

EcoAustria – Institut für Wirtschaftsforschung

Am Heumarkt 10

A-1030 Wien

Tel.: +43-664-88 73 96 27

<http://www.ecoaustria.at>



Wien, März 2015

Endbericht

Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene

Im Auftrag des Bundesministeriums
für Finanzen



Endbericht

Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene

Mag. Ludwig Strohner, EcoAustria – Institut für Wirtschaftsforschung

DI Johannes Berger, EcoAustria – Institut für Wirtschaftsforschung

Mag. Nikolaus Graf, EcoAustria – Institut für Wirtschaftsforschung

Dr. Ulrich Schuh, EcoAustria – Institut für Wirtschaftsforschung

März 2015

Kurzdarstellung:

Der Föderalismus in Österreich weist im internationalen Vergleich eine besonders geringe Autonomie auf der Einnahmenseite sowohl auf Länder- als auch auf Gemeindeebene auf. Die Finanzierung der Ausgaben erfolgt in überwiegendem Maße über die Anteile an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben. Dies schränkt sowohl die Verantwortlichkeit der Landes- und Gemeindepolitik für die öffentlichen Mittel, als auch den Spielraum für die Finanzierung von Ausgaben ein. Aus theoretischer Sicht führt eine Stärkung der Abgabenautonomie auch zu einem effizienteren Mitteleinsatz.

Nicht alle Steuern eignen sich für eine Dezentralisierung. Es ist darauf zu achten, dass die Bemessungsgrundlage vergleichsweise immobil und über die Gebietskörperschaften relativ gleich verteilt ist. Zusätzlich sollten die Einnahmen über den Konjunkturzyklus relativ stabil sein. Dies ist eine Folge der eingeschränkten Möglichkeit der Schuldenaufnahme dezentraler Gebietskörperschaften. Internationale Erfahrungen mit Dezentralisierung zeigen, dass das Potenzial für Steuern, die diese Bedingungen erfüllen, beschränkt ist. Daher werden auch Steuern herangezogen, die eine oder mehrere der angeführten Bedingungen verletzen. Regelmäßig wird auf dezentraler Ebene zumindest auf eine der ertragsreichen Steuern in Form von Zuschlagsabgaben zugegriffen. In manchen Ländern bestehen auf regionaler und kommunaler Ebene Zuschläge zu einer nationalen Einkommensteuer. In Hinsicht auf Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage zeigt sich, dass diese häufig zentral festgelegt werden. Von den föderalen Staaten weisen die Schweiz, die USA und Kanada prinzipiell sehr weitreichende Spielräume auf, auch wenn diese zumeist nur sehr eingeschränkt ausgenutzt werden.

Das Konzept für eine Stärkung der Abgabenautonomie, welches in dieser Studie ausgearbeitet wurde, orientiert sich am derzeit bestehenden Abgabensystem sowie rechtlichen Beschränkungen. Für die Steuerbemessungsgrundlagen wird eine zentrale Festlegung vorgeschlagen. Für die Verlagerung von Steuern auf die Ebene der Länder eignen sich der Wohnbauförderungsbeitrag und die motorbezogene Versicherungssteuer. Eine Ländersteuer im Rahmen der Lohn- und Einkommensteuer kann ebenso angedacht werden. Für die Ebene der Gemeinden eignen sich grundstücksbezogene Steuern und die Kommunalsteuer. Daher könnte das Aufkommenspotenzial der Grundsteuer erhöht werden. Bei der Kommunalsteuer könnte durch die Wahl des Steuersatzes die Flexibilität erhöht werden.

Inhalt

1. EINLEITUNG.....	1
2. THEORETISCHE ÜBERLEGUNGEN ZUR ABGABENAUTONOMIE	3
2.1. DEZENTRALISIERUNG AUF AUSGABEN- UND EINNAHMENSEITE	3
2.2. BERÜCKSICHTIGUNG VON FAKTOREN FÜR DIE DEZENTRALISIERUNGSENTSCHEIDUNG	7
2.3. BETRACHTUNG GROßER STEUERKATEGORIEN	11
3. ANALYSE VON DATEN BEZÜGLICH DER DEZENTRALISIERUNG VON ABGABEN	22
4. ERFAHRUNGEN EINZELNER LÄNDER MIT ABGABENAUTONOMIE.....	31
4.1. EXTERNALITÄTEN	31
4.2. BESTIMMUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE UND DEFINITION VON GRUPPEN VON STEUERPF LICHTIGEN	37
4.3. DIE MEHRWERTSTEUER	39
4.4. EINKOMMENSTEUER.....	43
4.5. GRUNDSTEUER	59
4.6. RESÜMEE.....	63
5. OPTIONEN ZUR STÄRKUNG DER ABGABENAUTONOMIE	65
5.1. AUSMAß DER ABGABENAUTONOMIE.....	65
5.2. BISHERIGE UNTERSUCHUNGEN ZUR DEZENTRALISIERUNG VON STEUERN IN ÖSTERREICH	67
5.2.1. <i>Abgabenautonomie auf Gemeindeebene nach Bauer et al.....</i>	<i>67</i>
5.2.2. <i>Abgabenautonomie auf Länderebene nach Achatz.....</i>	<i>69</i>
5.3. VORSCHLÄGE ZUR STÄRKUNG DER ABGABENAUTONOMIE	71
5.3.1. <i>Allgemeines.....</i>	<i>71</i>
5.3.2. <i>Aufgabenbereiche auf Länder- und Gemeindeebene.....</i>	<i>72</i>
5.3.3. <i>Mögliche Zuteilung von Steuern auf die Landesebene.....</i>	<i>74</i>
5.3.4. <i>Mögliche Zuteilung von Steuern auf die Gemeindeebene</i>	<i>82</i>
5.4. RESÜMEE.....	86
6. ZUSAMMENFASSUNG	90
7. LITERATURVERZEICHNIS	93

Abbildungen

Abbildung 1: Anteil eigene Steuern an den Ausgaben regionaler Gebietskörperschaften in föderalen Ländern der OECD im Jahr 2011.....	23
Abbildung 2: Anteil eigene Steuern an den Ausgaben regionaler Gebietskörperschaften in föderalen Ländern der OECD im Jahr 2008 auf Basis des Tax Autonomy Indicators	24
Abbildung 3: Anteil eigene Steuern an den Ausgaben lokaler Gebietskörperschaften in OECD-Ländern im Jahr 2011	25
Abbildung 4: Anteil eigene Steuern an den Ausgaben lokaler Gebietskörperschaften in OECD-Ländern im Jahr 2008 auf Basis des Tax Autonomy Indicators.....	26
Abbildung 5: PKW-Bestand nach Bundesländern laut Statistik Austria am 31.12.2013.....	77
Abbildung 6: Pflegeausgaben der Bundesländer 2010 bis 2012.....	79

Tabellen

Tabelle 1: Kosten für die Administration und Steuerzahler für verschiedene Steuern	10
Tabelle 2: Grad der Zentralisierung der Zuweisung umweltrelevanter Abgaben	17
Tabelle 3: Vor- und Nachteile einer Dezentralisierung von einzelnen Steuerkategorien.....	19
Tabelle 4: Zuordnung von Steuern bzw. Steuerkategorien zu den einzelnen staatlichen Ebenen.....	20
Tabelle 5: Verteilung eigener Abgaben auf regionaler Ebene (Länderebene) auf verschiedene Abgabenkategorien in 2011	27
Tabelle 6: Verteilung eigener Abgaben auf lokaler Ebene (Gemeindeebene) auf verschiedene Abgabenkategorien in 2011	28
Tabelle 7: Problemstellungen im Rahmen der Grundsteuer und vielversprechende bzw. problematische Ansätze zur Lösung.....	63
Tabelle 8: Einschätzung wichtiger abgabenpolitischer Optionen.....	68
Tabelle 9: Nettoausgaben nach Voranschlagsgruppen – Länder, Gemeinden und Wien als Land und Gemeinde.....	73
Tabelle 10: Aufkommen aus laufenden Steuern auf das Grundvermögen in Österreich und Deutschland...83	
Tabelle 11: Vor- und Nachteile bei Verlagerung von Steuern auf die Landes- oder Gemeindeebene	88

1. Einleitung

Der Literatur zu fiskalischem Föderalismus und einigen ökonomischen Indikatoren folgend, gibt es in fortgeschrittenen Volkswirtschaften einen weitverbreiteten Trend zur Dezentralisierung. Obwohl das Ausmaß und die Geschwindigkeit dieses Prozesses zwischen den einzelnen Ländern variieren, findet sich dieser Trend nicht nur in föderal, sondern auch in zentralistisch organisierten Ländern. In vielen EU-Mitgliedstaaten ist seit 1995 der Anteil der öffentlichen Ausgaben subnationaler Staatsebenen an den gesamten öffentlichen Ausgaben gestiegen (European Commission 2012). Im Schnitt der EU betragen im Jahr 2010 die Ausgaben auf subnationaler Ebene knapp 29 Prozent der gesamten öffentlichen Ausgaben bzw. 14,6 Prozent des BIP. In Österreich liegt der Anteil mit 34,5 Prozent der Ausgaben bzw. 18,1 Prozent des BIP noch etwas höher. Die Tendenz zur Dezentralisierung zeigt sich auch auf OECD-Ebene (Blöchliger und Petzold 2009).

Sehr eng mit der hohen Bedeutung der dezentralen Ebenen im Bereich der Ausgaben ist die Frage der Finanzierung dieser Ausgaben verbunden. Die einzelnen Mitgliedstaaten lassen sich dabei grob in Länder mit sehr hoher Steuerautonomie und solche mit sehr geringer bzw. keiner Steuerautonomie der subnationalen Staatsebenen einteilen. Die Art der Finanzierung der subnationalen Ausgaben hat jedoch Auswirkungen auf die Effizienz des öffentlichen Sektors und die langfristige Stabilität der öffentlichen Finanzen, sowohl auf zentraler als auch dezentraler Ebene. Die ökonomische Theorie geht davon aus, dass höhere fiskalische Äquivalenz, also die Übereinstimmung von Nutzern öffentlicher Leistungen und deren Kostenträgern, die Effizienz steigert. Die Übereinstimmung von Aufgaben-, Ausgaben- und Finanzierungsverantwortung (Konnexitätsprinzip) erhöht die Verantwortlichkeit der dezentralen Politik gegenüber den Steuerpflichtigen (Bauer et al. 2012). Die höhere Abgabehoheit kann aber auch Kosten in Form einer höheren Disparität der Einnahmen über die Gebietskörperschaften und geringerer Stabilität der Einnahmen über die Zeit verursachen (Blöchliger und Petzold).

Im Gegensatz zur Ausgabenseite zeigt sich auf der Einnahmenseite im internationalen Vergleich keine eindeutige Tendenz zur Stärkung der Abgabehoheit. So hat sich im Zeitraum 1995 bis 2005 der Anteil der dezentralen Steuereinnahmen an den gesamten Einnahmen im Durchschnitt der OECD Länder relativ stabil entwickelt. In einigen Ländern wie Spanien, Australien und Italien hat der Anteil zugenommen, in anderen wiederum, wie Mexiko, Polen oder der Slowakei, ist er zurückgegangen. Die Zusammensetzung der Einnahmen ist relativ stabil über die Zeit und durch die historische Entwicklung und Institutionen in den einzelnen Ländern bestimmt (Blöchliger und Petzold).

Das österreichische föderale System ist geprägt von einer außerordentlich niedrigen Abgabehoheit der subnationalen Gebietskörperschaften. Der überwiegende Teil der Einnahmen aus Abgaben von Ländern und Gemeinden stammt aus gemeinschaftlichen Bundesabgaben, welche im Rahmen des

Finanzausgleichs über Verteilungsschlüssel zwischen Bund, Länder und Gemeinden aufgeteilt werden. Diese starke Dominanz der Finanzierung der Länder und Gemeinden über gemeinschaftliche Bundesabgaben wird seit Längerem thematisiert.

Besonders auffällig ist die Autonomie auf Ebene der Länder. Der Anteil der eigenen Steuern an den Einnahmen ist verschwindend gering. Die Umverteilungsregelungen des derzeitigen Finanzausgleichs führen dazu, dass die finanziellen Mittel je Einwohner¹ aus dem Finanzausgleich in den einzelnen Bundesländern kaum differieren. Selbiges muss jedoch nicht für die Finanzierungsbedürfnisse in den einzelnen Bundesländern gelten. Somit würde eine höhere Abgabehoheit eine stärkere Berücksichtigung der lokalen bzw. länderweisen Präferenzen ermöglichen.

Auf der Ebene der Gemeinden spielen Einnahmen aus eigenen Steuern zwar eine deutlich größere Rolle, jedoch ist auch bei den Gemeinden die Autonomie deutlich eingeschränkt. So werden zumeist wesentliche Merkmale dieser Steuern, wie der Steuersatz, auf Ebene des Bundes festgelegt, sodass von Autonomie nicht ausgegangen werden kann. Es ist daher nicht möglich zusätzliche Ausgaben, wie Investitionen in die Infrastruktur, über höhere Steuereinnahmen aus eigenen Steuern über eine Anpassung des Steuersatzes zu finanzieren.

Im internationalen Vergleich liegt Österreich unter denjenigen Ländern mit der geringsten Abgabehoheit, sowohl auf Landes- als auch auf Gemeindeebene. Eine Stärkung der Autonomie könnte die Effizienz der öffentlichen Ausgaben verbessern und zu einem höheren Nutzen der Bürger führen. Das Ziel dieser Studie ist es, Optionen aufzuzeigen, wie die Steuerhoheit auf Ebene der Länder und Gemeinden gestärkt werden kann um dies zu erreichen. Dazu wird in einem ersten Schritt die theoretische Literatur zu Steuerhoheit kurz dargestellt und wichtige Prinzipien, welchen dezentrale Steuern genügen sollen, diskutiert. In einem zweiten Schritt wird analysiert, in welchem Ausmaß in den einzelnen OECD-Staaten eine Abgabehoheit auf den einzelnen dezentralen staatlichen Ebenen besteht und wie Österreich darin eingeordnet werden kann. Insbesondere wird auch die Steuerstruktur auf dezentraler Ebene analysiert. In einem dritten Schritt wird anhand von empirischer Literatur dargelegt, inwieweit die einzelnen Aspekte der theoretischen wissenschaftlichen Analyse auch in der Praxis Relevanz besitzen. Im letzten Kapitel folgen konkrete Vorschläge, welche Steuern auf die Länderebene verlagert werden könnten und wie eine Stärkung der Autonomie auf Ebene der Gemeinden erreicht werden kann.

¹ Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung, wie z.B. EinwohnerIn, verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für beide Geschlechter.

2. Theoretische Überlegungen zur Abgabenautonomie

2.1. Dezentralisierung auf Ausgaben- und Einnahmenseite

Ausgabenseite

In der theoretischen Literatur findet sich eine Reihe von Gründen für eine dezentrale Bereitstellung öffentlicher Güter. Das klassische Argument geht auf Oates (1972) zurück und geht davon aus, dass unterschiedliche regionale Präferenzen, geographische- und/oder demographische Unterschiede sowie Unterschiede in relativen Preisen oder Kosten für eine dezentrale Zurverfügungstellung von öffentlichen Gütern sprechen. Dahinter steckt die Annahme, dass eine zentrale Bereitstellung diese Unterschiede nicht berücksichtigen kann und somit die Effizienz verbessert wird, falls diese Leistungen dezentral erfolgen würden. Ein weiteres Argument basiert darauf, dass in einigen Politikbereichen Informationsasymmetrien zwischen dem Bund und Ländern bzw. Kommunen bestehen. Dadurch können Präferenzen auf dezentraler Ebene besser bedient werden. Auch die Kontrolle der ausführenden Einheiten ist einfacher auf dezentraler Ebene zu bewerkstelligen. Zusätzlich wird häufig auf die Innovationsfähigkeit hingewiesen, die in dezentralen Systemen stärker ausgeprägt sein könnte. Werden öffentliche Leistungen durch mehrere Gebietskörperschaften bereitgestellt, dann kann der Wettbewerb zwischen diesen zu häufigeren Innovationen bei Programmdesign oder -bereitstellung führen und von anderen Gebietskörperschaften übernommen werden.

Aus polit-ökonomischer Sicht wird insbesondere der politische Wettbewerb, der durch eine Dezentralisierung ermöglicht wird, und damit verbundene Effizienzverbesserungen als der große Vorteil von Dezentralisierung der Aufgabendurchführung gesehen. Zusätzlich kann durch Dezentralisierung die Verantwortlichkeit gegenüber den Wählern gestärkt werden, da dezentrale Regierungen näher am Wähler sind.² Zusammengefasst sprechen diese Gründe aus theoretischer Sicht für eine Dezentralisierung von Aufgaben, insofern Präferenzen dezentral besser berücksichtigt werden können. Zu den Aufgaben, die der zentralen Ebene zugeordnet werden sollen, zählen insbesondere die Stabilisierungspolitik und Maßnahmen im Bereich der Umverteilung (Boadway und Shah 2009). Dabei ist zu beachten, dass Stabilisierungspolitik durch den Bund infolge des geringeren Anteils an den Ausgaben umso schwieriger ist, desto größer der

² Bezüglich dieses Arguments gibt es auch gegenteilige Ansichten. Ein Grund kann darin liegen, dass Medien wesentlich stärker auf nationale als auf dezentrale Regierungen fokussieren und somit auf zentraler Ebene die Verantwortlichkeit höher sei.

Anteil der dezentralen Ausgaben an den Gesamtausgaben des Staates ist, insbesondere da die Fiskalpolitik dezentraler Gebietskörperschaften einem prozyklischen Muster folgt.³

Einnahmenseite

Bezüglich der Dezentralisierung der Einnahmen fällt die theoretische Beurteilung weniger eindeutig aus. Das stärkste Argument für eine Dezentralisierung der Einnahmen ist die verstärkte Rechenschaftspflicht auf dezentraler Ebene gegenüber den Wählern. Die höhere Verantwortung soll dazu führen, dass öffentliche Mittel dezentral effizienter und verantwortungsvoller verwendet werden.⁴ Dies gilt insbesondere für zusätzliche Ausgaben. Unter der Voraussetzung, dass Finanzflüsse zwischen Gebietskörperschaften unabhängig vom Ausgabeniveau sind, müssen zusätzliche Einnahmen aus eigenen Steuern generiert werden, falls Ausgaben über diese Finanzflüsse hinaus finanziert werden sollen. In diesem Fall haben die dezentralen Verwaltungseinheiten die Kontrolle über die Größe des Budgets sowie die Allokation der Ausgaben. Die Finanzierung über eigene Einnahmen bietet auch den Vorteil, dass die Verantwortlichkeit bezüglich der Ziele und Zielerreichung von öffentlichen Ausgaben in der Hand der jeweiligen Gebietskörperschaft liegt und damit auch die Ausgabenverantwortung gestärkt wird. Mittel im Rahmen des Finanzausgleichs sind teilweise mit übergeordneten Zielen des Bundes verbunden, was die Verantwortlichkeit der darunterliegenden Gebietskörperschaften schmälert.

Dezentrale Einnahmenverantwortung ermöglicht einen fiskalischen Wettbewerb zwischen Ländern bzw. Gemeinden. Durch den Vergleich zwischen angebotenen öffentlichen Leistungen und den Kosten (in Form von Steuern bzw. Gebühren) haben mobile Personen bzw. Unternehmen die Möglichkeit sich in jener Gebietskörperschaft anzusiedeln, die am ehesten den Präferenzen entspricht (Voting by feet, Tiebout (1956)). Dies setzt Mobilität der Bürger bzw. Unternehmen voraus. Die Neue Politische Ökonomie argumentiert hingegen, dass Mobilität keine Voraussetzung für eine effizienzfördernde Wirkung von fiskalischer Dezentralisierung sein muss. Im Wettbewerb um Wählerstimmen führt der Vergleich des Angebots in Relation zu den Kosten in den verschiedenen Gebietskörperschaften dazu, dass politisch Verantwortliche stärker auf die Präferenzen der Bürger Rücksicht nehmen bzw. die Effizienz erhöhen (Yardstick Competition, Besley and Case (1995)).

Neben den positiven Effekten der Stärkung der Verantwortlichkeit dezentraler Entscheidungsträger sind auch noch andere Aspekte der fiskalischen Dezentralisierung zu beachten. So sind damit auch fiskalische Externalitäten verbunden, welche möglichen Effizienz- bzw. Nutzensgewinnen

³ Siehe Fedelino und Ter-Minassian (2010), S. 6ff. Stehn und Fedelino (2009) kommen zu dem Ergebnis, dass sich die vertikalen Transfers im Rahmen des Finanzausgleichs prozyklisch verhalten.

⁴ Siehe Boadway und Shah (2009), S. 157f.

entgegenwirken. Boadway (2001) unterscheidet drei Formen von Externalitäten. Die erste Externalität entsteht dadurch, dass die Regionen bezüglich ihrer fiskalischen Kapazitäten unterschiedlich sind und sich dadurch der fiskalische Nettonutzen⁵ unterscheidet. Fiskalische Anreize zur Abwanderung sind daher eine Form fiskalischer Ineffizienz. Die zweite Externalität, horizontale fiskalische Externalität, besteht darin, dass Gebietskörperschaften den Einfluss ihrer Entscheidung auf andere Gebietskörperschaften nicht (ausreichend) berücksichtigen und somit zu hohe⁶ oder zu niedrige⁷ eigene Steuern anwenden. Die dritte Externalität ist die vertikale fiskalische Externalität. Diese entsteht, wenn dezentrale Gebietskörperschaften Teile der Steuerlast auf übergeordnete Einheiten abwälzen. Eine Erhöhung der dezentralen Steuerlast kann die Bemessungsgrundlage für eine zentrale Steuer reduzieren und somit deren Einnahmen.

Die ökonomische Theorie hat bislang nur wenig Anhaltspunkte, welche Steuern auf dezentrale Gebietskörperschaften übertragen werden sollen. Dies hängt auch davon ab, wie das derzeitige Steuersystem insgesamt gestaltet ist. Boadway und Shah (2009) haben allgemeinen Prinzipien bestimmt, welchen eine Steuerzuordnung auf nachgelagerte Gebietskörperschaften folgen sollte. Der erste Punkt betrifft die Effizienz des Marktes. Dieser funktioniert in einer effizienten Art und Weise, wenn Personen, Kapital sowie Güter- und Dienstleistungen von einer Region in eine andere ohne Behinderungen von politischer Seite umziehen können und den Ort entsprechend ihrer persönlichen Präferenzen wählen. Verlagerungen von Unternehmen bzw. des Wohnsitzes zum Zwecke der Steuervermeidung würden jedoch zu Marktverzerrungen führen. Steuerwettbewerb zwischen Gebietskörperschaften kann zu ineffizient niedrigen Steuern auf mobile Faktoren führen. Auf Unternehmensebene können unterschiedliche Regelungen für die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage zu zusätzlichen administrativen Kosten sowie der Möglichkeit einer Doppel- bzw. Nichtbesteuerung führen. Auch die Möglichkeit der Steuervermeidung über gezielte interne Verrechnungen zwischen Unternehmensteilen kann gegeben sein.

Eine signifikante Dezentralisierung der Einnahmenverantwortlichkeit ist damit verbunden, dass Länder bzw. Gemeinden Zugang zu einer Steuer mit einer breiten Bemessungsgrundlage erhalten. Steuern mit einer sehr eng gefassten Bemessungsgrundlage bergen die Gefahr in sich, dass sehr hohe Steuersätze auf diese Bemessungsgrundlage angewendet werden und somit die Steuerstruktur sehr ineffizient und ungerecht wird.⁸ Die Zuweisung einer Vielzahl von kleineren Bemessungsgrundlagen wiederum könnte dieses Problem zwar lösen, führt jedoch dazu, dass die fiskalische Verantwortlichkeit wiederum verloren geht. Die Möglichkeit des Vergleiches mit anderen

⁵ Differenz aus dem Nutzen öffentlicher Leistungen und den Kosten (Steuern, Gebühren etc.)

⁶ Ein Beispiel hierfür ist, falls die Steuerlast auch auf Personen außerhalb der Gebietskörperschaft verteilt werden kann.

⁷ Die Ansiedlung von Unternehmen infolge einer Steuersenkung hat negative Auswirkungen auf andere Gebietskörperschaften. Diese werden nicht berücksichtigt und führen tendenziell zu einer zu niedrigen Steuerlast.

⁸ Siehe Boadway und Shah (2009), S. 157f.

Gemeinden oder Ländern geht verloren bzw. wird deutlich erschwert. Die Effektivität und Effizienz der Politik kann sicherlich einfacher von den Bürgern beurteilt werden, falls nur einige wenige Steuersätze miteinander verglichen werden müssen. Auch die Informationsbeschaffung im Sinne eines Yardstick-Wettbewerbs für die Bürger gestaltet sich einfacher.

Ein weiterer Punkt, der beachtet werden muss, betrifft die administrativen Kosten. Die Auswahl an Steuern, welche Gebietskörperschaften zugewiesen werden, hat darauf Rücksicht zu nehmen, dass der Verwaltungsaufwand sowie der Aufwand für die Bürger überschaubar bleiben.

Gegeben positive Effekte der fiskalischen Dezentralisierung infolge gesteigerter Verantwortlichkeit dezentraler Entscheidungsträger sowie zunehmenden Wettbewerbs und negative Effekte wie Externalitäten, höherer Verwaltungsaufwand und höheres Umverteilungserfordernis ist die Frage nach der ökonomischen Wirkung von fiskalischer Dezentralisierung zu stellen. Blöchliger und Egert (2013) führen eine Vielzahl von Studien an, die sich mit dieser Frage auseinandergesetzt haben. Es zeigt sich dabei, dass es sowohl mehrere Studien gibt, die positive volkswirtschaftliche Auswirkungen finden, als auch solche, die negative Effekte schätzen. Daneben listen die Autoren noch mehrere Studien auf, die keinen signifikanten Zusammenhang zwischen Dezentralisierung und Wirtschaftsentwicklung beobachten. Die genauere Analyse zeigt, dass Dezentralisierung in reicheren Ökonomien vorteilhafter ist als in weniger reichen Ökonomien. Dezentralisierung auf der Einnahmenseite hat einen leicht stärkeren Effekt als Dezentralisierung auf der Ausgabenseite. Der Steuerautonomieindikator, der das Ausmaß der Festlegung der Steuerbemessungsgrundlage bzw. des Steuersatzes misst, hat in einigen Studien äußerst signifikante Auswirkungen. Weiters liefern Studien, die sich auf ein einzelnes Land fokussieren, ein positiveres Bild der Dezentralisierung als Panelstudien. Letzteres mag auf markante institutionelle Unterschiede in den einzelnen Staaten zurückzuführen und in Messproblemen begründet sein. So halten auch Fedelino und Ter-Minassian (2010) fest, dass die verfügbaren Datengrundlagen zur fiskalischen Dezentralisierung einige Mängel aufweisen.

Blöchliger und Egert (2013) schätzen auf Basis von Daten der *OECD fiscal decentralisation database*, dass ein signifikanter positiver Zusammenhang zwischen Dezentralisierung und ökonomischer Aktivität gegeben ist. Eine Erhöhung des Dezentralisierungsverhältnisses (Ausgaben oder Steuereinnahmenverhältnisse) um 10 Prozent führt im Schnitt zu einer Erhöhung des BIP pro Kopf um 0,3 Prozent. Der Impuls stammt dabei von Produktivitäts- und Humankapitalverbesserungen. Stärkere Dezentralisierung auf der Einnahmenseite liefert signifikantere Ergebnisse als auf der Ausgabenseite. Weiters kommen die Autoren zu dem Schluss, dass das Verhältnis zwischen Dezentralisierung und BIP nicht-linear ist, sodass die zusätzliche wirtschaftliche Aktivität mit dem Grad der Dezentralisierung weniger stark ausfällt. Sie erhalten jedoch nicht das Ergebnis, dass die Beziehung *hump-shaped* sei. Dies würde implizieren, dass ab einem gegebenen Optimum an Dezentralisierung die wirtschaftliche Aktivität wieder abnehmen würde. Blöchliger (2013)

ermittelt auf Basis dieser Schätzung für Österreich, dass das BIP pro Kopf um etwa 6 Prozent höher ausfallen könnte, falls der Grad der Dezentralisierung der Steuereinnahmen jenem von Kanada entsprechen würde.

2.2. Berücksichtigung von Faktoren für die Dezentralisierungsentscheidung

Welche Faktoren sind nun bezüglich der Entscheidung über eine Dezentralisierung einer Steuer zu beachten? Boadway und Shah führen einige der Faktoren auf, die im Folgenden dargelegt werden.

Mobilität der Bemessungsgrundlage

Gegeben horizontale Spillovers und dadurch implizierte Ineffizienzen, sind mobile Bemessungsgrundlagen für dezentrale Steuern wenig geeignet. Zwar ist vorteilhaft, dass bei mobilen Bemessungsgrundlagen rasch Anreize auf die Gebietskörperschaft wirken wettbewerbsfähige Relationen von Abgabenhöhe zu öffentlichen Leistungen anzubieten. Dem stehen aber negative externe Effekte gegenüber. Die Ineffizienzen ergeben sich dadurch, dass das Steuersystem die Allokation von Ressourcen zwischen Gemeinden bzw. Länder beeinflusst. Dies kann dazu führen, dass der Wettbewerb zwischen den Gebietskörperschaften zu einer Annäherung der Steuersysteme und suboptimal niedrigen Abgabenhöhen führt.

Elastizität der Bemessungsgrundlage

Neben der Mobilität von Steuerbasen bestimmt die Elastizität der Bemessungsgrundlage auf Veränderungen der Steuersätze den Spielraum bei der Gestaltung der steuerlichen Belastung. Aus Sicht der ökonomischen Effizienz sollten Steuersätze auf jene Aktivitäten, die eine vergleichsweise hohe Elastizität aufweisen, sehr gering sein. Steuern, die mit einer hohen Elastizität der Bemessungsgrundlage verbunden sind, führen dazu, dass eine zu exzessive Besteuerung starke Reaktionen der Bemessungsgrundlage hervorruft.

Greifen mehrere Gebietskörperschaften, beispielsweise Bund und Länder bei Zuschlagssteuern, auf dieselbe Bemessungsgrundlage zu, dann führt eine hohe Elastizität der Bemessungsgrundlage dazu, dass die einzelnen Ebenen zu hohe Steuersätze festlegen. Die einzelnen Gebietskörperschaften ziehen zwar in Betracht, dass eine Erhöhung des Steuersatzes die Bemessungsgrundlage für das eigene Steueraufkommen reduziert, vernachlässigen aber den Steuerausfall, der sich für die anderen Gebietskörperschaften ergibt (vertikale Externalität). Somit wird aus volkswirtschaftlicher Sicht ein zu hoher Steuersatz festgelegt. Diese Situation wird noch verschärft, falls noch ein

fiskalischer Ausgleich von Seiten des Bundes existiert, der das Land oder die Gemeinde für die Verringerung der Bemessungsgrundlage kompensiert.⁹

Die Eignung für Umverteilung von Einkommen

Hinsichtlich der Zuteilung von eigenen Steuern auf die dezentralen Ebenen ist die Frage zu klären, inwieweit Potenzial für interpersonelle Umverteilung möglich sein soll. Prinzipiell kann eine Umverteilung über dezentrale Steuern erwünscht sein, falls markante regionale Präferenzunterschiede bezüglich Umverteilung bestehen. Dies ist jedoch mit einigen Problemen verbunden, sodass Umverteilung über das Steuersystem zumeist als Aufgabe der Bundesebene betrachtet wird.¹⁰ Bauer et al. (2012) weisen darauf hin, dass die Zuweisung von Steuern mit Umverteilungsfunktion auf die Gemeindeebene deren Effektivität als Umverteilungsinstrument aushöhlen könnte. „Steuerpflichtige mit höherem Einkommen und/oder Vermögen würden sich in reicheren Gemeinden konzentrieren. Diese könnten dann niedrigere Steuersätze als arme Gemeinden anwenden. (ebda)“. Derselbe Kritikpunkt findet sich auch in Fedelino und Ter-Minassian (2010). Ein weiterer Kritikpunkt ist darin zu sehen, dass die fiskalische Äquivalenz verletzt werden kann, also Nutzer regionaler öffentlicher Leistungen und Kostenträger auseinanderfallen, sodass die gewünschte höhere dezentrale Verantwortlichkeit durch fiskalische Dezentralisierung unterwandert wird.

Ungleiche Verteilung der Bemessungsgrundlage

Ein möglicher Grund für Ineffizienzen und Ungleichheiten kann darin bestehen, dass die Einnahmekapazitäten für dezentrale Steuern regional sehr unterschiedlich sind. Um dasselbe Niveau an öffentlichen Gütern bereitzustellen, sind somit unterschiedliche Steuersätze in den Regionen notwendig bzw. das Angebot an öffentlichen Leistungen wird bei gleichen Steuersätzen geringer ausfallen. Als Beispiele für extreme Differenzen in der Ertragskapazität können Steuern auf natürliche Ressourcen gelten oder die Werbeabgabe in Österreich. Aber auch bei Umsatz- und Einkommensteuer bestehen Unterschiede im regionalen Aufkommen. Da die Einkommensteuer Transferleistungen zumeist nicht besteuert, ist das Aufkommen aus der Umsatzsteuer zumeist gleichmäßiger über die Regionen verteilt als die Einkommensteuer.

Differenzen in der Aufkommenskazität erfordern einen Ressourcenausgleich, um gleichmäßige Verhältnisse zu erreichen. Dieser muss wiederum über öffentliche Abgaben finanziert werden. Je größer die regionalen Unterschiede in der Einnahmekapazität sind, desto umfangreicher ist der

⁹ Siehe Smart (1998), der anhand des Systems in Kanada theoretisch zeigt, dass der Ressourcenausgleich zu höheren Steuersätzen führt.

¹⁰ Siehe z.B. Boadway und Shah (2009) oder Fedelino und Ter-Minassian (2010).

notwendige Ressourcenausgleich und somit das Finanzierungserfordernis von Seiten des Zentralstaats. Im Durchschnitt jener OECD Länder, für die Daten zur Verfügung stehen, betragen die Ausgleichsleistungen für Unterschiede auf der Einnahmen- und Ausgabenseite etwa 2,3 Prozent des BIP. Der Ressourcen- und Lastenausgleich weisen ein ähnlich hohes Niveau auf, obwohl Unterschiede in den Einnahmen zwischen Regionen etwa vier- bis fünfmal größer sind als auf der Ausgabenseite.¹¹

Breite der Bemessungsgrundlage

Wenn die Ausgaben auf dezentraler Ebene einen erheblichen Anteil an den gesamten öffentlichen Ausgaben ausmachen, ist mit dem Ziel der deutlichen Stärkung der dezentralen Abgabenhoheit verbunden, dass dezentrale Steuern eine sehr breite Bemessungsgrundlage aufweisen müssten. Basiert die Finanzierung auf sehr kleinen Bemessungsgrundlagen, dann besteht die Gefahr, dass die Steuersätze exorbitant hoch ausfallen und damit starke Verzerrungen ausgelöst werden. Die Anzahl der sehr breiten Bemessungsgrundlagen sind in einer Ökonomie beschränkt. Boadway und Shah verstehen darunter Steuern auf Einkommen, Konsum und Lohnsumme.

Gebühren, Beiträge und Benefit Taxes

Viele der Probleme, die bezüglich einer Dezentralisierung der Einnahmenverantwortung, angesprochen werden, können vermieden werden, falls die Steuerleistung und die öffentliche Leistung aus individueller Sicht in einem Zusammenhang stehen. Bei Gebühren und Beiträgen ist der Zusammenhang offensichtlich. Aber auch bei Steuern kann dieser Zusammenhang gegeben sein, was als benefit taxes bezeichnet wird. Als Beispiel kann die Grundsteuer herangezogen werden. Hängen z.B. sowohl die öffentliche Leistung als auch die Grundsteuer von der Grundstücksgröße ab, so besteht ein Konnex zwischen der Steuer und der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen. Gewisse Verbrauchssteuern, wie die Mineralölsteuer können ebenfalls als Benefit Taxes betrachtet werden.

Überlegungen zu den administrativen Kosten

Administrative Kosten spielen eine nicht zu vernachlässigende Rolle, die bei einer Dezentralisierung des Steuersystems zu berücksichtigen ist. Kosten fallen sowohl auf Seiten der Administration als auch des Steuerzahlers an. Es sind daher beide Gruppen in Überlegungen miteinzubeziehen. Prinzipiell hängen die Kosten von mehreren Faktoren ab. Von Bedeutung sind hierbei z.B. um welche Steuer es sich handelt, welche gebietskörperschaftliche Ebene für die Steuer

¹¹ Siehe Blöchliger und Petzold (2009).

zuständig ist, inwieweit eine Autonomie bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage und nicht nur des Steuersatzes besteht, die Häufigkeit des Eintritts eines Steuerfalls, ob der Steuerpflichtige eine Privatperson ist oder ein Unternehmen, welches z.B. in mehreren Bundesländern aktiv ist etc.

Tabelle 1: Kosten für die Administration und Steuerzahler für verschiedene Steuern

Steuer	Kosten für die Administration (subnationale Ebene)	Kosten für den Steuerzahler
Grundsteuer	M/H	G
Grundverkehrssteuer	G/M	G
Steuern auf Unternehmen	M	M
Individuelle Einkommensteuer und Lohnsummensteuern	H	M
Sales Tax	M	M/H
Steuern auf Fahrzeuge	M	M
Steuern auf Bauaktivitäten	M	M
Steuern auf Transport	H	M/H
<i>Verbrauchssteuern</i>		
Alkoholsteuer	G	G
Elektrizitätssteuer	G	G
Allgemeine Verbrauchssteuer	M	G
Steuern auf Benzin und Diesel	G	G
Grüne Steuer	M/H	M
Telekommunikationssteuer	G	G
<i>Diverse andere Steuern</i>		
Körperschaftsteuer	H	M/H
Mehrwertsteuer	M/H	G/M
Werbesteuer	M/H	M
Vergnügungssteuer	G	M
Finanzsteuer	G	G
Wettsteuer	G	G
Hotelsteuer	G	M
Versicherungssteuer	G	G
Steuer auf natürliche Ressourcen	M	G
Stempelgebühren	G	G
Erbschafts- bzw. Vermögenssteuer	M	M

G... Gering, M... Mittel und H... Hoch

Quelle: Martinez-Vazquez (2013).

Eine Einschätzung über die Kosten für die Administration und die Steuerzahler enthält Martinez-Vazquez (2013). Dieser Aufstellung folgend, weisen Verbrauchssteuern vergleichsweise geringe administrative Kosten auf. Für direkte Steuern ist im Gegensatz dazu von höherem Aufwand auszugehen, sowohl für die Administration als auch die Steuerzahler. Grund- und Grundverkehrssteuer sind zu den Steuern mit moderaten Kosten zu zählen. Die Höhe der Kosten hängt auch davon ab, ob die Bemessungsgrundlage dezentral festgelegt werden kann oder auf

zentraler Ebene bestimmt wird. So ist z.B. davon auszugehen, dass die administrativen Kosten der Einkommensteuer bei gleicher Bemessungsgrundlage im Rahmen halten werden.

2.3. Betrachtung großer Steuerkategorien

Im nachfolgenden werden Argumente für und gegen eine Dezentralisierung der einzelnen großen Steuerkategorien behandelt, um einen ersten Überblick aus theoretischer Sicht zu erhalten. Dabei werden die einzelnen Steuern auf die oben dargestellten Prinzipien hin untersucht.

Einkommensteuer

Die Einkommensteuer spielt in den meisten Staaten für die Finanzierung öffentlicher Ausgaben eine wesentliche Rolle. Ein wesentlicher Grund für die besondere Bedeutung liegt in der progressiven Ausgestaltung. Sie ist damit das wesentliche einnahmenseitige Werkzeug zur Umverteilung in einer Ökonomie. Auch in Österreich ist die Lohn- und Einkommensteuer zusammen mit der Umsatzsteuer die ertragreichste Steuer. Inwieweit sich die Einkommensteuer für eine Dezentralisierung eignet, hängt auch davon ab, wie die Bemessungsgrundlage ausgestaltet ist. Falls auch sehr mobile Steuergegenstände in die Erfassung des Einkommens für die Einkommensteuer einbezogen sind, stellt sich die Frage, mit welchen Effekten als Folge eines Steuerwettbewerbs zu rechnen ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn Kapitaleinkommen Teil der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer sind. Obwohl Umverteilung auch auf der dezentralen Ebene per se nicht ausgeschlossen ist und somit die Einkommensteuer hierfür ein Mittel darstellen kann, würde Mobilität der Bemessungsgrundlage der Umverteilung auf dezentraler Ebene entgegenstehen. Ein weiterer Grund, der gegen eine sehr progressive Ausgestaltung der dezentralen Einkommensbesteuerung spricht, ist, dass eine größere Verantwortlichkeit der Politik auf Länder- und Gemeindeebene insbesondere dann erreicht werden kann, falls die Besteuerung auf breiter Ebene und relativ gleichmäßig stattfindet. Davon ist aber bei sehr progressiven Zuschlägen zur Einkommensteuer nicht auszugehen. Eine Folge davon könnte sein, dass dezentrale öffentliche Ausgaben sogar deutlich zulegen, da ein sehr großer Teil der Wähler nur einen sehr kleinen bzw. gar keinen Anteil an den Kosten für die öffentlichen Ausgaben übernehmen. Bei Ausgestaltung in Form einer Flat-Tax sind diese Punkte von wesentlich geringerer Bedeutung.

Da die Einkommensteuer einen wesentlichen Beitrag zum Gesamtsteueraufkommen eines Staates leistet, ist davon auszugehen, dass Länder- und Gemeinden nicht die gesamte Steuer zugewiesen bekommen, sondern nur Zuschläge zur Anwendung kommen werden. Eine wesentliche Frage besteht darin, ob die Bemessungsgrundlage auf dezentraler Ebene abweichend von Bundesregelungen gesetzt werden kann. Obwohl es möglich wäre auf spezielle dezentrale Bedürfnisse abzustellen sollte hiervon Abstand genommen werden. Erstens führt dies zu

zusätzlichen Verzerrungen zwischen den dezentralen Einheiten und erschwert zweitens den Vergleich zwischen diesen Einheiten erheblich. Dies reduziert die Möglichkeit des Vergleichs des Systems in einer Einheit mit dem System in einer anderen Einheit und somit auch das Potenzial für Yardstick-Wettbewerb. Die administrativen Kosten würden auch deutlich höher ausfallen. Ein weiterer Punkt betrifft die Frage des Anknüpfungspunktes für eine solche Steuer: Um Doppelbesteuerungen zu umgehen ist auf den Hauptwohnsitz abzustellen. Dies ist dann problematisch, wenn eine Person innerhalb eines Jahres ihren Wohnsitz wechselt. Länder mit einem dezentralen Zuschlag stellen häufig auf den Hauptwohnsitz zu einem bestimmten Tag des Jahres ab.

Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer kann als Ergänzung zur Einkommensteuer gesehen werden. Sie besteuert das Einkommen der Eigentümer einer Körperschaft und garantiert, dass das Einkommen auch bei Nichtausschüttung an die Eigentümer besteuert wird. Prinzipiell sollte die Körperschaftsteuer somit auf derselben Ebene angesiedelt werden wie die Einkommensteuer, insbesondere auch in Hinblick auf das Ziel einer Neutralität des Steuersystems in Bezug auf die Unternehmensform. Bei Dezentralisierung nur einer der beiden Steuern ist dies schwieriger zu erreichen.

Hat eine Körperschaft in mehreren Bundesländern eine Niederlassung, dann ist davon auszugehen, dass Transferpreise eine wichtige Rolle spielen werden. Um Ausweichmöglichkeiten zu reduzieren, kann die Körperschaftsteuer auf die einzelnen Gebietskörperschaften nach gewissen Kriterien erfolgen, wie Anteil der Lohnkosten, Einnahmen oder Kapitalstock etc. Dies würde zwar die Möglichkeit der Umgehung erschweren, jedoch einen deutlichen Verwaltungsaufwand, sowohl auf administrativer als auch Unternehmensebene nach sich ziehen. Insbesondere problematisch wird eine Dezentralisierung der Körperschaftsteuer, falls Bemessungsgrundlagen in den einzelnen dezentralen Gebietskörperschaften unterschiedlich festgelegt werden können. Dies kann zu weiteren Umgehungen führen und wiederum einen erheblichen Überprüfungsaufwand erfordern. Aus diesen Gründen ist die Körperschaftsteuer auf Ebene des Zentralstaates anzusiedeln.

Steuern auf den privaten Konsum - Mehrwertsteuer

Aus prinzipieller Sicht ist eine Steuer auf den privaten Konsum ein sehr guter Kandidat für die Dezentralisierung, insbesondere auf Bundesländerebene. Der Vorteil liegt darin, dass der private Konsum eine geringere Mobilität der Steuerbemessungsgrundlage aufweist, als z.B. Einkommensteuern oder Steuern auf das Kapitaleinkommen bzw. Vermögen (Boadway und Shah 2009). Ein weiterer Punkt besteht darin, dass die Höhe des privaten Konsums eine geringere Varianz zwischen einzelnen Gebietskörperschaften aufweist als das Einkommen von Personen bzw. Haushalten (siehe Ambrosiano und Bordignon 2006). Der Grund liegt darin, dass der private

Konsum vom verfügbaren Einkommen abhängt und dieses auch Transferleistungen inkludiert. Weisen zwei Bundesländer infolge unterschiedlicher wirtschaftlicher Rahmenbedingungen große Einkommensunterschiede aus wirtschaftlicher Aktivität auf, dann führen Transfers (Arbeitslosenunterstützung, Pensionseinkommen etc.) dazu, dass es zu einer merklichen Nivellierung dieser Unterschiede kommt. Als Folge dieser geringeren Unterschiede in der Bemessungsgrundlage können Ausgleichszahlungen, welche negative Effizienzwirkungen haben, für die unterschiedliche Bemessungsgrundlage geringer ausfallen. Zusätzlich sind Einnahmen aus Steuern auf den privaten Konsum prinzipiell konjunkturell weniger reagibel als Steuern auf das Einkommen, da private Haushalte den Konsum über den Konjunkturzyklus glätten und somit der Konsum ein deutlich glatteres Profil aufweist als Einkommen. Zu beachten wäre, dass unterschiedliche Steuersätze in den Gebietskörperschaften grenzüberschreitende Einkäufe beflügeln könnten.

Ein wesentliches Problem bei der Umsatzsteuer liegt beim Grenzausgleich zwischen Gebietskörperschaften. Prinzipiell kann die Besteuerung auf dem Zielland-Prinzip oder dem Ursprungsland-Prinzip beruhen. Beim Ziellandprinzip erfolgt eine Besteuerung des Endkonsums. Daher werden Importe besteuert, während Exporte von der Besteuerung ausgenommen sind. Beim Ursprungslandprinzip sind Importe von der Besteuerung ausgenommen, während Exporte besteuert werden. Letzteres hat den Vorteil, dass die Kontrolle einfacher durchzuführen ist, da Exporte nicht so direkt beobachtet werden müssen, hat aber den Nachteil, dass es einer Besteuerung der Produktion entspricht und nicht des Konsums. Damit verbunden ist auch eine Ineffizienz in der Allokation der Produktionskapazitäten zwischen Gebietskörperschaften.¹² Das Ziellandprinzip hingegen erfordert einen Informationsfluss zwischen Gebietskörperschaften um den Grenzausgleich effektiv durchführen zu können und Unternehmen hinreichend prüfen zu können. Auf jeden Fall ist dies mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden. Eine weitere Möglichkeit bestünde in der Einrichtung einer Clearingstelle für die Verrechnung des Vorsteuerabzugs bzw. der Einfuhrumsatzsteuer. Dabei wird für Exportlieferungen in eine andere Gebietskörperschaft eine Umsatzsteuer verrechnet, beim importierenden Unternehmen kann die Vorsteuer abgezogen werden. Dies erfordert, dass Lieferungen zwischen Gebietskörperschaften beobachtet werden. Die Clearingstelle führt die Verrechnung zwischen den Gebietskörperschaften durch. In der Praxis erfolgt der Ausgleich häufig nicht anhand der tatsächlichen Lieferungen sondern auf Basis von Indikatoren, wie privater Konsum. Der Vorschlag geht auf Cnossen (1983) zurück und wurde von der Europäischen Kommission für die Anwendung innerhalb der EU vorgeschlagen. Kritisiert wird an dem Vorschlag, dass das System betrugsanfällig ist.¹³ Daneben

¹² Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass Steuern auf das Einkommen stärker wachstumshemmend wirken als Steuern auf den privaten Konsum, siehe z.B. Arnold (2008).

¹³ Siehe Cnossen (2008).

wurden auch noch andere System vorgeschlagen, wie die *deferred-payment method*, CVAT, VIVAT oder D-VAT. Jede dieser Methoden hat ihre Vor- und Nachteile. Des Weiteren ist auch noch zu berücksichtigen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie der Europäischen Union von lediglich einem Normalsteuersatz ausgeht, somit länderweise unterschiedliche Zuschläge zur Umsatzsteuer in Konflikt hierzu stehen, siehe Achatz (2012). Gegeben diese Nachteile wird eine Dezentralisierung der Mehrwertsteuer zumeist sehr skeptisch gesehen (siehe European Commission (2012)).

Verbrauchssteuern

Verbrauchssteuern eignen sich prinzipiell relativ gut für die Dezentralisierung des Steuersystems. Gegeben, dass die Bemessungsgrundlage markant geringer als bei einer Steuer auf den privaten Konsum ist, ist aber auch das Einnahmepotenzial geringer bzw. die Steuersätze deutlich höher bei vergleichbarem Aufkommen. Werden Verbrauchssteuern auf Basis des Orts des Verbrauchs besteuert, dann sind Verzerrungen in Bezug auf den einheitlichen Wirtschaftsraum als eher gering anzusehen. Erfolgt die Besteuerung der Produktion und nicht des Verbrauchs, dann können Firmenverlagerungen die Folge sein. Probleme, die sich ergeben können, sind grenzüberschreitende Einkäufe, insbesondere wenn der Transport nur zu geringen Kosten führt, und größere Verzerrungen im Konsumbündel mit entsprechenden Nutzeneinbußen für Konsumenten, falls die Steuer sehr hoch ausfällt. Letzteres kann jedoch gerechtfertigt werden, falls damit negative Externalitäten internalisiert werden sollen. Beispiele hierfür sind Tabak- und Alkoholsteuern. Steuern auf das Glückspiel sind ebenfalls häufig anzutreffen.

Problematisch scheint die Dezentralisierung von Verbrauchssteuern aus rechtlicher Sicht zu sein. Gemäß Achatz (2012) ist sowohl die Richtlinie über das allgemeine Verbrauchsteuersystem („Systemrichtlinie“), als auch verfassungsrechtliche Beschränkungen zu beachten. Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist auf den Verbrauch im Sinne eines tatsächlichen Konsums abzustellen. Die Besteuerung im Rahmen des Umsatzes ist möglich, falls der Verbrauch im Umsatzakt erkennbar ist. Die Systemrichtlinie sieht als Steuerschuldentstehungsgründe die Entnahme aus einem Steuerlager zum Verbrauch, die Einfuhr aus einem Drittland sowie die Herstellung außerhalb eines Steuerlagers. Somit ergibt sich, dass beide Erfordernisse zusammen einen Zusammenfall von Verkauf und Verbrauch ergeben.

Lohnsummensteuern

Lohnsummensteuern besitzen einige Vorteile, die auch im Rahmen dezentraler Steuern genutzt werden können. Erstens bieten sie eine breite Bemessungsgrundlage, sodass das Potenzial für das

Steueraufkommen sehr hoch ist. Sie sind vergleichsweise einfach zu administrieren¹⁴ und solange die Unterschiede zwischen den einzelnen Gebietskörperschaften nicht allzu groß sind, ist die Gefahr eines ruinösen Steuerwettbewerbs nicht allzu groß. Gegeben, dass Umverteilung als Sache des Zentralstaates gesehen wird, implizieren Lohnsummensteuern auch keine besonderen Umverteilungswirkungen.

Als nachteilig kann gesehen werden, dass sich die Bemessungsgrundlage zwischen einzelnen Gebietskörperschaften deutlich unterscheiden kann. Länder und Gemeinden mit einem spürbar höheren Anteil von Pensionisten oder arbeitslosen Personen generieren geringere Einnahmen aus einer Lohnsummensteuer. Gegeben, dass strukturelle Unterschiede im Rahmen eines Ausgleichs nivelliert werden, können Lohnsummensteuern ein beträchtliches Maß an Ausgleichszahlungen implizieren. Ein weiterer wesentlicher Punkt betrifft die Bemessungsgrundlage. Steuern auf das Einkommen haben im Vergleich zu den meisten anderen Steuern starke wachstumshemmende Effekte. Eine Erhöhung der Belastung des Faktors Arbeit sollte prinzipiell soweit wie möglich vermieden werden. Dies spricht aber noch nicht notwendigerweise dagegen, eine bereits bestehende Steuer auf das Lohneinkommen zu dezentralisieren.

Umweltsteuern

Umweltsteuern sind Steuern, deren Steuerbemessungsgrundlage eine Umweltrelevanz aufweisen. Diese Abgrenzung folgt der Definition von EU und OECD.¹⁵ Umweltsteuern können infolge der relativ breiten Definition in Untergruppen untergliedert werden (in Klammern sind entsprechende Steuern in Österreich angeführt):

- Energiesteuern (Mineralölsteuer, Energieabgabe)
- Verkehrssteuern (KFZ-Steuer, motobezogene Versicherungssteuer, Normverbrauchsabgabe, Straßenverkehrsbeitrag, Flugabgabe)
- Umweltverschmutzungssteuern (Altlastenbeitrag, Emissionszertifikate)
- Ressourcensteuern (Grundsteuer, Jagd- und Fischereiabgabe, Landschaftsschutz-, Naturschutzabgabe)

Das Ziel der Umweltsteuern, neben der Erzielung von Einnahmen, besteht vorrangig in der Internalisierung externer Effekte. Auf welche Ebene eine Umweltsteuer am besten angesiedelt werden sollte hängt somit davon ab, auf welcher Ebene die Internalisierung am besten bewerkstelligt werden kann (z.B. Beirat für Wirtschafts- und Sozialfragen (1992)). Wird eine

¹⁴ Tabelle 1 weist für die Einkommensteuer und Lohnsummensteuer zwar hohe administrative Kosten aus, jedoch wird keine Unterscheidung zwischen diesen beiden Steuern vorgenommen. Die Zuordnung zu hohem Aufwand ist vermutlich auf die Einkommensteuer zurückzuführen.

¹⁵ Siehe Kletzan und Schratzenstaller (2007).

Umweltsteuer in Bezug auf die externen Effekte einer zu dezentralen Ebene zugeordnet, dann können die externen Effekte nicht in ihrer Gesamtheit erfasst werden. Für eine dezentrale Zuordnung spricht die bessere Anpassungsfähigkeit an den Wandel der Aufgaben der öffentlichen Hand.¹⁶ Gegeben, dass externe Effekte regional oder lokal sehr unterschiedlich sein können, kann dies je nach Steuerart zu einem sehr ungleichen Aufkommen führen. Dies würde prinzipiell für eine zentrale Ansiedlung der Steuer sprechen. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass in Fällen, in welchen die externen Effekte zu tatsächlichen (Mehr-)Kosten führen, ein unterschiedliches Aufkommensniveau sehr wohl gerechtfertigt sein kann. Problematisch können Aktivitäten sein, die mehrere Externalitäten auslösen, die sich auf unterschiedliche Ebenen erstrecken, wie z.B. der Verkehr (Lärm auf lokaler Ebene, Feinstaub auf regionaler Ebene und Treibhausgasemissionen auf überregionaler Ebene).

Soll das vorrangige Ziel des Aufkommens an öffentlichen Mitteln verfolgt werden, dann sind Umweltsteuern lediglich dann geeignet, wenn die Steuer keine beträchtlichen Verhaltensreaktionen nach sich zieht. Sind diese jedoch intendiert, dann führen sie zu einer Erosion der Bemessungsgrundlage und somit des Steueraufkommens.

Steuern auf natürliche Ressourcen sind prinzipiell relativ effiziente dezentrale Steuern, da sie infolge der natürlichen Gegebenheit immobil sind. Die administrativen Kosten sind zumeist auch relativ überschaubar. Natürliche Ressourcen sind, bis auf bodenbezogene Steuern, jedoch zumeist sehr ungleich über das Staatsgebiet verteilt, sodass auch eine entsprechende Steuerbemessungsgrundlage sehr ungleich verteilt wäre. Damit wären beträchtliche Ausgleichszahlungen zwischen den Gebietskörperschaften verbunden, sodass eine Steuer auf natürliche Ressourcen (mit Ausnahme von bodenbezogenen Steuern) zumeist nicht in Frage kommt. Weiters ist zu berücksichtigen, dass die Bemessungsgrundlage zumeist auch nicht allzu breit ist und damit ein sehr hoher Steuersatz von Nöten wäre um ein markantes Steuervolumen zu generieren. In den meisten Staaten sind Steuern auf natürliche Ressourcen auf der Ebene des Zentralstaates angesiedelt.

Gemäß den Überlegungen von Kletzan und Schratzenstaller (2007) lassen sich folgende Schlussfolgerungen für die Zuordnung von Umweltsteuern ziehen:

- Je größer die räumliche Reichweite der besteuerten negativen ökologischen Externalität ist, desto höher sollte der Zentralisierungsgrad sein
- Je größer die gesamtgesellschaftlich erwünschte Komponente ist, desto höher sollte der Zentralisierungsgrad sein.

¹⁶ Siehe Kletzan und Schratzenstaller (2007).

- Je höher die örtliche Zuordenbarkeit ist, desto geringer sollte der Zentralisierungsgrad sein.
- Je höher die Mobilität der Bemessungsgrundlage ist, desto höher sollte der Zentralisierungsgrad sein.
- Je geringer die Aufkommensstabilität ist, desto weniger eignet sich eine Steuer als kommunale Steuer und desto höher sollte der Zentralisierungsgrad sein.

Gemäß diesen Kriterien haben die Autoren auch eine Zuordnung der umweltrelevanten Aktivitäten nach dem Zentralisierungsgrad vorgenommen.

Tabelle 2: Grad der Zentralisierung der Zuweisung umweltrelevanter Abgaben

	Aktivität	Räumliche Reichweite	Gesamtgesellschaftlich erwünschte Komponente	Örtliche Zuordenbarkeit	Mobilität	Aufkommensstabilität
Dezentral	Abfallverursachung	K	G	H	G	H
	Altlasten-, Müllbeseitigung	G/M	G	H	G	H
	Grundverbrauch	G	M	H	G	H
	Wasserverbrauch	G	M	H	G	H
	Landschaftsverbrauch	G	M	H	G	H
	Zweitwohnsitz	G	G	H	G	M
	Abwassererursachung	M	M	H	G	H
	Rohstoffabbau	G	M	H	G	M
	Jagd und Fischerei	M	M	H	G	M
	KFZ-Besitz	H	M	H	G	H
	KFZ-Zulassung	H	M	H	G	H
	Straßenbenützung	H	M	H	G/M	H
	Treibstoffverbrauch	H	H	G	H	H
	Heizstoffverbrauch	H	H	G	H	H
Zentral	Elektrizitätsverbrauch	H	H	G	H	H

K ... Keine, G ... Gering, M ... Mittel, H ... Hoch.

Quelle: Kletzan und Schratzenstaller (2007).

Steuern auf den Grundbesitz spielen in beinahe allen entwickelten Staaten eine wesentliche Rolle und sind zumeist auf der lokalen Ebene angesiedelt. Der wesentliche Vorteil ist, dass Grundbesitz immobil ist und somit Ausweichreaktionen einer Besteuerung gering sind. Weiters haben Steuern auf den Grundbesitz teilweise den Charakter einer Gebühr, da viele lokale öffentliche Leistungen im Zusammenhang mit dem Grundbesitz gesehen werden können. So kann eine verbesserte Infrastruktur zu höheren Grundstückspreisen führen und somit zu höheren Einnahmen aus Steuern auf den Grundbesitz. Des Weiteren ist die Steuer für die Steuerzahler sehr transparent, sodass die politische Einnahmenverantwortlichkeit über diese Steuer erheblich gestärkt wird.

Zuordnungen von einzelnen Steuern bzw. Steuerkategorien bzw. Vor- und Nachteile einer Dezentralisierung von Steuerkategorien finden sich in Tabelle 3 und Tabelle 4, basierend auf den

Arbeiten von Fedelino und Ter-Minassian (2010) und Boadway und Shah (2009). Tabelle 3 listet für einzelne Steuerkategorien Vor- und Nachteile einer Dezentralisierung in kompakter Form auf. Diese wurden größtenteils bereits oben behandelt. Tabelle 5 gibt Aufschluss darüber, auf welcher staatlichen Ebene nach Boadway und Shah die Festlegung der Bemessungsgrundlage, die Bestimmung des Steuersatzes und die Einhebung stattfinden sollte. Nach dieser Aufstellung sollten die lokale Ebene Zugriff auf Steuern auf Grund und Boden, Gebühren und Verbrauchssteuern haben. Für die regionale Ebene bieten sich verkehrsbezogene Abgaben, Verbrauchssteuern, die Einkommensteuer, Lohnsummensteuern und energiebezogene Abgaben an. Mobile Steuern, wie die Körperschaftsteuer, oder CO₂-bezogene Abgaben sollten auf zentraler Ebene angesiedelt werden. Aus der Tabelle geht auch hervor, dass die Festlegung der Bemessungsgrundlage häufig auf der übergeordneten staatlichen Ebene angesiedelt werden soll, sodass harmonisierte Bemessungsgrundlagen zur Anwendung kommen.

Tabelle 3: Vor- und Nachteile einer Dezentralisierung von einzelnen Steuerkategorien

Steuer	Vorteile einer Dezentralisierung	Nachteile einer Dezentralisierung
Einkommensteuer	Stabile Einnahmen	Kann horizontale Ungleichheiten bewirken bzw. verstärken
	Hohe Transparenz (erhöht Verantwortlichkeit)	In Gegenden, in welchen das Durchschnittseinkommen unter der Schwelle liegt, zu geringe Erträge bzw. Verantwortlichkeit geschmälert
	Kosteneffektiv falls Zuschlag zur Bundessteuer	Bei Mobilität können unterschiedliche Steuersätze zu Verzerrungen führen
Körperschaftsteuer	Manchmal als Benefit tax betrachtet	Mobile Bemessungsgrundlage und komplexe Administration
Gebühren und Beiträge	Geringe Mobilität der Bemessungsgrundlage	Im Allgemeinen geringe Erträge
	Keine offensichtlichen horizontalen und vertikalen Ungleichgewichte	Geringe Kosteneffizienz
	Hohe Transparenz (erhöht Verantwortlichkeit)	
	Bezug zu Leistungen	
Grundsteuer	Immobilie Steuerbemessungsgrundlage	Schwierige Administration mit dem häufigen Ergebnis geringer Einnahmen
	Hohe Transparenz (erhöht Verantwortlichkeit)	
	Stabile Einnahmen	
	Indirekter Bezug zu Leistungen	
Verkaufs- und Verbrauchssteuern	Keine horizontalen und vertikalen Ungleichgewichte	Grenzüberschreitende Einkäufe bei unterschiedlichen Steuersätzen
	Hohe Transparenz (erhöht Verantwortlichkeit)	
	Einfach zu administrieren	
Umsatzsteuer	Bei geeigneter Gestaltung und Administration geeignet für Dezentralisierung	Komplexe Steueradministration
		Bei Ziellandprinzip Kontrolle des Grenzausgleichs erforderlich, bei Ursprungslandprinzip Steuerexport und Transferpreisgestaltung möglich
Steuern auf natürliche Ressourcen (ohne Grundsteuer)	-	Signifikante horizontale Ungleichgewichte
		Schwierig zu administrieren
		Übermäßig volatil

Quelle: Fedelino und Ter-Minassian (2010), S. 22.

Tabelle 4: Zuordnung von Steuern bzw. Steuerkategorien zu den einzelnen staatlichen Ebenen

Art der Steuer	Festlegung der Bemessungsgrundlage	Festlegung des Steuersatzes	Einhebung und Administration	Kommentare
Zölle	Bund	Bund	Bund, Unabhängige Behörde	Internationale Handelssteuern
Körperschaftsteuer	Bund, Supranational	Bund, Supranational	Bund, Supranational, Unabhängige Behörde	Mobiler Faktor, Steuer der Stabilisierungspolitik
Steuern auf natürliche Ressourcen				
Pachteinnahmen (Gewinn- und Einkommensteuer)	Bund	Bund	Bund, Unabhängige Behörde	Äußerst ungleich verteilte Bemessungsgrundlage
Lizenzen, Provision, Gebühren, Abfertigungssteuern, Produktions-, Output- und Grundsteuern	Länder, Gemeinden	Länder, Gemeinden	Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Benefit taxes und Gebühren für Länder- bzw. Gemeindeleistungen
Umweltgebühren	Länder, Gemeinden	Länder, Gemeinden	Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Ziel des Schutzes der lokalen Umwelt
Einkommensteuer	Bund	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Unabhängige Behörde	Umverteilung, Mobilität und Steuer der Stabilisierungspolitik
Vermögenssteuern (Steuern auf Kapital, Vermögen, Vermögenstransfers, Erbschaftssteuern)	Bund	Bund, Länder	Bund, Unabhängige Behörde	Umverteilung
Lohnsummensteuern	Bund, Länder	Bund, Länder	Bund, Länder, Unabhängige Behörde	Beiträge, wie Sozialversicherungsbeiträge
Mehrstufige Verkaufssteuern (Umsatzsteuer)	Bund	Bund, Länder	Bund, Unabhängige Behörde	Grenzausgleich bei Zuweisung zum Bund möglich, Potenzial für Stabilisierungspolitik
Einstufige Verkaufssteuern (Hersteller, Groß- und Einzelhandel)				
Option A	Länder	Länder, Gemeinden	Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Höhere Erfüllungskosten
Option B	Bund	Länder	Bund, Unabhängige Behörde	Harmonisiert, geringere Erfüllungskosten
Steuern auf "schädliche" Produkte				
Alkohol- und Tabaksteuern	Bund, Länder	Bund, Länder	Bund, Länder, Unabhängige Behörde	Gesundheit eine geteilte Verantwortlichkeit
Lotterie und Wetten	Länder, Gemeinden	Länder, Gemeinden	Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Länder- und Gemeindezuständigkeit
CO ₂ Steuern	Bund	Bund	Bund, Unabhängige Behörde	Ziel der Verringerung der globalen oder bundesweiten Verschmutzung
Energiesteuern	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Verschmutzung kann national, regional oder lokal auftreten

Abgabe auf Treibstoffe	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Abgabe auf Bundes-, Landes- und Gemeindestraßen
Abwassergebühren	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Ziel der Bekämpfung von bundesländerübergreifender, lokal übergreifender oder lokaler Verschmutzung
Stauabgabe	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Abgabe auf Bundes-, Landes- und Gemeindestraßen
Parkgebühren	Gemeinden	Gemeinden	Gemeinden	Ziel der Verringerung lokaler Staus
Motorfahrzeuge				
Zulassungssteuern, Transfersteuern und jährliche Steuern	Länder	Länder	Länder	Länderverantwortlichkeit
Führerschein und Gebühren	Länder	Länder	Länder	Länderverantwortlichkeit
Gewerbesteuern	Länder	Länder	Länder	Benefit tax
Verbrauchssteuern	Länder, Gemeinden	Länder, Gemeinden	Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Wohnsitzbasierende Steuern
Grundsteuern	Länder	Gemeinden	Gemeinden	Immobilier Faktor, Benefit tax
Steuer auf Grund und Boden	Länder	Gemeinden	Gemeinden	Immobilier Faktor, Benefit tax
Fassaden- und Zugewinnsteuern	Länder, Gemeinden	Gemeinden	Gemeinden	Kostendeckung
Verschmutzungsgebühren	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Gebühr für lokale Dienstleistungen
Benützungsggebühren	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden	Bund, Länder, Gemeinden, Unabhängige Behörde	Gebühr für erhaltene Dienstleistungen

Quelle: Boadway und Shah (2009), S. 196.

3. Analyse von Daten bezüglich der Dezentralisierung von Abgaben

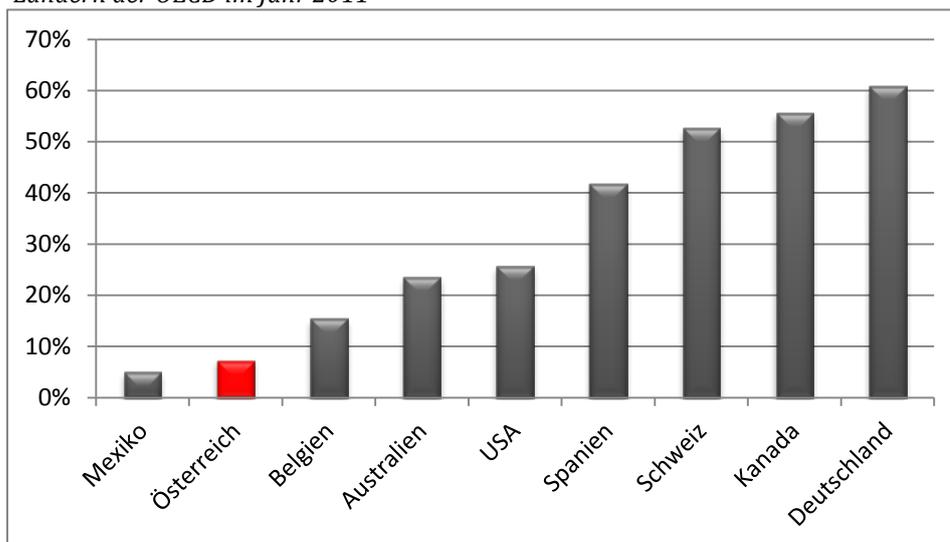
In diesem Kapitel werden Informationen über das Aufkommen aus eigenen Steuern auf regionaler und lokaler Ebene im internationalen Vergleich dargestellt. Dies erlaubt es ein Bild darüber zu gewinnen, in welchem Ausmaß sich Länder und Gemeinden in anderen Staaten über eigene Steuern finanzieren. Des Weiteren wird dargestellt, welche Kategorien von Steuern hierfür herangezogen werden. Die Datengrundlage für die Bestimmung der Steuereinnahmen auf regionaler (Länder-)ebene und lokaler (Gemeinde-)ebene ist die Revenue Statistics der OECD des Jahres 2013 für das Jahr 2011. Dies ist die letztverfügbare Publikation dieser Reihe. Sie ist eine der wenigen Quellen, welche Informationen über dieses Thema bietet. Jedoch sind bei dieser Datenquelle Abgrenzungsprobleme gegeben, die das Ergebnis beeinflussen. So werden in Deutschland z.B. Mittel aus dem Finanzausgleich den Ländern und Gemeinden zugewiesen bzw. in Österreich Kammerbeiträge auf Landesebene oder Pensionsbeiträge von Beamten auf Landes- und Gemeindeebene den landes- bzw. gemeindeeigenen Steuern zugewiesen, welche eigentlich nicht als eigene Steuern bzw. Abgaben betrachtet werden sollten. Um die Zahlen zwischen den einzelnen Staaten vergleichbarer zu machen, werden die Einnahmen auf die Ausgaben der jeweiligen staatlichen Ebene bezogen. Für die USA, Australien und Chile enthält die Datenbank keine Informationen über die Ausgaben auf lokaler Ebene, sodass diese Staaten in der lokalen Betrachtung fehlen.

Abbildung 1 zeigt den Anteil an eigenen Steuern an den Ausgaben regionaler Gebietskörperschaften (Länder, Kantone, Provinzen etc.) in den föderalen Staaten der OECD. Dabei weist Österreich mit einem Anteil von 7,2 Prozent einen sehr geringen Anteil der eigenen Steuereinnahmen zur Finanzierung der Ausgaben der Länder auf. Lediglich Mexiko liegt mit knapp 5 Prozent Anteil der eigenen Steuern noch hinter Österreich. Zieht man von den Einnahmen aus eigenen Abgaben gemäß OECD noch Kammerbeiträge und Pensionsversicherungsbeiträge ab, so bildet Österreich mit etwa 2 Prozent das Schlusslicht. Am anderen Ende der Skala befindet sich Deutschland, wobei hier anzumerken ist, dass in Deutschland die Anteile am Steuerverbund einberechnet wurden, sodass dieser Wert deutlich verzerrt ist. In den USA und Australien beträgt der Anteil etwa 25 Prozent, in Spanien etwas über 40 Prozent. Die höchsten Einnahmen aus eigenen Steuern beziehen die Kantone in der Schweiz bzw. die Provinzen in Kanada mit einem Anteil von über 50 Prozent. Dies deutet auf eine sehr hohe Einnahmenautonomie in diesen beiden Staaten hin.

Gegeben die Unsicherheiten bezüglich der Zuordnung von Einnahmen einzelner Steuern zu den eigenen Steuern kann alternativ eine andere Information der OECD herangezogen werden. Der Tax-Autonomy Indicator unterteilt die Abgabeneinnahmen der Gebietskörperschaften hinsichtlich des Grades an Autonomie. Die Zuordnung erfolgt in eine von 6 Oberkategorien. Die erste Oberkategorie umfasst Abgaben, bei welchen die Gebietskörperschaft den Steuersatz wie auch Teile der Bemessungsgrundlage bestimmen kann. Bei Abgaben in der zweiten Oberkategorie kann der

Steuersatz autonom bestimmt werden. Die dritte Oberkategorie sieht vor, dass Teile der Bemessungsgrundlage festgelegt werden können, jedoch nicht der Steuersatz. In der vierten Oberkategorie befinden sich Abgaben, welche im Rahmen des Steuerverbundes verteilt werden, in der fünften bestimmt der Zentralstaat sowohl Steuersatz als auch Bemessungsgrundlage und die letzte Kategorie ist ein Restgröße. Zu berücksichtigen ist, dass der Indikator nicht jährlich bestimmt wird, das letztverfügbare Jahr betrifft das Jahr 2008.

Abbildung 1: Anteil eigene Steuern an den Ausgaben regionaler Gebietskörperschaften in föderalen Ländern der OECD im Jahr 2011



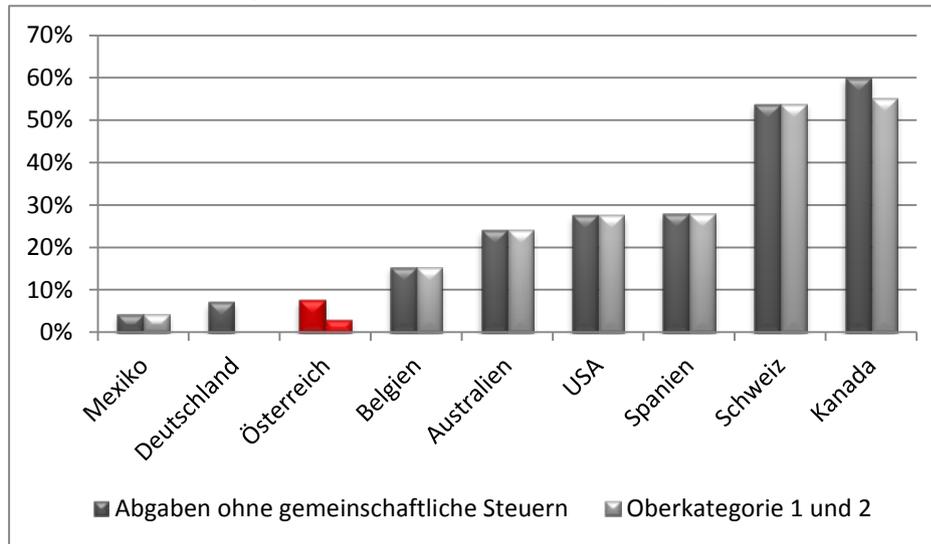
Quelle: OECD Revenue Statistics (2013), System of National Accounts basierend auf OECDStat, eigene Berechnungen.

In Abbildung 2 sind eigene Abgaben auf regionaler Ebene nach dem Tax Autonomy Indicator in Bezug zu den Ausgaben auf regionaler Ebene dargestellt. Dabei wurden nicht die gesamten Einnahmen für die Darstellung herangezogen, sondern unterschiedliche Oberkategorien. Der jeweils linke Balken für jeden Staat umfasst die Einnahmen aus eigenen Abgaben gemäß OECD abzüglich der Einnahmen aus dem Steuerverbund (Oberkategorie 4). Insbesondere für Deutschland, aber auch für Österreich, zeigt sich eine deutliche Verringerung der Steuerautonomie auf Basis dieses Indikators (siehe dazu Abbildung 1). Der rechte Balken umfasst lediglich Einnahmen, welche den ersten beiden Oberkategorien zugeordnet werden können. Dies bedeutet es werden nur jene Abgaben berücksichtigt, für welche die regionale Gebietskörperschaft zumindest den Steuersatz autonom¹⁷ festlegen kann. Vergleicht man die Werte in Abbildung 1 und Abbildung 2 dann ist zu berücksichtigen, dass die Werte in Abbildung 1 das Jahr 2011 betreffen, jene in Abbildung 2 hingegen das Jahr 2008. Dennoch sind die Ergebnisse für die meisten Staaten vergleichbar hoch, auch die Reihenfolge der Staaten ist mit Ausnahme von Deutschland dieselbe.

¹⁷ Möglicherweise auch innerhalb vorgegebener Ober- und Untergrenzen.

Für die meisten der betrachteten Staaten gilt auch, dass die regionalen Gebietskörperschaften bei den meisten Abgaben die Steuersätze relativ autonom wählen können. Berücksichtigt man nur die ersten beiden Oberkategorien, dann fällt Österreich auch noch hinter Mexiko zurück.

Abbildung 2: Anteil eigene Steuern an den Ausgaben regionaler Gebietskörperschaften in föderalen Ländern der OECD im Jahr 2008 auf Basis des Tax Autonomy Indicators



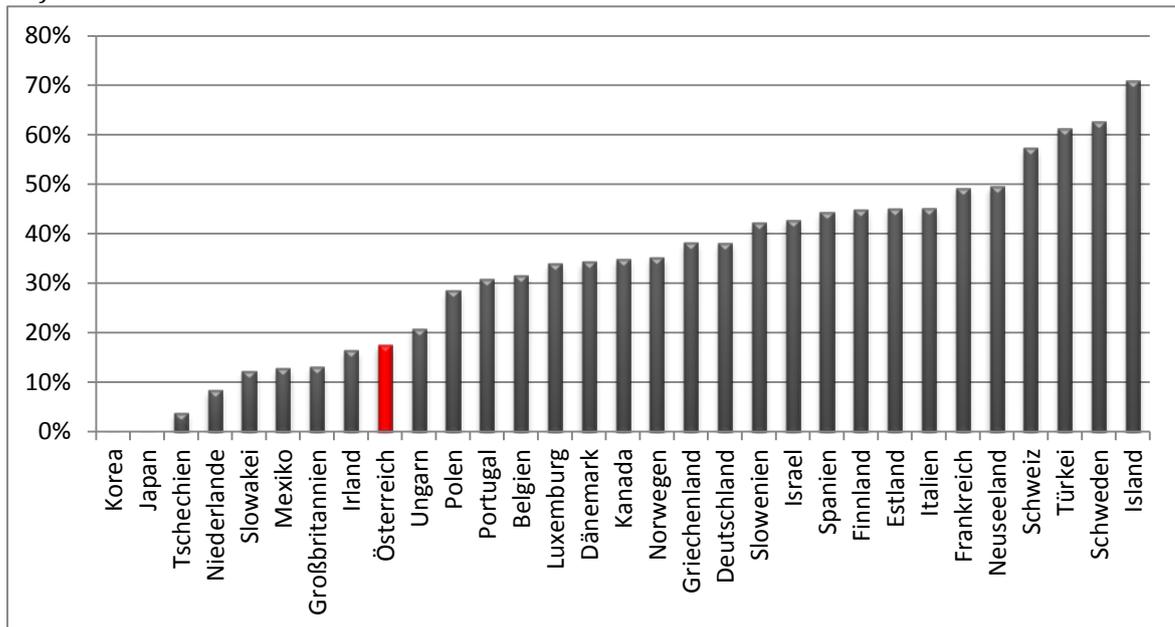
Quelle: OECD Tax Autonomy Indicator (2008), System of National Accounts basierend auf OECDStat, eigene Berechnungen.

Somit kann man festhalten, dass Österreich auf der regionalen bzw. Länderebene im Vergleich zu anderen föderalen Staaten ein äußerst geringes Niveau an Steuerautonomie aufweist. Die anderen wesentlichen Vergleichsländer finanzieren die entsprechenden Ausgaben zwischen 15 Prozent und 60 Prozent aus eigenen Abgaben, zumeist mit Autonomie über zumindest den Steuersatz.

Auf Ebene der Gemeinden kann ein wesentlich breiterer Vergleich durchgeführt werden, da nicht nur föderale Staaten berücksichtigt werden können, sondern alle OECD Staaten. Aufgrund fehlender Informationen über die Ausgaben lokaler Gebietskörperschaften in den USA, Australien und Chile stehen Werte aber für diese Länder nicht zur Verfügung.

Abbildung 3 zeigt den Anteil der Finanzierung der Ausgaben von lokalen Gebietskörperschaften über eigene Abgaben auf Basis der Revenue Statistics. Hier zeigt sich eine noch größere Streuung als bei den regionalen Gebietskörperschaften. Während in Korea oder Japan kaum eigene Abgaben zur Finanzierung herangezogen werden, beträgt der Anteil in Island etwas mehr als 70 Prozent. Der überwiegende Teil der OECD-Staaten weist einen Anteil von etwa 40 Prozent auf. Österreich liegt mit 17,6 Prozent beträchtlich unter diesem Wert. Im Vergleich dazu liegt der Wert in der Schweiz bei etwa 60 Prozent, Deutschland etwas unter 40 Prozent. Somit zeigt sich auch bei den Gemeinden im internationalen Vergleich ein Potenzial für die Ausweitung der Steuerautonomie.

Abbildung 3: Anteil eigene Steuern an den Ausgaben lokaler Gebietskörperschaften in OECD-Ländern im Jahr 2011



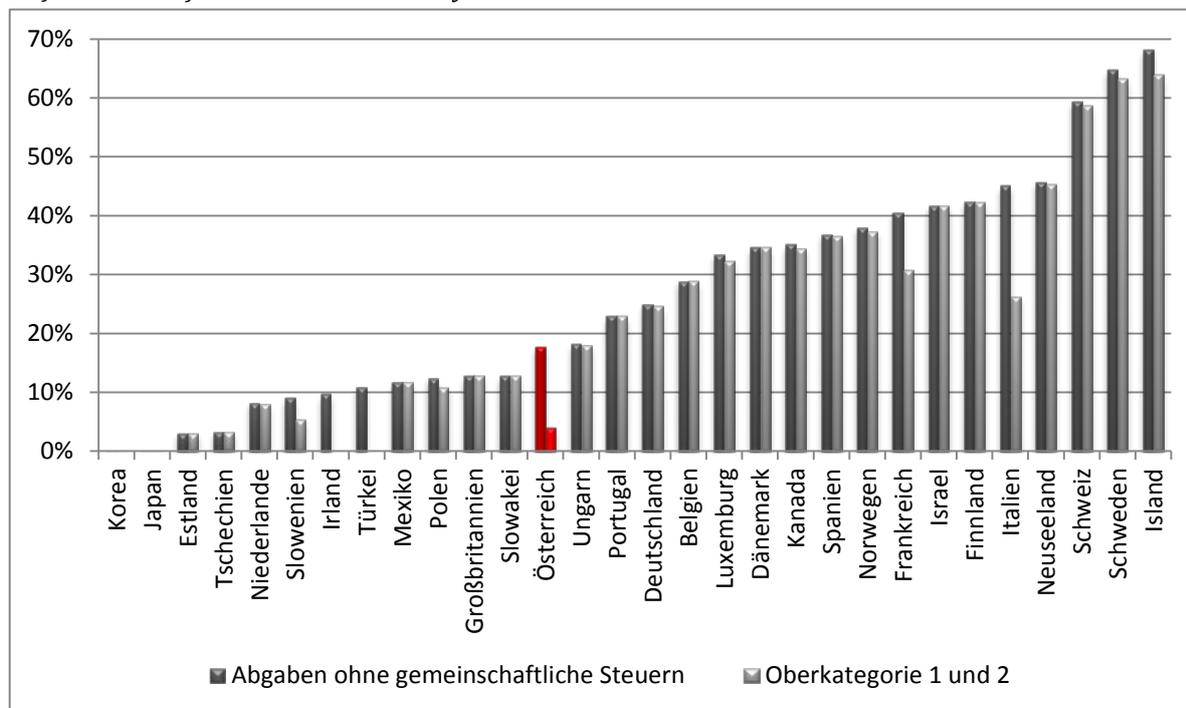
Quelle: OECD Revenue Statistics (2013), System of National Accounts basierend auf OECDStat, eigene Berechnungen.

Wie auf Ebene der regionalen Gebietskörperschaften sind die Daten bezüglich Einnahmen aus Mitteln des Steuerverbundes verzerrt. Zieht man wiederum Informationen aus dem Tax Autonomy Indicator heran, wie in Abbildung 4 dargestellt, ändert sich das prinzipielle Bild nicht besonders stark, obgleich die Abgabehoheit insgesamt geringer ausfällt. In einzelnen Ländern jedoch ist ein beträchtlicher Rückgang der Steuerhoheit gegenüber den Informationen der Revenue Statistics zu erkennen. Auffällig ist die Veränderung z.B. in der Türkei oder Estland. Österreich reiht sich wiederum unter jenen Ländern mit sehr geringer Autonomie ein. Insbesondere fällt Österreich unter die Länder mit der geringsten Autonomie, falls man nur die ersten beiden Oberkategorien des Indikators für den Vergleich heranzieht, bei welchen die regionale Gebietskörperschaft zumindest den Steuersatz bestimmen kann. Auf Ebene der Gemeinden decken diese die Ausgaben somit nur zu rund 4 Prozent mit eigenen Abgaben, bei welchen sie auch den Steuersatz festlegen können. Der Rückgang liegt insbesondere daran, dass der Steuersatz der Kommunalsteuer bundesweit festgelegt wird und somit die einzelnen Gemeinden keine Autonomie diesbezüglich ausüben können. In den meisten anderen OECD Ländern ist die Autonomie hinsichtlich der Wahl des Steuersatzes deutlich ausgeprägter, sodass kaum ein Unterschied in der Höhe der beiden Balken besteht. Lediglich Italien und teilweise Frankreich fallen hier ab.

Neben der Steuerhoheit ist auch von besonderem Interesse, wie sich die Abgaben auf regionaler und lokaler Ebene auf einzelne Steuerkategorien verteilen. Der Tax Autonomy Indicator enthält leider keine Informationen bezüglich der Steuerkategorien, sodass für die folgende Darstellung auf die Revenue Statistics zurückgegriffen wird. Die Einteilung der Einnahmen aus Abgaben wird entsprechend der OECD Kategorisierung vorgenommen. Bezüglich der Interpretation

der Ergebnisse ist auf die oben diskutierten Einschränkungen Rücksicht zu nehmen. Insbesondere Deutschland und Österreich müssen mit Vorsicht interpretiert werden.

Abbildung 4: Anteil eigene Steuern an den Ausgaben lokaler Gebietskörperschaften in OECD-Ländern im Jahr 2008 auf Basis des Tax Autonomy Indicators



Quelle: OECD Tax Autonomy Indicator (2008), System of National Accounts basierend auf OECDStat, eigene Berechnungen.

Tabelle 5: Verteilung eigener Abgaben auf regionaler Ebene (Länderebene) auf verschiedene Abgabenkategorien in 2011

Regionale Ebene	Einkommen und Gewinne		Sozialversicherung	Lohnsumme	Vermögen					Konsum- und Verbrauchssteuern				
	Individuen	Körperschaften			Unbewegliches Eigentum	Nettovermögen	Erbschaftssteuern	Finanztransaktionen	Nichtlaufende Steuern	Andere	Allgemeine Konsumsteuern	Spezifische Konsumsteuern	Verbrauchssteuern	Andere
Australien	0.0%	0.0%	0.0%	33.1%	12.6%	0.0%	0.0%	21.5%	0.0%	0.0%	0.0%	18.1%	14.6%	0.0%
Österreich	40.1%	6.5%	23.2%	8.9%	2.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	8.1%	6.3%	5.0%
Belgien	-0.6%	0.0%	0.5%	0.0%	2.7%	0.0%	28.4%	39.2%	0.0%	0.0%	0.0%	1.2%	27.9%	0.7%
Kanada	34.7%	9.7%	6.7%	5.4%	1.7%	0.5%	0.0%	1.1%	0.5%	0.0%	21.2%	14.5%	3.9%	0.0%
Deutschland	46.4%	6.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	2.1%	3.1%	0.0%	0.0%	41.0%	1.2%	0.0%	0.0%
Mexiko	0.0%	0.0%	0.0%	59.8%	13.9%	0.0%	0.0%	7.4%	0.0%	0.0%	0.0%	3.4%	9.4%	6.0%
Spanien	43.0%	0.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	2.6%	8.2%	0.0%	0.0%	24.3%	20.6%	0.3%	0.7%
Schweiz	64.3%	14.8%	0.0%	0.0%	0.7%	10.5%	1.9%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	2.3%	5.3%	0.0%
USA	34.6%	5.2%	0.0%	0.0%	1.8%	0.0%	0.6%	0.0%	0.0%	0.0%	30.7%	17.2%	9.8%	0.0%
Ungewichteter Durchschnitt	29.2%	4.8%	3.4%	11.9%	3.9%	1.2%	3.9%	9.0%	0.1%	0.0%	13.0%	9.6%	8.6%	1.4%
Ungewichteter Durchschnitt (CA, ES, CH, US)	44.2%	7.5%	1.7%	1.3%	1.1%	2.8%	1.3%	2.4%	0.1%	0.0%	19.1%	13.7%	4.8%	0.2%

Quelle: OECD Revenue Statistics (2013), eigene Berechnungen.

Tabelle 6: Verteilung eigener Abgaben auf lokaler Ebene (Gemeindeebene) auf verschiedene Abgabekategorien in 2011

Lokale Ebene	Einkommen und Gewinne		Sozialversicherung	Lohnsumme	Vermögen						Konsum- und Verbrauchssteuern				
	Individuen	Körperschaften			Unbewegliches Eigentum	Nettovermögen	Erbschaftssteuern	Finanztransaktionen	Nichtlaufende Steuern	Andere	Allgemeine Konsumsteuern	Spezifische Konsumsteuern	Verbrauchssteuern	Andere	
Australien	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	
Österreich	0.0%	0.0%	10.3%	62.2%	15.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	4.1%	5.8%	2.6%
Belgien	37.2%	0.0%	0.3%	0.0%	55.4%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	5.8%	1.4%	0.0%
Kanada	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	90.8%	0.0%	0.0%	1.2%	5.3%	0.0%	0.2%	0.0%	1.9%	0.6%	0.0%
Deutschland	51.4%	27.5%	0.0%	0.0%	15.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	4.9%	0.6%	0.4%	0.1%	0.0%
Mexiko	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	61.3%	0.0%	0.0%	23.4%	0.0%	0.0%	0.0%	1.4%	0.1%	13.7%	0.0%
Spanien	17.0%	4.0%	0.0%	0.0%	31.5%	0.0%	0.2%	0.5%	5.1%	0.0%	14.9%	6.7%	15.1%	4.9%	0.0%
Schweiz	71.2%	12.8%	0.0%	0.0%	2.8%	11.3%	0.4%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	1.2%	0.2%	0.0%	0.0%
USA	4.0%	1.2%	0.0%	0.0%	73.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	10.7%	4.7%	6.3%	0.0%	0.0%
Chile	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	42.7%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	16.7%	40.6%	0.0%	0.0%
Tschechien	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	51.6%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	1.4%	47.0%	0.0%	0.0%
Dänemark	87.0%	1.8%	0.1%	0.0%	11.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%
Estland	88.7%	0.0%	0.0%	0.0%	7.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	2.4%	0.4%	1.1%	0.0%	0.0%
Finnland	85.1%	8.6%	0.1%	0.0%	6.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Frankreich	0.0%	0.0%	0.0%	6.7%	43.2%	0.0%	0.0%	9.4%	0.0%	0.0%	0.0%	20.9%	3.1%	16.6%	0.0%
Griechenland	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	76.0%	19.3%	0.0%	0.6%	0.0%	0.0%	0.3%	2.9%	0.9%	0.0%	0.0%
Ungarn	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	15.2%	0.0%	0.4%	4.4%	0.0%	0.0%	68.0%	1.0%	10.9%	0.0%	0.0%
Island	81.2%	0.0%	0.0%	0.0%	18.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.7%	0.0%	0.0%
Irland	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Israel	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	94.8%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	5.2%	0.0%	0.0%
Italien	22.6%	2.1%	0.0%	0.0%	9.1%	0.0%	0.0%	1.2%	0.0%	0.4%	7.9%	15.5%	10.7%	30.5%	0.0%
Japan	33.6%	14.8%	0.0%	0.0%	30.0%	0.0%	0.0%	1.0%	0.0%	0.0%	7.5%	6.9%	5.2%	1.1%	0.0%

Korea	9.3%	7.6%	0.0%	1.5%	16.2%	0.0%	0.0%	28.8%	0.0%	0.0%	5.7%	7.6%	12.6%	10.9%
Luxemburg	0.0%	92.6%	0.0%	0.0%	4.2%	0.0%	0.0%	1.6%	0.0%	0.0%	0.0%	1.1%	0.1%	0.4%
Niederlande	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	51.3%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	1.8%	44.6%	2.3%
Neuseeland	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	89.4%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.8%	9.8%	0.0%
Norwegen	87.3%	0.0%	0.0%	0.0%	5.3%	5.9%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	1.5%	0.0%
Polen	48.2%	11.1%	0.0%	0.0%	28.9%	0.0%	0.5%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	7.7%	3.7%
Portugal	18.1%	9.6%	0.3%	0.0%	30.8%	0.0%	0.0%	13.0%	0.0%	0.0%	12.5%	6.9%	5.1%	3.6%
Slowakei	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	50.2%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	4.1%	45.7%	0.0%
Slowenien	78.6%	0.0%	0.0%	0.0%	12.1%	0.0%	0.7%	2.0%	0.0%	0.0%	0.0%	3.6%	3.0%	0.0%
Schweden	97.4%	0.0%	0.0%	0.0%	2.6%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Türkei	16.0%	8.9%	0.0%	0.0%	10.9%	0.0%	0.1%	3.6%	0.0%	0.0%	26.0%	21.6%	2.1%	10.8%
Großbritannien	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	100.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
Ungewichteter Durchschnitt	27.5%	6.0%	0.3%	2.1%	39.8%	1.1%	0.1%	2.7%	0.3%	0.0%	4.7%	4.1%	8.5%	3.0%

Quelle: OECD Revenue Statistics (2013), eigene Berechnungen.

In der Diskussion konzentrieren wir uns bezüglich der regionalen Ebene auf jene Länder, welche markante Einnahmen aus eigenen Steuern generieren und in denen die Ergebnisse des Tax Autonomy Indicators ähnlich ausfallen wie bei der Revenue Statistics. Dies sind insbesondere Australien, die USA, Spanien und die Schweiz. Die Ergebnisse sind in Tabelle 5 dargestellt, wobei die Zeilensummen jeweils 100 Prozent ergeben. Die letzten beiden Zeilen enthalten den ungewichteten Durchschnitt über alle betrachteten föderalen Staaten bzw. über die zuvor erwähnten Staaten. Es zeigt sich, dass eine deutliche Konzentration der regionalen Abgaben bei den Einnahmen auf Einkommen und Gewinne sowie Konsum und Verbrauchssteuern stattfindet. So werden in diesen 4 Staaten über 50 Prozent der Einnahmen aus Steuern auf Gewinne und Einkommen erzielt, wobei Steuern auf Individuen mit 44 Prozent den Großteil davon ausmachen. Steuern auf das Vermögen sind mit etwas über 7,5 Prozent von wesentlich geringerer Bedeutung. Die zweite wesentliche Kategorie, Konsum- und Verbrauchssteuern, weist einen Anteil von 37,6 Prozent auf. Dabei sind Verbrauchssteuern von markant geringerer Bedeutung als allgemeine und spezifische Steuern auf den privaten Konsum. In der Schweiz ist das Gewicht stärker auf Steuern auf Einkommen und Gewinne verteilt, während Konsum- und Verbrauchssteuern deutlich geringere Bedeutung haben, in den USA ist das Bild umgekehrt.

Auf lokaler Ebene, siehe Tabelle 6, ist eine andere Verteilung auf die einzelnen Steuerkategorien feststellbar. Entsprechend den Ergebnissen der ökonomischen Theorie über fiskalische Dezentralisierung liegt das Hauptaugenmerk auf der Besteuerung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere der Grundsteuer. Steuern auf Finanztransaktionen sind in einigen Ländern auf lokaler Ebene auch eine wesentliche Einnahmequelle. Die zweitwichtigste Kategorie sind die Steuern auf Einkommen und Gewinne, die auch auf regionaler Ebene etwa ein Drittel der Einnahmen aus eigenen Abgaben beisteuern. Steuern auf den privaten Konsum bzw. Verbrauchssteuern sind mit 17 Prozent ebenso eine wichtige Kategorie, wobei im Gegensatz zur regionalen Ebene, Verbrauchssteuern eine höhere Bedeutung als allgemeine und spezifische Konsumsteuern haben. Insbesondere in den nordischen Ländern (Norwegen, Finnland, Schweden und Dänemark) sind Steuern auf Einkommen und Gewinne auch auf regionaler Ebene die wesentliche bzw. sogar einzig bedeutende Einkommensquelle. Aber auch die Schweiz fügt sich in dieses Bild. Im Gegensatz dazu liegt das Schwergewicht in den USA, Kanada oder auch Australien auf der Besteuerung von immobilem Vermögen. Verbrauchssteuern als wesentliche Finanzierungsquelle sind in Europa in Tschechien, den Niederlanden und der Slowakei zu beobachten. Ungarn ist das einzige Land, in dem allgemeine Konsumsteuern die dominante Einnahmequelle sind.

4. Erfahrungen einzelner Länder mit Abgabenautonomie

In diesem Unterkapitel werden empirische Erfahrungen einzelner Länder mit Abgabenautonomie aufgearbeitet. Dabei wird auf die vorhandene Literatur zurückgegriffen. Da empirische Untersuchungen häufig dazu dienen, theoretische Ergebnisse zu untermauern bzw. zu widerlegen, sind die Untersuchungsergebnisse auf Themenblöcke aufgeteilt. Von wesentlichem Interesse ist in der Literatur die Bedeutung von Externalitäten. Daneben wurde aber auch untersucht, wie relevant die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage ist sowie andere spezifische Probleme mit einzelnen Steuern. Diese Ergebnisse werden dann in Kapitel 5, in dem Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie identifiziert und bewertet werden, berücksichtigt.

4.1. Externalitäten

Wie bereits oben behandelt, können Steuern auf dezentraler Ebene zu vertikalen und horizontalen Steuerexternalitäten führen. Vertikale Externalitäten können auftreten, wenn mehrere Ebenen von Gebietskörperschaften auf dieselbe Steuerbasis zurückgreifen. Horizontale Externalitäten treten zwischen Gebietskörperschaften derselben Ebene auf. Beiden Fällen ist gemein, dass eine Gebietskörperschaft die Auswirkungen einer von ihr bestimmten Steuer auf die Bemessungsgrundlage einer anderen Gebietskörperschaft (vertikal oder horizontal) vernachlässigt. Horizontale Externalitäten können dazu führen, dass die Steuersätze, verglichen mit einem sozialen Optimum, zu gering sind, da eine Senkung des Steuersatzes die Bemessungsgrundlage einer anderen Gebietskörperschaft senkt und dieser Effekt nicht in die Entscheidung einfließt¹⁸. Dies steht in engem Zusammenhang mit Steuerwettbewerb. Im Gegensatz dazu führt die vertikale Externalität zu einer zu hohen Steuerbelastung, da die Entscheidung bei einer Erhöhung des Steuersatzes die Wirkung auf die Bemessungsgrundlage der vertikal über- oder untergeordneten Gebietskörperschaft ignoriert.¹⁹ Nachfolgend werden empirische Belege für diese theoretischen Zusammenhänge präsentiert.

Vertikale Externalitäten

Bezüglich der vertikalen Externalitäten kommt die Literatur zu keinen eindeutigen Ergebnissen. Die überwiegende Mehrzahl der Studien kommt jedoch zu dem Schluss, dass sich die verschiedenen Ebenen der Gebietskörperschaften in den Entscheidungen über die Steuersätze beeinflussen.

¹⁸ Siehe Ida und Wilhelmsson (2014).

¹⁹ Siehe Keen (1998). Keen und Kotsogiannis (2003, 2004) argumentieren, dass die Richtung der Externalität von den Zielen der jeweiligen Gebietskörperschaft abhängt. Falls insbesondere Einnahmen generiert werden sollen, dann sind die Steuersätze suboptimal hoch, falls Regierungen den Nutzen der Bevölkerung maximieren möchten, ist das Ergebnis ambivalent.

In Hinsicht auf die Einkommensteuer kommt Goodspeed (2000) zu dem Ergebnis, dass ein Anstieg der nationalen Einkommensteuersätze zu einer Verringerung der lokalen Steuersätze führt. Diese Schätzung basiert auf einer Stichprobe aus 13 OECD Ländern. Zum gegenteiligen Zusammenhang kommen Esteller-Moré und Solé-Ollé (2001) bezüglich der Einkommensteuer in den USA. Die Autoren kommen zu dem Schluss, dass eine Erhöhung des effektiven Steuersatzes auf Bundesebene um 1 Prozentpunkt zu einer Erhöhung der Einkommensteuer auf Ebene der Bundesstaaten von 0,1 Prozentpunkten führt. Da den Bundesstaaten mehrere steuerliche Instrumente zur Verfügung stehen, untersuchen sie auch die Auswirkung auf die Sales Tax. Auch hier zeigt sich ein positiver Einfluss. Somit impliziert die Erhöhung auf Bundesebene um 1 Prozentpunkt eine Erhöhung des kombinierten Steuersatzes bei Einkommensteuer und Sales Tax auf Ebene der Bundesstaaten von 0,22 Prozentpunkten. Dies ist ein sehr starker Zusammenhang zwischen den einzelnen Ebenen. Zu einem sehr ähnlichen Ergebnis kommen die Autoren, Esteller-Moré und Solé-Ollé (2002), für die kanadischen Provinzen. Ein Anstieg der nationalen Einkommensteuer um 1 Prozentpunkt führt zu einer Erhöhung der Zuschläge zur Einkommensteuer der Provinzen um rund 0,2 Prozentpunkte. Ida und Wilhemsson (2014) kommen zu dem Schluss, dass in Schweden die vertikale Externalität dazu führt, dass das Steuerniveau im Vergleich zu einem optimalen Niveau zu hoch ist. Dies hält auch die OECD (2003) für Dänemark und Schweden fest. Die Besteuerung des Einkommens auf mehreren Ebenen führt zu hohen Steuersätzen.

Bezüglich der Besteuerung von Unternehmen zeigt sich zumeist ein negativer Zusammenhang zwischen dem Steuersatz auf übergeordneter Ebene und jenem auf untergeordneter Ebene. Brett und Pinkse (2000) kommen zu diesem Ergebnis in Bezug auf die Grundsteuer für Unternehmen in British Columbia. Hayashi und Boadway (2001) untersuchen die Körperschaftsteuer in Kanada und inwieweit die gemeinsame Bemessungsgrundlage zwischen der zentralen Ebene und der Ebene der Provinzen zu einer vertikalen Externalität führt. Dabei wird die Schätzung für Ontario, Quebec und die verbleibenden Provinzen separat geschätzt. Es zeigt sich für Quebec und das Aggregat der anderen Provinzen ein negativer Zusammenhang zwischen dem zentralen Körperschaftsteuersatz und dem regionalen Steuersatz. Bezüglich Ontario konnten die Autoren keinen Zusammenhang entdecken. Den negativen Zusammenhang haben Karkalakos und Kotsogiannis (2007) für Kanada bestätigt.

Hinsichtlich Verbrauchssteuern haben Besley und Rosen (1998) untersucht, ob die Bundesabgaben auf Zigaretten und Benzin bzw. Diesel in den USA einen Einfluss auf die Besteuerung auf Ebene der Bundesstaaten hat. Sie kommen zu dem Ergebnis, dass eine Erhöhung der Steuer auf Bundesebene um 10 Cent einen Anstieg der Belastung auf Ebene der Bundesstaaten von 2,7 Cent (Zigaretten) bzw. 3,2 Cent (Benzin und Diesel) zur Folge hat. Devereux et al. (2007) finden hingegen für die USA keinen Zusammenhang hinsichtlich vertikaler Externalitäten bei Tabak und nur bei einer Schätzung einen Zusammenhang bei Besteuerung von Benzin und Diesel. Gemäß dieser Schätzung würde ein Anstieg der Bundesabgabe um 10 Cent einen Anstieg auf Bundesstaatenebene um 1,22 Cent zur

Folge haben. Das insignifikante Ergebnis bei Tabak erklären die Autoren damit, dass sich infolge der unelastischen Nachfrage nach Zigaretten die Steuerbemessungsgrundlage für die Ebene der Bundesstaaten kaum ändert und somit auch der Steuersatz davon unbeeinflusst bleibt.

Vertikale Interdependenz bei Grundsteuern ist bisher kaum untersucht worden. Wu und Hendrick (2009) gehen dieser Frage mit Hilfe von Daten aus Florida nach. Sie kommen zu dem Ergebnis, dass eine 10 Prozentpunkte Erhöhung der Grundsteuer auf regionaler Ebene zu einem Rückgang auf lokaler Ebene von 1,4 bis 2,3 Prozentpunkten führt. Die Autoren argumentieren diesen Zusammenhang nicht in Hinblick auf den Effekt der regionalen Abgabe auf die lokale Steuerbemessungsgrundlage, wie dies in den anderen Untersuchungen geschieht, sondern damit, dass die Grundsteuer in den USA in einem starken Zusammenhang mit öffentlichen Leistungen steht. Eine Steuererhöhung auf regionaler Ebene ist somit zumeist mit einem Ausbau öffentlicher regionaler Leistungen verbunden, die aber dadurch nicht mehr auf lokaler Ebene erbracht werden müssen. Somit kann auch der Steuersatz auf lokaler Ebene sinken.

Betrachtet man diese Ergebnisse, dann zeigen die empirischen Untersuchungen, dass der vertikale Zusammenhang zwischen den verschiedenen gebietskörperschaftlichen Ebenen von der Art der Steuer beeinflusst ist. Je mobiler die Bemessungsgrundlage, desto eher ist die vertikale Externalität negativ. Bezüglich der Körperschaftsteuer deuten die Studien auf eine negative vertikale Externalität, bei der Einkommensteuer eher auf eine positive Externalität. Gehen von der Steuer nur geringe Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage aus, wie bei der Steuer auf Tabak auf Bundesebene in den USA, dann ist es auch möglich, dass keine vertikale Externalität auftritt.

In der Literatur zu vertikalen Externalitäten finden sich noch weitere Ergebnisse. So zeigt Rizzo (2010), dass höhere Steuern auf übergeordneter Ebene die Sensitivität des Steuerwettbewerbs verringern, d.h. dass auf horizontaler Ebene auf Veränderungen von Steuersätzen gleichrangiger Gebietskörperschaften weniger stark reagiert wird. Dies spiegelt sich auch in den Ergebnissen von Brühlhart und Jametti (2006) für die Schweiz und Ida und Wilhelmsson (2014) für Schweden wider. Die Autoren kommen zu dem Ergebnis, dass in diesen beiden Ländern die vertikale Externalität die horizontale Externalität dominiert, sodass die Steuersätze suboptimal hoch sind.

Horizontale Externalitäten bzw. Steuerwettbewerb

Steuerwettbewerb zwischen Gebietskörperschaften ist regelmäßig ein brisantes Thema. So werden immer wieder Harmonisierungsbestrebungen, von der Bemessungsgrundlage bis hin zu Steuersätzen, auf Ebene der EU gefordert, um den Steuerwettbewerb zu verringern bzw. Doppelbesteuerungen und Steuervermeidungsstrategien zu unterbinden. Der Begriff horizontale Externalität ist umfassender als Steuerwettbewerb und beinhaltet auch horizontale Interaktionen, die nicht eine Mobilität der Bemessungsgrundlage voraussetzen. So können steuerliche

Interaktionen auch das Ergebnis von Benchmark-Vergleichen von Wählern sein (Yardstick-Wettbewerb) und zu einer Nachahmungsstrategie (tax mimicking) führen.

Nachfolgend werden empirische Befunde zu Steuerwettbewerb bzw. horizontalen Externalitäten präsentiert. In einem ersten Schritt werden allgemeine Ergebnisse, welche in Blöchliger und Pinero-Campos (2011) zusammengefasst sind, dargestellt und in einem zweiten Schritt Untersuchungsergebnisse über spezifische Länder.

Blöchliger und Pinero-Campos fassen die Ergebnisse verschiedener Studien über horizontale Externalitäten (Steuerwettbewerb und tax mimicking) zusammen und leiten die folgenden Schlussfolgerungen ab.

- Horizontale Externalitäten treten in den meisten Ländern auf und betreffen alle Steuern und Verwaltungsebenen. Je mobiler die Bemessungsgrundlage ist, desto stärker fällt der Steuerwettbewerb, aber auch tax mimicking, aus. Bei Steuern auf den privaten Konsum ist die Mobilität durch die Größe einer Gebietskörperschaft bestimmt, hängt aber auch von individuellen Charakteristiken von Haushalten und Unternehmen ab. Mobilität ist höher bei Personen, die neu in den Arbeitsmarkt eintreten, bei Immigranten, jungen Familien und Personen mit höherem Einkommen. Bei den Unternehmen weisen Start-Ups sowie neugegründete Unternehmen eine höhere Mobilität auf. Bei einem höheren Anteil von Human- und intangibles Kapital ist auch von stärkerer Mobilität auszugehen. Studien zeigen, dass in jenen Gebietskörperschaften die Körperschaftsteuer höher ist, in welchen der Anteil des unbeweglichen Firmenvermögens höher ist.
- Empirische Evidenz deutet darauf hin, dass die langfristige Elastizität der Bemessungsgrundlage bezüglich des Steuersatzes kleiner 1 ist. Dies bedeutet, dass die Steuersätze auf subnationaler Ebene geringer sind als die Einnahmen maximierenden Steuersätze.
- Große Einheiten sind von der Steuermobilität weniger betroffen als kleinere Einheiten und weisen höhere Steuersätze auf. Ebenso weisen Kernregionen höhere Steuersätze als periphere Gebiete auf. Investitionen in Bildung und Infrastruktur reduzieren den Wettbewerbsdruck, sodass eher von einem fiskalischen als von einem Steuerwettbewerb auszugehen ist. Ebenso führt ein höherer fiskalischer Ausgleich zu geringerem Wettbewerb.
- Die Steuersätze nachrangiger Ebenen tendieren dazu zu konvergieren und zeigen einen steigenden Trend. Ausnahmen sind teilweise bei Körperschaftsteuern und Spitzensteuersätzen der Einkommensteuer zu beobachten.
- Eine hohe Aufkommenskapazität, d.h. reichere Gebietskörperschaften, ist mit geringeren Steuersätzen verbunden.
- Nachgelagerte Gebietskörperschaften tendieren bei höherer steuerlicher Autonomie wirtschaftlich schneller zu konvergieren als bei geringerer Autonomie.

Aus diesen Punkten leiten die Autoren auch Optionen ab, wie eine Verringerung des Steuerwettbewerbs erreicht werden kann. Dazu gehören eine stärkere Konzentration auf die Besteuerung immobiler Bemessungsgrundlagen, eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage sowohl auf horizontaler als auch vertikaler Ebene und möglicherweise die Einführung eines Ausgleichssystems.

Im Anschluss werden die Ergebnisse von Studien für einzelne Länder und unterschiedliche Steuern dargestellt. Feld und Kirchgässner (2001) kommen bezüglich der Einkommensteuer in der Schweiz zu dem Ergebnis, dass der Steuerwettbewerb auf Ebene der Kantone als auch der Gemeinden vergleichsweise stark ausgeprägt ist. Die Einwohner, insbesondere Bezieher hoher Einkommen, wählen den Wohnort entsprechend fiskalischer Anreize, also basierend auf der Höhe der zu bezahlenden Einkommensteuer. Der Steuerwettbewerb ist entsprechend der Erwartung stärker bei Selbständigen als bei Arbeitnehmern und Pensionisten. Der Wettbewerb spiegelt sich auch in der Entwicklung der Steuertarife in einzelnen Kantonen wider. So hat z.B. der Kanton Schaffhausen einen Einkommensteuertarif eingeführt, der einen regressiven Verlauf für sehr hohe Einkommen vorsieht. Für Kanada liefert eine Schätzung von Esteller-Moré und Solé-Ollé (2002) das Ergebnis, dass eine Erhöhung der Einkommensteuer um 1 Prozentpunkt in Provinzen, mit welchen eine betrachtete Provinz im Wettbewerb steht, zu einem Anstieg der Einkommensteuer in der betrachteten Provinz um 0,3 Prozentpunkte führt. Erhält die Provinz jedoch Leistungen aus einem Ausgleichsfonds, dann fällt der Anstieg mit 0,15 Prozentpunkten markant niedriger aus. Der Anspruch auf Ausgleichszahlungen verringert somit in Kanada den Steuerwettbewerb. Für die USA stellen Esteller-Moré und Solé-Ollé (2001) eine Erhöhung um 0,2 Prozentpunkte fest. Werden jedoch Einkommensteuer und Sales Tax gemeinsam betrachtet, dann konnte kein Effekt ermittelt werden. Eine Senkung der Einkommensteuer wurde somit durch eine Erhöhung der Sales Tax (teilweise) kompensiert. Case (1993) kommt für die USA zu einem noch höheren Einfluss benachbarter Bundesstaaten auf den Steuersatz im betrachteten Bundesstaat. Eine Erhöhung der Steuer um 1 Dollar bei benachbarten Bundesstaaten erhöht die Steuerbelastung um 60 Cent für niedrigere und mittlere Einkommen. Bei höheren Einkommen ist der Anstieg gemäß der Schätzung gar 1 Dollar. Interessanterweise verschwindet der Effekt bzw. dreht sich sogar teilweise um, falls sich der Gouverneur keiner Wiederwahl mehr stellen kann. Für Belgien ermitteln Heyndels und Vuchelen (1998) einen Wert von 0,5 für direkte Nachbargemeinden und 0,26 für indirekte²⁰ Nachbargemeinden.

Buettner (2001) untersucht Einflussgrößen auf den lokalen Gewerbesteuersatz in Deutschland basierend auf Daten des Zeitraums 1980 bis 1996. Bis 1997 bestand die Gewerbesteuer aus 2 Teilen, einer Gewerbeertragsteuer auf die Erträge und einer Gewerkekapitalsteuer, die 1998

²⁰ Darunter werden die Nachbargemeinden der direkten Nachbargemeinden verstanden.

abgeschafft wurde. Im Schnitt belief sich die Gewerbeertragsteuer auf 16 Prozent der steuerbaren Erträge und die Gewerkekapitalsteuer auf 0,64 Prozent des Gewerkekapitals. Negativen Einfluss auf die Höhe des Steuersatzes haben die Höhe der Steuereinnahmen, was impliziert, dass prosperierende Gemeinde niedrigere Steuersätze aufweisen, der Anteil der Personen in der lokalen Bevölkerung jünger als 65 sowie freie Transferleistungen von anderen Gebietskörperschaften. Die Höhe des Schuldendienstes und die Größe der Gemeinde führen hingegen im Schnitt zu einem höheren Steuersatz. Hinsichtlich der Steuersätze anderer Gemeinden ist zwischen dem durchschnittlichen gesamtdeutschen Steuersatz und dem durchschnittlichen Steuersatz der Nachbargemeinden zu unterscheiden. Eine Erhöhung des Steuersatzes in den Nachbargemeinden impliziert einen Anstieg des Steuersatzes, eine Erhöhung auf nationaler Ebene wirkt dämpfend auf den Steuersatz. Dies deutet auf deutlich stärkere Mobilität auf lokaler Ebene hin. Kirchgässner (2007) hält fest, dass die Verteilung von Unternehmen in der Schweiz trotz des Bestehens eines Aufteilungsschlüssels auf die einzelnen Kantone für die Gewinnzuordnung stärker von der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer abhängt als die Verteilung der Beschäftigung, was als Indiz für das Vorhandensein von Profit-shifting gewertet wird. Karkalakos und Kotsogiannis (2007) finden für einzelne Provinzen eine sehr starke Reaktion der Steuersätze auf Veränderungen von Steuersätzen in benachbarten Provinzen, z.B. eine Elastizität von rund 4 in Ontario oder rund 2,2 in Quebec.

In Bezug auf Verbrauchssteuern untersuchen Devereux et al. (2007) das Ausmaß horizontaler Externalitäten bezüglich Steuern auf Tabak und Benzin sowie Diesel auf Ebene der Bundesstaaten in den USA. Bei Steuern auf Tabak finden die Autoren zwar keinen Einfluss des Durchschnitts der Steuersätze anderer Bundesstaaten, jedoch ist der gewichtete Durchschnitt der Steuersätze der anderen Bundesstaaten für die Wahl des Steuersatzes in einem Bundesstaat relevant. Die Gewichtung erfolgt anhand des gemeinsamen Grenzverlaufs mit jenem Bundesstaat für welchen die Auswirkungen ermittelt werden sollen. Bei dieser Schätzung zeigt sich ein signifikanter Zusammenhang, was auf Steuerwettbewerb in Form von grenzüberschreitenden Einkäufen sowie Schmuggelaktivität hindeutet. Gemäß dieser Schätzung führt eine Erhöhung im Durchschnitt der Steuersätze der Nachbarbundesstaaten um einen Dollar zu einem Anstieg des Steuersatzes kurzfristig um 16 Cent und langfristig um 57 Cent. Das Ergebnis einer weiteren Schätzung verdeutlicht, dass dies insbesondere auf grenzüberschreitende Einkäufe und weniger auf Schmuggelaktivitäten zurückzuführen ist. Bei Steuern auf Benzin und Diesel kommen die Autoren zu dem Schluss, dass kaum Evidenz für horizontalen Wettbewerb besteht.

Bezüglich Grundsteuern finden Brett und Pinkse (2000) für British Columbia keine ausgeprägte Evidenz für die Existenz eines Steuerwettbewerbs zwischen den lokalen Gebietskörperschaften. Im Gegensatz dazu kommen Wu und Hendrick (2009) zu dem Ergebnis eines starken Zusammenspiels benachbarter Kommunen bei der Festlegung des Steuersatzes in Florida. Eine Erhöhung um 10 Prozentpunkte in den Nachbarkommunen erhöht den Steuersatz um 6 bis 7,9 Prozentpunkte. Zu

einem deutlich niedrigeren Effekt kommen Allers und Elhorst (2005) für die Niederlande mit einem Anstieg um 3,5 Prozentpunkte. Für Belgien finden Heyndels und Vuchelen (1998) einen Wert von knapp 5 für direkte Nachbarn und 0,3 für indirekte Nachbarn.

Für die Erbschaftsteuern zeigt sich in der Schweiz und in Kanada ein „race to the bottom“ (siehe Kirchgässner 2007 und Boadway 2007). In der Schweiz haben die einzelnen Kantone die Erbschaftsteuersätze für Kinder und Enkel laufend reduziert, sodass nur noch in 3 Schweizer Kantonen für diese Personengruppe Steuern eingehoben werden.²¹

Diese Beispiele zeigen eine sehr starke Reaktion auf regionaler und lokaler Ebene auf Steuerwettbewerb, insbesondere dann wenn die Bemessungsgrundlage sehr mobil ist. Interessanterweise finden sich aber auch bei Grundsteuern ganz erhebliche Reaktionen von lokalen Einheiten auf Veränderungen von Steuersätzen in benachbarten Einheiten. Gegeben, dass die Bemessungsgrundlage immobil ist, sind diese Reaktionen auf den Yardstick-Wettbewerb zurückzuführen.

4.2. Bestimmung der Bemessungsgrundlage und Definition von Gruppen von Steuerpflichtigen

Neben der Höhe des Steuersatzes ist für die Ermittlung der Einnahmen die Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Steuerermittlung von wesentlicher Bedeutung. Dabei ist bei einer Dezentralisierung einer Steuer zu bestimmen, ob die Bemessungsgrundlage dezentral auf Ebene der Gemeinden bzw. Länder festgelegt werden soll oder zentral und somit für alle Gemeinden bzw. Länder gleich. Prinzipiell bedeutet eine dezentrale Festlegung der Bemessungsgrundlage einer Steuer eine höhere Autonomie der Gebietskörperschaften, da sie mit der Festlegung der Bemessungsgrundlage eigene wirtschaftspolitische Ziele verfolgen können. Diese wirtschaftspolitischen Ziele können deutlich voneinander abweichen, sodass regionale bzw. lokale Präferenzen besser berücksichtigt werden können, falls die Bemessungsgrundlage auf Ebene der dezentralen Gebietskörperschaft bestimmt wird. Somit können spezielle Güter oder Tätigkeiten, die von besonderem regionalem oder lokalem Interesse sind, steuerlich anders behandelt werden, um auf die entsprechenden Bedürfnisse besser eingehen zu können.

²¹ Für die Schweiz bezweifeln Brühlhart und Parchet (2014), dass Steuerwettbewerb der Grund für den Rückgang der Besteuerung ist. Sie finden keinen empirischen Zusammenhang zwischen den Steuersätzen und der Bemessungsgrundlage. Dabei ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Autoren die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer nur über andere Indikatoren (wie Steueraufkommen der oberen 10 Prozent von pensionierten Steuerzahlern) angenähert haben und somit die Ergebnisse verzerrt sein können.

Auf der anderen Seite können damit aber auch Probleme verbunden sein. Erstens kann infolge von Steuerwettbewerb der Fall eintreten, dass mobilere Bemessungsgrundlagen einer anderen Regelung der Bemessungsgrundlage unterworfen werden als weniger mobile Steuerbasen. So könnte z.B. eine Regelung der Grundsteuer vorsehen, dass Grund und Boden von Unternehmen einem anderen Steuersatz unterliegen wie Grund und Boden von Privathaushalten oder die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer anderen Regelung unterliegt. Dies kann zu Steuervermeidungsreaktionen führen, wie z.B. das Einbringen von privatem Grund und Boden in eine Unternehmung, um eine geringere Steuerlast zu erzielen.

Zweitens können politische Mehrheitsverhältnisse zu einer starken Schieflage hinsichtlich der Besteuerung von bestimmten Gruppen führen. In der Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen (2010) zur Reform der Grundsteuer in Deutschland werden zwei unterschiedliche Bemessungsgrundlagen, nämlich eine Wert- und eine Nutzungskomponente, vorgeschlagen. Der Wissenschaftliche Beirat rät jedoch davon ab, unterschiedliche Steuersätze für diese beiden Bemessungsgrundlagen zuzulassen, da infolge bestimmter politischer Mehrheitsverhältnisse eine übermäßige Belastung einer dieser beiden Bemessungsgrundlagen befürchtet wird.

Als Beispiel kann die Grundsteuer in Großbritannien herangezogen werden. Diese besteht aus der Council Tax, die autonom von den Gemeinden festgesetzt wird, und der National Non-Domestic Rate (NNDR) oder auch Business rate genannt. Die Council Tax besteuert private Haushalte, die business rate andere Gebäude und Grundstücke, wie Unternehmen, Theater, öffentliche Gebäude etc. Bis zum Jahr 1990, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des „local government finance act“ (1988), wurde die business tax auch lokal bestimmt. Seitdem wird sie auf zentraler Ebene festgelegt und mit der Inflation angepasst. Im Jahr 2004 hat sich ein Sonderausschuss des britischen Parlaments mit der Re-Lokalisierung der business rates beschäftigt. Dabei haben sowohl Vertreter von Unternehmen, als auch die Vertreter der Gemeinden festgehalten, dass es für Unternehmen gewisse Sicherheitsnetze geben muss, damit zwischen der Besteuerung von Haushalten und Unternehmen ein Ausgleich gefunden wird. Übermäßige Erhöhungen bei Unternehmen sollen nicht wieder stattfinden.²² Auch in Ontario, Kanada, wurden einige Maßnahmen gesetzt, die sicherstellen sollen, dass Unternehmen nicht deutlich stärker besteuert werden als private Haushalte (Slack und Bird (2014)).

Im internationalen Vergleich ist bei Steuerbemessungsgrundlagen eine gewisse Harmonisierung feststellbar. Dies reduziert die administrativen Kosten für Bürger, für Unternehmen sowie für die

²² Siehe <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm200304/cmselect/cm0dpm/402/40208.htm#n192>. Seit 2009 können bei Unternehmen auch wieder lokale Zuschläge erhoben werden.

Finanzverwaltung. So ist z.B. in Spanien die Steuerbemessungsgrundlage für den Zentralstaat und die autonomen Gemeinschaften dieselbe um die Kosten für die Bürger zu minimieren. Absetzbeträge können jedoch autonom festgelegt werden, wovon auch in vielen autonomen Gemeinschaften Gebrauch gemacht wird. Der Tarif wird jedoch kaum regional abweichend bestimmt.²³ In Kanada, einem Land mit sehr breiter Autonomie der dezentralen Gebietskörperschaften, wurde über Vereinbarungen zwischen Zentralstaat und Provinzen eine relativ effektive Harmonisierung bei der Einkommensteuer erreicht. Bei der Verkaufssteuer ist eine Harmonisierung ebenfalls angegangen worden, jedoch nicht in diesem Umfang erreicht worden.²⁴ In den USA basiert die Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer in 10 Bundesstaaten auf der Definition des steuerbaren Einkommens des Bundes und in 27 Bundesstaaten auf der Definition des „adjusted gross income (AGI)“ des Zentralstaates.

Differenzierungen bei der Bemessungsgrundlage bzw. den Steuersätzen können aus regionaler Sicht sinnvoll sein, um regionale Präferenzen stärker zu berücksichtigen. Je stärker jedoch die Frage der Einkommensverteilung ins Zentrum gerückt wird, desto geringer kann die Verantwortung der Politik, mit den eingehobenen Mitteln effizient umzugehen, ausfallen. Betrachtet man Informationen aus dem Tax Autonomy Indikator der OECD, dann zeigt sich, dass bei föderalen Staaten auf regionaler Ebene bei den autonomen Steuern zumeist auch die Bemessungsgrundlage bestimmt werden kann, auch ohne Konsultation der zentralen Ebene. Auf lokaler Ebene ist die Autonomie zumeist deutlich eingeschränkter und lediglich der Steuersatz kann festgelegt werden. Lediglich in Slowenien (59 Prozent der autonomen eigenen Steuern), Mexiko (100 Prozent), Spanien (39 Prozent), Frankreich (72 Prozent) und Neuseeland (99 Prozent) kann bei autonomen eigenen Steuern auch die Bemessungsgrundlage beeinflusst werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass in Slowenien und Mexiko der Anteil der eigenen autonomen Abgaben sehr gering ist, siehe Abbildung 4. Somit zeigt sich im internationalen Vergleich das Bild, dass die Festlegung der Bemessungsgrundlage lediglich auf regionaler Ebene als vergleichsweise unproblematisch gesehen wird. Dies mag auch darauf zurückzuführen sein, dass die Anzahl der regionalen Einheiten zumeist deutlich geringer ist als die Anzahl der lokalen Einheiten und somit mögliche Probleme auch leichter zu erkennen sind. Andererseits bestehen auch auf regionaler Ebene Tendenzen auf eine relativ gleichmäßige Bemessungsgrundlage zurückzugreifen, wie obige Beispiele auch belegen.

4.3. Die Mehrwertsteuer

Steuern auf den privaten Konsum finden sich auf regionaler, teilweise auch lokaler Ebene, in vielfältiger Weise. Dabei wird in einigen Ländern das Ursprungslandprinzip angewendet, in

²³ Siehe Lopez-Laborda et al. (2007).

²⁴ Siehe Boadway (2007).

anderen hingegen wird versucht das Ziellandprinzip zu verfolgen, wobei häufig komplizierte Regelungen bezüglich des Grenzausgleichs verfolgt werden (müssen). Beispiele für Länder mit dem Ursprungslandprinzip sind Italien, mit der regionalen Steuer IRAP, *Imposta regionale sulle attività produttive*, und Deutschland mit der lokalen Gewerbesteuer²⁵. Andere Länder verfolgen das Ziellandprinzip, wobei wiederum zwischen Verkaufssteuern und Mehrwertsteuern unterschieden werden kann. Verkaufssteuern besteuern den Verkauf von Gütern an Endverbraucher, während Mehrwertsteuern nicht nur beim Endverbraucher anfallen, sondern auch bei Lieferungen zwischen Produzenten.

Prinzipiell ist festzuhalten, auch wenn in der Literatur die Mehrwertsteuern mit Ursprungs- bzw. Ziellandprinzip häufig gemeinsam behandelt werden, dass gravierende ökonomische Unterschiede zwischen diesen beiden bestehen. Mehrwertsteuern nach dem Ursprungsprinzip, oder auch Wertschöpfungsabgabe, und dem Ziellandprinzip unterscheiden sich ursächlich durch Unterschiede im Grenzausgleich, was erhebliche ökonomische Konsequenzen hat. Eine Wertschöpfungsabgabe besteuert lediglich „heimische“ Unternehmen, während Lieferungen und Leistungen von „ausländischen“ Unternehmen unbesteuert bleiben. Somit entspricht die Wertschöpfungsabgabe einer Steuer auf die heimische Produktion und es entsteht gegenüber „ausländischen“ Unternehmen ein komparativer Nachteil. Bei Berücksichtigung eines Grenzausgleichs (etwa durch das Zielland-Prinzip), d.h. der Rückerstattung bzw. Nichteinhebung der Steuer bei Exporten bzw. der Einhebung der Steuer bei Importen, werden in- und ausländische Unternehmen auf dieselbe Art behandelt und es entsteht kein Wettbewerbsnachteil der „heimischen“ Unternehmen. Häufig wird argumentiert, dass infolge der breiten Bemessungsgrundlage auch ein moderater Steuersatz zu einem hohen Aufkommen führt, siehe Bird (1999). Die Administration der Steuer ist bei entsprechenden Kapazitäten vergleichsweise einfach (Fedelino und Ter-Minassian (2010)). Gegeben die relativ umfassende Bemessungsgrundlage der Wertschöpfungsabgabe inklusive Gewinnen, möglicherweise auch Zinszahlungen und Abschreibungen, besteuert die Wertschöpfungsabgabe sowohl die Beschäftigung als auch den Kapitaleinsatz²⁶. Da Untersuchungen Steuern auf den Kapitaleinsatz aus der Sicht der wirtschaftlichen Entwicklung als besonders

²⁵ Im Laufe der Zeit hat die Gewerbesteuer immer mehr den Charakter der Mehrwertsteuer verloren, indem die Bemessungsgrundlage eingeschränkt wurde. Die Lohnsumme wurde bereits im Jahre 1980 aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen, siehe Bird (1999). Auch Zinsaufwendungen werden nur mehr zu 25 Prozent zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet.

²⁶ Ein Beispiel kann die Bedeutung der Besteuerung bei einer Wertschöpfungsabgabe verdeutlichen. Unterstellt man eine Fremdkapitalquote von 60 Prozent (siehe Stöckl (2010) für Fremdkapitalquoten in Europa) und Fremdkapitalzinsen von 5 Prozent sowie eine Eigenkapitalrendite (vor Steuern) von 10 Prozent, dann würde eine Wertschöpfungsabgabe, die auch Fremdkapitalzinsen in die Bemessungsgrundlage miteinbezieht, im Ausmaß von 4 Prozent einer Erhöhung der Körperschaftsteuer um 7 Prozentpunkte entsprechen. Dabei ist natürlich noch zusätzlich zu berücksichtigen, dass auch die Lohnnebenkosten mit der Wertschöpfungsabgabe zulegen. Werden in die Bemessungsgrundlage auch noch Abschreibungen miteinbezogen (bei unterstellten 6 Prozent Abschreibungen), dann würde dies einem Anstieg der Körperschaftsteuer um 13 Prozentpunkte entsprechen, also von 25 Prozent auf 38 Prozent. Selbiges gilt natürlich auch für Unternehmer, die im Rahmen der Einkommensteuer veranlagt werden.

hemmend betrachten, ist von erheblichen negativen gesamtwirtschaftlichen Effekten einer derartigen Abgabe auszugehen.

In jenen Ländern bzw. regionalen Einheiten, in welchen die Wertschöpfungssteuer eingeführt wurde, ist dies häufig mit einer Reduktion von Unternehmenssteuern verbunden. Die Reformen sind darauf hinausgelaufen, die Unternehmensbesteuerung durch eine breitere Bemessungsgrundlage, inklusive Lohnsumme, im Rahmen der Wertschöpfungssteuer zu ersetzen. Beispiele sind nach Bird (1999) die Single Business Tax (SBT) in Michigan, die die Körperschaftsteuer ersetzt hat, die Business Enterprise Tax (BET) in New Hampshire, die anstatt einer Erhöhung der Körperschaftsteuer eingeführt wurde, wie auch die IRAP in Italien, die eine regionale Einkommensteuer, die vorwiegend auf Unternehmen auferlegt wurde und um 16 Prozent betragen hat, sowie diverse andere Steuern auf Kapital und Lohnsumme ersetzt hat. Bis auf die Entwicklung der Gewerbesteuer in Deutschland, bei welcher die Lohnsumme nicht mehr Bestandteil der Bemessungsgrundlage ist, war die Einführung einer Wertschöpfungsabgabe mit einer Verringerung der Belastung der Unternehmen verbunden. In Italien wurde auch bereits über eine Abschaffung der IRAP diskutiert, insbesondere als Folge von Beschwerden von Unternehmensseite, jedoch wegen des großen Volumens der Steuereinnahmen nicht umgesetzt. Gemäß Buglione und Mare (2008) liegt der Anteil der IRAP an den gesamten regionalen Steuereinnahmen bei rund 74 Prozent.

Umsatzsteuern nach dem Ziellandprinzip können in Verkaufssteuern (sales taxes) und in Mehrwertsteuern unterschieden werden. Die Verkaufssteuer wird von den einzelnen Bundesstaaten in den USA verwendet, teilweise auch von Kommunen, eine Mehrwertsteuer auf dezentraler Ebene findet sich z.B. in Brasilien und Kanada. Die General Sales Tax in den USA hat für die Finanzierung der Aufgaben der Bundesstaaten eine etwa gleich große Bedeutung wie die Einnahmen aus der Einkommensteuer, wobei nicht alle Bundesstaaten diese Steuer einheben.²⁷ Im Gegensatz zur Mehrwertsteuer, die prinzipiell auf jeder Ebene der Produktionskette mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs eingehoben wird, wird die Sales Tax in den USA bei Verkäufen prinzipiell eingehoben, wobei Ausnahmen, wie Großhandel für den Wiederverkauf, dazu führen, dass insbesondere der Letztverbrauch besteuert wird. Die Einnahmen aus der Sales Tax waren in den letzten Jahrzehnten relativ stabil. Dies ist jedoch auf höhere Steuersätze zurückzuführen, da die Bemessungsgrundlage sich deutlich rückläufig entwickelt hat. Betrug sie zu Beginn der 1970er und 1980er Jahre noch deutlich über 60 Prozent des persönlichen Einkommens im Bundesstaat, so fiel sie bis 1995 auf unter 50 Prozent.²⁸ Diese Entwicklung ist erstens darauf zurückzuführen, dass Dienstleistungen zu einem erheblichen Teil nicht der Besteuerung unterliegen und insbesondere als

²⁷ Siehe Fox (2007).

²⁸ Siehe Mikesell, J. (1997).

Folge der Verschiebung der Ausgaben in Richtung Gesundheitsausgaben der Dienstleistungsanteil an den privaten Konsumausgaben stark zugenommen hat. Zweitens hat der Supreme Court im Jahr 1992 festgestellt, dass die Steuer mit der physischen Präsenz des Verkäufers im Bundesstaat verbunden sein muss. Dies wurde damit begründet, dass die Vielzahl der unterschiedlichen regionalen Regelungen für den Versandhandel zu komplex ist. Als Folge davon wird der Versandhandel bzw. Internethandel bevorzugt, da bei dieser Form des Verkaufs keine Sales Tax anfällt.²⁹ Es gab Bestrebungen von Bundesstaaten eine stärkere Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage bzw. Vereinfachungen in der Tarifstruktur zu erreichen, das Streamlined Sales Tax Project.³⁰ 2013 hat der Senat ein Gesetz erlassen, welches es den Bundesstaaten erlaubt, die Sales Tax für Onlinekäufe über Bundesstaaten hinweg einzuhoben.

Die Gestaltung des Grenzausgleichs bei Mehrwertsteuern ist von wesentlicher Bedeutung. Brasilien war eines der ersten Länder, welches eine Mehrwertsteuer auf dem Ziellandprinzip für Drittstaaten³¹ eingeführt hat (1965). Es existiert eine Mehrwertsteuer auf Ebene des Gesamtstaates (auf Industrieprodukte, IPI) als auch auf regionaler (ICMS) und lokaler (auf Dienstleistungen) Ebene. Nachfolgend wird nur auf die ICMS eingegangen. Bei der Gestaltung des Grenzausgleichs zwischen den einzelnen regionalen Einheiten hat man sich jedoch ursprünglich auf das Herkunftslandprinzip geeinigt, mit dem Hintergedanken, dass der Wettbewerb dazu führen wird, dass die einzelnen regionalen Gebietskörperschaften ähnliche Steuersätze anwenden werden.³² Um dies sicherzustellen, wurde anfänglich für Lieferungen innerhalb eines Bundesstaates ein einheitlicher Steuersatz auf zentraler Ebene festgelegt. Diese Regelung wird auch als beschränktes Ursprungslandprinzip bezeichnet. Bei Lieferungen in andere regionale Gebietskörperschaften wurde ein zentral vorgegebener Steuersatz angewendet. Seit 1983 beträgt der Standardsatz 12 Prozent und 7 Prozent für Lieferungen von reicheren in ärmere Bundesstaaten.³³ Die Ausgestaltung führte zu zahlreichen Problemen. So kam es über die Gestaltung von Ausnahmen und Förderungen zu einem „tax war“ zwischen den einzelnen Bundesstaaten. Des Weiteren haben die unterschiedlichen Steuersätze bei Lieferungen zwischen den Bundesstaaten zwischen reicheren und ärmeren Regionen zu Steuervermeidungsstrategien bzw. Steuerbetrug geführt. So wurden Verkäufe in einen anderen Bundesstaat simuliert, obwohl es sich lediglich um Verkäufe innerhalb eines Bundesstaates handelte. Verstärkt wurde diese Problematik noch zusätzlich, nachdem ab dem Jahr 1988 auch die Steuersätze für Verkäufe innerhalb des Bundesstaates dezentral festgesetzt

²⁹ Siehe Gichiru et al. (2009).

³⁰ Siehe Laubach (2005).

³¹ Gemäß Perry (2009) folgt der Vorschlag dem Neumark Report der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft.

³² Siehe Perry (2009).

³³ Gemäß KPMG wird seit 2013 ein einheitlicher Satz angewendet. Für einen Überblick über die historische Entwicklung siehe Rezende (2013).

werden konnten.³⁴ Zusätzlich gibt es auch kein Konzept, wie die zentrale Steuer IPI und die regionale ICMS integriert werden können. Das System führt zu hohen administrativen Kosten, Standortverzerrungen, dem Export von Steuern und Steuerwettbewerb.³⁵ Das Beispiel Brasilien zeigt recht anschaulich, welche Bedeutung die Gestaltung einer dezentralen Mehrwertsteuer, insbesondere der Grenzausgleich, für das Funktionieren dieser Steuer auf dezentraler Ebene hat.

Trotz der Problematik der Mehrwertsteuer auf dezentraler Ebene, sowohl empirisch als auch theoretisch, hat der Gedanke der Dezentralisierung aufgrund des Beispiels Kanada wieder breiteren Anklang gefunden. In Kanada existiert eine Vielzahl unterschiedlicher Systeme der Besteuerung des privaten Konsums. Auf der zentralen Ebene findet sich eine Mehrwertsteuer, die Goods and Services Tax, auf Ebene der Provinzen Sales Taxes oder auch Harmonisierte Sales Taxes mit einheitlichem Steuersatz in Form einer gemeinschaftlichen Abgabe. Interessant ist jedoch der Fall Quebec, wo eine dezentrale Mehrwertsteuer eingeführt wurde. Exporte von Quebec in andere Provinzen sind steuerfrei, Importe werden dann besteuert, falls sie von einem registrierten Händler an einen nicht registrierten Händler bzw. Konsumenten weiterverkauft werden. Direkte Käufe von Konsumenten aus anderen Provinzen werden prinzipiell nicht besteuert. Gemäß Bird (1999) liegt der Grund dafür, dass die Mehrwertsteuer in Quebec sehr gut funktioniert, darin, dass neben der regionalen Mehrwertsteuer eine Mehrwertsteuer auf zentraler Ebene existiert. Obwohl die Steuerverwaltung in Quebec Verkäufe in andere Provinzen nicht beobachten kann, ermöglicht die Zusammenarbeit mit der zentralen Steuerverwaltung eine gute Kontrolle.

4.4. Einkommensteuer

Im Vergleich zu anderen Steuerobjekten, wie etwa Immobilien, ist die Basis der Einkommensteuer vergleichsweise mobil. Dennoch wird in der Literatur der Dezentralisierung der Einkommensteuer breiter Raum gewidmet, insbesondere für die regionale Ebene. So sehen zum Beispiel Almendral und Vaillancourt (2013) die Einkommensteuer für die dezentrale Ebene als wesentlich geeigneter an als die Mehrwertsteuer oder die Körperschaftsteuer. Gemäß den Autoren erscheint bei der Körperschaftsteuer die Mobilität des Kapitals sowie der Bemessungsgrundlage problematisch, während bei der Mehrwertsteuer die Implementierung mit größeren Problemen verbunden sein kann. Weiters besteht bei der Einkommensteuer ein größerer Zusammenhang mit den Leistungen der dezentralen Ebene, die häufig personenbezogen sind (Gesundheit, Bildung und soziale Leistungen). Zusätzlich halten sie fest, dass Unterschiede in den Steuersätzen in größeren Ländern höher ausfallen und größere Einheiten höhere Steuersätze aufweisen. Bei Gebietskörperschaften, die wirtschaftlich eine unterdurchschnittliche Performance aufweisen, gibt es eine deutlich größere

³⁴ Siehe Rezende (2013).

³⁵ Siehe Bird (1999).

Zurückhaltung gegenüber einer größeren Autonomie bei der Einkommensteuer. Diese kann durch Ausgleichszahlungen im Finanzausgleich jedoch verringert werden.

Die Einkommensteuer als Quelle für dezentrale Finanzierung der regionalen Ebene³⁶ im Rahmen einer Autonomie findet sich in vielen der föderal ausgerichteten Ländern, wie z.B. den USA, Schweiz, Belgien, Kanada und Spanien, wobei unterschiedliche Ausprägungen der Autonomie bestehen. In den USA, der Schweiz oder auch Kanada können sowohl die Bemessungsgrundlage als auch der Tarif frei bestimmt werden. Bezüglich der Bemessungsgrundlage ist eine gewisse Harmonisierung festzustellen (siehe oben). In den USA werden bestimmte, auf Bundesebene festgelegte, Einkommensbegriffe angewendet und in der Schweiz verwenden Bund und Kantone dieselbe Liste an steuerlichen Ausnahmen und Abzügen, wobei das Ausmaß jedoch auf kantonaler Ebene festgelegt werden kann. In diesen beiden Ländern findet man eine Variation in den regionalen Tarifen³⁷. In der Schweiz differieren die einzelnen Kantone beträchtlich bezüglich der Progressivität des Steuertarifs. Demgegenüber ist in den nordischen Staaten die subnationale Autonomie weniger ausgeprägt. So ist zum Beispiel der Rückgriff auf eine zentrale Definition der Bemessungsgrundlage vorgesehen. Selbiges gilt für auch für Italien und Spanien, wo ebenfalls die Bemessungsgrundlage für die dezentrale Einkommensteuer der nationalen Definition folgt.

Im Folgenden werden institutionelle Details der dezentralen Einkommensteuersysteme im exemplarischen Ländervergleich präsentiert. Dabei wird auf europäische Länder, etwa im skandinavischen Raum, die Schweiz etc. sowie auf Kanada und die USA eingegangen. Des Weiteren werden bestimmte Systemfaktoren und Freiheitsgrade der Steuerautonomie und Regelungen zur Verhinderung von Doppelbesteuerung herausgearbeitet.

Im skandinavischen Modell haben Gemeinden und die regionalen Verwaltungen vergleichsweise wenig Spielraum. Grundsätzlich bauen die regionalen und kommunalen Einkommensteuern auf der nationalen Bemessungsgrundlage auf. Dabei werden im Prinzip Zuschläge zu einer nationalen Einkommensteuer eingehoben, wobei die Gebietskörperschaften unterschiedliche Steuersätze festlegen können, dies jedoch häufig nur eingeschränkt ausnutzen. Die lokale Einkommensteuer entspricht in der Regel einer ‚flat-tax‘ und sieht keine Steuerstufen vor. Steuerpflichtig sind natürliche Personen am Wohnsitz.

In **Norwegen** wird grundsätzlich das besteuertfähige ‚ordentliche‘ Einkommen (*alminnelig inntekt*) als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer herangezogen, dies entspricht

³⁶ In der Schweiz können auch Kommunen Steuersätze festlegen, in den USA heben einige Metropolen autonom Einkommensteuern ein.

³⁷ In sieben Bundesstaaten der USA wird keine Einkommensteuer erhoben und in weiteren sieben basiert der Tarif auf einer Flat Rate.

Einkommen aus Beschäftigung, Pensionen, Unternehmen, Vermögen etc. Bestimmte Kosten und betriebliche Ausgaben werden vom besteuereungsfähigen Einkommen abgezogen, neben einem pauschalen Freibetrag können noch spezielle Ausgabenposten (Kinder, Fahrtkosten, Mitgliedsbeiträge für berufliche Interessenvertretungen etc.) berücksichtigt werden. In Norwegen beträgt die Basiseinkommensteuer aktuell maximal 27% des beteuereungsfähigen Einkommens. Nach Angaben des norwegischen Finanzministeriums beträgt die nationale Basiseinkommensteuer 2014 dabei 12,95%. Die kommunalen Verwaltungen können eine kommunale Einkommensteuer (*„kommunale skattørene“*) bis zu einem Höchstsatz von 11,4% und die Kreisverwaltungen eine regionale Einkommensteuer (*„fylkeskommunale skattørene“*) von bis zu 2,65% einheben. In der Summe ergibt sich ein Höchstsatz für die Basiseinkommensteuer von 27%.³⁸ Relevant erscheint, dass die regionalen und lokalen Verwaltungen ihre Gestaltungsspielräume nicht ausnutzen und die Steuersätze bei den Höchstsätzen festlegen. Nach Einschätzung der OECD (vgl. 2007, S. 216) hat dies auch politökonomische Ursachen: Demnach fürchten die kommunalen Akteure, dass eine Abweichung der Steuersätze nach unten von der nationalen Regierung als Signal zur Verringerung von Zuschüssen und Transfers an die kommunalen und regionalen Verwaltungen verstanden werden könnte. Die Ausschöpfung des Höchstsatzes würde umgekehrt den hohen Finanzbedarf signalisieren.

Aufbauend auf der Basiseinkommensteuer setzt ab einer Einkommensschwelle ein progressives Steuersystem ein. Diese ‚Top-tax‘ wird ab einem Einkommen von 509.600 norwegischen Kronen (etwa 60.000 Euro) wirksam und sieht zwei Steuerstufen vor. Für Einkommen von 509.600 bis 828.300 Kronen gilt zusätzlich zur Basiseinkommensteuer ein Grenzsteuersatz von 9%, darüber hinaus (etwa 100.000 Euro) beträgt der Grenzsteuersatz 12%.

Die Einkommensteuersysteme in Schweden, Dänemark und Finnland sind dem norwegischen Modell vergleichbar. Bei einer gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage heben die subnationalen Verwaltungen eine ‚Flat-tax‘ ein. Im Unterschied zu Norwegen variieren die Steuersätze in **Schweden** und Dänemark zwischen den Kommunen. Einer Information der schwedischen Statistikbehörde nach (vgl. Statistics Sweden 2013³⁹) variierte die lokale Einkommensteuer 2014 zwischen 29,2% in ‚Vellinge‘, einem vergleichsweise wohlhabenden städtischen Vorort südlich von Malmö, und 34,7% in ‚Dorotea‘, einer dünn besiedelten Gemeinde im Norden im Kreis ‚Västerbotten‘. Der durchschnittliche kommunale Einkommensteuersatz lag im Jahr 2013 bei 31,73% (vgl. OECD 2014, S. 502). Die nationale Einkommensteuer fällt in Schweden, ähnlich der ‚Top-tax‘ in Norwegen erst ab einer bestimmten Einkommenshöhe an. Diese lag im Jahr 2010 nach einer Information der

³⁸ Aktuell strebt die nationale Regierung eine Erhöhung der nationalen Einkommensteuer auf 13,15% sowie analog eine Herabsetzung der kommunalen Höchstsätze auf 11,25% bzw. der regionalen Höchstsätze auf 2,6% an.

³⁹ Siehe hierzu den [Weblink](#) zu Statistics Sweden.

schwedischen Steuerbehörde (vgl. Swedish Tax Agency 2012, S. 20) bei 372.000 schwedischen Kronen (etwa 39.500 Euro). Der nationale Eingangseinkommensteuersatz beträgt 20%, zusätzlich zum durchschnittlichen lokalen Grenzsteuersatz ergibt sich damit für Einkommen über dem genannten Schwellenwert ein durchschnittlicher Grenzsteuersatz von etwa 52%. Für besteuertfähiges Einkommen über einem weiteren, erhöhten Grenzwert von 532.600 SEK (im Jahr 2010) gilt ein erhöhter nationaler Grenzsteuersatz von 25%. Daraus ergibt sich ein gemeinsamer durchschnittlicher Grenzsteuerhöchstsatz von etwa 57% (vgl. Swedish Tax Agency 2012, S. 21).

Auch in **Dänemark** ist die Einkommensteuer mit einer kommunalen und einer nationalen Komponente zweigliedrig aufgebaut. Die Steuersätze zur kommunalen Einkommensteuer (*kommuneskat*) werden von den kommunalen Verwaltungen autonom bestimmt, sie variieren zwischen 22,7% und 27,8% (vgl. OECD 2014, S. 254). Der Durchschnitt liegt bei 24,9%. Eine Begrenzung ergibt sich aus einem gemeinsamen Steuerdeckel (*skatteloft*), der den kommunalen Einkommensteuersatz, den Gesundheitsbeitrag sowie den nationalen Basiseinkommens- und Spitzensteuersatz berücksichtigt.⁴⁰ Dieser Steuerdeckel lag 2014 nach Angaben des dänischen Staatsministeriums für Steuern⁴¹ bei 51,7% und wird 2015 51,95% betragen. Als Steuerbasis wird das besteuertfähige Einkommen herangezogen. Die lokale Besteuerung setzt bei der Wohnsitzgemeinde an. Wie auch in Schweden sind die Einwohner in Dänemark verpflichtet, sich bei der örtlichen Steuerbehörde (*Skatteforvaltningen*) zu registrieren. Auf höhere Einkommen, die einen bestimmten Schwellenwert übersteigen, entfällt eine nationale Einkommensteuer. Diese betrug 2013 (vgl. OECD 2014, S. 253) in der ersten Steuerstufe 5,83%. Die erste Steuerstufe (*bundskat*) wurde 2013 ab einem jährlichen besteuertfähigen Einkommen von etwa 42.000 DKK wirksam. Eine zweite Steuerstufe (*topskat*) setzt bei einem Einkommen im Jahr 2013 von mehr als 421.000 DKK (etwa 56.500 Euro) ein und beträgt 15%.

Edmark und Agren (2006) identifizieren Wettbewerbseffekte auf lokaler Ebene: „The analysis provides evidence of spatial dependence in the tax rates among Swedish local governments: a tax cut of on average 1 percentage point in neighbouring jurisdictions leads to a decrease of about 0,79 percentage points in own taxes“. (S. 3)

Auch auf administrativ-institutioneller Ebene sieht das skandinavische Steuermodell eine starke zentralstaatliche Ebene vor. Die regionalen und lokalen Steuern werden von den zuständigen Verwaltungsstellen der zentralen Behörden eingehoben. In Norwegen ist die zentralstaatliche Steuerverwaltung, die sogenannte ‚Skatteetaten‘ (übersetzt ‚Steueragentur‘) für die

⁴⁰ Ein separater Arbeitsmarktbeitrag sowie die Kirchensteuer sind im Steuerdeckel nicht berücksichtigt.

⁴¹ Vgl. hierzu [Weblink](#). Zur Steuerobergrenze im Jahr 2014 vgl. Deloitte (2014), S. 4.

Steuereinhebung zuständig.⁴² Diese besteht aus einem Zentralbüro mit Sitz in Oslo, fünf Regionalbüros und lokalen Büros. Die Zentralverwaltung ist als Zentralbehörde dem norwegischen Finanzministerium direkt untergeordnet. Auch in Schweden ist mit der ‚Skatteverket‘⁴³ eine zentrale Steuerverwaltung für die Einhebung und Verwaltung der Steuern zuständig. Die zentrale Steuerverwaltung ging 2004 (vgl. Swedish Tax Agency 2012, S. 41 ff.) aus einer Zusammenlegung der zentralstaatlichen ‚riksskatteverket‘ und zehn regionalen Steuerämtern, den sogenannten ‚skattemyndigheter‘ hervor. Vor der Reform folgte die Verwaltungsstruktur der regionalen geografischen Struktur Schwedens. Heute besteht die zentrale Steuerbehörde aus einer Zentralstelle und sieben Regionalstellen. In Dänemark besteht mit der SKAT⁴⁴ seit 2005 eine übergreifende Steuerverwaltung. Die SKAT agiert als unabhängige nationale Steuerbehörde und ist zuständig für die Administration aller direkten und indirekten Steuern. Die SKAT ging aus einer Reform im Jahr 2005 hervor (vgl. OECD 2006, S. 12). Dabei wurden die vormals getrennten zentralen und lokalen Steuerverwaltungen institutionell miteinander verbunden. Die kommunalen Dienste wurden der gemeinsamen Organisation eingegliedert. Dabei verfügt die Steuerverwaltung über lokale Dienststellen, sogenannte ‚Borgerservice‘ (übersetzt ‚Bürgerdienststellen‘). Das Ziel der Organisationsreform ist es, die administrativen Kosten der Steuerverwaltung mittelfristig zu senken (vgl. OECD 2006, S. 12).

Die Steuerautonomie der Regionen und der lokalen Gebietskörperschaften in **Italien** ist trotz einer Dezentralisierungsentwicklung seit den 1990er Jahren sehr stark durch nationale Vorgaben eingeschränkt. Obwohl die Möglichkeit eingeräumt wird, dass dezentrale Einheiten eine Steuerautonomie aufweisen und sich unter anderem über eigene Steuern finanzieren sollen, gibt es die Einschränkung durch das Verbot einer Doppelbesteuerung in dem Sinne, dass steuerlich relevante Vorgänge, die bereits auf Bundesebene einer Steuer unterliegen, nicht zusätzlich durch regionale und lokale Steuern belastet werden dürfen.⁴⁵ Dies spiegelt sich auch in der Entscheidung der Verfassungsrichter in Bezug auf die regionale Wertschöpfungsabgabe IRAP wider. Die Einschränkungen der Autonomie durch nationale Festlegung wesentlicher Parameter der Steuer, wie Bandbreite der Steuersätze, wurden durch die Verfassungsrichter bestätigt und die Zuständigkeit auf der nationalen Ebene verortet.

Gleichgerichtete Tendenzen sind auch in der regionalen und lokalen Einkommensteuer sichtbar. Die Regionen und kommunalen Einheiten können lediglich Zuschläge in einer sehr eingeschränkten Bandbreite bestimmen. Auf der Ebene der Regionen beträgt der Steuersatz zwischen 1,2% und

⁴² Vgl. hierzu [Weblink](#).

⁴³ Vgl. hierzu [Weblink](#).

⁴⁴ Vgl. hierzu [Weblink](#).

⁴⁵ Siehe Bizioli (2011).

2,03%, auf der lokalen Ebene zwischen 0,1% und 0,8%. Insgesamt ist das System in Italien hinsichtlich der regionalen und lokalen Autonomie bei der Einkommensteuer sehr eingeschränkt.

In **Spanien** konnten bis zum Jahr 2011 die autonomen Gemeinschaften⁴⁶ die Steuersätze zwar frei festsetzen, mussten sich aber an das Progressionsmuster und die Zahl der Steuerstufen der zentralen Ebene halten. Wurde auf dezentraler Ebene kein expliziter Steuersatz festgelegt, kam ein zentral festgelegter Steuersatz zur Anwendung. Die autonomen Gemeinschaften waren nicht bereit, die politischen Kosten für eine Änderung des zentralen Steuersatzes zu tragen, sodass die Steuerautonomie nicht genutzt wurde.⁴⁷ Die Reform des Jahres 2011 sah vor, dass die autonomen Gemeinschaften die Steuersätze nun explizit selbst festlegen mussten. Dies führte dazu, dass im Jahr 2011 vier Gemeinschaften von den bisherigen Steuersätzen abwichen und im Jahr 2012 weitere hinzukamen.

In den **USA** gibt es keine expliziten Regelungen in Bezug auf die fiskalischen Beziehungen zwischen dem Bund und den einzelnen Bundesstaaten. Demgegenüber spielt die historische Entwicklung und die juristische Interpretation der Verfassung eine wesentliche Rolle.⁴⁸ Die ursprüngliche Verfassung sah eine Beschränkung bei direkten Steuern für die *Bundesebene* vor, welche im Jahre 1913 durch eine Verfassungsänderung aufgehoben wurde. Seither kann auch der Bund direkte Steuern erheben, ohne sie auf die Bundesstaaten auf Basis der Bevölkerungsgröße verteilen zu müssen. Prinzipiell besteht in den USA sowohl auf Ebene der einzelnen Bundesstaaten als auch der Bundesebene eine Souveränität bei der Besteuerung. Der *Supreme Court* hielt für die Einkommensteuer fest, dass die einzelnen Bundesstaaten ausdrücklichen Direktiven des Kongresses nicht folgen müssen.⁴⁹ Es bestehen auch sonst kaum Beschränkungen von Seiten der Bundesverfassung, mit Ausnahme der Besteuerung von extraterritorialem Einkommen sowie Einkommen aus Handel zwischen einzelnen Bundesstaaten.⁵⁰ Die starke Position bzw. der hohe Grad an Autonomie der Bundesstaaten ist eine Folge der historischen Entwicklung, in welcher die einzelnen Bundesstaaten immer eine äußerst eigenständige politische Rolle aufwiesen.

Eine Einkommensteuer wird in den USA sowohl auf der Ebene des Bundes als auch der Bundesstaaten eingehoben⁵¹. Daneben ist noch in einigen Metropolen eine lokale

⁴⁶ Die beiden autonomen Gemeinschaften, Baskenland und Navarra, haben bezüglich der Festlegung der Steuern mehr Freiheiten. Während bei den anderen autonomen Gemeinschaften die Steuergesetzgebung und die Einhebung im Wesentlichen Sache des Zentralstaates ist, ist diese Zuständigkeit auf diese beiden Gemeinschaften übertragen worden (Foralsystem).

⁴⁷ Siehe Alcalde (2014).

⁴⁸ Siehe Hellerstein (2011).

⁴⁹ Ebda.

⁵⁰ Einschränkungen sind teilweise durch Verfassungen der einzelnen Bundesstaaten gegeben, siehe Hellerstein (2011).

⁵¹ Bis auf sieben Bundesstaaten erheben alle eine Einkommensteuer. In New Hampshire und Tennessee werden lediglich Zins- und Dividendeneinkommen besteuert, auf andere Einkommen wird keine Einkommensteuer erhoben.

Einkommensteuer vorgesehen, wie z.B. in New York. Trotz der prinzipiellen Freiheit in der Festlegung der Parameter in der Einkommensbesteuerung hat sich auf Ebene der Bundesstaaten eine gewisse Harmonisierung ergeben. Dies betrifft insbesondere die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. So verwendet die Masse der Bundesstaaten das auf Bundesebene angewendete „angepasste Bruttoeinkommen“ oder das „steuerbare Einkommen“ als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. Grund für die Harmonisierung ist eine Reduktion der Verwaltungslasten für die Bürger und die Administration.

Der überwiegende Anteil der Bundesstaaten wendet einen Stufentarif zur Ermittlung der Steuer an. Eine flat tax findet sich in acht Bundesstaaten. Die Bandbreite der Steuersätze streut beträchtlich. Der Eingangssteuersatz liegt zwischen 0% und 5,8%, der Spitzensteuersatz zwischen 3,2% und 12,3% (in Kalifornien). Die maximale Anzahl an Steuerstufen findet sich in Hawaii mit zwölf Steuerstufen. In vielen Bundesstaaten ist der Tarif, trotz der Steuerstufen, relativ flach.

Ähnlich wie in den USA ist auch in der **Schweiz** die fiskalische Autonomie besonders hoch. Ebenso wie in den USA hat die historisch große Bedeutung der Kantone zu dieser Entwicklung geführt. Dazu gehört insbesondere das Steuerfindungsrecht der Kantone. Die Möglichkeiten der Bundesebene sind dagegen deutlich eingeschränkter. So müssen Besteuerungsrechte des Bundes in der Verfassung festgelegt werden.⁵² Teilweise wurden diese Rechte auch zeitlich befristet vergeben, wie die direkte Bundessteuer, die Einkommensteuer auf Bundesebene und die Mehrwertsteuer, welche bis 2020 zeitlich befristet sind.⁵³

Die starke Position der Kantone zeigt sich auch gegenüber den Kommunen. So weisen alle Kantone ihren Gemeinden ein Besteuerungsrecht zu. Die Verfassung der Schweiz bietet hierfür keine Garantien, obwohl sie in einigen Belangen kommunale Steuern voraussetzt.⁵⁴ In zwei Bereichen besitzt der Bund jedoch wesentliche Durchgriffsrechte. Der erste Bereich betrifft die interkantonale Doppelbesteuerung und der zweite Bereich die Harmonisierung bei direkten Steuern.

Gegeben die Freiheiten der Kantone bei der Besteuerung sieht sich der Schweizer Steuerzahler prinzipiell 27 unterschiedlichen Steuersystemen gegenüber, den 26 kantonalen Regelungen und den Regeln der Bundesebene. Obwohl es zwar gewisse freiwillige Harmonisierungsbestrebungen bezüglich der Einkommensteuer gegeben hat, führte die höhere Mobilität innerhalb der Schweiz dazu, dass zur Reduktion der Komplexität Harmonisierungen angestrebt wurden. Die Initiative hierfür ging von den Kantonen aus.⁵⁵ Gemäß der Übereinkunft der Kantone sollte der Bund

⁵² Siehe Rentzsch (2011).

⁵³ Ebda.

⁵⁴ Ebda.

⁵⁵ Ebda.

Harmonisierungen ausarbeiten, die sich auf die Bereiche der Steuerschuld, die Steuerperiode, das Steuerobjekt, auf prozedurale Bestimmungen sowie das Steuerstrafverfahren beziehen. Steuersätze und Steuerfreibeträge waren hiervon ausgenommen.

Der maximal höchstzulässige Durchschnittsteuersatz für die direkte Bundessteuer, welcher in der Verfassung verankert ist, beträgt derzeit 11,5%.⁵⁶ Auf der Ebene der Kommunen können diese nur Zuschläge zur kantonalen Steuer festlegen.⁵⁷ Gemäß *Statistik Schweiz* ist die steuerliche Belastung in den einzelnen Kantonen durch kantonale-, Gemeinde- und Kirchensteuer recht unterschiedlich. Für ein Einkommen von 100.000 CHF beträgt z.B. der Durchschnittssteuersatz im Kanton Neuenburg 17,6% während er im Kanton Schwyz 8,6% beträgt.

In **Kanada** sind weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten für die Provinzen bzw. Territorien vorgesehen. Die Einkommensteuer ist auf nationaler und auf regionaler Ebene zu entrichten, wobei die Steuerpflicht in jener Provinz bzw. in jenem Territorium wirksam wird, in der die Person am letzten Tag des letzten Jahres ansässig war. Eine Einschränkung erfährt das Wohnsitzprinzip dadurch, dass Einkommen aus Unternehmenstätigkeit, das in anderen Provinzen erzielt wird, unter dem Titel ‚Multiple Jurisdictions‘ auch dort zu versteuern ist.

Vor der Jahrtausendwende wurde die regionale Einkommensteuer in Kanada als Zuschlag zur nationalen Einkommensteuer auf Basis einer ‚*tax-on-tax*‘ bemessen. In den Jahren 2000 und 2001 hat der Großteil der Provinzen Reformen vorgenommen, wobei die Berechnung nunmehr auf der Grundlage des besteuertfähigen Einkommens auf Basis einer ‚*tax-on-income*‘ erfolgt. In den neuen Regimen wird daher eine eigene Berechnung des besteuertfähigen Einkommens vorgenommen. Auch wenn die regionalen Definitionen der Bemessungsgrundlage der nationalen Definition folgen, erlaubt das neue Regime den Provinzen ein höheres Maß an Gestaltbarkeit und Unabhängigkeit, da sie rechtlich nicht mehr an die nationale Definition gebunden sind. Zudem sind die Steuereinnahmen der Provinzen von einer Herabsetzung der nationalen Einkommensteuer unbeeinflusst, was im ‚*tax-on-tax*‘ Modell nicht gegeben ist.

Nach Angaben von Blöchliger und Vammalle (2012, S. 65) kommen den Provinzen weitreichende Spielräume in der Ausgestaltung der regionalen Steuersysteme zu: „Provinces have wide-ranging tax autonomy, i.e. they can define rates and, to a large extent, the bases of their taxes“. Die Provinzen nutzen ihre Spielräume bei der Setzung der Steuersätze aus. Dabei bestehen teils beträchtliche

⁵⁶ Dies bedeutet aber nicht dass der marginale Steuersatz nicht höher sein kann. Dementsprechend beträgt der marginale Steuersatz für Einkommen über 176.100 CHF 13,2%. Ab einem Einkommen von 755.300 CHF fällt der marginale Steuersatz wieder auf 11,5% zurück, sodass ab diesem Einkommen der Durchschnittssteuersatz 11,5% beträgt.

⁵⁷ Dies geschieht in Form eines Zuschlags zum Steuersatz oder zum geschuldeten Steuerbetrag. Im Kanton Sitten besteht für die Gemeinden ein eigener Tarif, der jedoch für alle Gemeinden derselbe ist. Die Gemeinden können jedoch ein Vielfaches für die Steuersätze festlegen.

regionale Unterschiede hinsichtlich der Steuersätze, der Steuerstufen sowie der Progression. In Bezug auf die Definition der Bemessungsgrundlagen werden die Spielräume nur begrenzt genutzt. Auf Grundlage des sogenannten ‚Tax Collecting Agreement‘ übernehmen, mit Ausnahme von Quebec, das auch in Bezug auf die Bemessungsgrundlagen ein eigenes System aufweist, alle Teilstaaten die nationale Definition des besteuertungsfähigen Einkommens (vgl. hierzu etwa Treff und Perry 2007, S. 3:11) und folglich auch dieselben Freibeträge. Regionale Unterschiede bestehen jedoch wieder hinsichtlich der ‚Tax credits‘. Die Einhebung der nationalen als auch der regionalen Steuer erfolgt in den meisten Provinzen über eine unabhängige Körperschaft, die Canada Revenue Agency (CRA). Es besteht aber auch die Möglichkeit, dass die Provinzen ihre Steuern selbst administrieren. Steuerzahler geben nur eine Steuererklärung ab. Nach Mayer (2009) impliziert die Einhebung über die CRA eine höhere Flexibilität als die Administration auf Provinzebene. Dennoch gibt es auch Kritik. Provinzen befürchten, dass ihre Interessen bei der Prüfung von Steuerzahlern nicht ausreichend berücksichtigt werden (ebda.).

Bestimmungen über die Aufteilung der Steuerbemessungsgrundlage einer dezentralen Einkommensteuer findet man in jenen Staaten, in welchen dezentrale Gebietskörperschaften das Recht haben, Einkommen zu besteuern, welches auf ihrem Gebiet erzielt wurde. In Ländern, die für das gesamte Einkommen dem Wohnsitzprinzip folgen, ist eine Zerlegung der Bemessungsgrundlage nicht notwendig, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Lediglich in den Staaten, in denen dezentrale Gebietskörperschaften das Einkommen von Personen mit Wohnsitz außerhalb der Gebietskörperschaft besteuern können, ist eine Zerlegung notwendig, um Doppelbesteuerung zu verhindern. Prinzipiell kann eine Vermeidung durch *Anrechnung* der Steuer einer anderen Gebietskörperschaft erreicht werden oder durch *Befreiung* der Besteuerung einzelner Steuerobjekte. In den folgenden vier Fällen wird jeweils die Befreiungsmethode angewendet.

Im skandinavischen Modell knüpft die Besteuerung strikt am Wohnsitz an, sodass Doppelbesteuerung demzufolge eine untergeordnete Rolle spielt. Die Ausführungen sind somit auf die Schweiz, die USA und Kanada fokussiert. Zusätzlich wird noch die Regelung für die Zerlegung der Gewerbesteuer in Deutschland behandelt. In diesen Staaten erfolgt die Besteuerung des Einkommens nicht nur in einer, eindeutig bestimmten, regionalen bzw. lokalen Gebietskörperschaft, sondern es haben mehrere die Möglichkeit, das Einkommen bzw. Teile des Einkommens zu besteuern. Hierbei geht es nicht um die Frage der Doppelbesteuerung auf vertikaler Ebene, sondern auf horizontaler Ebene, also dass z.B. mehrere dezentrale Gebietskörperschaften dasselbe Einkommen besteuern. Dieser Fall kann dann eintreten, wenn Einkommen nicht nur im Hauptsteuerdomizil, regelmäßig der Hauptwohnsitz, besteuert werden kann, sondern Einkommen in mehreren Gebietskörperschaften erzielt wird, und diese das Recht besitzen, dieses Einkommen

zu besteuern. In diesen Fällen kann eine Doppelbesteuerung des Einkommens auftreten. Ursache einer möglichen Doppelbesteuerung ist die Steuerhoheit der dezentralen Gebietskörperschaften.⁵⁸

Das Ziel der Verhinderung einer Doppelbesteuerung findet sich regelmäßig in Ländern mit dezentraler Abgabenautonomie. So ist in der Schweiz in der Verfassung festgelegt, dass eine Doppelbesteuerung verboten ist. Das Bundesrecht hat Regelungen zu bestimmen, die eine Vermeidung der Doppelbesteuerung sicherstellen. Da bis zum heutigen Tage keine gesetzliche Regelung erlassen wurde, basiert in der Schweiz das Doppelbesteuerungsverbot auf Richterrecht.⁵⁹ Des Weiteren gilt in der Schweiz sowohl das Verbot der *aktuellen* Doppelbesteuerung als auch einer *virtuellen* Doppelbesteuerung. Ersteres bezieht sich auf die tatsächliche Doppelbesteuerung eines Steuerobjektes in mehreren Kantonen, zweiteres auf eine Überschreitung der Steuerhoheit, indem eine Steuer eingehoben wird, die einem anderen Kanton zusteht, auch wenn dieser keine Steuer einhebt.⁶⁰

In den **USA** sind Regelungen, die eine Doppelbesteuerung verhindern sollen, ebenfalls auf die Verfassung und das Richterrecht zurückzuführen. Insbesondere die *Due Process Clause* und die *Commerce Clause* sind hier von Bedeutung. Die *Due Process Clause* beschränkt extraterritoriale Besteuerung von Bundesstaaten. Erstens bedarf es eines minimalen Zusammenhangs der besteuerten Aktivität mit dem Bundesstaat und einer *rationalen* Beziehung zwischen dem Einkommen, das dem Bundesstaat zu Besteuerungszwecken zugeordnet wird und der Verteilung des Wertes eines Unternehmens zwischen den Bundesstaaten. Das Richterrecht weist deswegen eine besondere Bedeutung auf, da der Kongress bisher keine rechtlichen Regelungen erlassen hat. Der *Supreme Court* hat festgelegt, dass eine Steuer mit der *Commerce Clause* vereinbar ist, falls die Steuer eine Aktivität betrifft, die einen substantiellen Konnex mit dem Bundesstaat aufweist, eine faire Aufteilung zwischen den Bundesstaaten stattfindet, den Handel zwischen den Bundesstaaten nicht beschränkt und die Inanspruchnahme öffentlicher bundesstaatlicher Dienstleistungen ausreichend berücksichtigt.⁶¹

In **Kanada** besitzen die Provinzen gemäß der Verfassung das Recht, Individuen basierend auf dem Wohnsitz, dem Unternehmenssitz, der Beschäftigung oder der Geschäftstätigkeit in der Provinz zu besteuern, solange die Verbindung mit der Provinz substantiell ist.⁶² Der *Income Tax Act* (1985) ist die primäre Quelle für das Einkommenssteuerrecht in Kanada. Die Zuteilung der Steuerbemessungsgrundlage basiert auf rechtlichen Grundlagen. Gerichtsurteile spielen

⁵⁸ Siehe Schweizerische Eidgenossenschaft (2013).

⁵⁹ Ebda.

⁶⁰ Ebda.

⁶¹ Siehe Mayer (2009).

⁶² Siehe Gartner (2013).

insbesondere bei der Bestimmung der Auslegung, z.B. Wohnsitz, eine wichtige Rolle. Das System der Zerlegung der Steuerbemessungsgrundlage in den **USA** ist sehr komplex, da die einzelnen Bundesstaaten unterschiedliche Regelungen aufweisen. Dazu kommen noch Auslegungen der Gerichte sowie Harmonisierungsbestrebungen.⁶³ Prinzipiell wird eine Person in dem Bundesstaat besteuert, in welchem sie den Wohnsitz hat. Daneben haben aber auch die Bundesstaaten, in welchen Einkommen erzielt wird, die Möglichkeit dieses zu besteuern. Die Einkommensteuer, die in einem anderen Bundesstaat gezahlt wird, wird im Bundesstaat des Wohnsitzes zumeist angerechnet. Ein wesentlicher Aspekt der Zerlegung ist, dass ein besonderes Augenmerk darauf gelegt wird, in welchem Bundesstaat Einkommen erzielt wird. Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit wird entsprechend dem Anteil der Tätigkeit in den jeweiligen Bundesstaaten aufgeteilt. Dabei wird nicht auf den Ort der Betriebsstätte des Arbeitnehmers abgestellt, sondern auf die physische Präsenz in einem Bundesstaat. Das unselbständige Einkommen wird dementsprechend bei Veranlagung gemäß den zugeordneten Arbeitstagen auf die einzelnen Bundesstaaten aufgeteilt. Zwischen manchen Bundesstaaten gibt es Reziprozitätsvereinbarungen, sodass Einkommen nur am Wohnsitz zu versteuern ist, z.B. zwischen Maryland und District of Columbia.⁶⁴

Um das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit in einem Bundesstaat zu besteuern, bedarf es einer hinreichenden Konnexität in Form einer ökonomischen Aktivität oder physischen Präsenz. Eine Niederlassung in einem Bundesstaat ist hierfür keine notwendige Voraussetzung. Häufig ist bereits die Geschäftstätigkeit ausreichend. Es hat sich gezeigt, dass die Bundesstaaten eine Tendenz aufwiesen, die Konnexität soweit als möglich zu interpretieren. Dem stehen verfassungsrechtliche und bundesrechtliche Beschränkungen gegenüber, die die Auswüchse eingrenzen konnten.⁶⁵ Des Weiteren wird hinsichtlich des Einkommens aus Unternehmenstätigkeit zwischen Einkommen aus der Geschäftstätigkeit und anderem Einkommen, wie Zins-, Dividenden- und Lizenzeinnahmen unterschieden. Letztere werden in den einzelnen Bundesstaaten unterschiedlich behandelt, in einigen erfolgt eine Zerlegung wie für das Einkommen aus Geschäftstätigkeit, in anderen erfolgt eine Zuteilung auf den Bundesstaat, in welchem der Steuerzahler seinen Sitz hat. Die unterschiedlichen Regelungen können zu einer Doppelbesteuerung führen.

Die Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die einzelnen Bundesstaaten orientiert sich an drei Faktoren

- Umsatzfaktor: Anteil des Umsatzes in einem Bundesstaat zum Gesamtumsatz des Unternehmens

⁶³ Siehe Mayer (2009).

⁶⁴ Siehe TaxPolicyCenter, <http://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/state-local/specific/income.cfm>.

⁶⁵ Siehe Mayer (2009).

- Lohnsummenfaktor: Anteil der Lohnsumme an der gesamten Lohnsumme des Unternehmens
- Vermögensfaktor: Anteil des Vermögens am Gesamtvermögen des Unternehmens (ohne intangibles Vermögen)

Der Anteil eines Bundesstaates ergibt sich schlussendlich dadurch, dass diese drei Faktoren gewichtet werden, wobei die Summe der Gewichte gleich eins ist. Während ursprünglich beinahe alle Staaten eine Gleichgewichtung vorgenommen haben, hat sich in den meisten Staaten eine Verschiebung hin zum Umsatzfaktor ergeben. Der Grund für die Verschiebung, obwohl sie zu einer Reduktion der Steuereinnahmen führt, ist, dass die Standortattraktivität für exportorientierte Produktionsunternehmen gestärkt werden soll.⁶⁶ Unterschiedliche Gewichte in einzelnen Bundesstaaten führen dazu, dass trotz Verteilung der Bemessungsgrundlage eine Doppelbesteuerung möglich ist.⁶⁷ Für einzelne Wirtschaftssektoren werden eigene Regelungen angewendet, wie z.B. für Finanzinstitute, öffentliche Unternehmen oder Frächter.

Die Administration der bundesstaatlichen Einkommensteuer obliegt den Bundesstaaten selbst. Somit ergibt sich für Personen, die in mehreren Bundesstaaten arbeiten, ein erheblicher administrativer Aufwand, da mehrere Steuererklärungen bei unterschiedlichen Rechtsgrundlagen ausgefüllt werden müssen.

In **Kanada** spielt der Wohnsitz für die Zuteilung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer eine wesentlich größere Rolle als in den USA. Mit Ausnahme von Einkommen aus Unternehmenstätigkeit erfolgt die Zuordnung der Steuerbemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zu jener Provinz, in welcher das Steuersubjekt am letzten Tag des Jahres seinen Wohnsitz hat.⁶⁸ Einkommen aus der Unternehmenstätigkeit wird nur dann auf verschiedene Provinzen verteilt, falls Betriebsstätten in mehreren Provinzen bestehen. Die Aufteilung orientiert sich zu gleichen Teilen an den Bruttoumsätzen und der Lohnsumme. Vor dem Zweiten Weltkrieg wurden lediglich die Bruttoumsätze für die Verteilung herangezogen. Dies hat dazu geführt, dass der Provinz, in welcher sich der Unternehmenssitz befunden hat, zu viel Gewicht zugeordnet wurde.⁶⁹ Der Umsatz wird jener Provinz zugeordnet, in welcher der Kunde ansässig ist. Sollte sich in dieser Provinz keine Betriebsstätte befinden, dann erfolgt die Zuordnung zu jener Provinz, in

⁶⁶ Siehe Mayer (2009). Goolsbee und Maydew (2000) haben ermittelt, dass eine Verschiebung des Anteils der Lohnsumme von einem Drittel auf ein Viertel die Beschäftigung in der Produktion in einem Bundesstaat um 1,1% erhöht. Langfristig ist der Effekt noch höher. Die zusätzliche Beschäftigung geht jedoch als Folge negativer Externalitäten in anderen Bundesstaaten verloren, sodass für die gesamten USA keine signifikanten Beschäftigungseffekte ermittelt werden konnten.

⁶⁷ Im Extremfall kann es dazu kommen, dass der Gewinn in voller Höhe in mehreren Bundesstaaten versteuert wird.

Produziert ein Unternehmen im Bundesstaat A und verkauft seine Produkte ausschließlich im Bundesstaat B und beträgt in Bundesstaat A das Gewicht auf der Lohnsumme 100 Prozent und in Bundesstaat B das Gewicht auf dem Umsatz 100%, dann wird der Gewinn sowohl in A als auch in B in vollem Umfang besteuert.

⁶⁸ Siehe Gartner (2013).

⁶⁹ Siehe Mayer (2009).

welcher die Betriebsstätte derjenigen Person ist, die den Vertrag abgeschlossen hat. Eine ähnliche Regel gilt für den Versand.⁷⁰ Daneben existieren für bestimmte Wirtschaftssektoren noch eigene Regelungen für das Banken und Versicherungswesen, Eisenbahnen, Fluglinien und Frächter.

Die Zuordnung anhand des Wohnsitzes am Ende des Jahres lässt prinzipiell die Möglichkeit zu, eine steuerschonende Wahl des Wohnsitzes vorzunehmen. Dieses Thema hat immer wieder auch die Gerichte beschäftigt. Der *Tax Court of Canada* hat eine Liste von 32 Faktoren entwickelt, die ein Indiz für den Hauptwohnsitz eines Steuerzahlers darstellen. Für den Wohnsitz in einer Provinz sind nach Gartner (2013) elf Faktoren davon relevant. Dazu gehören z.B. vergangene und gegenwärtige Gewohnheiten, die Regelmäßigkeit und Dauer der Anwesenheit, die Verbindung mit der Provinz bzw. mit anderen Provinzen, das Eigentum an einer Wohnung bzw. langfristige Mietverträge, Familie bzw. Verwandte in der Provinz, Mitgliedschaft in Kirchen, Vereinen etc., Postadresse, Eintrag im Telefonverzeichnis etc.

Das System der Zerlegung der Bemessungsgrundlage in Kanada wird von der Mehrheit der Kommentatoren als positiv betrachtet. Es verhindert effektiv Doppelbesteuerung und verteilt das Einkommen aus Unternehmenstätigkeit auf eine rationale Weise. Es verursacht vergleichsweise geringe administrative Kosten, sowohl für Steuerzahler als auch die Administration.⁷¹ Nach Gartner (2013) haben viele Personen in Kanada ihren steuerlichen Wohnsitz in Alberta, leben aber in einer anderen Provinz. Im Falle einer Steuerflucht in eine Provinz mit geringeren Steuersätzen haben Provinzen die Möglichkeit, Strafzahlungen für Steuerflucht festzulegen.⁷²

Das System der **Schweiz** unterscheidet zwischen Haupt- und Nebensteuerdomizil. Am Hauptsteuerdomizil sind jene Einkommens- und Vermögensteile besteuert, welche nicht einem Nebensteuerdomizil zugewiesen sind.⁷³ Natürliche Personen ohne steuerlichen Wohnsitz im Kanton werden steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten oder Grundstücke besitzen, nutzen, vermitteln oder handeln.⁷⁴ Am Nebensteuerdomizil⁷⁵ ist eine natürliche Person beschränkt steuerpflichtig.

Die unselbständigen Einkünfte einer natürlichen Person werden in der Schweiz dem Hauptsteuerdomizil zum 31. Dezember zugeordnet, wie auch in Kanada.⁷⁶ Das Einkommen aus

⁷⁰ Ebd.

⁷¹ Siehe Mayer (2009).

⁷² Gartner (2013).

⁷³ Siehe Schweizerische Eidgenossenschaft (2013).

⁷⁴ Ebd.

⁷⁵ Das Nebensteuerdomizil wird noch in Spezialsteuerdomizil (Grundeigentum, Geschäftsort) und sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) unterteilt.

⁷⁶ Siehe Oertli (2013).

selbständiger Erwerbstätigkeit eines Einzelunternehmers oder einer freiberuflich tätigen Person wird am Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes besteuert. Gewinnanteile von Gesellschaften (kaufmännische Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, einfache oder stille Gesellschaften) sind am Geschäftsort (Sitz der Gesellschaft) steuerbar.⁷⁷ Bestehen noch weitere Betriebsstätten, dann wird das Besteuerungsrecht aufgeteilt. Die Gewinnausscheidung bzw. Zerlegung auf verschiedene Kantone erfolgt entweder nach der quotenmäßig direkten oder quotenmäßig indirekten Methode. Bei der direkten Methode wird der Gewinn auf die einzelnen Betriebsstätten bei gegebener getrennter Buchhaltung nach der Verteilung des Gewinns aufgeteilt. Falls die Betriebsstätten in allen Kantonen profitabel sind, dann würde das zum selben Ergebnis wie Besteuerung bei getrennter Buchhaltung führen.⁷⁸ Bei der indirekten Methode erfolgt die Zuteilung auf Basis von Hilfsfaktoren. Für Produktionsunternehmen (inkl. Bau- und Elektrizitätsunternehmen) erfolgt die Zuteilung gemäß der Berücksichtigung von Kapital sowie Löhnen und Gehältern⁷⁹. Für Handelsunternehmen werden die Umsätze in den verschiedenen Kantonen herangezogen, wobei auf die Betriebsstätte des Verkaufs und nicht den Zielkanton des Verkaufs abgestellt wird. Für einen Überblick über die Anwendung von Faktoren für weitere Sektoren siehe Mayer (2009). Daneben gibt es in der Schweiz noch die Besonderheit des *Präzipiums*, welches insbesondere bei der indirekten Methode Anwendung findet. Das Präzipium ist ein Vorausanteil in Höhe von 10% bis 20% des Gewinns, das dem Sitz der Unternehmung zugewiesen wird, zur stärkeren Berücksichtigung des Unternehmenssitzes.

Die Kantone sind für die Einhebung der eigenen Einkommensteuer als auch der direkten Bundessteuer zuständig, zumeist in einem einzigen Schritt. Zusätzlich gibt es die Möglichkeit vor der steuerlichen Veranlagung eine Vorabentscheidung über die Zuständigkeit eines Kantons zu erhalten. Eine vorläufige Bewertung der Zerlegung der Bemessungsgrundlage auf die einzelnen Kantone erfolgt im Kanton des Hauptsteuerdomizils.

Das konstitutionelle Verbot der Doppelbesteuerung ist in der Schweiz der bestimmende Faktor in der Entwicklung eines kohärenten Systems von Allokationsprinzipien.⁸⁰ Ein Nachteil besteht nach Mayer in der impliziten Gewichtung der verschiedenen Elemente (die Kapitalisierung) im Zerlegungsfaktor. Diese sei weniger transparent als die Systeme in den USA und Kanada. Des Weiteren ist auch die Zerlegung von Verlusten recht komplex, falls die Verhinderung von Doppelbesteuerung besonders strikt ausgelegt wird. Bemerkenswert ist, dass, trotzdem die

⁷⁷ Siehe Oertli (2013).

⁷⁸ Siehe Mayer (2009). Diese Methode wird zumeist für die Zuteilung bei Banken herangezogen.

⁷⁹ Summe der produktiven Aktiva sowie die mit 6% kapitalisierten Mieten und Leasinggebühren. Löhne und Gehälter werden mit 10% kapitalisiert. Unproduktive Aktiva (z.B. intangible Aktiva) sowie Beschäftigte, die unproduktive Aktive und Investitionsvermögen verwalten, sind ausgenommen.

⁸⁰ Siehe Mayer (2009).

Bemessungsgrundlage nicht völlig harmonisiert ist, das System effektiv Doppelbesteuerung verhindert.

Als letztes Beispiel wird die Zerlegung der Gewerbesteuer in **Deutschland** auf die einzelnen Gemeinden kurz dargestellt. Die Gewerbesteuer ist in Deutschland die wichtigste Einnahmenquelle der Gemeinden. Sie besteuert die Gewerbeerträge von natürlichen Personen, Personen- und Kapitalgesellschaften. Seit dem Jahr 2004 gibt es einen Mindesthebesatz in Höhe von 200%, um eine untere Schranke einzuziehen. Um Doppelbesteuerung zu verhindern, werden Gewinnanteile von anderen Unternehmen, an denen ein Anteil von zumindest 15% gehalten wird, von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Der Steuermessbetrag wird auf mehrere Gemeinden zerlegt, falls das Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden hat, sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt oder falls eine Betriebsstätte während des Jahres die Gemeinde wechselt. Der Steuermessbetrag wird auf Basis der gezahlten Löhne und Gehälter auf die einzelnen Gemeinden verteilt. Im Allgemeinen wird diese Verteilung als fair und einfach zu administrieren betrachtet, und die entsprechenden Werte sind einfach zu ermitteln.⁸¹ In den Löhnen und Gehältern sind jene von Auszubildenden, Einmalzahlungen, die vom Gewinn abhängen, und sonstige Vergütungen, die über 50.000 Euro liegen, nicht inkludiert. Aufwendungen für Leiharbeit sind ebenfalls ausgenommen. Für Betriebe, die ausschließlich Energieerzeugung betreiben, gelten eigene Zerlegungsregelungen. Für diese werden zu 30% die Löhne und Gehälter und zu 70% Sachanlagevermögen, ohne Betriebs- und Geschäftsausstattung, herangezogen. Führt die Zerlegung zu einem unbilligen Ergebnis, so ist ein Maßstab anzuwenden, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt. Darüber hinaus gibt es noch die Möglichkeit der Einigung der Gemeinden mit dem Unternehmen über eine Zerlegung. In der Praxis spielt dies aber aufgrund der Schwierigkeit von Einigungen eine eher geringe Rolle.⁸² Gemäß Grundgesetz obliegt die Verwaltung der Gewerbesteuer den Landesfinanzbehörden, wobei jedoch die Möglichkeit der Übertragung auf die Gemeinden möglich ist. Die meisten Bundesländer sind so verfahren, dass die lokale Landesfinanzbehörde die Bestimmung des Steuermessbetrages sowie die Zerlegung auf die einzelnen Gemeinden durchführt und die Gemeinden die Höhe der Steuer ermitteln und diese auch einheben.⁸³

Die Zerlegung der Gewerbesteuer erfährt nur geringe Aufmerksamkeit, woraus Mayer (2009) den Schluss zieht, dass die Zerlegung in der Praxis relativ gut funktioniert. Das System verhindert effektiv Doppelbesteuerung und die Ergebnisse sind für Steuerzahler und Gemeinden akzeptierbar (ebda.).

⁸¹ Siehe Mayer (2009).

⁸² Ebda.

⁸³ Ebda.

Der Vergleich der Systeme in den vier betrachteten Ländern zeigt, dass die Zerlegung teilweise sehr unterschiedlich durchgeführt wird. Neben den skandinavischen Ländern wird unselbständiges Einkommen in der Schweiz und Kanada am Wohnsitz besteuert. Lediglich in den USA erfolgt eine Zerlegung auf die einzelnen Bundesstaaten. Die Festlegung auf den Wohnsitz an einem bestimmten Stichtag ermöglicht im Prinzip eine Reduktion der Steuerbelastung durch Scheinanmeldung in einer Gebietskörperschaft mit geringem Steuersatz. Obwohl das Thema z.B. in den Schweizer Zeitungen teilweise thematisiert wird, scheint dies in der Schweiz nicht ein wesentliches Problem darzustellen. Einer Emailbeantwortung von Hr. Salvi von Avenir Suisse nach wird dies zwar gelegentlich diskutiert, da Zentren aber über viele Geschäftssitze verfügen, findet indirekt ein Ausgleich statt. Möglicherweise mag ein Grund auch darin liegen, dass die Rechtsprechung in der Schweiz gewisse Kriterien zur Zuordnung des Hauptsteuerdomizils bereitgestellt hat. So ist bei unselbständig erwerbstätigen Personen das Hauptsteuerdomizil jener Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort der täglichen Arbeit nachzugehen. Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie aufhält, als stärker erachtet. Eine überwiegende Beziehung zum Arbeitsort wird jedoch dann angenommen, wenn die Person in leitender Stellung tätig ist oder nicht regelmäßig an den Familienort zurückkehrt. Bei gemeinsamen Wochen- und Freizeitaufenthalt überwiegen in aller Regel die Beziehungen zum Arbeits- bzw. Wochenaufenthaltsort. Für Alleinstehende wird mit zunehmendem Alter eine Emanzipation vom Wohnort der Eltern und Geschwister und eine stärkere Bindung an den Arbeitsort unterstellt.⁸⁴ In Kanada könnte die zentrale Einhebung der Einkommensteuer durch die CRA die Überprüfung von Scheinanmeldungen erleichtern. So hält Mikesell (2003) fest, dass eine zentrale Einhebungsbehörde die Informationsbeschaffung über Steuerzahler erleichtert. Informationen über Scheinanmeldungen sowohl in der Schweiz als auch in Kanada bestehen zumeist nur in Form anekdotischer Evidenz, über das gesamte Ausmaß konnten leider keine Informationen gefunden werden.

Bezüglich der Aufteilung der Einkommen aus Unternehmenstätigkeit werden in den diskutierten Ländern unterschiedliche Faktoren herangezogen. Löhne und Gehälter spielen aber in jedem dieser Länder eine wesentliche Rolle. Daneben wird auch noch der Umsatz (USA, Kanada, teilweise Schweiz) oder das Anlagekapital herangezogen. In Kanada, der Schweiz und Deutschland führen die Regelungen dazu, dass Doppelbesteuerung prinzipiell unterbunden wird. Lediglich in den USA ist durch die dezentrale Festlegung der Gewichte für die Zerlegungsfaktoren eine Doppelbesteuerung weiterhin möglich.

⁸⁴ Siehe Steuerverwaltung Graubünden (2013).

4.5. Grundsteuer

Aus theoretischer Sicht vereint die Grundsteuer viele wünschenswerte Eigenschaften, die sie für die Zuordnung zur lokalen Staatsebene besonders prädestiniert (siehe oben). Dementsprechend spielt die Grundsteuer auch in den meisten Staaten eine wesentliche Rolle für die Finanzierung dezentraler öffentlicher Aufgaben. In der Praxis zeigen sich jedoch einige Probleme, die dazu führen, dass die Grundsteuer nicht so positiv gesehen wird. Ein wesentlicher Vorteil der Grundsteuer, die Sichtbarkeit für den Steuerzahler mit der damit verbundenen Stärkung der Verantwortlichkeit, ist aus praktischer Sicht aber auch problematisch. Diese Sichtbarkeit führt dazu, dass Steuerzahler aber auch die Politik dieser Steuer mit großen Vorbehalten gegenüberstehen.

Die Ausgestaltung der Grundsteuer ist in den einzelnen Staaten zumeist sehr unterschiedlich geregelt und häufig eine Folge des historischen Kontexts und Ergebnis des politischen Prozesses.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage findet sich in vielen Staaten eine unterschiedliche Behandlung der verschiedenen Nutzungsmöglichkeiten von Grund und Boden. Regelmäßig werden private Nutzung, Unternehmen sowie öffentliche und karitative Einrichtungen unterschiedlich behandelt. Ausnahmen bestehen regelmäßig auch für die Landwirtschaft. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung führt zu Verzerrungen zwischen den verschiedenen Nutzungsmöglichkeiten und wird aus ökonomischer Sicht oft kritisiert.⁸⁵ Dies kann auch einen Steuerwettbewerb um Unternehmen zur Folge haben, der das Aufkommenspotenzial schmälert. Bartik (1991) findet, dass die Grundsteuer zwar einen kleinen aber signifikanten Einfluss auf die Standortwahl in den USA hat, aber nur geringe Evidenz dafür, dass derartige Steueranreize eine effektive Strategie sind um Wachstum zu generieren. Kenyon et al. (2012) kommen jedoch zu dem Schluss, dass solche Steueranreize die Bemessungsgrundlage und das Niveau öffentlicher Dienstleistungen verringern. In der Realität findet sich jedoch zumeist eine geringere Besteuerung von Wohnungseigentum. So ist z.B. in Polen der Steuersatz auf unternehmerisch genutzte Grundstücke 30-mal höher als auf private genutzte Grundstücke (Swianiewicz und Lukomska 2013).

Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage orientiert sich großteils an einer der beiden Methoden, einer gebietsbezogenen Bewertung oder einer Marktbewertung. Prinzipiell bietet die Marktbewertung einige Vorteile. So können spezifische Eigenschaften einzelner Grundstücke berücksichtigt werden sowie Wertsteigerungen, die eine Folge von öffentlichen Leistungen sind. Zusätzlich können Ungleichbehandlungen vermieden werden. In der Praxis ist die Marktbewertung

⁸⁵ Siehe z.B. Kitchen und Vaillancourt (1990). Gemäß Slack und Bird (2014) gibt es in Ontario bis zu 36 verschiedene Gruppen, denen ein Steuerzahler zugeordnet werden kann.

jedoch mit erheblichen Problemen verbunden und erfordert eine sehr gute und breite Informationsgrundlage. Gebietsbezogene Bewertungen finden insbesondere dort statt, wo notwendige Informationen, die nötige Expertise sowie die Ressourcen fehlen (z.B. Griechenland). In Polen hingegen ist dies auf eine politische Entscheidung zurückzuführen, da eine marktwertbasierende Bewertung nicht durchsetzbar war. In Deutschland wird eine Mischform diskutiert, wobei der Grund mit dem Marktwert bewertet werden soll und die Gebäude nach einem gebietsbezogenen Ansatz. Neben diesen beiden Möglichkeiten gibt es noch die Variante der Selbsteinschätzung im Rahmen vorgegebener Bandbreiten für die Höhe der Bemessungsgrundlage. Dieses System findet sich in Irland, wo sich Eigentümer selbst in eine von 19 Stufen einschätzen.⁸⁶ Damit verbunden ist aber, dass eine Tendenz zur Unterschätzung des Wertes gegeben ist, wobei die Unterschätzung mit dem Wert des Grundstücks und der Immobilie steigt.⁸⁷ Die Einordnung des Vermögens in Bandbreiten findet auch in Großbritannien Anwendung. Ziel ist die Vereinfachung sowie die Erreichung einer Stabilität, sowohl für Steuerzahler als auch die öffentliche Hand. Eine Selbstbemessung der Steuer findet auch noch in Griechenland statt.

Von wesentlicher Bedeutung für eine effiziente Grundsteuer ist, dass erstens die Steuer von den Steuerzahlern als fair betrachtet wird und zweitens dem Steueraufkommen eine entsprechende öffentliche Leistung gegenübersteht.⁸⁸ Die Akzeptanz der Steuer ist also sehr stark von der Administrierung abhängig. Dazu bedarf es einer guten erstmaligen Einschätzung des Grundvermögens sowie eine periodische Evaluierung. In vielen Ländern findet jedoch als Folge des hohen administrativen Aufwands keine laufende Bewertung statt. Nicht nur in Österreich (1973) liegt die letzte Bewertung schon lange zurück. In Großbritannien (1991)⁸⁹, Belgien (1975) und Deutschland (1964) sind ebenso sehr lange Zeiträume zu beobachten. Regelmäßige Bewertungen finden hingegen in den Niederlanden (jährlich), Dänemark (alle 2 Jahre) und Schweden (alle 3 Jahre) statt.⁹⁰ Die administrativen Kosten, falls eine Grundsteuer einmal eingeführt wurde, betragen im Durchschnitt 1,35 Prozent des Steueraufkommens, wobei die Spannweite in den einzelnen Ländern von 0,13 Prozent bis 3,69 Prozent reicht.⁹¹ Das IHS (2013) weist für die Entrichtung von Grundsteuern einen Aufwand von 0,7 Prozent des Aufkommens aus, für die Erhebung einen Aufwand von 5,5 Prozent.

⁸⁶ Diese Selbsteinschätzung wird von einer interaktiven Online-Plattform unterstützt, die eine indikative Einordnung in eine Stufe basierend auf dem Standort, der Kategorie und dem Alter des Eigentums vornimmt, siehe Slack und Bird (2014).

⁸⁷ Ebd.

⁸⁸ Gemäß Simonsen und Robbins (2003) sind die Einwohner eher bereit für die lokalen Dienstleistungen zu zahlen, falls sie diese schätzen.

⁸⁹ In Großbritannien war eine Neubewertung für das Jahr 2007 angekündigt. Diese wurde aber insbesondere wegen der befürchteten Verschiebungen der Vermögenswerte nicht umgesetzt, siehe Slack und Bird (2014).

⁹⁰ Siehe Slack und Bird (2014).

⁹¹ Ebd.

Wesentlicher Punkt bei der Frage der Autonomie bei einer Grundsteuer ist natürlich, wie der Steuersatz bestimmt wird, siehe Slack und Bird (2014). In einigen Fällen, insbesondere in Lateinamerika, wird der Steuersatz zentral festgelegt. In vielen Fällen wird der Satz lokal oder regional im Rahmen von zentral bestimmten Grenzen festgelegt, die insbesondere (ungesunden) Steuerwettbewerb verhindern sollen. In manchen Fällen kann der Satz völlig frei lokal gewählt werden.

Weitere Punkte, die bei einer Grundsteuer zu beachten sind, betreffen Liquiditätsprobleme von Steuerzahlern und hohe Volatilität für einzelne Steuerzahler. Prinzipiell gibt es keinen perfekten Zusammenhang zwischen Einkommen und (Grund-)vermögen einer Person bzw. einem Haushalt. Somit kann es für Personen mit geringem Einkommen im Vergleich zum Grundvermögen zu Problemen kommen. Dies trifft häufig ältere Personen, die zwar ein gewisses Vermögen aufweisen, jedoch möglicherweise ein geringes Einkommen.⁹² Eine Lösung für dieses Problem besteht in der Möglichkeit der Gewährung einer Stundung der Steuerleistung (möglicherweise sogar bis zum Zeitpunkt des Todes und Berücksichtigung bei Vererbung). Politisch ist eine solche Lösung jedoch häufig unpopulär. Hohe Volatilität ist ebenfalls problematisch. Dies kann zu einer Verschiebung der Feststellung der Grundstückswerte führen, teilweise sogar für Jahrzehnte. Da sich der Unterschied zum Marktwert über die Zeit immer weiter vergrößert, wird es immer schwieriger eine neue Feststellung politisch durchzusetzen.

Slack und Bird (2014) haben in der Praxis anzutreffende Problemstellungen und mögliche vielversprechende sowie wenig erfolgreiche Konzepte zugeordnet (siehe Tabelle 7). Das Steueraufkommen entwickelt sich häufig schwächer als die Gesamtwirtschaft, sodass das Aufkommen über die Zeit zurückbleibt, solange die Steuersätze nicht angepasst werden. Dieses Problem kann man durch regelmäßige Neubewertungen bzw. auch Indexierung der Bemessungsgrundlage vermeiden.

Ein häufiges Problem für die Umsetzung von Reformen ist die hohe Transparenz der Steuer.⁹³ Obwohl gewünscht, um die Verantwortlichkeit der Politik zu stärken und Yardstick-Wettbewerb zu fördern, sind Reformen deswegen nur sehr schwer umzusetzen. Da der Steuerwiderstand bei besseren lokalen Leistungen geringer ist, kann eine gleichzeitige Verbesserung der lokalen Dienstleistungen bei einer Grundsteuerreform den Steuerwiderstand verringern. In Irland wird der

⁹² Die Grundsteuer ist eine Steuer auf das Bruttovermögen und nicht auf das Nettovermögen. Da ältere Personen häufiger Eigentümer einer Liegenschaft sind, spielt dieser Unterschied eine deutlich geringere Rolle. Jüngere Personen müssen dagegen häufiger sowohl die Grundsteuer als auch Zinszahlungen für laufende Kredite für das Eigenheim bezahlen.

⁹³ Bei Mietverhältnissen dürfte die Transparenz in Österreich geringer sein, da die Grundsteuer vom Vermieter abgeführt und dem Mieter weiterverrechnet wird. Die Zahlung wird somit auch auf die einzelnen Monate aufgeteilt und nicht einmal jährlich abzuführen.

Ansatz gewählt, die Grundsteuer im Rahmen der Gehaltszahlungen bzw. bei Auszahlung der Pension zu berücksichtigen, um die Transparenz zu verringern. Somit wird die Steuer auf mehrere Zahlungen pro Jahr aufgeteilt und auch dadurch die Akzeptanz erhöht. Beschränkungen der Bemessungsgrundlagen sowie Obergrenzen für die Grundsteuer sollten hingegen nicht in Betracht gezogen werden, da dies Ungleichheiten in die Zukunft verlängert.

Slack und Bird schlagen des Weiteren vor, Feststellungen regelmäßig durchzuführen, um sowohl ungleiche Entwicklungen rasch berücksichtigen zu können als auch sprunghafte Anpassungen soweit als möglich zu verhindern. Dies ist jedoch mit hohen administrativen Kosten verbunden. Liegen zwischen Feststellungen mehrere Jahre, dann kann eine Indexierung helfen, große Sprünge bei den Grundstückswerten zu verringern.

Hinsichtlich der Regressivität wird häufig festgehalten, dass die Steuer regressiv ist und daher ungerecht sei. Prinzipiell gibt es verschiedene Sichtweisen, die zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen. Die *traditionelle* Sichtweise geht davon aus, dass die Steuer auf Grund und Boden progressiv ist, die Steuer auf Gebäude jedoch regressiv. Die *neue* Sichtweise geht davon aus, dass die gesamte Steuer progressiv ist und die *Nutzensichtweise* davon, dass die Diskussion irrelevant ist, da Leistungen und Grundsteuer in engem Zusammenhang stehen. Für einen Überblick siehe Almy (2014). Eine abschließende Beurteilung ist jedoch bislang kaum möglich, da man über die Inzidenz der Grundsteuer kaum Bescheid weiß. Zu beachten ist, dass eine Grundsteuer sehr wohl progressiv gestaltet werden kann, falls dies politisch gewollt ist. So kann etwa das Vermögen erst über einer gewissen Grenze besteuert werden, wie dies etwa in Teilen Kanadas und der USA über „homestead exemptions“ geschieht.

Tabelle 7: Problemstellungen im Rahmen der Grundsteuer und vielversprechende bzw. problematische Ansätze zur Lösung

Problemstellung	Vielversprechende Ansätze	Problematische Ansätze
Transparenz: Die Grundsteuer ist sichtbarer als andere Steuern	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Verbindung einer Reform mit Verbesserungen bei lokalen Dienstleistungen ➤ Stufenweise Einführung ➤ Einbehaltung der Steuer an einer Einkommensquelle bzw. andere Zahlungsmöglichkeiten 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Beschränkung der Bemessungsgrundlage ➤ Obergrenze für die Grundsteuer
Liquiditätsbeschränkungen: Unzureichender Zusammenhang zwischen dem Einkommen und der Vermögenssteuer	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Stundung für Pensionisten ➤ Zusätzliche Zahlungsmöglichkeiten ➤ Stufenweise Einführung einer Reform 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Beschränkung der Bemessungsgrundlage ➤ Obergrenze für die Grundsteuer
Wahrgenommene Regressivität: Steuer als Prozent des Einkommens für Haushalte mit geringem Einkommen höher	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Absetzbeträge basierend auf der Grundsteuer ➤ Stundungen ➤ Verbindung mit anderen Steuerreformen bzw. Ausgaben ➤ Ausnahmen für geringe Einkommensbezieher 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Festlegung von Bandbreiten ➤ Gruppierte oder progressive Steuersätze ➤ Beschränkung der Bemessungsgrundlage ➤ Obergrenze für die Grundsteuer
Volatilität: Potenziell große Schwankung bei der Steuerschuld für einzelne Steuerzahler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Jährliche Feststellung ➤ Index basierende Bestimmung ➤ Kommunikation ➤ Stufenweise Einführung 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Beschränkung der Bemessungsgrundlage ➤ Obergrenze für die Grundsteuer
Willkür: Die Grundsteuer ist bis zu einem gewissen Grad willkürlich	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Kommunikation und Konsultation ➤ Möglichkeit des Einspruchs ➤ Stufenweise Einführung 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Selbstbemessung ➤ Gruppierte Steuersätze ➤ Beschränkung der Bemessungsgrundlage ➤ Obergrenze für die Grundsteuer
Unelastisch (Problem für die lokale Staatsebene): Das Aufkommen wächst schwächer als die Gesamtwirtschaft	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Jährliche Feststellung ➤ Index-basierende Bestimmung ➤ Stufenweise Einführung 	

Quelle: Slack und Bird (2014), S. 22.

4.6. Resümee

Die internationalen Erfahrungen bestätigen die theoretischen Erkenntnisse auch in der Praxis. Interaktionen auf vertikaler und horizontaler Ebene der Gebietskörperschaften spielen in vielen Ländern eine wichtige Rolle. Nicht nur der Steuerwettbewerb beeinflusst die Wahl des Steuersatzes, sondern auch die Politik von über- oder untergeordneten staatlichen Ebenen. Insbesondere bei Zuschlagsteuern zeigt sich, wie vertikale Staatsebenen aufeinander einwirken. In Bezug auf die Autonomie bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage einer Steuer deuten die internationalen Erfahrungen darauf hin, dass auf Gemeindeebene eine zentral festgelegte Bemessungsgrundlage präferiert wird. Eine dezentrale Bestimmung erlaubt es, stärker auf die Bedürfnisse und Präferenzen der Bürger einzugehen, ist jedoch häufig mit einem starken Steuerwettbewerb und dem Verlust von Transparenz verbunden. Auf regionaler Ebene (Länder)

sind dezentrale Regelungen bezüglich der Bestimmung der Bemessungsgrundlage häufiger anzutreffen.

Bei der Mehrwertsteuer deuten die internationalen Beispiele auf erhebliche Umsetzungsprobleme im Rahmen einer Dezentralisierung hin. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Ziellandprinzip umgesetzt werden soll. Das Beispiel Kanada, insbesondere Quebec, zeigt aber, dass eine Verlagerung auf die regionale Ebene möglich sein kann. Besonderes Augenmerk ist dabei auf die Umsetzung zu legen. Eine Mehrwertsteuer nach dem Ursprungslandprinzip ist zwar technisch wesentlich einfacher zu realisieren, ist aber aus volkswirtschaftlicher Sicht mit bedeutend stärkeren negativen Wachstumseffekten verbunden.

Bei der Einkommensteuer identifizieren Autoren eine bessere Eignung zur Dezentralisierung als bei der Mehrwertsteuer oder der Körperschaftssteuer. Vorteilhaft wirkt dabei die Übereinstimmung zwischen der Steuerleistung einer örtlichen Bevölkerung und der Inanspruchnahme dezentraler Leistungen, was im Sinn einer fiskalischen Äquivalenz die Legitimation der subnationalen Steuern erhöhen kann. Nachteilig kann sich die Mobilität der Bemessungsgrundlage auswirken. Mit der Komplexität der subnationalen Steuerregime steigt wiederum der administrative Aufwand zur Abwicklung und Kontrolle. Im internationalen Vergleich lassen sich unterschiedliche Abstufungen hinsichtlich des Autonomiegrads der subnationalen Einkommensteuerregime darstellen. In den eher zentralistischen skandinavischen Staaten werden auf regionaler Ebene ‚flat-tax‘ Zuschläge zu progressiven nationalen Einkommensteuern eingehoben. Dabei ist die Variation der Steuersätze in Norwegen und in Finnland eher schwach ausgeprägt, in Schweden und Dänemark ist eine stärkere Variation zu erkennen. Die Steuerpflicht entsteht im skandinavischen Modell am Wohnort. In den föderalen Staaten Spanien und Italien sind die autonomen Spielräume ebenfalls eingeschränkt. In den USA, der Schweiz und Kanada können die Regionen hingegen sowohl die Steuersätze als auch die Bemessungsgrundlage wählen. Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage ist aber eine Harmonisierung festzustellen.

Die Grundsteuer ist eine wesentliche Einkommensquelle auf lokaler Ebene. Aus theoretischer Sicht ist sie infolge der Immobilität der Bemessungsgrundlage besonders attraktiv. In der Praxis zeigen sich teilweise erhebliche Umsetzungsprobleme, die auf den hohen Steuerwiderstand in diesem Bereich zurückzuführen sind. Die Erfahrungen zeigen aber, dass der Widerstand mit der Qualität der angebotenen öffentlichen Dienstleistungen abnimmt. Dies verdeutlicht, dass sich das Äquivalenzprinzip bei Grundsteuern sehr stark widerspiegelt.

5. Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie

In diesem Kapitel wird der Frage nachgegangen, wie die Abgabenautonomie von Ländern und Gemeinden in Österreich gestärkt werden kann. Es geht darum Optionen für Abgaben zu ermitteln, die für diese beiden Ebenen geeignet wären, wobei auf die theoretischen Erkenntnisse und empirischen Erfahrungen in anderen Ländern aus dem vorherigen Kapitel zurückgegriffen wird. Um dieses Unterfangen durchzuführen, wird zuerst darüber diskutiert, welches Ausmaß an Abgabenautonomie sinnvoll ist bzw. erreicht werden sollte. In einem zweiten Schritt werden bereits bestehende Untersuchungen zur Dezentralisierung von Steuern in Österreich dargestellt. Im Anschluss werden basierend auf diesen Erkenntnissen Vorschläge unterbreitet, über welchen Steuern die Stärkung der Autonomie erreicht werden kann.

5.1. Ausmaß der Abgabenautonomie

Um der Frage nachgehen zu können, welche Steuern Ländern und Gemeinden zur Stärkung der Abgabenautonomie zugewiesen werden sollen, muss man sich vorerst darüber Gedanken machen, welches Niveau an Abgabenautonomie auf diesen beiden Gebietskörperschaften erreicht werden soll. Wie die internationalen Beispiele in Kapitel 4 gezeigt haben, ist das Niveau in den einzelnen Ländern sehr unterschiedlich. Dies ist natürlich auch das Ergebnis historischer Entwicklungen. Blöchliger und Egert (2013) zeigen, dass die positiven wirtschaftlichen Auswirkungen der Dezentralisierung der Einnahmen mit dem Grad der Dezentralisierung zurückgehen, kommen aber nicht zu Schluss, dass es ein optimales Niveau an Dezentralisierung gibt. Um dieser Frage nachzugehen, ist eine breitere Herangehensweise sinnvoll.

Im derzeitigen Finanzausgleichssystem verhandeln die Finanzausgleichspartner (Bund, Länder und Gemeinden) über die Aufteilung der gemeinschaftlichen Bundesabgaben. Das Ergebnis dieser Verhandlungen ist von vielen Faktoren abhängig. Ein wesentlicher Punkt ist die Entwicklung der Kostensituation für die Erstellung öffentlicher Güter bzw. Dienstleistungen sowie die Nachfrage bzw. das notwendige Angebot hiervon. Dabei haben Länder und Gemeinden gegenüber dem Bund einen Informationsvorteil, da sie über die Situation auf dezentraler Ebene wesentlich besser Bescheid wissen, siehe z.B. Oates (2005). Sie können daher in den Verhandlungen auf jene Bereiche verweisen die mit Kosten- bzw. Nachfrage oder Angebotssteigerungen verbunden sind, während andere Bereiche, in welchen Kostensenkungen bzw. überdurchschnittliche Produktivitätssteigerungen stattgefunden haben oder das Angebot reduziert werden kann, unerwähnt bleiben können. Ob eine verstärkte Abgabenautonomie somit zu verstärkter Effizienz auf regionaler bzw. lokaler Ebene führt hängt insbesondere davon ab, ob Ausgabensteigerungen (entweder als Folge höherer Kosten oder als Folge eines höheren Angebots bzw. Nachfrage) über höhere Anteile an gemeinschaftlichen Bundesabgaben (oder andere Formen von Transfers) finanziert werden oder über höhere eigene Steuereinnahmen. In Spanien haben Gemeinden bei

manchen an sie abgetretene Steuern von der Möglichkeit der Gestaltung der Steuer Abstand genommen, wobei in diesem Fall eine bundesweit geregelte Steuer Anwendung findet. Der Grund hierfür liegt darin, dass die Kommunen es bevorzugten mit der Zentralregierung über diese bundesweit geregelte Steuer zu verhandeln, als autonom die Parameter der Steuer festzusetzen.⁹⁴ Es ist jedoch davon auszugehen, dass je größer die Abgabenautonomie ist, desto eher zusätzliche Ausgaben über eigene Steuern finanziert werden. In diesem Fall kann die höhere Verantwortlichkeit der Politik auf Landes- und Gemeindeebene zu einer höheren Effizienz führen.

Für ein erhöhtes Niveau an Abgabenautonomie spricht auch, dass eigene Steuern die Bürger in einem Bundesland bzw. einer Gemeinde auf sehr breiter Ebene treffen sollen und auch ein spürbares Niveau aufweisen müssen, damit die Verantwortlichkeit wesentlich gestärkt wird. Die wesentliche Beschränkung liegt in der Verfügbarkeit bzw. der Eignung von Steuern für die untergeordneten Gebietskörperschaften. Neben rein ökonomischen Einschränkungen sind auch rechtliche Bestimmungen, insbesondere Regelungen auf Ebene der Europäischen Union, zu beachten. Zusätzlich darf auch die Steuerstruktur des Gesamtstaates nicht aus den Augen verloren werden, da hiervon Wirkungen auf die gesamtwirtschaftliche Entwicklung ausgehen. So zeigen z.B. Arnold (2008) oder Johansson et al. (2008), dass eine Reihenfolge bezüglich der Wachstumsschädlichkeit von Steuern besteht. Dabei weisen Steuern auf immobiles Vermögen die geringsten Effekte auf das Wachstum auf, während die Körperschaftsteuer den stärksten Einfluss hat.

Betrachtet man den Anteil autonom festgelegter Steuern in anderen OECD Ländern, wie in Abbildung 2 für die regionale Ebene und Abbildung 4 für die lokale Ebene, dann ist das Niveau dezentraler eigener Steuereinnahmen deutlich höher als in Österreich. Auf regionaler Ebene ist das Niveau zwischen den einzelnen Ländern sehr unterschiedlich. Die Schweiz und Kanada liegen mit einem Anteil von deutlich über 50 Prozent an dezentral bestimmten Abgaben weit vor den anderen betrachteten Ländern. Nimmt man Australien, USA und Spanien als Vorbild, dann ergäbe sich ein Niveau der Einnahmen aus autonomen eigenen Steuern an den Ausgaben von etwas mehr als 25 Prozent. Gemessen an den Ausgaben gemäß ESGV würde dies bei 25 Prozent in Österreich einem Niveau von rund 6,4 Mrd. Euro im Jahr 2011 entsprechen. Gegenüber dem Volumen von 740 Mio. Euro im Jahr 2011 gemäß Tax Autonomy Indicator der OECD ist dies eine deutliche Steigerung. Auf der Ebene der Gemeinden betragen die autonomen Einnahmen 860 Mio. Euro. Zieht man jene Länder in Abbildung 4 heran, die rechts von Österreich gelistet sind, beginnend von Ungarn und ohne Schweiz, Schweden und Island, dann beträgt das ungewichtete Mittel über diese Länder an autonomen Einnahmen als Anteil der Ausgaben 32,5 Prozent. Wendet man dies auf die Ausgaben

⁹⁴ Siehe Lopez-Laborda et al. (2007).

der Gemeinden nach ESVG im Jahr 2011 an, dann würde dieser Anteil autonomen Steuereinnahmen von etwas mehr als 7 Mrd. Euro entsprechen.

5.2. Bisherige Untersuchungen zur Dezentralisierung von Steuern in Österreich

In diesem Teilkapitel werden die Ergebnisse zweier neuerer Untersuchungen über eine Dezentralisierung von Abgaben zur Stärkung der Abgabenautonomie in Österreich kurz dargestellt. Sie liefern Hinweise dafür, welche Steuern in geeigneter Weise dezentralisiert werden könnten. Die Studie von Bauer et al. (2012) beschäftigt sich mit der Abgabenautonomie auf der Ebene von Gemeinden und geht von einer ökonomischen Sichtweise zur Beurteilung geeigneter Steuern aus, während die Studie von Achatz (2012) sich mit der Abgabenautonomie auf Länderebene auseinandersetzt und eher die rechtliche Seite beleuchtet, wobei auch ökonomische und administrative Aspekte angesprochen werden.

5.2.1. Abgabenautonomie auf Gemeindeebene nach Bauer et al.

Basis für Ermittlung geeigneter Steuern zum Ausbau der Abgabenautonomie in Bauer et al. ist, dass unerwünschte Effekte auf das Verteilungs- und Stabilisierungsziel minimiert werden sollen, die fiskalische Äquivalenz gestärkt wird und die Bemessungsgrundlage möglichst immobil ist. Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der Gemeinden sehen die Autoren in einem Ausbau der Grundsteuer, in kommunalen Zuschlagsrechten auf die Einkommensteuer, einem Ausbau bzw. Verbreiterung der Kommunalsteuer sowie umweltbezogene lokale Abgaben. Zusätzliche Optionen bestehen in einer Zweitwohnsitz- bzw. Ferienwohnungsabgabe, die Besteuerung von Alkoholkonsum in der Gemeinde, eventuell in Verbindung mit einer Vergnügungssteuerpflicht sowie die Einhebung eines Infrastrukturbeitrages von Unternehmen und privaten Haushalten.

Die Beurteilung erfolgt anhand wesentlicher Kriterien, wie örtliche Radizierbarkeit⁹⁵, Transparenz, Ergiebigkeit, Anfälligkeit für Steuerwettbewerb etc. Gemäß den Autoren erscheint die Grundsteuer als in hohem Maß geeignete Gemeindesteuer, da sie wie kaum eine andere Steuer die fiskalische Äquivalenz herstellen kann. Die Grundsteuer sollte keine nennenswerten Ausnahmen vorsehen, um die Transparenz zu erhöhen. Eine Bewertung anhand des Verkehrswertes anstatt von Einheitswerten würde die Ergiebigkeit deutlich erhöhen, jedoch zu zusätzlichem administrativen Aufwand führen.

⁹⁵ Örtliche Radizierbarkeit bedeutet, dass die Gruppe der Steuerpflichtigen mit der Gruppe, welche die kommunalen Leistungen in Anspruch nimmt, zusammenfällt. Steuerexport sollte nicht stattfinden.

Tabelle 8: Einschätzung wichtiger abgabenpolitischer Optionen

	Grundsteuer	Zuschläge zur Lohn- und Einkommensteuer	Abschaffung Kommunalsteuerbefreiungen	Wertschöpfungskomponenten in der Kommunalsteuer	Umweltbezogene Abgaben
Örtliche Radizierbarkeit	++	+	++	++	++
Transparenz	++	++	++	++	++
Langfristige Ergiebigkeit	++	++	+	++	+
Konjunkturrempfindlichkeit	++	-	-	-	++
Lokale Gestaltungskompetenz	+	++	-	-	++
Anfälligkeit für Steuerwettbewerb	Gering	Hoch	+	+	Gering bis mittel
Regionale Streuung der Bemessungsgrundlage	+	0	-	-	++
Lenkungspotenzial	0	?	+	+	++
Administrierbarkeit	+	0	++	+	++

++... besonders geeignet, +... bedingt geeignet, 0... keine Aussage möglich, -... nicht geeignet

Quelle: Bauer et al. (2012), S. 929.

Bezüglich Zuschlagsrechten für die Lohn- und Einkommensteuer sehen die Autoren die Möglichkeit eines Zuschlags (Prozentsatz) auf die bestehende Einkommensteuerschuld oder die Anwendung eines proportionalen Satzes auf die Bemessungsgrundlage. In der ersten Variante würde die progressive Wirkung der Bundeseinkommensteuer verstärkt werden, in der zweiten Variante geschwächt. In ihrer Analyse bevorzugen die Autoren die zweite Variante, sodass die Umverteilung auf der Bundesebene angesiedelt bleibt. Dem Äquivalenzprinzip folgend, sollte das Zuschlagsrecht für gewerbliche und freiberufliche Einkünfte den Betriebsstättengemeinden zustehen. Die Bemessungsgrundlage sollte bundesweit einheitlich sein und durch Bundesregelungen festgelegt werden. Problematisch werden Zuschläge zur Einkommensteuer hinsichtlich des interkommunalen Steuerwettbewerbs gesehen, insbesondere in Bezug auf Kernstadt und Umland.

In Hinblick auf die Kommunalsteuer werden zwei Reformen betrachtet. Erstens geht es um eine Verringerung bzw. Aufhebung von Steuerbefreiungen (Bund, Ländern, teilweise öffentlichen Betrieben und Non-Profit-Organisationen) und zweitens um eine Erweiterung durch Einbeziehung von Abschreibungen von Sachanlagevermögen in die Bemessungsgrundlage und einer möglichen Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen (z.B. freie Berufe) um das Äquivalenzprinzip zu stärken. Der Ausbau in Richtung Wertschöpfungsabgabe würde die Anforderungen an die Administration erhöhen, sodass sich eine Kooperation von Gebietskörperschaften zur Einhebung empfiehlt.

Lokale negative externe Effekte sollten prinzipiell durch lokale Umweltabgaben eingedämmt werden. In Österreich zählen Wasser-, Abwasser- und Müllgebühren sowie die Parkmeterabgabe

der Städte zu den umweltbezogenen Abgaben. Gemäß den Autoren sind umweltbezogene Abgaben insbesondere hinsichtlich Transparenz, Interessensausgleich, der Streuung der Bemessungsgrundlage, der geringen Konjunktorempfindlichkeit und des administrativen Aufwands als positiv einzuschätzen. Die Ergiebigkeit hängt vom Lenkungseffekt ab.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass diese Studie das Augenmerk auf Anpassung des derzeit bestehenden lokalen Steuersystems legt. Eine grundsätzliche Neuorientierung ist nicht vorgesehen. Lediglich die Möglichkeit von Zuschlagsteuern bei der Lohn- und Einkommensteuer ist als zusätzliche Option in Betracht zu ziehen. Die Stärkung der Abgabenautonomie soll insbesondere auch dadurch erzielt werden, dass bestehende Hemmnisse bei den derzeitigen Steuern der Gemeinden reduziert werden, sodass die Gemeinden in der Wahl der Steuersatzbestimmung mehr Freiheiten erhalten sollen.

5.2.2. Abgabenautonomie auf Länderebene nach Achatz

Die Studie von Achatz beschäftigt sich mit der Stärkung der Abgabenautonomie auf Länderebene und ist eine rechtswissenschaftliche Analyse unter Berücksichtigung von Praxisrelevanz und Operationalität. Die Analyse basiert auf dem derzeitigen Steuersystem und untersucht für die verschiedenen ausschließlichen und gemeinschaftlichen Bundesabgaben sowie bundesrechtlich geregelte Abgaben inwieweit eine Zuordnung auf die Länderebene möglich ist. Sie nimmt Bezug auf rechtliche Einschränkungen, die sich aus dem Unionsrecht und dem österreichischen Verfassungsrecht insbesondere der Finanzverfassung ergeben.

Der Autor kommt in seiner Analyse zu dem Schluss, dass eine Stärkung der Abgabenautonomie durch Entwicklung des bestehenden Steuerverbundes in Richtung eines gebundenen Trennsystems erfolgen kann sowie durch Entwicklung in Richtung eines Zuschlagssystems. Im ersten Fall könnte der Bund die Grundsätze der Abgabe (Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage) zentral regeln und die Festlegung des Steuersatzes den Ländern überlassen. Die Überführung von Bundesabgaben in Landesabgaben sollte nach Achatz nur dann erfolgen, wenn auf Landes- bzw. Gemeindeebene eine ausreichende Verwaltungsstruktur zur Einhebung und zwangsweisen Einbringung besteht bzw. mit effizientem Mitteleinsatz geschaffen werden kann. Eine Einhebung durch Bundesorgane wäre ebenso möglich. Eine Überführung in den Bereich der Landesabgaben erfordert einen hinreichend engen territorialen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe. Abgaben, die keine hinreichende territoriale Anknüpfung aufweisen, sind verfassungswidrig.

Gemäß Finanzverfassungsgesetz ist bezüglich Verbrauchsabgaben subnationaler Gebietskörperschaften darauf zu achten, dass der Verbrauch außerhalb des Geltungsgebiets nicht belastet werden darf. Der Steuertatbestand einer regionalen Verbrauchsabgabe erfordert einen inneren sachlichen Zusammenhang mit dem tatsächlichen Verbrauch. Die territoriale Anknüpfung an den Tatbestand der Lieferung hat einen hinreichenden Bezug zum territorialen Verbrauch. Die

speziellen Verbrauchssteuern auf Alkohole, Mineralöle und Tabakwaren sind wegen der unionsrechtlich vorgegebenen Tatbestandsbildung nicht für eine Verländerung geeignet. Für Energieabgaben ist es verfassungsrechtlich möglich eine Zuschlagsabgabe, die sich nach dem Ort des Verbrauchs richtet, einzuheben. Eine vollständige Überführung ist mit zusätzlichem administrativem Aufwand verbunden. Die Umsatzsteuer kommt aus unionsrechtlichen Gründen für eine Verländerung nicht in Betracht. Auch im Bereich der Kapitalverkehrssteuern gibt es unionsrechtliche Vorgaben (einheitlicher Steuersatz).

Ein Zuschlag zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer könnte durch territoriale Anknüpfung an den Wohnsitz bzw. Ort der Geschäftsleitung ausgestaltet werden. Es erfordert aber ein Sondersteuerrecht, das die Frage der Doppelbesteuerung, des Wohnsitzwechsels und der ausländischen Einkünfte regelt. Ein verfassungsmäßiges Verbot besteht zwar grundsätzlich nicht, jedoch sind exzessive Belastungsergebnisse nicht zulässig.

In Bezug auf Verkehrssteuern ist, wie bei den Verbrauchsabgaben, die Mobilität des Steuergegenstandes ein Problem. Bei der Versicherungssteuer könnte auf die Ansässigkeit des Versicherungsnehmers abgestellt werden. Hinsichtlich der Normverbrauchsabgabe wäre die Umgestaltung in eine echte Zulassungsabgabe vorauszusetzen, mit entsprechendem Prüfungs- und Kontrollaufwand.

Praxistauglich und operationalisierbar wäre gemäß Achatz eine Verländerung jener Bundesabgaben, die territorial an die Lage eines Grundstückes angeknüpft werden, wie die Grunderwerbsteuer, Rechtsschutzgebühren auf Mietverträge, Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie die Bodenwertabgabe. Der Wohnbauförderungsbeitrag eignet sich als Landesabgabe bei regionaler Zuordnung zu der Betriebsstätte, in der der Dienstnehmer tätig ist.

Zusammenfassend kann man festhalten, dass Achatz insbesondere im Bereich der grundstücksbezogenen Abgaben ein Potenzial für eine Verländerung sieht. Auch der Wohnbauförderungsbeitrag eignet sich dafür. Im Bereich der Verbrauchssteuern gibt es rechtliche Einschränkungen, die eine Verländerung deutlich erschweren. Für den Bereich der Verkehrssteuern gilt selbiges, wobei es bei der Normverbrauchsabgabe oder der Versicherungssteuer die Möglichkeit der Anknüpfung an den Wohnsitz gibt. Bei Zuschlagsrechten zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sind Regelungen zu erlassen, um Doppelbesteuerung zu vermeiden.

5.3. Vorschläge zur Stärkung der Abgabenautonomie

5.3.1. Allgemeines

In diesem Abschnitt wird dargestellt, welche Steuern sich aus der Sicht der Autoren für eine Dezentralisierung auf Gemeinde- bzw. Landesebene eignen könnten. Dabei werden Anforderungen an eine dezentrale Steuer aus der Literatur herangezogen sowie Spezifika des österreichischen Abgabensystems berücksichtigt.

In der Literatur findet sich eine Vielzahl an Kriterien denen eine dezentralisierte Steuer genügen sollte. Dabei gibt es jedoch kaum eine Steuer, die alle Kriterien erfüllt. Diese Kriterien sind:

- Transparenz
- Zusammenhang mit den Aufgaben der jeweiligen Gebietskörperschaft (Äquivalenzgedanke)
- Geringer Steuerexport
- Ausreichendes potenzielles Aufkommen
- Geringe Mobilität der Bemessungsgrundlage
- Geringe Ungleichheit im Aufkommen
- Konjunkturunempfindlichkeit
- Geringer Verwaltungsaufwand (für Steuerpflichtige und Verwaltung)

Zusätzlich gehen wir von der Annahme aus, dass die Anzahl der dezentralisierten Steuern sehr überschaubar bleiben soll. Dies ist eine Folgerung aus dem Erfordernis, dass die Transparenz der regionalen bzw. lokalen Politik und die Verantwortlichkeit gestärkt werden soll. Wie bereits oben diskutiert, führt eine sehr breite Palette an dezentralen Steuern nicht notwendigerweise zu einer Erhöhung der Transparenz. Eine Vielzahl an dezentralisierten Steuern erschwert die Möglichkeit des Vergleiches mit anderen vergleichbaren Gebietskörperschaften erheblich und impliziert somit nicht notwendigerweise eine höhere Verantwortlichkeit. Diese Einschränkung impliziert aber auch, dass insbesondere auf Steuern mit vergleichsweise hohem Aufkommen abgestellt wird.

Des Weiteren ist es aus unserer Sicht von Vorteil, wenn dezentralisierte Steuern zumindest anfänglich auf Basis einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage erhoben werden. Dies bedeutet auf der einen Seite zwar eine Einschränkung der Abgabenautonomie, auf der anderen Seite zeigen die internationalen Beispiele, dass mit unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen bzw. einer differenzierten Behandlung von Steuerpflichtigen auch Probleme verbunden sein können. Insbesondere sind der damit verbundene Verwaltungsaufwand und die Beeinträchtigung der Transparenz für die Steuerzahler zu thematisieren. Eine dezentrale Festlegung der Bemessungsgrundlage kann in der Zukunft immer noch überlegt werden, falls man bereits Erfahrungen gesammelt hat.

Überdies ist natürlich notwendig, eine Stärkung der Abgabenautonomie vor dem Hintergrund des innerösterreichischen Stabilitätspaktes zu sehen. Die Verpflichtung zur Einhaltung von Defizitobergrenzen gemäß dem Pakt spricht für ein stabiles Steueraufkommen über den Konjunkturzyklus, aber auch für eine geringe Mobilität der Bemessungsgrundlage bzw. einen überschaubaren Steuerwettbewerb.

5.3.2. Aufgabenbereiche auf Länder- und Gemeindeebene

Ein wichtiger Aspekt der Dezentralisierung ist die Herstellung der Äquivalenz zwischen den Ausgaben für die einzelnen Aufgaben und deren Finanzierung (Äquivalenzgedanke). Dies soll für die Bürger den Vergleich zwischen dem Nutzen der Ausgaben und den Kosten hierfür in Form der Steuerleistung ermöglichen und damit eine Bewertung der Politik erleichtern. Per Definition kann eine perfekte Äquivalenz zwischen Steuerzahlung und Inanspruchnahme einer Leistung nicht hergestellt werden. Erstens besteht kein direkter Konnex zwischen einer Steuer und der Inanspruchnahme einer öffentlichen Leistung und zweitens ist das Steueraufkommen in der Regel nicht zweckgebunden. Die Politik hat die Möglichkeit Leistungen über Steuern zu finanzieren, die nicht der entsprechenden öffentlichen Leistung zugeordnet ist. Dennoch ist es sinnvoll diesem Äquivalenzgedanken bei der Dezentralisierung prinzipiell zu folgen um der Äquivalenz soweit als möglich gerecht zu werden.

Damit dieses Ziel erreicht werden kann, ist es notwendig, sich einen Überblick über die Ausgaben von Ländern und Gemeinden für die einzelnen Ausgabenbereiche zu verschaffen. Die nachfolgende Darstellung basiert auf der Arbeit von Bauer et al. (2010) über eine verstärkte Aufgabenorientierung im Finanzausgleich. Diese Studie enthält Informationen über die Nettoausgaben (funktionsspezifische Ausgaben abzüglich Einnahmen) der Länder und Gemeinden nach Aufgabenbereichen gemäß Voranschlags- und Rechnungsabschlußverordnung (VRV). Die Nettoausgaben sind ein Indikator dafür, welches Ausmaß an Ausgaben über nicht direkte zugeordnete Einnahmen über die Ertragsanteile des Finanzausgleichs zu decken ist. In der nachfolgenden Darstellung werden die Voranschlagsgruppen 0 (Vertretungskörper und allgemeine Verwaltung) und 1 (Öffentliche Ordnung und Sicherheit) nicht berücksichtigt.

Wie aus Tabelle 9 hervorgeht, sind auf Ebene der Bundesländer mit Ausnahme der Dienstleistungen die Ausgaben über die verschiedenen Posten breit gestreut. Von besonderer Relevanz ist der Bereich der sozialen Wohlfahrt (allgemeine und freie Wohlfahrt mit rund 1,2 Mrd. Euro und Wohnbauförderung mit etwas über 600 Mio. Euro), der Bereich Gesundheit mit der Finanzierung der Krankenanstalten (1.700 Mio. Euro), der Straßenbau (540 Mio. Euro), die Finanzierung der Berufsschulen (knapp 300 Mio. Euro), die vorschulische Erziehung (370 Mio. Euro). Im Bereich der vorschulischen Erziehung (Kindergärten, Kinderbetreuung) sind die Ausgaben in den letzten Jahren deutlich gestiegen (laut ESSOSS von knapp 1,2 Mrd. Euro im Jahr 2008 auf über 1,8 Mrd. Euro

2012). Bei der Förderung der Land- und Forstwirtschaft mit 440 Mio. Euro geht es insbesondere um die Kofinanzierung im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik. Ausgaben für Musik und darstellende Kunst stellen ebenfalls noch einen markanten Ausgabenposten dar (rund 300 Mio. Euro).

Tabelle 9: Nettoausgaben nach Voranschlagsgruppen – Länder, Gemeinden und Wien als Land und Gemeinde

Voranschlagsgruppe	Erläuterung	Nettoausgaben Länder	Nettoausgaben Gemeinden	Nettoausgaben Wien
2	Unterricht, Erziehung, Sport und Wissenschaft	1.019	1.395	644
	- Allgemeinbildender Unterricht	42	666	168
	- Berufsbildender Unterricht	294	58	49
	- Vorschulische Erziehung	370	386	328
3	Kunst, Kultur und Kultus	465	355	229
	- Musik und darstellende Kunst	302	189	143
4	Soziale Wohlfahrt und Wohnbauförderung	2.158	1.241	1.275
	- Allgemeine öffentliche und freie Wohlfahrt*	1.176	1.108	966
	- Wohnbauförderung	615	25	192
5	Gesundheit	1.981	870	1.010
	- Krankenanstalten	1.713	748	843
6	Straßen- und Wasserbau, Verkehr	774	551	325
	- Straßenbau	543	385	41
	- Schienenverkehr	84	6	266
7	Wirtschaftsförderung	835	195	37
	- Land- und Forstwirtschaft	443	30	-6
8	Dienstleistungen	36	697	887
Summe		7.268	5.304	4.409

* Nettoausgaben für allgemeine öffentliche Wohlfahrt, freie Wohlfahrt und gesonderte Verwaltung

Quelle: Bauer et al. (2010), eigene Berechnungen.

Auf der Ebene der Gemeinden spielt die Kofinanzierung der Länderausgaben eine wesentliche Rolle (Krankenanstalten, soziale Wohlfahrt). Daneben sind Ausgaben für den allgemeinbildenden Unterricht (über 660 Mio. Euro), die vorschulische Erziehung (knapp 390 Mio. Euro), Straßenbau (über 380 Mio. Euro) sowie Dienstleistungen (knapp 700 Mio. Euro) von erheblicher Relevanz. In Wien als Land und Gemeinde ist prinzipiell ein ähnliches Muster feststellbar, wobei jedoch die Ausgaben für Kinderbetreuung, soziale Wohlfahrt und Gesundheit etwas höher ausfallen als in den anderen Bundesländern (inkl. Gemeinden).

Anhand dieser Daten lassen sich wesentlich Ausgabenposten in Ländern und Gemeinden ausmachen. Dazu gehören Bildung und Kinderbetreuung, Ausgaben für die Wohlfahrt (insbesondere Pflegeausgabe), die Wohnbauförderung, der Bereich der Krankenanstalten sowie

Ausgaben für den Verkehr. Um den Äquivalenzgedanken Rechnung zu tragen, bezieht sich der nachfolgende Vorschlag für eine Dezentralisierung von Steuern auf die Landes- und Gemeindeebene insbesondere auf die Struktur der Nettoausgaben.

5.3.3. Mögliche Zuteilung von Steuern auf die Landesebene

Wie im vorherigen Abschnitt dargelegt, sind große Ausgabenkategorien, gemessen in Nettoausgaben, in den Bereichen berufsbildender Unterricht und vorschulische Erziehung, allgemeine öffentliche Wohlfahrt, Wohnbauförderung, Krankenanstalten und Straßenbau zu finden. Nachfolgend wird den einzelnen Bereichen eine Steuer zugeordnet, die für die Finanzierung der Nettoausgaben herangezogen werden kann. Dazu ist es nicht notwendig, dass die gesamten Nettoausgaben über eine derartige Steuer finanziert werden. Prinzipiell ergibt sich eine verstärkte Aufgabenverantwortung bereits dadurch, dass zusätzliche Ausgaben über eine Anpassung der Steuereinnahmen finanziert werden.

Wohnbauförderung

Das System der Wohnbauförderung ist in Gesetzgebung und Vollziehung Landessache. Der Bund ist für die wohnrechtlichen Kompetenzen zuständig. Ziel der Wohnbauförderung ist die Schaffung von preiswertem Wohnraum. Die Förderung gewährt Unterstützung auf breiter Ebene, sodass Unterstützung von bedürftigen Personen zwar ein wichtiger Aspekt ist, aber nur eines von mehreren Zielen. In den letzten Jahren wurden über die Wohnbauförderung rund 70 Prozent der baubewilligten Wohnungen aus Förderungsmitteln mitfinanziert.⁹⁶ Gegeben die Breite der Förderung ist gemäß der Äquivalenz auch eine relativ breit angelegte Steuer sinnvoll. Im derzeitigen System wird die Wohnbauförderung über Ertragsanteile sowie Rückflüsse aus der Förderung finanziert. Der Wohnbauförderungsbeitrag ist seit dem Jahr 2009 eine gemeinschaftliche Bundesabgabe und wird entsprechend der Regelungen im Finanzausgleichsgesetz auf Bund, Länder und Gemeinden aufgeteilt.

Zur Finanzierung der Wohnbauförderung bietet sich eine Autonomie der Länder bei der Wahl des **Wohnbauförderungsbeitragsatzes** an. Durch die Anknüpfung an die unselbständige Erwerbstätigkeit, wird die Abgabe auf breiter Ebene eingehoben. Die Einnahmen betragen zuletzt im Jahr 2013 rund 915 Mio. Euro und entsprechen somit in etwa dem Niveau an Nettoausgaben der Länder für die Wohnbauförderung. Derzeit wird der Beitrag je zur Hälfte als Dienstnehmer- und Dienstgeberbeitrag, mit einem Beitragssatz von jeweils 0,5 Prozent des Bruttoeinkommens, eingehoben. Durch die Anknüpfung an das Lohneinkommen ist der Wohnbauförderungsbeitrag

⁹⁶ Siehe Streimelweger (2013).

sehr stabil und hat ein ausreichendes potenzielles Aufkommen. Die Einnahmen reagieren zwar mit der Konjunktur, haben aber auch über die Krisenjahre stetig zugenommen. Hinsichtlich des Verwaltungsaufwandes ist zwar mit etwas höheren Kosten zu rechnen, das Ausmaß sollte aber sehr moderat sein.

Eine Zuordnung zu den einzelnen Bundesländern kann auf Basis des Ortes der Beschäftigung oder auf Basis des Hauptwohnsitzes stattfinden. Aus unserer Sicht würde sich die Anknüpfung mit dem Hauptwohnsitz anbieten. Der Vorteil wäre, dass die Äquivalenz gestärkt werden würde, da die Einnahmen in jenem Bundesland anfallen, in dem die Beitragsleistenden ihren Wohnsitz haben und somit auch die Bau- bzw. Mietkosten anfallen. Des Weiteren würden keine Verwerfungen bei den Einnahmen entstehen, die sich aus dem Auseinanderfallen von Wohnort und Ort der Arbeitsstätte ergeben, sodass die Möglichkeit des Steuerexportes auf Pendler nicht gegeben ist. Ein Problem könnte dadurch entstehen, dass Arbeitnehmer aus den verschiedenen Bundesländern unterschiedliche Beitragssätze bezahlen. Insbesondere bei den Dienstgeberbeiträgen könnte dies zu Problemen führen, da Arbeitnehmer aus unterschiedlichen Bundesländern unterschiedliche Lohnnebenkosten aufweisen würden. Dies könnte zu Verzerrungen bei der Wahl der Arbeitnehmer führen. Um dieses Problem zu umgehen könnte festgelegt werden, dass lediglich der Dienstnehmerbeitrag von den Bundesländern autonom bestimmt werden kann. Dies hätte zusätzlich den Vorteil, dass die Transparenz gestärkt würde, da die Dienstnehmerbeiträge auf dem Lohnzettel transparent ausgewiesen werden.

Straßenbau und Straßenverkehr

In Österreich ist die Zuständigkeit für das Straßennetz zwischen verschiedenen Trägern aufgeteilt. Für Autobahnen und Schnellstraßen ist die ASFINAG zuständig, für Landstraßen B und L die Bundesländer und die Gemeinden für die Gemeindestraßen. Der Verkehr ist ein Bereich der öffentlichen Ausgaben für welchen aufgrund der hohen Mobilität und der Inanspruchnahme durch Personen außerhalb eines Bundeslandes eine Äquivalenz zwischen Nutzer und Zahler äußerst schwierig herzustellen ist. Allerdings profitieren Eigentümer von PKWs von einem gut ausgebauten regionalen Verkehrsnetz. Des Weiteren generieren Steuern, die im Zusammenhang mit Kraftfahrzeugen stehen, ein vergleichsweise hohes Aufkommen, sodass eine Verländerung die Autonomie beträchtlich stärken könnte.

Zu den Steuern auf Kraftfahrzeuge können die **motorbezogene Versicherungssteuer** mit einem Aufkommen gemäß VGR von knapp 1,8 Mrd. Euro im Jahr 2013, die KFZ-Steuer mit einem Aufkommen von 48 Mio. Euro und die Normverbrauchsabgabe mit 455 Mio. Euro gezahlt werden. Die motorbezogene Versicherungssteuer kann noch weiter untergliedert werden. Gemäß VGR beträgt der Anteil der privaten Haushalte knapp 1,48 Mrd. Euro, jener der Unternehmen etwas über 300 Mio. Euro.

Die KFZ-Steuer scheint für eine Verlängerung aus mehreren Gründen nicht besonders geeignet. Erstens ist das Aufkommen vergleichsweise gering und zweitens werden nur KFZ mit einem höchstzulässigen Gewicht von mehr als 3,5 Tonnen besteuert. PKWs bleiben hierbei unberücksichtigt. Bei Abgabenautonomie wären bei dieser Abgabe bedeutende Verlagerungseffekte zu erwarten, die zu einer Aushöhlung der Bemessungsgrundlage führen würden.

Die Normverbrauchabgabe ist aus wirtschaftlicher Sicht eine Zulassungsabgabe⁹⁷ und im Regelfall an den Tatbestand der Lieferung geknüpft. Hieraus können sich Probleme für die länderweise Zuordnung des Steueraufkommens ergeben. Eine Operationalisierung könnte eine Neukonzeption der Steuer dahingehend erfordern, dass der Anknüpfungspunkt der Steuer nicht mehr die Lieferung sondern die Zulassung des Fahrzeugs ist. Des Weiteren ist die NOVA durch die Berücksichtigung des CO₂ Ausstoßes derart als Umweltsteuer konzipiert, dass bundesweit externe Effekte teilweise internalisiert werden sollten. Eine Verlängerung würde diesem Ziel entgegenstehen.

Die motorbezogene Versicherungssteuer könnte hingegen auf der Länderebene angesiedelt werden mit dem Hauptwohnsitz als Anknüpfungspunkt. Hier stellt sich die Frage, ob man Unterscheidungen zwischen privaten KFZ und Firmenautos vornehmen sollte. Sollte der Anknüpfungspunkt für Firmenautos der Sitz des Unternehmens sein dann könnte die Verteilung des Steueraufkommens ungleichmäßig ausfallen. Eine Möglichkeit dies zu umgehen besteht darin, die Besteuerung von Firmenautos weiterhin auf Ebene des Bundes durchzuführen und nur die Besteuerung von privaten KFZ auf die Ebene der Länder zu verlagern, wobei zu berücksichtigen ist, dass deutlich voneinander abweichende Steuersätze auf Bundes- und Landesebene Anreize dafür bieten Firmenautos als private KFZ zu führen oder umgekehrt.

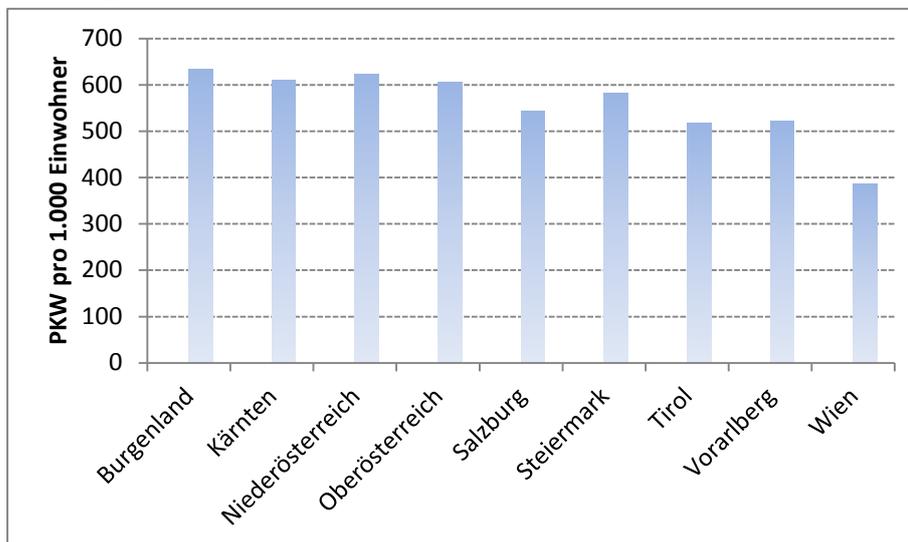
Die motorbezogene Versicherungssteuer hat zusätzlich den Vorteil, dass die Steuer regelmäßig anfällt und somit die Transparenz bzw. Verantwortlichkeit der Politik höher ausfällt als bei der NOVA, die nur beim Kauf eines Fahrzeuges anfällt. Problematisch könnte sein, dass die Steuer nicht prozentuell festgelegt ist, sondern in Absolutbeträgen. Das Steueraufkommen weist zwar eine hohe Dynamik auf, was aber auch auf den stetigen Anstieg der zugelassenen Kraftfahrzeuge zurückgeführt werden kann. Um keine regelmäßigen diskretionären Änderungen des Steuersatzes vornehmen zu müssen könnten automatische Anpassungen (etwa mit der Inflationsrate) angedacht werden.

Bezüglich des Verwaltungsaufwandes würde die Berücksichtigung des Wohnsitzes zusätzliche Kosten für die Versicherungen nach sich ziehen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass diese überschaubar sind. Insgesamt, auch ohne Berücksichtigung der Steuer auf Firmenautos, weist die

⁹⁷ Siehe Achatz (2012), S. 45.

motorbezogene Versicherungssteuer ein bedeutendes Volumen auf, deutlich höher als die Nettoausgaben für den Straßenbau auf Länderebene. Alternativ könnte auch eine länderweise Zuschlagsabgabe in Betracht gezogen werden. Vor einer Umsetzung ist zu untersuchen, inwieweit eine Verlängerung der motorbezogenen Versicherungssteuer zu einer Ungleichheit in den Bemessungsgrundlagen zwischen Bundesländern führen kann. Laut Statistik Austria lag der durchschnittliche Bestand an PKW bezogen auf die Wohnbevölkerung bei 545 PKW je 1.000 Einwohner. Die Streuung um den Durchschnittswert ist – mit der Ausnahme von Wien – zwischen den Bundesländern relativ gering. Wien weist einen deutlich niedrigeren PKW-Bestand je Einwohner auf, da im städtischen Raum grundsätzlich ein geringerer Motorisierungsgrad feststellbar ist. Infolge der geringeren Fläche sind in Wien aber auch die Ausgaben geringer.

Abbildung 5: PKW-Bestand nach Bundesländern laut Statistik Austria am 31.12.2013



Quelle: Statistik Austria.

Soziale Wohlfahrt – Gesundheit

Die Bereiche der sozialen Wohlfahrt und der Gesundheitsausgaben, insbesondere für die Krankenanstalten, sind auf Länderebene beachtliche Ausgabeposten. Aufgrund der besonderen Lebensumstände der Leistungsbezieher ist in diesem Bereich das Äquivalenzprinzip sehr schwer anwendbar. Das österreichische öffentliche Gesundheitswesen ist von einer geteilten Kompetenzzuordnung bestimmt. Auf der einen Seite übernehmen die Krankenkassen die Organisation und Finanzierung des niedergelassenen Bereichs. Auf der anderen Seite fällt die Zuständigkeit für Planung und Betrieb des stationären Bereichs in den Kompetenzbereich der Länder. Die Finanzierung des stationären Bereichs erfolgt aus Mitteln der Bundesländer, der Krankenkassen und des Bundes und ist von hoher Komplexität geprägt. Die jüngste Gesundheitsreform ist bestrebt insbesondere im stationären Bereich eine höhere bundesweite Koordinierung der Leistungserbringung zu erzielen und eine Dämpfung der Kostendynamik zu erreichen.

Insgesamt erscheint es aufgrund der institutionellen Ausgestaltung der Aufgaben der Länder im Gesundheitsbereich derzeit nahezu unmöglich eine transparente Zuordnung der Leistungserbringung vorzunehmen. Durch die Gesundheitsreform wird zudem der länderspezifische Gestaltungsspielraum bei der Aufgabenerbringung tendenziell eingeengt. Zudem tritt in diesem Bereich ein gewünschtes substanzielles Maß der Leistungserbringung über die Bundesländergrenzen hinweg auf. Aus diesen Gründen erscheint es weder wünschenswert noch möglich einen Konnex zwischen Abgabenselbstonomie der Länder und der Leistungserbringung im Gesundheitsbereich herzustellen. Ungeachtet dieser wesentlichen Einschränkung würde sich aus der Sicht der Autoren ein Zuschlag zur **Lohn- und Einkommensteuer für diesen Ausgabenbereich** anbieten. Für eine mögliche Ausgestaltung siehe unten.

Pflegeausgaben der Länder

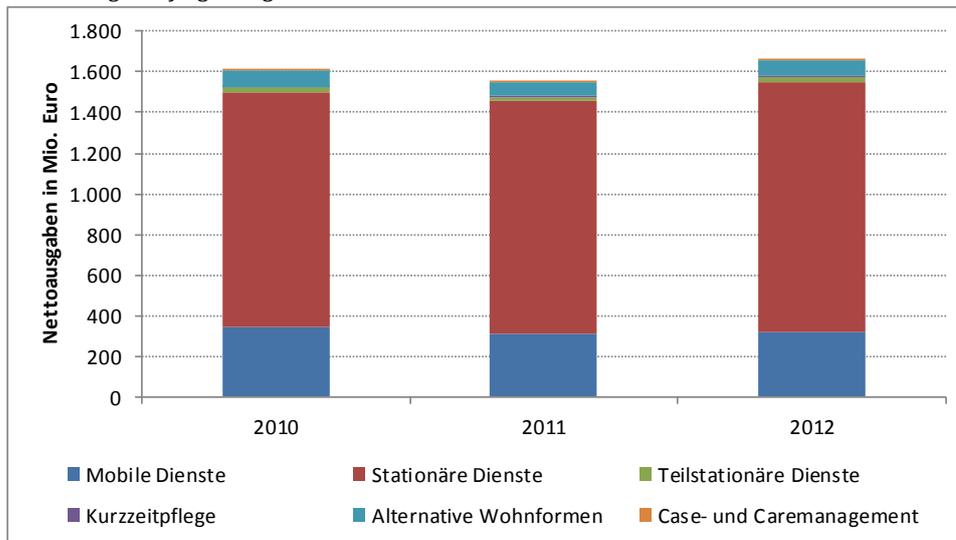
Die Pflegeversorgungssysteme der Bundesländer haben sich auf Grund unterschiedlicher Gegebenheiten historisch unterschiedlich entwickelt und weisen daher entsprechende Unterschiede auf. Die Gebietskörperschaften haben in den vergangenen Jahren koordinierte Anstrengungen unternommen den Bedarf, die finanziellen Kosten und Qualitätskriterien für die Versorgung der Bevölkerung in Österreich zu erheben sowie deren weitere Entwicklung bis zum Jahr 2020 zu prognostizieren. Das Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz publiziert jährlich einen Bericht über den Status der Versorgung und der Ausgaben für Pflegedienstleistungen des Bundes und der Länder.⁹⁸

Die Bereitstellung von Sachleistungen (mobile und stationäre Pflegedienste) im Bereich der Pflegedienstleistungen ist Aufgabe der Länder. Die Gesamtkosten (Bruttokosten) für alle Pflege- und Betreuungsdienste lagen laut Statistik Austria im Jahr 2012 bei rund 3 Mrd. Euro, das entsprach knapp 1 Prozent des BIP. Mit 2,3 Mrd. Euro entfielen mehr als drei Viertel der Bruttokosten auf die stationären Dienste. Der Nettoaufwand (Bruttoaufwand abzüglich Eigenbeiträge und sonstige Einnahmen) für alle Dienste betrug 1,6 Mrd. Euro, womit 55 Prozent der Bruttokosten von den Ländern und Gemeinden getragen wurden und die restlichen 45 Prozent durch Einnahmen gedeckt waren (mit Einnahmen in der Höhe von 1.077 Mio. Euro entfiel der Großteil auf den stationären Bereich).

Im Zeitverlauf haben sich die Sachausgaben dynamisch entwickelt. Die Nettoausgaben (Bruttoausgaben abzüglich Eigenbeiträge, Ersätze und sonstiger Einnahmen) der Bundesländer sind im Zeitraum 2010 bis 2012 um 3,3 Prozent angestiegen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass für einzelne Ausgabenbereiche der Bundesländer keine vollständige Datenverfügbarkeit gegeben war.

⁹⁸ BMASK (2011).

Abbildung 6: Pflegeausgaben der Bundesländer 2010 bis 2012



Quelle: Statistik Austria, Pflegedienstleistungsstatistiken.

Die Pflegeausgaben der Länder werden von den stationären Diensten dominiert. Etwa 75 Prozent der Gesamtausgaben werden für diesen Bereich aufgewendet. Mobile Dienste sind der zweite wesentliche Ausgabenblock mit einem Anteil von rund 20 Prozent.

Gegenwärtig ist zu konstatieren, dass auf Ebene der Bundesländer durchaus signifikante Unterschiede im Umfang und Ausmaß der Bereitstellung von Pflegesachleistungen bestehen. So liegt etwa der Anteil der mobilen Dienste an den Gesamtnettoausgaben für Pflege in der Steiermark bei der Hälfte des Vergleichswertes des Landes Salzburg. Dies kann auf sowohl unterschiedliche Präferenzen als auch auf Unterschiede in den Rahmenbedingungen zurückgeführt werden. Durch eine eigenständige Finanzierungsverantwortung der Länder besteht die Möglichkeit besser auf regionale Bedürfnisse im Bereich der Pflege zu reagieren. Für die Bürger würde ein hohes Maß an Transparenz von erbrachten Leistungen gegenüber den entstehenden Kosten erreicht werden. Die bestehenden Kostenunterschiede bei der Erbringung von stationären Pflegedienstleistungen wären in diesem Fall für die Versicherten sichtbar.

Als Finanzierungsgrundlage bietet sich eine Abgabe an, die regional zugeordnet werden kann. Um übermäßigen administrativen Aufwand zu vermeiden wäre das Anknüpfen an eine bestehende Abgabe anzustreben. Ausgehend von diesen Überlegungen bietet sich eine länderspezifische Finanzierung über die **Lohn- und Einkommensteuer** an. Über eine mögliche Ausgestaltung siehe weiter unten. Der Steuersatz würde von jedem Bundesland eigenständig gewählt. Der Vorteil der Lohn- und Einkommensteuer gegenüber lohnbezogenen Abgaben ist, dass auch Nutzer der Leistung (vorwiegend Pensionisten) zur Finanzierung herangezogen werden und somit eine gewisse Äquivalenz hergestellt werden kann.

Für eine vollständige Finanzierung des derzeitigen Volumens der Pflegesachleistungen wären spürbare Zuschlagssätze zur Einkommensteuer erforderlich. Es wäre aber denkbar, zumindest einen Teil der Ausgaben der Länder über die Abgabenautonomie abzudecken. Dies würde die Gefahr übermäßiger Leistungsausweitungen erheblich eindämmen. Für die Bundesländer würden starke Anreize für ein möglichst effizientes Verhältnis von Leistungsniveau gegenüber Kosten entstehen. Problematisch erscheint jedoch, dass im Bereich der Pflege eine hohe zeitliche Distanz zwischen der Einhebung der Beiträge und der Erbringung der Leistung besteht. Damit stellt sich die Frage, wie mit Personen die den Wohnsitz wechseln, umzugehen wäre. In absehbarer Zeit wäre das Entstehen eines vermutlich komplexen finanziellen Ausgleichsmechanismus zwischen den Bundesländern zu erwarten.

Lohn- und Einkommensteuer

Zuschläge auf die Einkommensteuer auf regionaler Ebene finden sich in einigen Ländern, wie der Schweiz oder auch in den skandinavischen Ländern. Die Problematik des Steuerwettbewerbs wäre auf Länderebene geringer als beispielsweise auf Ebene der Gemeinden. Die Steuer eignet sich für eine Dezentralisierung insbesondere deswegen, da sie neben der Umsatzsteuer die ergiebigste und überdies auch eine sehr transparente Steuerart ist. Nachteilig ist jedoch die Konjunktorempfindlichkeit zu sehen. Bezüglich der regionalen Streuung sind die vorhandenen Informationen, wie z.B. aus den Gebarungsübersichten, für eine Einschätzung nicht verwendbar, da beispielsweise das Lohnsteueraufkommen von unselbständig Erwerbstätigen häufig dem Finanzamt des Unternehmenssitzes zugeordnet wird. So weist die Gebarungsübersicht für Wien einen Anteil am Lohnsteueraufkommen von knapp 50 Prozent aller Bundesländer aus.

In der Praxis zeigt sich, dass Zuschläge zur Einkommensteuer in einzelnen Ländern zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Während in der Schweiz die kantonale Einkommensteuerbelastung erheblich streut, zeigen sich in Norwegen auf regionaler Ebene bzw. Finnland auf lokaler Ebene nur sehr geringe Differenzen in der steuerlichen Belastung (siehe Achatz 2012). Selbiges zeigte sich auch in Spanien, wo die regionalen autonomen Gemeinschaften lange Zeit keinen Steuersatz bestimmten, sodass ein zentral festgelegter Alternativsteuersatz zur Anwendung kam. Die Beispiele Norwegen und Spanien zeigen, dass die Festlegung von Minimal- bzw. Maximalwerten oder auch alternative Steuersätze als Ankerpunkte verwendet werden, an denen sich die regionale Politik orientiert. Dies sollte berücksichtigt werden, falls Bandbreiten für Steuersätze festgelegt werden um z.B. Untergrenzen für den Fall eines Steuerwettbewerbs zu garantieren.

Als Anknüpfungspunkt für die regionale Zuteilung könnte der Ort der Entstehung (Quellenzuteilung) der Einkünfte oder der Wohnsitz herangezogen werden. Eine Quellenzuteilung erfordert eine Aufteilung der Bemessungsgrundlage für die Lohn- und Einkommensteuer nach dem

Ort der Entstehung der Einkünfte. Sollte der Freibetrag von derzeit 11.000 Euro beibehalten werden, würde dies zu einer weiteren Verkomplizierung führen. In diesem Fall müsste festgelegt werden, wie der Freibetrag auf die einzelnen Bundesländer aufgeteilt wird. Selbiges würde für Sonderzahlungen (insbesondere 13. und 14. Monatsgehalt und Abfertigungen) gelten, falls auch diese der regionalen Besteuerung unterliegen sollten.

Bei Anknüpfung an den Hauptwohnsitz würde dieses Problem entfallen. Danach würde die Ansässigkeit in einem Bundesland zur Berechtigung der Besteuerung führen. Dies erlaubt auch die Beibehaltung der Bemessungsgrundlage - wie sie nach dem derzeitigen Einkommensteuergesetz bestimmt ist - sowie des Freibetrags. Auch die regionale Besteuerung der Sonderzahlungen wäre ohne größere Probleme möglich. Zur administrativen Vereinfachung und besseren Übersichtlichkeit sollte aber von einem länderweisen Zuschlag bei Sonderzahlungen verzichtet werden.

Weiters ist festzulegen, auf Basis welcher Grundlage die Besteuerung auf Länderebene stattfinden soll. Eine Möglichkeit besteht darin, einen Zuschlag zur bestehenden Einkommensteuerschuld zu erheben. Die zweite Möglichkeit besteht darin, einen eigenen Tarif auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden. Hierbei wäre die einfachste Variante eine proportionale Steuer auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden, wobei der bestehende Freibetrag auch auf die Steuer auf Landesebene angewendet wird. Aus unserer Sicht ist die zweite Variante aus dreierlei Gründen vorzuziehen. Erstens sollte Umverteilung weiterhin auf Bundesebene angesiedelt werden, insbesondere dann, wenn zwei unterschiedliche staatliche Ebenen auf Basis derselben Bemessungsgrundlage Umverteilung vornehmen würden. Zweitens impliziert ein Zuschlag zur bestehenden Steuerschuld Rückwirkungen von tariflichen Maßnahmen des Bundes auf die Landesebene. Veränderungen des Einkommensteuertarifs, welche zu Auswirkungen auf der Einnahmenseite des Bundes führen, haben automatisch auch Rückwirkungen auf das Steueraufkommen auf Landesebene. Dies würde in der zweiten Variante wegfallen. Lediglich Veränderungen in der Bemessungsgrundlage oder Freibetrag haben in diesem Fall auch Auswirkungen auf die Einnahmen der Länder. Drittens sollte ein proportionaler Satz auf die Bemessungsgrundlage zu geringerer Konjunkturresistenz führen als ein Zuschlag zur Steuerschuld.

Hinsichtlich der Zuordnung des Besteuerungsrechts bei Wohnsitzwechsel könnte, wie in der Schweiz, auf eine Stichtagsregelung zurückgegriffen werden. Demnach hätte jenes Bundesland das Besteuerungsrecht für das ganze Jahr, in welchem am Stichtag der Hauptwohnsitz gelegen ist. Dies würde ein Aufspalten der Bemessungsgrundlage auf verschiedene Bundesländer verhindern. Für beschränkt Steuerpflichtige, mit Einkünften in Österreich, könnte das Quellenprinzip angewendet

und auf den Ort der Tätigkeit abgestellt werden.⁹⁹

5.3.4. Mögliche Zuteilung von Steuern auf die Gemeindeebene

Auf der Ebene der Gemeinden hat sich der Anteil der eigenen Steuern zur Finanzierung in den letzten Jahrzehnten verringert. Dies ist insbesondere auch auf die Abschaffung der Getränkesteuer und der Ankündigungs- und Anzeigenabgabe zurückzuführen. Die bedeutendsten eigenen Steuern auf Ebene der Gemeinden sind die Grundsteuer (A und B) und die Kommunalsteuer, die gemäß Gebarungübersichten im Jahr 2012 knapp 82 Prozent der Gemeindeabgaben (ohne Gebühren für die Benutzung von Gemeindevorrichtungen und -anlagen) der Gemeinden ohne Wien betragen. Weitere bedeutende Posten sind die Interessentenbeiträge von Grundstückseigentümern und Anrainern mit rund 8 Prozent sowie Gebrauchs- und Fremdenverkehrsabgaben mit jeweils 2,6 Prozent der Einnahmen.

Hinsichtlich der beiden wichtigen Steuern, Grundsteuer und Kommunalsteuer, zeigt sich eine sehr eingeschränkte Steuerautonomie. Die Kommunalsteuer ist zwar eine ausschließliche Gemeindeabgabe, die Gesetzgebungshoheit liegt allerdings beim Bund. Bei der Grundsteuer kann der Hebesatz von den Gemeinden autonom bestimmt werden, es besteht jedoch die Problematik, dass von den 2.357 Gemeinden in Österreich lediglich 14 Gemeinden¹⁰⁰ für die Grundsteuer B einen Hebesatz anwenden, der unter dem höchsten Hebesatz von 500 Prozent liegt. Bei der Grundsteuer A weichen zwölf Gemeinden vom höchstmöglichen Hebesatz ab. Für die Erhöhung der Abgabenselbstbestimmung bieten sich nach Meinung der Autoren insbesondere eine Stärkung der Besteuerung von Immobilien sowie einer stärkeren Autonomie bei der Kommunalsteuer an. Eine Zuordnung zu Aufgaben eignet sich in diesem Fall nicht, da die Einnahmen dieser beiden Steuern von der Größenordnung mehrere Aufgaben abdecken können.

Grundstücksbezogene Steuern

Laufende Steuern auf das Grundvermögen bilden in den meisten Ländern eine wesentliche Einkommensquelle für lokale Gebietskörperschaften. Die Bandbreite reicht für das Jahr 2010 in OECD-Ländern von 0,1 Prozent des BIP in der Schweiz, Luxemburg und Griechenland bis zum mehr als 3 Prozent des BIP in Großbritannien, Kanada und den USA.¹⁰¹ Österreich liegt mit 0,2 Prozent des BIP am unteren Ende der Skala. Zuletzt betrug das Aufkommen aus der Grundsteuer in Österreich im Jahr 2013 651 Mio. Euro. Von 34 OECD Ländern in Slack und Bird (2014) zeigen 22 Länder Einnahmen von weniger als 1 Prozent auf. Im Schnitt über alle 34 OECD Länder beträgt das

⁹⁹ Es kann auch eine Nichterfassung im Rahmen der Besteuerung durch das Bundesland in Betracht gezogen werden.

¹⁰⁰ Alle 14 Gemeinden liegen in Tirol und Vorarlberg.

¹⁰¹ Siehe Slack und Bird (2014), S. 27.

Aufkommen rund 1,1 Prozent des BIP, über jene Länder mit einem Aufkommen von unter 1 Prozent im Schnitt 0,5 Prozent des BIP. Dies entspricht auch der Höhe des Aufkommens in Österreich im Jahr 1965. Die Entwicklung über die Zeit von 1965 bis 2010 ist in Tabelle 10 festgehalten. Während in Deutschland eine relativ stabile Entwicklung erkennbar ist, ist das Aufkommen in Österreich rückläufig. Eine Ausweitung des Aufkommens aus laufenden Steuern ist daher durchaus möglich und wird sowohl von wissenschaftlicher Seite und vermehrt auch von politischer Seite als sinnvoll erachtet.

Tabelle 10: Aufkommen aus laufenden Steuern auf das Grundvermögen in Österreich und Deutschland

in % des BIP	1965	1975	1985	1995	2005	2010
Österreich	0,5	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2
Deutschland	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5

Quelle: Slack und Bird (2014).

Aus theoretischer Sicht erfüllen die Grundsteuern viele der Anforderungen, die an eine lokale Steuer gestellt werden. Die fiskalische Äquivalenz ist bei kaum einer anderen Steuer so hoch. Wie oben behandelt, ist auch die Transparenz der Steuer höher als bei vielen andern Steuern. Steuerexport ist nicht möglich, da das Grundstück in der besteuerten Gemeinde liegt. Sie eignen sich besonders für die Herstellung von Yardstick-Wettbewerb ohne die möglichen Folgen eines Steuerwettbewerbs.

Mit Bezug auf die Grundsteuer besteht derzeit bereits eine Abgabenautonomie bezüglich des Steuersatzes (über den Hebesatz) auf Ebene der Gemeinden. Dabei zeigt sich aber das Problem, dass beinahe alle Gemeinden den maximalen Hebesatz verwenden. Dies kann auf drei mögliche Ursachen zurückgeführt werden. Erstens besteht das Problem, dass die Inanspruchnahme von intragovernmentalen Transfers an die Bedingung geknüpft ist, dass Abgaben im höchstmöglichen Ausmaß erhoben werden (siehe FAG §21 Abs. 3 – Finanzaufweisung zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Gleichgewichtes im Haushalt). Zweitens könnte dies mit einer angespannten finanziellen Situation der Gemeinden zu tun haben. Drittens könnte der höchste Hebesatz als natürlicher Anknüpfungspunkt gesehen werden, der dazu führt, dass die Gemeinden den höchsten Hebesatz wählen. Da von beinahe allen Gemeinden ein Hebesatz von 500 Prozent angewendet wird, ist zu vermuten, dass die ersten beiden Punkte von untergeordneter Relevanz für die Bestimmung des Satzes sind, da auch Gemeinden mit sehr hoher Finanzkraft auf den maximalen Hebesatz zurückgreifen. Vermutlich ist der dritte Grund hierfür ausschlaggebend. Im Gegensatz zu Österreich divergieren in Deutschland die Hebesätze für die Grundsteuer sehr stark. So finden sich Gemeinden, die keine Grundsteuer B einheben als auch Gemeinden mit einem Hebesatz von über 800 Prozent.

Eine Stärkung der Abgabenautonomie könnte mit einer Ausweitung des Aufkommens aus der Grundsteuer verbunden werden. Eine Erhöhung der Einnahmen aus der Grundsteuer auf

0,5 Prozent des BIP wie in Deutschland könnte aus unserer Sicht eine plausible Zielgröße sein. Dies würde einer Erhöhung der Einnahmen von derzeit 650 Mio. Euro auf 1,6 Mrd. Euro entsprechen. Prinzipiell sollte dies durch eine Heranführung der Einheitswerte an Verkehrswerte erreicht werden, um die Problematik der Divergenz zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten nicht noch weiter zu verstärken. Im Rahmen einer Neubewertung könnten auch alternative Formen der Grundstücksbewertung angedacht werden. Eine Möglichkeit kann darin bestehen als Bemessungsgrundlage nur Grund und Boden heranzuziehen, die Gebäude jedoch von einer Grundsteuer auszunehmen. Dies würde einen verbesserten Anreiz bieten Grundstücke effizienter zu nutzen. Von der Festlegung eines maximalen Hebesatzes könnte möglicherweise abgesehen werden, sodass die Orientierung an diesem maximalen Hebesatz entfällt. Dem steht jedoch entgegen, dass Grund und Boden immobil ist und Gemeinden, insbesondere in finanziell angespannten Zeiten, dies dazu nutzen könnten sehr hohe Hebesätze festzulegen. Dazu würde es möglicherweise einer zentralen Kontrolle bzw. Kontrolle auf Länderebene bedürfen um solche Fälle zu verhindern. Der Vorteil der Verbindung einer Erhöhung der Ertragskraft der Steuer mit erhöhter Abgabensautonomie liegt darin, dass die Ausweitung der Einnahmen mit einer Stärkung der Bedarfsorientierung verknüpft wird.

Kommunalsteuer

Die Kommunalsteuer ist die mit Abstand größte eigene Steuer der Gemeinden. Das Aufkommen aus der Kommunalsteuer im Jahr 2013 betrug knapp 2,75 Mrd. Euro, der Anteil an den gesamten Gemeindeabgaben (ohne Wien und Gebühren) belief sich 2012 gemäß Gebarungsübersichten auf 64,5 Prozent. Die Gesetzgebungshoheit liegt beim Bund, für die Regelung der Erhebung und Verwaltung ist die Landesgesetzgebung zuständig, soweit bundesgesetzliche Vorschriften nicht entgegenstehen. Für die Erhebung und Verwaltung sind die Gemeinden zuständig.

Bemessungsgrundlage ist die Lohnsumme von Personen, die in einem lohnsteuerlichen Dienstverhältnis stehen bzw. freie Dienstnehmer; Steuerschuldner ist der Unternehmer (natürliche oder juristische Person). Ausgenommen von der Besteuerung sind öffentlich Bedienstete sowie Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnütigen Zwecken dienen. Bei ÖBB und Privatbahnen sind 66 Prozent der Bemessungsgrundlage befreit. Der Steuersatz auf die Bruttolohnsumme beträgt 3 Prozent.

Das Aufkommen aus der Kommunalsteuer streut über die einzelnen Gemeinden sehr breit. Gemäß Daten über die Finanzkraft österreichischer Gemeinden (auf Basis von Informationen des BMF) reicht im Jahr 2012 die Spannweite von 0 Euro je Einwohner bis zu 1.827 Euro je Einwohner. Im Schnitt über alle Gemeinden werden 316 Euro je Einwohner aus der Kommunalsteuer eingenommen. Von den 2.357 Gemeinden liegen für 1.024 Gemeinden die Einnahmen pro Einwohner unter 100 Euro, für 141 Gemeinden liegen sie über 500 Euro je Einwohner.

Gegeben, dass die Kommunalsteuer auf der Lohnsumme der Unternehmen fußt, ist sie eine sehr ergiebige Steuer. Bereits relativ moderate Anpassungen der Steuersätze können zu markanten zusätzlichen Einnahmen führen. Das Steueraufkommen reagiert zwar stärker auf konjunkturelle Veränderungen als z.B. bei der Grundsteuer, jedoch schwankt die Lohnsumme weniger stark als Gewinneinkommen. Eine Mobilität der Bemessungsgrundlage ist bei unterschiedlichen Steuersätzen zwischen Gemeinden zwar prinzipiell gegeben, jedoch ist zu berücksichtigen, dass bereits derzeit ein Wettbewerb zwischen den Gemeinden um Unternehmen besteht. Gegenwärtig erfolgt der Wettbewerb auf Basis der angebotenen Leistungen bzw. Förderungen der Gemeinden. Eine stärkere Flexibilität beim Steuersatz würde lediglich ein zusätzliches Instrument dafür sein, die Standortattraktivität zu verbessern.

Die Festlegung der Steuersätze auf Ebene der Gemeinde und nicht per Bundesgesetz würde zu einer erheblichen Stärkung der Abgabenautonomie führen. Die derzeitige Regelung führt zu einer starken Ungleichverteilung zwischen den Gemeinden. Dies könnte auch zu Ineffizienzen führen. Wirtschaftlich starke Gemeinden erhalten beträchtliche Einnahmen aus der Kommunalsteuer und damit teilweise auch deutlich höhere Einnahmen als sie für die Finanzierung der Gemeindeaufgaben benötigen. Da die Einnahmen regelmäßig wieder ausgegeben werden, dürften somit auch Projekte umgesetzt werden, die für die Bürger nur mehr einen sehr geringen Nutzen haben. Dieses Problem kann zumindest teilweise behoben werden, falls Gemeinden den Steuersatz frei bestimmen können.

In der wissenschaftlichen Literatur findet sich häufig die Forderung der Umsetzung einer Wertschöpfungsabgabe bzw. einer Mehrwertsteuer nach dem Herkunftslandprinzip. Das Argument dahinter ist, dass nicht nur Arbeitnehmer von einer gut ausgebauten Infrastruktur auf Gemeindeebene profitieren, sondern auch die Unternehmen und somit eine Ausweitung der Bemessungsgrundlage auf die gesamte Wertschöpfung das Äquivalenzprinzip stärken würde. Selbiges wird auch von Bauer et al. (2012) für Österreich präferiert sowie von Donges et al. (2003) für Deutschland. Ebenso findet sich in Italien mit der IRAP eine solche Abgabe. Dabei ist jedoch festzuhalten, dass in Italien die Verbreiterung zur Folge hatte, dass die Lohnsumme stärker berücksichtigt wurde und Unternehmensgewinne steuerlich entlastet wurden. Auch in Deutschland würde eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer darauf abzielen die Besteuerung von Unternehmensgewinnen stärker auf die Lohnsumme zu verschieben.

In Österreich würde eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage auf Unternehmensgewinne und Abschreibungen sowie Zinsen zu einer stärkeren Unternehmensbesteuerung führen. Wie bereits oben diskutiert besteht das Problem, dass ein bereits moderater Steuersatz die effektive Besteuerung der Unternehmensgewinne beträchtlich erhöht. Dies ist darauf zurückzuführen, dass Zinsausgaben und Abschreibungen im Vergleich zu den Unternehmensgewinnen bedeutende Posten darstellen. Dies ist insbesondere deswegen von Bedeutung, da Steuern auf

Unternehmensgewinne die wirtschaftliche Entwicklung stärker hemmen als Steuern auf die Lohnsumme. Des Weiteren können Probleme dann auftreten, wenn Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden haben. In diesem Fall wäre nicht nur eine Aufteilung der Lohnsumme notwendig, sondern auch der Unternehmensgewinne etc. Untersuchungen über die Situation in der Schweiz zeigen, dass trotz einer Regelung der Aufteilung auf Basis der Beschäftigung die Verteilung der Unternehmen stärker von Veränderungen der Körperschaft- bzw. Einkommensteuer betroffen ist als die Beschäftigung, was als Indiz für Gewinnverlagerungen gedeutet wird.

Eine Erweiterung der Bemessungsgrundlage durch Berücksichtigung von Bundes- und Landesbediensteten sowie Beschäftigten von gemeinnützigen Vereinigungen kann angedacht werden, falls dies zu erheblichen Ungleichbehandlungen führt. Daten zum Aufkommen aus der Kommunalsteuer je Einwohner zeigen jedoch, dass die Landeshauptstädte sehr hohe Einnahmen aus der Kommunalsteuer aufweisen, sodass die Verzerrung nicht übermäßig hoch ausfallen dürfte. Ein Grund dafür könnte sein, dass der Einnahmenentfall durch das höhere Ausmaß an Beschäftigung öffentlich Bediensteter durch einen höheren Anteil an Einpendlern kompensiert wird.

In der praktischen Umsetzung können für die Wahl des Steuersatzes Bandbreiten vorgesehen werden. Ein Mindestsatz kann einem übermäßigen Steuerwettbewerb zwischen den Gemeinden entgegenwirken, ein Höchstsatz eine zu hohe Besteuerung verhindern. Für die Festlegung einer Bandbreite spricht die hohe Anzahl an Gemeinden, die möglicherweise eine laufende Kontrolle notwendig machen.¹⁰² Gegen die Festlegung einer Bandbreite spricht, dass Ober- und Untergrenzen als wichtiger Anhaltspunkt für die Gemeinden betrachtet wird und die Gemeinden ohne großen Koordinationsaufwand wie bei der Grundsteuer zur Ober- bzw. Untergrenze tendieren.

5.4. Resümee

Die Vorschläge zur Stärkung der Abgabenautonomie sehen eine Verschiebung der Zuordnung von Steuern von der Bundes- auf die Landesebene bzw. Gemeindeebene vor. Für die Ebene der Gemeinden ist außerdem eine Stärkung der Autonomie bei bestehenden Steuern vorgesehen. Diese Überlegungen nehmen darauf Rücksicht, dass die Auswirkungen auf den bestehenden Finanzausgleich überschaubar bleiben um eine potenzielle Umsetzbarkeit zu ermöglichen. Auf der Ebene der Länder könnte eine Autonomie in der Festlegung des Steuersatzes bei folgenden Steuern vorgesehen werden:

- Wohnbauförderungsbeitrag

¹⁰² Dies gilt insbesondere dann, wenn unterjährige Änderungen des Steuersatzes möglich sind.

- Motorbezogene Versicherungssteuer
- Lohn- und Einkommensteuer

Auf der Ebene der Gemeinden bietet sich eine Verlagerung bzw. Stärkung der Autonomie bei den folgenden Steuern an:

- Grundsteuer
- Kommunalsteuer

Da diese Abgaben ein erhebliches Aufkommenspotenzial besitzen, wäre damit auch eine merkliche Stärkung der Abgabenautonomie verbunden. Die Einnahmen aus dem Wohnbauförderungsbeitrag und der motorbezogenen Versicherungssteuer belaufen sich derzeit auf 915 Mio. Euro bzw. 1,78 Mrd. Euro, insgesamt also 2,7 Mrd. Euro. Für die Lohn- und Einkommensteuer kann kein Volumen angegeben werden, da das Konzept vorsieht, dass zusätzliche Kosten für Pflege und soziale Wohlfahrt abgedeckt werden sollen. Auf der Ebene der Gemeinden kann eine Stärkung der Einnahmen aus der Grundsteuer, 0,5 Prozent des BIP oder 1,6 Mrd. Euro, die Stärkung bei der Kommunalsteuer (2,74 Mrd. Euro) die Abgabenautonomie beträchtlich stärken. Insgesamt entspricht dies auf Gemeindeebene einem Betrag von 4,34 Mrd. Euro. Im Vergleich mit anderen Ländern würde die Abgabenautonomie zwar weiterhin geringer ausfallen (siehe Kapitel 5.1), jedoch geht von diesen Vorschlägen eine deutliche Annäherung aus. Aus unserer Sicht wäre ein derartiges Konzept vergleichsweise einfach umzusetzen, würde bei wesentlichen Ausgabenposten zu einer deutlich stärkeren Verantwortung der regionalen und lokalen Politik führen und die Autonomie merklich erhöhen. In Tabelle 11 werden die Vor- und Nachteile der einzelnen Abgaben nochmals zusammengefasst.

Tabelle 11: Vor- und Nachteile bei Verlagerung von Steuern auf die Landes- oder Gemeindeebene

	Vorteile	Nachteile
Landesebene		
Wohnbau- förderungs- beitrag	<ul style="list-style-type: none"> • Hohe und auch langfristige Ergiebigkeit • Äquivalenz zwischen Einnahmen und Ausgaben bei Wohnsitzprinzip • Erfassung großer Bevölkerungsteile somit <ul style="list-style-type: none"> ○ Steuersatz moderat ○ Hohe Stärkung der Verantwortlichkeit • Zusätzlicher Verwaltungsaufwand überschaubar (Feststellung des Wohnsitzes) 	<ul style="list-style-type: none"> • Mäßig Konjunkturreagibel • Moderate Anfälligkeit für Steuerwettbewerb • Regionale Streuung der Bemessungsgrundlage
Motorbezogene Versicherungs- steuer	<ul style="list-style-type: none"> • Hohe Ergiebigkeit • Langfristige Ergiebigkeit hängt von der Entwicklung des PKW Bestandes ab • Regionale Streuung moderat • Zusätzlicher Verwaltungsaufwand überschaubar (Feststellung des Wohnsitzes durch Versicherungen) 	<ul style="list-style-type: none"> • Inkludierung von Firmenautos verstärkt: <ul style="list-style-type: none"> ○ Steuerwettbewerb ○ regionale Streuung • Äquivalenz zwischen Einnahmen und Ausgaben beschränkt (Mobilität des Verkehrs)
Lohn- und Einkommensteuer	<ul style="list-style-type: none"> • Sehr hohe und auch langfristige Ergiebigkeit • Hohe Transparenz und Stärkung der Verantwortlichkeit • Zuteilung nach dem Hauptwohnsitzprinzip (Vermeidung von Doppelbesteuerungen) • Zusätzlicher Verwaltungsaufwand überschaubar (Information über Wohnsitz erforderlich) • Einbeziehung der Bevölkerung auf sehr breiter Basis 	<ul style="list-style-type: none"> • Einnahmen sind konjunkturrempfindlich (bei proportionalen Satz jedoch von geringer Bedeutung) • Moderate Anfälligkeit für Steuerwettbewerb • Äquivalenz beschränkt (außer bei Zweckbindung) • Regionale Streuung (bei Verwendung eines proportionalen Satzes Bedeutung geringer) • Festlegung von Zuordnung bei Wohnsitzwechsel

	Vorteile	Nachteile
Gemeindeebene		
Grundsteuer	<ul style="list-style-type: none"> • Sehr hohe Transparenz • Deutliche Stärkung der Verantwortlichkeit (hohe Äquivalenz) • Geringe Konjunktorempfindlichkeit • Steuerwettbewerb spielt nur eine geringe Rolle • Ermöglicht Yardstick Wettbewerb 	<ul style="list-style-type: none"> • Administrative Kosten insbesondere bei Feststellungen hoch • Ausweitung bei derzeitiger öffentlicher Diskussion um Mietpreisentwicklung problematisch • Aufkommen derzeit sehr ungleich verteilt (Neufeststellung der Grundstückspreise bei Ausweitung der Besteuerung erforderlich) • Stabilität des Aufkommens erfordert Indexierung oder Orientierung an Marktpreisen
Kommunalsteuer	<ul style="list-style-type: none"> • Hohe und auch langfristige Ergiebigkeit • Äquivalenz mit kommunalen Dienstleistungen gegeben • Erfassung großer Bevölkerungsteile somit Steuersatz moderat • Zusätzlicher Verwaltungsaufwand bei Festlegung des Steuersatzes sehr gering 	<ul style="list-style-type: none"> • Belastung des Faktors Arbeit • Steuerwettbewerb (kann aber auch kommunale Zusammenarbeit stärken) – mögliche Festlegung von Bandbreiten • Ungleichheit zwischen Gemeinden (ist jedoch bereits derzeit der Fall)

6. Zusammenfassung

Der Föderalismus in Österreich kann durch eine im internationalen Vergleich besonders geringe Autonomie auf der Einnahmenseite sowohl auf Länder- als auch Gemeindeebene charakterisiert werden. Auf Ebene der Länder ist die Abgabenautonomie besonders gering, jedoch auch auf der Gemeindeebene bestehen Restriktionen, sodass nur von einer geringen Autonomie auszugehen ist. Die Finanzierung der Ausgaben erfolgt in überwiegendem Maße über die Anteile an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben. Als Folge dieser Regelungen sind Länder und Gemeinden bei den Ausgaben von den Einnahmen aus diesen Abgaben abhängig, was auch den autonomen Spielraum bei den Ausgaben einschränkt. Des Weiteren ist auch die Verantwortlichkeit der regionalen und lokalen Politik in Bezug auf die Einnahmen gegenüber dem Wähler gering.

Aus theoretischer Sicht sollen Steuern auf dezentraler Ebene mehrere Bedingungen erfüllen. Sie sollen dem Äquivalenzprinzip, der Übereinstimmung von Nutzern von öffentlichen Dienstleistungen und Zahlern, genügen. Dieses stärkt die Verantwortlichkeit der Politik gegenüber den Wählern und kann die Effizienz der öffentlichen Ausgaben verbessern. Daneben ist darauf zu achten, dass die Bemessungsgrundlage vergleichsweise immobil und über die einzelnen Gebietskörperschaften gleichmäßig verteilt sein sollte. Die administrativen Kosten sollen moderat ausfallen. Ziel ist es, Ländern und Gemeinden Steuern zuzuordnen, die stabile Einnahmen gewährleisten können. Dieses Ziel ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass auf regionaler und lokaler Ebene die Möglichkeiten der Schuldenaufnahme restriktiver ausfallen als auf zentraler Ebene.

Internationale Erfahrungen mit Dezentralisierung zeigen, dass das Potenzial für Steuern, welche die angeführten Bedingungen erfüllen, beschränkt ist. Daher werden auch Steuern herangezogen, die eine oder mehrere Bedingungen verletzen. Regelmäßig wird auf dezentraler Ebene zumindest auf eine der ertragsreichen Steuern in Form von Zuschlagsabgaben zugegriffen. Dazu gehören insbesondere die Einkommensteuer, die Mehrwertsteuer oder die Körperschaftsteuer. Abgesehen davon, dass gewisse Probleme in Hinblick auf die Mobilität der Steuern (horizontale Externalitäten) auftreten, führt der gemeinsame Zugriff mehrerer staatlicher Ebenen auf dieselbe Bemessungsgrundlage zu Interaktionen zwischen diesen Ebenen (vertikale Externalitäten). Diese können den empirischen Untersuchungen entsprechend von wesentlicher Bedeutung sein.

In Bezug auf die Autonomie bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage einer Steuer deuten die internationalen Erfahrungen darauf hin, dass auf lokaler Ebene eine zentral festgelegte Bemessungsgrundlage präferiert wird. Eine dezentrale Bestimmung erlaubt es, stärker auf die Bedürfnisse und Präferenzen der Bürger einzugehen, ist jedoch häufig mit einem starken Steuerwettbewerb verbunden. Auf regionaler Ebene sind dezentrale Regelungen bezüglich der Bestimmung der Bemessungsgrundlage wesentlich häufiger anzutreffen.

Ziel dieser Studie ist die Erarbeitung von konkreten Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie auf dezentraler Ebene. Ausgangspunkt für die Überlegungen ist das derzeit bestehende Abgabensystem. Als Orientierung wurden die wesentlichen Erkenntnisse aus der theoretischen und empirischen Literatur herangezogen und die wesentlichen Kriterien, wie Transparenz, Äquivalenzprinzip, Mobilität etc. berücksichtigt. Des Weiteren sind auch rechtliche Beschränkungen eingeflossen. Letztere führen insbesondere dazu, dass sich Steuern auf den privaten Konsum wie die Umsatzsteuer oder Tabaksteuer etc. für eine Verlagerung bei der derzeitigen Rechtslage nicht eignen. Als weitere Orientierungshilfe dienen die Aufgabenverteilung bzw. die Ausgaben für die einzelnen Aufgaben auf dezentraler Ebene. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage wird davon ausgegangen, dass eine zentrale Festlegung zu präferieren wäre, um potenzielle Verwerfungen infolge eines Steuerwettbewerbs zu verhindern.

Für eine Verlagerung von Steuern auf die Länderebene eignen sich nach diesem Konzept der Wohnbauförderungsbeitrag zur Finanzierung der Wohnbauförderung, die motorbezogene Versicherungssteuer zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben für den Verkehr und die Lohn- und Einkommensteuer für den Bereich der sozialen Wohlfahrt und der Länderausgaben für die Pflege. Aus der Sicht der Autoren wäre eine Verlagerung des Wohnbauförderungsbeitrages und der motorbezogenen Versicherungssteuer verhältnismäßig einfach zu bewerkstelligen und würde kaum zusätzliche administrative Kosten nach sich ziehen. Bei der Lohn- und Einkommensteuer kann ein proportionaler Steuersatz angedacht werden. Demgegenüber würde ein Zuschlag zu den Einnahmen des Bundes zu Interaktionen zwischen Bundes- und Landesebene führen. Für alle fraglichen Steuern wäre im Sinne des Äquivalenzprinzips das Wohnsitzprinzip zu verfolgen.

Auf der Ebene der Gemeinde wäre eine Zusammenführung der grundstücksbezogenen Abgaben anzudenken. Dies würde implizieren, dass Gemeinden die Steuersätze bei der Grundsteuer festlegen. Dies bietet sich schon alleine deshalb an, da diese Steuer auf eine immobile Bemessungsgrundlage zurückgreifen würde. Das Aufkommen der Grundsteuer als Anteil am BIP ist in den letzten Jahrzehnten deutlich zurückgegangen. Eine Stärkung des Aufkommens aus dieser Steuer ist daher anzudenken, verbunden mit einer Neubewertung zur Berücksichtigung der Marktpreisentwicklungen. Der Steuersatz der Kommunalsteuer wird derzeit per Bundesgesetz festgelegt. Eine Verlagerung auf die Ebene der Gemeinden könnte die Abgabenautonomie beträchtlich stärken und eine Äquivalenz mit den kommunalen Dienstleistungen herstellen.

Im internationalen Vergleich würde Österreich auch bei Umsetzung dieses Konzepts noch immer unter dem Durchschnitt anderer Länder bezüglich der Abgabenautonomie liegen. Dennoch wäre gegenüber dem Status Quo ein deutlicher Ausbau zu verzeichnen und die Verantwortlichkeit der Landes- und Gemeindepolitik gegenüber den Wählern gestärkt.

7. Literaturverzeichnis

- Achatz, M. (2012). Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) – Rechtswissenschaftliche Analyse unter Berücksichtigung von Praxisrelevanz und Operationalität, Studie im Auftrag des BMF.
- Alcalde, A. H. (2014). The Spanish Way of Fiscal Federalism, in: Lütgenau, S. (Hrsg.): Fiscal Federalism and Fiscal Decentralization in Europe. Comparative Case Studies on Spain, Austria, the United Kingdom and Italy, Studienverlag, Innsbruck.
- Allers, M. A. und J. P. Elhorst (2005). Tax Mimicking and Yardstick Competition Among Local Governments in the Netherlands, *International Tax and Public Finance* 12, 493-513.
- Almendral, V. R. und F. Vaillancourt (2013). Subnational Personal Income Tax Autonomy in Selected OECD Countries: A comparative perspective, *Forum of Federations Occasional Paper Series* No. 11.
- Ambrosanio, M. F. und M. Bordignon (2006). Normative versus positive theories of revenue assignments in federations, in: Ahmad, E. und G. Brosio (Hrsg.), *Handbook of Fiscal Federalism*, Edward Elgar, Cheltenham, UK.
- Arnold, J. (2008). Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth?: Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries, *OECD Economics Department Working Papers*, No. 643, OECD Publishing.
- Bartik, T. J. (1991). *Who Benefits from State and Local Economic Development Policies?*, MI: W.E. Upjohn Institute for Employment Research.
- Bauer et al. (2010). Grundsätzliche Reform des Finanzausgleichs: Verstärkte Aufgabenorientierung, Studie im Auftrag des BMF.
- Bauer et al. (2012). Ausbau der Abgabenhoheit der Gemeinden – Grundsätze und Optionen, *WIFO Monatsberichte* 12/2012.
- Beirat für Wirtschafts- und Sozialfragen (1992). *Finanzverfassung und Finanzausgleich – Herausforderungen und Anpassungserfordernisse*, Wien.
- Besley, T. und A. Case (1995). Incumbent Behavior: Vote-Seeking, Tax-Setting, and Yardstick Competition, *American Economic Review* 85(1), 25-45.
- Besley, T. J. und H. S. Rosen (1998). Vertical externalities in tax setting: evidence from gasoline and cigarettes, *Journal of Public Economics* 70, 383-398.
- Bird, R. M. (1999). Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment, *IMF Working Paper* WP/99/165.
- Bizioli, G. (2011). Italy, in: Bizioli, G. und C. Sacchetto (Hrsg.): *Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis*, IBFD, Amsterdam, S. 403-454.

- Blöchliger, H. (2013). Decentralisation and Economic Growth – Part 1: How Fiscal Federalism Affects Long-Term Development, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 14, OECD Publishing.
- Blöchliger, H. und B. Égert (2013). Decentralisation and Economic Growth – Part 2: The Impact on Economic Activity, Productivity and Investment, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 15, OECD Publishing.
- Blöchliger, H. und O. Petzold (2009). Taxes and Grants: On the Revenue Mix of Sub-Central Governments, OECD Network on Fiscal Relations Across Levels of Government, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)7.
- Blöchliger, H. und J. Pinero-Campos (2011). Tax Competition Between Sub-Central Governments, OECD Network on Fiscal Relations across Levels of Government, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2011)13.
- Blöchliger, H. und C. Vammalle (2012). Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game, OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing.
- BMASK (2011). Österreichischer Pflegevorsorgebericht 2010, Wien.
- Boadway, R. (2001). Inter-Governmental Fiscal Relations: The Facilitator of Fiscal Decentralization, Constitutional Political Economy 12, 93-121.
- Boadway, R. (2007). Canada, in: Shah, A. und Kincaid, J., The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives – A Global Dialogue on Federalism Volume IV, McGill-Queen's University Press, London.
- Boadway, R. und A. Shah (2009). Fiscal Federalism – Principles and Practice of Multiorder Governance, New York.
- Brett, C. und J. Pinkse (2000). The Determinants of Municipal Tax Rates in British Columbia, The Canadian Journal of Economics 33(3), 695-714.
- Brühlhart, M. und M. Jametti (2006). Vertical versus horizontal tax externalities: An empirical test, Journal of Public Economics 90, 2027-2062.
- Brühlhart, M. und R. Parchet (2014). Alleged tax competition: The mysterious death of bequest taxes in Switzerland, Journal of Public Economics 111, 63-78.
- Buettner, T. (2001). Local business taxation and competition for capital: the choice of the tax rate, Regional Science and Urban Economics 31, 215-245.
- Buglione, E. und M. Maré (2008). The Taxing Powers of Subnational Governments and the Role of Own Taxes in Italy: Issues and Perspective, Bundesministerium für Finanzen - OECD Meeting on Financing Sub-Central Governments: Explaining the Balance between Taxes and Grants, Preliminary Version, Wien.

- Case, A. (1993). Interstate Tax Competition after TRA86, *Journal of Policy Analysis and Management* 12(1), 136-148.
- Cnossen, S. (1983). Harmonization of Indirect Taxes in the EEC, in: McLure, C. E. (Hrsg.). *Tax Assignment in Federal Countries*, Canberra: ANU Press.
- Cnossen, S. (2008). VAT Coordination in the European Union: It's the break-in-the-audit trail, stupid!, CESifo Area Conference on Public Sector Economics, ([Weblink](#)).
- Deloitte (2014). *Working and living in Denmark - A brief introduction to tax, social security and immigration*, Tax 2014.
- Devereux, M. P., B. Lockwood und M. Redoano (2007). Horizontal and vertical indirect tax competition: Theory and some evidence from the USA, *Journal of Public Economics* 91, 451-479.
- Donges, J. B. et al. (2003). *Gute Gemeindesteuern*, Stiftung Marktwirtschaft – Frankfurter Institut.
- Edmark, K. und H. Agren (2006). Identifying Strategic Interactions in Swedish Local Income Tax Policies, *Universitet Uppsala Department of Economics Working Paper 2006: 22*.
- Esteller-Moré, Á. und A. Solé-Ollé (2001). Vertical income tax externalities and fiscal interdependence: evidence from the US, *Regional Science and Urban Economics* 31, 247-272.
- Esteller-Moré, Á. und A. Solé-Ollé (2002). Tax Setting in a Federal System: The Case of Personal Income Taxation in Canada, *International Tax and Public Finance* 9, 235-257.
- European Commission (2012). *Report on Public Finances in EMU – 2012*, *European Economy* 4/2012.
- Fedelino, A. und T. Ter-Minassian (2010). *Making Fiscal Decentralization Work: Cross-Country Experiences*, IMF Occasional Paper 271.
- Feld, L. P. und G. Kirchgässner (2001). Income tax competition at the State and Local Level in Switzerland, *Regional Science and Urban Economics* 31, 181-213.
- Fox, W. (2007). United States of America, in: Shah, A. und Kincaid, J., *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives – A Global Dialogue on Federalism Volume IV*, McGill-Queen's University Press, London.
- Gartner, G. J. (2013). *Residence of Individuals*, Canadian Tax Foundation 2013 Prairie Provinces Tax Conference, ([Weblink](#)).
- Gichiru, W., J. Hassemer, C. Maxim, R. Phetchareun und D. A. Won (2009). *Sub-Central Tax Competition in Canada, the United States, Japan, and South Korea*, Paper prepared for the Fiscal Federalism Network OECD.

- Gilardi, F., D. Kübler und F. Wasserfallen (2013). Cantonal tax autonomy in Switzerland: Trends, challenges, and experiences, in: Almendral, V.R. und F. Vaillancourt (Hrsg.): Subnational Tax Autonomy in OECD Federations, Montreal and Kingston: McGill-Queen's University Press.
- Goodspeed, T. J. (2000). Tax structure in a federation, *Journal of Public Economics* 75, 493-506.
- Hayashi, M. und R. Boadway (2001). An Empirical Analysis of Intergovernmental Tax Interaction: The Case of Business Income Taxes in Canada, *The Canadian Journal of Economics* 34(2), 481-503.
- Goolsbee, A. und E. L. Maydew (2000). Coveting thy neighbor's manufacturing: the dilemma of state income apportionment, *Journal of Public Economics* 75(1), S. 125-143.
- Hellerstein, W. (2011). The United States, in: Bizioli, G. und C. Sacchetto (Hrsg.): Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis, IBFD, Amsterdam, S. 25-78.
- Heyndels, B. und J. Vuchelen (1998). Tax Mimicking Among Belgian Municipalities, *National Tax Journal* 51(1), 89-101.
- Ida, T. und M. Wilhelmsson (2014). An Empirical Test of the Dominant Tax Externality in Sweden, Royal Institute of Technology Working Paper Series 14/5.
- IHS (2013). Zur Besteuerung von Vermögen in Österreich – Aufkommen, Verteilung und ökonomische Effekte, Studie im Auftrag der WKO.
- Jauer, J., T. Liebig, J. P. Martin und P. Puhani (2014). Migration as an adjustment mechanism in the crisis? A comparison of Europe and the United States, OECD Social, Employment and Migration Working Papers No. 155.
- Johansson, A. et al. (2008). Taxation and Economic Growth, OECD Economics Department Working Papers, No. 620, OECD Publishing.
- Karkalakos, S. und C. Kotsogiannis (2007). A spatial analysis of provincial corporate income tax responses: evidence from Canada, *The Canadian Journal of Economics* 40(3), 782-811.
- Keen, M. (1998). Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism, *IMF Staff Papers* 45(3), 454-485.
- Keen, M. und C. Kotsogiannis (2003). Leviathan and Capital Tax Competition in Federations, *Journal of Public Economic Theory* 5(2), 177-199.
- Keen, M. und C. Kotsogiannis (2004). Tax Competition in Federations and the Welfare Consequences of Decentralization, *Journal of Urban Economics* 56(3), 397-407.
- Kenyon, D. A., A. H. Langley und B. P. Paquin (2012). Rethinking Property Tax Incentives for Business, Cambridge, Mass.: Lincoln Institute of Land Policy.

- Kirchgässner, G. (2007). Swiss Confederation, in: Shah, A. und Kincaid, J., *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives – A Global Dialogue on Federalism Volume IV*, McGill-Queen's University Press, London.
- Kitchen, H. M. und F. Vaillancourt (1990). The Federal Grants-in-Lieu of Property Taxes Program: An Assessment, *Canadian Tax Journal* 38, 928-936.
- Kletzan, D. und M. Schratzenstaller (2007). Umweltsteuern in Österreich: Theorie des Föderalismus und empirische Ergebnisse, *WIFO Monatsberichte* 2/2007.
- Laubach, T. (2005). Fiscal Relations Across Levels of Government in the United States, OECD Economics Department Working Papers No. 462, OECD Publishing.
- López-Laborda, J., J. Martínez-Vázquez und C. Monasterio (2007). Kingdom of Spain, in: Shah, A. und Kincaid, J., *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives – A Global Dialogue on Federalism Volume IV*, McGill-Queen's University Press, London.
- Martinez-Vazquez, J. (2013). Tax Assignments at the Regional and Local Levels, ([Weblink](#)).
- Mayer S. (2009). Formulary Apportionment for the Internal Market, IBFD, Amsterdam.
- Mikesell, J. (1997). State Retail Sales Taxation: A Quarter-Century Retrospective, *State Tax Notes*, 30 June.
- Mikesell, J. (2003). International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues, Tax Policy and Administration Thematic Group, The World Bank.
- Oates, W. (1972). *Fiscal Federalism*, New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Oates, W. (2005). Towards A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism, *International Tax and Public Finance* 12, 349-373.
- OECD (2003). Fiscal Relations across Levels of Government, in: *OECD Economic Outlook*, Volume 2003 Issue 2, OECD Publishing.
- OECD (2006). Tax Policy Reforms in Denmark, ([Weblink](#)).
- OECD (2007). *OECD Territorial Reviews – Norway*, OECD Publishing.
- OECD (2013). *Revenue Statistics 2013*, OECD Publishing.
- OECD (2014). *Taxing Wages 2014*, OECD Publishing.
- Oertli, M. (2013). Interkantonales Steuerrecht, *Steuern kompakt – Cosmos Verlag*, ([Weblink](#)).
- Perry, V. J. (2009). International Experience in Implementing VATs in Federal Jurisdictions: A Summary, paper prepared for an American Tax Policy Institute conference: Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues held in Washington.
- Rentsch, D. P. (2011). The Swiss Confederation, in: Bizioli, G. und C. Sacchetto (Hrsg.): *Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis*, IBFD, Amsterdam, S. 223-272.

- Rezende, F. (2013). Brazil's ICMS Tax – Origin, Changes, Current Situation, and Paths to Recovery, Inter-American Development Bank Discussion Paper No. IDB-DP-231.
- Rizzo, L. (2010). Interaction between federal taxation and horizontal tax competition: theory and evidence from Canada, *Public Choice* 144, 369-387.
- Schweizerische Eidgenossenschaft (2013). Interkantonale Doppelbesteuerung. Bürgerfreundliche Lösung – Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulates Amherd (11.3624) vom 16. Juni 2011, Das schweizerische Steuersystem, Kommission Information, Ausgabe 2013.
- Simonsen, B. und M. D. Robbins (2003). Reasonableness, Satisfaction, and Willingness to Pay Property Taxes, *Urban Affairs Review* 38(6), 831-854.
- Slack, E. und R. Bird (2014). The Political Economy of Property Tax Reform, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 18, OECD Publishing.
- Smart, M. (1998). Taxation and Deadweight Loss in a System of Intergovernmental Transfers, *The Canadian Journal of Economics* 31(1), 189-206.
- Stehn, S. J. und Fedelino, A. (2009). Fiscal Incentive Effects of the German Equalization System, IMF Working Paper No. 09/124.
- Steuerverwaltung Graubünden (2013). Steuerrechtlicher Wohnsitz Unselbständigerwerbender – Wochenaufenthalter / Pendler / Grenzgänger, ([Weblink](#)).
- Stöckl, M. (2010). Fremdkapitalquoten in Europa: Ein Ländervergleich, University of Salzburg Working Papers in Economics and Finance No. 2010-04.
- Streimelweger, A. (2013). Der Soziale Wohnbau in Österreich und die EU-„Wohnungspolitik“, Verein für Wohnbauförderung, ([Weblink](#)).
- Swedish Tax Agency (2012). Taxes in Sweden 2012 – An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden, ([Weblink](#))
- Swianiewicz, P. und J. Lukomska (2013). Local Tax Policies in the Limited Autonomy of Revenue Collection System in Poland Paper presented to the Copenhagen Workshop.
- Tiebout, C. M. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures, *Journal of Political Economy* 64, 416-424.
- Treff, K. und D. P. Perry (2007). Finances of the Nation – A review of expenditures and revenues of the federal, provincial, and local governments of Canada, Canadian Tax Foundation.
- Verdonck, M. (2012). Asymmetrical federalism: The case of Belgium, in: Almendral, V. R. und F. Vaillancourt, *Subnational Tax Autonomy in OECD Federations*.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Finanzen (2010). Reform der Grundsteuer, ([Weblink](#)).

Wu, Y. und R. Hendrick (2009). Horizontal and Vertical Tax Competition in Florida Local Governments, *Public Finance Review* 37(3), 289-311.