

Die Einkommensteuerreform 1975 unter verteilungspolitischen Aspekten

Von Gernold Frank*

Die von einem Einkommensteuersystem ausgehenden Auswirkungen auf die Einkommensverteilung werden anhand unterschiedlicher Meßkonzepte mit Hilfe eines Simulationsmodells quantifiziert und analysiert.

1. Untersuchungsziel

Die Reform der Einkommensteuer zum 1. 1. 1975 in der Bundesrepublik Deutschland (Haller 1975) stellte einen weiteren Mosaikstein für das Werk der Großen Steuerreform dar¹. Mit dem Einkommensteuergesetz 1975² (EStG '75) sollte ein — gegenüber dem EStG '65 — „einfacheres und sozialgerechteres“³ Steuerrecht geschaffen werden, dessen wesentliche Änderungen neben der Einführung und Erhöhung einiger Freibeträge, die — aus Verwaltungsvereinfachungsgründen — neu geschaffene proportionale Vorsorgepauschale (für unselbständig Beschäftigte) (Laux 1974), die Verschärfung des progressiven Steuertarifs (vgl. Graphik 1) und die Reform des Familienlastenausgleichs sind. Bei der Reform des Familienlastenausgleichs wurde die bisherige Kinderfrei-

* Dipl. Volksw. Gernold Frank, Johann Wolfgang Goethe-Universität, Mertonstraße, D-6000 Frankfurt a. M.

Diese Untersuchung wurde im Rahmen des SPES-Projektes Frankfurt/Mannheim durchgeführt. Der Dank gilt dabei sowohl der Deutschen Forschungsgemeinschaft für ihre finanzielle Unterstützung als auch den Mitarbeitern des Hochschulrechenzentrums der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a. M. für ihr freundliches Entgegenkommen bei den rechenintensiven Simulationen.

¹ Im Rahmen dieses Dritten Steuerreformgesetzes wurde jedoch auf die zunächst vorgesehene Neukonzeption der Körperschaftsteuer vorläufig verzichtet (Dziadkowski 1974).

Bei einer historischen Betrachtung kann man eigentlich nicht mehr von einer, sondern nur von der *permanenten* Reform sprechen, zumal dann, wenn man die laufenden Ergänzungen und Änderungen miteinbezieht. Für frühere Zeitabschnitte wird das sehr deutlich gezeigt von F. K. Mann (1937).

² BGBl. I, S. 3636 und Bundesministerium d. Finanzen (Hrsg.), „Einkommensteuergesetz 1975“ Bonn 1975.

³ Vgl. BT-Drucksache Nr. 7/1470, „Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes“, S. 1.

Grafik 1

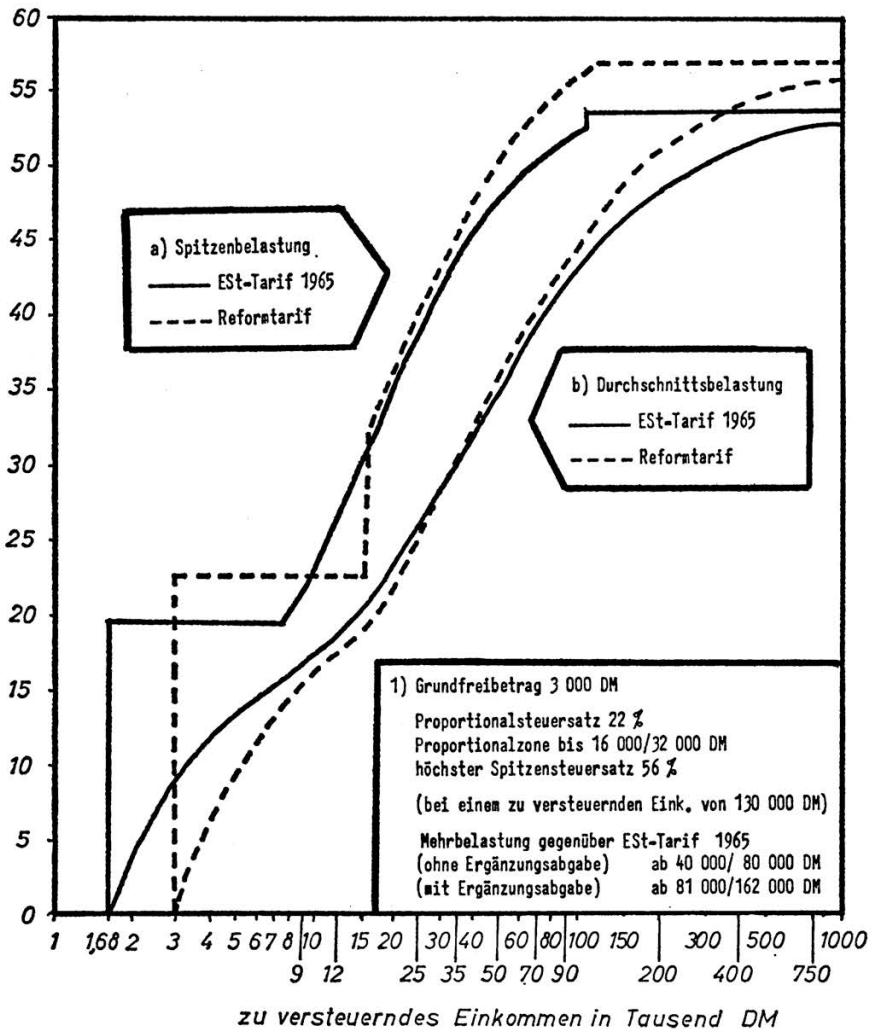
Die Steuerbelastung nach dem Einkommensteuertarif 1965
und nach Reformtarif¹

a) in % des Einkommenszuwachses (Spitzenbelastung)

b) in % des zu versteuernden Einkommens (Durchschnittsbelastung)

Steuerbelastung in %

-Unverheiratete -



Quelle: BMF-Finanzbericht.

betragsregelung, bei der die Steuerentlastung abhängig vom individuellen Grenzsteuersatz ist, zugunsten eines einheitlichen Kindergeldes⁴ aufgehoben.

Im Rahmen dieser Untersuchung werden nun auf verschiedenen — weiter hinten dargestellten — Meßkonzeptionen aufbauend die vom EStG '75 im Vergleich zum EStG '65 ausgehenden Auswirkungen auf die Einkommensverteilung aufgezeigt. Zugleich wird dabei eine Maßzahl errechnet, die einen Rückschluß auf die Höhe des Umverteilungseffektes und zusätzlich auf die Art des Steuersystems (i. e. Kopfsteuer, proportionale bzw. progressive Steuer) zuläßt.

2. Methodische Grundlagen

2.1. Simulation

Die bisherigen Analysen der vom EStG '75 auf die einzelnen Haushalte ausgehenden Wirkung der Steuerbelastung (Meyer 1975) und der daraus resultierenden Verteilungswirkungen⁵ wurden unter statischen Aspekten durchgeführt, während in dieser Untersuchung die Tendenz der Steuerbelastungen und Verteilungswirkungen im Zeitablauf dargestellt wird.

Dazu werden Simulationen mit dem Haushaltsgruppenmodell von Krupp (1968, S. 68 - 260, insbes. S. 145 - 196) durchgeführt. Dieses Modell rekurriert auf das Zahlenmaterial der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 1969⁶ und schreibt u. a. die Komponenten des Haushaltseinkommens unter Beachtung sozioökonomischer Interdependenzen (z. B. Zugehörigkeit zu sozialen Gruppen) und gesetzlicher Regelungen (z. B. Steuer- und Sozialversicherungsrecht) — die jeweils durch Unterprogramme im Simulationsablauf (eine Simulationsperiode entspricht einem Jahr) Eingang finden — fort, wobei zusätzlich exogene Variable (z. B. Preissteigerungsraten für Konsumgüter) berücksichtigt werden⁷.

⁴ Sowohl Kinderfreibetrag (KF) als auch Kindergeld (KG) sind allerdings von der Kinderzahl abhängig:

KF — 1. Kind	DM 1 200,—	KG — 1. Kind	DM 600,—
2. Kind	DM 1 680,—	2. Kind	DM 800,—
3. u. jedes weitere	DM 1 800,—	3. u. jedes weitere	DM 1 440,—

Um Vergleiche zwischen beiden Steuergesetzen durchführen zu können, wurde das Kindergeld mit der Steuerzahlung saldiert, so daß man auch erstmals von einer Negativsteuer (wenn das zu versteuernde Einkommen unter den Freibeträgen liegt und somit keine Steuer zu zahlen ist) sprechen kann.

⁵ Auf der Basis einer den Einkommensteuerstatistiken entnommenen Einkommensverteilung wurde dies von Heilmann (1976) durchgeführt.

⁶ Mittlerweile ist im SPES-Projekt Frankfurt/Mannheim nicht nur die Datenbasis wesentlich verbessert, sondern auch das Simulationskonzept in Richtung auf ein Individualmodell erweitert worden. Aufsätze über das SPES-Projekt finden sich in Krupp und Zapf (1977).

Bei den Verteilungsanalysen wird dabei auf zwei Größen Bezug genommen:

- a) Basiseinkommen (Y) — diese Größe umfaßt — im Gegensatz zum Bruttoeinkommen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen — weder die Beiträge der Arbeitgeber zur Sozialversicherung noch deren freiwillige (monetäre) Sozialleistungen.
- b) Sekundäreinkommen⁸ — wird hier definiert als Basiseinkommen abzüglich Einkommensteuer.

Zusätzlich wird die Verteilung der Steuerschuld über die Haushalte dargestellt (Zeitel [1959] und Pechmann und Okner [1974] S. 48 - 65).

Die Brauchbarkeit des benutzten Simulationsmodells zur Verteilungsanalyse im Hinblick auf die steuerliche Beeinflussung des Sekundäreinkommens wurde bereits gezeigt⁹.

2.2. Meßkonzepte

Die Charakterisierung der Verteilungswirkungen erfolgt neben dem — recht globalen — Konzentrationsmaß nach Gini (Sen 1973, S. 29 - 46) mit folgenden Verfahren:

- 1· Konzept des verteilungsneutralen Steuersatzes,
- 2· Bestimmung von Belastungsindices und
- 3: Bestimmung eines Indikators für den Umverteilungseffekt.

2.2.1. Konzept des verteilungsneutralen Steuersatzes

Wenn t_i den Durchschnittssteuersatz und Y_i das zu versteuernde Einkommen der i -ten Gruppe angibt, so ergibt sich für die jeweilige Steuerschuld (T_i) (vgl. Albers 1974, S. 69 - 87):

$$(1) \quad T_i = t_i \cdot Y_i ; \quad i, \quad i = 1, \dots, n .$$

⁷ Die Werte dieser Variablen entsprechen bei den hier durchgeführten Simulationen der jeweiligen wirtschaftlichen Entwicklung; sie sind den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen entnommen.

⁸ Das Sekundäreinkommen soll bewußt vom Nettoeinkommen — im Sinne der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen — abgegrenzt werden, da einerseits das Kindergeld (Transfer) berücksichtigt, andererseits jedoch auf die Abgaben zur Sozialversicherung verzichtet wird; ohne diese Abgrenzung würde eine rein steuerrechtliche Verteilungsanalyse verzerrt werden.

⁹ Zugleich werden hierbei auch die Hypothesenstruktur und das Simulationskonzept verdeutlicht; vgl. Klanberg und Frank (1973) und Frank und Klanberg (1976).

Für die Aggregate gilt dann:

$$(2a) \quad T = \sum_{i=1}^n T_i \quad \text{und}$$

$$(2b) \quad Y = \sum_{i=1}^n Y_i$$

Die Umverteilung des Steuersystems kann man nun ermitteln, indem man auf den verteilungsneutralen Steuersatz t^* aufbaut:

$$(3) \quad t^* = \frac{T}{Y}.$$

Für die Bestimmungen der Be- und Entlastungen (Metze 1974, S. 78 - 91) durch den zu untersuchenden Steuertarif gibt nun B_i den Absolutbetrag der der Gruppe i auferlegten oder ersparten Steuern an:

$$(4a) \quad \begin{aligned} B_i &= T_i - t^* \cdot Y_i \\ &= (t_i - t^*) \cdot Y_i. \end{aligned}$$

Somit gilt für B_i :

$B_i > 0$ — Steueraufkommen ist höher als bei Verteilungsneutralität: Verschlechterung der relativen Position der Gruppe i .

$B_i = 0$ — Steueraufkommen ist verteilungsneutral.

$B_i < 0$ — Steueraufkommen ist geringer gegenüber einer verteilungsneutralen Abgabe: Verbesserung der relativen Verteilungsposition der Gruppe i .

Durch Addition aller Beträge von B_i erhält man die Umverteilungsmasse U :

$$(4b) \quad U = \sum_{i=1}^n B_i.$$

Weiterhin kann man aus (4a) direkt die Steuersatzdifferenz b_i entnehmen, die den Unterschied zwischen dem tatsächlichen und dem verteilungsneutralen Steuersatz angibt (Folgerungen in Analogie zu B_i):

$$(4c) \quad b_i = t_i - t^*.$$

2.2.2. Bestimmung von Belastungsindices

Um die Steuerbelastung einer Einkommens-/Personengruppe aufzuzeigen, benutzt man häufig den effektiven Steuersatz¹⁰, der jedoch keinerlei

¹⁰ Verhältnis der Steuerschuld zur Summe der Einkünfte in v. H. Für die weiter unten ausgewiesenen Steuersätze gilt allerdings, daß als Bezugsgröße das Basiseinkommen gewählt wurde, da die benutzten Daten keine Angaben

Schlüsse auf die relative Position dieser Gruppe in bezug auf die anderen Einkommensbezieher zuläßt. Es wird deshalb ein Belastungsindex gebildet¹¹, der das Verhältnis (in v. H.) des Anteils vom Steueraufkommen einer Gruppe i zum Gesamteinkommen in Relation setzt zum Anteil der Einkünfte dieser Gruppe an den Gesamteinkünften bzw. das Verhältnis (in v. H.) von Effektivsteuersatz einer Gruppe zur volkswirtschaftlichen Steuerquote angibt:

$$(5) \quad RB_i = \frac{\frac{T_i}{\sum_{i=1}^n T_i} \cdot 100}{\frac{Y_i}{\sum_{i=1}^n Y_i}} = \frac{\frac{T_i}{Y^i} \cdot 100}{\frac{\sum_{i=1}^n T_i}{\sum_{i=1}^n Y_i}}$$

Dieser so berechnete Belastungsindex liefert nun ebenfalls eine Aussage über die Veränderung einer Gruppe in bezug auf deren Verteilungssituation:

- $RB_i < 100$ (> 100) : der Anteil der Gruppe i am Steueraufkommen ist geringer (höher) als der Anteil der gleichen Gruppe am Baseiseinkommen, mithin ergibt sich eine relative Verbesserung (Schlechterstellung) für diese Gruppe bei der Einkommensverteilung nach Steuern;
- $RB_i = 100$: diese Gruppe wird weder bevorteilt noch benachteiligt (entspricht somit dem proportionalen — verteilungsneutralen — Steuersystem).

2.2.3 Bestimmung eines Indikators für den Umverteilungseffekt

Ein progressives Einkommensteuersystem übt auf die Verteilung nach Steuern eine nivellierende Tendenz aus (Metze 1974, S. 79), d. h. daß die bestehende Verteilung — dargestellt als Lorenzkurve — der Einkommen vor Steuern (V_B) mit einem bestimmten Konzentrationsverhältnis nach Gini — GV_B — durch den Einfluß eines Steuersystems in eine neue Verteilung V_N (mit GV_N und $GV_N < GV_B$) übergeht. Gleichzeitig gilt aber nun (die Zusammenhänge werden in Graphik 2 veranschau-

über Art und Höhe der Werbungskosten enthalten, die bei einigen Einkunftsarten (z. B. bei nichtselbständiger Arbeit) zuvor abgezogen werden müßten (§ 2 Abs. 2, EStG 75). Hier scheint im übrigen ein genereller Verzerrungsfaktor für Verteilungsaussagen zu liegen, der jedoch mit dem vorhandenen Datenmaterial nicht genau quantifiziert werden kann.

¹¹ Vgl. Morgan (1974), S. 219 - 227. Einen ähnlichen Ansatz — allerdings mit höher aggregierten Größen — liefert Koch (1975), der diese Relation mit „Steuerniveau“ bezeichnet und in einer langfristigen Analyse dabei eine Senkungstendenz bis 1965 feststellt.

licht), daß die Fläche unterhalb der Verteilungskurve für die Einkommen nach Steuern ($F(V_N)$) flächenmäßig größer ist als ($F(V_B)$)¹². Weiterhin existiert eine von der Ausgestaltung des Steuerrechts und der Verteilung V_B abhängige Steuerlastverteilung; diese Lorenzkurve soll mit V_S und das Konzentrationsverhältnis mit GV_S bezeichnet werden.

Unterstellt man nun als ein sozialpolitisches Ziel die Verschiebung der Lorenzkurve der Einkommensverteilung in Richtung auf die 45°-Linie¹³, so könnte man den Umverteilungseffekt verschiedener Steuersysteme S_j miteinander vergleichen, indem man die Fläche zwischen V_B und V_{NSj} — hier mit $F(D_{Sj})$ bezeichnet — in Bezug setzt zur Fläche unter der jeweiligen Steuerlastverteilung $F(V_{Sj})$.

Die Fläche unterhalb der Verteilungskurve der Steuerzahlungen wurde deshalb als Bezugsgröße gewählt, weil sie einen direkten — und recht anschaulichen — Aufschluß über die Heranziehung zur Steuerzahlung gibt.

Zunächst muß nun die Differenzfläche $F(D_{Sj})$ berechnet werden. Für den Gini-Koeffizienten (GV), der die Fläche zwischen 45°-Gerade und Lorenzkurve — diese Fläche soll mit $F(A)$ bezeichnet werden — zur Gesamtfläche unter der 45°-Linie in Beziehung setzt und damit zwischen 0 und 1 normiert ist, gilt:

$$(6a) \quad GV = 2 \cdot F(A) .$$

Somit ergibt sich für die Fläche unter einer Lorenzkurve

$$F(V) = \frac{1}{2} - F(A)$$

$$(6b) \quad F(V) = \frac{1 - GV}{2}$$

und für die Differenzfläche

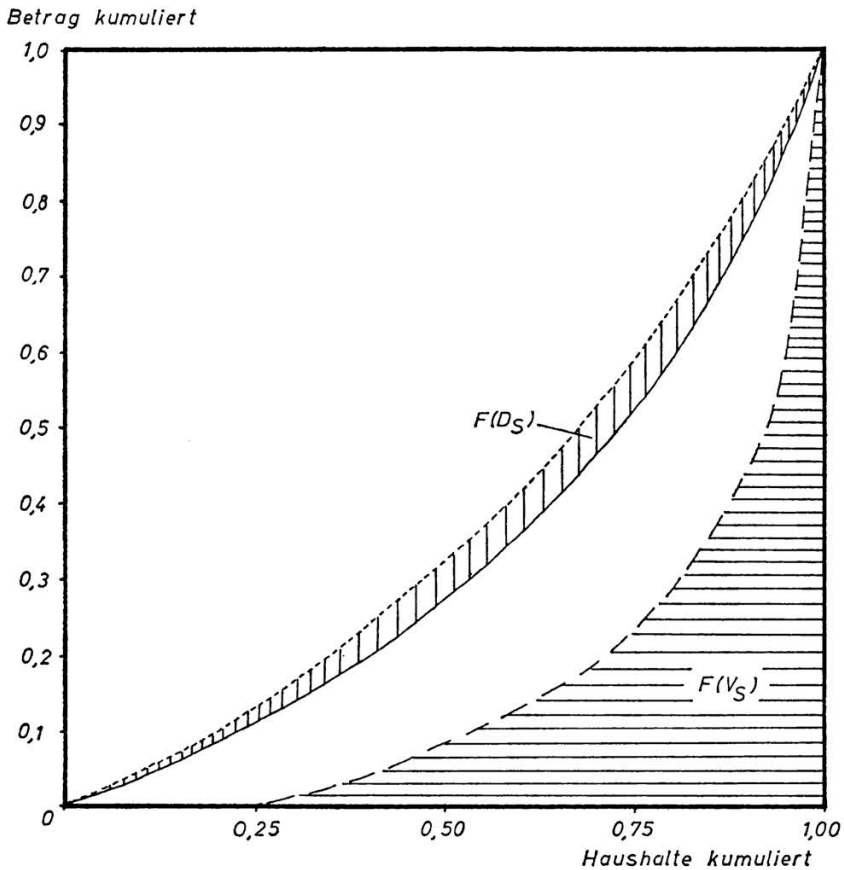
$$F(D_{Sj}) = \frac{1 - GV_{NSj}}{2} - \frac{1 - GV_B}{2}$$

$$(7) \quad F(D_{Sj}) = \frac{GV_B - GV_{NSj}}{2}$$

¹² Vgl. die Ausführungen zur Transformation von Verteilungskurven und die sich daraus ergebenden Relationen bei Piesch (1975), S. 65 - 72.

¹³ Die von Paglin (1975) eingebrachten Einwände gegen die 45°-Linie (als sinnvolle Gleichverteilungsgerade), die in noch stärkerem Maß wegen der unterschiedlichen Freibeträge und der differenzierten Einkommenserfassung für den Verlauf der Kurve der Steuerlastverteilung gelten, sollen hier unberücksichtigt bleiben, zumal der von ihm vorgeschlagene Weg zur Verbesserung noch unvollständig und hier nur bedingt anwendbar erscheint.

Grafik 2
Lorenzkurvendiagramm



Normänderung BRD

- Verteilung des Bruttoeinkommens zu Simulationsbeginn (V_B)
- - - - Verteilung des Nettoeinkommens zu Simulationsbeginn (V_N)
- . - - Verteilung der Effektivsteuer zu Simulationsbeginn (V_S)

Im nächsten Schritt wird nun die sich aus (7) ergebende Differenzfläche, die an sich schon eine Aussage über die Umverteilungswirkung des Einkommensteuersystems zuläßt, zur Fläche unter der Steuerlastverteilung

$$(6c) \quad F(V_{Sj}) = \frac{1 - GV_{Sj}}{2}$$

in Beziehung gesetzt:

$$(8) \quad pF(D_{Sj}) = \frac{\frac{GV_B - GV_{NSj}}{2}}{\frac{1 - GV_{Sj}}{2}} = \frac{GV_B - GV_{NSj}}{1 - GV_{Sj}}.$$

Da für eine Proportionalsteuer gilt:

$$GV_{SProp.} = GV_B = GV_N,$$

wird somit der Indikator $pF(D_{Sj})$ in diesem Fall gleich Null.

Für den Extremfall der Kopfsteuer erhält man

$$GV_N > GV_B > GV_{SKopfsteuer} \text{ und}$$

$$GV_{SKopfsteuer} = 0.$$

Es ergibt sich somit für $pF(D_{Sj})$ zusätzlich ein negativer Wertebereich.

Allein auf $pF(D_{Sj})$ ¹⁴ basierend ist damit eine Aussage über die Art der Besteuerung und die davon ausgehenden Umverteilungswirkungen möglich:

$pF(D_{Sj})$	Art der Besteuerung	Richtung der Umverteilungswirkung
> 0	Progressive Steuer	Lorenzkurve der Einkommen <i>nach</i> Steuern liegt über der der Einkommen <i>vor</i> Steuern und der Steuerlastverteilung; die Disparität wird verringert.
$= 0$	Proportionalsteuer	Die Lorenzkurven der Einkommen <i>vor und nach</i> Steuern sowie die der Steuerlastverteilung sind deckungsgleich; die Disparität wird nicht verändert.
< 0	Kopfsteuer	Lorenzkurve der Einkommen <i>nach</i> Steuern liegt unter der der Einkommen <i>vor</i> Steuern; die Disparität steigt.

¹⁴ In der Regel wird für $pF(D_{Sj})$ gelten: $0 < pF(D_{Sj}) < 1$.

3. Auswertung

3.1. Vorgehensweise

Die Analyse wurde unter zwei Gesichtspunkten durchgeführt:

1. Vergleich der beiden Steuergesetze (EStG'65 u. EStG'75) im Zeitablauf von 1970 - 1976 (vgl. Punkt 3.2.), d. h. die Simulationen wurden jeweils mit dem gleichen Steuersystem über sieben Perioden hinweg vorgenommen.
2. Ein Be-/Entlastungsvergleich, bei dem bis 1974 mit dem EStG'65 simuliert und ab 1975 das EStG'75 verwandt wurde, erfolgt unter Punkt 3.3. (zur Kennung: EStG'65 + '75), um die entsprechenden Differenzen beim Übergang vom einen auf das andere Steuersystem — bezogen auf die konkrete wirtschaftliche Situation der beiden Jahre — aufzuzeigen.

Bei der tabellarischen Darstellung wird weitgehend auf globale Maßzahlen verzichtet und statt dessen eine Abgrenzung nach Dezilen und sozialer Stellung vorgenommen.

Da man beim Betrachten der Simulationsergebnisse feststellt, daß sich die Konzentrationsmaße für das Basis- und Sekundäreinkommen nur geringfügig bei den beiden Steuersystemen voneinander unterscheiden, soll die Tabelle 1 — noch vor den eigentlichen Vergleichen — eine Orientierung über die Verteilungssituation zu Beginn und Ende der Simulation ermöglichen. Die nachfolgenden Werte stellen eine Verbindung zwischen den abstrakten Dezilennummern und dem vorhandenen Basiseinkommen je Haushalt 1970 (gerundet) her:

Dezil	Obergrenze in DM	Dezil	Obergrenze in DM
1.	6 650.	6.	25 250.
2.	10 400.	7.	29 800.
3.	14 600.	8.	33 750.
4.	18 900.	9.	45 100.
5.	22 300.	10.	über 45 100.

3.2. Einkommensteuergesetz '65 versus Einkommensteuergesetz '75

3.2.1. Simulationsergebnisse

Zunächst werden in den Tabellen 2 und 3 die Steuerlastverteilungen und die Belastungsindices wiedergegeben. Dabei wird nicht nur gezeigt,

Tabelle 1

**Verteilung des Basis- und Sekundäreinkommens
— Haushalte nach Dezilen —**

Dezile	EStG '65 + '75			
	Basiseinkommen Anteile in v. H.		Sekundäreinkommen Anteile in v. H.	
	1970	1976	1970	1976
1.	1.89	1.72	2.13	2.10
2.	3.34	3.13	3.75	3.81
3.	4.95	4.90	5.46	5.69
4.	6.45	6.40	7.08	7.29
5.	7.73	7.68	8.36	8.52
6.	8.94	8.89	9.51	9.74
7.	10.33	10.25	10.98	11.06
8.	12.25	12.26	12.77	12.81
9.	14.82	14.79	15.19	14.85
10.	29.30	29.97	24.78	24.11
Konzentrations- maß .....	.388	.397	.341	.331
oberer Randanteil 5 % .....	.201	.207	.156	.153
unterer Rand- anteil 20 % ....	.052	.049	.059	.059
Randgruppen- verhältnis ^{a)}	15.5	16.9	10.6	10.4
Durchschnittslage ^{b)}	.62	.63	.58	.58

a) Das Randgruppenverhältnis ergibt sich aus der Relation von oberem — multipliziert mit dem Faktor 4 — zu unterem Randanteil (Kortmann, et. al., 1975).

b) Die Durchschnittslage gibt den Anteil der Haushalte an, deren Einkommen unter dem Durchschnittseinkommen liegt.

wie stark welche Gruppen mit der Steuerzahlung be- bzw. entlastet werden, sondern auch wie stark sich der Einfluß der Progressivität gerade im mittleren Einkommensbereich und die abnehmende Steuerelastizität im oberen Dezil bemerkbar macht (Zeitler 1959, S. 102 - 140).

Tabelle 3: Anteile am Baseeinkommen und Steueraufkommen sowie Belastungsindices nach sozialen Stellungen

Art → soz. Stellung ↓	EStG '65						EStG '75					
	Anteile am			Belastungs-			Anteile am			Belastungs-		
	Basisein- kommen in v. H. 1970	1976	Steuerauf- kommen in v. H. 1970	1976	index in v. H. 1970	1976	Basisein- kommen in v. H. 1970	1976	Steuerauf- kommen in v. H. 1970	1976	index in v. H. 1970	1976
Landwirte	5.3	5.3	5.2	5.8	97.8	109.7	5.3	5.3	3.5	5.5	66.6	102.6
Selbständige	20.6	20.4	42.6	34.4	207.2	163.8	20.5	20.3	53.2	40.1	259.2	197.3
Beamte	7.3	7.8	7.0	8.0	95.1	102.6	7.3	7.8	6.1	7.6	84.0	96.8
Angestellte	21.3	22.4	21.9	23.8	102.7	106.3	21.3	22.2	20.4	22.8	95.8	102.7
Arbeiter	28.8	29.5	20.3	24.4	70.5	82.6	28.7	29.2	14.7	21.2	51.3	72.7
Nichterwerbstätige ..	16.8	14.7	3.2	3.7	18.8	25.1	16.7	14.8	1.8	2.4	11.3	16.8
Gesamt	100.	100.	100.	100.	100.	100.	100.	100.	100.	100.	100.	100.

Tabelle 2: Darstellung der Steuerbelastung — Haushalte nach Dezilen —

Dezil	EStG 65				EStG 75			
	Steuerlastverteilung Anteile in v. H.		Belastungsindex in v. H.		Steuerlastverteilung Anteile in v. H.		Belastungsindex in v. H.	
	1970	1976	1970	1976	1970	1976	1970	1976
1.	.00	.21	.00	12.14	— .04 ^{a)}	.00	— 2.12 ^{a)}	.00
2.	.12	.59	3.59	18.79	.00	.00	.00	.00
3.	.97	1.46	19.60	29.68	.03	.77	.61	15.71
4.	2.82	3.14	43.72	48.68	1.36	2.87	21.09	44.84
5.	4.02	4.59	52.01	59.46	2.95	4.09	38.16	53.26
6.	5.39	6.21	60.21	69.78	4.12	5.25	46.09	59.06
7.	6.69	8.03	64.83	78.73	5.28	6.69	51.11	65.27
8.	9.34	11.10	76.25	90.54	7.65	9.70	62.45	79.12
9.	13.96	15.67	94.20	106.67	12.40	14.58	83.67	98.58
10.	56.70	49.02	193.45	163.84	66.21	56.05	225.97	187.02
Konzentrationsverhältnis .....	.694	.635			.777	.695		

a) Hier wird der Quasi-Negativsteuereffekt deutlich.

Die Ergebnisse, die mit dem Konzept des verteilungsneutralen Steuersatzes ermittelt wurden, finden sich in Tabelle 4¹⁵, und als Zusatzinformation werden noch die Steuersatzelastizitäten in Tabelle 5 aufgeführt.

Tabelle 4

Ergebnisse beim Ansatz des verteilungsneutralen Steuersatzes^{a)}
— Haushalte nach Dezilen —

	EStG '65		EStG '75	
	1970	1976	1970	1976
1. B b	— 1 531. — 14.8	— 3 509. — 20.0	— 1 167. — 11.3	— 3 275. — 18.8
2. B b	— 2 615. — 14.3	— 5 891. — 18.5	— 2 063. — 11.3	— 5 960. — 18.8
3. B b	— 3 225. — 11.9	— 7 984. — 16.0	— 3 038. — 11.2	— 7 863. — 15.8
4. B b	— 2 931. — 8.3	— 7 649. — 11.7	— 3 157. — 8.9	— 6 719. — 10.4
5. B b	— 3 004. — 7.1	— 7 199. — 9.2	— 2 950. — 7.0	— 6 832. — 8.8
6. B b	— 2 887. — 5.9	— 6 224. — 6.9	— 2 976. — 6.1	— 6 926. — 7.7
7. B b	— 2 938. — 5.2	— 5 096. — 4.9	— 3 116. — 5.5	— 6 779. — 6.5
8. B b	— 2 347. — 3.5	— 2 610. — 2.1	— 2 837. — 4.2	— 4 875. — 3.9
9. B b	— 649. — .8	2 233. 1.5	— 1 493. — 1.8	— 390. — .3
10. B b	22 302. 13.9	44 277. 14.6	22 793. 14.2	49 676. 16.3
vert.-neutraler Steuersatz: t^* ..	14.8	22.8	11.3	18.8
Umverteilungs- masse (Mrd.): U	44 428.	92 671.	45 587.	99 295.
Umverteilungs- intensität: I_u ..	4.1	4.6	4.2	4.9
vert.-wirksamer Anteil: t_u	27.4	20.1	36.9	26.1

a) Zur Terminologie vergleiche oben Punkt 2.2.1.

Tabelle 5

Steuerelelastizitäten $\varepsilon_t^{(a)}$ für das EStG '65 und EStG '75

ε_t soz. Stellg.	Steuerrecht	EStG '65		EStG '75	
		1970	1976	1970	1976
ε_t	ges.	.58	.54	.74	.66
	Landwirte .....	.77	.66	1.58	.97
	Selbständige .....	.57	.45	.62	.57
	Beamte .....	.71	.58	1.03	.73
	Angestellte .....	.66	.57	.88	.70
	Arbeiter .....	.70	.69	1.63	.90
	Nichterwerbstätige	1.36	1.13	1.85	1.05

a) Die Steuersatzelastizität ε_t ist definiert als

$$\varepsilon_t = \frac{\frac{\text{Veränderung des durchschnittlichen Steuersatzes}}{\text{Durchschnittssteuersatz}}}{\frac{\text{Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage}}{\text{Steuerbemessungsgrundlage}}}$$

Der Erklärungsansatz von ε_t ist somit isoliert auf den Steuertarif ausgerichtet, d. h. man versucht, die Progressivität eines Tarifs anhand der Veränderung der Durchschnittssteuersätze in Abhängigkeit von einer Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage darzustellen.

3.2.2. Interpretation der Ergebnisse

Aus der Tabelle 2 wird sowohl die progressive Ausgestaltung der Steuertarife ersichtlich — gerade im unteren Bereich überproportional steigende Anteile am Steueraufkommen bei gleichzeitigem Rückgang der Relativzahlen für das oberste Dezil — als auch die vom EStG'75 ausgehenden Be- und Entlastungswirkungen. Die beim EStG'75 teilweise kräftig angehobenen Freibeträge und Pauschalen führen bei der Steuerlastverteilung für das erste Dezil nicht nur zu einem negativen

¹⁵ Ausgehend von der Umverteilungsmasse U können nun noch

a) die Umverteilungsintensität $I_u = \frac{U}{2 \bar{Y}}$ und

b) der verteilungswirksame Anteil am Steueraufkommen $t_u = \frac{U}{2 T}$

errechnet werden, die durch die Relativierung auf \bar{Y} bzw. T auch Vergleiche zwischen unterschiedlichen Zeitpunkten und Steuersystemen zulassen (Albers 1974, S. 72).

Wert (Negativsteuereffekt), sondern auch dazu, daß diese Gruppe im Zeitablauf nicht zur Steuerzahlung herangezogen wird¹⁶.

Anders dagegen das EStG'65, bei dem im Zeitablauf alle Haushalte zur Steuer herangezogen werden und dabei der gesamte mittlere Bereich deutlich stärker belastet wird als beim EStG'75. Wie sich die Relationen untereinander verschieben, wird beim Vergleich der Belastungsindices deutlich: So hat das oberste Dezil 1976 beim EStG'65 den absolut höchsten Effektivsteuersatz, trotzdem aber ist sein Anteil am Steueraufkommen deutlich gegenüber dem EStG'75 gesunken.

Somit zeigen diese Zahlen recht eindrucksvoll, daß die Masse aller Steuerzahler bereits im Progressionsbereich angesiedelt ist (ein Argument für die Notwendigkeit der Steuerreform 1975). Dies ist auch den entsprechenden Steuersatzelastizitäten zu entnehmen, deren Niveau 1970 für das EStG'65 geringer gegenüber dem EStG'75 ist. Damit verdeutlichen diese Werte die These der verstärkten Progressivität des EStG'75, zeigen jedoch zugleich — erhebliches Absinken der Steuersatzelastizitäten für das EStG'75 im Verlauf der Simulationsperioden — dessen Grenzen auf. Bemerkenswert ist noch, daß sich die Ergebnisse für 1970 (EStG'65) und 1976 (EStG'75) fast angenähert haben.

Für die Bestimmung der Werte der Tabelle 4 liegt das Konzept des verteilungsneutralen Steuersatzes (vgl. Punkt 2.2.1.) zugrunde. Mit Hilfe der so ermittelten Zahlen kann man aufzeigen, welche Haushaltsgruppen gegenüber einem verteilungsneutralen Proportionalsteuersystem profitieren (negatives Vorzeichen) bzw. welche Gruppen die Umverteilungslast tragen. Die Steuersatzdifferenz b_i zeigt für das EStG'75 im unteren und oberen Bereich gegenüber dem EStG'65 ein stärkeres Anwachsen, während der absolute Wert von B_i — bedingt durch das höhere Steueraufkommen des EStG'65 — bis zum 5. Dezil darüber liegt und somit eigentlich eine höhere Umverteilungseffektivität erwarten läßt. Deshalb sind zusätzlich die Globalgrößen der Umverteilungsintensität — U_s — und des verteilungswirksamen Anteils — t_u — zu betrachten:

- bei beiden Steuergesetzen steigt die Umverteilungsintensität, relativ stärker jedoch beim EStG'75 und
- bei beiden sinkt der verteilungswirksame Anteil am Steueraufkommen (jedoch ausgehend von deutlich unterschiedlichen Niveaus).

Dieser gegenläufige Effekt kann mittels der Steueraufkommenselastizität ε_T erklärt werden, die für das gesamte Steueraufkommen ($LSt +$

¹⁶ Das dem Steuersystem intendierte Existenzniveau wird also beträchtlich erhöht und erhält durch die proportionale Vorsorgepauschale für Arbeitnehmer sogar erstmals einen Dynamisierungseffekt.

EST)¹⁷ einen Wert größer als Eins annimmt; deshalb wächst die Steuer-summe schneller als die Bezugsgröße für die Umverteilungsintensität, das Bruttoeinkommen (hier: Basiseinkommen).

In der Tabelle 3 wurde die Auswertung nach der sozialen Stellung vorgenommen, um die unterschiedliche Belastung nach sozialen Schichten aufzuzeigen. Auch bei dieser Abgrenzung werden die Unterschiede zwischen den beiden Steuersystemen offensichtlich. So liegen zunächst bis auf die Gruppe der Selbständigen alle Belastungsindices für das EStG'75 deutlich unter denen des Vergleichssystems; mit der letzten Simulationsperiode haben sich jedoch beide Systeme — sieht man von den Selbständigen (noch immer deutlich höher) und den Nichterwerbstätigen (wesentlich niedriger) ab — sehr stark angenähert.

3.3. Übergang vom ‚alten‘ zum ‚neuen‘ Steuerrecht (1974/75)

3.3.1. Simulationsergebnisse

In diesem letzten Ergebnisteil sollen die konkreten Veränderungen aufgezeigt werden, die bei der Steuerrechtsänderung zum 1. 1. 75 eingetreten sind. Dazu werden zunächst in Tabelle 6 die Steuerlastverteilung, die Effektivsteuersätze, die Belastungsindices und die Ergebnisse einer Schichtung der Steuerzahlung nach der Höhe des Basiseinkommens¹⁸ aufgezeigt.

Auf der Basis von sechs sozialen Stellungen wird in der nachfolgenden Tabelle 7 der Belastungsindex für das jeweilige Steuergesetz angegeben.

3.3.2. Interpretation der Ergebnisse

Die Ergebnisse der Tabelle 6 zeigen die Entlastungswirkungen der Steuerreform. So werden beispielsweise die untersten 20 v.H. aller Haushalte gänzlich von der Steuerzahlung befreit und die oberste Gruppe — trotz ebenfalls leicht sinkendem Effektivsteuersatz — relativ stärker belastet. Im gesamten mittleren Bereich verläuft die Entlastung nahezu proportional über alle Dezile. Man kann vermuten, daß ein Teilbereich des bisherigen Tarifs nur parallel verschoben wurde (dies entspricht etwa dem Bereich zwischen 15 000/30 000 und 40 000/80 000 DM [Ledige/Verheiratete], vgl. auch Graphik 1); dementspre-

¹⁷ Lohnsteuer (LSt) und Einkommensteuer (ESt).

¹⁸ Im folgendem wird dieser Quotient mit Steuerbeitragsrelation bezeichnet: Diese Werte sollen eine Aussage darüber ermöglichen, welchen Anteil jeweils x-Prozent (hier: 10 %) des Basiseinkommens zum Gesamtsteueraufkommen beitragen. Der Tabelle 6 ist beispielsweise zu entnehmen, daß die untersten 40 v.H. des Basiseinkommens 1974 einen Beitrag von ca. 20 v.H. und 1975 von ca. 17 v.H. zum Gesamtsteueraufkommen leisten.

Tabelle 6

**Steuerlastverteilung^{a)}, Effektivsteuersätze^{a)},
Belastungsindices^{a)} und Steuerbeitragsrelation^{b)}**

Dezil	Steuerlast- verteilung		Effektiv- steuersätze		Belastungs- indices		Steuer- beitrags- relation	
	ESTG '65	ESTG '75	ESTG '65	ESTG '75	ESTG '65	ESTG '75	ESTG '65	ESTG '75
	1974	1975	1974	1975	1974	1975	1974	1975
1.	.1	.0	1.6	.0	8.0	.0	1.8	.4
2.	.5	.0	3.4	.0	16.6	.0	4.4	4.3
3.	1.3	.7	5.5	2.5	27.3	14.1	6.4	5.8
4.	3.1	2.9	9.6	7.7	47.2	44.1	7.3	6.4
5.	4.5	4.1	11.6	9.3	57.3	53.3	8.3	7.1
6.	6.0	5.3	13.5	10.4	66.7	59.6	9.6	8.5
7.	7.6	6.5	14.9	11.0	73.6	62.7	11.0	10.1
8.	10.9	9.3	17.7	13.3	87.6	76.0	12.6	12.4
9.	15.6	14.2	21.4	16.8	105.6	96.0	15.5	16.8
10.	50.4	57.0	34.7	33.5	171.2	191.7	23.2	28.3
Konzentrations- verhältnis	.65	.70	/	/	/	/	.32	.39
Gesamt	/	/	20.3	17.5	100.0	100.0	/	/

a) Diese Dezilenangaben entsprechen der Schichtung nach den Haushalten.

b) Hier beruhen die Dezilenangaben auf einer Schichtung nach dem Basiseinkommen.

Tabelle 7

**Belastungsindices nach sozialer Stellung
in Abhängigkeit vom Steuergesetz**

soz. Stellg. → Jahr Gesetz ↓	Land- wirte	Selb- ständige	Beamte	Ange- stellte	Arbeiter	Nicht- erwerbs- tätige
1974 ESTG '65	1.06	1.77	1.03	1.08	.80	.24
1975 ESTG '75	.96	2.05	.96	1.02	.71	.16

chend würde das Schwergewicht der Tarifumstrukturierung im untersten und obersten Bereich liegen. Um dies gezielter aufzeigen zu können, wurden die Steuerbeitragsrelationen hinzugenommen. Hier erkennt man, daß zwar die untersten 10 v. H. des Basiseinkommens in starkem Maße von der Steuerzahlung befreit werden, die beiden nächsten Dezile jedoch schon fast unverändert bleiben. Nur die obersten 20 v. H. werden stärker belastet, während im mittleren Bereich für einige Dezile eine erhebliche Entlastung festzustellen ist. Diese etwas undifferenzierten Ent- und Belastungen scheinen ein Charakteristikum des EStG'75 zu sein¹⁹ und sind m. E. auch dafür verantwortlich, daß die globalen Verteilungsmaße nur in geringem Ausmaß verändert werden.

Um die Frage zu beantworten, wie sich die Belastung kurzfristig verändert, werden in Tabelle 8 die Steueraufkommenselastizitäten auf der Basis des Jahres 1975 für beide Steuergesetze dargestellt.

Tabelle 8
Steueraufkommenselastizitäten 1975
— Haushalte nach Dezilen —

Dezil → Gesetz ↓	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	Ge- samt
EStG '65	4.15	2.01	2.01	1.80	1.85	2.23	1.88	1.77	1.68	1.32	1.58
EStG '75	.0	.0	3.09	1.94	1.78	1.69	2.16	2.09	1.93	1.44	1.71

Zu erkennen ist in beiden Zahlenreihen der jeweilige Wertesprung (EStG'65: 6. Dezil und EStG'75: 7. Dezil), der den Übergang vom Proportional- zum Progressionsbereich aufzeigt, ebenso wie sich im letzten Dezil der ‚umgedrehte‘ Bereichsübergang durch deutlich niedrigere — und auch nicht stark voneinander abweichende — Werte kennzeichnet. Insgesamt liegen die Elastizitätskoeffizienten (fast) aller Haushaltsgruppen für das Steuerreformgesetz über denen des EStG'65, so daß sich das bisherige beschleunigte Hineinwachsen der Steuerzahler in den Progressionsbereich noch verstärken wird.

¹⁹ Meyer (1975), S. 27, äußert sich bei der Würdigung der Ent- und Belastungswirkungen des Kindergeldes und des Vorsorgesystems folgendermaßen: „Es ist zu vermuten, daß derartige Verzerrungen in den belastungsmäßigen Auswirkungen nicht in der direkten Absicht des Gesetzgebers gelegen haben ...“.

3.4. Beurteilung der Steuerreform 1975

3.4.1. Problem der Steuermindereinnahmen

Bei der Einführung des Steuerreformgesetzes wurde auf die entstehenden Steuermindereinnahmen verwiesen²⁰. Aus den Simulationsergebnissen ergeben sich für 1975 beim

Kindergeld	11.1 Mrd. DM und als
Tarifentlastung	4.1 Mrd. DM.

Von diesem Betrag von rd. 15,2 Mrd. DM müssen jedoch die bisherigen Zahlungen im Rahmen des Familienlastenausgleichs in Höhe von ca. 3,3 Mrd. DM²¹ und die — bei der Reform ebenfalls gestrichenen — Kinderzuschläge im öffentlichen Dienst in Höhe von rd. 4,2 Mrd. DM²² abgesetzt werden, so daß ein Steuerentlastungspotential von höchstens 8 Mrd. DM verbleibt²³.

Dieser Entlastungsbetrag, der teilweise auf die in der Zwischenzeit stark angestiegenen heimlichen Steuererhöhungen angerechnet werden muß (Sachverständigenrat 1975, S. 67/68), wird jedoch schon bald von den zukünftigen Steuereinnahmen überkompensiert werden, wie die errechneten Steueraufkommens- und Steuersatzelastizitäten verdeutlichen. Plausibel wird diese Zukunftsperspektive aber auch über die Höchstabzugsbeträge und das Kindergeld: die Höchstbeträge bei den Vorsorgeaufwendungen wurden so gering bemessen, daß — bedingt durch die Steigerungsraten der Sozialversicherungsbeiträge — schon in mittleren Einkommensbereichen kein Platz für eigene Vorsorgemaßnahmen verbleibt und das Kindergeld sich bereits bei niedrigen Grenzsteuersätzen als nachteilig gegenüber dem Kinderfreibetrag erweist²⁴.

²⁰ Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Finanzbericht 1976, Bonn 1975; auf S. 83 wird dabei von ca. 15 Mrd. DM gesprochen. Die Aufwendungen für das Kindergeld werden mit 10.7 Mrd. DM beziffert; vgl. BT-Drucksache Nr. 7/1970, a.a.O., Einführung.

²¹ Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.), Übersicht über die Soziale Sicherung, 9. Auflage 1974, Bonn 1975, S. 200; es wurde nur der Wert von 1973 eingesetzt.

²² Ders., S. 201, ebenfalls auf der Basis von 1973.

²³ Für die öffentlichen Haushalte hingegen ist dieser Betrag um die zusätzlichen Lohnsummen zu ergänzen, die durch die Übernahme der Kindergeldzahlung bei den Arbeitsämtern anfallen; in dieser Trennung von Steuerzahlung (Finanzamt) und Kindergeld (Arbeitsamt) scheint m.E. auch ein wesentlicher Grund für die primär schlechte Beurteilung der Steuerreform durch die Steuerpflichtigen zu liegen.

²⁴ Für ein Kind erhält man DM 600,— Kindergeld p.a.; wäre der Freibetrag von DM 1 200,— auf DM 1 800,— angehoben worden, wie es beispielsweise der wiss. Beirat schon 1968 in seinem Gutachten gefordert hatte, so würde bei einem Grenzsteuersatz von 30 v. H. bezüglich der Entlastungswirkung Identität von Kindergeld und -freibetrag erreicht sein. Dieser Grenzsteuersatz von 30 v. H. liegt jedoch noch vor dem Eingangsgrenzsteuersatz von 30,8 v. H. des Progressionsbereichs!

Beides führt aber zur Progressionsverschärfung und somit zu höheren Steuerzahlungen, speziell für die abhängig Beschäftigten, da diese Gruppe auch in den Werbungskosten (im Gegensatz zu den Möglichkeiten bei Betriebsausgaben) nur wenig variieren kann und teilweise sogar festgeschrieben ist (km-Pauschale).

3.4.2. Verteilungsimplicationen

Die vorliegenden Ergebnisse zeigen, daß ein Teil der mit der Einführung der Steuerreform angesprochenen Ziele — wie beispielsweise eine breite Entlastungswirkung — realisiert wird. Auch entspricht die stärkere Belastung der Höchsteinkommen den angekündigten Effekten, während jedoch die recht undifferenziert wirkenden Entlastungen im mittleren und oberen Bereich nicht zu den erklärten Absichten passen.

Trotzdem kann man feststellen, daß das EStG'75 einen stärkeren Einfluß auf die Verteilung der Sekundäreinkommen — wenn auch nur kurzfristig — ausübt als das EStG'65. Genau diesen Sachverhalt gibt nun der oben (vgl. Punkt 2.2.3.) definierte Indikator für den Umverteilungseffekt und die Art der Besteuerung wieder:

Tabelle 9
Indikator für den Umverteilungseffekt

Gesetz → Jahr ↓	EStG '65	EStG '75	EStG '65 + '75
1970	.167	.211	.167
1976	.184	.216	.215

Diese Indikatorwerte zeigen

- den deutlich größeren Umverteilungseffekt und den höheren Progressionsgrad des EStG'75 gegenüber dem EStG'65,
- eine nur geringfügige Zunahme für das EStG'75 im Zeitablauf, was auf eine sich abschwächende Umverteilungswirkung hindeutet, und
- die sehr gute — im Sinne des Erreichens des höchsten Indikatorenwertes für 1976 — Verbindung von EStG'65 und EStG'75.

Weiterhin fällt beim Vergleich der für 1976 mit der Kombination EStG'65 + '75 ermittelten Maßzahlen mit denen für das EStG'65 für 1970 auf, daß sich — mit Ausnahme der beiden untersten Dezile — häufig eine (Nahezu-) Identität ergibt. Man könnte deshalb vermuten,

daß der Steuergesetzgeber mit der Einführung der Steuerreform die steuerlichen Tatbestände um ein halbes Jahrzehnt zurückversetzt hat. Dadurch wurden einerseits die gerade in dieser Zeitspanne durch hohe Inflationsraten immer virulenter zutage getretenen heimlichen Steuererhöhungen eliminiert; andererseits hat man jedoch einen solchen Tarif geschaffen, der kurzfristig — auch bei geringen Inflationsraten — die geschrumpften Steuereinnahmen wieder auf den alten Stand hebt, ohne dabei die untersten Einkommensklassen in der Bevölkerung zur Besteuerung heranzuziehen²⁵.

Gerade unter dem Anspruch der Sozialgerechtigkeit erscheint es jedoch problematisch, wenn die — nicht zuletzt wegen der erweiterten Eingangsproportionalzone — verstärkte Progressivität die Steuerentlastungen mittelfristig wieder ausgleicht, so daß sich nicht nur der positive Kindergeldeffekt (auch) für die unteren Einkommensklassen der Bevölkerung aufhebt, sondern das Problem der heimlichen Steuererhöhungen — und damit die überproportionale Nutznießerschaft des Staates an jeder Lohnerhöhung — wieder aktuell wird.

4. Aufgaben einer zukünftigen Steuerreform

Um die Effizienz²⁶ eines Steuersystems hinsichtlich seiner verteilungspolitischen Brauchbarkeit zu verstärken, kann man zwar eine drastische Anhebung des Spitzensteuersatzes²⁷ — und damit auch des oberen Progressionsbereiches — fordern, muß dann aber u. U. beachtliche Nebenwirkungen auf die Arbeitswilligkeit (*Engelhardt* 1968), den verstärkten Einsatz volkswirtschaftlicher Ressourcen zur Vermeidung von Steuerzahlungen und Auswirkungen auf die Steuermoral (*Strümpel* 1966 und *Seidl* 1974) in Kauf nehmen. Sinnvoller erscheint es, den künftigen Schwerpunkt steuerlicher Reformen²⁸ auf die Bestimmungsseite der

²⁵ Vielleicht ist es auch unter dem Aspekt zu sehen, daß bereits 1978 ohnehin ein neuer durchgehend progressiver Tarif ins Steuerrecht implementiert bzw. vorgeschlagen werden soll. Ein solcher Tarif würde m. E. auch dem Gedanken der kontinuierlich steigenden Leistungsfähigkeit, mit dem der progressive Tarif sehr oft begründet wird (*Häuser* 1963), entsprechen; die Ausweitung der Proportionalzone und die Einführung des Kindergeldes stellt m. E. eine Aushöhlung dieses Gedankens dar.

²⁶ Das Kriterium der ‚Effizienz‘ erfordert jedoch die „Notwendigkeit eines subjektiven Werturteils“ (B. S. *Frey* 1975) und ist somit nur Ausdruck einer ganz bestimmten Vorstellung. Für Steuerrechtsvergleiche (bzw. Steuerreformen) sollte aber m. E. die Entwicklung gewisser normativer Grundaussagen zur Definition der ‚Effizienz‘ vorangetrieben werden, die mit Hilfe verschiedener — hier auch teilweise gezeigter — Konzepte in meßbare Größen umgesetzt werden können und objektive Aussagen zu Vergleichszwecken ermöglichen.

²⁷ Zur geringen Bedeutung des Spitzensteuersatzes vgl. *Albers* (1974), S. 76.

²⁸ Einen Überblick über die Reformziele, Zielverflechtungen und konkrete Reformvorschläge gibt beispielsweise R. L. *Frey* (1973).

Einkünfte in steuerrechtlicher Hinsicht zu legen. Gerade die Diskussion um die Festlegung, was zu den steuerpflichtigen Einkünften zu zählen ist, sollte unter dem Aspekt einer umfassenden Definition aller Einkunfts-faktoren²⁹ stärker beachtet werden. Eine solch umfassende Besteuerungsgrundlage würde die Besteuerung unter Gleichheitsgesichtspunkten gerechter und die tarifliche Strukturierung bzw. die Ausgestaltung des Steuersystems an sich (*Tipke* 1970) einfacher machen. Für das deutsche Einkommensteuerrecht wird dabei hauptsächlich an die mannigfaltigen Steuervergünstigungen³⁰ erinnert, die unter dem Aspekt einer Personalsteuer auch teilweise berechtigt, jedoch in ihrer Wirkung — aufgrund mangelnder Kenntnis der individuellen Inanspruchnahme — kaum noch quantifizierbar sind (zumindest nicht, um Verteilungsaussagen auf der Mikroebene zu ermöglichen) und somit gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen; aber auch die vielen — teilweise legalen — Steuervermeidungsmöglichkeiten sollten eingedämmt werden. Der zu erzielende Effekt solcher Maßnahmen läge nicht nur in einer Steigerung der Quote des der Finanzverwaltung zur Kenntnis gebrachten Einkommens in Relation zum Volkseinkommen (ca. 74 v. H.) und der des zu versteuernden Einkommens (ca. 48 v. H. [*Albers* 1974, S. 89]), sondern darauf aufbauend in einer Minderung der Steuerwiderstände durch Senkung des gesamten Tarifs bei gleichen Steuereinnahmen³¹.

Würde man eine Steuerreform unter solchen Aspekten planen, hätte man nicht nur die Möglichkeit einer materiellen und formalen Reorganisation dieses zusammenhängenden Sachgebietes — dies würde zugleich die Transparenz des gesamten Systems erhöhen —, sondern man könnte auch die Bindung von Finanzhilfen (und Steuervergünstigungen) im Rahmen des Steuerrechts — beispielsweise in Form von tax credits — und somit die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen³² erreichen. Dies würde sicherlich nicht allein Steuervorausschätzungen und vertei-

²⁹ Siehe dazu beispielsweise *Bittker* (1967) sowie die Ausführungen von *Schneider* (1976), erweitert um meßtechnische Probleme noch *Mitschke* (1975).

³⁰ Vgl. dazu den ausführlichen 5. Subventionsbericht des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1975. Ein solcher Subventionsbericht sollte jedoch um disaggregierte Analysen — wenn auch vielleicht in größeren zeitlichen Abständen — erweitert werden, die beispielsweise die global ausgewiesenen Steuermindereinnahmen nach Einkommensklassen aufteilen und kompatibel zu den Lohn- und Einkommensteuerstatistiken sein müssen, um gezielte Verteilungsaussagen machen zu können. Vgl. auch *Krupp* (1975), S. 61–74.

³¹ Da es sich hierbei um einen Betrag von ca. 25 Mrd. DM für 1975 (ohne Kindergeld) handelt, könnte man mit einer Entlastung von mehr als 20 % rechnen.

³² *Lindner* (1972 S. 185) stellt dazu fest: „Dagegen weist der Typ des Steuerpflichtigen, der seine steuerlichen Absetzungsmöglichkeiten optimal aus-nutzt ..., Merkmale auf, die auf die Zugehörigkeit zu Bevölkerungsschichten mit relativ hohem sozialen Status schließen ...“ lassen.

lungspolitische Analysen³³ erleichtern, die auch aus dem Gesichtspunkt einer Nutzen-Kosten-Analyse notwendig erscheinen, sondern auch positive Effekte auf den Verwaltungsaufwand und das Gerechtigkeitsgefühl gegenüber dem Staat erzeugen.

Zusammenfassung

Die Analyse der in der Bundesrepublik Deutschland 1975 vollzogenen Einkommensteuerreform, die mit einem Simulationsmodell vorgenommen wurde, zeigt anhand unterschiedlicher Meßkonzepte eine breite Entlastungswirkung für die Bezieher niedriger Einkommen und eine stärkere Belastung der Höchsteinkommen. Undifferenzierte Entlastungen im mittleren und oberen Einkommensbereich unterlaufen jedoch die zu erwartende stärkere Beeinflussung der Einkommensverteilung nach Steuern. Obendrein führt die verschärfte Tarifprogressivität — unter der Annahme einer sich weiter entwickelnden Wirtschaft — schon nach kurzer Zeit fast im gesamten Einkommensbereich zu höheren Steuerzahlungen gegenüber dem alten Steuerrecht; damit wird eine „neue“ Steuerreform geradezu herausgefordert.

Summary

An analysis was carried out by means of a simulation study of the distributional impact of the income tax reform enacted in the Federal Republic of Germany in 1975. The results show that the new law lowers the tax burden of the low-income population and raises the amount of taxes payable by the highest income class. A variety of distributional measures applied to the distribution of before- and aftertax income indicate a greater impact of the new tax law. A closer analysis of the changes in the distribution in the middle income range show a much higher degree of complexity of the effects of the tax reform. Moreover, the increased degree of progression of the rate-system will cause a higher overall tax-burden for the most income recipients within a short period in an evolutionary economy. The stage for a „new“ tax reform is therefore already set.

Literaturverzeichnis

- Albers, W. (1974), Umverteilungswirkungen der Einkommensteuer, in Albers, W. (Hrsg.) (1974), Öffentliche Finanzwirtschaft und Verteilung II, Berlin 1974 (Schriften des Vereins für Socialpolitik, N. F. Bd. 75/II).
- Bittker, B. I. (1967), A ‚Comprehensive Tax Base‘ as a Goal of Income Tax Reform, *Harvard Law Review* 80 (1967), S. 925 – 985.
- Dziadkowski, D. (1974), Aus der Arbeit des Steuergesetzgebers, *Steuer und Wirtschaft* 51 (1967), S. 289 – 292.

³³ Dieser Aspekt ist unter zwei Gesichtspunkten zu sehen:

- a) für alle sozialen Gruppen wäre eine gemeinsame, inhaltlich identische Bezugsbasis leichter festzulegen und
- b) die Definition eines Netto- oder Sekundäreinkommensbegriffes wäre umfassender und somit darauf basierende Verteilungsrechnungen noch disaggregierter möglich.

- Engelhardt, G. (1968), Verhaltenslenkende Wirkungen der Einkommensteuer, Berlin 1968 (Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten N. F. Heft 38).
- Frank, G. und F. Klanberg (1976), Verteilungspolitische Auswirkungen des Besteuerungsvorschlages ‚Staatsbürgersteuer‘, Finanzarchiv N. F. 34 (1976), S. 300 - 328.
- Frey, B. S. (1975), Eine Einschätzung der Neuen Politischen Ökonomie der 70-er Jahre, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 131 (1975), S. 697 - 718.
- Frey, R. L. (1973), Das schweizerische Steuersystem — wie es sein könnte, Zürich 1973.
- Häuser, K. (1963), Theorie der Staatswissenschaft und gerechte Besteuerung, Weltwirtschaftliches Archiv 91 (1963), S. 1* - 16*.
- Haller, H. (1975), Die Steuerreform in der Bundesrepublik, Wirtschaftswissenschaftliches Studium 6 (1975), S. 6 - 13.
- Heilmann, M. (1976), Die Umweltverteilungswirkungen des Einkommensteuerreformgesetzes 1975, Göttingen 1976 (Schriftenreihe der Kommission für wirtschaftlichen und sozialen Wandel, Bd. 94).
- Klanberg, F. und G. Frank (1973), Simulation von Besteuerungsvorschlägen in der Bundesrepublik Deutschland, Frankfurt/Mannheim (1973) (SPES-A-Reihe Nr. 14).
- Koch, W. (1975), Einkommensschichtung und Steuertarif, Jahrb. für Nationalökonomie und Statistik 189 (1975), S. 42 - 64.
- Kortmann, K., H.-J. Krupp und G. Schmaus (1975), Strukturen der Einkommensverteilung 1969, WSI-Mitteilungen 28 (1975), S. 539 - 552.
- Krupp, H.-J. (1968), Theorie der personellen Einkommensverteilung. Allgemeine Grundzüge und verteilungspolitische Simulationen, Berlin 1968.
- (1975), Möglichkeiten der Verbesserung der Einkommens- und Vermögensstatistik, Göttingen 1975 (Schriftenreihe der Kommission für wirtschaftlichen und sozialen Wandel, Bd. 50).
- Krupp, H.-J. und W. Zapf (1977), Sozialpolitik und Sozialberichterstattung, Frankfurt 1977.
- Laux, H. (1974), Die neue Vorsorgepauschale für Arbeitnehmer beim Sonderausgabenabzug ab 1. 1. 1975, Betriebs-Berater 29 (1974), S. 1242 - 1245.
- Lindner, H. (1972), Die Inanspruchnahme steuerlicher und vermögenspolitischer Vergünstigungen durch die Lohnsteuerpflichtigen, Opladen 1972 (Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen, Nr. 2316).
- Mann, F. K. (1937), Steuerpolitische Ideale, Jena 1937.
- Metze, I. (1974), Soziale Sicherung und Einkommensverteilung, Berlin 1974 (Sozialpolitische Schriften, Heft 31).
- Meyer, A. (1975), Die belastungsmäßigen Auswirkungen der Steuerreform 1975, Bonn 1975 (Institut Finanzen und Steuern, Grüner Brief 150).
- Mitschke, J. (1975), Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlage der direkten Besteuerung — Eine meßtechnische Analyse, Berlin 1975.
- Morgan, J. N. (Hrsg.) (1974), Five Thousand American Families — Patterns of Economic Progress, Vol. II, Ann Arbor 1974.
- Paglin, M. (1975), The Measurement and Trend of Inequality: A Basic Revision, The American Economic Review LXV (1975), S. 598 - 609.

- Pechmann, J. A. and B. A. Okner* (1974), *Who bears the tax burden?*, Washington 1974.
- Piesch, W.* (1975), *Statistische Konzentrationsmaße*, Tübingen 1975.
- Schneider, D.* (1976), *Realisationsprinzip und Einkommensbegriff*, in J. Baetge, A. Moxter und D. Schneider (Hrsg.), *Bilanzfragen*, Düsseldorf 1976.
- Seidl, Ch.* (1974), *Normative Theorien der Steuerdisziplin der Selbständigen. Eine Analyse des Zeitverhaltens*, Wien 1974.
- Sen, A.* (1973), *On Economic Inequality*, Oxford 1973.
- Strümpel, B.* (1966), *Steuer-moral und Steuerwiderstand der deutschen Selbständigen — ein Beitrag zur Lehre von den Steuerwirkungen*, Köln/Opladen 1966.
- Tipke, K. H.* (1970), *Steuerrecht — Chaos, Konglomerat oder System?*, *Steuer und Wirtschaft* 48 (1971), S. 2 - 17.
- Zeitel, G.* (1959), *Die Steuerlastverteilung in der Bundesrepublik Deutschland*, Tübingen 1959.