sup>. Zusätzlich wurde aus Konsistenzgründen das Gesamtaufkommen um jenen Anteil verringert, der keinem Bundesland zugerechnet werden kann. In der Lohnsteuerstatistik sind auch die Regionen "Ausland" und "unbekannt" vorhanden, und deren Reduktion entspricht genau jenem Wert, der in Folge bei einem einheitlichen Landessteuersatz bzw. Landeszuschlag hinzukommen würde. Im Falle des Landessteuersatzes sind dies 350 Mio. €, beim Zuschlag auf die Steuerschuld 325 Mio. €.

Die notwendige Senkung des Gesamtaufkommens um den Wert ‚x‘ stellt ein nichtlineares Problem dar, welches durch einen numerischen Ansatz gelöst wurde. Die notwendige Verringerung der ursprünglichen Grenzsteuersätze und die zugehörigen Landessteuersätze und Landeszuschläge sind in Übersicht 7.4 dargestellt.

Übersicht 7.4: Verringerung des Gesamtaufkommens Lohnsteuer

	Notwendige Reduktion x=	Zuschlag 19,46	Landessteuer 7,70
Sätze	Ursprünglich	Zuschlag	Landessteuer
Stufe	36,5000	28,7972	29,39455595
Stufe	43,2143	35,5115	34,80178518
Stufe	50,0000	42,2972	40,266515

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Das neue Aufkommen pro Bundesland, das in diesem Fall jedoch nur mehr dem Bund und den Gemeinden über die Ertragsanteile zufließt, ist in Übersicht 7.5 dargestellt. Das verbliebene Gesamtaufkommen von rund 20,8 Mrd. € entspricht dem ursprünglichen Aufkommen abzüglich der gewünschten Reduktion. Aufgrund der numerischen Lösung ist die Reduktion bei Landessteuer und Zuschlag nicht exakt dieselbe.

<sup>82)</sup> Dieser Wert weicht von jenem in der Ertragsanteilsverteilung laut BMF ab (4.753 Mio. €), da das tatsächliche Aufkommen 2013, das zur Berechnung der Ertragsanteile verwendet wurde, mit jenem aus der Lohnsteuerstatistik ersetzt wurde.

Übersicht 7.5: Aufkommen pro Bundesland, Lohnsteuer

	Ursprünglich	Landessteuer In €	Zuschlag
Burgenland	815.441.577	656.699.820	654.997.472
Kärnten	1.489.652.643	1.199.662.430	1.197.081.241
Niederösterreich	5.398.397.784	4.347.493.394	4.349.397.598
Oberösterreich	4.222.160.743	3.400.234.035	3.394.547.946
Salzburg	1.571.344.972	1.265.451.739	1.264.588.076
Steiermark	3.352.364.485	2.699.760.742	2.694.443.548
Tirol	1.885.943.269	1.518.807.282	1.514.729.640
Vorarlberg	1.037.444.889	835.485.817	834.598.447
Wien	5.939.341.125	4.783.131.481	4.802.342.735
Ausland	135.669.483		
Unbekannt	5.201.712		
Insgesamt	25.852.962.682	20.706.726.740	20.706.726.703

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

A2.2) Bestimmung der Landessteuer- und Landeszuschlagssätze

Nach der Absenkung erfolgt die Festsetzung der aufkommensneutralen Landessteuer- und Landeszuschlagssätze. Im Falle von Kompensationsszenario A ergibt sich der Landessteuersatz bzw. der Zuschlagssatz direkt aus der vorherigen Absenkung. Jedes Bundesland erhebt einen einheitlichen Satz in der Höhe der vorherigen Reduktion. Durch diese Vorgangsweise bleibt die Gesamtbelastung ident zur Ausgangssituation. Im Falle des Zuschlagssatzes berechnet sich der notwendige Wert aus  $x'/(1-x')$ , wobei  $x'$  für den Prozentwert der vorherigen Absenkung steht.

Übersicht 7.6: Kompensationsszenario A: Bestimmung des Landessteuer- und Zuschlagsatzes Lohnsteuer

	Landessteuer		Zuschlag	
	Satz	Aufkommen	Satz	Aufkommen
	In %	In €	In %	In €
Burgenland	7,7027578	815.441.577	24,1726531	815.441.577
Kärnten	7,7027578	1.489.652.643	24,1726531	1.489.652.643
Niederösterreich	7,7027578	5.398.397.784	24,1726531	5.398.397.784
Oberösterreich	7,7027578	4.222.160.743	24,1726531	4.222.160.743
Salzburg	7,7027578	1.571.344.972	24,1726531	1.571.344.972
Steiermark	7,7027578	3.352.364.485	24,1726531	3.352.364.485
Tirol	7,7027578	1.885.943.269	24,1726531	1.885.943.269
Vorarlberg	7,7027578	1.037.444.889	24,1726531	1.037.444.889
Wien	7,7027578	5.939.341.125	24,1726531	5.939.341.125
Ausland	7,7027578	135.669.483	24,1726531	135.669.483
Unbekannt	7,7027578	5.201.712	24,1726531	5.201.712
Insgesamt		25.852.962.682		25.852.962.682

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Wie in Übersicht 7.6, führt die Erhöhung des Satzes wieder zum ursprünglichen Gesamtaufkommen und auch zur selben regionalen Verteilung. Der relevante Vergleichswert zur derzeitigen Verteilung im FAG ergibt sich aus der Differenz zwischen dem regionalen Gesamtaufkommen (TabelleX+1) abzüglich dem Anteil, welcher Bund und Gemeinden zufließt (Tabelle vorher). Dies entspricht dem Anteil jedes Bundeslandes am regionalen Gesamtaufkommen der Lohnsteuer.

Im Kompensationsszenario B werden die notwendigen Landessteuersätze bzw. Zuschlagsätze dahingehend berechnet, dass jedes Bundesland das Aufkommen aus dem derzeitigen FAG erzielt. Da hier wiederum ein nichtlineares Problem vorliegt, werden numerische Lösungsverfahren verwendet. Die notwendigen Steuersätze und das dazugehörige Aufkommen nach Bundesländern sind in Übersicht 7.7 dargestellt.

Übersicht 7.7: Kompensationsszenario B: Bestimmung des Landessteuer- und Zuschlagsatzes Körperschaftsteuer

	Landessteuer		Zuschlag	
	Satz	Aufkommen	Satz	Aufkommen
	In %	In €	In %	In €
Burgenland	8,0878593	823.463.037	25,6533590	825.165.382
Kärnten	8,8024685	1.531.422.633	27,8696230	1.534.003.826
Niederösterreich	6,9519367	5.296.147.299	21,7769090	5.294.243.075
Oberösterreich	7,7320211	4.225.304.971	24,4323480	4.230.991.047
Salzburg	8,1105513	1.587.585.089	25,5242460	1.588.448.754
Steiermark	8,3432471	3.407.071.098	26,3959520	3.412.388.292
Tirol	8,8568767	1.941.562.948	28,1031910	1.945.640.593
Vorarlberg	8,6047135	1.061.197.245	27,1218010	1.062.084.618
Wien	7,0184913	5.838.337.178	21,6593340	5.819.125.904
Ausland	7,7027578	135.669.483	24,1726531	139.708.746
Unbekannt	7,7027578	5.201.712	24,1726531	5.356.582
Insgesamt		25.852.962.695		25.857.156.819

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Das Gesamtaufkommen entspricht wieder der Ausgangssituation, jedoch unterscheiden sich die regionalen Aufkommen für die Bundesländer, da nun höhere oder niedrigere Steuersätze oder Zuschlagsätze notwendig sind, um denselben Zufluss zu erreichen wie derzeit im Finanzausgleich.

### A3) Zerlegung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage Wohn- und Arbeitsort

Während die Zurechnung der Bemessungsgrundlage zu den einzelnen Bundesländern nach dem Wohnortprinzip auf Basis der aggregierten Daten aus der Lohnsteuerstatistik direkt möglich ist, bedarf es bei einer Berücksichtigung des Arbeitsorts zusätzlicher Informationen und Annahmen. Leider sind in der Lohnsteuerstatistik selbst keine Informationen zum Arbeitsort enthalten. Als alternative Datenquelle zur Aufteilung von Lohneinkommen zwischen Wohn- und Arbeitsort eignet sich der Mikrozensus von Statistik Austria. Seit 2011 liefert dieser auch Daten zu den Nettoeinkommen der befragten Personen, die ebenfalls aus der Lohnsteuerstatistik stammen. Da jedoch nur Nettoeinkommen und keine Bruttoeinkommen oder steuerliche Bemessungsgrundlagen zur Verfügung stehen, muss auf die Bemessungsgrundlage rückgerechnet werden. Dazu wurde folgende Vorgangsweise gewählt: Für den Standardfall einer ganzjährigen Beschäftigung wurde ein Brutto-Netto-Rechner erstellt, der ausgehend von einem bestimmten Bruttoeinkommen Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuerschuld berechnet und letztlich einen Gesamtnettobezug nach Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen ermittelt.

Übersicht 7.8: Schema Brutto-Netto-Rechner

Monatsbezug (1-12)	Sonstige Bezüge (13./14. Bezug)	Bezüge insgesamt (1-14)
abzüglich Sozialversicherung lfd. Bezug (18,07% für Angestellte)	abzüglich Sozialversicherung lfd. Bezug (17,07% für Angestellte)	Summe Sozialversicherung (Mischsatz)
= Zwischensumme		
abzüglich Werbungskostenpauschale (132 €/p.a.)		
= Bemessungsgrundlage Einkommensteuer lt. Tarif	= Bemessungsgrundlage Steuer Sonstige Bezüge	
abzüglich Steuer lt. Tarif <sup>1)</sup> (unter Berücksichtigung von Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrag sowie ggfs. Negativsteuer)	abzüglich Steuer Sonstige Bezüge <sup>2)</sup>	Summe Steuer (Mischsatz)
= Netto laufender Bezug	= Netto sonstige Bezüge	Gesamtnettobezug

Q: WIFO-Darstellung.

Die im Mikrozensus enthaltenen Monats-Nettoeinkommen wurden mit 12 multipliziert und mit den Nettoeinkommen im Brutto-Netto Rechner gematched (auf 100 € Werte genau). Dadurch erhält jedes Mikrozensus-Nettomonatseinkommen eine zugehörige Steuerschuld.

Die Steuerschuld für jedes Individuum wurde dann mittels der Personengewichtung im Mikrozensus hochgerechnet, um eine Wohnsitz-Arbeitsort-Steuermatrix zu erhalten.<sup>83</sup>

Diese Matrix wurde im Folgenden verwendet, um die Wohnsitzaufkommen gemäß Lohnsteuerstatistik zur Hälfte den Arbeitsorten zuzurechnen. Dabei wird vereinfachend angenommen, dass sowohl die Struktur der Aufkommens hinsichtlich der Bruttobezugsstufen unberührt bleibt als auch die durchschnittliche Bemessungsgrundlage. Dies wird erreicht, indem die Fallzahl der SteuerzahlerInnen in den Bezugsstufen gleichmäßig reduziert/erhöht und folglich das Aufkommen je Stufe mit bisherigen Werten der durchschnittlichen Bemessungsgrundlage neu berechnet wird. D. h. beispielsweise, dass die 24% (nur zur Hälfte), die vom burgenländischen Aufkommen nach Wien transferiert werden, gleichmäßig die Fallzahl in allen Steuerstufen verändern.

Prinzipiell ist der Mikrozensus mit 22.500 befragten Personen pro Quartal eine höchst repräsentative Befragung für die österreichische Situation, speziell im Hinblick auf Beschäftigung. Nichtsdestotrotz ergibt die gewählte Berechnung der Steuerschuld in Kombination mit der Hochrechnung eine nicht unbedeutende Differenz zum tatsächlichen Steueraufkommen. Mit 20,397 Mrd. € hochgerechnete Steuer aus dem Mikrozensus ist die Differenz von rd. 5,5 Mrd. €

<sup>83)</sup> Einkünfte aus dem Ausland wurden dem jeweiligen Wohnsitzbundesland zugeordnet.

zum tatsächlichen Lohnsteueraufkommen beträchtlich. Maßgeblich verantwortlich für diesen Unterschied sind Pensionseinkünfte, welche im Mikrozensus nicht als unselbständige Einkommen berücksichtigt sind, jedoch in die Lohnsteuerstatistik eingehen. Das Lohnsteueraufkommen der Pensionseinkünfte betrug im Jahr 2013 6,2 Mrd. und erklärt somit den Unterschied fast vollständig. Da jedoch nicht die nominellen Werte, sondern nur das anteilige Aufkommen von Wohnort im Unterschied zum Arbeitsort relevant ist, ist die absolute Höhe des hochgerechneten Wertes allerdings wenig relevant. Hinsichtlich des regionalen Aufkommens zeigt Übersicht 7.9 wesentlich geringere Unterschiede.

Übersicht 7.9: Vergleich des regionalen Lohnsteueraufkommens mit dem Mikrozensus, 2013

	Aufkommen	
	Mikrozensus 2013	Tatsächlich
	Anteile in %	
Ausland	-	0,5
Burgenland	3,3	3,1
Kärnten	5,8	5,8
Niederösterreich	20,3	20,8
Oberösterreich	17,2	16,3
Salzburg	6,1	6,1
Steiermark	12,7	12,9
Tirol	7,6	7,3
Vorarlberg	5,1	4,0
Wien	22,0	23,1
Insgesamt	100,0	100,0

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Grundsätzlich ist die Übereinstimmung hoch, einzig Oberösterreich und Vorarlberg weisen Unterschiede von über 1 Prozentpunkt aus. Gegeben die relativ schlechtere Repräsentativität des Mikrozensus in regionaler Sicht, ist es nicht verwunderlich, dass besonders die Hochrechnungen für kleine Bundesländer vom tatsächlichen Aufkommen abweichen. Nichtsdestotrotz stellt dies eine klare Restriktion der gewählten Vorgehensweise dar. Speziell bei der Zerlegung Arbeitsort/Wohnort ist deshalb eine größere Unsicherheit in Bezug auf die Endergebnisse gegeben.

Die entsprechend berechnete Steuermatrix zur Aufteilung zwischen Wohn- und Arbeitsort ist in Übersicht 7.10 dargestellt.

Übersicht 7.10: Steuermatrix der Bemessungsgrundlage auf Wohn-/Arbeitsort, 2013

	Arbeitsort									
	Burgenland	Kärnten	Nieder- österreich	Ober- österreich	Salzburg	Steiermark	Tirol	Vorarlberg	Wien	
Burgenland	52,8	0,7	17,0	0,3	0,0	4,9	0,1	0,0	24,2	
Kärnten	0,1	91,4	0,5	0,6	1,4	2,0	1,4	0,3	2,4	
Niederösterreich	0,6	0,0	59,8	3,3	0,0	0,3	0,0	0,2	35,8	
Oberösterreich	0,0	0,1	1,3	95,2	2,2	0,4	0,0	0,0	0,9	
Salzburg	0,0	0,0	0,1	1,6	95,6	0,2	0,7	0,0	1,8	
Steiermark	0,6	0,1	1,3	0,4	0,7	93,7	0,2	0,3	2,5	
Tirol	0,0	0,2	0,2	0,8	0,4	0,1	96,5	1,1	0,8	
Vorarlberg	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,3	99,1	0,1	
Wien	0,1	0,1	9,5	0,4	0,1	0,4	0,0	0,0	89,4	

Q: Statistik Austria, WIFO-Berechnung und -Darstellung.

Es ist zu beachten, dass nur die Hälfte der in Übersicht 7.10 dargestellten Werte transferiert wird, da ja eine hälftige Zerlegung zwischen Wohn- und Arbeitsort angestrebt wird. Wie an den Werten entlang der Hauptdiagonalen zu erkennen ist, ergeben sich starke Umschichtungen primär für das Burgenland und für Niederösterreich. Hauptsächlicher Profiteur dieser Verschiebungen ist Wien, das 12% des burgenländischen und 18% des niederösterreichischen Steueraufkommens (jeweils die Hälfte der Tabellenwerte) erhält.

#### A4) Zerlegung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage auf Grundlage der Beschäftigtenzahlen

Aufgrund fehlender Mikrodaten auf Unternehmensebene erfolgt die regionale Zuordnung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer anhand aggregierter Beschäftigungsdaten auf Branchenebene. Das heißt anstatt die unternehmensspezifische Körperschaftsteuerschuld mittels unternehmensspezifischer Beschäftigung auf Bundesländer zu verteilen, wird die Körperschaftsteuerschuld einer gesamten Branche anhand der branchenmäßigen Verteilung der Beschäftigten durchgeführt. Wie groß die entsprechenden Verzerrungen in Summe sind, ist mit den vorhandenen Daten nicht abzuschätzen.

Als Branchenklassifizierung wird NACE 2008 auf 85 Zweistellerebenen verwendet. Aufgrund von Geheimhaltungserfordernissen von Seiten der Statistik Austria ist die Verwendung einer tiefergehenden Gliederung nicht möglich. Die Bemessungsgrundlage zur Körperschaftsteuer pro Branche (Körperschaftsteuerstatistik) wird dann auf die Bundesländer aufgeteilt, wobei die Beschäftigungsdaten vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger stammen:

A5) PKWs nach KW

