

# DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

**Die Flat Tax**  
**in Theorie und Empirie**  
unter besonderer Berücksichtigung  
von Russland und der Slowakei

Verfasser

**Josef Thoman**

angestrebter akademischer Grad

**Magister der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften**  
**(Mag. rer. soc. oec.)**

Wien, im November 2010

Studienkennzahl lt. Studienblatt:

A 140

Studienrichtung lt. Studienblatt:

Volkswirtschaft

Betreuer:

Ao. Univ.-Prof. Dr. Christian Bellak



# Inhalt

|                                                                               |           |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. Einleitung &amp; Fragestellung</b>                                      | <b>7</b>  |
| <b>2. Definition &amp; Vergleich unterschiedlicher Einkommensteuersysteme</b> | <b>9</b>  |
| <b>2.1. Globale Einkommensteuer</b>                                           | <b>9</b>  |
| 2.1.1. <i>Charakterisierung</i>                                               | 9         |
| 2.1.2. <i>Vorteile</i>                                                        | 9         |
| 2.1.3. <i>Nachteile</i>                                                       | 10        |
| <b>2.2. Duale Einkommensteuer</b>                                             | <b>10</b> |
| 2.2.1. <i>Charakterisierung</i>                                               | 10        |
| 2.2.2. <i>Bemessungsgrundlage</i>                                             | 11        |
| 2.2.3. <i>Nachteile</i>                                                       | 12        |
| 2.2.4. <i>Vorteile</i>                                                        | 12        |
| <b>2.3. Flat Tax</b>                                                          | <b>13</b> |
| 2.3.1. <i>Charakterisierung</i>                                               | 13        |
| 2.3.2. <i>HR Flat Tax</i>                                                     | 14        |
| 2.3.3. <i>Lohnsteuer</i>                                                      | 15        |
| 2.3.4. <i>Betriebssteuer</i>                                                  | 15        |
| 2.3.5. <i>Der Flat Tax Begriff in der Praxis</i>                              | 16        |
| 2.3.6. <i>Vorteile</i>                                                        | 16        |
| 2.3.7. <i>Nachteile</i>                                                       | 17        |
| <b>3. Theoretische Analyse der Flat Tax</b>                                   | <b>18</b> |
| <b>3.1. Optimaler Tarif</b>                                                   | <b>18</b> |
| 3.1.1. <i>Wohlfahrts- und Nutzenmaximierung</i>                               | 18        |
| 3.1.2. <i>Steuerhinterziehung &amp; Korruption</i>                            | 19        |
| <b>3.2. Verteilungsgerechtigkeit</b>                                          | <b>20</b> |
| 3.2.1. <i>Aufkommensneutrale Reformen</i>                                     | 20        |
| 3.2.2. <i>Nicht-aufkommensneutrale Reformen</i>                               | 21        |
| 3.2.3. <i>Steuervermeidung</i>                                                | 22        |

|             |                                                                        |           |
|-------------|------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.2.4.      | <i>Verteilungswirkung im Kontext</i>                                   | 22        |
| <b>3.3.</b> | <b>Arbeitsanreize</b>                                                  | <b>23</b> |
| <b>3.4.</b> | <b>Transparenz, Akzeptanz und Administration der Besteuerung</b>       | <b>25</b> |
| <b>3.5.</b> | <b>Stabilisierungseffekt</b>                                           | <b>26</b> |
| <b>4.</b>   | <b>Fallstudien: Die Flat Tax-Reform in Russland &amp; der Slowakei</b> | <b>28</b> |
| <b>4.1.</b> | <b>Russland: Flat (Rate) Tax</b>                                       | <b>28</b> |
| 4.1.1.      | <i>Ökonomische Ausgangslage</i>                                        | 28        |
| 4.1.1.1.    | <i>Transformationskrise &amp; Steuerhinterziehung</i>                  | 28        |
| 4.1.2.      | <i>Die Steuerreform 2001</i>                                           | 31        |
| 4.1.2.1.    | <i>Steuerreform Teil 1 – Administration</i>                            | 32        |
| 4.1.2.2.    | <i>Steuerreform Teil 2 – Steuerstruktur</i>                            | 33        |
| 4.1.2.3.    | <i>Flat (Rate) Tax</i>                                                 | 38        |
| 4.1.3.      | <i>Steueraufkommen &amp; Staatseinnahmen</i>                           | 39        |
| 4.1.3.1.    | <i>Rohstoffpreise</i>                                                  | 40        |
| 4.1.3.2.    | <i>Löhne</i>                                                           | 41        |
| 4.1.3.3.    | <i>Lafferkurven-Effekt</i>                                             | 43        |
| 4.1.3.4.    | <i>Steuermoral</i>                                                     | 45        |
| 4.1.4.      | <i>Wachstum &amp; Beschäftigung</i>                                    | 46        |
| 4.1.4.1.    | <i>Entwicklung</i>                                                     | 47        |
| 4.1.4.2.    | <i>Arbeitsangebot &amp; Produktivität</i>                              | 47        |
| 4.1.5.      | <i>Einkommensverteilung</i>                                            | 50        |
| 4.1.5.1.    | <i>Funktionelle Einkommensverteilung</i>                               | 51        |
| 4.1.5.2.    | <i>Personelle Einkommensverteilung</i>                                 | 51        |
| <b>4.2.</b> | <b>Slowakei: Flat Tax</b>                                              | <b>55</b> |
| 4.2.1.      | <i>Ökonomische Ausgangslage</i>                                        | 55        |
| 4.2.1.1.    | <i>Robustes Wachstum &amp; Hohe Arbeitslosigkeit</i>                   | 55        |
| 4.2.2.      | <i>Die Steuerreform 2004</i>                                           | 57        |
| 4.2.2.1.    | <i>Reform des Steuer- und Abgabensystems</i>                           | 59        |
| 4.2.2.2.    | <i>Reform des sozialen Sicherungssystems</i>                           | 63        |
| 4.2.2.3.    | <i>Flat Tax</i>                                                        | 66        |

|          |                                                         |     |
|----------|---------------------------------------------------------|-----|
| 4.2.3.   | <i>Steueraufkommen &amp; Staatseinnahmen</i>            | 66  |
| 4.2.3.1. | <i>Lafferkurven-Effekte</i>                             | 68  |
| 4.2.4.   | <i>Wachstum &amp; Beschäftigung</i>                     | 69  |
| 4.2.4.1. | <i>Entwicklung</i>                                      | 69  |
| 4.2.4.2. | <i>Arbeitsangebot: Anreize &amp; Aktivierung</i>        | 70  |
| 4.2.4.3. | <i>Arbeitsnachfrage: Investitionen &amp; Lohnkosten</i> | 75  |
| 4.2.5.   | <i>Einkommensverteilung</i>                             | 78  |
| 4.2.5.1. | <i>Funktionelle Einkommensverteilung</i>                | 79  |
| 4.2.5.2. | <i>Personelle Einkommensverteilung</i>                  | 79  |
| 4.3.     | <b>Conclusio der Fallstudien</b>                        | 85  |
| 5.       | <b>Zusammenfassung</b>                                  | 89  |
| 5.1.     | <b>Flat Tax</b>                                         | 89  |
| 5.2.     | <b>Theorie</b>                                          | 90  |
| 5.3.     | <b>Empirie</b>                                          | 92  |
| 6.       | <b>Schluss</b>                                          | 95  |
| 7.       | <b>Quellen</b>                                          | 96  |
| 7.1.     | <b>Literatur</b>                                        | 96  |
| 7.2.     | <b>Daten</b>                                            | 98  |
| 8.       | <b>Appendix</b>                                         | 99  |
| 8.1.     | <b>Länderstudien</b>                                    | 99  |
| 8.1.1.   | <i>Russland</i>                                         | 99  |
| 8.1.2.   | <i>Slowakei</i>                                         | 101 |
| 8.2.     | <b>Lebenslauf des Verfassers</b>                        | 103 |
| 8.3.     | <b>Abstract</b>                                         | 104 |



# 1. Einleitung & Fragestellung

Die so genannte „Flat Tax“ ist eines der am häufigsten diskutierten Themen in den finanzpolitischen Debatte der Gegenwart. Die öffentliche Auseinandersetzung mit diesem Thema wird dabei häufig von Behauptungen und oberflächlichen Phrasen getragen. (Vgl. Keen et al 2006, 4; Schlick 2005, 9) Erst mit der Einführung der Flat Tax<sup>1</sup> in einer Reihe von Schwellenländer, zu Beginn dieses Jahrzehnts, wurde mit der wissenschaftliche Aufarbeitung dieses Themas begonnen. Die theoretische Auseinandersetzung mit den Folgen einer Abkehr vom (direkt) progressiven Tarif hin zu einer Flat Tax lieferte bislang widersprüchliche und nur selten eindeutige Ergebnisse. Gleichzeitig gibt es bis heute nur wenige empirische Untersuchungen die sich mit den Folgen der so tief greifenden Reformen auseinandersetzen.

In dieser Diplomarbeit möchte ich einen Überblick über die wichtigsten theoretischen Erkenntnisse zur Flat Tax geben. Anhand der Beispiele von Russland und der Slowakei sollen die wichtigsten der zuvor beschriebenen Thesen auf ihre praktische Tauglichkeit überprüft werden und gezeigt werden, wie unterschiedlich die Auswirkungen einer Flat Tax sein können.

Nach der Definition der Flat Tax und einem abgrenzenden Vergleich mit den beiden alternativen Einkommensteuersystemen, der dualen Einkommensteuer und der Globalen Einkommensteuer unter 2., folgt im 3. Kapitel der theoretische Teil.

Die wichtigsten theoretischen Konzepte zur Flat Tax werden hier erläutert. Untersuchungsgegenstand sind dabei in erster Linie die Gestaltung eines optimalen Steuertarifs in Bezug auf Wohlfahrts- und Nutzenmaximierung sowie die Auswirkungen der Einführung einer Flat Tax auf die Verteilungsgerechtigkeit. Aber auch die Bedeutung der Tarifgestaltung für Arbeitsanreize, Steuereintreibung und Konjunkturlättung wird diskutiert.

Um die praktische Wirkung der Einführung einer Flat Tax untersuchen zu können konzentriert sich der 4. Teil dieser Arbeit auf die Studien zweier Länder, deren Erfahrungen mit der „Einheitssteuer“ für internationales Interesse gesorgt haben.

Russland und die Slowakei haben 2001 bzw. 2004 ihr Steuersystem reformiert und eine Flat Tax eingeführt. Ihre ungleiche ökonomische Ausgangslage, die unterschiedliche Ausgestaltung der Implementierung der Flat Tax und die damit verbundenen ökonomischen Konsequenzen sind Gegenstand des 4. Kapitels. Mit Hilfe einer Untersuchung der ökonomischen und politischen Entwicklung in den einzelnen Ländern werden in diesem Teil zuerst die polit-ökonomischen Motive zur Einführung einer Flat Tax herausgearbeitet. Nachdem die von den beiden Staaten verfolgten Ziele erläutert wurden, sollen ihre unterschiedlichen Herangehensweisen untersucht werden.

---

<sup>1</sup> Genau genommen mit der Einführung einer Flat Rate Tax.

Hierbei muss neben der Implementierung der Flat Tax selbst auch auf Abgaben- und Ausgabenreformen in anderen Bereichen geachtet werden. Im Mittelpunkt stehen dabei nicht nur das Aufkommen und die Struktur der Abgaben sowie der Ausgaben, sondern insbesondere die Wirkung der Reformen auf Wachstum & Beschäftigung sowie auf die Einkommensverteilung.

Im 5. Teil wird anhand einer Zusammenfassung ein Überblick über Theorie und Empirie geboten. Der 6. und letzte Teil schließt mit den allgemeinen Erkenntnissen dieser Arbeit. Hier soll diskutiert werden inwieweit sich die beiden Reformen selbst, aber auch deren Wirkung voneinander unterscheiden. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage inwiefern die Flat (Rate) Tax tatsächlich für die ökonomische Entwicklung verantwortlich gemacht werden kann.

## **2. Definition & Vergleich unterschiedlicher Einkommensteuersysteme**

### **2.1. Globale Einkommensteuer**

#### **2.1.1. Charakterisierung**

Die globale Einkommensteuer bezieht sich auf das von Schanz, Haig und Simons entwickelte Standardkonzept der Einkommensbesteuerung (SHS-Standard). Dieses Konzept beruht auf zwei Grundprinzipien. Dem Syntheseprinzip, das das steuerpflichtige Einkommen als die Summe aller (positiven und negativen) Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen während eines Steuerjahres zufließen definiert. Und dem Reinvermögenszugangsprinzip das die Wertänderungen aller Sach- und Vermögensanlagen eines Steuerpflichtigen während eines Steuerjahres als Einkommen definiert. (Reding-Müller 1999, 309) Die daraus folgenden Konsequenzen wären eine gleichmäßige Besteuerung aller Einkunftsarten, die Besteuerung regelmäßiger und unregelmäßiger Zuflüsse sowie die Anwendung des Nettoprinzips bei der Einkunftsermittlung. Außerdem müssten inländische und ausländische Einkünfte addiert werden um eine umfassende Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip zu ermöglichen.

#### **2.1.2. Vorteile**

Bei einer Verwirklichung des globalen Einkommensteuersystems in seiner Reinform kann der für alle Steuerpflichtigen gültige, Steuertarif auf das Gesamteinkommen angewandt werden. Es muss nicht zwischen unterschiedlichen Quellen und Zuordnungen unterschieden werden. Die Steuereinhebung und Kontrolle sind mit einem sehr geringen Aufwand verbunden.

Da Steuerpflichtige mit demselben synthetischen Einkommen, unabhängig von der Quelle ihres Einkommens, die gleiche Steuerlast zu tragen haben, ist eine Umsetzung der horizontalen Steuergerechtigkeit prinzipiell gegeben. Von einer periodenübergreifenden horizontalen Steuergerechtigkeit kann jedoch nicht gesprochen werden, da das Sparen gegenüber dem Konsum steuerlich benachteiligt wird. Denn durch die umfassende Besteuerung des Einkommens über mehrere Perioden werden SparerInnen<sup>2</sup>, die Teile ihres bereits versteuerten Einkommens in Form von Ersparnissen zurücklegen, benachteiligt.

Steuerpflichtige mit höheren synthetischen Einkommen werden mit einem höheren Steuersatz belastet (progressiver Tarif). Das System entspricht also auch dem vertikalen Steuergerechtigkeitsprinzip.

---

<sup>2</sup> In dieser Arbeit findet die geschlechtsneutrale Sprache in Form der so genannten „Sparschreibung“ nach dem Leitfaden des BMWK (heute BMWF & BMUKK) Anwendung.

### **2.1.3. Nachteile**

In der Praxis kann beobachtet werden, dass die Industriestaaten, die sich traditionell am SHS-Standard orientierten, die wesentlichen Prinzipien des SHS-Standards immer weiter aushöhlen. Während sich die skandinavischen Länder schrittweise einer Dualisierung ihres Steuersystems zuwandten, führten Reformen in andern Ländern, wie Italien oder Österreich zur stetigen Verwässerung der Grundidee. So werden Kapitaleinkünfte aus Zinsen und Dividenden nur mit einem proportionalen Tarif besteuert und unterliegen nicht – wie das Arbeitseinkommen – dem höheren progressiven Tarif. (Genser 2001, 2) Die Gründe dafür sind vielschichtig. Als ein Hauptgrund können die zunehmende internationale Mobilität von Kapitalanlagen und die damit verbundenen Durchsetzbarkeitsprobleme der Besteuerung genannt werden. So macht etwa der progressive Tarif eine Besteuerung an der Quelle, vor allem bei Kapitaleinkünften, schwierig. Durch Steuererleichterungen wird zudem versucht Verhaltensanreize zu setzen, um beispielsweise Forschung und Entwicklung oder Weiterbildungsmaßnahmen zu fördern. Entlastungen werden aber auch zur Erreichung verteilungspolitischer Ziele verwendet.

Die Aushöhlung der Grundprinzipien gefährdet wichtige Zielsetzungen der globalen Einkommensteuer. So ist eine zunehmende Scheduling zu beobachten. Die Besteuerung richtet sich stärker nach der Einkunftsart. Wie im vollkommen dualisierten System werden Kapitaleinkommen meist weniger stark besteuert als Arbeitseinkommen. Die Belastung ist nicht mehr einheitlich und es muss zwischen verschiedenen Quellen unterschieden werden. Dadurch werden die Steuereinhebung- und Kontrolle aufwändiger und das Prinzip der horizontalen Gerechtigkeit verletzt. (Sachverständigenrat 2003/04, 316)

Ein weiteres Problem der globalen Einkommensteuer ist die Doppelbesteuerung von Ersparnissen, denn diese werden aus bereits versteuertem Einkommen gebildet. Die Erträge aus den Ersparnissen unterliegen jedoch erneut der Einkommensbesteuerung. Außerdem findet eine Diskriminierung von Sachkapitalakkumulationen gegenüber Humankapitalinvestitionen statt, da in der Einkommensbesteuerung zwar Real- und Finanzkapitalzuwächse besteuert werden, nicht aber Humankapitalzuwächse. Zudem können nicht realisierte Wertzuwächse kaum erfasst, und damit auch nicht besteuert werden.

## **2.2. Duale Einkommensteuer**

### **2.2.1. Charakterisierung**

Das Grundkonzept eines dualen Besteuerungssystems beruht auf einer Trennung der Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen. Hintergrund für diese Trennung sind die zahlreichen, legalen und illegalen Möglichkeiten Kapitaleinkommen der Besteuerung zu entziehen. Vor allem die zunehmende Verflechtung nationaler Ökonomien macht eine unilaterale Besteuerung von mobilen Faktoren, wie Kapital, immer schwieriger. So wird Kapital häufig in großem Ausmaß

zeitlich und/oder räumlich verschoben, um die Steuerschuld auf ein Minimum zu reduzieren. Arbeitseinkommen hingegen kann als immobiler Faktor betrachtet werden. Das duale Einkommensteuersystem trägt diesen Annahmen Rechnung und so wird Kapitaleinkommen nur mit einem niedrigen, proportionalen Tarif belastet, während Arbeitseinkommen einer höheren, progressiven Besteuerung unterliegt. Der Eingangssatz für Arbeitseinkommen gleicht dabei dem proportionalen Tarif der Kapitaleinkommen sowie jenem der Körperschaftssteuer. (OECD 2006b, 6)

### **2.2.2. Bemessungsgrundlage**

Zu der Bemessungsgrundlage der Kapitaleinkommen werden Zinsen, Dividenden, Wertzuwächse von Vermögen, imputierte Mieten für Wohneigentum, Gewinneinkünfte sowie der dem Kapitaleinsatz zurechenbare Anteil der Selbständigeneinkommen und der Einkünfte aus Gewerbebetrieben gerechnet. Arbeitseinkommen, Pensionen, sowie der dem Arbeitseinsatz zurechenbare Anteil der Selbständigeneinkommen und der Einkünfte aus Gewerbebetrieben bilden die Bemessungsgrundlage des Arbeitseinkommens. In der Praxis werden die Arbeitseinkommen, die auch sonstige Einkommen genannt werden, höher besteuert als Kapitaleinkommen. (Genser 2001, 2; OECD 2006b, 6)

Die Aufspaltung der Einkommen in zwei Steuerbasen stellt die maßgebliche Problematik dieses Systems dar. (Wissenschaftlicher Beirat b. BMF, 14f) So gibt es Bewertungs- und Erfassungsprobleme bei der Zuordnung von Einkommensteilen, insbesondere bei gewinnspaltenden Unternehmen, bei denen eine Person sowohl den Faktor Arbeit, als auch den Faktor Kapital in das Unternehmen investiert. Hier muss der Gewinn mit Hilfe von Ermittlungsvorschriften auf die beiden Inputfaktoren aufgeteilt werden, um eine getrennte Besteuerung zu ermöglichen. Denn die höhere Besteuerung der Arbeitseinkommen von Unternehmen schafft einen Anreiz dieses als Kapitaleinkommen zu deklarieren. Die Aufspaltung des Unternehmensgewinns in Kapital- und Arbeitseinkommen kann auf verschiedene Art und Weise geschehen. In der Praxis wird in Einzelunternehmen und Personengesellschaften das eingesetzte Kapital zu marktüblichen Konditionen verzinst. Das so berechnete, „verzinst“ Eigenkapital gilt als Kapitaleinkommen und unterliegt dem dafür vorgesehenen niedrigen, proportionalen Steuertarif. Die Differenz des Unternehmensgewinns und des Kapitaleinkommens definiert das Arbeitseinkommen, das mit dem höheren progressiven Tarif besteuert wird. Beispiele für diese Art der Berechnung und Besteuerung finden sich in Finnland, Schweden und Norwegen. (Genser 2001, 7f)

$$\text{Kapitaleinkommen} = \text{Eigenkapital} \cdot (1+r)^t$$

$$\text{Arbeitseinkommen} = \text{Gesamtgewinn} - \text{Kapitaleinkommen}$$

### **2.2.3. Nachteile**

Die unterschiedliche Besteuerung von Kapital- und Arbeitseinkommen bedeutet einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Einkommen aus Arbeit wird gegenüber jenem aus Kapital steuerlich diskriminiert. Das Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit wird verletzt. BezieherInnen hoher Einkommen, die leichter Vermögen akkumulieren können, werden aufgrund der geringeren Besteuerung von Kapitaleinkünften steuerlich besser gestellt. – Es ist also auch das Prinzip der vertikalen Steuergerechtigkeit verletzt. Mit Hilfe von vermögensbezogenen Steuern kann diese Ungleichbehandlung jedoch abgeschwächt bzw. behoben werden. (Schrattenstaller 2004, 28)

Die vergleichsweise geringere Besteuerung von Kapitalerträgen wird unter anderem mit dem höheren Risiko von Erträgen aus Kapitalanlagen gerechtfertigt. Arbeitseinkommen ist jedoch ebenfalls risikobelastet. Kündigung, Arbeitsunfähigkeit oder Arbeitsplatzmangel können einen Ausfall des gesamten Arbeitseinkommen bedeuten. Von einer höheren Risikobehaftung bei Kapitalerträgen kann daher nur gesprochen werden, wenn Arbeitseinkommen mit Hilfe sozialer Anspruchsleistungen ausreichend abgesichert werden. (Schrattenstaller 2003, 545)

Ähnlich wie bei der globalen Einkommensteuer gibt es auch hier Bewertungs- und Erfassungsprobleme. Denn während Sach- und Finanzkapitalzuwächse besteuert werden, bleiben Humankapitalzuwächse von der Steuer befreit. In Form der Arbeitseinkommen ist nur eine Besteuerung der laufenden Humankapitalerträge möglich. Auch nichtrealisierte Wertzuwächse (von Vermögen), die nur schwer gemessen werden können, bleiben bis zu ihrer Realisierung unbesteuert.

### **2.2.4. Vorteile**

Neben dem eigentlichen Motiv, die Anreize für Steuerflucht mit einer niedrigen Besteuerung von Kapitalerträgen zu vermindern, bietet das duale Einkommensteuersystem eine Reihe weiterer Vorzüge. So ermöglicht die Trennung von Kapital- und Arbeitseinkommen die unkomplizierte Anrechnung bereits geleisteter Steuerschuld und verhindert so eine Doppelbesteuerung durch Körperschaftssteuer und persönlicher Einkommensteuer. Auch die in der globalen Einkommensbesteuerung übliche Doppelbesteuerung von Ersparnissen wird im dualen System abgemildert. Dies fördert die Ersparnisbildung, und schafft Anreize für die private Altersvorsorge. Gleichzeitig wird die überperiodische Gleichmäßigkeit der Besteuerung besser umgesetzt, da Kapitaleinkommen im Zeitverlauf stärker schwanken als Arbeitseinkommen. Durch die einheitliche Besteuerung von Kapitalerträgen gibt es praktisch keine Verzerrungen zwischen unterschiedlichen Anlageformen, die steuerlich oft nur schwer erfasst werden können. Zugleich wird das höhere Risiko von Erträgen aus Kapitalanlagen (gegenüber Arbeitseinkommen, wenn das Risiko durch umfassende soziale Sicherungssystem abgemildert wird) berücksichtigt. Kapitaleinkommen bleiben aufgrund des proportionalen Tarifs von der inflationsbedingten kalten Progression eines progressiven Tarifs verschont. Im Gegensatz zur globalen Einkommensteuer ist bei der Dualen die

steuerliche Belastung von Kapitalgesellschaften und Selbständigen, sowie jenen der Einkünfte aus Gewerbebetrieben dieselbe. Eine steuerliche Diskriminierung aufgrund der Rechtsform wird vermieden. – Rechtsformneutralität ist gegeben. (Genser 2001, 9f, Wissenschaftlicher Beirat b. BMF, 11f)

Häufig wird auf den zusätzlichen Verwaltungsaufwand, der durch die explizite Zurechnung der Einkünfte in zwei Kategorien entsteht, hingewiesen. (Vgl. Wissenschaftlicher Beirat b. BMF, 14f) Da die proportionale Einkommensteuer, also jene auf Kapitalerträge, in großen Umfang bereits an der Quelle erhoben werden kann, ist jedoch eine Veranlagung der Kapitaleinkünfte nicht mehr notwendig. Entspricht die Lohnsteuerzahlung des/r Arbeitgebers/In zudem bereits der tatsächlichen Steuerschuld des/r Arbeitnehmers/in, d.h. ist dieses Arbeitseinkommen das gesamte Arbeitseinkommen des/r Arbeitnehmers/in, so kann die Veranlagung gänzlich entfallen. Da ein überwiegender Teil der unselbständig Beschäftigten nur ein Arbeitseinkommen bezieht würde die duale Einkommensteuer im Vergleich zum globalen System hier also eine erhebliche Vereinfachung bedeuten. (Genser 2001, 9f)

## **2.3. Flat Tax**

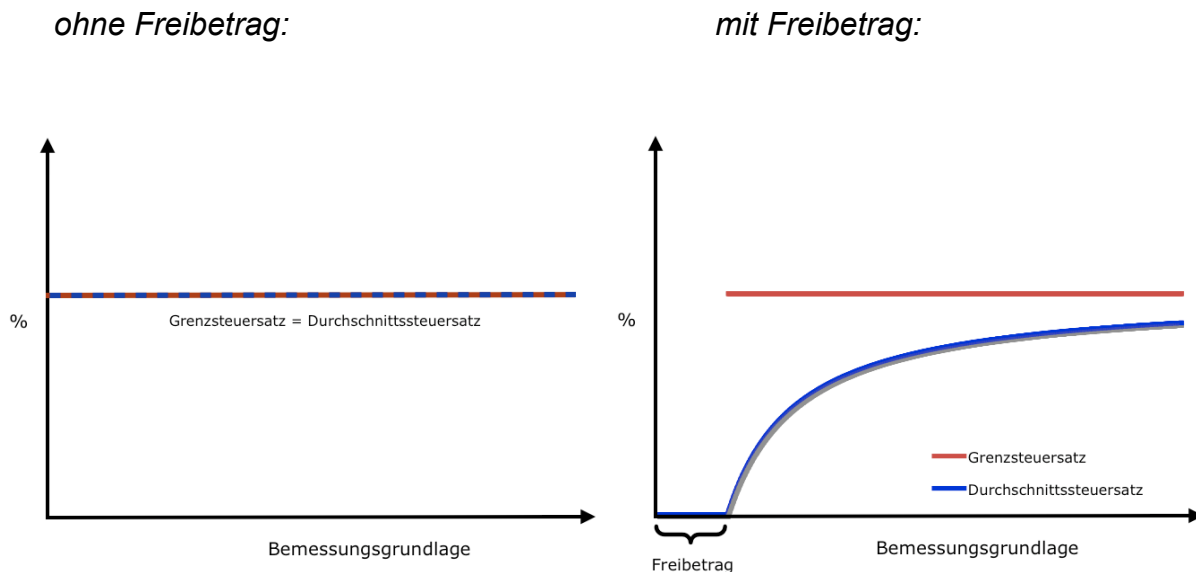
### **2.3.1. Charakterisierung**

Unter dem Begriff Flat Tax<sup>3</sup> versteht man einen einheitlichen Einkommensteuertarif. In der Reinform, also ohne Freibetrag werden alle Einkommensteile mit dem selben Tarif besteuert. Der Durchschnittssteuersatz gleicht in diesem Fall dem Grenzsteuersatz, man spricht von einem proportionalen Tarif. In der Praxis erfolgt die Umsetzung der Flat Tax jedoch meist in Verbindung mit einem Freibetrag. Ein gewisser Teil des Einkommens ist steuerfrei, alle über dem Freibetrag liegenden Einkommensteile werden mit einem einheitlichen Tarif (Grenzsteuersatz) besteuert. Der Durchschnittssteuersatz steigt ab dieser Grenze zuerst schnell und dann immer langsamer an. Mit zunehmenden Einkommen konvergiert der Durchschnittssteuersatz damit gegen den Grenzsteuersatz, erreicht dessen Niveau aber nie. (Abb. 1)

---

<sup>3</sup> Häufig wird unter dem Begriff Flat Tax ein einheitlicher Steuersatz auf alle Einkommensarten verstanden. In der Praxis ist damit aber meist nur ein einheitlicher Steuersatz auf Lohneinkommen gemeint.

Abb. 1: Grenz- und Durchschnittssteuersatz der Flat Tax



### 2.3.2. HR Flat Tax

In der Definition seiner amerikanischen Initiatoren, Robert E. Hall und Alvin Rabushka, wird der Begriff Flat Tax ausführlicher definiert.

So müsse, neben dem proportionalen Einkommensteuertarif,

- das gesamte Einkommen genau einmal, ohne Ausnahmen und möglichst an der Quelle besteuert werden.
- jegliches Einkommen, unabhängig von der Quelle mit demselben (Grenz-)Steuersatz besteuert werden.
- die Einkommensteuererklärungen auf einer Postkarte Platz haben.
- die Besteuerung von Familien durch einen „Familienfreibetrag“ progressiv sein.
- eine Befreiung von der Steuer für „Arme“ durch einen „großzügigen persönlichen Freibetrag“ für alle erfolgen.
- nach dem Prinzip einer Verbrauchsteuer das Sparen nicht besteuert werden.
- das Steuersystem einfach und transparent sein.

(Vgl. Hall-Rabushka 1998, 81f)

Konkret schlugen Robert Hall und Alvin Rabushka die Einführung eines einheitlichen Steuersatzes, sowohl auf Unternehmensseite als auch auf der Haushaltsseite vor. Auf der Unternehmensseite könnte die Erhebung in Form einer Cash-Flow-Steuer erfolgen, während man sich bei der Besteuerung auf der Haushaltsseite einer Lohneinkommensteuer mit Freibetrag bedient. Diese Kombination eines proportionalen Steuersatzes mit einem Freibetrag führt zu einem mit dem Einkommen steigenden Durchschnittssteuersatz, also einer (indirekt) progressiven Steuerbelastung. Einkommen die unter der Freibetragsgrenze liegen werden nicht besteuert. Alle darüber liegenden Einkommensteile unterliegen dem einheitlichen Steuersatz. Nach den

Vorstellungen von Hall und Rabushka, die eine Einführung der Flat Tax in den USA propagieren, sollte in den USA der Freibetrag (für das Jahr 1995) 9.377 US-Dollar und der Steuersatz 19% betragen<sup>4</sup>. (Hall-Rabushka 1998, 209) Um eine aufkommensneutrale Reformierung des Einkommensteuersystems zu erreichen, sollte dabei die Bemessungsgrundlage massiv ausgeweitet werden. Außerdem sollten sämtliche Absetzbeträge und Steuervergünstigungen eliminiert werden.

### **2.3.3. Lohnsteuer**

Die Anwendung eines Freibetrages soll nur auf Seiten der Haushalte und nicht auf jener der Unternehmen erfolgen. Zu diesem Zwecke unterscheiden die Autoren zwischen persönlicher Lohnsteuer und Betriebsteuer.

Die Einkommen der Haushalte werden durch die Lohnsteuer erfasst, wobei sich die Bemessungsgrundlage nur aus Lohn-, Gehalts- und Pensionszahlungen zusammensetzt. Die Pensionsbeiträge die von dem/r ArbeitgeberIn entrichtet werden, bleiben dabei zuerst unberücksichtigt, sie werden erst besteuert, wenn die betroffene Person Pensionsleistungen bezieht. Unterschiedliche Freibeträge für Familien und Alleinstehende, die jährlich angepasst werden, um den steigenden Lebenserhaltungskosten Rechnung zu tragen, sorgen für die (indirekte) Progressivität.

### **2.3.4. Betriebssteuer**

Selbständig Erwerbstätige sind zusätzlich zur Lohnsteuer von der Betriebsteuer betroffen. In der Betriebsteuer gleicht die Bemessungsgrundlage dem erwirtschafteten Einkommen. Das erwirtschaftete Einkommen wird dabei durch die Summe aller Verkaufserlöse abzüglich der Zahlungen an Lieferanten/Lieferantinnen und MitarbeiterInnen definiert.<sup>5</sup> Freibeträge gibt es hier keine. Auch gibt es keine Abzüge für Zinszahlungen, Dividenden und sonstige Zahlungen an den Eigentümer. (Hall-Rabushka 1998, 90f)

Da auf der Unternehmensseite der Real Cash-Flow als Basis für die Besteuerung verwendet wird ist „eine sofortige hundertprozentige Abschreibung im ersten Jahr für alle Investitionsausgaben“ (Siehe Hall-Rabushka 1998, 96) möglich. Im Falle einer negativen Steuerlast soll den Firmen ein Verlustvortrag zu marktüblichen Zinsen ermöglicht werden. Die sofortige Abschreibung

---

<sup>4</sup> Hall und Rabushka legten sich auf einen Steuertarif von 19% fest und berechneten die Freibeträge für das Jahr 1995 so, dass es im Vergleich zum aktuellen Steuersystem zu keinen Ausfällen kommen würde. Um für unterschiedliche Gruppen verschiedene Freibeträge festlegen zu können, gewichteten sie die Gruppen nach Familienstatus. (Vgl. Hall-Rabushka 1998, 209)

<sup>5</sup> Vgl. Definition nach Hall-Rabushka, 1998, 86: Bruttoverkaufserlöse minus von anderen Unternehmen gekaufte Waren und Dienstleistungen minus an MitarbeiterInnen bezahlte Löhne, Gehälter und Pensionen minus erworbene Anlagen und Betriebsausstattung.

macht aufwändige Bewertungs- und Abschreibungsverfahren überflüssig und begünstigt die Kapitalbildung. Zudem macht eine umgehende Abschreibung eine unkomplizierte Versteuerung möglich und schafft Investitionsanreize. (Hall-Rabushka 1998, 108f) Eine, an anderen Systemen oft kritisierte, Doppelbesteuerung von Spareinlagen, die zuerst als Lohneinkommen besteuert werden und deren Zinsen später ebenfalls besteuert werden, gibt es hier nicht. Kapitalerträge von Betrieben werden in der Betriebsteuer in Form des erwirtschafteten Einkommens erfasst. Kapitalanlagen von Privaten sowie deren Erträge werden hingegen weder in der Lohnsteuer noch in der Betriebsteuer erfasst und bleiben somit unbesteuert. Hall und Rabushka argumentieren dies damit, dass eine Besteuerung dieses Kapitals bereits vorher durch die Lohnsteuer bzw. Betriebssteuer erfolgt sei. (Hall-Rabushka 1998, 94f)

### **2.3.5. Der Flat Tax Begriff in der Praxis**

Der in der Praxis verwendete Begriff „Flat Tax“ unterscheidet sich von der Definition nach Hall und Rabushka. So meint etwa ein Gruppe Währungsfonds-Ökonomen: „no country has yet adopted it (the HR Flat Tax)“ (Keen et al 2006, 4) Denn der in der Praxis verwendete Flat Tax-Begriff bezeichnet einen strikt positiven, einheitlichen Grenzsteuersatz auf Arbeitseinkommen, der in der Regel auf Unternehmensseite gar nicht oder nur teilweise verwendet wird. Nur in wenigen Ländern wird auf Unternehmensgewinne derselbe Steuersatz wie auf Lohneinkommen angewandt.

Im Detail unterscheiden sich die, in einigen mittel- und osteuropäischen Ländern umgesetzten Flat Taxe(s) dabei erheblich. Durch den strikt positiven Grenzsteuersatz auf Arbeitseinkommen lassen sie sich formal jedoch leicht gemeinsam beschreiben:

*Belastung der (Arbeits-)Einkommen durch die Flat Tax:*

$$T_F(Y) = \max[t \cdot (Y - A_F), 0]$$

$T_F$  Belastung des (Arbeits-)Einkommens  $Y$  (Arbeits-)Einkommen  $t$  Steuersatz  $A_F$  Freibetrag.

Dieser Steuersatz wird in manchen Ländern auch auf andere Einkommensarten, wie etwa bestimmte Kapitaleinkünfte angewendet, immer ist dies aber nicht der Fall.

### **2.3.6. Vorteile**

Die simple Gestaltung einer Flat Tax bedeutet eine Reihe von Vorteilen gegenüber den beiden anderen Systemen, der dualen und der globalen Einkommensteuer.

So macht der einheitliche Steuersatz eine umfangreiche Besteuerung an der Quelle möglich und vermindert Anreize Einkommen bestimmten Personen oder Perioden zuzuordnen. Durch die Vereinfachung des Steuersystems und die gleichzeitige Abschaffung von Ausnahmen wird die Transparenz erhöht und der Verwaltungsaufwand verringert. Außerdem werden Steuerbegünstigungen, die durch den Informationsvorteil vor allem BezieherInnen hoher

Einkommen nützen, beseitigt. Dies führt zu einer Erhöhung der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit. Häufig entspricht der Unternehmens- bzw. Körperschaftsteuersatz dem Einkommensteuersatz für Lohneinkommen, was eine Diskriminierung von Selbständigeneinkünften und Einkünften aus Gewerbebetrieben gegenüber Kapitalgesellschaften verhindert und für Rechtsformneutralität sorgt. Bei einer jährlichen Anpassung der Freibeträge entsteht in einem Flat-Tax-System zudem nicht das Problem eines inflations- und wachstumsbedingten Anstiegs der Steuerquote („kalte Progression“), das bei progressiv gestalteten Tarifen auftritt. (Wissenschaftlicher Beirat b. BMF 2004, 4f)

### **2.3.7. Nachteile**

Den zahlreichen Vorteilen, die meist aus der radikalen Vereinfachung des Steuersystems resultieren, stehen einige Nachteile gegenüber. So bedeutet die Einführung eines proportionalen Tarifs eine Abkehr vom direkt progressiven Tarif. Bei einer aufkommensneutralen Gestaltung werden c.p. vor allem die mittleren Einkommen stärker belastet. Grund dafür ist die, in der Regel mit der Einführung einer Flat Tax verbundene, Ausweitung der Bemessungsgrundlage. Dabei muss jedoch berücksichtigt werden, dass die Verteilungswirkungen vom gesamten Reformpaket abhängen. So wird der niedriger Steuersatz der Flat Tax häufig mit einer Gegenfinanzierung über eine Erhöhung der Sozialversicherungsbeiträge oder der Umsatzsteuer erkaufte. Außerdem muss bedacht werden, dass Ausnahmeregelungen, wie Absetz- und Freibeträge nicht immer ungerechtfertigt sind. Sie sollen häufig persönliche Umstände berücksichtigen und in Form von Anreizen Lenkungseffekte erzeugen.

### 3. Theoretische Analyse der Flat Tax

Die praktische Einführung der Flat Tax bedeutet eine Abkehr von einem direkt progressiven Tarif. In diesem Unterkapitel wird nun eine Auseinandersetzung mit den Auswirkungen eines direkt proportionalen Tarifs folgen.

#### 3.1. Optimaler Tarif

##### 3.1.1. *Wohlfahrts- und Nutzenmaximierung*

Bei der Suche nach einem optimalen Tarif für die Besteuerung von (Arbeits-)Einkommen muss sowohl auf negative Arbeitsanreize, als auch auf die Umverteilungswirkung geachtet werden.

Zu Charakterisierung des optimalen nicht linearen Steuertarifs bedient man sich in der Steuertheorie dem klassischen Optimierungsproblem. In dem allgemeinen Modell für die optimale Einkommensbesteuerung legt der Staat als Prinzipal Agent einen Steuertarif zur Maximierung der sozialen Wohlfahrt fest. Die privaten Haushalte maximieren auf Grundlage dieses Tarifs ihren Nutzen indem sie ihr Arbeitsangebot, ihre Konsumnachfrage und ihre Ersparnisse anpassen. Im Sinne einer „backward induction“ kennt der Staat das Optimierungsproblem der Haushalte und berücksichtigt ihre Entscheidung bereits in der Festsetzung des Tarifs. (Keen et al 2006, 14; Reding-Müller 1999, 279f)

Um zu überprüfen ob ein linearer Tarif, wie die Flat Tax, eine optimale Besteuerung von Einkommen darstellt wird nach dem besten nicht linearen Tarif gefragt. Dieser optimale, nicht lineare Tarif müsste, sofern die Flat Tax (der lineare Tarif) ein Optimum darstellt, nahe am linearen Tarif liegen. Die Ergebnisse des Optimierungsproblems lassen zwar keine quantitativen Schlüsse zu, ermöglichen aber einige qualitativen Aussagen. (Keen et al 2006, 14; Reding/Müller 1999, 279f)

Mirrlees (1971) nimmt in seiner Untersuchung für die Präferenzen der Konsumenten eine Cobb-Douglas-Funktion, mit der Konsum, Freizeit und eine logarithmierte Normalverteilung der persönlichen Fähigkeiten modelliert werden, an. Er kommt dabei zu dem Schluss, dass das entscheidende Merkmal der Ergebnisse die (beinahe) Linearität des (optimalen) Steuerverlaufs ist. (Vgl. Mirrlees 1971, 206) Nachfolgende Untersuchungen zeigten jedoch, dass die Ergebnisse von Mirrlees aufgrund verschiedener Faktoren nicht robust sind. So konnte Tuomala (1990) zeigen, dass mit einer weniger Ungleichheits-aversen Sozialen-Wohlfahrts-Funktion, einer ungleicheren Verteilung der Fähigkeiten oder einer anderen Modellierung des Arbeitsmarktes das optimale Ergebnis zu einem stark ausgeprägten nicht-linearen Steuertarif führt. (Vgl. Keen et al 2006, 14) Das heißt ein linearer Steuersatz wie die Flat Tax ist nicht optimal. Gleichzeitig gibt es jedoch auch keine theoretische Begründung anzunehmen, dass ein direkt progressiver Tarif optimal ist. So

kann etwa mit einem einfachen Optimierungsmodell (nach den Ansätzen von Mirrlees) gezeigt werden, dass ein optimaler, Pareto-effizienter, Tarif folgende Eigenschaften erfüllen muss:

- Die Grenzsteuersätze müssen Werte zwischen 0 und 100% annehmen.
- Der Grenzsteuersatz für den Steuerpflichtigen mit dem höchsten Einkommen hat den Wert 0
- Der Grenzsteuersatz in der Eingangsstufe des Tarifs hat ebenfalls den Wert 0, wenn das Arbeitsangebot des Individuums mit den geringsten Fähigkeiten im Optimum 0 ist.

(Nach Reding-Müller 1999, 280)

Ein optimaler Tarif müsste daher zwar im unteren Einkommensbereich eine (mit dem Einkommen) zunehmende Durchschnittsbelastung aufweisen gleichzeitige aber auch bis hin zum höchsten Einkommen eine (mit dem Einkommen) sinkende Durchschnittsbelastung aufweisen. Denn nur so kann der Grenzsteuersatz sowohl in der Eingangsstufe als auch für das höchste Einkommen 0 betragen. Man muss also feststellen, dass weder ein proportionaler Tarif wie die Flat Tax, noch ein progressiver Tarif den Anforderungen einer optimalen Besteuerung gerecht werden kann.

### **3.1.2. Steuerhinterziehung & Korruption**

Abgesehen von dem eben erwähnten Ansatz, der das Arbeitsangebot der Individuen in den Mittelpunkt rückt, muss der Tarif auch in Hinblick auf Faktoren wie Steuerhinterziehung und Korruption untersucht werden. Besonders weil legale und/oder illegale Steuervermeidung in einigen Ländern das maßgebliche Problem war, das zur Einführung einer Flat Tax geführt hat.

Hindriks, Keen und Muthoo (1999) betrachten in ihrem Modell das Arbeitsangebot als exogen und lösen das Optimierungsproblem des Steuerprüfers. Dieser kann kostenaufwändig das Einkommen des Steuerpflichtigen eruieren oder aber eine Kooperation mit diesem eingehen, sich bestechen lassen und das Einkommen (bewusst) unterschätzen. Der Staat konfrontiert die beiden Akteure dabei mit Sanktionen in Form von Strafen für Steuerhinterziehung und einem Belohnungssystem für seine Steuereintreiber. Die Autoren kommen zu dem Ergebnis, dass die Kombination eines angemessenen linearen Steuertarifs mit einem einfachen Bestrafungssystem und einem einfachen Gehalt für die Steuereintreiber zu einem maximalen Steueraufkommen führt. (Keen et al 1999; Hindriks et al 1999).

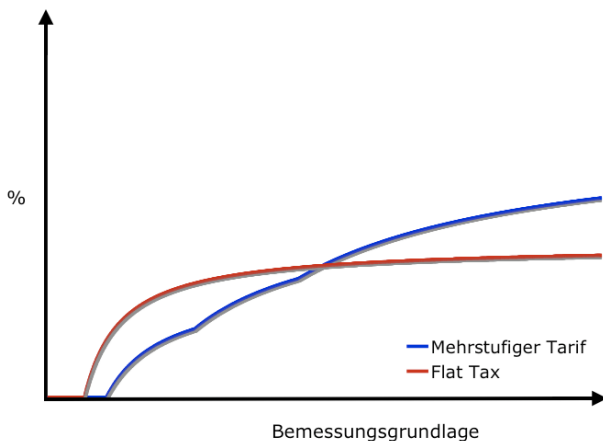
## 3.2. Verteilungsgerechtigkeit

### 3.2.1. Aufkommensneutrale Reformen

Um die Auswirkungen der Einführung einer Flat Tax auf die Verteilungsgerechtigkeit theoretisch zu untersuchen ist es sinnvoll von einer aufkommensneutralen Ausgestaltung auszugehen.

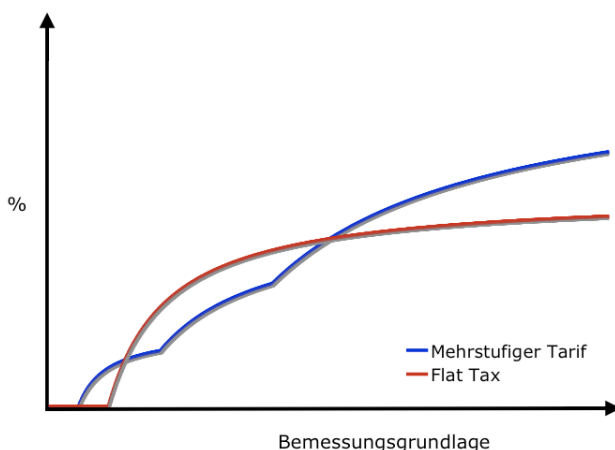
Es lässt sich leicht zeigen, dass sich die Steuerbetragsfunktion und die Durchschnittssteuersatzfunktion einer Flat Tax mit Freibetrag ( $A_F$ ) und jener eines progressiven Tarifs mindestens einmal schneiden (wenn sie beide dasselbe Aufkommen erzielen). Dabei gibt es drei unterschiedliche Möglichkeiten die nun grafisch dargestellt werden sollen: (Vgl. Keen et al 2006,18)

Abb.2<sup>6</sup>: Durchschnittssteuersätze mit  $A_F < A_p$  :



In diesem Fall ist der Freibetrag des progressiven Tarifs höher als jener der Flat Tax. Die Flat Tax ist hier weniger progressiv als der mehrstufige progressive Tarif. Die Beziehenden von sehr hohen Einkommen werden durch die Flat Tax entlastet. Alle anderen werden durch eine stärkere Belastung schlechter gestellt. Für jene deren Einkommen unter der Freibetragsgrenze der Flat Tax liegen ändert sich nichts.

Abb.3: Durchschnittssteuersätze mit  $A_F > A_p$  :

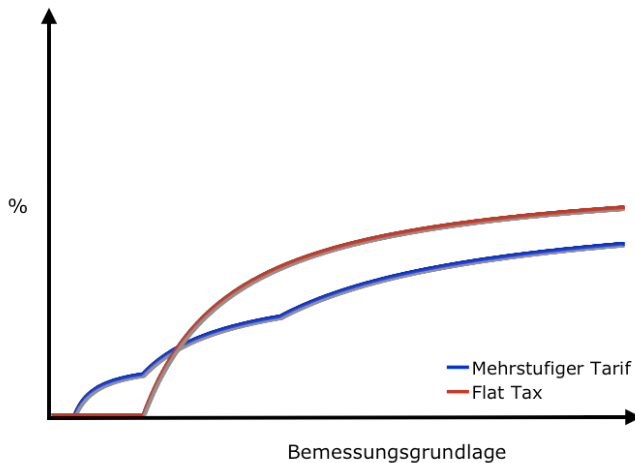


Hier ist der Freibetrag der Flat Tax höher. Hohe Einkommensschichten sowie Beziehenden sehr niedriger Einkommen profitieren von der Flat Tax, denn sie werden weniger stark belastet. Die Beziehenden mittlerer Einkommen (also der Rest) werden durch die Flat Tax stärker belastet, sie müssen für die Entlastung der BesserverdienerInnen sowie der Beziehenden niedriger Einkommen aufkommen.

<sup>6</sup>Eigene Abbildungen, Vgl. Abbildungen der Steuerbetragsfunktion bei Keen et al 2006

Die Darstellung in Abb.3 kommt den Reformen in Russland und der Slowakei am nächsten, wenn man von einer aufkommensneutralen Gestaltung ausgeht. (Siehe dazu auch 3.2.2.)

**Abb.4: Durchschnittssteuersätze mit  $A_F > A_P$  :**



In diesem Fall ist der Freibetrag der Flat Tax ebenfalls höher, jedoch ist die Steuerbetragsfunktion hier immer steiler als jene des mehrstufigen proportionalen Tarifs.

Bei der Umstellung auf eine Flat Tax würden vor allem Einkommen im unteren Bereich entlastet. Die Größe dieses Bereichs bzw. die Höhe der Einkommen, die entlastet werden, hängt stark von der Höhe des Freibetrags ab.

### 3.2.2. Nicht-aufkommensneutrale Reformen

Bei nicht-aufkommensneutralen Reformen hängt die Verteilung der Nettoeinkommen nicht nur von der Verteilung der Einkommensteuerlast, sondern vor allem auch von Gegenfinanzierungsmaßnahmen ab. So war etwa die Einführung der Flat Tax in der Slowakei mit einer Reduzierung der Transferleistungen, einer Erhöhung der Umsatzsteuer und einer Anhebung der Sozialversicherungsbeiträge verbunden. Hemming und Keen (1983) zeigten, dass die Analyse für nicht-aufkommensneutrale Reformen ähnlich wie jene der aufkommensneutralen erfolgen kann. Um die Situation vor und nach der Steuerreform vergleichen zu können muss jedoch ein fiktiver Flat-Tax-Tarif<sup>7</sup> erstellt werden. Dieser setzt sich aus einem aufkommensneutralen FT-Tarif und der prozentuellen Änderung des Aufkommens, die miteinander multipliziert werden, zusammen. Dieser fiktive Tarif kann nun mit dem Vor-Steuerreform-Tarif verglichen werden.

Bedeutet nun der Umstieg auf eine Flat Tax sowohl eine Reduzierung des Steueraufkommens als auch eine Reduzierung des Freibetrags, so ist der Progressionsgrad geringer als vor der Reform. (Siehe Abb.1) So werden nur die BezieherInnen sehr hoher Einkommen, entlastet für alle anderen nimmt die Belastung zu.

Die Einführung der Flat Tax führte in einigen Ländern, wie in Russland oder der Slowakei, zu einer Ausweitung des Freibetrags und (c.p.) zu einer Reduzierung des Aufkommens. Der Verteilungseffekt ist dabei nicht ganz eindeutig: „(...) the steepening of the flat tax schedule is

<sup>7</sup> genauer: eine fiktive Steuerbelastungsfunktion

*unlikely to have been enough to resolve the ambiguity noted earlier by removing the higher of the two crossing points: the effect on the distribution of tax payment remains unclear.*“ (Siehe Keen 2006, 21)

### **3.2.3. Steuervermeidung**

Die vorhergehenden Analysen gehen davon aus, dass sich alle Steuerpflichtigen an die Steuervorschriften halten. In der Praxis ist dies nicht der Fall.

Slemrod (2001) entwickelte ein einfaches Modell um die Auswirkungen der (fehlenden) Steuerehrlichkeit zu untersuchen. Es wird angenommen, dass jeder Steuerpflichtige einen bestimmten Teil seines Einkommens  $E$  vor den Behörden verbirgt. Die Höhe dieses Betrags hängt dabei von den damit verbundenen zu erwartenden Kosten  $C(E)$ , die exponentiell ansteigen<sup>8</sup>, ab.

Als Beispiele für diese Kosten können Honorare für Beratungstätigkeiten oder Transaktionskosten genannt werden.

Bei einem proportionalen Tarif, wie der Flat Tax ist durch den konstanten Grenzsteuersatz die marginale Steuerersparnis für alle SteuerzahlerInnen gleich. Die SteuerzahlerInnen werden also, unabhängig von ihrem Einkommen, denselben absoluten Betrag der Steuerschuld nicht bezahlen (müssen). Für BezieherInnen niedrigeren Einkommen bedeutet dies (prozentuell) eine stärkere Entlastung als für jene hoher Einkommen. Die Verteilung der effektiven Belastung entspricht im Endeffekt also jener, in der die Steuervermeidung nicht berücksichtigt wird, jedoch mit einem höheren Freibetrag. D.h. dass sich die Steuervermeidung unter einer Flat Tax progressiv auf die Verteilung der Nettoeinkommen auswirkt.

Bei einem direkt progressiven Tarif hingegen profitieren die BezieherInnen hoher Einkommen (aufgrund des höheren marginalen Steuersatzes) stärker von der künstlichen Reduzierung ihrer Bemessungsgrundlage. Die Steuervermeidung wirkt sich also degressiv auf die Verteilung der Nettoeinkommen aus.

### **3.2.4. Verteilungswirkung im Kontext**

Neben den erläuterten allgemeinen theoretischen Modellen zu Verteilungswirkung der Flat Tax gibt es noch eine Reihe weiterer Überlegungen, die hier zumindest erwähnt werden sollen.

Die Einführung der Flat Tax ist in der Regel mit einer umfassenden Reformierung des gesamten Steuersystems verbunden. Dies bedeutet meist eine Ausweitung der Steuerbasis. So werden die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer verbreitert, sowie zahlreiche Sonderregelungen abgeschafft. Weniger Ausnahmeregelungen und eine relativ einfach zu administrierende Steuer, wie die Flat Tax, erhöhen die Durchsetzbarkeit. In einem progressiven System mit einem breiten

---

<sup>8</sup> Die Annahme, dass die Kosten der Reduzierung exponentiell zunehmen erscheint plausibel, vor allem da Sonderregelungen meist nur bis zu einer bestimmten Höhe in Anspruch genommen werden könne.

Spektrum an rechtlichen Sonderregelungen haben finanziell besser gestellte Gruppen, durch ihren besseren Zugang zu Wissen (in der Form von Bildung, Netzwerken und kostenpflichtigen Beratungstätigkeiten), einen entscheidenden Informationsvorteil. Diesen Vorteil können sie nutzen, um ihre steuerliche Belastung zu reduzieren bzw. optimieren. Durch die Einführung eines einfachen Systems und die Reduzierung von Sonderregelungen werden die Verzerrungen, die durch die asymmetrische Informationsverteilung entstehen, stark reduziert. Dies wiederum wirkt sich positiv auf die Progression aus.

Um den Einfluss der Einführung einer Flat Tax auf die Verteilungswirkung bewerten zu können muss natürlich das gesamte Abgaben-(und Ausgaben-)System betrachtet werden.

So wurde die Einführung der Flat Tax meist mit einem umfangreichen Reformpaket verbunden, was in vielen Fällen zu einer massiven Umstrukturierung des Abgabensystems führte. Häufig wurden Verbrauchssteuern oder Sozialversicherungsbeiträge erhöht und/oder die Steuerbefreiungsmöglichkeiten eingeschränkt. Die Effekte dieser Maßnahmen sind dabei sowohl aufgrund von unterschiedlichen Abgabenstruktur, als auch aufgrund der ungleichen ökonomischen Ausgangslage, durchwegs unterschiedlich. (Vgl. Keen et al 2006, 23; Siehe dazu 5. Fallstudien)

### **3.3. Arbeitsanreize**

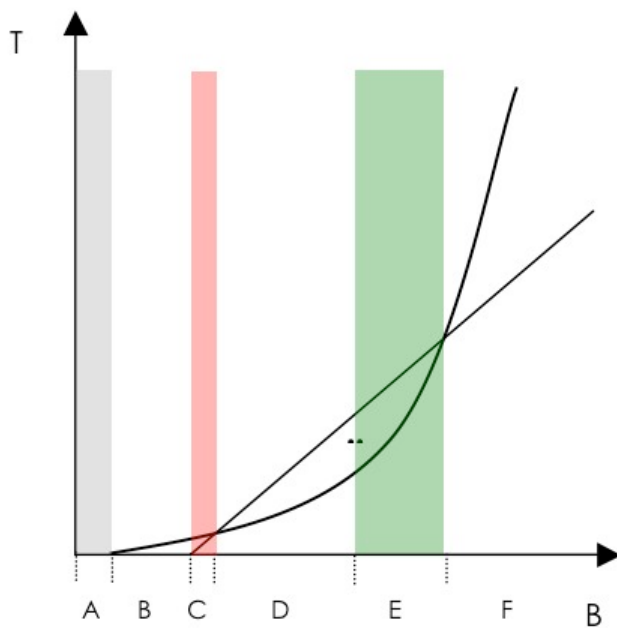
Auch bei der Untersuchung der Auswirkungen auf die Arbeitsanreize darf die Einführung der Flat Tax nicht isoliert betrachtet werden. Selbst wenn man von, durchaus möglichen, unterschiedlichen Reaktionen zwischen den verschiedenen Ländern absieht sollte auf qualitative Unterschiede zwischen den Ländern geachtet werden. Wie bereits erwähnt entsprechen einige Reformen, wie jene in Russland und der Slowakei typischerweise dem in Abb. 3 und 5 dargestellten Änderungen.

Der Freibetrag wurde mit Einführung der Flat Tax erhöht. Hohe Einkommensschichten und die Gruppe sehr niedriger Einkommen profitieren von einer geringeren Belastung, während die BezieherInnen mittlerer Einkommen durch die Flat Tax stärker belastet werden.

Das Arbeitsangebot eines/r Arbeitnehmers/in unter einer Flat Tax hängt davon ab, wie sich die Grenz- und Durchschnittsbelastung im Vergleich zu dem vorhergehenden Besteuerungssystem verändern.

Fällt die Grenzbelastung, so steigt das Arbeitsangebot, da das Substitut, die Freizeit, teurer wird (Substitutionseffekt). Nimmt die Durchschnittsbelastung zu, steigt das Arbeitsangebot ebenfalls, denn um das gleiche Einkommen zu erzielen muss mehr bzw. länger gearbeitet werden (Einkommenseffekt). Wie aus der Abbildung deutlich wird wirken diese Effekte je nach Einkommensniveau unterschiedlich.

Abb.5<sup>9</sup>: Steuerbetragsfunktion



Der Punkt •• stellt jene Grenze da an dem die marginale Grenzbelastung in beiden Steuersystemen gleich hoch ist (Die Steigung beider Funktionen ist die Selbe). Die Grenzbelastung ist im Flat Tax System für niedrigere Einkommen (links von ••) höher und für höhere Einkommen (rechts von ••) geringer als im progressiven Tarifsysteem.

Im Bereich der sehr hohen Einkommen (F) und in jenem der Einkommen, die zwischen den Freibeträgen liegen (B), ist sowohl die Grenzbelastung als auch die Durchschnittsbelastung mit der Flat Tax gesunken. Der Substitutionseffekt führt zu einer Ausweitung

der Einkommenseffekt zu einer Reduzierung des Arbeitsangebotes. Welcher Effekt hier dominiert kann (analytisch) nicht beurteilt werden. Aus der empirischen Literatur lässt sich jedoch ableiten, dass man bei einkommensstarken Haushalten nicht mit einer deutlichen Reaktion rechnen muss. (Vgl. Keen et al 2006, 26)

Im Bereich D, in dem sowohl die Grenzbelastung als auch die Durchschnittsbelastung durch die Flat Tax gestiegen sind kommt es zu dem umgekehrten Effekt. Durch den Substitutionseffekt wird das Arbeitsangebot reduziert, der Einkommenseffekt führt jedoch zu einer Ausweitung des Arbeitsangebots. Auch hier kann (analytisch) nicht ermittelt werden welcher Effekt dominiert.

Für Einkommen die im Bereich C liegen ist die Grenzbelastung bei einer Flat Tax höher, die Durchschnittsbelastung jedoch geringer als im progressiven System. Hier gehen beide Effekte in dieselbe Richtung, das Arbeitsangebot wird reduziert. Umgekehrtes gilt für die Einkommen im Bereich E. Hier ist die Grenzbelastung im Flat Tax System geringer und die Durchschnittsbelastung höher als im progressiven System. Sowohl der Substitutionseffekt als auch der Einkommenseffekt wirken sich positiv auf das Arbeitsangebot aus, was zu einer Ausweitung führt.

Im Bereich A ändert sich nichts, da die Belastung in beiden Steuersystemen 0 ist.

Als Argument für die Einführung einer Flat Tax werden häufig die positiven Arbeitsanreize der SpitzenverdienerInnen ins Spiel gebracht. Durch die niedrigere Grenzbelastung würden diese ihr Arbeitsangebot ausweiten. Da hochqualifizierte Arbeitsplätze positive Effekte auf die Arbeitsnachfrage in anderen Lohnsegmenten haben, hätte dies nicht nur im Bereich der Spitzeneinkommen einen positiven Beschäftigungseffekt. Wie hier deutlich wurde kann diese These durch die Theorie nicht gestützt werden. Aber auch die empirische Literatur kommt zu dem Schluss, dass „man keine starken Effekte von dieser Gruppe (Anm.: den SpitzenverdienerInnen)

<sup>9</sup> Abb. 4 nach Keen et al 2006

zu erwarten habe.“ (Siehe Keen et al 2006, 26, eigene Übersetzung; Vgl. Goulsbee 1999, Bruce et al 2003)

### **3.4. Transparenz, Akzeptanz und Administration der Besteuerung**

Die Abkehr von einem mehrstufigen progressiven Tarif hin zu einer Flat Tax mit Freibetrag bedeutet eine massive Vereinfachung des Steuersystems. Das einfachere, transparentere System mit einem proportionalen Tarif erleichtert die Steuereinhebung und verbessert so die Durchsetzbarkeit der Besteuerung wodurch gleichzeitig der Verwaltungsaufwand verringert wird.

Anreize das zu versteuernde Einkommen bestimmten Personen oder Perioden zuzuordnen werden, insbesondere durch die Möglichkeit einer umfassenden Besteuerung an der Quelle, vermindert. Die Umstellung auf einen proportionalen Steuertarif mit Freibetrag bedeutet jedoch nicht, dass legale Steuervermeidung vollständig vermieden werden kann. Denn auch die Kombination der Flat Tax mit Freibetrag stellt tatsächlich einen Tarif mit zwei Grenzsteuersätzen dar. Hat eine Person etwa zwei unterschiedliche Einkommensquellen, so muss darauf geachtet werden, dass der Freibetrag nur einmal in Anspruch genommen werden kann.

Zudem darf der Einfluss des Steuertarifs auf die Akzeptanz, und damit auf die Durchsetzbarkeit der Besteuerung, nicht überbewertet werden, da dies in erster Linie von anderen Faktoren, wie der Definierung und Evaluierung der Bemessungsgrundlage oder institutionellen Faktoren, abhängt. So sind viele der genannten Vorteile vor allem auf eine Ausweitung der Bemessungsgrundlage und nicht auf die Vereinfachung des Tarifs und die Senkung des Steuersatzes zurückzuführen. Denn die Ausweitung der Bemessungsgrundlage geht mit der Reduzierung von Ausnahmeregelungen, welche gerne für (legale) Steuervermeidung missbraucht werden, einher.

Hindriks, Keen und Muthoo (1999) kommen aufgrund ihrer Untersuchungen (siehe 3.1.2) zu dem Schluss, dass allein die proportionale Gestaltung des Steuersatzes einen positiven Einfluss auf die Durchsetzbarkeit der Besteuerung hat, aber auch die Höhe der Steuersätze und die Abgabenstruktur als ganzes spielen nach ihren Erkenntnissen eine wichtige Rolle.

Obwohl weitgehend angenommen wird, dass ein niedriger Steuersatz, insbesondere im Bereich der SpitzenverdienerInnen, zu weniger Steuerhinterziehung bzw. Steuerflucht führt, ist dies nicht immer der Fall. Denn die Höhe der Steuerhinterziehung bzw. -vermeidung hängt in erster Linie von den damit verbundenen Kosten ab. Im Modell von Slemrod (2001, siehe 3.2.3) führt ein höherer Steuersatz zu einem höheren Grad an Steuervermeidung/hinterziehung. Betrachtet man Steuerhinterziehung jedoch als spieltheoretisches Problem, indem sich der Steuerpflichtige zwischen der vollen Besteuerung oder dem Risiko erwischt und bestraft zu werden entscheiden muss, kommt man zu einem anderen Ergebnis. So lässt sich aus den Ergebnissen von Allingham & Sandmo (1974) und Yitzhaki (1974) folgern, dass mit der Höhe des proportionalen Steuersatzes auch der Grad an Steuerhinterziehung (gemessen als Anteil der gesamten Bemessungsgrundlage) steigt. Dies gilt jedoch nur, wenn die Höhe der Bestrafung mit der Höhe der hinterzogenen

Steuerschuld einhergeht. Begründet wird dies mit dem durch die geringere Besteuerung entstandenen höheren Nettoeinkommen. Denn, sofern man nur eine geringe Risikoaversion annimmt, steigt mit dem Einkommen der Anteil der risikoreichen Veranlagungen, was in diesem Fall mehr Steuerhinterziehung bedeutet. (Keen et al 2006, 28f)

Mit Hilfe der ökonomischen Theorie kann der Einfluss von Steuersenkungen auf die (legale und illegale) Steuervermeidung und somit auf die Durchsetzbarkeit der Besteuerung nicht eindeutig bestimmt werden.

In der öffentlichen Debatte rund um die Flat Tax wird häufig argumentiert, dass die Flat Tax durch eine höhere Akzeptanz der Besteuerung zu einem positiven Laffer-Effekt führt. So würden Steuersenkungen beim Übergang zur Flat Tax die Akzeptanz und damit die Durchsetzbarkeit der Besteuerung derart verbessern, dass das Steueraufkommen nicht nur konstant bleibt sondern sogar zunimmt. Keen (et al 2006, 31) zeigt, dass Individuen bestimmter Einkommensgruppen aufgrund der geringeren Grenzbelastung einen kleineren Teile ihres Einkommens verschleiern und sogar eine höhere Steuerschuld akzeptieren. Eine Reduzierung des Steuersatzes kann also bei einigen Individuen tatsächlich dazu führen, dass sie mehr Steuern zahlen als vor der Senkung. Empirische Studien kommen jedoch zu dem Schluss, dass dieser Effekt nicht ausreicht um Steuerausfälle bei anderen Einkommensgruppen zu kompensieren. (Vgl. Chua 2003; Vgl. Gaddy-Gale 2005)

### **3.5. Stabilisierungseffekt**

Die progressive Einkommensteuer wirkt sich stabilisierend auf den Konjunkturverlauf aus. In einer konjunkturellen Aufschwungphase steigen die Bruttoeinkommen an. Durch die progressive Besteuerung wird der durch das BIP-Wachstum verursachte Effekt auf die Nettoeinkommen verringert. Die Nettoeinkommen steigen weniger stark an als die Bruttoeinkommen. Da die Konsumentscheidungen der Haushalte von deren verfügbaren Einkommen abhängen wächst der Konsum langsamer als die Bruttoeinkommen und das BIP. Dies dämpft die Möglichkeit einer Überhitzung der Wirtschaft ein und erleichtert eine Konsolidierung des Staatshaushaltes in Hochkonjunkturphasen. In einer konjunkturellen Abschwungphase gehen die Bruttoeinkommen zurück. Durch die progressive Besteuerung schlägt sich dieser Effekt aber nur teilweise auf die Nettoeinkommen durch. Der private Konsum nimmt weniger stark ab als die Bruttoeinkommen, der Abschwung wird abgebremst.

Ein proportionaler Einkommensteuertarif, also eine Flat Tax ohne Freibetrag, führt dazu dass sich Einkommenseffekte die auf das Bruttoeinkommen wirken direkt auf das Nettoeinkommen durchschlagen. Dies verhindert zwar Verzerrungen führt aber gleichzeitig dazu, dass makroökonomische Stabilisierungseffekte weitgehend ausbleiben.

Die Flat Tax mit Freibetrag ist jedoch weder ein direkt progressiver, noch eine absolut proportionaler Tarif.

Durch die Tatsache, dass EinkommensbezieherInnen, deren Einkommen unter der Freibetragsgrenze liegen, gar keine Steuern zahlen, könnte man leicht annehmen, dass die Flat Tax mit Freibetrag einen geringeren Stabilisierungseffekt hat als der direkt progressive Tarif. Geht man jedoch von einer aufkommensneutralen Gestaltung der Flat Tax aus, in der ein Teil der EinkommensbezieherInnen keine Steuer zahlt, so muss der (aggregierte) Grenzsteuersatz im FT-System höher sein, da ansonsten nicht das selbe Aufkommen erzielt werden kann. Dies wiederum würde einen stärkeren Stabilisierungseffekt implizieren.

Der Stabilisierungseffekt einer (aufkommensneutralen) Flat Tax hängt also von folgenden drei Faktoren ab:

- dem Progressionsgrad des vorhergehenden Systems
- der Höhe des Freibetrags
- der Verteilung der Einkommen

Keen (et al 2006, 48) konnte zeigen, dass der Stabilisierungseffekt eines Flat-Tax-Tarifs mit Freibetrag umso stärker ist desto näher die Freibetragsgrenze am Durchschnittseinkommen liegt.<sup>10</sup> Der Effekt kann dabei sogar stärker sein als jener des (direkt) progressiven Tarifs.

---

<sup>10</sup> Genauer: Je geringer die Differenz zwischen Freibetrag und Durchschnittseinkommen desto stärker die Progression. Wobei der Freibetrag nicht über dem Durchschnittseinkommen liegen darf.

## **4. Fallstudien: Die Flat Tax-Reform in Russland & der Slowakei**

Russland und die Slowakei haben 2001 bzw. 2004 ihr Steuersystem reformiert und eine Flat Tax eingeführt. Nicht zuletzt aufgrund der unterschiedlichen ökonomischen Struktur unterscheiden sich die Reformmaßnahmen in den beiden Ländern jedoch grundlegend voneinander. Während im Fall von Russland die positive Entwicklung des Steueraufkommens für besondere Aufmerksamkeit sorgte, waren es in der Slowakei die geringe Unternehmensbesteuerung und die damit verbundene Wirkung auf den Steuerwettbewerb, die für Diskussionsstoff sorgten.

Im folgenden werden Teil der Arbeit werden die Entwicklungen in den beiden Ländern getrennt voneinander untersucht und anschließend zusammengeführt. Die Länderanalysen beginnen jeweils mit der ökonomischen Ausgangslage und vorangegangenen Reformen des Steuer- und Abgabensystems. Im zweiten Unterkapitel werden die Reformziele sowie die einzelnen Reformmaßnahmen beschrieben. Anschließend werden im dritten Teil die Auswirkungen der Reform auf das Steueraufkommen und die Staatseinnahmen diskutiert. Der 4. Teil setzt sich mit der Wirkung der Einführung der Flat Tax auf Wachstum und Beschäftigung auseinander, während sich der 5. Abschnitt auf die Entwicklung der Einkommensverteilung konzentriert. Das Kapitel schließt mit einem zusammenführenden Vergleich der beiden Länder.

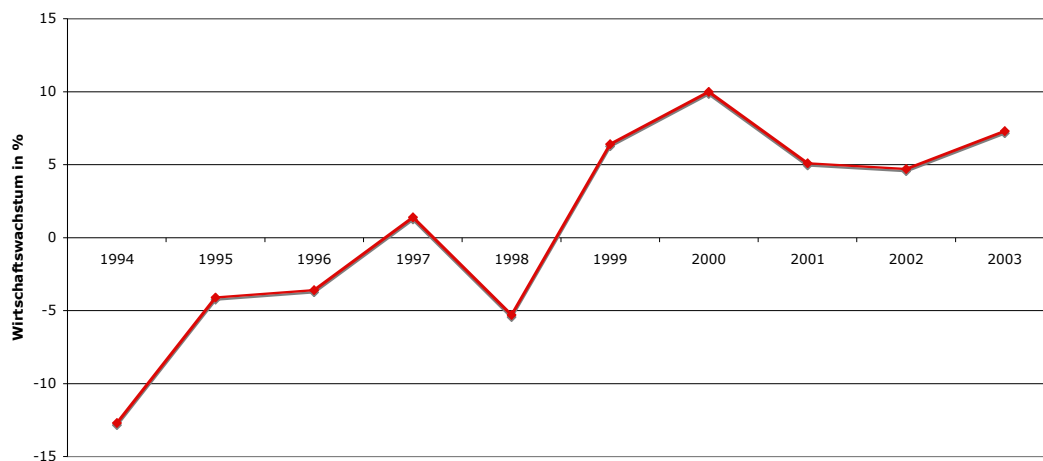
### **4.1. Russland: Flat (Rate) Tax**

#### **4.1.1. Ökonomische Ausgangslage**

##### *4.1.1.1. Transformationskrise & Steuerhinterziehung*

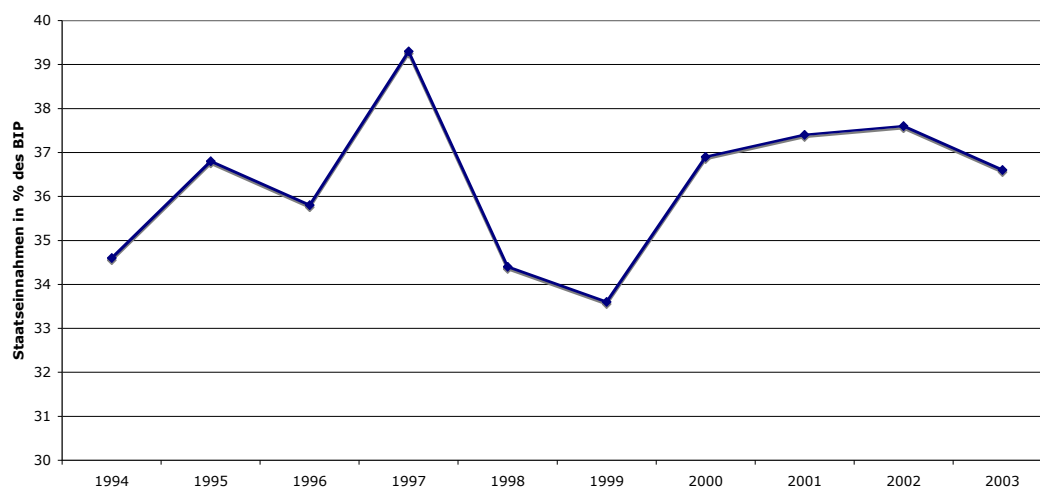
Schon vor dem offiziellen Ende der Sowjetunion am 31. Dezember 1991 war die wirtschaftliche Entwicklung im heutigen Russland von dem ab 1985 einsetzenden Zerfall des realsozialistischen Staatenbundes geprägt. Durch die völlige Auflösung der Planwirtschaft Ende der 1980er Jahre ging die Wirtschaftsleistung Russlands über Jahre hinweg sukzessive zurück. Erst Mitte der 1990er Jahre konnte wieder eine Phase relativer Stabilität erreicht werden, welche jedoch bereits 1998 durch die russischen Finanzkrise unterbrochen wurde.

Abb. 6: Wirtschaftswachstum in Russland (Prozentueller Veränderung des BIP):



Quelle: EIU

Abb. 7: Staatseinnahmen in % des BIP über die Zeit<sup>11</sup>:



Quelle: Ivanova et al 2005, 16

Sowohl die völlige Umstellung des Wirtschaftssystems selbst als auch die damit verbundene vorübergehende Erosion der Steuerbasis stellte die russische Politik vor enorme steuer- und budgetpolitische Herausforderungen. Nicht zuletzt aufgrund des fehlenden politischen Willens, auch politisch-einflussreiche Gruppen stärker in ihre steuerliche Pflicht zu nehmen, blieben diese Reformen jedoch „halbherzig“ und zeigten dementsprechend wenig Wirkung. Fehlende rechtliche Möglichkeiten um Steuerhinterziehung zu sanktionieren führten dazu, dass die Steuermoral in Russland immer stärker nachließ und das gesetzlich vorgeschriebene Steuersystem immer mehr an Relevanz verlor. (Chua 2003, 78) Während sich eine steigende Anzahl der Steuerpflichtigen ihrer

<sup>11</sup> Einnahmen der lokalen, regionalen und staatlichen Behörden, inklusive Pensionsversicherungsbeiträge sowie Körperschaften des öffentlichen Sektors im Bereich des Straßenbaus.

Steuerschuld völlig entzogen, begannen große SteuerzahlerInnen die Höhe ihrer Verbindlichkeiten zu verhandeln. So zeigt etwa Karpov (1997, zitiert in Gaddy-Gale et al 2006), dass private Körperschaften 1996 und 1997 weniger als 8% ihrer Steuerschuld in monetären Mitteln beglichen. Im Durchschnitt haben die Unternehmen 29% ihrer Steuerschuld gar nicht beglichen und 63% entweder umgangen oder in Form von (überbewerteten) Waren bezahlt. Unternehmen „arrangierten“ sich häufig mit den regionalen und lokalen Behörden um ihr tatsächliches Einkommen von den föderalen Behörden verheimlichen zu können. Dementsprechend konzentrierten sich die legale und illegale Steuervermeidung besonders auf jene Steuern deren Aufkommen hauptsächlich der Finanzierung des russischen Zentralstaates dienen sollte. Für die Staatseinnahmen bedeutete dies nach 1995 einen anhaltenden Rückgang, der mit der Finanzkrise 1998 noch weiter beschleunigt wurde. Während die Einnahmen 1995 noch über 16,2% des BIP betrugen, waren es 1998 nur mehr 12,4%. Um das Defizit finanzieren zu können, begann die Regierung zu immer höheren Kosten im In- und Ausland Kredite aufzunehmen. Die sich immer weiter verschlechternde Finanzierungssituation wurde so zu einer der Hauptursachen der russischen Finanzkrise im Herbst 1998.

Nach der Schuldenkrise und mit dem Amtsantritt Vladimir Putin's als Präsident rückte die Durchsetzung der Besteuerung stärker in den Mittelpunkt des politischen Geschehens. Bereits in seiner ersten öffentlichen Ansprache erklärte Putin die Einhaltung der Steuergesetze zur Bürgerpflicht. Anschließend startete eine umfassende Imagekampagne um das Ansehen der Steuerbehörden zu verbessern und ihre Macht zu stärken. Bereits bevor die große (Flat Tax-) Steuerreform in Kraft trat begann die Steueradministration in Moskau detaillierte Daten über die SteuerzahlerInnen zu erheben, um „die weit verbreitete Praxis vermögender Individuen ihr Einkommen zu verbergen“ zu konterkarieren. (Gaddy-Gale 2006)

Betrachtet man die Struktur des russischen Steuersystems Ende der 1990er Jahre so fällt zunächst die vergleichsweise sehr hohe Steuerquote auf. Die Steuereinnahmen des Zentralstaates betrugen 1999 rund 36% des BIP und lagen damit deutlich über dem Durchschnitt der OECD-Länder (33%) oder anderer Schwellenländer (28%). Das russische Steuersystem war durch unzählige Ausnahmen und Sonderregelungen sowie durch einen sehr hohen Grad an Steuerhinterziehung gekennzeichnet. Dies führte dazu, dass jene Unternehmen und Beschäftigten, auf deren Schultern tatsächlich die Finanzierung des Staates ruhte, aufgrund sehr hoher Grenzsteuersätze einen noch viel höheren Beitrag zu leisten hatten als jene, die von den Ausnahmen profitierten oder Steuern hinterzogen. Ein weiteres Problem des russischen Steuersystems waren die unzähligen kleinen Steuern, welche von verschiedenen Behörden eingehoben wurden und in Summe zu einer erheblichen Belastung führten. Chua (2003) schätzt die Anzahl solcher „kleinen Steuern“ auf 50-100.

Die Aufkommensstruktur der russischen Staatseinnahmen unterschied sich Ende der 1990er Jahre kaum von jenem westeuropäischer Staaten. Das relative Aufkommen der Umsatzsteuer, speziellen Verbrauchssteuern sowie der Sozialversicherungsbeiträge entsprach in etwa dem OECD-Durchschnitt. Wie in anderen Schwellenländern kam den Warenverkehrssteuern eine etwas größere Bedeutung zu, aber auch das Aufkommen von Vermögenssteuern lag über dem

Durchschnitt der OECD-Staaten. Anders als in den OECD-Staaten erzielte die Körperschaftssteuer in Russland ein relativ hohes Aufkommen, während die personelle Einkommensteuer einen kleineren Teil zum Aufkommen beitrug. Besonders auffallend ist die in Russland vergleichsweise große Bedeutung von „sonstigen“ Steuern. Das Aufkommen aus dieser Kategorie belief sich in Russland (1999) auf rund 8% des BIPs, während die OECD Staaten im Durchschnitt auf nur 3% kamen. Insgesamt hat sich die Aufkommensstruktur der Steuern und Abgaben Russlands in den 1990er Jahren kaum verändert. Nur die Bedeutung spezieller Verbrauchssteuern hat zugenommen während die Einnahmen der Besteuerung von Unternehmensgewinnen etwas zurückgingen. Aufgrund der Aufhebung einiger Exportsteuern schrumpfte das Aufkommen von Warenverkehrssteuern vorübergehend. Als Reaktion auf die sinkenden Staatseinnahmen wurden nach der Finanzkrise jedoch neue Exportsteuern auf Rohstoffe, insbesondere fossile Energieträger wie Rohöl, aber auch Metalle, eingehoben und schrittweise ausgeweitet. So konnte das Aufkommen aus dem Titel „Warenverkehrssteuern“ rasch wieder erhöht werden. Darüber hinaus wurde Mitte 1999 eine Luxussteuer eingeführt und die Liste der Waren, welche der reduzierten Umsatzsteuer unterliegen, ausgeweitet. (Chua 2003)

#### **4.1.2. Die Steuerreform 2001**

Die Erfahrungen der 1990er Jahre machten deutlich, dass eine Reform des Steuer-Abgabensystems unausweichlich ist um die Finanzierung des Staates langfristig aufrechterhalten zu können. Dementsprechend legte die Duma 1998 einen ersten Entwurf vor, auf dessen Grundlage Strategien und Maßnahmen entwickelt werden sollten um das Steuersystem zu erneuern. Folgende 4 Punkte wurden dabei als zentrale Ziele festgelegt (Chua 2003):

- **Fairness:** Alle SteuerzahlerInnen sollen gleich behandelt werden. Jede Form der Diskriminierung soll unterbunden werden. Die gesetzestreuen SteuerzahlerInnen sollen durch eine bessere Verteilung der Steuerlast entlastet werden. Dabei sollen alle Steuersätze, aber besonders die Lohnsteuersätze gesenkt werden.
- **Einfachheit:** Um das Steuersystem simpler zu machen, soll die Anzahl an Steuern und Abgaben reduziert werden. Insbesondere Gebühren und zielgerichtete Steuern (mit Lenkungseffekt) sollen abgeschafft werden. Gleichzeitig sollen für alle Arten von Steuern einheitliche Zahlungs- und Verrechnungsmethoden eingeführt werden.
- **Stabilität und Berechenbarkeit:** Die Unsicherheit der Steuerpflichtigen über ihre zukünftigen Steuerverbindlichkeiten soll reduziert werden.
- **Effizienz:** Die Steuereintreibung solle verbessert und Ineffizienzen beseitigt werden. Dazu sollen Steuern, die die ökonomische Effizienz beeinträchtigen oder Verzerrungen hervorrufen abgeschafft werden. Ebenso sollen Verfahren, die die Substanz der Besteuerung

beeinträchtigen – wie etwa die Möglichkeit die Höhe der Steuersätze zu verhandeln oder die Steuerschuld in Form von Naturalien zu begleichen – eliminiert werden.

Um geringere Steuersätze einführen und zahlreiche Steuern abschaffen zu können ohne das Steueraufkommen zu reduzieren, war es nötig die Steuereintreibung massiv zu verbessern. Dies konnte nur durch die Abschaffung zahlreicher Ausnahmen, die Bekämpfung der Korruption, weniger Ermessensspielraum der Steuerfahnderinnen und Steuerfahnder und die Anhebung der Steuermoral gelingen. Die Steuerreform zur Umsetzung dieser Ziele wurde in zwei Schritten durchgeführt.

#### *4.1.2.1. Steuerreform Teil 1 – Administration*

Der erste Teil der Reform, der am 1. Jänner 1999 in Kraft trat widmete sich der Verbesserung der rechtlichen und institutionellen Rahmenbedingungen der Steuerverwaltung.

So wurde u.a. die Kompetenzenverteilung innerhalb der Legislative neu geregelt, die wichtigsten Punkte waren dabei:

- Neue Vorschriften zur Regelung der Beziehung zwischen Steuerpflichtigen und BehördenvertreterInnen sowie die Festlegung eindeutiger Rechte und Pflichten beider Parteien.
- Exakte Bestimmungen zur Regelung der Beziehung zwischen Steuerbehörden und subnationalen Regierungen, sowie das Verbot für subnationale Regierungen, Steuern per Verordnung zu erlassen.
- Klare Regeln und Definitionen, unter welchen Umständen und in welcher Form spezifische Steuern eingeführt werden dürfen und wie sie ausgestaltet werden können.

(Chua 2004, 85; Gaddy-Gale 2006)

Ein weiteres Kernstück dieser ersten Teilreform war die Schaffung eines eigenen Ministeriums für Steuern und Abgaben (Ministry of Taxation). Steuern und Abgaben wurden nun (größtenteils) von einer Behörde eingehoben. Für die Steuerverwaltung bedeutete dies, dass die Angaben der Steuerpflichtigen über verschiedene Quellen nun miteinander verglichen und damit leichter überprüft werden konnten. Aber auch für die Steuerpflichtigen sollten so Anreize entstehen ,vollständige und richtige Angaben zu machen. So haben Unternehmen nun etwa ein Interesse daran die Lohnkosten vollständig zu melden, da dies ihre Profite und die damit verbundene Steuerlast schmälert. (Gaddy-Gale 2006, 48) Das neue Ministerium diente aber auch dazu rasch neue und umfassende Strategien zu entwickeln, um seinen Aufgaben gerecht zu werden. Vorgesehen war nicht nur eine Reorganisation der gesamten Steuerverwaltung, sondern auch ein Ausbau der rechtlichen Möglichkeiten des Ministeriums und seiner MitarbeiterInnen. So wurde ein neues Registrierungssystem eingeführt, das jedem/r SteuerzahlerIn eine eigene Identifikationsnummer zuteilt. Eine umfassende Datenbank wurde aufgebaut und die rechtlichen Rahmenbedingungen geschaffen, um dem Ministerium sowie seinen MitarbeiterInnen einen besseren Einblick in die Geschäfte großer SteuerschuldnerInnen zu ermöglichen. Überregionale

Büros dienten von nun an der Beratung der Steuerpflichtigen, deren Eigenverantwortung nun stärker eingefordert wurde. Gleichzeitig wurde eine neue Einheit der Finanzverwaltung geschaffen, die sich auf überregionaler Ebene mit den bedeutendsten Steuerfällen befasst. Um die Effektivität der Steuerverwaltung langfristig weiter zu verbessern wurden zudem in zwei Regionen (Nizhny Novgorod und Volgograd) Pilotprojekte realisiert. Da 1999 nur rund 30% der Steuern fristgerecht bei den Behörden eingelangt sind, wurde neue Anreize für eine zügige Tilgung der Steuerschuld geschaffen. Das zu diesem Zwecke implementierte Follow-Up-Programm reicht von Anrufen bei einem Zahlungsverzug von 3-4 Tagen, über vollautomatische, computergenerierte Mahnungen, die per Post versandt werden, bis hin zu speziellen Instrumenten die sich nach Zahlungsverzugsdauer und Höhe der Steuerschuld richten. (Chua 2004)

Die neue Gesetzgebung erlaubte den Behörden darüber hinaus in bestimmten Fällen die Steuerschuld festzulegen, etwa dann wenn der/die Steuerpflichtige den Zugang zu Informationen verwehrt. Zudem wurden die Voraussetzungen zur Durchführung von Steuerprüfungen durch die Behörden erleichtert. Mit den neuen Regelungen war es nun möglich alle Einkommen privater Individuen – inklusive Dividenden und Zinserträgen – direkt an der Quelle zu besteuern. (Gaddy-Gale 2006, 47)

#### *4.1.2.2. Steuerreform Teil 2 – Steuerstruktur*

Im Mittelpunkt des zweiten Teils der Steuerreform stand die Struktur des Steuersystems selbst. Steuertarife wurden abgeändert und einige Steuern abgeschafft während gleichzeitig neue eingeführt wurden.

Der überwiegende Teil der Maßnahmen trat mit 1.Jänner 2001 in Kraft. Sowohl das (personelle) Einkommensteuersystem als auch die Struktur der Sozialversicherungsbeiträge wurde radikal umgestellt. Bereits im Vorfeld der Reform wurde die Umsatzsteuer gesenkt und nun weiter reformiert. Darüber hinaus wurde neue speziellen Verbrauchssteuern eingeführt und die Form der bereits Bestehenden angepasst.

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung traten viele Änderungen erst ein Jahr später in Kraft oder wurden zu Beginn des Jahres 2002 erneut angepasst. Die Bemessungsgrundlagen verschiedener Steuern wurden vereinfacht, die Körperschaftssteuer wurde vorübergehend erhöht und später unter das Ausgangsniveau gesenkt. Daneben wurden eine Reihe von kleineren Steuern abgeschafft, zusammengeführt oder zumindest vereinheitlicht.

#### *Einkommensteuer*

Die Bemessungsgrundlage der personellen Einkommensteuer setzt sich aus allen Arbeits- und Kapitaleinkommen natürlicher Personen zusammen, wobei Einkünfte aus bestimmten Quellen einer gesonderten Besteuerung unterliegen. In Russland umfasste die personelle Einkommensteuer vor der Reform 2001 drei Steuerstufen. Vom niedrigsten Steuersatz in der Höhe von 12% waren alle Einkommen in der Höhe von 12% (3.168 Rubel) bis 187% (50.000 Rubel) des

monatlichen Durchschnittslohnes betroffen. Bei einem Verdienst in der Höhe von 188% bis 560% (150.000 Rubel) des Durchschnittslohnes musste für einen Teil des Einkommens 20% abgeführt werden. Nur wer mehr als 560% des Durchschnittslohnes verdiente war auch vom Spitzensteuersatz in der Höhe von 30% betroffen. (OECD 2006a, 95f)

Mit der Steuerreform 2001 wurde das Einkommensteuersystem vereinfacht. Die drei Steuersätze von 12%, 20% und 30% wurden abgeschafft und durch einen einheitlichen Flat-(Rate)-Tax-Tarif in der Höhe von 13%<sup>12</sup> ersetzt. Der Freibetrag in der Höhe von 3.168 russischen Rubel wurde auf 4.800 Rubel angehoben. In Relation zum Durchschnittslohn blieb der Freibetrag mit rund 12% damit effektiv jedoch konstant<sup>13</sup>.

Insgesamt hat sich die durchschnittliche Belastung durch die Einkommensteuer mit der Reform kaum verändert, denn die effektive Durchschnittsbelastung betrug bereits vor der Reform nur 14%. (Ivanova et al 2005, 6; OECD 2006a)

*Tab. 1: Einkommensteuersystem in Russland, vor - und nach der Reform 2001:*

| Vor der Reform (2000)              |                 | Nach der Reform (2001)             |                 |
|------------------------------------|-----------------|------------------------------------|-----------------|
| zu versteuerndes Einkommen (Rubel) | Grenzsteuersatz | zu versteuerndes Einkommen (Rubel) | Grenzsteuersatz |
| bis zu 3.168                       | 0%              | bis zu 4.800                       | 0%              |
| 3.168 bis 50.000                   | 12%             | über 4.800                         | 13%             |
| 50.000 bis 150.000                 | 20%             |                                    |                 |
| über 150.000                       | 30%             |                                    |                 |

Einkünfte aus bestimmte Einkommensquellen sind seit 2001 von einem gesonderten Tarif in der Höhe von 35% betroffen. Zu dieser Gruppe gehören Einkünfte aus Glücksspielen, Lotteripreisen, bestimmten Versicherungsleistungen sowie Bankzinsen, die deutlich über dem Marktzins<sup>14</sup> liegen. Diese Sonderregelung wurde eingeführt um den bis dahin gängigen Praxen der Steuerumgehung Einhalt zu gebieten. Die Besteuerung von Dividendenerträgen wurde von 15% auf 30% verdoppelt.

<sup>12</sup> Für Ausländerinnen und Ausländer ohne festen Wohnsitz in Russland beträgt der Einkommensteuersatz 30%.

<sup>13</sup> Die Nominallohne sind in Russland von 2000 auf 2001 um rund 45,7% gestiegen. (Quelle: EIU)

<sup>14</sup> Dies gilt ab einem Zinssatz von mehr als 175% der von der russischen Zentralbank festgelegten Refinanzierungsrate beträgt, sowie für einen Zinssatz der mehr als 9% über der Fremdwährungskreditrate liegt.

Wobei gleichzeitig die Möglichkeit geschaffen wurde die bereits geleistete Körperschaftssteuer von der Steuerlast abzuziehen<sup>15</sup>. (Ivanova et al 2006, Gaddy-Gale 2006)

Mit der Reform 2001 wurden aber nicht nur die Steuertarife und deren Grenzen verändert sondern auch die Bemessungsgrundlage ausgeweitet. Die Befreiung von der Einkommensteuer für Angehörigen des Militärs wurde aufgehoben und zahlreiche Ausnahmen für Ausländerinnen und Ausländer (Wohn- und Reisekosten) abgeschafft. Mit der Einführung von vier Kategorien (Standard, Sozial, Eigentum und Beruf) wurde darüber hinaus das System der Absetzbarkeiten vereinfacht.

Nicht zu unterschätzen sind außerdem die Effekte, die aus der Neuaufteilung des Steueraufkommens resultierten. Waren es bis 2001 nur 80% der Einnahmen aus der Einkommensteuer, so gehen diese seitdem im vollen Umfang an die regionalen Regierungsbehörden. Mit dieser Maßnahme wurden die Anreize für lokale Regierungen, den Steuerpflichtigen bei der Unterschlagung von Einkommen behilflich zu sein, eliminiert. Der Wille zur stärkeren Durchsetzung der Besteuerung durch regionale Institutionen sollte damit aufgenommen haben.

### *Sozialversicherungsbeiträge*

Die Reform der Einkommensteuer war nicht die einzige Änderung der Belastung von Arbeitseinkommen, die 2001 durchgeführt wurde. Auch die Struktur der Sozialversicherungsbeiträge wurde verändert. Bis 2001 mussten von dem/r ArbeitgeberIn insgesamt 38,5% der Lohnsumme an Sozialversicherungsabgaben abgeführt werden. Dieser Betrag setzt sich dabei aus den getrennt zu leistenden Abgaben für Pensionsversicherung (28%), Sozialversicherung (5,4%), Krankenversicherung (3,6%) und Arbeitslosenversicherung (1%) zusammen. Gleichzeitig musste der/die ArbeitnehmerIn 1% seines/ihrer Einkommens an die Pensionskasse abführen. Dementsprechend betrug die Gesamtbelastung der Lohnsumme 39,5%. Mit der Reform, die am 1.Jänner 2001 in Kraft trat, wurde das Flat-Rate-System der Sozialversicherungsbeiträge durch ein mehrstufiges, regressives System ersetzt. Mit der neuen Regelung muss der/die ArbeitgeberIn von der gesamten Lohnsumme unter 100.000 Rubel – das entsprach 2001 rund 254% des Durchschnittslohnes – 36,5% an Sozialabgaben („unified Social Tax“) abführen. Darüber liegende Einkommensteile werden mit 20% (bis 300.000 Rubel), 10% (bis 600.000 Rubel) und 5% (über 600.000 Rubel) deutlich geringer belastet. Die Trennung zwischen verschiedenen Abgaben für unterschiedliche Versicherungsträger wurde abgeschafft, zwischen Pensions-, Kranken-, Sozial- und Arbeitslosenversicherungsbeiträgen wird nicht mehr unterschieden. Gleichzeitig müssen von dem/r ArbeitnehmerIn selbst keine Abgaben mehr getätigt werden.

---

<sup>15</sup> 2002 wurde die Dividendenbesteuerung auf 6% reduziert und im Gegenzug die Anrechenbarkeit der geleisteten Körperschaftssteuer wieder abgeschafft.

Tab. 2: Sozialversicherungsbeiträge in Russland, vor - und nach der Reform 2001\*:

|                | Vor der Reform (2000)                 |                          | Nach der Reform (2001)                |                          |
|----------------|---------------------------------------|--------------------------|---------------------------------------|--------------------------|
|                | sozialv.pflichtiges Einkommen (Rubel) | Beitragssatz (Grenzsatz) | sozialv.pflichtiges Einkommen (Rubel) | Beitragssatz (Grenzsatz) |
| ArbeitnehmerIn | gesamtes                              | 1%                       | gesamtes                              | 0%                       |
| ArbeitgeberIn  | gesamtes                              | 38,5%**                  | bis 100.000                           | 35.6%                    |
|                |                                       |                          | 100.000 bis 300.000                   | 20%                      |
|                |                                       |                          | 300.00 bis 600.00                     | 10%                      |
|                |                                       |                          | über 600.000                          | 5%<br>ab 2002: 2%        |

\* Für Beschäftigte im Agrarbereich, Rechtsanwälte, selbständig Beschäftigte fallen leicht veränderte Sätze an. Regionale Aufschläge in der Höhe von 1% sind möglich (z.B. Moskau). \*\* 38,5%: 28%Pensionsversicherung, 5,4% Sozialversicherung, 1,5% Arbeitslosenversicherung, 3,6% Krankenversicherung

Im Jahr 2000 verdienten etwas mehr als 88%<sup>16</sup> der Steuerpflichtigen zwischen 3.168 und 50.000 Rubel pro Monat und waren damit (nur) vom Einkommensteuersatz in der Höhe von 12% betroffen. Die Reform der Einkommensteuer sowie der Sozialversicherungsabgaben bedeutete für diese Gruppe eine Reduktion der Durchschnittsbelastung um 1,3 Prozentpunkte. Mit zunehmenden Einkommen nimmt die durch die Reform hervorgerufene Entlastung stark zu. Dementsprechend profitierten vor allem jene Einkommensteuerpflichtigen, die im Jahr 2000 in eine höhere Progressionsstufe fielen, von der Vereinfachung des Einkommensteuersystems und der nun regressiven Gestaltung der Sozialabgaben. So wurde etwa die Grenzbelastung von Steuerpflichtigen mit einem monatlichen Einkommen von mehr als 600.000 Rubel um mehr als 33 Prozentpunkte – 2001 von 50,2% auf 17,1% und 2002 weiter auf 14,7% – reduziert. Auch wenn beinahe alle Einkommensgruppen von den Reformen profitierten so sind jene 7,2%<sup>17</sup> der Steuerpflichtigen die mehr als 50.000 Rubel (2000) bzw. mehr als rund 73.000<sup>18</sup> Rubel (2001) verdienten, die großen Gewinner der Reform. (Ivanova et al 2005, 7f; OECD 2006a, 97; Siehe dazu auch Kapitel 5.1.4 und 5.1.5)

<sup>16</sup> Dieser Prozentsatz wurde aus dem Mikro-Datensatz von Ivanova et al 2005 (Russian Longitudinal Monitoring Survey der University of North Carolina) errechnet. Vgl. Ivanova et al 2005, 29.

<sup>17</sup> Siehe FN 41.

<sup>18</sup>  $50.000 \times (1 + 0,457) = 72.849$ , wobei +0,457 dem durchschnittlichen Nominallohnwachstum des Jahres 2001 entspricht.

## *Umsatzsteuer & spezielle Verbrauchssteuern*

Bereits im Vorfeld der großen Steuerreform im Jahr 2001 wurde die Struktur der Umsatzsteuer adaptiert. So wurde 1999 der Standardsatz der Umsatzsteuer von 23% auf 20%<sup>19</sup> reduziert. Mit Juli 2000 wurde die Liste jener Güter, die dem reduzierten Umsatzsteuersatz von 10% unterliegen um einige Lebensmittelprodukte und Konsumgüter für Kinder erweitert. Die Gesetze die mit 1.Jänner 2001 in Kraft traten beinhalteten keine größeren Änderungen in der Struktur der Umsatzbesteuerung. Exporte in ehemalige Mitgliedstaaten der Sowjetunion wurden von der Umsatzsteuer befreit und damit jenen in Drittstaaten gleichgestellt (Ausnahmen: Rohöl und Gas). Die Mietkosten für Wohnhäuser wurden von der Umsatzsteuer ausgenommen und Baukosten für das Eigenheim (Eigenbau) konnten nun teilweise als Steuergutschrift geltend gemacht werden. EinzelunternehmerInnen mit einem Jahresumsatz von über 1 Million Rubel wurden Umsatzsteuerpflichtig. Gleichzeitig wurde eine ganze Reihe von Steuerbegünstigungen abgeschafft, darunter unter anderem die Steuerbefreiung von Patenten, Urheberrechten und privaten Bildungsangeboten sowie – ab 2002 – jene von Lehrbüchern und Massenprintmedien. Eine weitere Änderungen betraf die Administration der Umsatzsteuer. So konnte die Steuerschuld nun monatlich oder quartalsweise, nicht wie vorher 3 mal monatlich entrichten werden. (Martinez-Vazquez et al 2008, 48; Chua 2003, 89)

Auch die Reform spezieller Verbrauchssteuern war Teil des Reformpaketes. So wurden mit 1.Jänner 2001 die Steuern auf Tabakwaren, Alkohol, Motorrädern, Dieselmotorkraftstoff und Benzin sowie einige andere Waren stark erhöht. Besonders stark angehoben wurde die Besteuerung von Benzin – je nach Oktanzahl – um 235% bis 260%. Aber auch die Steuerbelastung von Zigaretten wurde mit +48% signifikant erhöht. Dennoch waren die Erhöhungen der Verbrauchssteuern niedriger als von der Regierung ursprünglich geplant, um die Steuerausfälle in anderen Bereichen kompensieren zu können. Um die Steuervermeidung/hinterziehung im Bereich der Verbrauchssteuern zu reduzieren wurden neue administrative und rechtliche Rahmenbedingungen hergestellt. So wurden etwa spezielle Verschlusslager für Alkohol geschaffen, die von Finanzbeamten überwacht werden. Neugegründete spezielle Steuerämter sollten Geschäftsbücher und Warenbestände besser kontrollierbar machen. Gleichzeitig hat man die Steuerpflicht weg von den Produzenten hin zu den Großhändlern verlagert und regionale Steuermarken zum Aufkleben auf die Produkte eingeführt. (Martinez-Vazquez et al 2008, 49; Chua 2003, 88)

Daneben wurden einige kleinere (Umsatz-) Steuern abgeschafft oder reduziert. So wurde die Straßenbenutzungsgebühr (Road Tax) von 2,5% auf 1% gekürzt und die Verkaufssteuern auf Treibstoffe, Schmierstoffe, Instandhaltungsausgaben für Immobilie und bestimmte Transportfahrzeuge abgeschafft.

## *Unternehmensbesteuerung*

Die Höhe der Körperschaftssteuer wurde mit der Reform nicht verändert. Jedoch wurde den lokalen Kommunen eingeräumt, zusätzlich eine Ertragssteuer in der Höhe von maximal 5% auf

---

<sup>19</sup> Ab 2004 18%, ab 2006 16% (Encyclopedia of the Nations)

Unternehmensgewinne einzuheben. Nachdem diese Möglichkeit im weitaus überwiegenden Teil des Landes in Anspruch genommen wurde stieg die Körperschaftssteuer damit faktisch von 30% auf 35%. Bereits 2002 wurde der Körperschaftssteuersatz jedoch auf (in Summe) 24% gesenkt<sup>20</sup>. Die Einnahmen aus der Körperschaftssteuer wurden unter den drei Verwaltungsebenen aufgeteilt. Bisher musste die jeweilige Behörde die Eintreibung selbst vornehmen. Dies bedeutete in der Regel drei unterschiedliche Bemessungsgrundlagen sowie drei Formalakte für eine Steuer. Mit Beginn des Jahres 2002 wurden die Bemessungsgrundlagen vereinheitlicht, die Verwaltung vereinfacht und die Besteuerung transparenter gemacht. Um dies zu ermöglichen wurden zahlreiche lokale und regionale Steuervergünstigungen abgeschafft. Außerdem wurden die steuerlichen Investitionsanreize reduziert. Man ersetzte Investitionsfreibeträge durch Sonderabschreibungen und erleichterte im Gegenzug die Absetzbarkeit von Fremdkapitalzinsen. Zudem konnten Verluste nun nicht mehr nur über fünf sondern über 10 Jahre steuerlich geltend gemacht werden.

Die Besteuerung der Ausbeute natürlicher Ressourcen wurde ebenfalls vereinfacht. Hier wurden Steuern zusammengelegt oder abgeschafft und zahlreiche Sonderregelungen beseitigt. (Ivanova et al 2005, Martinez-Vazquez et al 2008, 50)

#### 4.1.2.3. *Flat (Rate) Tax*

Nach der strengen Definition von Robert E. Hall und Alvin Rabushka kann man im Fall von Russland nicht von einer Flat Tax sprechen. Denn nach ihrer Definition müsste jedes Nicht-Lohneinkommen nur einmal, direkt auf Firmenebene besteuert werden. Nur Lohneinkommen würden auf individueller Ebene besteuert, Zinserträge blieben steuerfrei. (Siehe auch Kap. 2.3.1 & 2.3.2) In Russland ist dies nicht der Fall, neben der personellen Einkommensteuer besteht sowohl eine Körperschafts- als auch eine Umsatzsteuer, alle drei haben unterschiedliche Tarife. Darüber hinaus wurde die Besteuerung von Kapitaleinkommen auf der personellen Ebene angehoben und nicht – wie von Hall und Rabushka vorgeschlagen – abgeschafft.

Nach dem in der Praxis gängigen Flat-Tax-Begriff – mit dem man einen einheitlichen, stufenlosen Grenzsteuersatz auf Arbeitseinkommen bezeichnet – kann man jedoch auch im Fall von Russland durchaus von einer Flat Tax sprechen. (Vgl. Keen et al 2006, auch Rabushka 2004 verwendet offensichtlich diese Definition)

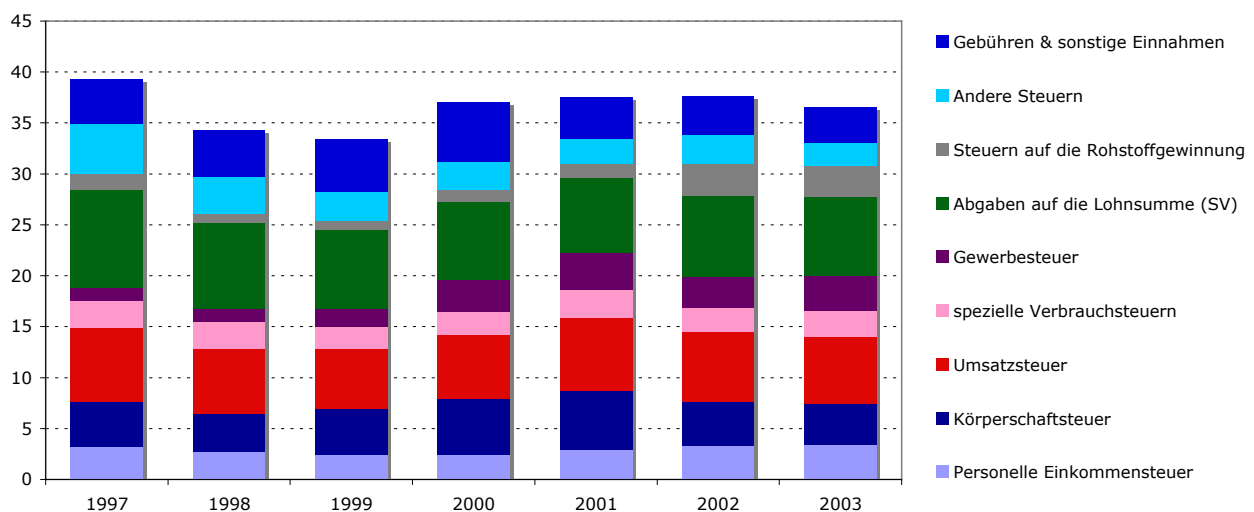
---

<sup>20</sup> Die Körperschaftssteuer wurde in den folgenden Jahren mehrmals erneut reformiert. Dabei wurde nicht nur die Bemessungsgrundlage durch die Ausweitung von Absetzbeträgen reduziert sondern auch der Regelsteuersatz weiter gesenkt (ab 2002 24%, seit 2009: 20%).

### 4.1.3. Steueraufkommen & Staatseinnahmen

Die russischen Staatseinnahmen haben im Jahr 2000 gegenüber dem Vorjahr von 33,6% auf 36,9% des BIP um knapp 9% zugenommen. Von 2000 auf 2001 stiegen die Einnahmen zwar weiter an, die Zunahme betrug jedoch nur mehr rund 1,36%. Der starke Anstieg im Jahr 2001 lässt sich zum überwiegenden Teil durch die wirtschaftliche Erholung nach der Finanzkrise sowie durch den zunehmenden Rohölpreis erklären.

Abb. 7: Struktur der Steuern und Abgaben, gemessen am Aufkommen in % des BIP:



Quelle: Ivanova et al 2005, 16

Die wichtigste Einnahmequelle des russische Steuer- und Abgabensystem sind die Abgaben auf die Lohnsumme, also vor allem Sozialversicherungsabgaben. Ihr Anteil an den gesamten Abgaben betrug zwischen 1997 und 2003 rund 22%, jener der Umsatzsteuer 18% während die Körperschaftssteuer 13% zum Gesamtaufkommen beitrug. Die Bedeutung der personellen Einkommensteuer ist mit einem Anteil von knapp 8% des Gesamtaufkommens vergleichsweise gering.

In Bezug auf die Wirkung der Flat (Rate) Tax stellt sich in erster Linie die Frage nach der Entwicklung des Steueraufkommens der personellen Einkommensteuer. Dieses hat sich von 1999 auf 2000 praktisch nicht verändert. Mit der Reform des Einkommensteuersystems im Jahr 2001 stieg das Aufkommen hingegen um über 20% auf 2,9% des BIP an. In absoluten nominellen Werten bedeutet dies eine Steigerung um mehr als 46% und selbst unter Berücksichtigung der Inflation bleibt eine Steigerung um mehr als 25%. (OECD 2006a, 97)

Während einige Proponenten der Flat Tax die Ursache der starken Zunahme des Aufkommens allein auf die positiven Effekte der Einführung eines einfachen, einheitlichen und niedrigen

Steuersatzes zurückführen, scheint der Zusammenhang tatsächlich komplexer zu sein. (Vgl. Rabushka: „The Flat Tax at Work in Russia“)

So zeigt sich etwa, dass von 2000 auf 2001 nicht nur das Aufkommen der personellen Einkommensteuer sondern auch jenes der meisten anderen Steuern und Abgaben gestiegen ist. Das Aufkommen der personellen Einkommensteuer verzeichnete zwar den größten Zuwachs, mit +15% (Umsatz-) bzw. +17% (spez. Verbrauchsteuer), ist jedoch auch das Aufkommen der indirekten Steuern und der Gewerbesteuer (+18%) stark angestiegen. Dies legt den Schluss nahe, dass ein entsprechend großer Anteil der Aufkommenssteigerungen nicht allein auf die Ausgestaltung der personellen Einkommensteuer – also auf die Flat (Rate) Tax – zurückzuführen ist.

Tatsächlich kann davon ausgegangen werden, dass die Entwicklung des Steuer- und Abgabenaufkommens der personellen Einkommensteuer – aber auch anderen Quellen – mehrere Ursachen hat. So argumentieren etwa Ivanova et al (2005) und Gaddy-Gale (2006), dass ein Großteil der Aufkommenszuwächse darauf zurückzuführen ist, dass die Ökonomie Russland die Finanzkrise überwunden hat, sich stabilisierte und nun wieder auf ihren alten Wachstumspfad zurückkehrte. Unterstützt wird diese These durch mehrere Faktoren die gemeinsam für die starken Aufkommenszuwächse der unterschiedlichen Steuern und Abgaben verantwortlich gemacht werden können. Sie werden nun im Folgenden erläutert.

#### *4.1.3.1. Rohstoffpreise*

Die Bedeutung der Rohstoffgewinnung für die russische Ökonomie ist enorm. Heute ist Russland der größte Gas- und der zweitgrößte Rohölexporteur der Welt. Dementsprechend abhängig ist die wirtschaftliche Entwicklung des Landes von der Dynamik der Rohstoffpreise.

Der Gaspreis begann mit der Jahrtausendwende langsam zu steigen. Im Jahr 2001 beschleunigte sich das Preiswachstum und erreichte gegen Mitte des Jahres ein Hoch. Im Jahr 2002 ging der Gaspreis stark zurück, erst 2003 setzte eine erneute Preissteigerung ein, die im Sommer desselben Jahres zu einem erneuten Hoch führte.

Kwon (2003) analysierte die Wirkung der Öl- und Gaspreisentwicklung vor und nach der Finanzkrise des Jahres 1998 auf die russischen Staatseinnahmen. Zu diesem Zweck beobachtet er das Aufkommen verschiedener Steuern über die Zeit und kombiniert dies mit einer numerischen Analyse sowie einem Ländervergleich. Rund 34% der gesamten Steuereinnahmen konnten im Jahr 2000 der Öl- und Gasindustrie zugerechnet werden. Die Sensitivität des Steueraufkommens gegenüber der Öl- und Gaspreisentwicklung ist dabei erheblich und hat durch die Steuerreform 2001 zudem zugenommen. Eine Erhöhung des Rohölpreises um 1\$ je Barrel<sup>21</sup> bedeutete im Jahr 2000 eine Erhöhung des gesamten Steueraufkommens um – je nach Preisniveau – 0,12% bis 0,17% des BIP. Durch die Steuerreform nahm die Sensitivität zu, 2001 bedeutete ein Preisanstieg um 1\$ je Barrel eine Erhöhung des Aufkommens um 0,16% bis 0,26% des BIP. (Vgl. Spilimbergo

---

<sup>21</sup> der Marke URAL, eine russische Standardölmischung für den Export.

2005, 7) Die Öl- und Gaspreisentwicklung des Jahres 2001 hat demnach zu einer Steigerung der Staatseinnahmen von etwas mehr als 2% des BIP geführt. Damit können die von Chua (2003, 95) unter der Annahme konstanter Rohstoffpreise berechneten Einnahmehausfälle von etwas mehr als 2% des BIP kompensiert werden. Dementsprechend fasst auch Kwon (2003, 521) zusammen: „we can conclude that the Russian oil sector including the gas industry was indisputably a major contributor to the post-crisis revenue gains, accounting for at least 80 percent of the total post-crisis revenue.“

Die starke Zuwächse des Aufkommens aus der personellen Einkommensteuer lassen sich durch die Entwicklung der Rohstoffpreise dennoch nur schwer erklären. Auch deshalb, weil das Einkommen aus der Einkommensteuer im Jahr 2002 weiter zunahm als die Rohstoffpreise bereits wieder zurückgingen.

#### *4.1.3.2. Löhne*

Das Einkommen der personellen Einkommensteuer hängt in erster Linie von der Entwicklung der Bemessungsgrundlage, also von der Höhe der ArbeitnehmerInnenlöhnen sowie der UnternehmerInnenbezüge und deren Anzahl ab. Die Beschäftigungsrate hat in Russland von 2000 auf 2001 um rund 1,9% zugenommen, neue Arbeitsplätze wurden dabei vor allem in kleinen Unternehmen geschaffen.

Die Neugestaltung der personellen Einkommensteuer, also die Abschaffung des direkt-progressiven Systems und die Einführung eines einheitlichen Steuersatzes von 13%, würde auf den ersten Blick vermuten lassen, dass die durchschnittliche Steuerbelastung durch die Einkommensteuer gesunken ist. Tatsächlich war dies aber nicht der Fall. Der effektive Steuersatz der Einkommensteuer ist im Durchschnitt aller Steuerpflichtigen von 11,2% auf 11,8% gestiegen. Grund dafür ist, dass nur ein sehr kleiner Teil der Steuerpflichtigen von der Tarifsenkung profitierte. Außerdem hat die Ausweitung der Bemessungsgrundlage über die Abschaffung von Ausnahme den Einnahmehausfall bei den höheren Einkommen überkompensiert. Die Belastung der Arbeitseinkommen (nur!) durch die Einkommensteuer hat mit der Reform 2001 also nicht absondern zugenommen. Die effektive Belastung der Lohnsumme durch Sozialversicherungsabgaben hat hingegen von durchschnittlich 35,5% auf 30% stark abgenommen. Insgesamt bedeutet dies einen Rückgang der Gesamtbelastung von rund 2,5 Prozentpunkten. Nach den offiziellen Zahlen des Finanzministeriums hat der Anteil nichtdeklarer Einkommen, also jenem Teil der Löhne, der den Finanzbehörden nicht gemeldet wurden, von 2000 auf 2001 von 37,6% auf 36% abgenommen. (Vgl. Ivanova et al 2005, 18)

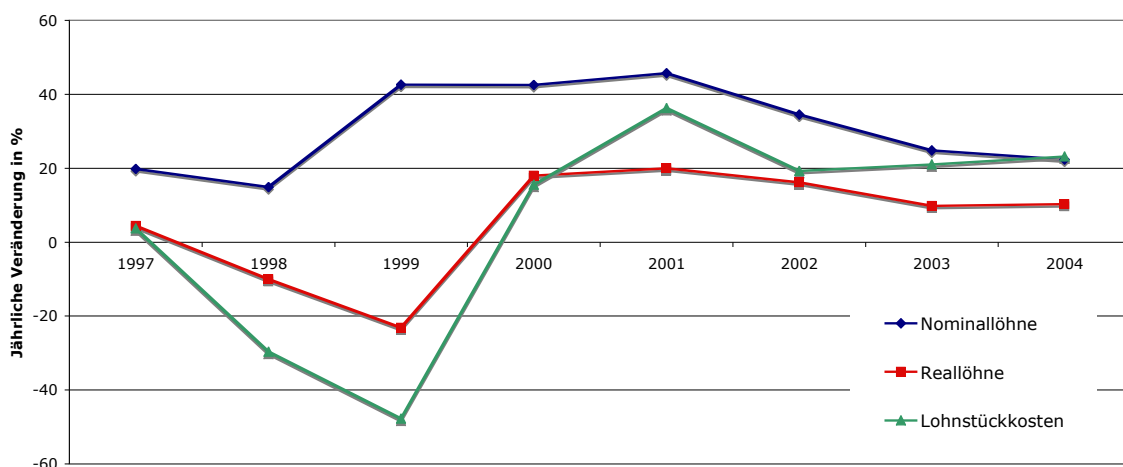
Obwohl man auf den ersten Blick etwas anderes vermuten könnte hat sich die Belastung der Einkommen mit der Steuerreform über zahlreiche Kanäle entschieden verändert. Für das Steueraufkommen bedeutet dies eine Reihe von unterschiedlichen Effekten, die in Summe jedoch in dieselbe Richtung wirkten.

Die Senkung des Sozialabgabensatzes hat zu einer signifikanten Ausweitung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer geführt, welche – nach den Zahlen des Finanzministeriums – für rund 10% der Aufkommenszuwächse der Einkommensteuer verantwortlich ist. Rund 5% der Zuwächse lassen sich diesen Zahlen zu Folge durch die höhere Steuermora<sup>22</sup> erklären. Die effektive Erhöhung der Belastung durch die Einkommensteuer ist für rund 13% der Zuwächse verantwortlich. Der überwiegende Teil der Zuwächse – rund 70% – lässt sich hingen nur durch die Entwicklung der Reallöhne und die Zunahme der Beschäftigung erklären.

Wie schon im Jahr zuvor haben die Nettoreallöhne 2001 stark zugenommen, sie wuchsen um knapp 20% (EIU). Die große Differenz zur Entwicklung der Bruttolöhne, die „nur“ um rund 12% gestiegen sind, erklärt sich durch die Reduktion der Steuerlast. Das BIP-Wachstum, aber auch die Arbeitsproduktivität konnten mit der Dynamik der Löhne nicht mithalten, sie wuchsen um 5,1% bzw. 2,3%. Während die Löhne von der Krise des Jahres 1998 stärker als andere Faktoren betroffen waren profitierten sie nun in stärkerem Ausmaß vom erneuten Aufschwung. Für die funktionelle Verteilung bedeutet dies, dass die Lohnquote – auf Kosten der Gewinne – langsam ihr Vor-Krisen-Niveau wieder erreichen konnte. Während das Wachstum des Bruttoinlandsproduktes in der Regel stärker auf Konjunkturverläufe reagiert als die Reallöhne, ist in Russland der 1990er und 2000er Jahre das Gegenteil eingetreten. Grund dafür dürfte sein, dass in Russland Kostenanpassungen weniger über die Anpassung der Arbeitsnachfrage als über die Lohnkürzungen erfolgen.

In Kombination mit den Zahlen des russischen Finanzministeriums ist anzunehmen, dass die Zunahme der Beschäftigung und die massiven Lohnzuwächse gemeinsam für mehr als Dreiviertel der Aufkommenszuwächse in der personellen Einkommensteuer verantwortlich sind. (Ivanova et al 2005, 19)

*Abb. 8: Jährlicher Veränderung des durchschnittlichen Nominal- bzw. Reallohnes sowie der Lohnstückkosten:*



Quelle: EIU

<sup>22</sup> Siehe Appendix: „Anteil der Schattenwirtschaft an der gesamten Wirtschaftsleistung“

Gleichzeitig liefert die Lohn(kosten)entwicklung in Kombination mit den hohen Energiepreisen einen Erklärungsansatz für die so schwache Performance des Körperschaftssteueraufkommens. Aber auch die Schaffung neuer Ausnahmeregelungen dürfte dazu beigetragen haben, dass das Körperschaftssteueraufkommen weniger stark zugenommen hat als man aufgrund der Erhöhung des Steuersatzes von 30% auf 35% erwarten hätten können. Nachdem bereits bekannt war, dass der Steuersatz 2002 wieder gesenkt werden würde, ist nicht auszuschließen, dass zahlreiche Investitionen vorgezogen wurden. Ob es aufgrund der Anhebung der Körperschafts- und der Dividendensteuer im Jahr 2001 zu Umdeklarierungen von Kapital- zu Arbeitseinkommen gekommen ist, kann hingegen nur schwer beurteilt werden. Aufgrund der Reduktion der beiden Steuersätze ab 2002 und der damit sehr geringen Differenz zwischen der Besteuerung von Kapital- und Arbeitseinkommen sollte ein solcher Effekt jedoch gering sein. (OECD 2006a, 98)

#### 4.1.3.3. *Lafferkurven-Effekt*

Sowohl Ivanova et al (2005) als auch Gorodnichenko et al (2009) schätzen anhand eines Mikropanel Datensatzes<sup>23</sup> die Effekte der Steuerreform auf das Verhalten der Steuerpflichtigen. Aufgrund der unterschiedlichen Methodik unterscheiden sich die Ergebnisse dabei im Detail erheblich.

Ivanova et al (2005) folgen der Idee Feldsteins (1995 u.a.) und bedienen sich dem Difference-in-Difference-Ansatz. Als Kontrollgruppe dient ihnen dabei jene Gruppe der Steuerpflichtigen die kaum von der Reform profitierte, es sind dies jene, die vor der Reform nur vom niedrigsten Steuersatz (12%) betroffen waren. Ihre Grenzbelastung durch die Einkommensteuer ist um einen Prozentpunkt gestiegen, ihre Gesamtgrenzbelastung durch Sozialabgaben und Einkommensteuer um 1,3 Prozentpunkte gesunken. Diese Gruppe stellt rund 88% aller Steuerpflichtigen. Die Untersuchungsgruppe besteht aus jenen Steuerpflichtigen, die vor der Reform von einem höheren Grenzsteuersatz betroffen waren (20% oder 30%) und durch die Reform stärker entlastet wurden. Die entscheidende Frage in Bezug auf die Entwicklung des Einkommensteueraufkommens ist nun, ob die Steuerleistung der Untersuchungsgruppe stärker gestiegen ist als jene der Kontrollgruppe. Denn nur dann, wenn die Einkommen und damit die Steuerleistung jener, die von der Reform profitieren konnten (relativ und signifikant) zugenommen hat lässt sich der Anstieg des Steueraufkommens durch positive Effekte der Flat (Rate) Tax erklären. Tatsächlich kommen die Autoren zu dem gegenteiligen Ergebnis: Die Steuerzahlungen jener Gruppe, die von der Steuerreform nicht profitierten haben zugenommen, während die Steuerleistung der Gruppe die von der Reform profitierte, abgenommen hat. Betrachtet man die Gesamtabgabenleistung so gilt ein ähnlicher Zusammenhang. Auch die Summe aus Sozialabgaben- und Einkommensteuerleistung ist für die Gruppe jener, die von der Reform kaum profitierten, stärker gestiegen als für jene, die substantiell entlastet wurden.

---

<sup>23</sup> Russian Longitudinal Monitory Survey (RLMS) der University of North Carolina.

Während im ersten Schritt noch von einem gleichbleibenden Ausmaß der Steuerhinterziehung/-umgehung ausgegangen wurde versuchen die Autoren in einem weiteren Schritt auch die Entwicklung der Steuermoral zu messen und zu berücksichtigen. Zu diesem Zweck führen sie die Konsumausgaben als Proxyvariable für das Nettoeinkommen ein. Selbst, wenn man diese Änderungen der Steuermoral zulässt, ändert sich die Stoßrichtung der Ergebnisse nicht. Die Steuerleistung der Gruppe, die durch die Reform entlastet wurde, ist nicht stärker gestiegen als jene der Kontrollgruppe.

*Tab. 3: Veränderung der Steuerleistung und der Steuermoral mit der Reform 2001, nach Gruppen:*

| Berechnungen von<br>Ivanova et al (2005, Tabelle 8 &12) |                                         | Kontrollgruppe | Untersuchungs-<br>gruppe | Difference-in-<br>Differences |
|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------|----------------|--------------------------|-------------------------------|
| Ann.:<br>Steuermoral<br>konstant                        | relative Veränderung<br>im Durchschnitt | +110,6%        | +8,7%                    | -102,0***<br>(13,2)           |
|                                                         | relative Veränderung<br>am Median       | +35,8%         | +3,0%                    | -32,9***<br>(5,1)             |
| Ann.:<br>Steuermoral<br>variabel                        | relative Veränderung<br>im Durchschnitt | +143,4%        | +76,4%                   | -67,0**<br>(29,8)             |
|                                                         | relative Veränderung<br>am Median       | +36,7%         | +18,5%                   | -18,3 ***<br>(3,7)            |

Steuermoral konstant: Einkommen nach RLMS, Individualdaten. Veränderung der Steuermoral möglich: Konsum als Proxyvariable für das Einkommen. Signifikanzniveau: \*10% \*\*5% \*\*\*1%. in Klammern: Standardabweichung

Die Resultate zeigen damit deutlich, dass die Reform des Einkommensteuertarifs nicht die Ursache für das höhere Steueraufkommen ist.

Die Theorie der Laffer-Kurve unterstellt, dass eine Senkung des Steuertarifs zu einer höheren Akzeptanz der Besteuerung führt und/oder durch eine geringere Grenzbelastung positive Anreize setzt die Arbeitsleistung zu erhöhen. Der „Laffer-Effekt“ würde die Durchsetzung der Besteuerung und/oder die Leistungsbereitschaft so stark verbessern, dass das Steueraufkommen nicht nur konstant bleibt sondern sogar zunimmt. Im Fall von Russland gilt ein solcher Zusammenhang weder für das Aufkommen der personellen Einkommensteuer alleine noch in Kombination mit den Sozialabgaben. Denn für beide gilt, dass die Steuerleistung jener, die von der Reform profitierten, relativ zu den anderen Steuerpflichtigen stark zurückging. Aber auch Untersuchungen auf makroökonomischer Ebene widersprechen der Existenz eines Laffer-Effekts. So berechnete etwa Chua (2003), dass das Steueraufkommen der personellen Einkommensteuer – bei gleichbleibenden Rohstoffpreisen und ohne Reformen im Bereich der Steueradministration und -eintreibung – um 0,2% des BIP 2001 zurückgegangen wäre. (Chua 2003, Gaddy-Gale 2006)

#### 4.1.3.4. *Steuer-moral*

Dennoch hat sich die Durchsetzbarkeit der Besteuerung im Bereich der personellen Einkommensteuer, sowie in anderen Bereichen mit den Reformen von 1999 und 2001 verbessert. Der Effekt war jedoch zu gering um die Senkung der Steuersätze zu kompensieren.

Eine Quantifizierung von Steuer-moral, Steuerehrlichkeit, Akzeptanz der Besteuerung oder dem Ausmaß der Steuerhinterziehung und -umgehung ist allerdings schwierig.

Ivanova et al (2005) verwendet die Konsumausgaben als Proxyvariable für das tatsächliche Einkommen um die Entwicklung die Steuer-moral – gemessen als Anteil des deklarierten Einkommens am tatsächlichen Einkommen – zu messen.

Ihren Ergebnissen zu Folge hat die Steuer-moral bei den BezieherInnen hoher Einkommen substantiell zugenommen. Jene die vor der Reform von den höheren Grenzsteuersätzen betroffen waren deklarierten im Durchschnitt nur 52% ihres Einkommens. Nach der Reform waren es mit rund 68% um etwa ein Drittel mehr. Das Verhalten der Kontrollgruppe, also des überwiegenden Teils der Steuerpflichtigen hat sich hingegen kaum geändert. Sie geben durchschnittlich nach wie vor 3/4 ihres Einkommens an.

Auch Gorodnichenko et al (2009) orientieren sich an den Konsumausgaben und ziehen die Differenz zwischen angegebenen Einkommen und Konsumausgaben heran, um das Ausmaß der Steuerhinterziehung/-vermeidung schätzen zu können. Relativ zur Kontrollgruppe ist das Verhältnis der Konsumausgaben zum Einkommen im Jahr 2001 um 9-12% gestiegen. Dies würde bedeuten, dass jene Steuerpflichtigen die mit der Reform substantiell entlastet wurden, 9% bis 12% mehr des tatsächlichen Einkommens angegeben haben. Das Ergebnis deutet damit in dieselbe Richtung wie jenes von Ivanova et al (2005), der Effekt scheint jedoch deutlich geringer.

Die Ursache für die gestiegene Steuer-moral könnte eine verbesserte Akzeptanz der Besteuerung durch die Senkung des Steuersatzes sein. So deuten die Ergebnisse doch darauf hin, dass ein niedrigerer Steuersatz zu einem geringeren Grad an Steuerhinterziehung führt. (Gorodnichenko et al 2009) Ebenso können dafür jedoch auch andere Faktoren verantwortlich gemacht werden. Beispiele hierfür wären etwa die Ausweitung der Bemessungsgrundlage, strengere Kontrollen und schärfere gesetzliche Regelungen sowie die verbesserte Steueradministration. All diese Effekte dürften sich auf BezieherInnen hoher Einkommen stärker ausgewirkt haben. (Gaddy-Gale 2006)

Dass sich die Reformen im Bereich der rechtlichen Rahmenbedingungen sowie der Steueradministration signifikant positiv auf die Effektivität der Besteuerung ausgewirkt haben lässt sich anhand der offenen Steuerzahlungen zeigen. Mit 3,4% (1997) und 4,1% (1998) des BIP hat die Höhe der nicht gezahlten Steuern und Abgaben vor der Steuerreform sehr stark zugenommen. Mit der Umsetzung des ersten Teils der Steuerreform zu Beginn des Jahres 1999 ging der jährliche Zuwachs der Steuerrückstände auf 1,9% des BIP zurück. Dies lässt darauf schließen, dass sich die mit 1.Jänner 1999 umgesetzten Maßnahmen – welche nicht die Struktur der Besteuerung

sondern rechtlichen und administrativen Rahmenbedingungen betrafen – deutlich positiv auf die Effektivität der Steuereintreibung auswirkten. (Vgl. Chua 2003, 93)

#### **4.1.4. Wachstum & Beschäftigung**

Einen eindeutigen Zusammenhang zwischen der Einführung einer Flat (Rate) Tax und dem Wirtschaftswachstum herzustellen ist nicht einfach. Die Entwicklung des BIP-Wachstums hängt von vielen Variablen ab, wovon einige auch vom Steuersystem beeinflusst werden. Sicher ist jedoch, dass stilisierte Aussagen wie „Die Flat hat zu einem signifikant höheren Wirtschaftswachstum und mehr Staatseinnahmen geführt“ zu kurz greifen. So lässt sich die Entwicklung der BIP-Wachstumsrate Russlands rund um die Jahrtausendwende nicht durch die fiskalpolitischen Rahmenbedingungen, sondern in erster Linie durch die konjunkturelle Erholung nach der Finanzkrise des Jahres 1998 erklären. Betrachtet man die Volatilität des BIP-Wachstums so wird deutlich, dass der Einfluss des Steuersystems auf das Wachstum verhältnismäßig gering ist. Während die Wirtschaftsleistung Russlands im Jahr 1998 noch um über 5% zurückging kam es ab 1999 (+6,4%) zu einem massiven Aufschwung. 2001, im Jahr der Steuerreform, ging das Wachstum von 10% (2000) auf 5,1% zurück.

Dennoch ist anzunehmen, dass sich die Flat (Rate) Tax Steuerreform positiv auf das Wirtschaftswachstum ausgewirkt hat. Die Gesamtbelastung, gemessen an der Steuer- und Abgabenquote, ist zwar von 34,96% (1998-2000) auf 37,2% (2001-2003) angestiegen, mit der Reform wurde das russische Steuersystem aber auch einfacher und transparenter (Vgl. Abb. 7). Die Ausweitung der Bemessungsgrundlage verbunden mit der Eliminierung zahlreicher Ausnahmen, der Abschaffung vieler kleiner Steuern, machte das System übersichtlicher, einfacher zu handhaben und damit effizienter.

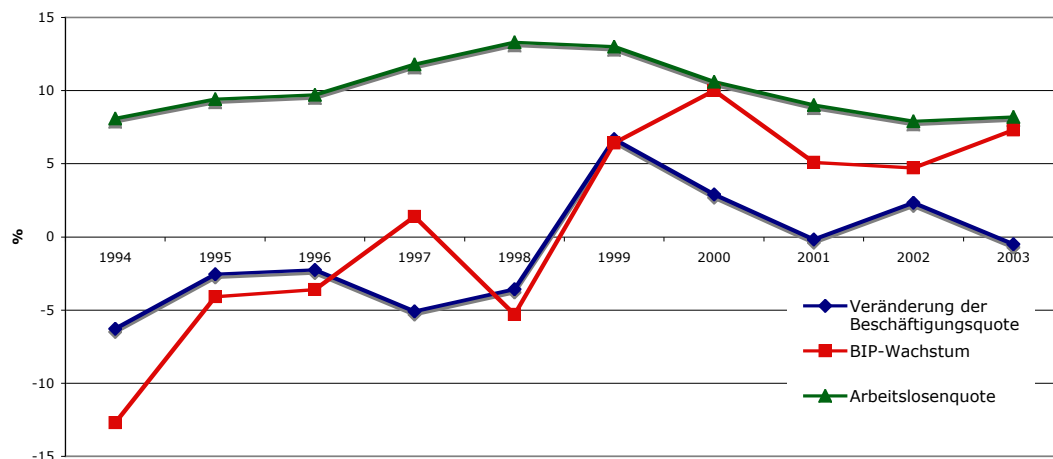
Wissenschaftliche Untersuchungen über den Einfluss der Einführung einer Flat (Rate) Tax auf das Wirtschaftswachstum konzentrieren sich in erster Linie auf den Wirkungskanal über das Arbeitsangebot. So untersuchen etwa Jacobs et al (2007) für die Niederlande, Fuest et al (2008) für Deutschland sowie Gonzalez und Pijoan-Mas (2005) für Spanien anhand eines allgemeinen Gleichgewichtsmodells die Wirkung der Flat Tax auf das Arbeitsangebot. Alle drei erkennen einen Substitutionseffekt bei den primären EinkommensbezieherInnen, welcher sich – auf Kosten der Einkommensverteilung – positiv auf Produktivität und damit das Wachstum auswirkt.

Jacobs et al (2007) kommen jedoch zu dem Schluss, dass ein nicht-linearer Einkommensteuertarif zu einer besseren Arbeitsmarktpformance führt. Und Cajner et al (2006) stellen fest, dass ein progressives Einkommensteuersystem weitaus positivere Auswirkungen auf BIP-Wachstum und Konsum hat.

#### 4.1.4.1. Entwicklung

Für das Jahr 2001, in dem die Flat (Rate) Tax eingeführt wurde lassen sich keine besonderen Entwicklungen in der Beschäftigungs- oder Arbeitslosenquote ausmachen. Wie schon im Jahr zuvor nahm die Arbeitslosenquote, wenn auch etwas schwächer, weiter ab. Die Beschäftigungsquote blieb hingegen 2001 praktisch unverändert, erhöhte sich jedoch 2002 spürbar.

Abb. 9: BIP-Wachstum, Arbeitslosenquote & Veränderung der Beschäftigungsquote:



Quellen: EIU, WIIW, eigene Berechnungen

Anhand der makroökonomischer Zahlen lassen sich also kaum direkten Effekte der Einkommensteuerreform auf die Beschäftigung ausmachen.

#### 4.1.4.2. Arbeitsangebot & Produktivität

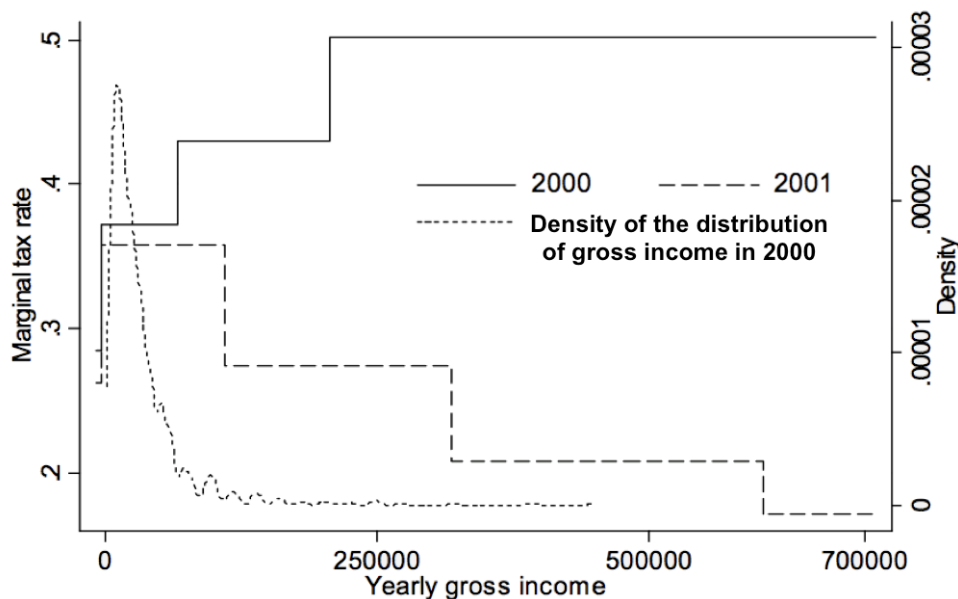
##### Steuern & Abgaben

Die Einführung der Flat (Rate) Tax in Kombination mit der Senkung der Sozialabgaben bedeutete für alle Einkommensteuerpflichtigen eine Entlastung. Einkommen, die unter der (real praktisch gleich gebliebenen) Freibetragsgrenze liegen, wurden durch die Senkung der Sozialabgaben von 39,5% auf 35,6% entlastet. Auch die Einkommen jener Gruppe der Steuerpflichtigen, die vor der Reform (nur) vom Eingangssteuersatz in der Höhe von 12% betroffen war, sollte von dieser Senkung profitieren. Die darüber liegenden Einkommen profitierten sowohl von der nun regressiven Gestaltung der Sozialabgaben als auch von der Abschaffung der beiden höheren Einkommensteuersätze.

Nachdem die Sozialabgaben von dem/der ArbeitgeberIn zu entrichten sind ist jedoch fraglich, inwieweit sich die Beitragssenkung auf die Reallöhne durchschlägt. Betrachtet man nur die

Steuern und Abgaben, die von dem/der ArbeitgeberIn zu entrichten sind, so hat sich für den Großteil der Steuerpflichtigen nichts geändert. Bis zum Freibetrag sind keine Abgaben zu entrichten, vor der Reform musste für das darüber liegenden Einkommen bis zur nächsten Stufe 1% Sozialabgaben und 12% Einkommensteuer entrichtet werden, nun sind es 13% Einkommensteuer. Nur jene kleine Gruppe der Steuerpflichtigen (rund 12%), die vor der Reform von einem höheren Steuersatz betroffen war, profitierte von der Abschaffung der beiden höheren Einkommensteuersatztarife (20% und 30%).

*Abb. 10: Grenzbelastung durch Sozialabgaben und personelle Einkommensteuer vor und nach der Reform 2001, sowie Verteilung der Bruttoeinkommen<sup>24</sup>:*



Quelle: Grafik aus Ivanova et al 2005, 25

### *Arbeitsangebotselastizität*

Sowohl Ivanova et al (2005) und Gorodnichenko et al (2009), als auch Duncan et al (2009) ziehen einen Mikropaneldatensatz<sup>25</sup> heran um die Auswirkungen der Einführung der Flat Tax auf das Arbeitsangebot der Akteure zu untersuchen.

Mit dem bereits erläuterten Difference-in-Differences-Ansatz vergleichen Ivanova et al dabei die geleisteten Arbeitsstunden der Jahre 2000 und 2001. Sie kommen zu dem Ergebnis, dass sich die Flat (Rate) Tax negativ auf das Arbeitsangebot ausgewirkt hat. Sowohl im Mittel, als auch am Median hat das Arbeitsangebot jener die durch die Reform entlastet wurden, im Verhältnis zu jenen, die davon kaum profitierten, signifikant abgenommen.

<sup>24</sup> Verteilung der Bruttoeinkommen 2000, 1 Beobachtung mit einem sehr hohen Einkommen wurde eliminiert.

<sup>25</sup> Russian Longitudinal Monitory Survey (RLMS) der University of North Carolina.

Gorodnichenko et al kommen in ihren Berechnungen hingegen zu dem Ergebnis, dass die Haushalte ihr Arbeitsangebot geringfügig anpassen um ihr verfügbares Einkommen und damit ihren Konsum erhöhen zu können. In diesem Zusammenhang sprechen die Autoren von „Produktivitätssteigerung“<sup>26</sup>. Relativ zu dem bereits erläuterten Effekt auf die „Steuermoral“ ist die Elastizität des Arbeitsangebots jedoch sehr gering.

Ducan und Sabirianova Peter (2009) widmen sich in ihrer empirischen Analyse ebenfalls der Anpassung des Arbeitsangebotes auf die neue Steuerstruktur. Sie argumentieren, dass Ivanova et al einen zu kurzen Beobachtungszeitraum wählten. Die Analyse von Gorodnichenko et al würde hingegen individuelles Verhalten nicht ausreichend berücksichtigen, da nur die Haushaltsebene betrachtet wird. Dementsprechend weiten die Autoren den Untersuchungszeitraum auf 2 Jahre vor und 4 Jahre nach der Reform aus. Außerdem unterscheiden sie nach Geschlecht. Trotz ähnlicher Methoden kommen sie dabei zu einem gänzlich anderen Ergebnis. Die Einführung der Flat (Rate) Tax hat zu einer Ausweitung der Arbeitszeit von Männern, deren Einkommen vor der Reform von höheren Steuersätzen betroffen war (20%,30%), geführt. Sie haben ihre monatlich geleisteten Arbeitsstunden im Durchschnitt um 4-6% erhöht. Die Anpassung des Arbeitsangebotes nimmt dabei mit zunehmenden Einkommen und – damit einhergehend – zunehmender steuerlicher Entlastung sukzessive zu.

Mit Werten von 0,1 bis 0,15 ist die Elastizität des (männlichen) Arbeitsangebotes insgesamt jedoch vergleichsweise gering. Dies bedeutet, dass bei einer Reduzierung des Grenzsteuersatzes um 1 Prozentpunkt Männer ihre Arbeitsstunden pro Woche c.p. um 0,1 bis 0,15% ausweiten.

Frauen zeigten anhand ihres Arbeitsangebotes durchschnittlich keine signifikante Reaktion auf die Steuerreform. Die Autoren beobachten bei Frauen jedoch eine positive Reaktion am unteren und oberen Ende der Einkommensverteilung. Andere Merkmalen, wie Ehestatus, Anzahl der Kinder und Familienmitglieder, Alter, Region, Beschäftigungssektor usw. lieferten keinen direkten Erklärungsansatz. Die Autoren schließen aus ihren Untersuchungen dennoch, dass es Frauen wohl aufgrund ihrer informellen Tätigkeiten nicht möglich ist ihr Arbeitsangebot flexibel anzupassen. Die höhere Anpassungsfähigkeit am unteren und oberen Ende der Verteilung ließe sich durch die größere Flexibilität in der Teilzeitbeschäftigung und die erweiterten finanziellen Möglichkeiten der BezieherInnen hoher Einkommen erklären. Dies zeigt sich auch daran, dass Frauen, die von der Reform profitierten nun (um 2%) häufiger einen zweiten Job annahmen.

### *Beschäftigungswahrscheinlichkeit*

Auch die Beschäftigungswahrscheinlichkeit, also die Wahrscheinlichkeit der Individuen den Status der Arbeitslosigkeit zu verlassen und in die Erwerbstätigkeit einzutreten, ist Gegenstand der Untersuchung von Ducan und Sabirianova Peter (2009).

---

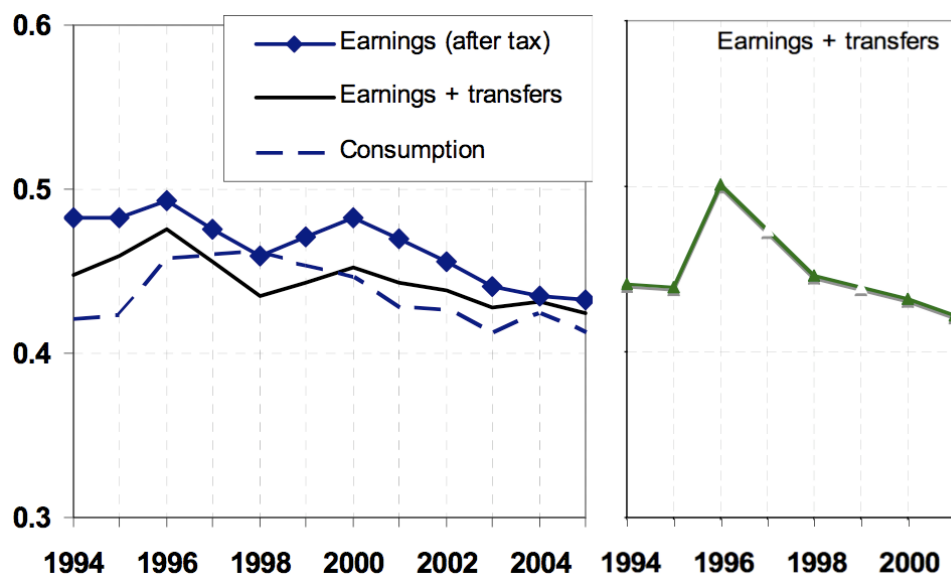
<sup>26</sup> „In our definition, the productivity response is the behavioral response that changes the amount of total resources available to households for consumption, whereas the tax evasion response involves shifting resources from one account (“nonreported income”) to another (“reported income”) without affecting the amount of total resources. (...) Our productivity response is known by other names in the literature: earned income response, real response, supply-side response, etc.“ Gorodnichenko et al 2009, FN 1, S.505

Die Wahrscheinlichkeit einen Job zu finden hat für jene, die durch die Reform entlastet wurden, relativ um 8% bis 14% zugenommen. Eine Erklärung dafür ist, dass die Gesamtbelastung der Lohnsumme in diesem Bereich sowohl durch die Senkung des Einkommensteuersatzes als auch durch die nun regressiv gestaltete Sozialabgaben deutlich verringert wurde. Hochqualifizierte und damit teure Arbeitskräfte wurden so relativ zu Anderen billiger was ihre Beschäftigungswahrscheinlichkeit erhöhte<sup>27</sup>.

#### 4.1.5. Einkommensverteilung

Empirische Untersuchungen über die Entwicklung der Wohlstands- und Einkommensverteilung in Russland gibt es nur sehr wenige. Die Wirkung der Einführung der Flat (Rate) Tax findet in diesen zudem keine besondere Berücksichtigung. Der Grund dafür dürfte sein, dass die Steuerreform im Verhältnis zu anderen Faktoren keinen so deutlichen Effekt auf die Verteilung hatte. So entwickelten sich etwa verschiedene Gini-Koeffizienten im Jahr 2001 ihrem Trend entsprechend weiter.

Abb. 11: Die Entwicklung des Gini-Koeffizienten in Russland:



Quelle: Gorodnichenko 2007, Transmonee Datenbank, Daten für 1997 und 1999 in der rechten Grafik interpoliert.

Dennoch muss davon ausgegangen werden, dass eine so umfassende Steuerreform wie jene in Russland 1999 und 2001 signifikante Auswirkungen auf die Verteilung der Einkommen hat.

<sup>27</sup> Anzahl der absolvierten Schuljahre ist in der Regression von Duncan et al (2009) die einzige Bildungs-Kontrollvariable.

#### *4.1.5.1. Funktionelle Einkommensverteilung*

Im Jahr 2001 wurde in Russland praktisch das gesamte Steuer- und Abgabensystem reformiert. Um die Auswirkungen dieser Reformen auf die funktionelle Verteilung untersuchen zu können, muss danach gefragt werden wie sich das Verhältnis der Belastung von Arbeitseinkommen gegenüber jener von Kapitaleinkommen verändert hat. Die Einführung der Flat Rate Tax in der Einkommensteuer und die regressive Gestaltung der Sozialabgaben haben das Steuer- und Abgabensystem formell stark verändert, tatsächlich wurde damit jedoch nur ein sehr kleiner Teil der Erwerbstätigen entlastet. Die Belastung des Faktor Arbeit blieb damit in Summe nahezu unverändert.

Die Erhöhungen der Steuersätze in der Körperschafts- und der Dividendenbesteuerung im Jahr 2001 würde eine stärkere Belastung von Kapitalerträgen vermuten lassen. Da die Körperschaftssteuer nun aber auf die Dividendensteuer angerechnet werden konnte, hat die Belastung von Unternehmens- bzw. Kapitalerträgen tatsächlich nur geringfügig zugenommen. Zudem wurde die Besteuerung von Unternehmensgewinnen und den Einkünften daraus 2002 erneut adaptiert. Sowohl die Körperschaftssteuer als auch die Dividendensteuer wurden deutlich unter ihr jeweiliges Ausgangsniveau (aus 2000) gesenkt. Gleichzeitig wurde die Anrechenbarkeit wieder abgeschafft. Die Einführung einer Sondersteuer auf Kapitalerträge aus Glücksspielen, Lotteriepreisen, bestimmten Versicherungsleistungen sowie Bankzinsen konnte hingegen eine bedeutende Steuerlücke schließen.

Das Gesamtpaket der Steuer- und Abgabenreformen hat Unternehmenseinkünfte und Kapitalerträge tendenziell stärker entlastet als Arbeitseinkommen. Damit wirkten sich die Reformen rund um die Flat Rate Tax in Bezug auf die funktionelle Einkommensverteilung positiv auf Kapital- und Unternehmenserträge und negativ auf die Lohnquote aus<sup>28</sup>.

#### *4.1.5.2. Personelle Einkommensverteilung*

##### *Belastung von Arbeitseinkommen*

Von der Reform der Einkommensteuer profitierten nur hohe Einkommen, die Belastung mittlerer Einkommen stieg, geringe Einkommen blieben steuerfrei.

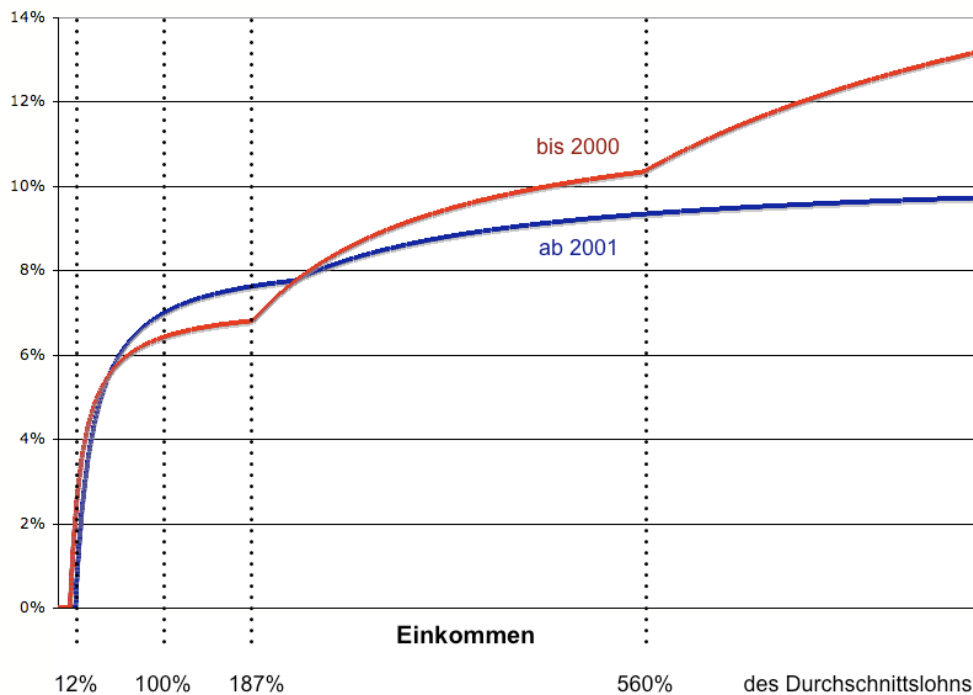
Das progressive Einkommensteuersystem wurde durch einen einheitlichen, linearen Tarif ersetzt, dabei wurde die Höhe des Freibetrags (in realen Werten) praktisch beibehalten. Von dieser Maßnahme profitierte nur jene sehr kleine Gruppe (rund 12%) der Steuerpflichtigen deren Einkommen vor der Reform mehr als 187% des Durchschnittslohns betrug. Sie mussten vor der

---

<sup>28</sup> Das heißt nicht, dass es tatsächlich zu einer Verschiebung der funktionelle Einkommensverteilung kam. Es heißt nur, dass das Steuer- und Abgabensystem in diese Richtung wirkte. Tatsächlich entscheidet schlussendlich die Entwicklung der Profite/Kapitalerträge und Löhne über die Verteilung zwischen Kapital und Arbeit.

Reform für einen Teil ihres Einkommens 20% oder sogar 30% Einkommensteuer abführen, nun sind es maximal 13%. Für die mittleren Einkommen (von 12% bis 187% des Durchschnittslohns) stieg die Belastung durch die Erhöhung des Steuersatzes von 12% auf 13% leicht an. Die Reform des Einkommensteuertarifs bedeutete damit insgesamt eine Entlastung ab rund 187% des Durchschnittslohns, die mit zunehmenden Einkommen immer stärker zunimmt.

*Abb. 12: Durchschnittsbelastung von Arbeitseinkommen durch die Einkommensteuer:*



Quelle: OECD 2006a, eigene Berechnungen, Tarifverlauf normiert am Durchschnittseinkommen.

(z.B. Freibetragsgrenze wurde nominell um rund 30% angehoben, blieb im Verhältnis zum Durchschnittseinkommen aber konstant.)

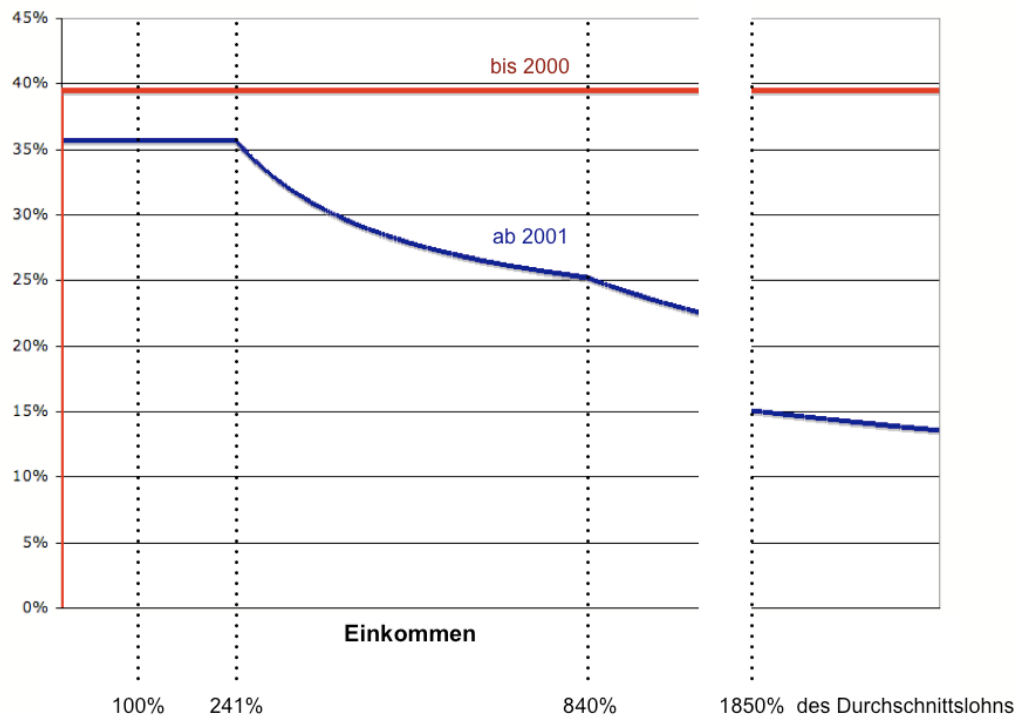
Durch die Senkung der Sozialabgaben wurden alle Abgabepflichtigen entlastet. Das Ausmaß der Entlastung ist jedoch äußerst unterschiedlich. BezieherInnen sehr hoher Einkommen wurden deutlich stärker entlastet. Mit einem einheitlichen Grenzsteuersatz (39,5%) hatten die Sozialabgaben bis zur Reform die Form einer Flat (Rate) Tax. Die neue Ausgestaltung hingegen wirkt – aufgrund der abfallenden Stufen (35,6% , 20% , 10% , 5%) – regressiv. Ab einem Einkommen von über 240% des Durchschnittslohns wirkt der erste reduzierte Steuersatz (20%). Von den beiden Tarifen für die höchsten Einkommen profitieren nur außergewöhnlich wenig Abgabepflichtige, da diese Sätze erst ab einem Einkommen von 840% bzw. 1850% des Durchschnittslohnes fällig werden<sup>29</sup>. Für diese kleine Gruppe der Abgabepflichtigen ist das Ausmaß der Entlastung dafür umso stärker.

Sowohl wegen ihrer Bedeutung für das Gesamtbelastungsniveau als auch aufgrund des Ausmaßes der Änderungen wirken sich die Maßnahmen im Bereich der Sozialabgaben stärker auf

<sup>29</sup> Diese beiden Stufen der Sozialabgabentarife sind in der Grafik nicht mehr ersichtlich. Sie liegen außerhalb des gezeigten Bereichs.

das Belastungsniveau aus als die Einführung der Flat (Rate) Tax in der Einkommensteuer. Die Reduktion der Höhe der Sozialabgaben erfolgt jedoch zum überwiegenden Teil auf Seite der ArbeitgeberInnen.

*Abb. 13: Gesamtbelastung der Arbeitseinkommen durch die Sozialabgaben:*



Quelle: OECD 2006a, eigene Berechnungen, Tarifverlauf normiert am Durchschnittseinkommen.

(z.B. Freibetragsgrenze wurde nominell um rund 30% angehoben, blieb im Verhältnis zum Durchschnittseinkommen aber konstant.)

Ob und inwieweit die ArbeitnehmerInnen von den Kürzungen der Sozialabgaben tatsächlich profitierten hängt daher davon ab in welchem Ausmaß die Entlastung über die Anhebung der Nettolöhne von der ArbeitgeberInnen auf die ArbeitnehmerInnen weitergegeben wurde. Unabhängig davon bedeutete die Reform des Steuer- und Abgabensystems auf Arbeitseinkommen in Summe eine geringe Entlastung der mittleren Einkommen sowie eine massive – und mit steigendem Einkommen zunehmende – Entlastung sehr hoher Einkommen. Steuerpflichtige mit einem durchschnittlichen Einkommen (12% bis 187% des Durchschnittslohns) wurden um rund 1,3 Prozentpunkte entlastet, jene mit einem höheren Einkommen hingegen deutlich stärker. (Zahlen nach OECD 2006a, eigene Berechnungen)

### *Umsatzsteuer*

Die schon vor der Einführung der Flat Tax umgesetzten Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer bedeuteten de facto eine geringere Besteuerung des Konsums für den täglichen Bedarf. Da Haushalte mit einem geringen Einkommen einen deutlich höheren Anteil ihres Einkommens für lebensnotwendige Güter aufwenden müssen, profitierten sie in stärkerem Ausmaß von dieser

Steuererleichterung. Die Senkung der Umsatzsteuer wirkte damit progressiv, also positiv auf die Einkommensverteilung.

### *Durchsetzbarkeit der Besteuerung*

Sowohl Ivanova et al (2005) als auch Gorodnichenko et al (2009) messen im Bereich der (Lohn-) Einkommensteuer einen Rückgang der Steuerhinterziehung, insbesondere bei hohen Einkommen. (Vgl. Kapitel 5.1.3.4) Dementsprechend dürfte sich die verbesserte Durchsetzbarkeit der Besteuerung von Arbeitseinkommen positiv auf die Progressivität des Einkommensteuer-systems ausgewirkt haben.

### *Wirkung*

Das Ausmaß der verschiedenen Effekte auf die personelle Einkommensverteilung ist schwer abzuschätzen. Dennoch ist festzuhalten, dass die Änderungen in der Umsatzsteuer relativ gering ausfielen und der verbesserten Durchsetzbarkeit der Besteuerung eine deutliche Entlastung von hohen Arbeitseinkommen und Kapitalerträgen gegenübersteht. Daraus kann geschlossen werden, dass die Umverteilung durch das Steuer- und Abgabensystem insgesamt abgenommen hat. Das quantitative Ausmaß kann jedoch nicht eindeutig bestimmt werden.

## **4.2. Slowakei: Flat Tax**

### **4.2.1. *Ökonomische Ausgangslage***

#### **4.2.1.1. *Robustes Wachstum & Hohe Arbeitslosigkeit***

Die (zweite) slowakische Republik entstand am 1. Jänner 1993 aus der friedlichen Zweiteilung der Tschechoslowakei. Der Zusammenbruch des Ostblocks und die damit verbundene Auflösung des Rats für gegenseitige Wirtschaftshilfe (RGW) im Jahr 1989 bedeutete für die junge Republik besondere wirtschaftliche Herausforderungen. Aufgrund der starken Einbindung in die hoch spezialisierte Arbeitsteilung des RGW bestand eine hohe Import- und Exportabhängigkeit. Noch stärker als andere Mitgliedsstaaten des Ostblocks konzentrierte sich die slowakische Wirtschaft auf Schwerindustrie und Rüstungsproduktion. So arbeiteten Ende der 1980er Jahre über 90% der Erwerbstätigen in staatlichen Betrieben mit mehr als 1.000 MitarbeiterInnen. Privatwirtschaftliche Unternehmen gab es zu diesem Zeitpunkt kaum.

Erschwert wurde die Transformation der staatszentrierten Wirtschaft hin zur Privatwirtschaft durch die starke Polarisierung zwischen den politischen Lagern, welche den Erfolg der Reformbemühungen verhinderte. (Peter 2006) Trotz wechselnder Regierungskonstellationen und widersprüchlichen politischen Ansichten gelang es jedoch bis Ende der 1990er Jahre eine Diversifizierung der Wirtschaft einzuleiten. Der Anteil der Industrie an der Gesamtwirtschaftsleistung ging bis 1998 auf rund 26% zurück und auf Dienstleistungen entfiel nun schon mehr als die Hälfte der Wertschöpfung. Mit einem Anteil von mehr als 83% hatte die Privatwirtschaft den staatlichen Sektor größtenteils abgelöst. Trotz der seit 1994 anhaltend positiven BIP-Wachstumsraten und einer zurückgehenden Inflationsrate gelang es jedoch nicht die hohe Arbeitslosigkeit in den Griff zu bekommen. Im Gegenteil – Ende der 1990er Jahre verschärfte sich das Problem noch weiter. Die Arbeitslosigkeit stieg von 1999 bis 2001 von ihrem ohnehin hohen Niveau noch weiter auf über 19% an. Besonders betroffen waren davon Jugendliche und Geringqualifizierte deren Arbeitslosenquote 40% bzw. 44% betrug (OECD 2004). Mit einer Beschäftigungsquote von nur knapp über 20% war auch die Erwerbsbeteiligung älterer Menschen (50-64 Jahre) äußerst gering. Aber auch der Anteil der Beschäftigten an der Gesamtbevölkerung im erwerbsfähigen Alter von nur 51,4% (2003) zeigte die problematische Situation des slowakischen Arbeitsmarktes auf. 2003 galt jede/jeder dritte Arbeitslose als langzeitarbeitslos und fast ein Viertel aller Slowaken war von staatlichen Leistungen, wie Arbeitslosengeld oder Sozialhilfe abhängig. (Peter 2006, OECD 2002, OECD 2004)

Abb. 14: Wirtschaftswachstum in der Slowakei (Prozentueller Veränderung des BIP):

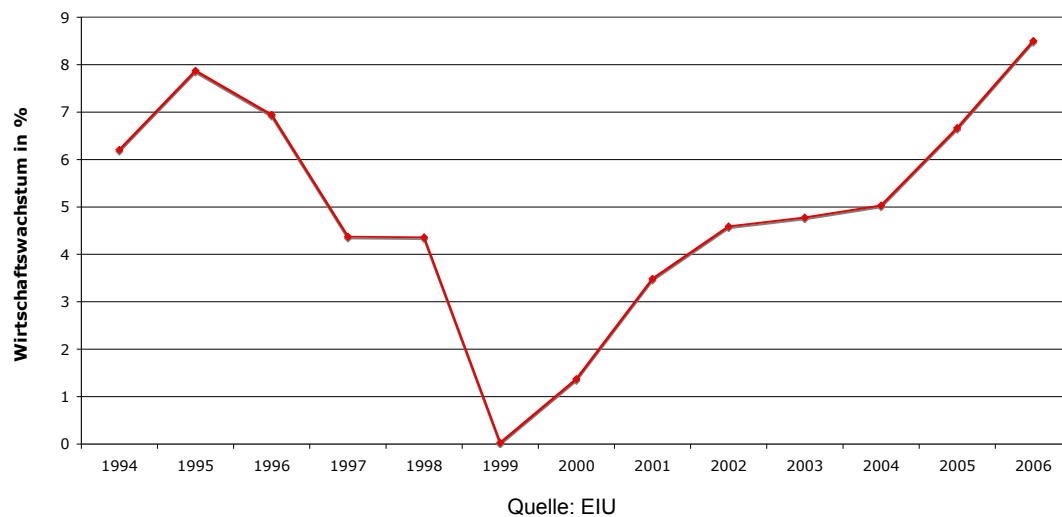
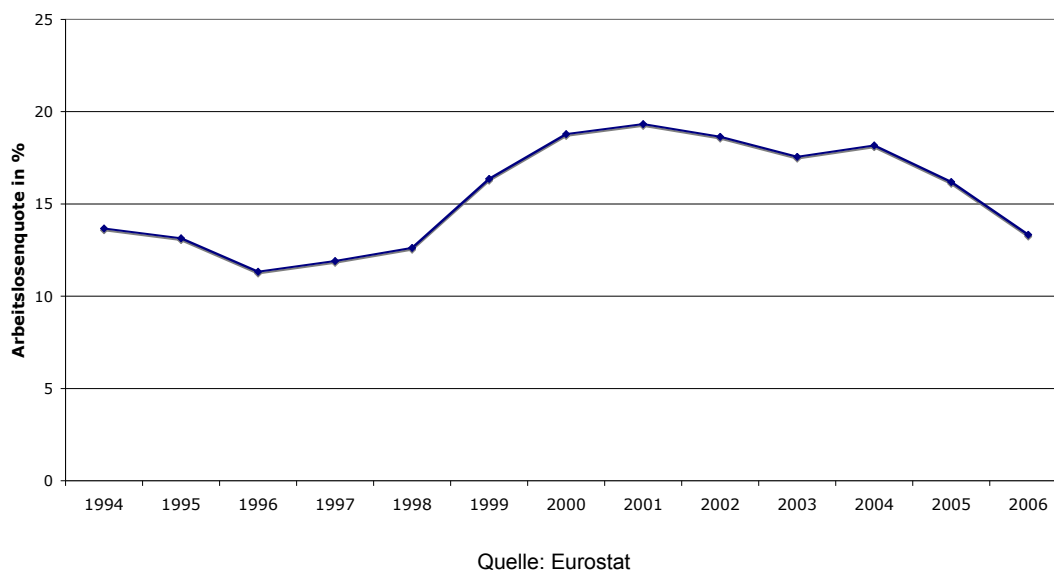


Abb. 15: Arbeitslosigkeit in der Slowakei:



Das Steuersystem der Tschechoslowakei Ende der 1980er Jahre richtete sich nach den Ansprüchen einer administrativ gelenkten Wirtschaft. Es diente dazu, Angebot und Nachfrage über hohe Steuern und Subventionen zu lenken und fungierte zugleich als sozialpolitisches Instrument. Dies spiegelte sich in erster Linie in der Struktur der indirekten Steuern wieder. Für bestimmte Produktgruppen – häufig für einzelne Produkte – wurden individuelle Steuersätze festgelegt um deren Absatz direkt beeinflussen zu können. Eine solche Steuerstruktur widerspricht den Ansprüchen einer modernen Marktwirtschaft westlichen Vorbildes diametral. Aus diesem Grund wurden bereits 1990 mit einer ersten Reform negative Steuersätze abgeschafft und die Liberalisierung der Preise eingeleitet. Noch in Zeiten der Tschechoslowakei beschlossen, wurde das Steuersystem der neugegründeten Slowakei 1993 erneut reformiert. Dabei orientierte man sich in erster Linie an den Steuersystemen verschiedener EU-Staaten. Dementsprechend wurden

die indirekten Steuern weiter vereinfacht und ein zweistufiges Umsatzsteuersystem eingeführt. Die personelle Einkommensteuer wurde progressiv gestaltet und beinhaltete nun 6 Steuerstufen, die von 15% bis 57% reichten. Daneben gab es noch fünf weitere Einkommensteuersätze für Einkommen aus Nicht-Arbeitseinkommen. Die Körperschaftssteuer bestand aus nur einem Steuersatz in der Höhe von 45%. In den folgenden Jahren wurde das Steuersystem immer wieder graduell angepasst. Die Liste jener Güter, die dem reduzierten Umsatzsteuersatz unterlagen, wurde immer kürzer, während immer mehr Waren der Besteuerung durch spezielle Verbrauchssteuern unterlagen. Gleichzeitig wurden die Steuersätze der Umsatzsteuer immer wieder adaptiert und der Körperschaftssteuersatz – 1995 auf 40%, 2000 auf 29% und 2002 auf 25% – immer weiter reduziert.

#### **4.2.2. Die Steuerreform 2004**

Obwohl nur sehr vage ausformuliert beinhaltete der Koalitionsvertrag der im Jahr 2002 neu gebildeten Regierung eine Reihe von wirtschaftspolitischen Zielvorgaben an denen sich künftige Reformvorhaben orientieren sollten. Diese sahen (nach Peter 2006, 2) vor die Produktiv- und Wachstumskräfte zu stärken, den Haushalt zu konsolidieren, Bürokratie und Umverteilung zu reduzieren, Lohnnebenkosten zu senken, Arbeitslosigkeit und die Abhängigkeit von sozialstaatlichen Leistungen abzubauen sowie Arbeits- und Leistungsanreize zu steigern.

Konkret wurden diese Ziele mit der Planung und Umsetzung der umfassenden Reform des Jahres 2004. Praktisch zeitgleich mit dem Beitritt der Slowakei zur Europäischen Union wurden fundamentale Reformen im Bereich des Steuersystems und des sozialen staatlichen Sicherungssystems durchgeführt. Die Einführung der Flat Tax kann dabei nicht nur als Herzstück sondern auch als Symbol für diesen politischen und ökonomischen Wandel bezeichnet werden.

Nach offiziellen Angaben (des Finanzministeriums) war das primäre Ziel der Steuerreform des Jahres 2004 ein wettbewerbsfähiges Steuersystem zu schaffen. Ein solches wettbewerbsfähiges Steuersystem sollte dabei „einfacher, fair, nicht-verzerrend, pro-aktiv und wirtschaftsfreundlich“ sein. Ausformuliert bedeutet dies folgendes: (Finanzministerium der Slowakei 2004/05):

- Schaffung eines geschäfts- und investitionsfreundlichen Klimas sowohl für Unternehmen als auch für Erwerbstätige.
- Beseitigung bestehender Schwächen und Verzerrungseffekte des Steuerrechts.
- Herstellung eines hohen Maßes an Steuergerechtigkeit durch die gleichmäßige Besteuerung von Einkünften aus unterschiedlichen Quellen sowie die gleichmäßige Besteuerung von Einkünften unterschiedlicher Höhe.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Man spricht von horizontaler Steuergerechtigkeit, wenn Steuerpflichtige mit dem selben Einkommen unabhängig der Quelle ihres Einkommens im selben Ausmaß besteuert werden. Man spricht von vertikaler Steuergerechtigkeit, wenn Steuerpflichtige mit einer höheren Leistungsfähigkeit relativ stärker belastet werden. (Leistungsfähigkeitsprinzip)

Durch die Implementierung folgender „einfacher“ Prinzipien sollten diese Ziele erreicht werden (Prinzipien nach Finanzministerium der Slowakei 2004/05, die kursive ausgeführten Begründungen folgen hier Goliáš und Kicina 2005, die als einflussreiche Mitgestalter der Reform gelten, – Vgl. Mikloš et al 2005):

- **Verschiebung der Steuerlast von direkten zu indirekten Steuern:**  
*Inputfaktoren der Produktion, also Kapital und Arbeit, werden auf Kosten einer höheren steuerlichen Belastung des Konsum entlastet. Dadurch sollten die Arbeitsanreize erhöht und das Ausweichen der Erwerbstätigen in die Schattenwirtschaft oder ins Ausland unterbunden werden.*
- **Abschaffung von Ausnahmen und Sonderregeln:**  
*Umfragen unter den Wirtschaftstreibenden zeigten, dass die außerordentliche Komplexität und die häufigen Änderungen des Steuersystems eines der größten Hemmnisse für die Wirtschaft darstellt. Das alte Steuersystem beinhaltet 90 Ausnahmen, 19 steuerfreie Einkommensquellen und 66 steuerbefreite Gegenstände sowie 37 spezielle Steuersätze. Durch die Reform werden all diese Ausnahmen abgeschafft, das Steuersystem wird viel einfacher und transparenter.*
- **Einführung einer Flat Rate Tax für personelle Einkommen:**  
*Dies würde die negativen (Arbeits-)Anreize für BezieherInnen hoher Einkommen (Anm.: verursacht durch die progressive Einkommensteuer) reduzieren. Die damit einhergehende Chancengleichheit sollte die Arbeitsproduktivität durch den freiwillig erhöhten Arbeitseinsatz aller Einkommensklassen erhöhen.*
- **Abschaffung von Steuern bzw. Steuerinstrumenten, die vornehmlich einem nicht-fiskalischen Zweck dienen:**  
*Solche Instrumente zielen häufig darauf ab, sozialpolitische Zwecke zu erfüllen. Steuerinstrumente treffen in der Regel jedoch alle und nicht nur jene, die getroffen werden sollen. Deshalb haben Steuern mit Solidarität nur wenig zu tun. Die Reform bringt hier eine klare Trennung und ersetzt all diese Instrumente durch klar messbare und zielgerichtete Maßnahmen die jenen helfen die es wirklich benötigen.*
- **Abschaffung der Doppelbesteuerung:**  
– (sic!)

In Verbindung mit dem Umbau des sozialen Sicherungssystems war das Hauptziel der 2004 umgesetzten Reformen eine Erhöhung der Beschäftigung. Relativ zu den Erwerbseinkommen wurde die Höhe der Sozialleistungen von der Regierung als zu hoch angesehen. Dementsprechend sollte die Verbesserung der Arbeitsanreize nicht (nur) durch die Abschaffung des direkt-progressiven Einkommensteuersystems, sondern durch die Einführung „aktivierender“ Maßnahmen und die Kürzung von Einkommensersatzleistungen erfolgen.

Bereits im Vorfeld der Steuerreform musste davon ausgegangen werden, dass die Ausweitung der Bemessungsgrundlage in der Einkommen- und Körperschaftssteuer sowie ein möglicher „Laffer-Effekt“ nicht ausreichen würde, um die Steuerausfälle zu kompensieren. Deshalb sollten Aufkommensausfälle durch die Erhöhung indirekter Steuern ausgeglichen werden.

Als „Konzept für eine Steuerreform 2004-06“ wurden die Änderungen des Steuersystems sowie des sozialen Sicherungssystems im Juni 2003 vom Kabinett beschlossen. Der unpopulärste Teil der Reform, die Erhöhung der Umsatzsteuer, wurde noch im selben Monat dem Parlament vorgelegt. Alle anderen Teile der Reform wurden in den folgenden Monaten beschlossen. Bereits mit 1. Jänner 2004 trat das gesamte Reformpaket in Kraft.

#### *4.2.2.1. Reform des Steuer- und Abgabensystems*

##### *Einkommensteuer*

Die Bemessungsgrundlage der personellen Einkommensteuer setzt sich aus allen Arbeits- und Kapitaleinkommen natürlicher Personen zusammen, wobei Einkünfte aus bestimmten Quellen einer gesonderten Besteuerung unterliegen. So unterlagen Dividendenausschüttungen einer Quellenbesteuerung in der Höhe von 15% während Zinserträge mit 25% besteuert wurden. Bis zur Steuerreform 2004 hatte das personelle Einkommensteuersystem in der Slowakei 5 Steuerstufen. Zusätzlich zu den 5 Stufen gab es noch einen Steuerfreibetrag, der sich aus einem Grundfreibetrag sowie einem Kinderfreibetrag, einem AlleinverdienerInnenfreibetrag und einem Invaliditätsfreibetrag zusammensetzte. Unabhängig vom Einkommen waren damit alle Einkünfte bis zur Freibetragsgrenze (von mindestens 38.760 SKK) steuerfrei. Für darüber liegende Einkommen bis zu 90.000 SKK mussten 10% an Steuern abgeführt werden. Einkommensteile zwischen 90.000 und 180.000 SKK wurden mit 20% besteuert, jene zwischen 180.000 und 396.000 mit 28%. Ab 180.000 und bis zu der Grenze von 564.000 SKK musste für jede zusätzlich verdiente Krone 35% an Steuern abgeführt werden. Alle Einkünfte, die über der Grenze von 564.000 SKK lagen, wurden mit dem Spitzensteuersatz in der Höhe von 38% besteuert. Für eine Arbeiterin oder einen Arbeiter mit einem Durchschnittsgehalt bedeutete dies eine Grenzbelastung von rund 20%. (OECD 2006a, 99)

Tab. 4: Einkommensteuersystem in der Slowakei, vor - und nach der Reform 2004:

| Vor der Reform (2003)                                 |                         | Nach der Reform (2004)                                |                                     |
|-------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------------|
|                                                       | Freibetrag (SKK / Jahr) |                                                       | Freibetrag (SKK / Jahr)             |
| Grundfreibetrag                                       | 38.760                  | Grundfreibetrag                                       | 80.832                              |
| + Kinderfreibetrag                                    | 16.800 / Kind           | Steuerbonus / Kind                                    | 4.800 / Kind                        |
| + AlleinverdienerInnen-freibetrag                     | 12.000                  | + AlleinverdienerInnen-freibetrag                     | 80.832                              |
| Bsp.:<br>nicht-erwerbstätige/r EhepartnerIn, 2 Kinder | 84.360                  | Bsp.:<br>nicht-erwerbstätige/r EhepartnerIn, 2 Kinder | 161.664<br>+9.600* Steuergutschrift |
| zu versteuerndes<br>Jahreseinkommen<br>(Kronen)       | Grenzsteuersatz         | zu versteuerndes<br>Jahreseinkommen<br>(Kronen)       | Grenzsteuersatz                     |
| bis zur<br>Freibetragsgrenze                          | 0%                      | bis zur<br>Freibetragsgrenze                          | 0%                                  |
| darüber bis 90.000                                    | 10%                     | darüber                                               | 19%                                 |
| 90.000 bis 180.000                                    | 20%                     |                                                       |                                     |
| 180.000 bis 396.000                                   | 28%                     |                                                       |                                     |
| 396.000 bis 564.000                                   | 35%                     |                                                       |                                     |
| ab 564.000                                            | 38%                     |                                                       |                                     |

\* Freibeträge reduzieren die Bemessungsgrundlage. Der Steuerbonus wird direkt von der Steuerschuld abgezogen.

Mit der Steuerreform 2004 wurde dieser direkt-progressive Tarif durch einen indirekt progressiven Tarif ersetzt. Der (Grenz-)Steuersatz der neuen Flat Rate Tax wurde auf 19% festgesetzt.

Gleichzeitig wurde der Grundfreibetrag von 38.760 auf 80.832 mehr als verdoppelt.

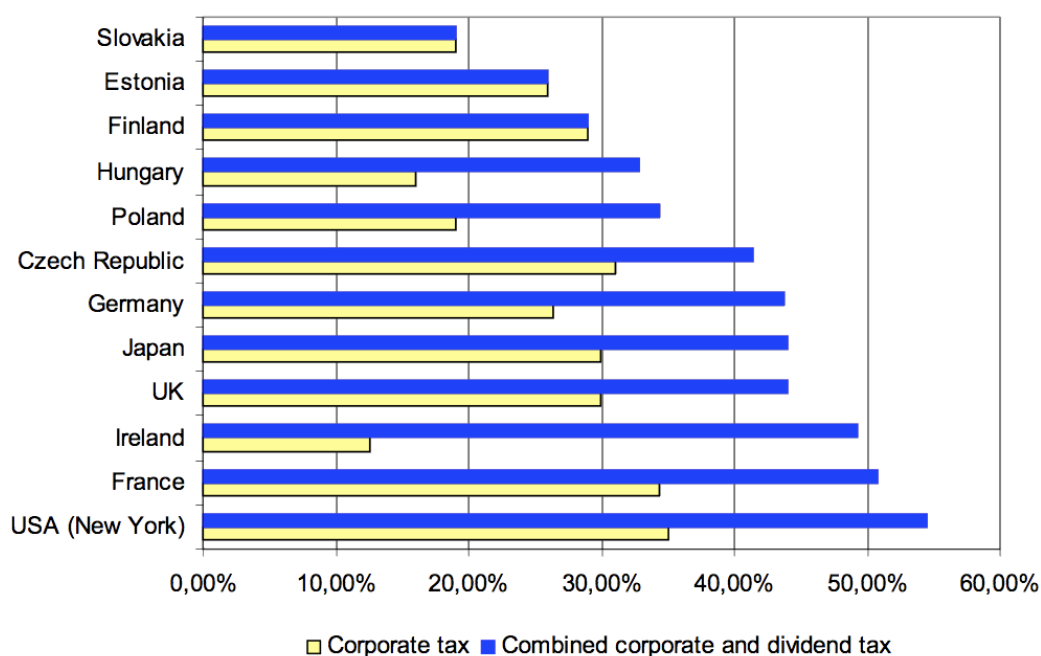
Der Kinderfreibetrag wurde durch einen Steuergutschrift in der Höhe von 4.800 SKK, welcher vom Steuerbetrag abgezogen wird, ersetzt. Erreicht das Einkommen des antragsstellenden Elternteils nicht die Freibetragsgrenze so wird der Betrag in der Höhe von 4.800 SKK ausgezahlt. Anspruch auf die Steuergutschrift besteht jedoch nur, wenn mindestens ein Elternteil erwerbstätig ist und im Jahr mehr als das 6-fache des (Monats-)Mindestlohns verdient. Dies bedeutet, dass die antragstellende Person (auf das ganze Jahr bezogen) mindestens halbtags arbeiten muss. (Peter 2006, 4)

Vor der Reform konnte der Steuerfreibetrag des/r nicht-erwerbstätigen EhepartnerIn bis zu einer Höhe von 12.000 SKK vom Partner / der Partnerin genutzt werden um seinen/ihren Freibetrag zu erweitern. Mit der Reform wurde diese Möglichkeit stark ausgeweitet. Der oder die EhepartnerIn eines/r Nicht-Erwerbstätigen kann nun den nicht-genutzten Freibetrag des/der Partnerin in vollem Umfang (80.832 SKK) nutzen.

### *Unternehmensbesteuerung*

Bereits vor der Steuerreform des Jahres 2004 wurde der Körperschaftssteuersatz in der Slowakei immer wieder gesenkt. 1994 wurde der Steuersatz von 45% auf 40% reduziert, 2000 auf 29% und 2001 weiter auf 25%. Diese Politik – mit Hilfe von niedrigen Unternehmenssteuern den Wirtschaftsstandort Slowakei für Investoren attraktiver zu machen – wurde 2004 konsequent fortgeführt. Der Körperschaftssteuersatz wurde mit der Reduktion auf 19% – nach Irland (12,5%), Ungarn (16%) und Island (18%) – zu einem der niedrigsten unter den OECD-Staaten. (OECD Tax Database) Nicht weniger von Bedeutung ist jedoch die Abschaffung der Dividendenbesteuerung. Mit der Reform des Jahres 2004 wurden Dividendeneinkünfte vollständig von der Steuer befreit. Als Begründung für die Abschaffung diente dabei das Argument der „Doppelbesteuerung“ – Gewinne würden durch Körperschaftssteuer und Dividendensteuer doppelt besteuert.

*Abb. 16: Effektive Besteuerung von Investitionseinkünften durch Körperschafts- und Einkommensteuer in ausgewählten Ländern:*



Die kombinierte steuerliche Belastung entnommener Gewinne fiel damit um beinahe die Hälfte von 36,3% auf 19%.<sup>31</sup> Durch diese radikale Maßnahme wurde die Besteuerung von Kapitaleinkünften

<sup>31</sup> 2003: Kombierter Satz: 36,25%: Kört 25%, Dividendenbesteuerung 15%; 2004: nur Kört 19%

in der Slowakei zu der geringsten in der OECD. In anderen Ländern, die ebenfalls einen geringen Körperschaftssteuersatz aufweisen (wie etwa Irland, Polen oder Ungarn) werden Dividendenerträgen deutlich höher besteuert.

Neben den Steuersätzen wurde aber auch die Bemessungsgrundlage adaptiert. Verluste des Unternehmens können innerhalb von fünf Jahren von der Bemessungsgrundlage, dem Unternehmensgewinn, abgezogen werden. Daneben wurden die Möglichkeit geschaffen, Abschreibungen zu ungleichen Teilen durchzuführen. Die Bedeutung dieser Maßnahmen wurde bereits im Vorfeld durch Umfragen untermauert, die zeigten, dass der Steuersatz für UnternehmerInnen eine geringer Bedeutung hat, als die Möglichkeit Verluste und Ausgaben steuerlich geltend zu machen. So konnten beispielsweise bisher Ausgaben für Fahrzeuge nur teilweise und solche für Werbeausgaben gar nicht steuerlich geltend gemacht werden, was im Extremfall dazu führen konnte, dass die effektive Besteuerung der Gewinne über dem nominellen Steuersatz lag. (Vgl. Goliáš-Kicina 2005)

Die Neugestaltung der Unternehmensbesteuerung bedeutete in bestimmten Bereichen jedoch auch eine Ausweitung der Bemessungsgrundlage. Zahlreiche Ausnahmen, Steuernachlässe und Sonderregelungen wurden abgeschafft. So wurde die in der Agrar- und Forstwirtschaft geltende Reduktion der Bemessungsgrundlage ebenso wie zahlreiche steuerliche Investitionsanreize gestrichen. Darüber hinaus wurde die rechtliche Möglichkeit von „Tax Holidays“ – neu gegründeten Firmen wurde häufig eine Steuerbefreiung für die ersten 10 Jahre zu gewährt – gestrichen.

### *Umsatzsteuer & spezielle Verbrauchssteuern*

Die Umsatzsteuer setzte sich vor der Reform aus zwei unterschiedlichen Tarifen zusammen. Für eine große Anzahl an Gütern wie Grundnahrungsmittel, Medikamente, Energie, Bücher und Printmedien, aber auch Gastronomiedienstleistungen sowie Bauarbeiten, galt ein reduzierte Tarif. Bereits im Vorfeld der Reform wurden mit 1.Jänner 2003 beide Tarife adaptiert, der Standardsatz wurde von 23% auf 20% reduziert, während der reduzierte Tarif von 10% auf 14% angehoben wurde. Im Zuge der Steuerreform wurden die Tarife 2004 vereinheitlicht und ein Steuersatz von 19% festgeschrieben.

Wie in der Umsatzsteuer wurden auch zahlreiche Steuersätze schon 1 Jahr vor der große Steuerreform angepasst. Betroffen waren davon u.a. die Steuern auf Treibstoffe (+23-25%), Heizöl (+33%), Gas (+81%), Tabak (+47%) und Bier (+61% bis +67%). Mit dieser Maßnahme sollten die in der Europäischen Union festgeschriebenen Mindeststeuersätze erreicht werden. Um die EU-Kriterien zu erfüllen, wären jedoch nur bei der Besteuerung von Bier und Tabakwaren<sup>32</sup> Änderungen nötig gewesen.

In Verbindung mit der Freigabe staatlich regulierter Preise, wie etwa für Strom, Gas, Wasser und öffentlichen Transport, sorgten die Pläne der Regierung im Bereich der indirekten Steuern für heftige Proteste von Seiten der Oppositionsparteien, der Gewerkschaften und des

---

<sup>32</sup> Tatsächlich lag die Besteuerung von Tabakwaren auch nach der Reform noch unter dem EU-weit festgeschriebenen Mindeststeuersatz. Die slowakische Regierung hatte jedoch einen Übergangsregelung ausverhandelt.

Staatspräsidenten. Die Regierung hingegen argumentierte ihr Vorgehen damit, dass der reduzierte Umsatzsteuersatz zu einer Umgehung des Standardsatzes führen würde. Darüber hinaus würden verteilungspolitische Ziele ohnehin nicht beeinträchtigt, da alle im selben Ausmaß von reduzierten Steuersatz profitiert hätten. Zudem sei eine Anhebung der Steuersätze unvermeidlich, um die Reformen im Bereich der Einkommen- und Unternehmenssteuern finanzieren zu können. (Peter 2006, Goliáš-Kicina 2005, Moore 2005, Zachar 2006)

### *Vermögenssteuern*

Mit 1. Jänner 2004 wurde außerdem die Schenkungs- sowie die Erbschaftssteuer abgeschafft. Die Grunderwerbssteuer wurde 2004 von 6% auf 3% gekürzt und 2005 ebenfalls abgeschafft. Begründet wurden diese Maßnahmen mit dem Argument, „dass diese Steuern eine Doppelbesteuerung des Eigentums darstellen“ und das Steueraufkommen mit 0,08% , 0,04% und 1,21% des gesamten Steueraufkommens ohnehin gering sei. (Vgl. Goliáš-Kicina 2005, 7; Zahlen des Jahres 2003)

#### *4.2.2.2. Reform des sozialen Sicherungssystems*

Parallel zur Reform des Steuersystems wurde 2004 auch das soziale Sicherungssystem adaptiert. Da sich die Wirkungsbereiche dieser beiden Systeme unweigerlich miteinander überschneiden müssen bei der Analyse der Wirkung der Steuerreform auch Änderungen im Bereich des Sozialsystems berücksichtigt werden.

### *Beitragssätze*

Sowohl in der Pensionsversicherung als auch in der Kranken- und Arbeitslosenversicherung kam es 2004 zu zahlreichen Änderungen die sich auch in der Struktur und Höhe der Sozialversicherungsbeiträge niederschlug. Dabei kam es auf Seiten der ArbeitnehmerInnen zu einer Erhöhung der Beitragssätze von 12,8% auf 13,4%, während jene der ArbeitgeberInnen von 38% auf 34,4% gesenkt wurden. Insgesamt bedeutete dies eine Senkung der Beitragssätze von 50,8% auf 47,8%. Gleichzeitig wurde die Höchstbeitragsgrundlage angehoben. Nachdem nur sehr wenige (0,6% bis 1% der Steuerpflichtigen) ein Einkommen über der Höchstbeitragsgrundlage beziehen, ist der Effekt dieser Anhebung jedoch gering. (Vgl. Moore 2005, 24)

Tab. 5: Sozialversicherungsbeiträge in der Slowakei, vor - und nach der Reform 2004:

|                | Vor der Reform (2003)                                   |                               | Nach der Reform (2005)                                  |                               |
|----------------|---------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------------|-------------------------------|
|                | sozialv.pflichtiges<br>Monatseinkommen<br>(SKK / Monat) | Beitragssatz**<br>(Grenzsatz) | sozialv.pflichtiges<br>Monatseinkommen<br>(SKK / Monat) | Beitragssatz**<br>(Grenzsatz) |
| ArbeitnehmerIn | 32.000*                                                 | 12,8%                         | 47.000*                                                 | 13,4%                         |
| ArbeitgeberIn  | 32.000*                                                 | 38%                           | 47.000*                                                 | 34,4%                         |
| Gesamt         | 32.000*                                                 | 50,8%                         | 47.000*                                                 | 47,8%                         |
| Selbständige   | 32.000*                                                 | 49,8%                         | 47.000*                                                 | 47,15%                        |

\* Die Höhe der Obergrenze ist nach Verwendungszweck des Beitrags (Krankenversicherung, Pensionsv. etc.) unterschiedlich.  
Hier wurde die maximale Obergrenze angegeben, welche zugleich für den Hauptteil der Beiträge – die Pensionsbeiträge – gilt.

\*\* Ohne Unfallversicherungsbeiträge

Quelle: Peters 2006, 8 und Moore 2005, 23f

### Kindergeld, Pensionen & Krankengeld

Bis 2004 gab es das Kindergeld, welches sich aus einem Grundbetrag von 270 SKK/Monat sowie einem vom Einkommen der Eltern und Alter des Kindes abhängigen Teil, der maximal 520 SKK / Monat betrug zusammensetzte. Eine Steuergutschrift (Siehe 5.2.2.1) und ein einkommensunabhängiges Kindergeld lösten diese Form des Kindergeldes 2004 ab. Für jedes Kind bekommt die Familie nun einen Fixbetrag, der jährlich angepasst wird. Er betrug 2005 540 SKK. Wenn mindestens ein Elternteil erwerbstätig ist betragen die staatlichen Leistungen pro Kind insgesamt 940 SKK. Ziel und Zweck dieser Maßnahme war es den bürokratischen Aufwand zu verringern und die „überproportionale“ Förderung nicht-erwerbstätiger Eltern zu reduzieren (Peter 2006, 4).

Im Bereich der Reform der Pensionsvorsorge sind der Übergang von staatlichen Pensionen hin zu beitragsadäquaten Versicherungsleistungen, die Anhebung der Bemessungsgrenzen (+59%) sowie die Erhöhung des Pensionsalters hervorzuheben.

Das Krankengeld betrug bis zur Reform 2004 für jene, die durchschnittlich oder weniger verdienten 90% des Nettoverdienstes<sup>33</sup>. Da das Krankengeld mit 90% des Durchschnittslohns gedeckelt war, sank für darüberliegende Einkommen die Ersatzrate mit steigendem Einkommen sukzessive. Mit der Reform wurde die Beitragsbemessungsgrenze um 50% angehoben während die Lohnersatzrate für die ersten 10 Tage auf durchschnittlich 40,5%<sup>34</sup> reduziert wurde. (Peter 2006)

<sup>33</sup> ab dem 4.Tag vorher 70%.

<sup>34</sup> 25% für die ersten 3 Tage, 55% für den 5. bis 10. Tag.

## *Arbeitslosengeld & Arbeitsmarktreformen*

Vor 2004 hatte ein/e ArbeitnehmerIn nach einer mindestens zweijährigen Beschäftigung Anspruch auf Arbeitslosengeld in der Höhe von 55% des vorherigen Durchschnittslohns. Beschäftigte mit über 15 Sozialversicherungsbeitragsjahren hatten darüber hinaus für weitere 6 Monate Anspruch auf Arbeitslosengeld in der Höhe von 45% des vorherigen Bruttolohns, wobei die Hälfte des Durchschnittslohnes die Bemessungsgrenze darstellte. Wurde die Arbeitslosigkeit von der/dem ArbeitnehmerIn selbst verschuldet reduzierten sich die Ansprüche um die Hälfte.

Mit Beginn des Jahres 2004 wurde die Bemessungsgrenze auf 60% des Durchschnittslohns angehoben. Gleichzeitig wurde die Ersatzrate auf 50% reduziert und die Anspruchsdauer auf maximal 6 Monate beschränkt. Während der Dauer der Arbeitslosigkeit leistet das Arbeitsamt nun keine Pensionsbeiträge mehr für die/den Versicherte/n. EmpfängerInnen des Arbeitslosengeldes müssen dem Arbeitsmarkt nicht nur zur Verfügung stehen sondern selbst aktiv nach Arbeit suchen. Daneben wurden aber auch positive finanzielle Anreize für Arbeitssuchende geschaffen eine Stelle anzunehmen. Dazu gehören etwa befristete Geldleistungen für Arbeitslose, die sich selbständig machen, und ein einmaliger Bonus in der Höhe von 50% des noch nicht beanspruchten Arbeitslosengeldes sollte die suchende Person frühzeitig in den Erwerbsprozess zurückkehren.

Auch im Bereich des Arbeitsrechts wurden zahlreiche Änderungen vorgenommen, die in Summe zu einer verstärkten Flexibilisierung des slowakischen Arbeitsmarktes geführt haben. So wurde die Möglichkeiten befristete oder Teilzeitarbeitsverträge abzuschließen oder zu verlängern erweitert. Befristete Arbeitsverträge dürfen damit bis zu 3 Jahre gelten und können wie Teilzeitverträge ohne Begründung gekündigt werden. Die gesetzlich erlaubten Arbeitszeiten haben sich formal nicht geändert, es wurde jedoch die Möglichkeit von zusätzlich 250 „freiwilligen“ Überstunden pro Jahr geschaffen.

Die OECD beobachtet zwischen Ende der 1990er Jahre und 2003 eine starke Flexibilisierung des slowakischen Arbeitsmarktes. Auf einer Skala von 1-6 sieht sie den Grad der Regulierung von 2,5 auf 2 fallen. Zum Vergleich: Der Wert für Deutschland, wo in diesem Zeitraum die ersten beiden Hartz-Reformen umgesetzt wurden, sank „nur“ von 2,6 auf 2,5 (Peter 2006, 12).

Als Berechnungsgröße für die Höhe von Sozialleistungen dient(e) in der Slowakei das sogenannte Mindesteinkommen. Dieses betrug 2003 4.210 SKK und 2005 4.730 SKK. Relativ zum gesetzlichen Mindestlohn sank dieser sozialpolitische Richtwert damit von 83% auf 79%. Mit der Größe des Haushaltes stieg das Mindesteinkommen jedoch weiter an. Anspruch auf Sozialleistungen hatte ein Haushalt dann, wenn keines der Haushaltsmitglieder erwerbstätig war oder 120% des Mindesteinkommens nicht erreicht wurden. Die Höhe der Sozialhilfeleistungen konnte dabei bis zu 100% des Mindesteinkommens betragen. Arbeits- oder Transfereinkünfte wurden jedoch abgezogen. Da die Höhe der Sozialleistungen mit der Familiengröße zunahm überstieg die Höhe der Sozialleistungen bei einer Familie mit zwei Kindern bereits den durchschnittlichen Nettolohn eines Industriearbeiters / einer Industriearbeiterin. Mit 4 Kindern betrug der gesetzliche Anspruch der Familie bereits das 3,5 fache des Mindestlohns (OECD 2002, Peter 2006)

Dieser Sachverhalt wird unter anderem als die Ursache für den hohen Anteil an nicht-erwerbstätigen SozialhilfebezieherInnen (90%) und den ebenfalls hohen Anteil von „Arbeitslosen“, die in der Schattenwirtschaft beschäftigt waren (12% bis 34%), angesehen. (OECD 2004, Peter 2006)

So wurden die Sozialleistungen häufig als zu generös eingestuft, was die Regierung dazu veranlasste einen radikalen Wandel im Sinne von „from Welfare to Workfare“ durchzuführen.

Der Regelsatz der Sozialhilfe wurde für alle auf 50% (2004: ca. 40% des Nettomindestlohns) gekürzt. Weitere 50% erhalten Erwerbsfähige nur dann, wenn sie aktiv Arbeit suchen, an Schulungsmaßnahmen teilnehmen und /oder gemeinnützige Arbeit leisten.

#### **4.2.2.3. Flat Tax**

Das Steuersystem der Slowakei kommt den Vorstellungen einer „Flat Tax“ von Robert E. Hall und Alvin Rabushka relativ nahe. Personelle Einkommen werden mit einer Flat (Rate) Tax besteuert, Es gibt einen allgemeinen Freibetrag und eine Art „Familienfreibetrag“ welcher sich nach der Familiengröße richtet. Unternehmenseinkünfte werden nur einmal auf Firmenebene besteuert und unterliegen daher keiner „Doppelbesteuerung“. Sowohl auf den Unternehmensgewinn, als auch auf Arbeitseinkommen und Konsum wird (größtenteils) der selbe, einheitliche Steuersatz in der Höhe von 19% angewandt.

Spezielle Verbrauchssteuern sowie die Besteuerung von Zinserträgen stehen hingegen nicht im Einklang mit dem von Hall und Rabushka propagierten Modell. (Siehe auch Kap. 2.3.1 & 2.3.2)

#### **4.2.3. Steueraufkommen & Staatseinnahmen**

Die slowakische Regierung hatte sich das Ziel gesetzt die Steuerreform des Jahres 2004 aufkommensneutral umzusetzen. Bereits 2005 sollte das Steueraufkommen zumindest das Niveau vor der Reform erreichen. Um möglichst bald der Eurozone beitreten zu können sollten darüber hinaus sobald wie möglich die Maastricht-Kriterien<sup>35</sup> erfüllt werden. Dieses Ziel sollte jedoch nicht über die Einnahmenseite verwirklicht werden. – Im Gegenteil, die Budgetplanung des Finanzminister sah ab 2006 sogar einen Rückgang des Steueraufkommens (ohne Sozialabgaben von 19% des BIP 2002 auf 17,3% des BIP 2006) vor und verlangte dementsprechend hohe Einsparungen bei den Staatsausgaben.

Obwohl das Wirtschaftswachstum 2004 kräftiger ausfiel als prognostiziert, ging das Steueraufkommen (ohne Sozialversicherungsbeiträge) um 0,8 Prozentpunkte auf 18,3% des BIP zurück. Das entspricht einem relativen Rückgang von etwas mehr als 4%. Wie erwartet war die Hauptursache dafür der starke Rückgang des Aufkommens direkter Steuern. So gingen die

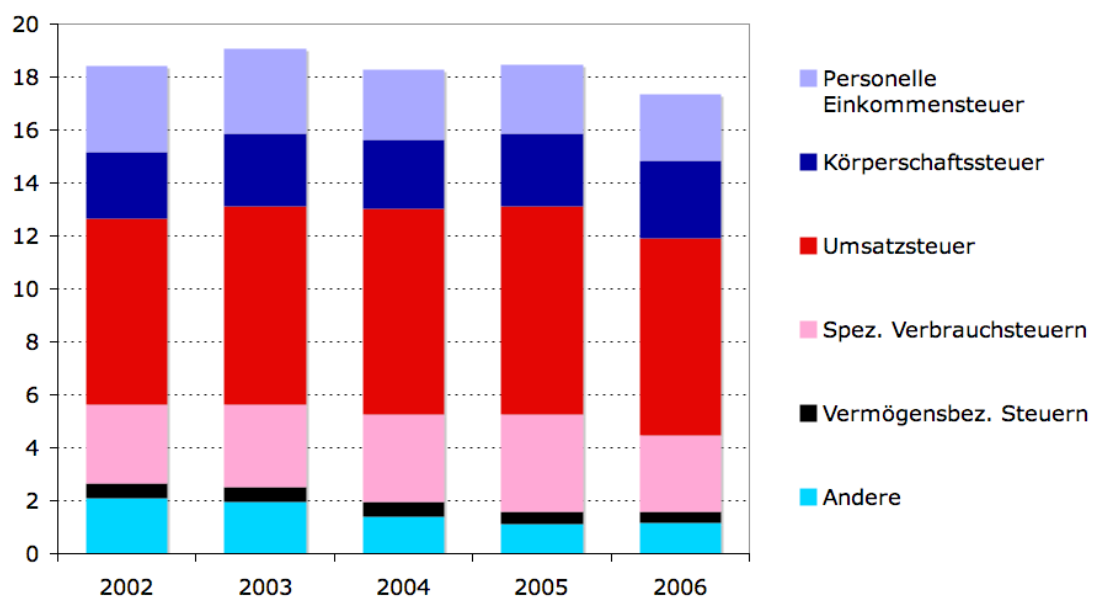
---

<sup>35</sup> Kriterien des Stabilitäts- und Wachstumspakts: Budgetdefizit von maximal 3% des BIP, Gesamtverschuldung maximal 60% des BIP.

Einnahme aus – der nach der Umsatzsteuer aufkommensstärksten Steuer – der Einkommensteuer um knapp 17% von 3,2% auf 2,7% des BIP zurück. Weniger stark als erwartet, aber dennoch deutlich, sank das Aufkommen der Körperschaftssteuer von 2,75% auf 2,6% des BIP um fast 6%. Die Einnahmen aus dem Bereich der indirekten Steuern konnten 2004 gesteigert werden, die Zuwächse von +0,2% des BIP bei den speziellen Verbrauchssteuern und von +0,3% des BIP in der Umsatzsteuer reichten jedoch nicht aus um die Aufkommensausfälle der direkten Steuern vollständig zu kompensieren.

Um ein Gesamtbild über die Auswirkungen der Steuerreform zu erhalten ist es sinnvoll auch Beobachtungen über einen längeren Zeitraum in der Analyse zu berücksichtigen. Zum einen um auch jene Maßnahmen miteinbeziehen zu können, die kurz vor oder unmittelbar nach der Einführung der Flat Tax im Jahr 2004 umgesetzt wurden, und zum anderen um Verzerrungen in den Daten, die durch Einmaleffekte ausgelöst wurden, vermeiden zu können. Um alle Teilreformen, die zum Komplex der Flat-Tax-Steuerreform gezählt werden können, zu berücksichtigen werden die Jahre 2002 und 2006 verglichen. Innerhalb dieses Zeitraums ging das Gesamtsteueraufkommen (ohne Sozialversicherungsbeiträge) um 5,9% – das entspricht 1,1% des BIP – zurück. Mehr als 3/4 dieses Rückgangs entfallen auf die Einkommensteuer, deren Aufkommen um 1/4 auf 2,5% des BIP zurückging. Ebenfalls abgenommen hat die Bedeutung vermögensbezogener Steuern (-0,15% des BIP) sowie – trotz Steuererhöhungen – jene der speziellen Verbrauchssteuern (-0,06% des BIP). Das Aufkommen der Körperschaftssteuer hat hingegen um 0,39% des BIP bzw. um rund 15% zugenommen. Deutlich zugenommen hat das Umsatzsteueraufkommen, dieses stieg um 1/16 auf 7,4% des BIP an.

*Abb. 17: Struktur der Steuern, gemessen am Aufkommen in % des BIP (ohne Sozialbeiträge):*



Quelle: OECD.Stat

Rund die Hälfte des Aufkommens aus der Kategorie „Andere“ entfällt auf Einnahmen aus der Körperschafts- oder Einkommensteuer die nicht eindeutig einer der beiden Steuern zugerechnet werden können.

Wie von der Regierung angestrebt kam es damit insgesamt zu einer Verschiebung der Steuerlast von den direkten (-17,3%) zu den indirekten Steuern (+15,4%)<sup>36</sup>. Da sowohl das Aufkommen der Einkommensteuer als auch jenes der Körperschaftssteuer höher ausfiel als erwartet und die zusätzlichen Einnahmen aus den speziellen Verbrauchssteuern und der Umsatzsteuer hinter den Prognosen zurücklagen, fiel diese Verschiebung jedoch etwas geringer aus als geplant. Dieselben Effekte bewirkten, dass das Steueraufkommen ab 2004 – trotz stärkeren Wachstums – schwächer ausfiel als angenommen. (Vgl. Moore 2004, Goliáš-Kicina 2005, Alle Zahlen: OECD.Stat<sup>37</sup>)

#### 4.2.3.1. *Lafferkurven-Effekte*

Von offizieller Seite ging man in der Slowakei bereits vor der Reform davon aus, dass die Steuersenkung in der Einkommensteuer nicht durch einen „Laffer-Effekt“<sup>38</sup> kompensiert werden könnte. Weder von einer verbesserten Akzeptanz der Besteuerung noch von positiven Leistungsanreizen erwartete man einen hinreichend starken Effekt auf das Steueraufkommen.

Mit der Eintreibung der Steuern bzw. der Steuermoral hatte man bereits vor 2004 kaum Probleme. Eine verbesserte Akzeptanz der Besteuerung war daher weder das Ziel noch hätte ein solcher Effekt große Auswirkungen auf das Steueraufkommen gehabt. (Siehe dazu: „Anteil der Schattenwirtschaft an der gesamten Wirtschaftsleistung:“ im Appendix) Die Senkung des Grenzsteuersatzes sollte jedoch explizit dazu dienen positive „Arbeits- und Leistungsanreize“ zu setzen um die Beschäftigung zu erhöhen. Dennoch war man sich darüber im Klaren, dass die Wirkung nicht ausreichen würde um die Steuerausfälle zu kompensieren. Der anhaltende Rückgang des Einkommensteueraufkommens ab 2004 bestätigt dies, zeigte aber zugleich, dass auch mittelfristig kein „Laffer-Effekt“ auftritt. (Nicoedème 2007)

Im Bereich der Körperschaftssteuer fiel der Rückgang des Steueraufkommens hingegen deutlich geringer aus als erwartet. So hatte man damit gerechnet, dass das Aufkommen in absoluten Werten um fast 30% zurückgehen würde. Tatsächlich sank es jedoch nur um etwas mehr als 13%. Mehrere Faktoren dürften dabei für das unerwartet hohe Aufkommen verantwortlich sein. Zum einen wurde die Besteuerung von Kapitalerträgen relativ zu Arbeitseinkommen, deren Belastung durch Sozialversicherungsbeiträge nach wie vor hoch war, deutlich günstiger. Es kann daher

---

<sup>36</sup> Auch das Aufkommen der Sozialversicherungsbeiträge ging zwischen 2002 und 2006 – vor allem von Seiten der ArbeitgeberInnen (-29%) – um fast 20% von 14,6% auf 11,7% des BIP zurück. Nur ein geringer Teil dieser Entwicklung lässt sich durch die Senkung der Beitragssätze auf ArbeitgeberInnenseite im Jahr 2004 erklären.

<sup>37</sup> Die schon früher veröffentlichten Zahlen des slowakischen Finanzministerium weichen teilweise deutlich von jenen der OECD ab. Ihre Entwicklung deutet jedoch stets in dieselbe Richtung. (Vgl. Moore 2004, Goliáš et al 2005, siehe Appendix)

<sup>38</sup> Die Theorie der Laffer-Kurve unterstellt, dass eine Senkung des Steuertarifs zu einer höheren Akzeptanz der Besteuerung führt und/oder durch eine geringere Grenzbelastung positive Anreize setzt die Arbeitsleistung zu erhöhen. Der „Laffer-Effekt“ würde die Durchsetzung der Besteuerung und/oder die Leistungsbereitschaft so stark verbessern, dass das Steueraufkommen nicht nur konstant bleibt sondern sogar zunimmt.

angenommen werden, dass es häufig zur Umdeklarierung von Arbeitseinkommen in Kapitaleinkünfte kam. Dies hätte den Effekt, dass die betrieblichen Lohnkosten sinken und der ausgewiesene Gewinn – die Bemessungsgrundlage der Körperschaftssteuer – zunimmt. Ein weiteres mögliches Szenario wäre, dass das Ausmaß der Gewinnentwicklung schlicht und einfach unterschätzt wurde. Zweifellos kann davon ausgegangen werden, dass die Unternehmen nach Ankündigung der Steuerpläne ihre Spielräume genutzt haben um die Gewinne soweit wie möglich in jenes Jahr zu verschieben in dem die steuerliche Belastung reduziert wurde. Darüber hinaus haben die Steuersenkungen die Slowakei als Wirtschaftsstandort sicher attraktiver gemacht was sich über ausländische Direktinvestitionen und Unternehmensgründungen mittelfristig auch im Steueraufkommen widerspiegelte. Wie die Zahlen zeigen konnte im Bereich der Körperschaftssteuer – trotz einer Reduktion des Steuersatzes von 25% auf 19% rasch wieder das Ausgangsniveau des Aufkommens erreicht werden. (Nicoedème 2007, Mikloš 2005, Goliáš-Kicina 2005)

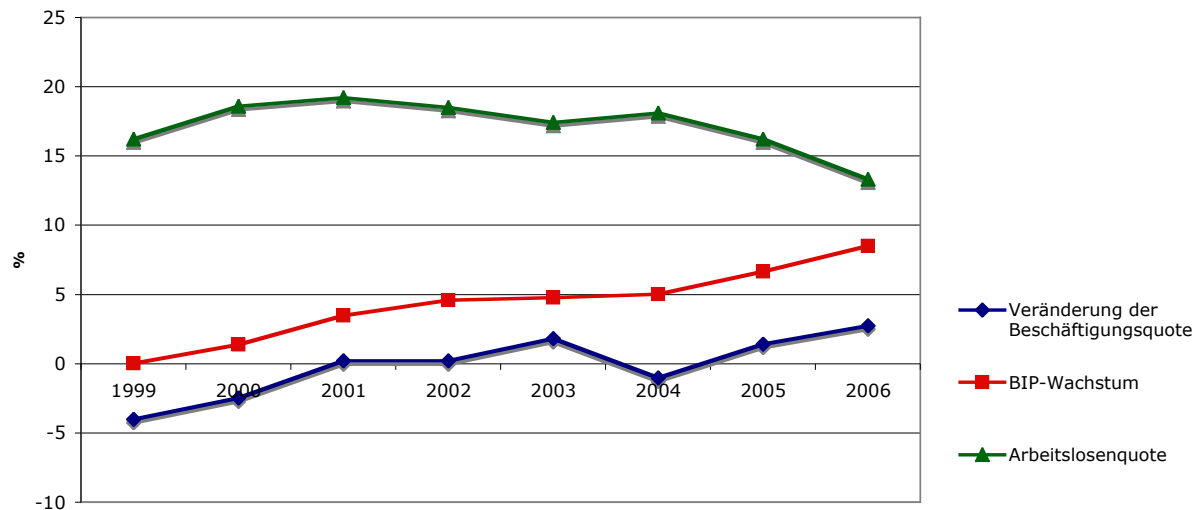
#### **4.2.4. Wachstum & Beschäftigung**

Die Frage wie sich die Flat Tax und die mit ihr einhergehenden Reformen auf das Wirtschaftswachstum und die Beschäftigung in der Slowakei auswirkten ist nicht einfach zu beantworten. Positive Effekte erwartet und erhofft hatte man sich in erster Linie über die zwei Wirkungskanäle Investitionen und Arbeitsangebot. Die Senkung des Körperschaftssteuersatzes und die Abschaffung der Dividendenbesteuerung sollten ein „investitionsfreundliches Klima“ schaffen und so vor allem ausländisches Kapital anlocken. Die Abschaffung des direkt progressiven Tarifs sollte hingegen über die Senkung der Grenzbelastung helfen die Anreize zur Ausweitung des Arbeitsangebotes zu verbessern.

##### **4.2.4.1. Entwicklung**

Nachdem Ende der 1990er Jahre die Arbeitslosigkeit mit dem Rückgang des Wirtschaftswachstums sukzessive zunahm, kam es ab 2001 zu einer allmählichen Stabilisierung der Beschäftigungssituation. Die Arbeitslosigkeit ging langsam zurück und die Beschäftigungsquote nahm 2003 nach 6 Jahren erstmals wieder zu. Die Einführung der Flat Tax im Jahr 2004 scheint hingegen – zumindest auf den ersten Blick – wie ein negativer Schock auf den Arbeitsmarkt gewirkt zu haben. Obwohl das Wirtschaftswachstum mit rund 5% weiterhin hoch blieb ging die Beschäftigungsquote von 2003 auf 2004 um 0,5 Prozentpunkte zurück und die Arbeitslosenquote nahm um 0,7 Prozentpunkte zu.

Abb. 18: BIP-Wachstum, Arbeitslosenquote & Veränderung der Beschäftigungsquote:



Quelle: EIU, WIIW

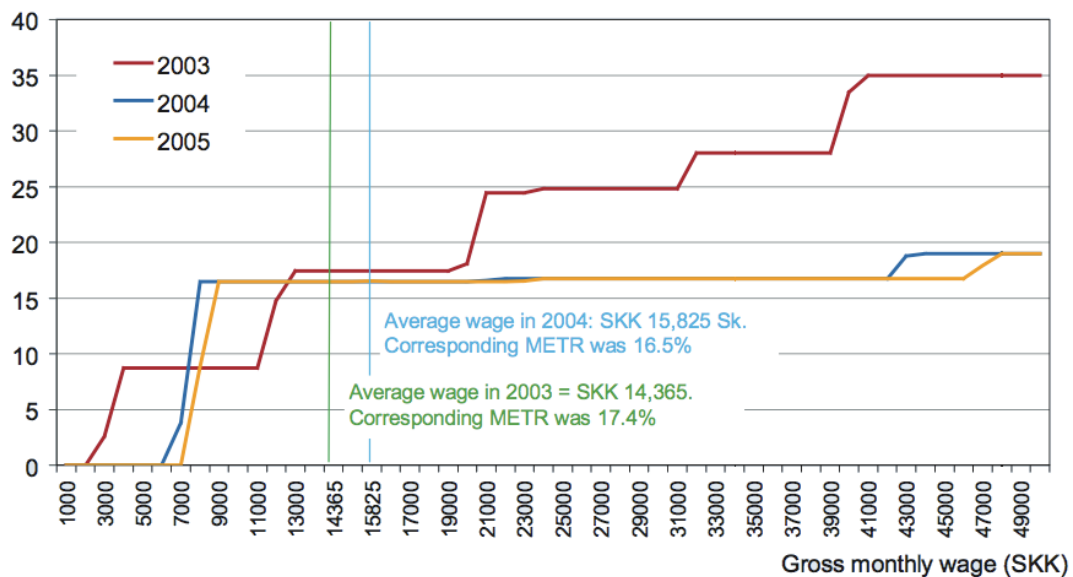
Ab 2005 setzte sich der positive Trend jedoch erneut durch. Die Beschäftigung nahm wieder zu und die Arbeitslosenquote sank 2006 auf das tiefste Niveau der letzten 7 Jahre. Inwiefern die mittelfristig positive Entwicklung auf die Steuerreform zurückzuführen ist soll nun im folgenden auf Mikro-Ebene analysiert werden.

#### 4.2.4.2. Arbeitsangebot: Anreize & Aktivierung

##### Steuern & Abgaben

Nach den Vorstellungen der slowakischen Regierung sollte die Senkung der steuerlichen Grenzbelastung von Arbeitseinkommen für Erwerbstätige positive Anreize setzen ihr Arbeitsangebot auszuweiten. Tatsächlich wirkte sich die Einführung der Flat Tax und die Veränderung der Sozialversicherungsabgaben unterschiedlich auf die Grenz- und Gesamtbelastung verschiedener Einkommensgruppen aus. Die Höhe der Grenz- und Gesamtbelastung durch Steuern und Abgaben ist dabei aber nicht von der Höhe des individuellen Einkommens abhängig sondern auch je nach Familienstatus unterschiedlich. Im Folgenden wird zuerst die Grenzbelastung kinderloser Erwerbstätige ohne EhepartnerIn und anschließend jene von verheiratete/n Erwerbstätige/n mit Kindern betrachtet.

*Abb. 19: Grenzbelastung durch die Einkommensteuer nach Höhe des Bruttoerwerbseinkommen vor und nach der Reform in %:*



Quelle: Mikloš et al 2005, 56; offizielle Angaben der Steuerbehörde,  
Ohne Nutzung des Ehe-Freibetrags, der Kinderfreibeträge bzw. der Kindersteuergutschrift

Die Grenzbelastung (unverheirateter, kinderloser Erwerbstätiger mit einem) mittlerer Einkommen – mit Bezügen zwischen rund 70% und 160% des Durchschnittseinkommens – änderte sich durch die Einführung der Flat Tax kaum. Für diese große Gruppe der Beschäftigten mit einem mittleren Einkommen wurden also durch die Flat Tax kaum Anreize geschaffen ihr Arbeitsangebot auszuweiten. Besonders deutlich gestiegen ist die steuerliche Grenzbelastung für GeringverdienerInnen, die etwas mehr als den Mindestlohn (2004: 6080 SKK) verdienen und vor der Reform nur vom Eingangssteuersatz betroffen waren. Sie stieg effektiv<sup>39</sup> von 8,7% auf 16,5%. Teilzeitbeschäftigte und Erwerbstätige, deren Einkommen knapp unter oder gerade noch das Mindestlohniveau erreichten, profitierten hingegen von der Erhöhung des Steuerfreibetrages, ihre steuerliche Grenzbelastung sank von (effektiv) 8,7% auf 0%. Positive Anreize in Form einer Senkung der steuerlichen Grenzbelastung wurden aber vor allem für hohe und sehr hohe Einkommen geschaffen. So bedeuteten die Steuersätze des direkt progressiven Systems in der Höhe von 28%, 35% und 38% eine effektive steuerliche Grenzbelastung von 24,4% , 30,5% und 33,1%, welche durch die Einführung der Flat Tax auf 16,5% bzw. 19%<sup>40</sup> reduziert wurde. Für Erwerbstätige mit einem Einkommen von über 160% des Durchschnittslohnes sank damit die steuerliche Grenzbelastung durch die Einführung der Flat Tax um 8 bis 17 Prozentpunkte. Dies entspricht einer Verringerung der steuerlichen Grenzbelastung um 32% bis 50%.

<sup>39</sup> Die „effektive“ Belastung bezieht sich auf den Bruttolohn, welcher sich um die Höhe der Sozialversicherungsabgaben von der Bemessungsgrundlage unterscheidet.

<sup>40</sup> Für Einkommen die über der Bemessungsgrundlage der Sozialversicherungsbeiträge lagen steigt die Belastung, da sich die Bemessungsgrundlage durch den Wegfall der Sozialbeitragszahlungen erhöht.

Von offizieller Seite wird gerne argumentiert, dass durch die Senkung der Sozialversicherungsbeiträge beinahe alle ArbeiterInnen zu den GewinnerInnen der Reform gehören. (Vgl. Mikloš et al 2005, 56) Tatsächlich wurden die Sozialversicherungsbeiträge zwar auf ArbeitgeberInnenseite von 38% auf 34,4% gesenkt, auf Seite der ArbeitnehmerInnen wurde die Beiträge jedoch – von 12,8% auf 13,4% – erhöht. Darüber hinaus wurde die Deckelung der Beitragszahlungen von 32.000 SKK (2003) auf rund 47.000 SKK (2005) angehoben. Die Wirkung der Änderung der Steuersätze hat sich damit durch die Reform der Sozialversicherungsabgaben maßgeblich reduziert. Die Grenzbelastung von Einkommen unterhalb der (alten) Freibetragsgrenze nahm insgesamt um 0,5 Prozentpunkte zu. Die ohnehin geringe Entlastung mittlerer Einkommen wird auf weniger als einen halben Prozentpunkt reduziert. Durch die Verschiebung der Höchstbeitragsgrundlage beginnt die massive Verringerung der Grenzbelastung sehr hoher Einkommen erst bei einem deutlich höheren Einkommen. Während die Wirkung der steuerlichen Entlastung für Einkommen zwischen 32.000 SKK und 47.000 SKK stark eingeschränkt wurde änderte sich die Grenzbelastung für viele Erwerbstätige die vor der Reform von einem der beiden höchsten Steuersätze betroffen waren nicht. Die Verringerung ihrer Grenzbelastung ist und bleibt im Vergleich zu allen anderen Einkommensteuerpflichtigen massiv.

Bereits vor der Steuer- und Abgabenreform im Jahr 2004 gab es im slowakischen Einkommensteuersystem Sonderregelungen für Familien. So konnten AlleinverdienerInnen den Freibetrag ihres/r EhepartnerIn bis zu eine Obergrenze von 12.000 SKK für sich selbst in Anspruch nehmen. Mit der Einführung der Flat Tax wurde diese Möglichkeit stark ausgeweitet. Nun können Erwerbstätige den Freibetrag ihres/r nicht erwerbstätigen EhepartnerIn im vollen Umfang nutzen und so ihren Steuerfreibetrag auf 161.664 SKK verdoppeln. Dies bedeutet, dass für eine/n EhepartnerIn der von dieser Möglichkeit in vollem Umfang Gebrauch macht das Einkommen beinahe bis zur Höhe des Durchschnittsverdienst vollständig steuerfrei bleibt. Der Kinderfreibetrag in der Höhe von 16.800 SKK wurde abgeschafft und durch einen Steuerbonus in der Höhe von 4.800 SKK eingeführt. Die Höhe dieses Steuerbonus bedeutet eine Ausweitung der steuerlichen Begünstigung von Familien mit Kindern, da dieser einem Freibetrag von 25.263 SKK entspricht. BezieherInnen sehr geringer Einkommen wird dieser Bonus unter bestimmten Voraussetzungen, wie etwa das Erreichen eines Mindesteinkommens, ausbezahlt (siehe Kapitel 5.2.2.1). Für Familien mit einem/r, aber auch zwei Erwerbstätigen bedeutete die Einführung der Flat Tax somit eine signifikante Entlastung. Dies gilt für Ehepaare ohne und mit Kindern, deren Grenzbelastung sich bis knapp unter das Erreichen des Durchschnittseinkommens auf die SV-Beiträge in der Höhe von 13,4% beschränkt. Der Steuerbonus für Kinder sorgt für eine steuerliche Entlastung, da seine Höhe vom Einkommen unabhängig ist ändert sich die Grenzbelastung jedoch nicht. In Summe bedeuten diese familienbezogenen Regeln, dass alleinverdienende EhepartnerInnen mit der Reform deutlich besser gestellt wurden. Während für die meisten Familien bis 2004 ihre Grenzbelastung minimieren konnte indem beide EhepartnerInnen einer Beschäftigung

nachgingen, gibt es nun weniger positive Anreize das Erwerbseinkommen unter den PartnerInnen aufzuteilen.<sup>41</sup>

Insgesamt änderte sich damit für einen großen Teil der erwerbstätigen Bevölkerung die Grenzbelastung durch die Steuer- und Abgabenreform kaum bis gar nicht. Deutlich gesunken ist die Grenzbelastung für Erwerbstätige mit einem Einkommen knapp über dem Mindestlohn sowie EinkommensbezieherInnen sehr hoher Einkommen. Ebenfalls deutlich gesunken ist die Grenzabgabenbelastung von Familien mit und ohne Kinder, deren Gesamteinkommen unter dem Durchschnittslohn liegt. Hier wurden deutliche Anreize gesetzt ihr Arbeitsangebot auszuweiten, gleichzeitig wurden die steuerlichen Anreize, die Erwerbstätigkeit relativ gleichmäßig auf beide EhepartnerInnen aufzuteilen, jedoch abgebaut.

Aufgrund der geringen Elastizität des Arbeitsangebotes von SpitzenverdienerInnen sind von diesen kaum positive Effekte zu erwarten. (Keen et al 2006, 26; Vgl. Goulsbee 1999, Bruce et al 2003; Moore 2005, 15) Im Bereich der Einkommen, die knapp am Mindestlohn liegen, könnte – auch aufgrund der geringen Wirkung des Einkommenseffekts – mit einer Ausweitung des Arbeitsangebotes gerechnet werden. Gerade bei BezieherInnen sehr geringer Einkommen hängt die Angebotselastizität jedoch in erheblichem Maße von Lohnersatzleistungen und aktivierenden Maßnahmen der Arbeitsmarktpolitik ab.

### *Sozialstaatliche Leistungen*

Das Gesamtausmaß der bis 2004 geltenden Sozialleistungen – insbesondere von Familien – wurde sowohl von der slowakischen Regierung als auch von der OECD als zu hoch angesehen. Daraus wurde geschlossen, dass für viele Arbeitslose zu geringe Anreize bestehen, am Arbeitsmarkt aktiv teilzunehmen und/oder eine Beschäftigung anzunehmen. (Vgl. OECD 2002, Mikloš et al 2005, Peter 2006, siehe auch Kapitel 5.2.2.2) Dementsprechend war das Ziel der 2004 umgesetzten Reformen im Bereich der sozialstaatlichen Leistungen und der Arbeitsmarktpolitik, mit „aktivierenden“ Elementen verstärkt Druck auf Arbeitslose auszuüben, aktiv eine Beschäftigung zu suchen und anzunehmen.

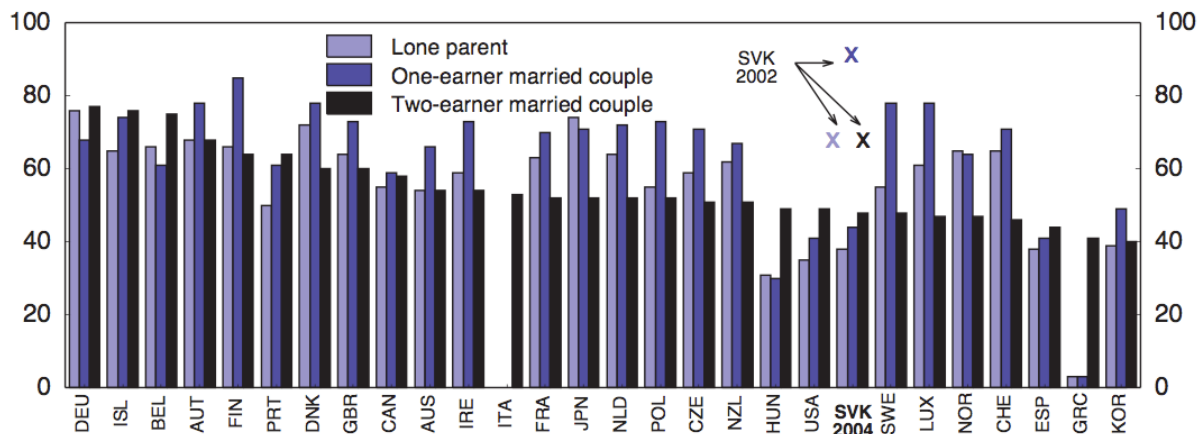
Um dies zu erreichen wurde die Höhe des Arbeitslosengeldes für NiedrigverdienerInnen ebenso wie die maximale Anspruchsdauer gekürzt. Um Arbeitslosengeld in Anspruch nehmen zu können muss der/die EmpfängerIn nicht nur dem Arbeitsmarkt zur Verfügung stehen sondern auch aktiv nach Arbeit suchen. Während der Arbeitslosigkeit werden vom Arbeitsamt keine Pensionsbeiträge mehr geleistet. (Peter 2006) Ähnliche Maßnahmen wurden im Bereich der Sozialhilfe gesetzt. Auch hier wurde die Höhe der Ansprüche stark reduziert und ein erheblicher Teil der Leistungen an die Bedingung geknüpft, aktiv nach Arbeit zu suchen, an Schulungsmaßnahmen teilzunehmen oder einer gemeinnützigen Beschäftigung nachzugehen. „Für Erwerbsfähige wurde die Option, von Sozialhilfe zu leben, ohne zu arbeiten, nicht nur unattraktiver gestaltet, sondern faktisch abgeschafft.“ (Peter 2006, 14) Aber auch der 2004 eingeführte Steuerbonus für Kinder enthält ein

---

<sup>41</sup> Nachdem es in der Slowakei keine gesetzliche Form gleichgeschlechtlicher Ehen oder Partnerschaften gibt stellt das Einkommensteuersystem eine Diskriminierung nach der sexuellen Orientierung da.

aktivierendes Element. Er kann nur in Anspruch genommen werden, wenn das antragstellende Elternteil ein Erwerbseinkommen in der Höhe von mindestens 50% des Mindestlohns erzielt.

*Abb. 20: Netto-Lohnersatzrate einer Familie mit zwei Kindern bei Langzeitarbeitslosigkeit in der Slowakei vor und nach der Reform, sowie im internationalen Vergleich:*



Quelle: Brook-Leibfritz 2005, 19

Länderdaten beziehen sich auf den 1.7.2002, jene der Slowakei 2004 auf den 1.9.2004. Angegeben sind Nettoeinkommen in % der Nettoeinkünfte eines Durchschnittslohns. Inkludiert sind Arbeitslosengeld, Sozialhilfe, Familien- & Wohnbeihilfen auf welche im 60. Monat nach Beginn der Inanspruchnahme noch Anspruch bestand.

Durch die Anhebung des Regelpensionsalters und die Einführung eines Bonus-Malus-Systems, welches Abweichungen von diesem bestraft, wurde auch der Druck auf ältere ArbeitnehmerInnen verstärkt, länger am Erwerbsleben teilzunehmen. Ebenfalls neue Maßnahmen wurden im Bereich der aktiven Arbeitsmarktpolitik gesetzt. Die Förderinstrumente wurden ausgeweitet und auf Problemgruppen abgestimmt. Zuschüsse für Fahrtkosten und Kinderbetreuung sollten eine aktive Teilnahme am Arbeitsmarkt erleichtern. Bei der frühzeitigen Annahme einer offenen Stelle bekommt der/die Arbeitssuchende einmalig 50% des noch ausstehenden Arbeitslosengeldes und Arbeitslose die sich selbständig machen haben Anspruch auf ein befristetes „Überbrückungsgeld“. (Peter 2006)

### Wirkung

Die Ablösung des direkt progressiven Einkommensteuersystems durch die Flat Tax hat für die meisten Einkommensteuerpflichtigen nur in sehr geringem Ausmaß Anreize geschaffen ihr Arbeitsangebot auszuweiten. Im Zuge der Reformen die mit der Einführung der Flat Tax einhergingen wurden jedoch eine Reihe von Maßnahmen gesetzt von welchen ein ungleich stärkerer Effekt auf das Arbeitsangebot zu erwarten ist. Insbesondere der Abbau von sozialstaatlichen Leistungen und ihre Bindung an die aktive Teilnahme am Arbeitsmarkt hat den Druck auf Arbeitslose und Beschäftigte mit einem geringen Einkommen massiv erhöht möglichst rasch eine offene Stelle zu finden und diese auch anzunehmen. (Brook-Leibfritz 2005, 17f; Keen et al 2006, 10; Moore 2005, 15f, OECD 2006a, 102; Peter 2006)

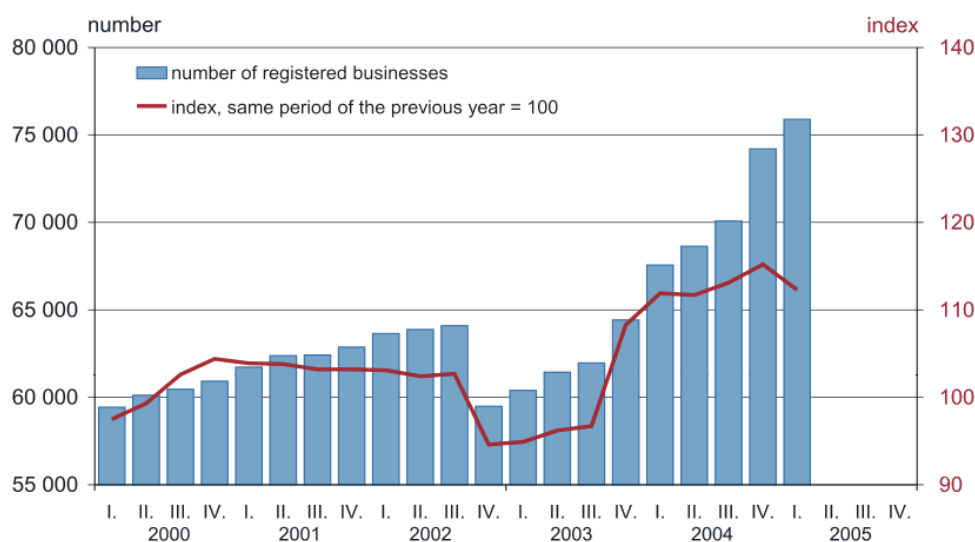
#### 4.2.4.3. Arbeitsnachfrage: Investitionen & Lohnkosten

##### Unternehmenssteuern

Von der slowakischen Regierung wurde die Schaffung eines „Geschäfts- und investitionsfreundlichen Klimas“ als zentrales Ziel der Steuerreform genannt. Tatsächlich bedeutete die Senkung des Körperschaftssteuersatzes von 25% auf 19% für die Unternehmen – nach 1994, 2000 und 2001 – eine weitere Entlastung. Das Körperschaftssteuerniveau der Slowakei wurde damit – nach Irland und Ungarn und gemeinsam mit Polen – das niedrigste innerhalb der Europäischen Union. Für die Steigerung der Attraktivität der Slowakei als Wirtschaftsstandort sind jedoch noch zwei weitere Eigenschaften der Unternehmensbesteuerung von Bedeutung. So wurde mit der Reform das häufig beklagte Problem von Unternehmen, Verluste und Ausgaben steuerlich nicht geltend machen zu können, behoben. Darüber hinaus wurde mit der Abschaffung der Dividendenbesteuerung ein radikaler Schritt gesetzt, neues, fremdes Kapital anzulocken. Denn mit dieser Regelung sank die Besteuerung von Investitionserträgen in der Slowakei deutlich unter das Niveau aller anderen EU-Staaten. (Vgl. Mikloš et al 2005 etc.)

Wie sich auch an der hohen Anzahl von Unternehmensgründungen zeigt, haben die Reformen im Bereich der Besteuerung von Unternehmen einen Wachstumsimpuls ausgelöst, welcher sich auch auf die Arbeitsnachfrage positiv auswirken sollte.

Abb. 21: Anzahl der registrierten Unternehmen in der Slowakei:



Quelle: Mikloš 2005, 58; Statistisches Amt der Slowakei

##### Lohnkosten

Neben dem wirtschaftlichen Wachstum ist aber auch die Beschäftigungsintensität der Wirtschaft für die Nachfrage nach Arbeit entscheidend. Schon vor 2004 lagen die Mindest- und Durchschnittslöhne deutlich unter jenen anderer neuer EU-Länder, wie etwa Ungarn, Polen oder

Tschechien. Für in der Slowakei tätige Unternehmen resultierten daraus – aufgrund der deutlich höheren Lohnnebenkosten – jedoch kaum Wettbewerbsvorteile. Im Zuge der Reform hat sich mit der Senkung der Sozialversicherungsbeiträge auf ArbeitnehmerInnenseite von 38% auf 34,4% die Situation etwas verbessert. Die Gesamtbelastung von Lohneinkommen durch SV-Beiträge (AN +AG) und Einkommensteuer konnte so unter den EU-19 Durchschnitt gesenkt werden und liegt damit auch deutlich unter jenem der anderen Länder aus der Visegrád-Gruppe (Polen, Tschechien und Ungarn). Nach wie vor ist die Belastung von Lohneinkommen – aufgrund der in der Slowakei sehr hohen Sozialversicherungsbeiträge – jedoch relativ hoch. Betroffen sind davon in erster Linie unqualifizierte ArbeitnehmerInnen mit einem geringen Einkommen. So lag die Gesamtbelastung bei einem Einkommen von 2/3 des Durchschnittslohns auch nach der Reform noch deutlich über dem Durchschnitt der EU-19. Im Bereich der mittleren Einkommen änderte sich die Gesamtbelastung nur geringfügig. Sie sank um 0,4 Prozentpunkte auf das Durchschnittsniveau der EU-19. Am Stärksten gesenkt wurden die Lohnkosten hoher Gehälter. Mit der Reform sank die Gesamtbelastung eines Einkommens in der Höhe von 167% des Durchschnittslohns um 3 Prozentpunkte auf 44,3% und lag damit deutlich unter dem EU-19 Durchschnitt. (OECD 2004-2005, OECD 2006a, Nicoedème 2007)

*Tab. 6: Gesamtbelastung durch SV-Beiträge (auf Arbeitnehmer- und ArbeitgeberInnenseite) und Einkommensteuer in % der Lohnkosten für 67%, 100% und 167% des Durchschnittslohnes:*

|                         | 67%  | 100% | 167% |
|-------------------------|------|------|------|
| Slowakei 2003           | 40,9 | 42,9 | 46,3 |
| Slowakei 2004*          | 39,6 | 42,5 | 44,3 |
| EU-19 2005              | 38,5 | 42,5 | 47,3 |
| Visegrád-Länder<br>2005 | 40,7 | 44,1 | 47,0 |

Quelle: OECD 2004-2005; OECD 2006a, 101; Nicodeme 2007, 142

\* In der Slowakei werden seit 2005 9 Prozentpunkte der Sozialversicherungsbeiträge auf Seiten der ArbeitgeberInnen in einen Pensionsfonds und nicht mehr in die staatliche Pensionskasse eingezahlt. OECD-Zahlen für die Slowakei ab 2005 sind daher verzerrt und geben keinen Aufschluss über die tatsächliche Belastung von Lohneinkommen.

Die immer stärkere Vernetzung der Volkswirtschaften setzt insbesondere gering qualifizierte Arbeitskräfte mit einem niedrigen Einkommen einem immer stärkeren Wettbewerb aus. Ihre „einfachen“ Arbeitsleistungen lassen sich mit verhältnismäßig geringem Aufwand ins kostengünstigere Ausland verlagern. Dementsprechend erscheinen Maßnahmen die zwar die Lohnkosten hoher Einkommen senken aber sich kaum bis gar nicht auf jene geringer und mittlerer

Einkommen auswirken, nur bedingt sinnvoll um positive Anreize für die Nachfrage nach Arbeit zu setzen.

### *Kapital vs. Arbeit*

Durch die Senkung des Körperschaftssteuersatzes und die Abschaffung der Dividendenbesteuerung wurde Kapital im Verhältnis zum Faktor Arbeit deutlich stärker entlastet. Damit wurde die Produktivität des Inputfaktors Kapital deutlicher erhöht als jene des Faktors Arbeit. Kapitalintensive Investitionen werden so stärker angezogen als beschäftigungsintensive. Zugleich besteht ein Anreiz in bereits existierenden Produktionsprozessen Arbeit durch kapitalintensive Maschinen zu ersetzen. Dies wirkt sich nicht nur negativ auf die Beschäftigung aus sondern hat zudem den Nachteil, dass Kapital relativ zu Arbeit an Bedeutung für die Wirtschaft gewinnt. Im Vergleich zu Arbeit ist Kapital mobiler und lässt sich daher – etwa im Falle von steuerlichen Arbitragemöglichkeiten – rasch abziehen. (Zachar 2006; Brook-Leibfritz 2005, 13)

### *Flexibilisierung*

Mit der Steuerreform 2004 wurden auch am Arbeitsmarkt einige weitreichende Reformen umgesetzt. Im Kern ging es dabei um den Abbau von Regulierungsmaßnahmen und eine weitgehende Flexibilisierung des Arbeitsmarktes. So wurde der Kündigungsschutz von ArbeitnehmerInnen abgeschwächt und die gesetzlich erlaubte Maximalarbeitszeit (auf „freiwilliger“ Basis) massiv ausgeweitet. Wie auch die OECD urteilt ging der Regulierungsgrad am Arbeitsmarkt damit deutlich zurück. (Vgl. Kapitel 5.2.2.2, Peter 2006)

Für die ArbeitgeberInnen bedeutet dies, dass sie die Höhe des Produktionsfaktors Arbeit flexibler ihren aktuellen Bedürfnissen anpassen können. Das Einstellen von neuen Arbeitskräften ist für sie damit mit weniger Risiko verbunden. Während sich diese Effekte positiv auf die Nachfrage nach Arbeitskräften auswirken sollten, ist von der Ausweitung der gesetzlichen Maximalarbeitszeit das Gegenteil zu erwarten. Denn der Bedarf an Arbeit kann durch die Ausweitung der Arbeitszeit nun mit weniger Personal bewältigt werden.

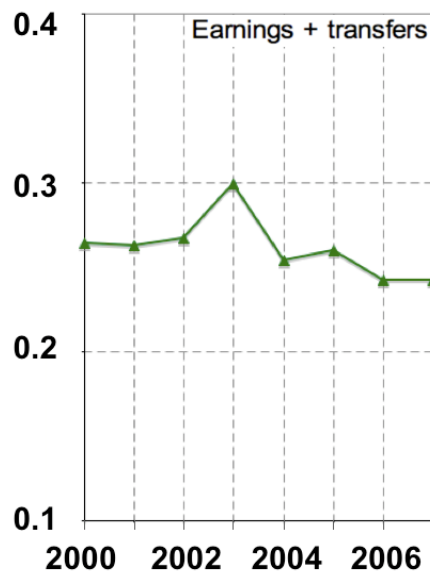
In Summe bleibt unklar inwieweit sich die Flat Tax und die mit ihrer Einführung einhergehenden Reformen auf die Nachfrage nach Arbeit ausgewirkt haben. Denn trotz der Einführung der Flat Tax und der Senkung der Sozialversicherungsabgaben auf ArbeitnehmerInnenseite wurden die Lohnkosten nur geringfügig gesenkt. Die steuerliche Entlastung von Unternehmen bzw. von UnternehmerInnen wirkte sich zwar positiv auf die Investitionen aus, machte den Produktionsfaktor Arbeit jedoch relativ zu Kapital teurer. (Brook-Leibfritz 2005)

#### 4.2.5. Einkommensverteilung

Mit einem Gini-Koeffizienten von deutlich unter 0,3 weist die Slowakei über Jahre hinweg eine im Vergleich zu vielen anderen Industrieländern, relativ gleichmäßige Einkommensverteilung auf. Betrachtet man die Entwicklung dieses Koeffizienten vor und nach den Reformen rund um die Einführung der Flat Tax im Jahr 2004, so ist vor allem der sprunghafte Anstieg im Jahr 2003 auffallend. Tatsächlich lässt sich diese starke Zunahme der Ungleichverteilung der verfügbaren Einkommen größtenteils durch die negative Entwicklung der Reallöhne – welche 2003 durchschnittlich um rund 2% zurückgingen – erklären. Der hohe Wert des Gini-Koeffizienten im Jahr vor der Reform und die Volatilität anderer, für die Einkommensverteilung bedeutender, makroökonomischer Kennzahlen macht es schwierig in der weiteren Entwicklung des Koeffizienten die Wirkung der Steuer- und Sozialreformen des Jahres 2004 zu isolieren.

Fakt ist, dass das Niveau des Gini-Koeffizienten 2004 deutlich unter jenem der Jahre 2000 bis 2003 lag und – nach einer geringfügigen Erhöhung 2005 – anschließend weiter zurückging. Begünstigt wurde diese Entwicklung durch die Erholung der Reallöhne, welche 2004 mit 2,4% wieder deutlich zunahmen. In den folgenden Jahren verbesserte sich die Einkommenssituation der unselbständig Erwerbstätigen noch weiter, die Reallöhne stiegen jährlich um 3,4% (2008) bis 6,3% (2005). Mit dem steigendem Wirtschaftswachstum begann die Arbeitslosigkeit 2005 erstmals wieder deutlich zu sinken.

Abb. 22: Die Entwicklung des Gini-Koeffizienten in der Slowakei:



Quelle: Transmonee Datenbank & UNU-Wider.

Allein anhand der Entwicklung des Gini-Koeffizienten ist es nicht möglich Rückschlüsse auf die Wirkung der Einführung der Flat Tax und der mit dieser einhergegangenen Reformen auf die Einkommensverteilung zu ziehen.

Unter den folgenden beiden Punkten werden deshalb die einzelnen Reformmassnahmen noch einmal genauer betrachtet und ihre Wirkung auf die funktionelle und personelle Einkommensverteilung analysiert.

#### *4.2.5.1. Funktionelle Einkommensverteilung*

Die Senkung des Körperschaftssteuersatzes von 25% auf 19%, die Ausweitung der Möglichkeiten Verluste und Ausgaben steuerlich geltend zu machen sowie die Abschaffung der Dividendenbesteuerung bedeutete eine massive Entlastung von Unternehmen und den Erträgen aus diesen. Aber auch die Abschaffung zahlreicher Vermögenssteuern hat zu einer deutlichen Entlastung der Einkünfte aus Geldvermögen geführt.

Demgegenüber steht auf Seiten der Lohneinkommen eine Entlastung von Familien und BezieherInnen sehr hoher Einkommen. Da das Ausmaß der individuellen Entlastung grösstenteils gering ist und ein grosser Teil der LohneinkommensbezieherInnen kaum oder gar nicht von diesen profitierte ist davon auszugehen, dass das Gesamtausmaß der Entlastung von Lohneinkommen deutlich geringer ausfiel als jenes der Kapitaleinkünfte. Kapital wurde relativ zu Arbeit deutlich stärker entlastet.

Dementsprechend muss damit gerechnet werden, dass sich die Steuer- und Abgabenreform negativ auf den Anteil der Löhne am Volkseinkommen ausgewirkt hat. Die Einführung der Flat Tax und die mit dieser einhergehenden Reformen haben damit zu einer Verschiebung der funktionellen Einkommensverteilung von den Lohneinkommen zu den Unternehmens- und Vermögenserträgen geführt.<sup>42</sup>

#### *4.2.5.2. Personelle Einkommensverteilung*

Die Reformen beinhalteten eine Reihe von Faktoren, welche direkte oder indirekte Auswirkungen auf die (personelle) Einkommensverteilung haben. Neben den Änderungen im Einkommensteuersystem und bei den Sozialversicherungsabgaben sind dies die Erhöhung indirekter Steuern, die Kürzungen staatlicher Sozialleistungen sowie restriktive Massnahmen im Bereich der Arbeitsmarktpolitik.

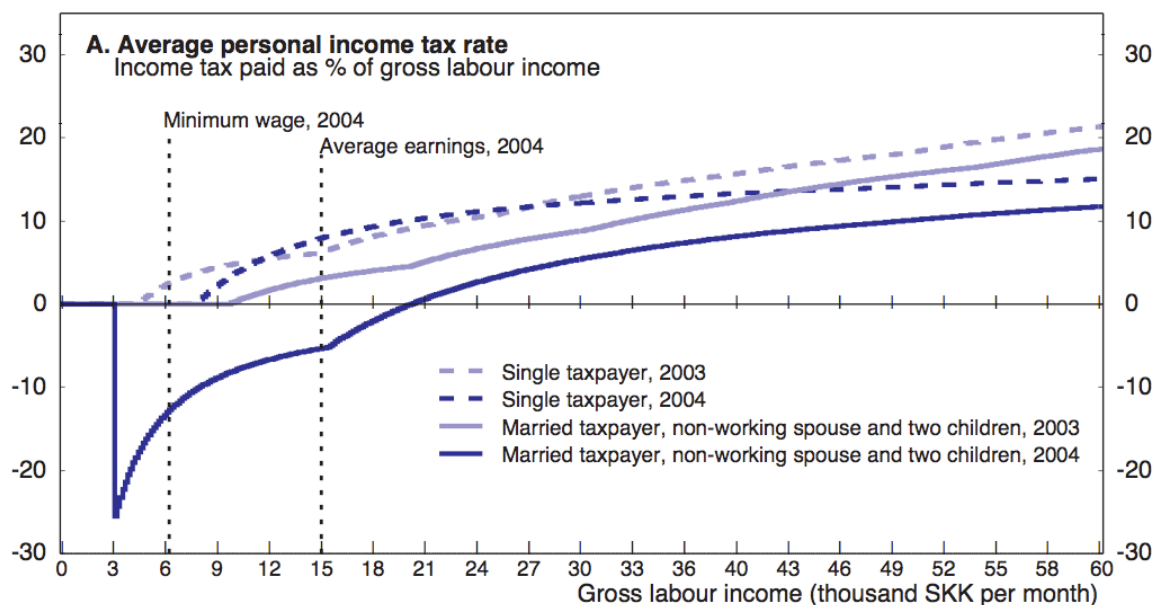
---

<sup>42</sup> Das heisst nicht, dass es tatsächlich zu einer Verschiebung der funktionellen Einkommensverteilung kam. Es heisst nur, dass das Steuer- und Abgabensystem in diese Richtung wirkte. Tatsächlich entscheidet schlussendlich die Entwicklung der Profite/Kapitalerträge und Löhne über die Verteilung zwischen Kapital und Arbeit.

## Belastung von Arbeitseinkommen

Trotz der Einführung der Flat Tax und der Abschaffung des direkt progressiven Systems hat das slowakische Einkommensteuersystem auch heute noch eine progressive Wirkung. Denn durch den Freibetrag wird sichergestellt, dass die steuerliche Gesamtbelastung mit steigendem Einkommen zunimmt. Dennoch ist die umverteilende Wirkung des Einkommensteuersystems heute deutlich geringer als vor der Reform des Jahres 2004. (Brook-Leibfritz 2005, Moore 2005)

Abb. 23: Durchschnittsbelastung durch die (Lohn-)Einkommensteuer in % des Bruttolohneinkommens:



Quelle: Brook-Leibfritz 2005, 7; OECD.

Aufgrund der Ausweitung von Steuerbegünstigungen für EhepartnerInnen und Kinder (über die Gestaltung der Freibeträge und Steuergutschriften<sup>43</sup>) profitierten besonders Familien von den Reformen im Bereich der Einkommensteuer. Am stärksten ist die Entlastung einer Familie mit 2 Kindern bei einem Einkommen von rund 50% des Mindestlohnes<sup>44</sup>. Durch den neuen kinderbezogenen Steuerbonus ist ihre steuerliche Belastung negativ und das verfügbare Einkommen liegt um rund 25% höher als vor der Reform. Mit zunehmenden Einkommen nimmt die relative Entlastung durch den Kinder-Steuerbonus rasch ab. Dennoch beträgt die steuerliche Entlastung bei einem Einkommen in der Höhe des Durchschnittseinkommens immer noch rund 8 Prozentpunkte. (Brook-Leibfritz 2005, OECD)

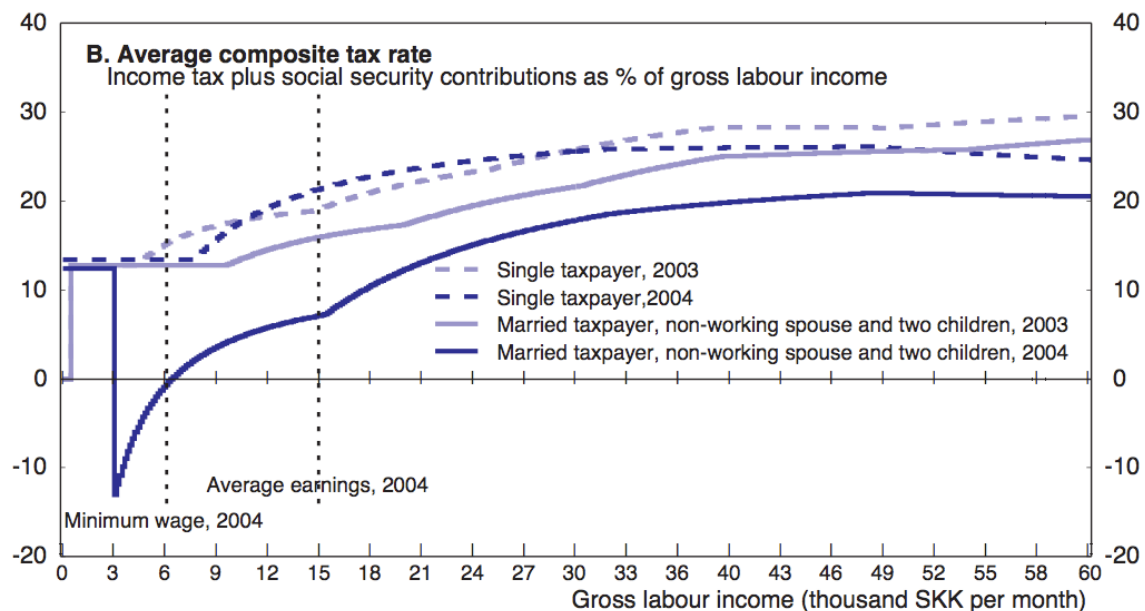
<sup>43</sup> Die Steuergutschrift für Kinder ersetzt u.a. das Kindergeld, welches mit der Reform praktisch abgeschafft wurde. (Vgl. Kap. 5.2.2.1)

<sup>44</sup> Erst ab einem Erwerbseinkommen in der Höhe von 50% des Mindestlohns besteht ein Anspruch auf den Kinder-Steuerbonus der bis zum Erreichen des Durchschnittslohns ausgezahlt wird.

Während alle Familien mit einem Erwerbseinkommen von mindestens 50% des Mindestlohnes von der Steuerreform profitierten, ist das Bild für unverheiratete Erwerbstätige ohne Kinder ein gänzlich anderes. Die steuerliche Entlastung betraf nur eine kleine Gruppe und das Ausmaß der Entlastung fiel deutlich geringer aus. Von der Anhebung des Steuerfreibetrages profitierten Erwerbstätigen mit einem geringen Lohn, in der Höhe von rund 85% des Mindestlohns bis hin zu rund 80% des Durchschnittsverdienstes. Unter den unverheirateten Erwerbstätigen<sup>45</sup> ohne Kinder sind BezieherInnen mittlerer Einkommen die Verlierer. Der überwiegende Teil ihrer Einkommen, in der Höhe von 80% bis 180% des Durchschnittsverdienstes, war vor der Reform nur durch den Eingangssteuersatz von 10% betroffen, nun sind es 19%. Da die Ausweitung der Freibeträge diese Tarifierhebung nicht vollständig kompensieren konnte, ist die Durchschnittsbelastung dieser Einkommensgruppe gestiegen.

Im Gegensatz dazu profitierten SpitzenverdienerInnen von der Abschaffung der drei höchsten Tarifsteuersätze in der Höhe von 28%, 35% und 38%. Ab einem Einkommen von rund 180% des Durchschnittseinkommens setzt eine Entlastung ein, die mit steigendem Einkommen stetig zunimmt. Beim dreifachen des Durchschnittseinkommens beträgt die Entlastung rund 3 Prozentpunkt. Ab diesem Punkt ist das System nicht mehr progressiv, die Durchschnittsbelastung beginnt mit steigendem Einkommen zu sinken. Dadurch nimmt auch die Entlastung immer stärker zu – beim vierfachen Durchschnittseinkommen beträgt sie bereits 6 Prozentpunkte. Die Steuer- und Abgabenlast ist damit in diesem Bereich um rund 1/4 gesunken.

*Abb. 24: Durchschnittsbelastung durch die (Lohn-)Einkommensteuer und SV-Beiträge in % des Bruttolohneinkommens:*



Quelle: Brook-Leibfritz 2005, 7; OECD.

<sup>45</sup> oder erwerbstätige EhepartnerInnen ohne Kinder deren beider Einkommen über dem individuellen Freibetrag liegt.

Bezieht man auch die Änderungen im Bereich der Sozialversicherungsabgaben in die Analyse mit ein, so ändert sich am Gesamtbild nur wenig. Familien, insbesondere jene mit einem geringen Erwerbs(!)einkommen, wurden massiv entlastet. Auch die Durchschnittsbelastung von GeringverdienerInnen mit einem Einkommen rund um den Mindestlohn hat abgenommen. Mittlere Einkommen wurde durch die Anhebung der Sozialversicherungsabgaben und der Abschaffung der niedrigen Steuersätze deutlich stärker belastet. Die Anhebung der Höchstbeitragsgrundlage in der Sozialversicherung führt dazu, dass die Einkommensschwelle, ab der die Durchschnittsbelastung durch die Reform gesunken ist, nach oben verschoben wurde. Die Entlastung setzt nun in der Höhe des doppelten Durchschnittseinkommens ein und nimmt zuerst nur in geringem Ausmaß und später immer stärker zu.

### *Direkte vs. indirekte Steuern*

Die Reform des Steuer- und Abgabensystem bedeutet eine Verschiebung der Steuerlast von den direkten zu den indirekten Steuern. Denn der Einführung der Flat Tax in der Einkommensteuer und der Abschaffung der Dividendenbesteuerung steht die Erhöhung von Umsatz- und Verbrauchssteuern gegenüber.

Die Abschaffung der Dividendenbesteuerung kommt besonders BezieherInnen hoher Einkommen zu Gute, welche über das nötige Vermögen verfügen um Kapitalerträge generieren zu können. Dabei profitierten besonders selbständig Beschäftigte, welche die Möglichkeit haben Teile ihres Arbeitseinkommen als Kapitaleinkommen umzudeklarieren und so ihre Steuerschuld zu verringern. Aber auch die Senkung (2004) und anschließende Abschaffung (2005) von Vermögenssteuern, wie der Schenkungs- und Erbschaftssteuer oder der Grunderwerbsteuer, kommt den wohlhabenden besonders zu Gute.

Von den Änderungen bei den Steuern und Abgaben auf Arbeitseinkommen profitierten in erster Linie Familien mit einem Erwerbseinkommen, aber auch Erwerbstätige mit einem sehr hohen Lohneinkommen sowie jene, deren Einkommen knapp über dem Mindestlohn liegt.

Die slowakische Regierung, aber auch Brook & Leibfritz (2005) gehen davon aus, dass die Erhöhung indirekter Steuern alle Einkommensgruppen im selben Ausmaß getroffen hat. (Vgl. Goliáš-Kicina 2005, Brook-Leibfritz 2005) Tatsächlich muss aber davon ausgegangen werden, dass Haushalte mit einem geringen Einkommen stärker von der Erhöhung indirekter Steuern betroffen sind. Denn diese müssen einen deutlich höheren Teil ihres laufenden Einkommens für Güter des täglichen Bedarfs aufwenden und weisen deshalb tendenziell eine höhere Konsumneigung auf. Bestätigt wird diese Annahme durch Mikrozensususerhebungen deren Ergebnisse vom slowakischen Finanzministerium veröffentlicht wurden. Sie zeigen deutlich, dass die Reformen im Bereich der indirekten Steuern für Haushalte mit einem geringen Einkommen eine überproportional stärkere Belastung bedeuten. Dies gilt in besonderem Ausmaß für die Umsatzsteuer, trifft aber auch auf die speziellen Verbrauchssteuern und andere Steuern zu.

Abb. 7: Durchschnittsbelastung Steuerbelastung von Haushalten in % des Bruttoeinkommens, vor und nach der Reform 2004\*:

| Dezil | Umsatzsteuer |         |        | spez. Verbrauchssteuern |      |        | andere Steuern |       |        |
|-------|--------------|---------|--------|-------------------------|------|--------|----------------|-------|--------|
|       | 2003         | 2004    | Δ in % | 2003                    | 2004 | Δ in % | 2003           | 2004  | Δ in % |
| 1     | 10,93        | 27,56** | +152%  | 0,93                    | 1,16 | +25%   | 0,27           | 0,45  | +67%   |
| 2     | 11,01        | 15,48   | +41%   | 1,33                    | 1,18 | -11%   | 0,30           | 0,25  | -17%   |
| 3     | 10,67        | 14,09   | +32%   | 1,67                    | 1,41 | -16%   | 0,24           | 0,34  | +42%   |
| 4     | 9,18         | 13,13   | +43%   | 1,20                    | 1,69 | +41%   | 0,10           | 0,21  | +110%  |
| 5     | 8,69         | 12,14   | +40%   | 1,48                    | 1,40 | -5%    | 0,15           | 0,120 | +33%   |
| 6     | 7,91         | 10,91   | +38%   | 1,42                    | 1,55 | +9%    | 0,10           | 0,10  | 0%     |
| 7     | 7,74         | 9,66    | +25%   | 1,47                    | 1,29 | -12%   | 0,09           | 0,14  | +56%   |
| 8     | 7,53         | 8,98    | +19%   | 1,28                    | 1,39 | +9%    | 0,09           | 0,07  | -22%   |
| 9     | 7,35         | 8,65    | +18%   | 1,26                    | 1,35 | +7%    | 0,11           | 0,07  | -36%   |
| 10    | 6,82         | 7,48    | +10%   | 1,28                    | 1,21 | -6%    | 0,06           | 0,03  | -50%   |
| Ø     | 8,78         | 12,81   | +46%   | 1,33                    | 1,36 | +2%    | 0,15           | 0,19  | +23%   |

| Dezil | (Lohn-)Einkommensteuer |      |        | Steuerbelastung insgesamt |       |        |
|-------|------------------------|------|--------|---------------------------|-------|--------|
|       | 2003                   | 2004 | Δ in % | 2003                      | 2004  | Δ in % |
| 1     | 0,38                   | 0,13 | -66%   | 12,51                     | 29,3  | +134%  |
| 2     | 0,87                   | 0,27 | -69%   | 13,51                     | 17,18 | +27%   |
| 3     | 1,62                   | 0,58 | -64%   | 14,20                     | 16,42 | +16%   |
| 4     | 3,11                   | 1,45 | -53%   | 13,59                     | 16,48 | +21%   |
| 5     | 3,53                   | 2,89 | -18%   | 13,85                     | 16,63 | +20%   |
| 6     | 3,88                   | 2,98 | -23%   | 13,31                     | 15,54 | +17%   |
| 7     | 4,27                   | 3,77 | -12%   | 13,57                     | 14,86 | +10%   |
| 8     | 4,54                   | 4,62 | +2%    | 13,44                     | 15,06 | +12%   |
| 9     | 5,16                   | 4,79 | -7%    | 13,88                     | 14,86 | +7%    |
| 10    | 6,67                   | 6,17 | -8%    | 14,83                     | 14,89 | +0%    |
| Ø     | 3,40                   | 2,77 | -19%   | 13,67                     | 17,12 | +25%   |

Quelle: Zachar 2006, 55-57; Finanzministerium der Slowakei.

\* Die Dezile 1,2 und 3 beinhaltet eine große Anzahl an PensionistInnenhaushalten. Diese sind weder (Lohn-)Einkommensteuer noch Sozialversicherungspflichtig. Im Bruttoeinkommen sind Sozialleistungen nicht inkludiert.

\*\* Der starke Anstieg des Umsatzsteueraufkommens im 1.Dezil wird vom FM durch die unterschiedliche Haushaltstruktur erklärt.

Schon vor der Steuerreform im Jahr 2004 ging vom Steuersystem insgesamt (ohne SV-Beiträge und Sozialausgaben) kaum eine nennenswerte Umverteilungswirkung aus. Wie die Veränderung der Belastung nach Dezilen zeigt, ist das Steuersystem nach der Reform noch deutlich weniger progressiv als vor der Reform. Die relative Zunahme der steuerlichen Belastung im Verhältnis zum Vor-Reform-Niveau nimmt mit steigendem Einkommen sukzessive ab. (mit Ausnahme eines „Knicks“ im 3.Dezil) Tatsächlich kann das Steuersystem des Jahres 2004 als leicht regressiv bezeichnet werden, denn die relative Belastung der unteren 5. Dezile liegt deutlich über jener der oberen 5.

Unberücksichtigt bleibt in dieser Darstellung aber die Verteilungswirkung der Sozialversicherungsbeiträge und der Sozialausgaben. Durch die Deckelung wirken die Sozialversicherungsbeiträge regressiv. Die Erhöhung der ArbeitnehmerInnenbeiträge hat diese Wirkung tendenziell verschärft, die Anhebung der Höchstbeitragsgrundlage hingegen wirkte in die entgegengesetzte Richtung, also positiv auf den Progressionsgrad.<sup>46</sup>

### *Staatliche Sozialleistungen*

Während das Steuer- und Abgabensystem kaum umverteilend wirkt, ist von der Ausgabenseite des öffentlichen Sektors bzw. insbesondere von den staatlichen Sozialleistungen durchwegs eine progressive Wirkung zu erwarten. Die Kürzung zahlreicher Leistungen und die Anhebung von Bezugsobergrenzen durch die Reformen rund um die Einführung der Flat Tax haben die Umverteilungswirkung der Sozialausgaben jedoch deutlich gesenkt.

So wurden die Bemessungsobergrenzen in der Pensionsversicherung, in der Arbeitslosenversicherung und beim Krankengeld angehoben. Gleichzeitig wurden die Ersatzrate der Arbeitslosenversicherung und die Höhe der Sozialhilfe deutlich gesenkt. Sowohl das Arbeitslosengeld als auch die Sozialhilfezahlungen wurden zudem stärker an die Bedingung geknüpft aktiv am Arbeitsmarkt teilzunehmen. Daneben wurde das System der Familienbeihilfen reformiert und zum überwiegenden Teil in das (Lohn-)Einkommensteuersystem verschoben. Im Zuge dessen wurde die wichtigste staatliche Geldleistung für Familien an ein Mindesterwerbseinkommen gebunden. (Vgl. Kapitel 5.2.2.2.)

Dementsprechend sind die Verlierer der Reformen Menschen mit einem geringen Einkommen. Besonders betroffen sind Arbeitslose und Familien ohne Erwerbseinkommen. Noch drastischer ist der Einkommensausfall für Langzeitarbeitslose und jene, die nicht aktiv am Arbeitsmarkt teilnehmen. Häufig der Fall ist dies für die ethnische Gruppe der Roma, deren Angehörige rund 10% der slowakischen Bevölkerung ausmachen. Im Extremfall (Familie mit 5 Kindern deren Eltern weder erwerbstätig sind noch aktiv am Arbeitsmarkt teilnehmen) beträgt das Gesamtausmaß der sozialstaatlichen Leistungen heute weniger als 50% des Existenzminimums. (Moore 2005, 21f, 27; Brook-Leibfritz 2005 2005; Zachar 2006)

---

<sup>46</sup> Zachar 2006 bzw. das Finanzministerium gibt nur die Wirkung der ArbeitgeberInnen und ArbeitnehmerInnenbeiträge insgesamt an. Diese zeigen ein etwas anderes Bild. (Vgl. Appendix) Die Ursache dafür liegt jedoch auf Seite der ArbeitgeberInnen – deren Beiträge gesenkt wurden – und hat daher keine Aussagekraft über die Wirkung auf die Verteilung der verfügbaren Einkommen.

### **4.3. Conclusio der Fallstudien**

#### *Motive*

In Russland wollte man mit der Einführung der Flat Tax und zahlreichen weiteren Reformen dem stetigen Schwund der Staatseinnahmen entgegenwirken. Unzählige Steuern und zahlreiche Ausnahmen hatten das russische Steuer- und Abgabensystem bis Ende der 1990er Jahre zu einem komplexen Gebilde gemacht. In allen Teilen der Bevölkerung schwand die Akzeptanz der Besteuerung während die Steuerverwaltung immer weniger in der Lage war die Einhaltung der Steuergesetzgebung zu überwachen. Als Folge dessen nahm die legale und illegale Steuervermeidung stetig zu, was den russischen Staat vor ein akutes Finanzierungsproblem stellte.

Im Mittelpunkt der Reformen in der Slowakei stand hingegen in erster Linie das Ziel, ein wirtschaftsfreundliches Klima herzustellen um fremdes Kapital anzulocken und die Beschäftigungssituation zu verbessern. Hintergrund dafür waren offensichtlich nicht nur die, trotz robustem Wirtschaftswachstum anhaltend hohe Arbeitslosigkeit, sondern auch ideologische Motive.

#### *Flat (Rate) Tax*

Die Reformen in der Slowakei haben dazu geführt, dass das slowakische Steuersystem einer klassischen Flat Tax nach Hall und Rabushka sehr nahe kommt. Sowohl auf den Unternehmensgewinn, als auch auf Arbeitseinkommen und Konsum wird (größtenteils) derselbe, einheitliche Steuersatz in der Höhe von 19% angewandt. Mit Hilfe von Freibeträgen werden geringe Einkommen und besonders Familien entlastet.

Das russische Steuersystem hat hingegen nur wenig mit dem von Hall und Rabushka propagierten Modell gemein. Personelle Einkommen werden mit einem einheitlichen Steuersatz belastet während Freibeträge für eine Entlastung geringer Einkommen sorgen. Die so genannte Flat-Rate-Tax bezieht sich jedoch nur auf die Einkommensteuer. Sowohl in der Umsatz- als auch in der Unternehmensbesteuerung kommt ein anderer Steuersatz zur Anwendung. Kapitaleinkünfte werden zudem „doppelt“ besteuert.

Der in der Praxis gängige Flat-Tax-Begriff – wie ihn auch Keen (et al 2006) verwendet – trifft jedoch auf die Steuersysteme beider Länder zu. Da wie dort unterliegen Arbeitseinkommen einem einheitlichen, stufenlosen Grenzsteuersatz.

#### *Steueraufkommen & Staatseinnahmen*

Wie von der Regierung angestrebt, haben die Staatseinnahmen in Russland mit der Einführung der Flat (Rate) Tax zugenommen. Entgegen der oft formulierten Behauptung ist die starke Zunahme des Steueraufkommens jedoch nicht primär auf die Einführung der Flat (Rate) Tax zurückzuführen.

Die Ursache für die positive Entwicklung der Steuer- und Staatseinnahmen liegt vielmehr in der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und an den Reformmaßnahmen, die parallel zur Einführung der Flat (Rate) Tax umgesetzt wurden. So konnte sich die russische Ökonomie ab 2001 von der Finanzkrise erholen und auf ihren alten Wachstumspfad zurückkehren. Einen wichtigen Beitrag zur Verbesserung der wirtschaftlichen Situation und der Finanzierungssituation des Staates leisteten dabei die steigenden Rohstoffpreise. Der überwiegende Teil der Einnahmenezuwächse aus der Einkommensteuer lässt sich auf die Zunahme der Beschäftigung und den Anstieg der Reallöhne zurückzuführen. Empirische Untersuchungen auf Mikroebene zeigen, dass die Senkung der steuerlichen Belastung zu keiner – oder nur zu einer äußerst geringen – Ausweitung des Arbeitsangebotes geführt hat. Ein sogenannter Laffer-Effekt, welcher über positive Arbeitsanreize und/oder eine verbesserte Steuermoral Steuerausfälle kompensiert, kann nicht beobachtet werden. Dennoch hat sich das Gesamtpaket der Steuerreform positiv auf die Steuermoral ausgewirkt. So bestätigen empirische Analysen, dass der Grad an Steuerhinterziehung signifikant abgenommen hat. Eine Ursache dafür liegt in der Einführung der Flat Tax und der damit einhergehenden Vereinfachung des Einkommensteuersystems sowie der Ausweitung der Bemessungsgrundlage. Viel wichtiger dürften in diesem Zusammenhang jedoch die umfassenden Reformen im Bereich der Justiz und der Steuerverwaltung sein. Sie ermöglichten strengere Kontrollen, schufen schärfere gesetzliche Regelungen und machten die Steueradministration somit deutlich effektiver.

In der Slowakei wurde die Umsetzung der Steuerreform aufkommensneutral geplant. Die Ausfälle durch Steuersenkungen in der Einkommensteuer, bei den Unternehmenssteuern und bei den Vermögenssteuern, sollten dabei durch Steuererhöhungen in der Umsatzsteuer und bei speziellen Verbrauchssteuern kompensiert werden. Tatsächlich kam es zu einer deutlichen Verschiebung der Steuerlast von den direkten zu den indirekten Steuern. Diese reichte jedoch nicht aus um die Steuereinnahmen konstant zu halten – sie gingen im Jahr der Reform um 0,8% des BIP zurück. Grund dafür waren die Einnahmen aus den indirekten Steuern, welche deutlich hinter den Erwartungen zurückblieben. Obwohl die Einnahmen aus der Einkommensteuer und besonders jene aus der Körperschaftssteuer höher ausfielen als erwartet, kann man auch im Fall der Slowakei nicht von einem Laffer-Effekt sprechen. Denn – wie die langfristige Entwicklung der Einnahmen zeigt – reichten (mögliche) positive Effekte auf Beschäftigung und/oder Investitionen nicht aus um die Einkommensausfälle zu kompensieren.

### *Wachstum & Beschäftigung*

Obwohl in Russland das Wirtschaftswachstum im Jahr der Einführung der Flat Tax von 10% auf rund 5% zurückging, ist damit zu rechnen, dass sich die Steuerreform positiv auf das Wachstum und die Beschäftigung ausgewirkt hat. Die Vereinfachung des gesamten Steuersystems – von der Ausweitung der Bemessungsgrundlagen über die Eliminierung zahlreicher Ausnahmen bis hin zu Abschaffung vieler kleiner Steuern – machten das gesamte System sowohl transparenter als auch einfacher und damit deutlich effizienter. Dass von der Einführung des niedrigen, einheitlichen und konstanten Grenzsteuersatzes in der Einkommensteuer massive Beschäftigungseffekte

ausgingen, muss hingegen bezweifelt werden. Denn tatsächlich ist sowohl die Grenz- als auch die Durchschnittsbelastung nur für einen sehr kleinen Teil der Beschäftigten (rund 12%) signifikant gesunken. Und selbst diese Gruppe reagierte kaum bis gar nicht mit einer Ausweitung ihres Arbeitsangebotes auf die deutlich geringere Grenzbelastung.

In der Slowakei erwartete man sich insbesondere von der Senkung der Grenzbelastung auf Arbeitseinkommen eine Verbesserung der Anreizstruktur für die ArbeitnehmerInnen. Daneben sollten steuerliche Anreize für Unternehmen und die Senkung der Lohnkosten die Nachfrage der ArbeitgeberInnen nach Arbeit erhöhen. Ähnlich wie in Russland hat die Flat Tax jedoch auch in der Slowakei für die meisten Einkommensteuerpflichtigen kaum Anreize geschaffen, ihr Arbeitsangebot auszuweiten. Allerdings wurden im Zuge der Reformen, die mit der Einführung der Flat Tax einhergingen eine Reihe von begleitenden Maßnahmen gesetzt, von welchen ein ungleich stärkerer Effekt auf das Arbeitsangebot zu erwarten ist. Insbesondere der Abbau von sozialstaatlichen Leistungen und ihre Bindung an die aktive Teilnahme am Arbeitsmarkt hat den Druck auf Arbeitslose und Beschäftigte mit einem geringen Einkommen massiv erhöht, möglichst rasch eine offene Stelle zu finden und diese auch anzunehmen bzw. in eine besser bezahlte Betätigung zu wechseln. Mit der Senkung der steuerlichen Belastung von Unternehmen und den Erträgen aus diesen, der Senkung der Lohnnebenkosten sowie der Flexibilisierung des Arbeitsmarktes wurde die Slowakei als Wirtschaftsstandort attraktiver. Dies wirkt(e) sich zweifellos positiv auf Wachstum und Beschäftigung aus. Die – relativ zum Faktor Arbeit – deutlich stärkere Entlastung des Inputfaktors Kapital bedeutet aber gleichzeitig eine Bevorzugung kapitalintensiver Produktionsprozesse gegenüber beschäftigungsintensiven und hat dementsprechend negative Auswirkungen auf die Beschäftigungssituation.

### *Einkommensverteilung*

Im Fall von Russland lassen sich die Effekte der Steuerreform auf die funktionelle Verteilung nicht eindeutig bestimmen. Tendenziell erfolgte eine Verschiebung der steuerlichen Belastung von den Unternehmens- und Kapitaleinkommen zu den Arbeitseinkommen. Die Wirkung auf die personelle Einkommensverteilung ist hingegen deutlicher, denn von der Einführung der Flat (Rate) Tax profitierten nur jene 12% der Erwerbstätigen mit dem höchsten Einkommen (mind. 187% des Durchschnittslohnes). Alle anderen Erwerbstätigen wurden gar nicht oder nur in sehr geringem Ausmaß entlastet. Die allein von dem/der ArbeitgeberIn zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträgen wurde mit der Reform von linear-proportional auf regressiv umgestaltet. Rein formal hat die Umverteilungswirkung des russischen Steuer- und Abgabensystems mit den Reformen rund um die Einführung der Flat (Rate) Tax also deutlich abgenommen. Von der verbesserten Durchsetzbarkeit der Besteuerung ist zwar tendenziell eine progressive Wirkung zu erwarten, das Ausmaß dieser ist jedoch vergleichsweise gering.

In der Slowakei wurden mit den umfassenden Steuer- und Sozialreformen Kapital und Arbeit entlastet, während der Konsum stärker besteuert wurde. Insbesondere die Senkung der Körperschaftssteuer und die Abschaffung der Dividendenbesteuerung führten dazu, dass Kapital relativ zu Arbeit deutlich stärker entlastet wurde. Die Reformen haben damit zu einer Verschiebung

der funktionellen Verteilung von den Arbeitseinkünften hin zu den Kapital- und Unternehmenserträgen geführt. Die Entwicklung der personellen Einkommensverteilung wird hingegen von der steigenden Bedeutung der indirekten Steuern und dem Abbau direkter Steuern dominiert. Die Änderungen in der personelle Einkommensteuer kamen dabei besonders „Norm“-Familien<sup>47</sup> und Erwerbstätigen mit einem Einkommen, welches knapp über dem Mindestlohn liegt, sowie BezieherInnen sehr hoher Einkommen zu Gute. Jene, die über das nötige Vermögen verfügen um Kapitalerträge generieren zu können, wurden zudem durch die Abschaffung der Dividendenbesteuerung sowie zahlreicher Vermögenssteuer substanziell entlastet. Ebenso eindeutig ist die Verteilungswirkung der Erhöhung der Umsatzsteuer. Die Zunahme der Belastung ist bei geringen Einkommen hoch und nimmt mit steigendem Einkommen ab. Nicht weniger bedeutend für die Entwicklung der Verteilungsgerechtigkeit sind die Reformen im Bereich der sozialen Sicherung. Im Zuge der Reformen wurden hier eine Reihe von Maßnahmen gesetzt, welche das Ausmaß der sozialstaatlichen Leistungen insbesondere für niedrige Einkommen beschränkten. Betroffen sind davon in erster Linie Erwachsene ohne Erwerbseinkommen und mit Kindern, Langzeitarbeitslose und jene, die nicht aktiv am Arbeitsmarkt oder an gemeinnützigen Beschäftigungsprogrammen teilnehmen. Durch die Änderungen im Einkommensteuersystem, bei den Sozialversicherungsabgaben, die Erhöhung indirekter Steuern sowie durch Kürzungen staatlicher Sozialleistungen hat die Umverteilungswirkung des sozialstaatlichen Systems der Slowakei mit den Reformen des Jahres 2004 deutlich abgenommen.

---

<sup>47</sup> Heterosexuelle EhepartnerInnen (wovon mindestens eine/einer erwerbstätig ist) mit ein oder mehreren Kindern.

# 5. Zusammenfassung

## 5.1. Flat Tax

### *Definition*

Der Begriff „Flat Tax“ steht heute in erster Linie für zwei Definitionen von Steuersystemen.

Die erste der Beiden, die „HR Flat Tax“<sup>48</sup>, bezeichnet ein Steuersystem in dem jegliches Einkommen, unabhängig von der Quelle, genau einmal, mit demselben (Grenz-)Steuersatz besteuert wird. Nach der Vorstellung ihrer Proponenten sollen dabei geringe Einkommen und Familien durch Freibeträge entlastet werden. Ebenfalls besteuert wird der Konsum, Sparen ist hingegen von der Steuer befreit.

Der in der Praxis verwendete „Flat Tax“-Begriff kommt hingegen mit einer allgemeineren Definition aus. Er meint einen strikt positiven, einheitlichen Grenzsteuersatz auf Arbeitseinkommen, die über der Freibetragsgrenze liegen.

Die Berücksichtigung von Freibeträgen in beiden Definitionen ist für die Steuerfunktion von entscheidender Bedeutung. Eine Flat Tax ohne Freibetrag ist weder progressiv noch regressiv, sondern proportional. In diesem Fall gleicht der Durchschnittssteuersatz dem Grenzsteuersatz. Bei einer Flat Tax mit Freibetrag bleibt hingegen ein gewisser Teil des Einkommens stets steuerfrei. Alle über dem Freibetrag liegenden Einkommensteile werden mit einem einheitlichen Tarif (Grenzsteuersatz) besteuert. Der Durchschnittssteuersatz steigt damit ab dieser Grenze zuerst schnell und dann immer langsamer an. Man spricht in diesem Zusammenhang von einem indirekt progressiven Tarif.

### *Vor- & Nachteile*

Die simple Gestaltung der Flat Tax bedeutet eine Reihe von Vorteilen gegenüber den beiden anderen Systemen, der dualen und der globalen Einkommensteuer.

Durch den einheitlichen Steuersatz wird eine umfangreiche Besteuerung an der Quelle ermöglicht und die Anreize Einkommen bestimmten Personen oder Perioden zuzuordnen werden vermindert.

Die Vereinfachung des Systems und die Abschaffung von Ausnahmen erhöhen die Transparenz und verringern so den Verwaltungsaufwand. Gleichzeitig werden Informationsvorteile von BezieherInnen hoher Einkommen eliminiert. Eine Anwendung der Flat Tax auch auf Unternehmensseite (HR Flat Tax) führt zu Rechtsformneutralität zwischen Selbständigen-einkünften / Einkünften aus Gewerbebetrieben und Kapitalgesellschaften. Bei regelmäßiger Anpassung der Freibeträge kann zudem das Problem der kalten Progression vermieden werden.

Im Vergleich mit den beiden anderen Steuersystemen weist die Flat Tax aber auch einige Nachteile auf. So bedeutet die Flat Tax eine Abkehr vom direkt progressiven Tarif. Eine aufkommensneutrale Gestaltung der Flat Tax führt zu einer höheren Belastung mittlerer Einkommen. Häufig wird der niedrige Steuersatz der Flat Tax aber auch über die Erhöhung

---

<sup>48</sup> nach Hall und Rabushka (u.a. 1998)

indirekter Steuern, die Anhebung von Sozialversicherungsbeiträgen oder die Kürzung von Sozialleistungen erkaufte. Darüber hinaus muss bedacht werden, dass mit der Vereinfachung der Bemessungsgrundlage auch Instrumente verloren gehen, die dazu dienen, persönliche Umstände zu berücksichtigen oder Lenkungseffekte herbeizuführen.

## **5.2. Theorie**

### *Optimaler Tarif*

Im Mittelpunkt der theoretischen Auseinandersetzung mit der Flat Tax steht die Frage, wie ein Steuertarif gestaltet werden muss, um die „Wohlfahrt“ zu maximieren. Zur Charakterisierung eines solchen optimalen Steuertarifs bedient man sich dabei dem klassischen Optimierungsproblem. In einem solchen Modell maximieren die Haushalte ihren Nutzen über die Anpassung ihres Arbeits-, Konsum- und Sparverhaltens, während der Staat den Steuertarif im Interesse der „sozialen Wohlfahrt“ festlegt. Bei der Anwendung dieses Modells stellt sich heraus, dass die Lösung des Optimierungsproblems maßgeblich von den getätigten Annahmen abhängt. Je nach Ausgangsspezifikation widersprechen sich die Ergebnisse diametral. Dementsprechend kann weder ein direkt progressiver Tarif noch ein proportionaler Tarif (wie die Flat Tax) als „optimal“ bezeichnet werden.

### *Verteilung*

Die theoretische Analyse der Verteilungswirkung der Einführung einer Flat Tax geht zunächst von einer aufkommensneutralen Gestaltung aus. Änderungen in anderen Bereichen des Steuer- und Abgabensystems bleiben dabei vorerst unberücksichtigt.

Es zeigt sich, dass die Verteilungswirkung der (Einführung der) Flat Tax in erster Linie von der Höhe des Steuerfreibetrages abhängt. Drei Szenarien sind so denkbar. Liegt die Freibetragsgrenze unter jener, des vorhergehenden direkt progressiven Tarifs, so bedeutet dies eine Entlastung sehr hoher Einkommen und eine stärkere Belastung mittlerer und niedriger Einkommen. Einzig für jene, deren Einkommen nach wie vor unter der Freibetragsgrenze liegt, ändert sich nichts. Ist der Freibetrag im Flat-Tax-Regime jedoch höher, so bedeutet dies eine Entlastung geringer Einkommen – nämlich jener, deren Einkommen nun unter der Freibetragsgrenze liegt – sowie hoher Einkommen. Die Steuerlast der mittleren Einkommen nimmt hingegen zu. Im dritten Fall weist das Flat-Tax-System einen höheren Freibetrag und eine steilere Steuerbetragsfunktion auf. Hier werden vor allem niedrige Einkommen entlastet, während hohe Einkommen einen größeren Teil ihres Einkommens an Steuern aufbringen müssen. Die Grenze zwischen diesen beiden Gruppen ist in diesem Fall besonders stark von der Höhe des Freibetrags abhängig.

Neben den formellen Änderungen des Einkommensteuersystems, deren Auswirkungen sich relativ leicht messen lassen, gibt es noch eine Reihe indirekter Effekte, welche sich maßgeblich auf die

Einkommensverteilung auswirken. So bedeutet die Einführung der Flat Tax häufig eine Ausweitung der Bemessungsgrundlage und die gleichzeitige Abschaffung zahlreicher Ausnahmen. Aufgrund ihres Informationsvorteils können finanziell besser gestellte Gruppen rechtliche Sonderregelungen viel stärker für sich nutzen. Der Übergang von einem direkt progressiven System mit einer komplexen Gestaltung der Bemessungsgrundlage hin zu einem einfachen Flat-Tax-System verringert diese Informationsvorteile und wirkt sich daher positiv auf die Progression aus.

Wie sich auch in den beiden Länderstudien zeigt, hängt die tatsächliche Verteilungswirkung der Flat Tax jedoch in erster Linie vom Gesamtreformpaket ab. Die Flat Tax wurde meist in Kombination mit einem umfangreichen Reformpaket umgesetzt, welches eine massive Umstrukturierung der Steuern und Abgaben zur Folge hatte und die Verteilungswirkung des gesamten Systems dementsprechend stark veränderte.

### *Arbeitsangebot*

Die ökonomische Theorie zur Wirkung der Flat Tax auf die Beschäftigung konzentriert sich auf das Arbeitsangebot. Im Mittelpunkt steht dabei die Veränderung der Grenz- und Durchschnittsbelastung von Arbeitseinkommen und deren Wirkung auf das Arbeitsangebot der Erwerbstätigen. So schafft eine geringere Grenzbelastung über den Substitutionseffekt einen positiven Anreiz mehr zu arbeiten. Eine Erhöhung der Durchschnittsbelastung hingegen setzt über einen negativen Einkommenseffekt Anreize das Arbeitsangebot auszuweiten. Wird ein direkt progressiver Einkommensteuertarif durch eine Flat Tax ersetzt, so wirken diese beiden Effekte je nach Einkommenshöhe unterschiedlich. Bei geringen und hohen Einkommen wirkt der Substitutions- dem Einkommenseffekt entgegen. Da sich nicht bestimmen lässt, welcher der beiden Effekte hier dominiert, kann auch keine Aussage über die Gesamtwirkung getroffen werden. Eindeutig positiv wirkt sich die Flat Tax nur auf die Anreizstruktur jener aus, deren Grenzbelastung gesunken – und deren Durchschnittsbelastung zugenommen – hat. Die häufig geäußerte These, dass die Flat Tax die Arbeitsanreize von SpitzenverdienerInnen positiv beeinflusst, kann hingegen theoretisch nicht belegt werden.

### *Steuereinhebung*

Von der Einführung der Flat Tax werden positive Effekte auf die Durchsetzbarkeit der Besteuerung und damit auf das Steueraufkommen erwartet. Das einfachere, transparentere System sowie eine umfassende Besteuerung an der Quelle erleichtern die Steuereinhebung und verringern gleichzeitig den Verwaltungsaufwand.

Tatsächlich ist es aber nicht nur die Flat Tax selbst, von der eine solche Wirkung ausgeht. Viel bedeutender ist in diesem Zusammenhang die Ausweitung der Bemessungsgrundlage. Durch diese werden zahlreicher Steuerschlupflöcher geschlossen und das Ausmaß der legalen Steuervermeidung verringert.

Während sich die Ausweitung der Bemessungsgrundlage in theoretischen Modellen nur schwer berücksichtigen lässt, ist die Gestaltung des Steuertarifs häufig Gegenstand von wissenschaft-

lichen Untersuchungen. Einige Autoren sehen von der Proportionalität des Tarifs einen ebenso bedeutenden Effekt auf die Durchsetzbarkeit der Besteuerung ausgehen wie von der geringen Höhe des Steuersatz. (u.a. Hindriks, Keen & Muthoo 1999) Keinesfalls unterschätzt werden sollte in diesem Zusammenhang jedoch die Rolle der Gesamtabgabenstruktur, sowie jene der Steueradministration und des Bestrafungssystems. Gerade die Wahrscheinlichkeit erwischt zu werden und die Höhe der Bestrafung entscheiden darüber ob – und wenn ja, in welchem Ausmaß – sich die Steuerhinterziehung für den oder die Steuerpflichtige auszahlt.

In der Diskussion über die Senkung von Steuersätzen wird häufig über den so genannten „Laffer-Effekt“ gesprochen. Gemeint ist damit ein positiver Aufkommenseffekt der Steuersenkung. So würde sich durch die Senkung des Steuersatzes beim Übergang zur Flat Tax die Akzeptanz und damit die Durchsetzbarkeit der Besteuerung derart verbessern, dass das Steueraufkommen nicht nur konstant bleibt sondern sogar zunimmt. Tatsächlich zeigen Untersuchungen, dass bestimmte Einkommensgruppen unter einer geringeren Grenzbelastung einen kleineren Teil ihres Einkommens vor den Behörden verbergen. (Keen et al 2006) Dementsprechend ist es möglich(!), dass eine Senkung des Steuersatzes dazu führt, dass einige Steuerpflichtige mehr Steuern zahlen als vor der Reform.

### **5.3. Empirie**

Die Fallstudien setzen sich mit der ungleichen Ausgangslage, den durchwegs unterschiedlichen Reformen und den Auswirkungen der Flat-Tax-Steuerreform in Russland und der Slowakei auseinander. Dabei wird deutlich, dass die Wirkung der Einführung einer Flat Tax maßgeblich von den begleitenden Reformmaßnahmen abhängt.

#### *Russland*

In Russland erfolgte die Einführung der Flat Tax (nur) in Form einer 12-prozentigen Flat-Rate-Tax auf Arbeitseinkommen. Für den überwiegenden Teil der Beschäftigten (rund 88%) änderte sich die steuerliche Belastung dadurch kaum. Daneben gab es jedoch zahlreiche weitere Änderungen von denen signifikante Auswirkungen auf die Ökonomie erwartet werden müssen. So wurden sowohl die Unternehmensteuer als auch die Dividendensteuer zuerst erhöht und im Jahr nach der Reform wieder unter ihr Ausgangsniveau gesenkt. Zahlreiche kleinere Steuern wurden abgeschafft oder zusammengelegt. Bedeutende Reformschritte fanden aber auch im Bereich der Steueradministration statt. So wurde die Steuerverwaltung modernisiert, die Rechte der Finanzbeamten ausgeweitet und die Gesetze verschärft.

Nach der Reform entwickelten sich sowohl die Einnahmen aus der Einkommensteuer als auch die Staatseinnahme als Ganzes äußerst positiv. Grund dafür sind jedoch nicht so sehr die Reformen des Steuer- und Abgabensystems sondern in erster Linie die positive wirtschaftliche Entwicklung, welche sich sowohl auf die Rohstoffindustrie als auch auf Reallöhne und Beschäftigung positiv

auswirkte. Die Einführung der Flat-Rate-Tax hat hingegen zu keiner deutlich positiven Entwicklung des Arbeitsangebotes geführt. Positive Effekte auf die Steuermoral können zwar beobachtet werden, sie kompensieren die geringere (Tarif-)Besteuerung jedoch nicht und können zudem genauso auf die verbesserte Steueradministration zurückgeführt werden.

Von den Reformen insgesamt ist durchwegs ein positiver Effekt auf das Wirtschaftswachstum zu erwarten. Das Steuersystem wurde als Ganzes deutlich einfacher, transparenter und somit auch effizienter. Von der Einführung der Flat-Rate-Tax selbst gingen jedoch kaum positive Beschäftigungseffekte aus.

Die Auswirkungen der Steuerreform auf die funktionelle Einkommensverteilung lassen sich in Russland nicht eindeutig bestimmen. In Bezug auf die personelle Einkommensverteilung kann jedoch von einer regressiven Wirkung ausgegangen werden. Denn, von der Einführung der Flat Tax und der nun regressiven Gestaltung der Sozialversicherungsbeiträge profitierten nur jene 12% der Erwerbstätigen mit dem höchsten Einkommen (mind. 187% des Durchschnittslohnes). Alle anderen Erwerbstätigen wurden gar nicht oder nur in sehr geringem Ausmaß entlastet. Etwas gedämpft wurde die regressive Wirkung der Reformen nur durch die verbesserte Durchsetzbarkeit der Besteuerung und den vorangegangenen Änderungen in der Umsatzsteuer.

### *Slowakei*

In der Slowakei wurde 2004 eine Flat Tax in der Höhe von 19% eingeführt. Sie wird sowohl auf den Unternehmensgewinn, als auch auf die Arbeitseinkommen und (größtenteils) den Konsum angewandt. Mit Hilfe von Freibeträgen werden geringe Einkommen und besonders Familien entlastet.

Während direkte Steuern – von der (Lohn-)Einkommensteuer über die Körperschaftssteuer und die Dividendenbesteuerung, bis hin zu den Vermögenssteuer – stark reduziert oder abgeschafft wurden, hat man die indirekten Steuern – wie die Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchssteuern – deutlich erhöht. Die Umsetzung der Steuerreform erfolgte so nahezu aufkommensneutral. Ein sogenannter „Laffer-Effekt“, welcher über positive Effekte auf die Steuermoral und/oder die Beschäftigung die – vom niedrigen Steuersatz verursachten – Steuerausfälle kompensiert, kann auch im Falle der Slowakei nicht beobachtet werden.

Positive Effekte auf die wirtschaftliche Entwicklung, besonders auf die Beschäftigung, erwartete man sich in der Slowakei sowohl über die geringe Besteuerung von Unternehmen und ihrer Eigentümer als auch über die Senkung der Besteuerung von Arbeitseinkommen. Tatsächlich wurde die Slowakei mit der Senkung der steuerlichen Belastung von Unternehmen und den Erträgen aus diesen, der Senkung der Lohnnebenkosten sowie durch die Flexibilisierung des Arbeitsmarktes als Wirtschaftsstandort deutlich attraktiver. Ähnlich wie in Russland hat die Flat Tax jedoch auch in der Slowakei für die meisten Einkommensteuerpflichtigen kaum Anreize geschaffen ihr Arbeitsangebot auszuweiten. Denn auch hier wurde nur eine kleine Gruppe der Erwerbstätigen substantiell entlastet. Reformen im sozialstaatlichen Bereich haben jedoch den Druck auf Arbeitslose und Beschäftigte mit einem geringen Einkommen deutlich erhöht, möglichst rasch eine offene bzw. besser bezahlte Stelle zu finden und diese auch anzunehmen.

Im Zuge der umfassenden Reformen rund um die Einführung der Flat Tax wurde der Faktor Kapital deutlich stärker entlastet als Arbeit. Dementsprechend kam es zu einer Verschiebung der funktionellen Verteilung von den Arbeitseinkünften hin zu den Kapital- und Unternehmenserträgen. Die neue Struktur der personellen Einkommensteuer begünstigt besonders „Norm“-Familien<sup>49</sup> sowie BezieherInnen sehr hoher Einkommen. Darüber hinaus wurden Vermögende und jene, mit einem hohen Einkommen durch die Abschaffung der Dividendenbesteuerung sowie zahlreicher Vermögenssteuern steuerlich deutlich entlastet. Die Erhöhung der Umsatzsteuer trifft hingegen besonders Menschen mit einem geringen Einkommen. Die Verlierer der Reformen im Sozialbereich sind Erwachsene ohne Erwerbseinkommen und mit Kindern, Langzeitarbeitslose und jene, die nicht aktiv am Arbeitsmarkt oder an gemeinnützigen Beschäftigungsprogrammen teilnehmen. In Summe hat die Umverteilungswirkung durch den Staat in der Slowakei mit den Reformen rund um die Einführung der Flat Tax deutlich abgenommen.

---

<sup>49</sup> Heterosexuelle EhepartnerInnen (wovon mindestens eine/einer erwerbstätig ist) mit ein oder mehreren Kindern.

## 6. Schluss

Die Vorteile der Flat Tax gegenüber den beiden anderen Einkommensteuersystemen resultieren in erster Linie aus der breiten Bemessungsgrundlage sowie der einfachen Ausgestaltung, welche eine Besteuerung an der Quelle ermöglicht.

Die ökonomische Theorie liefert wichtige Anhaltspunkte über die Wirkung der Einführung einer Flat Tax. In einigen Punkten, wie etwa bei der Frage welche Kriterien ein optimaler Steuertarif erfüllen muss, widersprechen sich die Erkenntnisse jedoch diametral. Da die Einführung einer Flat Tax in der Regel mit umfassenden Reformen einhergeht, die neben der formellen Gestaltung des Steuer- und Abgabensystems auch häufig die Steueradministration und das soziale Sicherungssystem betreffen, greift eine Analyse die sich auf die Tarifgestaltung und dessen Wirkung beschränkt aber ohnehin zu kurz.

Die im Zuge dieser Arbeit durchgeführten Länderstudien von Russland und der Slowakei zeigen, wie unterschiedlich die Ausgangssituation, die Reformen und die Wirkung der Einführung einer Flat Tax sein können. In beiden hier untersuchten Ländern war die Einführung der Flat Tax in der Einkommensteuer nur ein kleiner Teil eines umfassenden Reformpaketes, welches sich auf unterschiedlichste Bereiche der Ökonomie auswirkte.

Es zeigt sich, dass die Flat Tax das Potential hat durch ihre einfache Form die Effizienz der Besteuerung zu erhöhen. Letztlich sind es aber die gesetzlichen Rahmenbedingungen und die Funktionsfähigkeit der öffentlichen Verwaltung, die über die Durchsetzungskraft der Steuergesetzgebung entscheiden. Bedeutet die Einführung der Flat Tax eine spürbare Entlastung der EinkommensteuerzahlerInnen so sind damit c.p. auch Einnahmenausfälle verbunden. Ein so genannter Laffer-Effekt, welcher im Stande ist die Steuerausfälle der geringere Tarifbesteuerung zu kompensieren, konnte in keinem der beiden Fälle beobachtet werden.

Wenn mit der Einführung der Flat Tax ein undurchsichtiges, komplexes und eventuell schlecht funktionierendes Steuersystem reformiert und damit modernisiert wird, so hat dies zweifellos eine positive Wirkung auf die Ökonomie. Die häufig geäußerte Behauptung, dass die Flat Tax positive Beschäftigungsanreize schafft und so zum Wachstumsmotor wird, kann empirisch jedoch nicht belegt werden. So hat selbst jene kleinere Gruppe der Erwerbstätigen, die substantiell entlastet wurden, nicht mit einer Ausweitung ihres Arbeitsangebotes auf die Steuersenkungen reagiert.

Unabhängig davon ob die Gestaltung der Flat Tax aufkommensneutral erfolgt oder ob ihre Finanzierung über die Erhöhung anderer Steuern und Abgaben bzw. die Kürzung von Staatsausgaben stattfindet, reduziert ihre Einführung den Grad der staatlichen Umverteilung.

Die wichtigste Erkenntnis dieser Arbeit ist eine ebenso einleuchtende wie einfache: Die Flat Tax ist stets nur ein Teil umfassender Reformbemühungen, sie kann und darf nicht isoliert betrachtet werden. Sowohl für die Entwicklung der Staats- & Steuereinnahmen, die Entwicklung des Wirtschaftswachstums & der Beschäftigung als auch jene der Einkommensverteilung ist das Zusammenspiel der einzelnen Reformmaßnahmen von entscheidender Bedeutung.

## 7. Quellen

### 7.1. Literatur

- Allingham, Michael; Sandmo, Agnar (1972): „Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis“, Journal of Public Economics, Vol. 1, 323-338.
- Brook, Anne-Marie; Leibfritz, Willi (2005): „Slovakia's Introduction of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms“ OECD Economics Department working Papers No. 448
- Cajner, Tomaž; Grobovšek, Jan; Kozamernik, Damjan (2006): „Welfare and Efficiency Effects of Alternative Tax Reforms in Slovenia“, Institute of Macroeconomic Analysis and Development, Republic of Slovenia, IB Revija No. 1-2/2006
- Chua, Dale (2003): „Tax Reform in Russia“ S. 77-98 in Russia Rebounds; Hrsg.: Owen, David & Robinson, David (IMF)
- Duncan, Denvil; Sabirianova Peter, Klara (2009): "Does Labor Supply Respond to a Flat Tax? Evidence from the Russian Tax Reform," IZA Discussion Papers 4257, Institute for the Study of Labor (IZA)
- Encyclopedia of the Nations: <http://www.nationsencyclopedia.com/Europe/Russia-TAXATION.html> (14.7.2010)
- Feldstein, Martin, (1995): „The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act“ Journal of Political Economy, Vol. 103, S. 551–572.
- Finanzministerium der Slowakei (2004/05): „The Fundamental Reform of the Slovak Tax System“; <http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=118> (27.7.2010)
- Fuest, Clemens; Peichl, Andreas; Schaefer, Thilo (2008): „Does a Simpler Income Tax Yield More Equity and Efficiency?“ CESifo Economic Studies, Vol. 54, 1/2008, S. 73-97
- Gaddy, Clifford G.; Gale, William G. (2005): „Demythologizing the Russian Flat Tax“ Tax Notes International 983-988.
- Gaddy, Clifford G.; Gale, William G. (2006): „Russia's Flat Tax Myths and Facts“ CESifo DICE Report Nr. 1 2006
- Genser, Bernd (2001): „Ist eine duale Einkommensteuer einfacher und gerechter als eine umfassende Einkommensteuer?“ Heidelberg.
- Goliáš, Peter; Kicina, Robert (2005): „Slovak Tax Reform: one year after“
- González, Marta; Pijoan-Mas, Josep (2005): „The Flat Tax Reform: A General Equilibrium Evaluation for Spain“ CEMFI working Paper, Nr. 0505, 2005
- Gorodnichenko, Yuriy; Martinez-Vazquez, Jorge (2009); Sabirianova Peter, Klara (2009): „Myth and Reality of Flat Tax Reform: Micro Estimates of Tax Evasion Response and Welfare Effects in Russia“, Journal of Political Economy, 2009, Vol. 117, Nr. 3, S. 504-554
- Hall, Robert E. & Rabushka, Alvin (1998, 1985): „Flat Tax: Das Steuermodell der Zukunft“ Wien.
- Hemming, Richard; Keen, Michael (1983), „Single-Crossing Conditions in Comparisons of Tax Progressivity“ Journal of Public Economics, Vol. 74, 395-430
- Hindriks, Jean; Keen, Michael & Muthoo, Abhinay (1999): „Corruption, Extortion, and Evasion“ Journal of Public Economics; Vol. 74; 395-430.
- Ivanova, Anna; Keen, Michael & Klemm, Alexander (2005): „The Russian Flat Tax Reform“ IMF Working Papers WP/05/16.

- Jacobs, Bas; de Mooij, Ruud A.; Folmer, Kees (2007): „Analysing a Flat Income Tax in the Netherlands“ Tinbergen Institute Discussion Paper, 029/3, 2007
- Keen, Michael; Kim, Yitae & Varsano, Ricardo (2006): „The ‚Flat Tax(es)‘: Principles and Evidence“, IMF Working Paper WP/06/218.
- Kwon, Gohoon (2003): „Post-crisis Fiscal Revenue Developments in Russia: From an Oil Perspective“ Public Finance and Management, Vol. 3, S. 503-530
- Martinez-Vazquez, Jorge; Rider, Mark; Wallace, Sally (2008): „Tax Reform in Russia“
- Mikloš, Ivan (Finanzminister der Slowakei 2002-2006, 2010- ); Marek, Jakoby; Morvay, Karol (2005); „Tax Reform in the Slovak Republic“ in CESifo DICE Report Nr.3/2005
- Mirrlees, J. A. (1971): „An Exploration in the Theory of Optimum Income, The Review of Economic Studies“ Vol. 38, 175-208.
- Moore, David (2005): „Slovakia's 2004 Tax and Welfare Reforms“, IMF Working Paper WP/05/133
- Nicoedème, Gaëtan (2007): „Flat Tax: Does One Rate Fit All?“, Intereconomics Review of European Policy 42(3).
- OECD (2002): „Economic Surveys: Slovak Republic 2002“
- OECD (2004): „Economic Surveys: Slovak Republic 2004“
- OECD (2006a): „Fundamental Reform of Personal Income Tax“ No.13, OECD Tax Policy Studies, Paris
- OECD (2006b): „Reforming Personal Income Tax“ Policy Brief March 2006, Paris
- OECD (2004-2005): „Taxing Wages 2003-2004“ und „Taxing Wages 2004-2005“
- Peter, Waltraud (2006): „Die arbeitsmarkt- und sozialpolitischen Reformen in der slowakischen Republik“ in Vierteljahresschrift zur empirischen Wirtschaftsforschung aus dem Institut der deutschen Wirtschaft Köln, 33. Jahrgang, Heft 2/2006
- Rabushka, Alvin, Hoover Institution Public Policy Inquiry (B): „The Flat Tax at Work in Russia: Year Three“ <http://www.hoover.org/research/projects-and-programs/russian-economy/6102> (15.7.2010)
- Rabushka, Alvin, Hoover Institution Public Policy Inquiry: „The Flat Tax at Work in Russia:“ <http://www.hoover.org/research/projects-and-programs/russian-economy/5920> (15.7.2010)
- Reding, Kurt & Müller, Walter (1999): „Einführung in die Allgemeine Steuerlehre“ München.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2004): „Schwindende Systematik und zunehmende Scheduling der Einkommensteuer“ Auszug aus dem Jahresgutachten 2003/2004.
- Schatzenstaller-Altzinger, Margit (2007): Unterlagen zur Vorlesung „Finanzwissenschaft I: Steuern“ an der Universität Wien im Sommersemester 2007.
- Schatzenstaller, Margit (2003): „Dualisierung von Einkommensteuersystemen – Stand und Perspektiven im internationalen Vergleich“ Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 72 (2003), 4, S. 535–550
- Schatzenstaller, Margit (2004): „Towards Dual Income Taxes“ CESifo DICE Report, Nr. 3, 2004, S. 23-30.
- Slemrod, Joel (2001): „A General Model of the Behavioral Response Taxation“ International Tax and Public Finance, vol. 8, 119-128.
- Spilimbergo, Antonio (2005): „Measuring the Performance of Fiscal Policy in Russia“ IMF Working Paper WP/05/241
- Stepanyan, Vahram (2003): „Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union“, IMF Working Paper WP/03/172

Suttmann, Christoph (2007): „Die Flat Tax, Bemessungsgrundlage und Tarif im Rahmen einer "flachen" Einkommensteuer: Effizienz, Gerechtigkeit und rechtliche Bewertung“ Berlin.

Tuomala, Matti (2005), „Optimal Income Tax and Redistribution“

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Finanzen (2004): „Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung“ Berlin.

Yitzhaki, Shlomo (1974): „A Note on ‚Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis‘“, Journal of Public Economics, Vol. 3, 201-202

Zachar, Dušan (2006): „The 2004 Tax Reform in Slovakia“ Diplomarbeit an der Wirtschaftsuniversität Wien.

## **7.2. Daten**

### *Steuersätze:*

Finanzministerium Slowakei, Elena Mihalikova

<http://www.euractiv.com/de/steuern/einheitssteuern-flat-tax/article-136208> (15.4.2009)

<http://www.heartland.org/publications/budget%20tax/article/18304/> (22.5.09)

[http://www.wiwi.uni-frankfurt.de/profs/weichenrieder/2009\\_Appendix\\_tax-rates.pdf](http://www.wiwi.uni-frankfurt.de/profs/weichenrieder/2009_Appendix_tax-rates.pdf) (25.5.09)

Kesti, Juhani; European Tax Handbook, IBFD, 1993, 1994, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008

Ukrsibbank Ukraine, Andrii Oliinyk

### *Makroökonomische Daten:*

EIU; The Economist Intelligence Unit [www.eiu.bvdep.com](http://www.eiu.bvdep.com) (25.5.2009, 9.11.2009, 23.7.2010)

OECD.stat, [stats.oecd.org](http://stats.oecd.org) (6.7-18.8.2010)

UNICEF; TransMonee <http://www.unicef-irc.org/databases/transmonee> (17.3.09 & 25.5.09)

United Nations University; UNU-WIDER <http://www.wider.unu.edu/research/Database> (17.3.09 & 25.5.09)

Weltbank, World Development Indicators 2008

wiiw; Wiener Institut für internationale Wirtschaftsforschung, Handbook of Statistics 2008 - Central, East and Southeast Europe

## 8. Appendix

### 8.1. Länderstudien

#### 8.1.1. Russland

Tab. A8: Offizielle Zahlen zum einkommensteuerpfl. Einkommen und ihre Interpretation:

|                                | 1999               | 2000 | 2001  | 2001 |
|--------------------------------|--------------------|------|-------|------|
|                                | Billions of Rubels |      |       |      |
| Gross wage income 1)           | 1934               | 2937 | 3819  | 4995 |
| o/w: Reported                  | 1408               | 2126 | 2826  | 3749 |
| Hidden                         | 526                | 811  | 993   | 1246 |
| PIT revenue                    | 117                | 175  | 256   | 358  |
| UST revenue                    | 373                | 561  | 652   | 865  |
| Reported wage income base 2)   | 1035               | 1565 | 2175  | 2883 |
| Net wage income                | 918                | 1390 | 1919  | 2525 |
| Average effective PIT rate     | 11.3               | 11.2 | 11.8  | 12.4 |
| Average effective UST rate     | 36                 | 35.8 | 30    | 30   |
| Average effective tax rate 3)  | 34.8               | 34.6 | 32.1  | 32.6 |
| Compliance 4)                  | 72.8               | 72.4 | 74    | 75.1 |
|                                | Percentage change  |      |       |      |
| Gross wage income 1)           | 52.9               | 51.8 | 30    | 30.8 |
| Reported                       | 41.7               | 50.9 | 32.9  | 32.6 |
| Hidden                         | 94.1               | 54.2 | 22.4  | 25.5 |
| PIT revenue                    | 64.5               | 49.3 | 46.3  | 40.1 |
| UST revenue                    | 67.9               | 50.4 | 16.2  | 32.8 |
| Reported wage income base 2)   | 34.2               | 51.1 | 39    | 32.6 |
| Net wage income                | 31.1               | 51.4 | 38    | 31.6 |
| Average effective PIT rate     | 22.6               | -1.2 | 5.3   | 5.7  |
| Average effective UST rate     | 25.1               | -0.5 | -16.4 | 0.2  |
| Average effective tax rate 3)  | 17.9               | -0.5 | -7.2  | 1.7  |
| Compliance 3)                  | -7.3               | -0.6 | 2.2   | 1.4  |
| Quelle: Ivanova et al 2005, 18 |                    |      |       |      |

*Tab. A9: Anteil der Schattenwirtschaft an der gesamten Wirtschaftsleistung in %:*

| Country                                                                                                 | EZ | JKZ | Lacko | FU   | Average |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|-----|-------|------|---------|
| Russia                                                                                                  | 33 | 41  | 28    | 35   | 34      |
| Average other Countries                                                                                 | 32 | 29  | 27    | 38   | 32      |
| Armenia                                                                                                 |    |     |       | 37   | 37      |
| Azerbaijan                                                                                              | 48 | 59  | 33    | 55   | 49      |
| Belarus                                                                                                 | 20 | 19  | 31    | 28   | 25      |
| Bulgaria                                                                                                | 28 | 33  | 26    |      | 29      |
| Croatia                                                                                                 | 25 |     | 28    |      | 26      |
| CzechRepublic                                                                                           | 19 | 15  | 19    |      | 18      |
| Estonia                                                                                                 | 41 | 19  | 27    | 31   | 29      |
| Georgia                                                                                                 | 55 | 63  | 38    | 55   | 53      |
| Hungary                                                                                                 | 26 | 29  | 24    |      | 26      |
| Kazakhstan                                                                                              | 28 | 34  | 28    | 30   | 30      |
| Kyrgyz Republic                                                                                         | 67 |     | 27    | 59   | 51      |
| Latvia                                                                                                  | 26 | 35  | 30    | 25   | 29      |
| Lithuania                                                                                               | 29 | 25  | 32    | 24   | 28      |
| Macedonia                                                                                               | 50 |     | 32    |      | 41      |
| Moldova                                                                                                 | 56 | 38  |       | 47   | 47      |
| Poland                                                                                                  | 14 | 14  | 21    |      | 16      |
| Romania                                                                                                 | 11 | 18  | 24    |      | 17      |
| Slovakia                                                                                                | 12 | 11  | 23    |      | 15      |
| Slovenia                                                                                                | 25 |     | 19    |      | 22      |
| Tajikistan                                                                                              | 52 |     |       |      | 52      |
| Turkmenistan                                                                                            | 11 |     |       | 24.6 | 18      |
| Ukraine                                                                                                 | 46 | 47  | 35    | 47.2 | 44      |
| Uzbekistan                                                                                              | 8  | 8   | 22    | 34   | 18      |
| Quelle: Ivanova et al 2005, 42; Eilat, Zinnes 2000; Johnson, Kaufmann and Zoido-Lobtan 1998; Lacko 1999 |    |     |       |      |         |

### 8.1.2. Slowakei

Tab. A10: Wichtige Einkommensgrößen in der Slowakei:

|                                        | 2003   | 2004   | 2005   |
|----------------------------------------|--------|--------|--------|
| Durchschnittsverdienst                 |        |        |        |
| brutto                                 | 14.365 | 15.825 | 17.012 |
| netto                                  | 11.355 | 12.380 | 13.323 |
| Gesetzl. Mindestlohn                   |        |        |        |
| brutto                                 | 6.080  | 6.500  | 6.900  |
| netto                                  | 5.095  | 5.629  | 5.975  |
| Mindesteinkommen                       | 4.210  | 4.580  | 4.730  |
| Wechselkurs für 100 SKK in Euro        | 2,41   | 2,50   | 2,59   |
| Quelle: Alle Werte von Peter 2006, S.7 |        |        |        |

Tab. A11: Spezielle Verbrauchssteuern in der Slowakei, vor und nach der Steuerreform:

|                                             | Einheit   | vor 2003 | ab 2003 | Änderungen in % | EU - Mindeststeuersatz |
|---------------------------------------------|-----------|----------|---------|-----------------|------------------------|
| Bier<br>(gr. Brauereien)                    | SKK / hl  | 30       | 50      | 66,7%           | 32,4                   |
| Bier<br>(kl. Brauereien)                    | SKK / hl  | 23       | 37      | 60,9%           | 9                      |
| Treibstoff (bleifrei)                       | SKK / l   | 12,4     | 15,5    | 25%             | 11,81                  |
| Kerosin                                     | SKK / l   | 11,8     | 14,5    | 22,9%           | 10,08                  |
| Motoröl                                     | SKK / l   | 11,8     | 14,5    | 22,9%           | 10,08                  |
| Heizöl                                      | SKK / kg  | 0,6      | 0,8     | 33,3%           | 0,53                   |
| Gas                                         | SKK / kg  | 4,3      | 7,8     | 81,4%           | 4,12%                  |
| Zigaretten                                  | SKK / Stk | 0,95     | 1,4     | 47,4%           | 1,5                    |
| Quelle: Zachar 2006, 45; 1 Euro = 41.16 SKK |           |          |         |                 |                        |

*Tab. A12: Tatsächliches und budgetiertes Aufkommen ausgewählter Steuern in % des BIP nach Angaben des slowakischen Finanzministeriums (Financial Policy Institute) :*

|                                             | 2003 | Prognose für<br>2004 ohne Reform | Prognose für<br>2004 mit Reform | 2004 |
|---------------------------------------------|------|----------------------------------|---------------------------------|------|
| Einkommensteuer                             | 3,3% | 3,5%                             | 2,1%                            | 2,8% |
| Körperschaftsteuer                          | 2,8% | 3,1%                             | 1,8%                            | 2,5% |
| Umsatzsteuer                                | 6,7% | 7,1%                             | 8,8%                            | 7,8% |
| Quelle: Alle Werte nach Nicodeme 2007, 142) |      |                                  |                                 |      |

*Abb. A13: Durchschnittsbelastung Steuerbelastung von Haushalten in % des Bruttoeinkommens, vor und nach der Reform 2004\*:*

|       | Steuern & SV-Abgaben (inklusive AG-Beiträge) |       |        |
|-------|----------------------------------------------|-------|--------|
| Dezil | 2003                                         | 2004  | Δ in % |
| 1     | 12,66                                        | 31,06 | +145%  |
| 2     | 21,25                                        | 21,60 | +2%    |
| 3     | 29,99                                        | 22,58 | -25%   |
| 4     | 42,47                                        | 29,76 | -30%   |
| 5     | 42,68                                        | 37,15 | -13%   |
| 6     | 44,68                                        | 38,69 | -13%   |
| 7     | 46,13                                        | 40,34 | -13%   |
| 8     | 45,61                                        | 42,83 | -6%    |
| 9     | 46,28                                        | 43,54 | -6%    |
| 10    | 46,85                                        | 43,01 | -8%    |
| Ø     | 37,86                                        | 35,06 | -7%    |

Quelle: Zachar 2006, 55-57; Finanzministerium der Slowakei.

\* Die Dezile 1,2 und 3 beinhaltet eine große Anzahl an PensionistInnenhaushalten. Diese sind weder (Lohn-)Einkommensteuer noch Sozialversicherungspflichtig. Im Bruttoeinkommen sind Sozialleistungen nicht inkludiert.

## 8.2. Lebenslauf des Verfassers

|                                  |                                                                                                 |
|----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Angaben zur Person</b>        |                                                                                                 |
| Name                             | Josef Thoman                                                                                    |
| Staatsbürgerschaft               | Österreich                                                                                      |
| Geburtsdatum                     | 30. August 1983                                                                                 |
| Geburtsort                       | Rum                                                                                             |
| <b>Bildungsweg</b>               |                                                                                                 |
| seit 2004                        | Diplomstudium Volkswirtschaftslehre<br>Universität Wien                                         |
| 2004                             | Matura mit technischem Diplom an der HTL<br>für Elektrotechnik, Innsbruck                       |
| <b>Berufserfahrung</b>           |                                                                                                 |
| Juli – Dezember 2009             | Wissenschaftliche Auftragsarbeiten für das<br>Ökosoziale Forum, Wien                            |
| September – Dezember 2008        | Stagiare im Büro des Abgeordneten Herbert<br>Bösch, Europäisches Parlament, Brüssel,<br>Belgien |
| Mai – Juli 2008                  | Junior Fellow am Österreichischen Institut für<br>Wirtschaftsforschung, Wien                    |
| Sommer 2006                      | Praktikum bei sProserv, Procurement<br>Services GmbH, Erste Bank Gruppe, Wien                   |
| <b>ehrenamtliche Tätigkeiten</b> |                                                                                                 |
| 2003-2004                        | Landesschulsprecher für die berufsbildenden<br>mittleren und höheren Schulen, Tirol             |

### **8.3. Abstract**

Die vorliegende Diplomarbeit befasst sich mit den Auswirkungen der Einführung einer „Flat Tax“ auf Steuer- & Staatseinnahmen, Wirtschaftswachstum & Beschäftigung sowie die Einkommensverteilung.

Die Arbeit bietet zunächst einen abgrenzenden Vergleich der Flat Tax gegenüber den beiden anderen Einkommensteuersystemen (Globale & Duale Einkommensteuer). Es folgt eine Diskussion über die wichtigsten theoretischen Konzepte zur Wirkung der Flat Tax. Untersuchungsgegenstand sind dabei die Gestaltung eines optimalen Steuertarifs in Bezug auf Wohlfahrts- und Nutzenmaximierung, die Auswirkungen der Einführung einer Flat Tax auf die Verteilungsgerechtigkeit sowie die Bedeutung der Tarifgestaltung für Arbeitsanreize, Steuereintreibung und Konjunkturlättung.

Der empirische Teil konzentriert sich auf Länderstudien von Russland und der Slowakei. Nachdem ihre ungleiche ökonomische Ausgangslage diskutiert wurde, werden die Steuerreformen in beiden Ländern sowie deren Wirkung im Detail untersucht. Im Mittelpunkt stehen dabei nicht nur die Abgaben & Ausgaben, sondern insbesondere die Wirkung der Reformen auf Wachstum & Beschäftigung und auf die Einkommensverteilung.

Es zeigt sich, dass die Flat Tax stets nur ein Teil umfassender Reformbemühungen ist und nicht isoliert betrachtet werden darf.

Die Flat Tax hat das Potential durch ihre einfache Form die Effizienz der Besteuerung zu erhöhen. Letztlich sind es aber die gesetzlichen Rahmenbedingungen und die öffentlichen Verwaltung, die über die Effektivität der Steuergesetzgebung entscheiden. Bedeutet die Einführung der Flat Tax eine spürbare Entlastung, so sind damit c.p. auch Einnahmenausfälle verbunden.

Die Behauptung, dass die Flat Tax positive Beschäftigungsanreize schafft und so zum Wachstumsmotor wird, kann nicht belegt werden.

Unabhängig davon, ob die Gestaltung der Flat Tax aufkommensneutral erfolgt oder ob ihre Finanzierung über andere Bereiche stattfindet, reduziert ihre Einführung den Grad der staatlichen Umverteilung.