ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Bork, Christhart; Müller, Klaus

Article — Digitized Version

Verbreiterte Bemessungsgrundlage und Tarifsenkungspotential im deutschen Einkommensteuerrecht

Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung

Provided in Cooperation with:
German Institute for Economic Research (DIW Berlin)

Suggested Citation: Bork, Christhart; Müller, Klaus (1998) : Verbreiterte Bemessungsgrundlage und Tarifsenkungspotential im deutschen Einkommensteuerrecht, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, ISSN 0340-1707, Duncker & Humblot, Berlin, Vol. 67, Iss. 3, pp. 189-208

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/141206

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Verbreiterte Bemessungsgrundlage und Tarifsenkungspotential im deutschen Einkommensteuerrecht

Von Christhart Bork und Klaus Müller*

Zusammenfassung

Die Reform der Einkommensteuer in der Bundesrepublik Deutschland steht seit langem in der öffentlichen Diskussion. Dabei wird stets gefordert, die stark erodierte Bemessungsgrundlage zu erweitern und als Kompensation den Einkommensteuertarif abzusenken. Wir analysieren mit Hilfe eines Mikrosimulationsmodells zunächst systematisch den Umfang der Erweiterungsmöglichkeiten der steuerlichen Bemessungsgrundlage auf deren Aufkommens- und Verteilungswirkungen. Dieses potentielle zusätzliche Steueraufkommen, das das derzeitige bei der ausschließlichen Betrachtung von first-order-effects verdoppeln würde, soll den Steuerpflichtigen in vollem Umfang durch eine Ausweitung des Grundfreibetrags und eine starke Absenkung der Grenzsteuersätze zurückgegeben werden. Hierzu werden vier Tarife vorgestellt, die das Tarifsenkungspotential ausschöpfen. Die vier sehr unterschiedlichen Tarife werden abschließend auf deren distributive Wirkungen untersucht.

1. Einführung

Die Belastung mit Einkommensteuer und die damit verbundenen Anreizeffekte stehen seit langem in der öffentlichen Diskussion. Ihren jüngsten Höhepunkt fand diese Auseinandersetzung mit den Reformvorschlägen der Steuerreform-Kommission[1] im Verlaufe des Jahres 1997.[2] Die Debatte verlor zum Ausgang der letzten Legislaturperiode zwar an Intensität. Spätestens zu Beginn der jetzigen Legislatur wird die Diskussion jedoch — unabhängig vom Wahlausgang — wieder in Fahrt kommen.

Ziel des folgenden Beitrags ist es, die Aufkommens- und Verteilungseffekte einer schrittweisen und systematischen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage empirisch herauszuarbeiten und — da das damit einhergehende Steuermehraufkommen aufgrund normativer Überlegungen an die Steuerzahler zurückgegeben werden soll[3] — den Spielraum für aufkommensneutrale Tarifreformen aufzuzeigen. Die normative Basis bildet ein hypothetischer Ansatz der Einkommensbesteuerung, welcher keinerlei Abweichungen zwischen Bruttoeinkommen[4] und zu versteuerndem Einkommen zuläßt und der gleichzeitig keine Verrechnungsmöglichkeiten zwischen verschiedenen Einkunftsarten oder zwischen Personen erlaubt. Eine in diesem Sinne verstandene „comprehensive tax base"[5] impliziert ein stark abstrahierendes und an der Datenverfügbarkeit ausgerichtetes Vorgehen.

Die weiter unten beschriebenen Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Veränderung der gegenwärtigen

* Christhart Bork ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Finanzwissenschaft der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Potsdam. Klaus Müller leitet das Institut für Sozioökonomie am ZALF in Müncheberg und ist Privatdozent am Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Justus-Liebig-Universität Gießen. Für wertvolle Hinweise und Unterstützung danken wir Herrn Rolf Kleimann und dem Institut für Angewandte Wirtschaftsforschung, Tübingen, Stefan Bach, Bernhard Seidel und Hans-Peter Weikard.

[1] Vgl. Bundesministerium der Finanzen (1997).

[2] Vgl. Deutscher Bundestag (1997a), (1997b). Zur wissenschaftlichen Diskussion vgl. u.a. Bach (1997), Teichmann (1997) und Fehr (1997).

[3] Zu den Gründen hierfür vgl. Bonus (1995), S. 13.

[4] Unter Bruttoeinkommen wird im folgenden die Summe des Bruttoeinkommens aus nichtselbständiger Arbeit, Leistungen der Rentenversicherungsträger und (aufgrund von Datenrestriktionen sowie Abgrenzungsproblemen) steuerlichen Einkünften der Gewinneinkommen aus den Bereichen der Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Kapitalvermögen sowie Vermietung und Verpachtung verstanden. Wie noch zu zeigen sein wird, ist diese Abgrenzung zumindest in den Bereichen Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung nicht unproblematisch, da diesen Einkünften bereits Verminderungen zugrunde liegen, die nicht im Modell erfaßt sind. Im Bereich der Kapitaleinkommen sticht vor allem das Problem der dem Fiskus nicht zur Kenntnis gebrachten Einkünfte hervor, Abzüge erfolgen bei dieser Einkunftsart erst im Modell. Dennoch muß diese Definition als möglicher Kompromiß, der die derzeitige Datenverfügbarkeit weitestgehend auschöpft, angesehen werden.

[5] Zur Forderung einer comprehensive tax base und diesbezüglichen Definitionsmöglichkeiten vgl. Sachverständigenrat (1996), Tz. 296 ff.

Einkommenbesteuerung dürfen auf keinen Fall als konkrete und umsetzbare Reformvorschläge verstanden werden. Vielmehr dienen derartige Simulationen ausschließlich dem Aufzeigen von Handlungsbedarf und von möglichen Handlungsspielräumen für die tatsächliche Steuerpolitik, wobei konkrete Politikmaßnahmen dann keine Extremlösungen (wie dies bei den Simulationsrechnungen der Fall ist), sondern Kompromisse zwischen dem derzeitigen System und den den Simulationsrechnungen zugrundeliegenden Extremlösungen darstellen. Die Entwicklung konkreter Reformvorschläge erfordert ferner die Berücksichtigung von zusätzlichen Faktoren, welche die objektive bzw. subjektive Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen tangieren — ein Aspekt, von dem im folgenden abstrahiert wird.

Die erforderlichen Simulationen werden anhand eines mikroanalytischen Simulationsmodells (2.) durchgeführt, das zunächst beschrieben wird. Daran schließt sich die Analyse der Aufkommens- und Verteilungseffekte der derzeitigen Einkommensbesteuerung sowie einer sukzessiven Verbreiterung bis hin zu einer comprehensive tax base im o.a. Sinne an (3.). Darauf aufbauend werden verschiedene Möglichkeiten zur Tarifsenkung (4.) vorgestellt, welche eine Aufkommensneutralität der Reformen gewährleisten sollen. Abgeschlossen wird die Arbeit mit einer kritischen Bewertung des Erkenntniswertes der durchgeführten Analysen sowie mit Überlegungen zur Politikrelevanz der Ergebnisse.

2. Das Simulationsmodell

Im folgenden Abschnitt wird zunächst die Datenbasis (2.1.) vorgestellt, dann werden die verwendeten Hochrechnungs- und Fortschreibungsverfahren (2.2.) beschrieben. Im nächsten Schritt wird aufgezeigt, wie die Regelungen des gegenwärtigen Systems der Einkommensbesteuerung im Modell abgebildet wurden (2.3.), bevor die Möglichkeiten und Grenzen des eingesetzten Simulationsmodells (2.4.) kritisch beleuchtet werden.

2.1 Datenbasis

Empirische Basis des Simulationsmodells ist ein Mikrodaten-File des Instituts für Angewandte Wirtschaftsforschung, der mit Datenbeständen baden-württembergischer Finanzbehörden abgestimmt ist.[6] Unter Mikrodaten werden hierbei Informationen verstanden, die auf *einzelne Steuerpflichtige* bezogen sind und detaillierte Angaben zu den einkommensteuerrechtlich relevanten Größen wie Höhe der Einkünfte innerhalb der einzelnen Einkunftsarten, Sonderausgaben, Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen etc. enthalten.[7] Die Stichprobe umfaßt Steuerpflichtige des Veranlagungszeitraumes 1993.

Der Mikrodaten-File basiert zum einen auf 30 914 Datensätzen von Steuerpflichtigen, deren Steuerschuld im Verfahren des Lohnsteuerjahresausgleichs ermittelt wurde, zum anderen auf 57 527 Einkommensteuerfällen. Da die einzelnen Datensätze im Falle des Ehegattensplittings die Informationen von zwei Personen repräsentieren, sind Angaben für insgesamt 137 059 steuerpflichtige Personen verfügbar. Die Steuerdatensätze wurden zur Sicherstellung der Repräsentativität mittels einer Zufallsstichprobe ausgewählt.[8] Im Interesse einer detaillierten Analyse kleinerer Teilgruppen (separate Analyse für einzelne Einkunftsarten oder Einkommensklassen) ist eine derart große Stichprobe unverzichtbar.

Zur Überprüfung der Qualität der Datenbasis und des Simulationsmodells wurde die Steuerschuld der einzelnen Steuerpflichtigen anhand der steuerrelevanten Angaben aus dem Mikrodaten-File im Simulationsmodell berechnet (programmtechnische Nachbildung des Einkommensteuerrechts von 1993) und mit den im Mikrodaten-File enthaltenen empirischen Werten der Steuerschuld verglichen. Für mehr als 99,3 % der Fälle war eine fehlerfreie Rekonstruktion der berechneten Steuerschuld möglich. Die übrigen Fälle wurden aufgrund unvollständiger oder inkonsistente Angaben von den weiteren Analyseschritten ausgeschlossen.

Da eine comprehensive tax base auch zu einer Ausweitung der Zahl der Steuerpflichtigen führen kann und der o.a. Datensatz nur Personen umfaßt, die derzeit der Besteuerung unterliegen, werden die Mikrodatenfiles um 1 600 Fälle mit ausschließlichem Renteneinkommen aus dem sozio-ökonomischen Panel[9] (SOEP) des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung ergänzt.[10] Somit umfaßt die Datenbasis insgesamt 90 041 Steuerpflichtige, die sich in 34,3 % Lohnsteuerfälle, 63,9 % Einkommensteuerfälle und 1,8 % Fälle aus dem SOEP aufteilen.

2.2 Hochrechnungs- und Fortschreibungsverfahren

Zur Anpassung an die gegenwärtige bundesdeutsche Gesamtpopulation muß die Stichprobe auf Gesamtdeutschland hochgerechnet und auf einen möglichst zeitnahen Stand fortgeschrieben werden.

Die Hochrechnung erfolgt in zwei Schritten: zunächst für Baden-Württemberg, den Raum, in dem die Stichprobenziehung stattfand, und anschließend für die Bundesrepu-

[6] Vgl. Bork, Hochmuth, Kleimann (1998).

[7] Sämtliche Daten liegen in vollkommen anonymisierter Form vor, in keinem fall ist daher ein Rückschluß auf die Herkunft eines Steuerfalls möglich.

[8] Eine geschichtete Zufallsstichprobe, die durch eine Überrepräsentierung kleiner Subpopulationen eine Repräsentativität auch mit kleineren Fallzahl ermöglicht, war aus technischen Gründen nicht ziehbar.

[9] Zum Aufbau des Panels vgl. Hanefeld (1987).

[10] Zur Vorgehensweise des Zusammenführens von Mikrodaten unterschiedlicher Herkunft vgl. Kasella (1994).

blik Deutschland. Die Hochrechungsfaktoren für Baden-Württemberg ergeben sich als Kehrwerte der Ziehungswahrscheinlichkeit, d.h. als Kehrwert des relativen Anteils der Stichprobe an der Grundgesamtheit aller baden-württembergischen Steuerpflichtigen. Da sich die Struktur der Steuerpflichtigen zwischen Baden-Württemberg und der Bundesrepublik Deutschland aufgrund von Einkommensunterschieden etc. unterscheidet, werden zusätzliche Informationen zur Hochrechnung auf die Bundesrepublik Deutschland erforderlich. Aus Gründen der Datenverfügbarkeit wird dabei auf die Hilfsvariable „klassifiziertes zu versteuerndes Einkommen (18 Klassen) differenziert nach Grund- und Splittingtabelle" zurückgegriffen[11] und zur Anpassung der Stichprobe an die entsprechende Randverteilung der Bundesrepublik Deutschland herangezogen.[12]

Die Gewichtung der aus dem sozio-ökonomischen Panel integrierten zusätzlichen Daten der Rentenempfänger erfolgt anhand der mitgelieferten Hochrechnungsfaktoren. Nach erfolgter Hochrechnung auf die Bundesrepublik repräsentiert die Datenbasis ca. 35,8 Mill. Steuerpflichtige inklusive der Bezieher von Renten, die derzeit faktisch weitgehend unbesteuert bleiben.[13] Jeder Fall des Mikrodaten-Files repräsentiert nahezu 400 Steuerpflichtige der bundesrepublikanischen Wirklichkeit.

Tabelle 1 zeigt die hochgerechneten Zellenbesetzungszahlen bei der Bildung von Subpopulationen. Dabei wird nach Einkommensklassen (Zeilen) und überwiegender Einkunftsart (Spalten) differenziert. Zahlen in Klammern

[11] Die bundesweite gemeinsame Verteilung dieser Variablen wurde der Lohn- und Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamt entnommen; vgl. Statistisches Bundesamt (1998), S. 44 ff.

[12] Die Gewichtungsfaktoren liegen dabei i.d.R. im Bereich von 6,5 bis 8,5. Das Minimum von 4,2 in der obersten Einkommensklasse (Grundtabelle) verdeutlicht, daß diese in Baden-Württemberg gegenüber dem gesamten Bundesgebiet deutlich überrepräsentiert ist.

[13] Vgl. Bork, Müller (1997a).

Tabelle 1

Hochgerechnete Zellenbesetzungszahlen der Stichprobe nach Bruttoeinkommen und überwiegender Einkunftsart

Steuerpflichtige mit überwiegenden Einkünften aus ...								
Bruttoeinkommen von ... bis unter ... Tsd. DM	Land- und Forstwirtschaft	Gewerbebetrieb	Selbständiger Arbeit	Nichtselbständiger Arbeit	Kapitalvermögen	Vermietung und Verpachtung	Sonstigen Einkünften	Gesamt
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
0 - 5	(3 976)	35 522	(7 552)	824 875	71 776	34 920	129 893	1 108 514
5 - 10	(6 219)	47 034	12 714	648 538	38 755	22 922	403 792	1 179 974
10 - 15	(8 769)	54 512	13 451	632 580	30 983	21 044	829 848	1 591 187
15 - 20	12 872	53 967	12 143	700 901	20 608	18 102	1 723 809	2 542 402
20 - 25	18 478	52 668	9 030	631 680	21 983	16 856	1 744 028	2 494 723
25 - 30	18 833	50 298	10 773	650 148	15 833	15 352	1 234 897	1 996 134
30 - 35	11 459	57 122	12 682	798 475	17 111	11 843	1 127 554	2 036 246
35 - 40	10 110	51 940	8 949	961 669	18 802	11 303	802 500	1 865 273
40 - 50	23 142	112 821	18 613	2 626 943	27 486	28 526	725 670	3 563 201
50 - 60	20 509	93 159	16 211	2 986 373	26 705	17 937	407 616	3 568 510
60 - 70	18 549	85 928	15 268	2 554 996	22 928	18 678	214 455	2 930 802
70 - 80	14 724	84 557	11 838	2 035 724	19 459	16 786	134 506	2 317 594
80 - 90	11 844	69 642	14 276	1 649 170	14 015	10 738	86 276	1 855 961
90 - 100	(4 207)	50 891	16 380	1 383 699	9 325	(6 441)	39 771	1 510 714
100 - 110	(4 474)	42 785	11 054	1 089 459	(7 668)	(7 110)	22 321	1 184 871
110 - 125	(7 332)	54 599	16 329	1 110 328	11 714	10 166	21 842	1 232 310
125 - 150	(5 245)	67 442	25 068	1 006 054	11 950	9 611	13 481	1 138 851
150 - 200	(4 130)	84 287	41 622	700 838	8 019	11 218	8 310	858 424
200 - 500	(1 741)	140 526	113 392	387 349	23 283	15 991	(3 164)	685 446
500 u. m.	(641)	52 338	33 625	36 565	11 735	(2 666)	(489)	138 059
Insgesamt	207 254	1 342 038	420 970	23 416 364	430 138	308 210	9 674 222	35 799 196

sind aufgrund einer zu geringen Zellenbesetzungszahl und des daraus resultierenden potentiellen Zufallsfehlers nicht mehr interpretierbar.[14]

Die Schichtung in Tabelle 1 orientiert sich an einem hypothetischen Bruttoeinkommen, das sich als Summe aller positiven Einkünfte (d.h. ohne die Verrechnung positiver Einkünfte aus einer Einkunftsart mit negativen Einkünften aus einer anderen Einkunftsart) ergibt.

Aufgrund der derzeitigen steuerrechtlichen Regelungen stehen für die Analysen nur Datensätze von 1993 zur Verfügung. Ursachen für diesen zeitlichen Abstand sind neben dem Einkommensteuerrecht selbst, das den Steuerpflichtigen die Möglichkeit bietet, ihre Steuererklärung mehrere Jahre hinauszuschieben, auch die umfangreichen Aufbereitungs- und Abstimmungsarbeiten von seiten der Finanzbehörden. Die Quantifizierung von Aufkommenseffekten erfordert aber eine möglichst zeitnahe Simulation, d.h. die Daten müssen von 1993 auf eine möglichst aktuelle Basis (hier: 1996) fortgeschrieben werden.

Während einfachere Modelle lediglich die Haushaltseinkommen insgesamt inflationieren, wird die hier verwendete Datenbasis getrennt für die einzelnen Einkunftsarten fortgeschrieben. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden mit dem Index der Einkommen aus Unternehmertätigkeit (1,160) aktualisiert. Zur Fortschreibung des Bruttoeinkommens aus unselbständiger Arbeit wird die entsprechende gesamtwirtschaftliche Veränderung (1,069) herangezogen. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden mit dem Wachstumsfaktor der Vermögenseinkommen abzüglich dem der Konsumentenkredite (1,062) fortgeschrieben.[15] Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind mit dem Anstieg der in den Agrarberichten ausgewiesenen Gewinne (1,137) dieses Sektors inflationiert.[16] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind mit dem gesamtdeutschen Preisindex der Wohnungsmieten (1,125) fortgeschrieben worden.[17] Der durchschnittliche Anstieg der Renten pro Rentenempfänger (1,094) in den alten Bundesländern,[18] berechnet nach den Rentenberichten der Bundesregierung,[19] bildet den Fortschreibungsfaktor der sonstigen Einkünfte.[20] Die gegenüber 1993 verminderte Zahl der Erwerbstätigen wird dadurch berücksichtigt, daß die Zahl der im Jahr 1993 Erwerbstätigen im Rahmen der Hochrechnung um ca. 700 000 Personen vermindert worden ist, was in etwa der Zahl der zusätzlichen Arbeitslosen seitdem entspricht.[21]

Neben der Fortschreibung der Datenbasis müssen auch die im Simulationsmodell erfaßten steuerrechtlichen Bestimmungen (insbesondere Tarif, Vorsorgeaufwendungen, Familienleistungsausgleich, Kilometerpauschale) an die Situation im Jahr 1996 angepaßt werden.[22]

2.3 Modellierungsmöglichkeiten und modelltechnische Zusammenhänge

Das eingesetzte Mikrosimulationsmodell geht aus vom Bruttoeinkommen der Lohnsteuerstatistik bzw. den Einkünften der Einkommensteuerstatistik.[23] Die Summe der Einkünfte ergibt sich aus der Aufsummierung der sieben einkommensteuerlichen Einkunftsarten. Das resultierende Bruttoeinkommen kann sowohl unter der Berücksichtigung negativer Einkünfte aus einzelnen Einkunftsarten ermittelt werden als auch alternativ lediglich positive Einkünfte in den verschiedenen Einkunftsarten berücksichtigen. Der zuletztgenannte Bruttoeinkommensbegriff[24] zielt auf eine möglichst umfassende tax base, wobei das fiskalische Ziel für die hier interessierende Fragestellung in den Vordergrund gestellt wird. Dies bedeutet allerdings nicht, daß die damit einhergehenden allokativen Probleme übersehen oder negiert werden.[25]

---

[14] Die minimale Zellenbesetzung hängt dabei von der Höhe des noch als tolerierbar angesehenen Zufallsfehlers innerhalb der Zellen ab, wobei dieser Wert je nach untersuchter Variable schwankt. Als Mindestbesetzungszahl der einzelnen Zellen sollten mindestens 30 Fälle in einer Zelle der Stichprobe enthalten sein, um Ergebnisse für diese Zellen interpretieren zu können. Dies entspricht einem Näherungswert für den relativen Standardfehler von 18 %; vgl. Statistisches Bundesamt (1997), S. 36.

[15] Diese Faktoren sind aus der Verteilungsrechnung der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung entnommen. Alle Faktoren gehen zunächst unkorrigiert mit der Zahl der Erwerbstätigen im Jahr 1993 in die Fortschreibung ein. Vgl. Sachverständigenrat (1996), Tabelle A und Tabelle 28.

[16] Vgl. Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (1994), S. 24, (1996a), S. 23 sowie (1996b), S. 31.

[17] Vgl. Statistisches Bundesamt (1996), S. 619.

[18] Da die Renten der ostdeutschen Rentenempfänger überproportional während des Fortschreibungszeitraums angestiegen sind, findet an dieser Stelle der Wert der alten Bundesländer Verwendung.

[19] Vgl. Deutscher Bundestag (1996), S. 25 und S. 56 ff.

[20] Zwar enthalten sonstige Einkünfte auch anderweitige Einkünfte z.B. Spekulationsgewinne oder „andere wiederkehrende Einkünfte", die jedoch zusammen nur 1,4 % der gesamten Einkünfte dieser Einkunftsart ausmachen.

[21] Vgl. Sachverständigenrat (1996), Tabelle B und Tabelle 21. Die zusätzlichen Arbeitslosen stammen vermutlich aus den unteren Einkommensklassen, was allerdings im Modell aufgrund mangelnder Datenverfügbarkeit bezüglich der Herkunft der Arbeitslosen nicht berücksichtigt werden konnte. Die gegenüber 1993 veränderte Zahl der Erwerbstätigen wird bei allen o.a. Fortschreibungsfaktoren berücksichtigt.

[22] Keine Auswirkungen auf die Modellformulierung ergeben sich, sofern es sich um steuerrechtliche Regelungen in Form von (seit 1993 unveränderten) Höchstbeträgen handelt und diese bereits 1993 voll ausgeschöpft worden sind.

[23] Umfassende Informationen zum verwendeten Simulationsmodell sowie zu den modelltechnischen Zusammenhängen und Restriktionen hinsichtlich der Simulationsmöglichkeiten finden sich in Bork, Hochmuth, Kleimann (1998).

[24] In diese Größe fließen selbstverständlich auch die Leibrenten, außerordentlichen Einkünfte sowie dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte ein.

[25] Eine aus allokativen Überlegungen heraus angestrebte Gleichbehandlung von positiven und negativen Einkünften könnte z.B. auch durch eine Besteuerung der Lebenseinkommen bzw. eines Mehrperiodeneinkommens erreicht werden. Vgl. Hackmann (1979), S. 315 ff.

Gleichzeitig dient dieser umfassende Bruttoeinkommensbegriff als Referenzmaßstab für die Einkommensschichtung im Rahmen der Analyse distributiver Wirkungen. Eine derartige Bruttoeinkommensgröße spiegelt zwar nicht immer das tatsächliche Bruttoeinkommen der Steuerpflichtigen wider, da einige Einkünfte — insbesondere die Gewinneinkommen — bereits gemindert um Betriebsausgaben in die Datenbasis eingehen,[26] aber sie stellt einen pragmatischen Lösungsansatz dar. Würde man bei der Ermittlung des Bruttoeinkommens die Verrechnung positiver mit negativen Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten erlauben, ergäben sich gegenüber der obigen Vorgehensweise erhebliche Unterschiede bezüglich der Zuordnung einzelner Steuerpflichtiger zu den verschiedenen Bruttoeinkommensklassen.[27]

Durch Berücksichtigung der steuerlich zulässigen Abzugsmöglichkeiten (Verringerung der Bemessungsgrundlage) sowie der personen- (Splitting) und sachspezifischen (Verrechnung positiver und negativer Einkünfte unterschiedlicher Einkunftsarten) Verrechnungsmöglichkeiten resultiert das individuell zu versteuernden Einkommen, auf das dann die Tarifformel[28] anzuwenden ist.

2.4 Möglichkeiten und Grenzen des Simulationsmodells

Die Grenzen des Simulationsmodells sind im wesentlichen durch die Datenverfügbarkeit und die Datenqualität determiniert. Für die Ableitung einer comprehensive tax base wirkt es sich nachteilig aus, daß eine detailgetreue Simulation der steuerlichen Rahmenbedingungen zur Gewinnermittlung nicht möglich ist.[29] Ähnliche Probleme ergeben sich bei der Einbeziehung von einigen wenigen bisher steuerfreien Einkommensbestandteilen (z.B. Sonn-, Nacht- und Feiertagszuschlägen), die in keiner Datenbasis enthalten sind.

Das Modell stößt ferner an seine Grenzen bei der Simulation einer umfassenden negativen Einkommensteuer (negative income tax, Bürgergeld), da entscheidende Personengruppen — nämlich diejenigen, die Leistungen aus einem solchen Steuer- und Transfersystem erhalten würden — höchstens partiell in der Datenbasis erfaßt sind. Dieses Problem wäre allerdings überwindbar, sofern aus anderen Datenbasen — analog zur Vorgehensweise bei den Rentenempfängern — die relevanten Teilpopulationen integriert werden könnten. Eine Erweiterung des Modells um Daten zum individuellen Spar- und Konsumverhalten würde ferner die Simulation der immer wieder vorgebrachten Vorschläge zu einer konsumorientierten Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung zulassen.[30] Darüber hinaus ist die Aussagefähigkeit der Simulationsergebnisse durch die statische Konstruktion des Modells, d.h. die Betrachtung einer einzigen Periode, begrenzt.

3. Aufkommens- und Verteilungseffekte einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

Zunächst untersuchen wir die Möglichkeiten, die sich zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bieten, wobei diese hypothetischen, in o.a. Sinne comprehensive tax bases gleichzeitig mit der tatsächlichen gegenwärtigen Bemessungsgrundlage verglichen werden (3.1.). Die daraus resultierenden Aufkommens- und Verteilungswirkungen analysiert der folgende Abschnitt (3.2.).

3.1 Möglichkeiten zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage

Versucht man die derzeitigen Regelungen, die zur Abweichung zwischen dem Bruttoeinkommen und der Bemessungsgrundlage führen, zu strukturieren, lassen sich zwei verschiedene Elemente herausarbeiten, die alle im Zusammenhang mit der objektiven bzw. subjektiven Leistungsfähigkeit stehen: Zum einen steuerlich zugelassene Abzugsmöglichkeiten (beispielsweise der Abzug von Werbungskosten),[31] zum anderen steuerliche Verrechnungsmöglichkeiten. Bei letzteren können personen- und sachspezifische Faktoren unterschieden werden. Unter personenspezifischen Verrechnungsmöglichkeiten sind die Saldierungsmöglichkeiten von positiven und negativen Einkünften zwischen Ehepartnern und die Verminderung der Bemessungsgrundlage durch die Splittingregelung infolge der Steuerklassenwahl zu verstehen. Die Verrechnung von negativen mit positiven Einkünften, unabhängig von der gemeinsamen Veranlagung, fällt unter die sachspezifischen Verrechnungsmöglichkeiten; sie kann beispielsweise durch die Saldierung hoher positiver Einkünfte

---

[26] Abweichungen vom tatsächlichen Bruttoeinkommen eines Steuerpflichtigen können beispielsweise dann auftreten, wenn private Ausgaben aufgrund ihrer partiellen definitorischen Nähe zu Betriebsausgaben als solche deklariert werden.

[27] Zu diesen Unterschieden bezüglich der Einordnung einzelner Steuerpflichtiger in die verschiedenen Bruttoeinkommensklassen sowie den daraus resultierenden Konsequenzen für die Beurteilung der distributiven Effekte der Einkommensbesteuerung vgl. Bork, Müller (1997b).

[28] Zur Tarifformel vgl. Tabelle 6. Auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist der reduzierte Spitzensteuersatz von 47 % entsprechend des § 32c EStG anzuwenden. Für Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, wird folgendermaßen verfahren: Aus der kalkulierten Einkommensteuerschuld und dem zu versteuernden Einkommen ist der Durchschnittssteuersatz zu berechnen, der dann mit dem zu versteuernden Einkommen zuzüglich der Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, multipliziert wird, um letztlich die Einkommensteuerschuld exakt zu bestimmen.

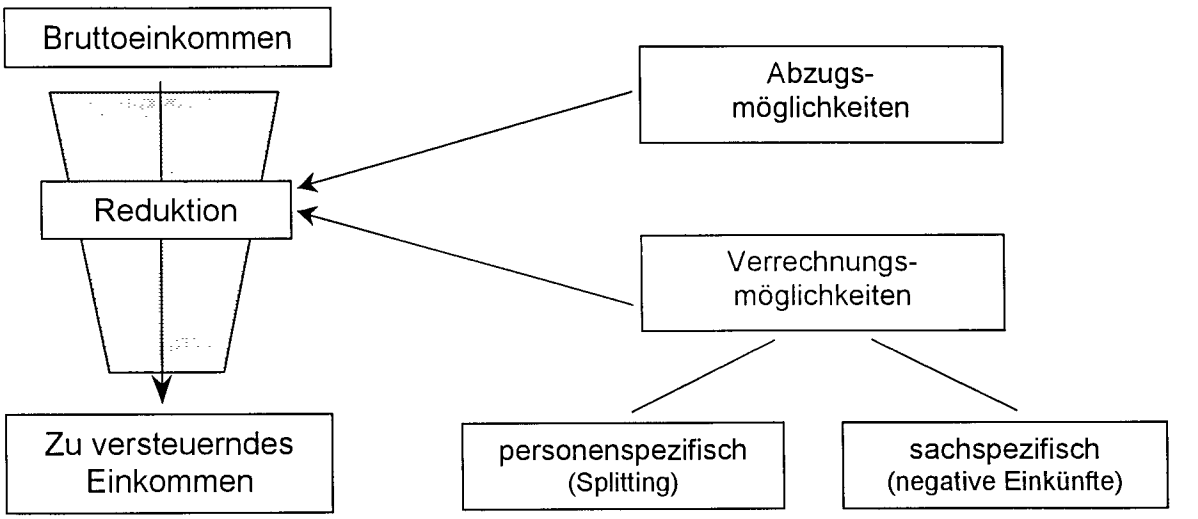
[29] Dies beruht auf dem derzeitigen Verfahren der steuerlichen Gewinnermittlung, das Gewinne nur saldiert in der Einkommensteuererklärung ausweist.

[30] Vgl. Rose, Wagner, Wenger (1997).

[31] Zur differenzierten Analyse distributiv oder allokativ motivierter Abzugsmöglichkeiten vgl. Müller, Bork (1998).

Abbildung 1

Ableitung der Bemessungsgrundlage aus dem Bruttoeinkommen



aus unselbständiger Arbeit mit negativen bei Gewinneinkünften erfolgen. Abbildung 1 veranschaulicht die Klassifikation der verschiedenen Reduktionsmöglichkeiten des Bruttoeinkommens graphisch.

Um einen ersten Eindruck über die Größenordnungen der Abzugsbeträge im gegenwärtigen Einkommensteuerrecht zu vermitteln, wird der steuerliche Erfassungsgrad, d.h. das zu versteuernde Einkommen in Relation zum Bruttoeinkommen — differenziert nach überwiegender Einkunftsart und Bruttoeinkommensklasse — ermittelt. Abbildung 2 verdeutlicht die Ergebnisse. Es zeigt sich, daß je nach überwiegender Einkunftsart die Steuerpflichtigen unterschiedliche Möglichkeiten haben, ihr individuell zu versteuerndes Einkommen zu gestalten, d.h. den Erfassungsgrad (ZVE/BE) ihres Bruttoeinkommens (BE) in der tax base (ZVE) zu reduzieren. Insbesondere Steuerpflichtige mit überwiegenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit können — im Gegensatz zu solchen mit Gewinneinkünften — vergleichsweise geringere Reduktionsmöglichkeiten in Anspruch nehmen.[32]

Besonders augenfällig wird die „Spitzenposition" derjenigen mit überwiegend sonstigen Einkünften (vorwiegend Renten), die trotz eines hohen Bruttoeinkommens aufgrund der Ertragsanteilsbesteuerung erst in den oberen Einkommensklassen einen nennenswerten Anteil ihres Bruttoeinkommens versteuern müssen. Auch die Auswirkung der Sparerfreibeträge wird in der Abbildung deutlich; Steuerpflichtige mit überwiegenden Einkünften aus Kapitalvermögen haben einen steuerlichen Erfassungsgrad, der — abgesehen von den sonstigen Einkünften — durchweg unter demjenigen der anderen Einkunftsarten liegt. Ein überdurchschnittlicher Erfassungsgrad zeigt sich bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Der ausgewiesene überdurchschnittliche Erfassungsgrad bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit darf dagegen nicht überinterpretiert werden bzw. täuscht sogar, da hier ein Teil der bestehenden Gestaltungsspielräume bereits im Rahmen der Gewinnermittlung genutzt werden können und diese — wie oben erwähnt — in der Datenbasis nicht erfaßt sind.

Neben diesen Unterschieden bezüglich der Erfassung der verschiedenen Einkunftsarten in der tax base zeigen sich auch klare Tendenzen hinsichtlich des Erfassungsgrades in Abhängigkeit von der Höhe des Bruttoeinkommens. Mit steigendem Bruttoeinkommen nimmt der steuerliche Erfassungsgrad des Bruttoeinkommens tendenziell zu. Betrachtet man den Erfassungsgrad aller Steuerpflichtigen, liegt dieser infolge der hohen Anzahl von Steuerpflichtigen mit sonstigen Einkünften im Einkommensbereich von 15 000 bis 35 000 DM unter 30 %. Ab einer Bruttoeinkommenshöhe von ca. 35 000 DM steigt der Erfassungsgrad nahezu sprunghaft auf ein Niveau von über 50 % an. Bei einem Bruttoeinkommen von ca. 100 000 DM und einem Erfassungsgrad von über 70 % ist nur noch ein geringer Anstieg zu verzeichnen.

Im Durchschnitt aller Steuerpflichtigen sind 61,5 % des Bruttoeinkommens zu versteuern. Bei Steuerpflichtigen mit überwiegenden sonstigen Einkünften erreicht diese

[32] Dieser Effekt wird zusätzlich dadurch verstärkt, daß sich bereits bei der Gewinnermittlung vielfältige Möglichkeiten zur Gestaltung der Einkünfte (Deklaration von Ausgaben der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben) eröffnen.

Quote lediglich eine Höhe von ca. 7 %. Insgesamt verdeutlichen diese Größenordnungen des steuerlichen Erfassungsgrads das Potential für eine — von vielen Seiten geforderte[33] — Ausweitung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, die zugleich Raum für Tarifsenkungen schafft.

3.2 Aufkommens- und Verteilungseffekte

Im folgenden untersuchen wir die o.g. abstrakten Möglichkeiten zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage (3.2.2.). Zum Vergleich werden bei der Analyse der Aufkommens- und Verteilungseffekte die entsprechenden Effekte des Status quo im Jahr 1996 herangezogen (3.2.1.). Als erste Ausweitung der Bemessungsgrundlage wird der Wegfall sämtlicher steuerlicher Abzugsmöglichkeiten unterstellt (a). Danach schließt sich die Analyse einer Bemessungsgrundlage an, die den Wegfall personenspezifischer Verrechnungsmöglichkeiten, d.h. eine strikte Einzelveranlagung unterstellt (b). Des weiteren wird der Fortfall von sachspezifischen Verrechnungsmöglichkeiten simuliert (c), bevor abschließend die Auswirkungen einer Kombination dieser Möglichkeiten analysiert werden (d).

3.2.1 Aufkommens- und Verteilungseffekte im Status quo

In der Ausgangsituation, dem Einkommensteuerrecht 1996, erreicht unser simuliertes Lohn- und Einkommensteueraufkommen eine Höhe von ca. 308,5 Mrd. DM, ohne die Berücksichtigung der seit 1996 direkt vom Lohn- und Einkommensteueraufkommen abgezogenen Kindergeldleistungen. Damit wird das kassenmäßige Aufkommen des Jahres 1996 in Höhe von 306,9 Mrd. DM[34] um ca. 0,5 % überschätzt. Werden die im Modell errechneten Kindergeldzahlungen vom Steueraufkommen abgezogen ergibt sich ein simuliertes Aufkommen in Höhe von 273,5 Mrd. DM gegenüber einem tatsächlichen kassenmäßigen Aufkommen von 262,9 Mrd. DM.[35] Die Differenz von 4,0 % erklärt sich aus der nicht vollständigen Erfassung des Kindergelds, da nicht alle Empfänger der Kindergeldleistungen im Steuermodell integriert sind (z.B. Arbeitslose und Empfänger von laufender Hilfe zum Lebensunterhalt). Aus diesem Grund verwenden wir bei allen folgenden Analysen stets diejenigen Aufkommensziffern, die keinen Abzug von Kindergeldleistungen enthalten.

Um eine Analyse der Verteilungswirkungen des gegenwärtigen Einkommensteuersystems durchzuführen, wird die Ausgangsverteilung der Bruttoeinkommen mit der Verteilung der Steuerlast verglichen. In Tabelle 2 sind die

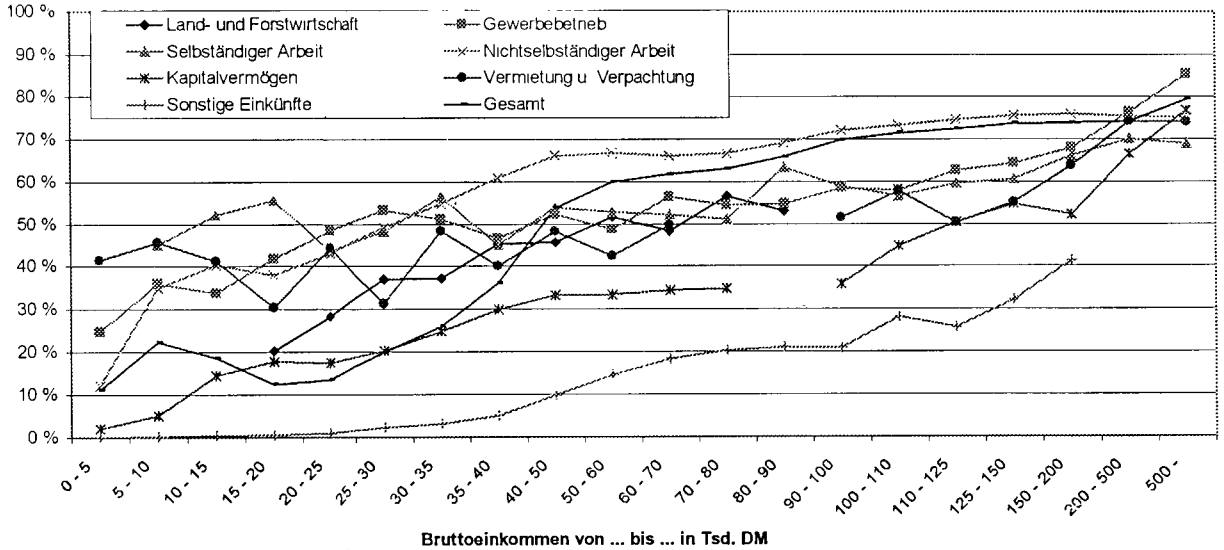
[33] Vgl. u.a. Bareis (1995) und in abgeschwächter Form Bundesministerium der Finanzen (1997).

[34] Vgl. Statistisches Bundesamt (1997), S. 526.

[35] Vgl. Bundesministerium der Finanzen (1997), S. 245.

Abbildung 2

Steuerlicher Erfassungsgrad des Bruttoeinkommens in Prozent nach Bruttoeinkommen und überwiegender Einkunftsart



Die Lücken bei Steuerpflichtigen mit überwiegenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen und überwiegend sonstigen Einkünften resultieren aus der geringen Zellenbesetzungszahl; vgl. oben Tab. 1.

Anteile am Bruttoeinkommen in den einzelnen Einkommensklassen (differenziert nach überwiegender Einkunftsart) wiedergegeben. Den größten Anteil am Bruttoeinkommen von ca. 71,6 % haben Steuerpflichtige mit überwiegenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Ihnen folgen diejenigen mit überwiegend sonstigen Einkünften, also in der Regel Bezieher von Leibrenten etc. Bemerkenswert ist zugleich, daß die zahlenmäßig vergleichsweise kleine Gruppe von Steuerpflichtigen mit einem Bruttoeinkommen über 500 000 DM und überwiegenden Einkünften aus Gewerbebetrieb[36] immerhin ca. 3,7 % des gesamten Bruttoeinkommens erwirtschaften.

Werden die Anteile am Steueraufkommen der einzelnen Gruppen betrachtet (vgl. Tabelle 3), zeigt sich, daß die Gruppe der Steuerpflichtigen mit überwiegenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Durchschnitt nahezu entsprechend ihres Anteils am Bruttoeinkommen zum Steueraufkommen herangezogen werden. Auffällig ist ferner die Gruppe der Steuerpflichtigen mit überwiegend sonstigen Einkünften, die lediglich ein 0,4 %igen Anteil am Aufkommen trägt, obgleich deren Anteil am Bruttoeinkommen mit ca. 12,4 % vergleichsweise hoch ist.

Wendet man den Blick von der Betrachtung der Einkunftsarten hin zur Analyse einzelner Einkommensklassen (nicht differenziert nach überwiegender Einkunftsart), wird der progressive Charakter der derzeitigen Einkommensbesteuerung deutlich. Die höchste Einkommensklasse trägt ca. 18,2 % des gesamten Aufkommens bei einem Anteil am Bruttoeinkommen von ca. 7,2 %. Demgegenüber tragen die Bezieher von Bruttoeinkommen bis zu 50 000 DM lediglich 5,6 % der Steuerlast, trotz eines Anteils von 21,3 % am gesamten Bruttoeinkommen.

[36] Vgl. Tabelle 1.

Tabelle 2

Anteile am Bruttoeinkommen nach Bruttoeinkommen und überwiegender Einkunftsart

Bruttoeinkommen von ... bis unter ... Tsd. DM	Anteile am Bruttoeinkommen nach überwiegenden Einkünften aus ... (in Prozent)							
	Land- und Forstwirtschaft	Gewerbebetrieb	Selbständiger Arbeit	Nichtselbständiger Arbeit	Kapitalvermögen	Vermietung und Verpachtung	Sonstigen Einkünften	Gesamt
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
0 - 5	(0,00)	0,00	(0,00)	0,08	0,00	0,00	0,02	0,12
5 - 10	(0,00)	0,02	0,00	0,21	0,01	0,01	0,13	0,39
10 - 15	(0,00)	0,03	0,01	0,35	0,02	0,01	0,47	0,89
15 - 20	0,01	0,04	0,01	0,54	0,02	0,01	1,34	1,97
20 - 25	0,02	0,05	0,01	0,62	0,02	0,02	1,72	2,46
25 - 30	0,02	0,06	0,01	0,79	0,02	0,02	1,49	2,41
30 - 35	0,02	0,08	0,02	1,15	0,02	0,02	1,61	2,92
35 - 40	0,02	0,09	0,01	1,60	0,03	0,02	1,32	3,09
40 - 50	0,05	0,22	0,04	5,24	0,05	0,06	1,41	7,07
50 - 60	0,05	0,23	0,04	7,24	0,06	0,04	0,98	8,64
60 - 70	0,05	0,25	0,04	7,30	0,07	0,05	0,61	8,38
70 - 80	0,05	0,28	0,04	6,72	0,06	0,06	0,44	7,65
80 - 90	0,04	0,26	0,05	6,17	0,05	0,04	0,32	6,94
90 - 100	(0,02)	0,21	0,07	5,79	0,04	(0,03)	0,17	6,32
100 - 110	(0,02)	0,20	0,05	5,04	(0,04)	(0,03)	0,10	5,48
110 - 125	(0,04)	0,28	0,08	5,72	0,06	0,05	0,11	6,35
125 - 150	(0,03)	0,41	0,15	6,03	0,07	0,06	0,08	6,83
150 - 200	(0,03)	0,64	0,32	5,23	0,06	0,09	0,06	6,42
200 - 500	(0,02)	1,83	1,57	4,52	0,31	0,20	(0,04)	8,50
500 - u.m.	(0,04)	3,67	1,38	1,28	0,69	(0,10)	(0,01)	7,18
Insgesamt	0,53	8,86	3,92	71,62	1,71	0,92	12,44	100,00

Tabelle 3

Anteile am Steueraufkommen nach Bruttoeinkommen und überwiegender Einkunftsart

Anteile am Steueraufkommen nach überwiegenden Einkünften aus ... (in Prozent)								
Bruttoeinkommen von ... bis unter ... Tsd. DM	Land- und Forstwirtschaft	Gewerbebetrieb	Selbständiger Arbeit	Nichtselbständiger Arbeit	Kapitalvermögen	Vermietung und Verpachtung	Sonstigen Einkünften	Gesamt
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
0 - 5	(0,00)	0,00	(0,00)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5 - 10	(0,00)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
10 - 15	(0,00)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
15 - 20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01
20 - 25	0,00	0,01	0,00	0,05	0,00	0,00	0,00	0,07
25 - 30	0,00	0,02	0,00	0,18	0,00	0,00	0,00	0,21
30 - 35	0,00	0,02	0,01	0,45	0,00	0,01	0,01	0,50
35 - 40	0,00	0,03	0,00	0,88	0,00	0,00	0,01	0,94
40 - 50	0,01	0,09	0,02	3,73	0,01	0,02	0,03	3,92
50 - 60	0,01	0,09	0,02	5,51	0,02	0,02	0,05	5,72
60 - 70	0,02	0,14	0,03	5,72	0,02	0,03	0,03	5,99
70 - 80	0,03	0,16	0,02	5,62	0,02	0,02	0,04	5,92
80 - 90	0,03	0,16	0,05	5,73	0,03	0,03	0,03	6,06
90 - 100	(0,01)	0,16	0,05	6,03	0,01	(0,02)	0,02	6,31
100 - 110	(0,02)	0,16	0,05	5,64	(0,02)	(0,03)	0,03	5,95
110 - 125	(0,03)	0,27	0,08	6,86	0,05	0,04	0,03	7,36
125 - 150	(0,03)	0,44	0,15	7,90	0,07	0,05	0,03	8,68
150 - 200	(0,03)	0,82	0,41	7,55	0,06	0,12	0,04	9,04
200 - 500	(0,04)	3,43	2,75	7,96	0,53	0,38	(0,05)	15,14
500 - u.m.	(0,15)	10,16	3,20	2,78	1,66	(0,23)	(0,02)	18,20
Insgesamt	0,41	16,18	6,85	72,61	2,52	1,00	0,42	100,00

Um relative Belastungsveränderungen untersuchen zu können, wird mittels der relativen Anteile am Bruttoeinkommen und an der Steuerschuld ein Belastungskoeffizient[37] nach folgender Formel gebildet:

$$\text{Belastungskoeffizient} = \frac{\frac{Tax_{ik}}{\sum_i \sum_k Tax_{ik}}}{\frac{BE_{ik}}{\sum_i \sum_k BE_{ik}}}$$

mit Tax = Steuerschuld, BE = Bruttoeinkommen und Einkommensklassen i = 1, ..., 20 sowie überwiegenden Einkunftsarten k = 1, ..., 7.

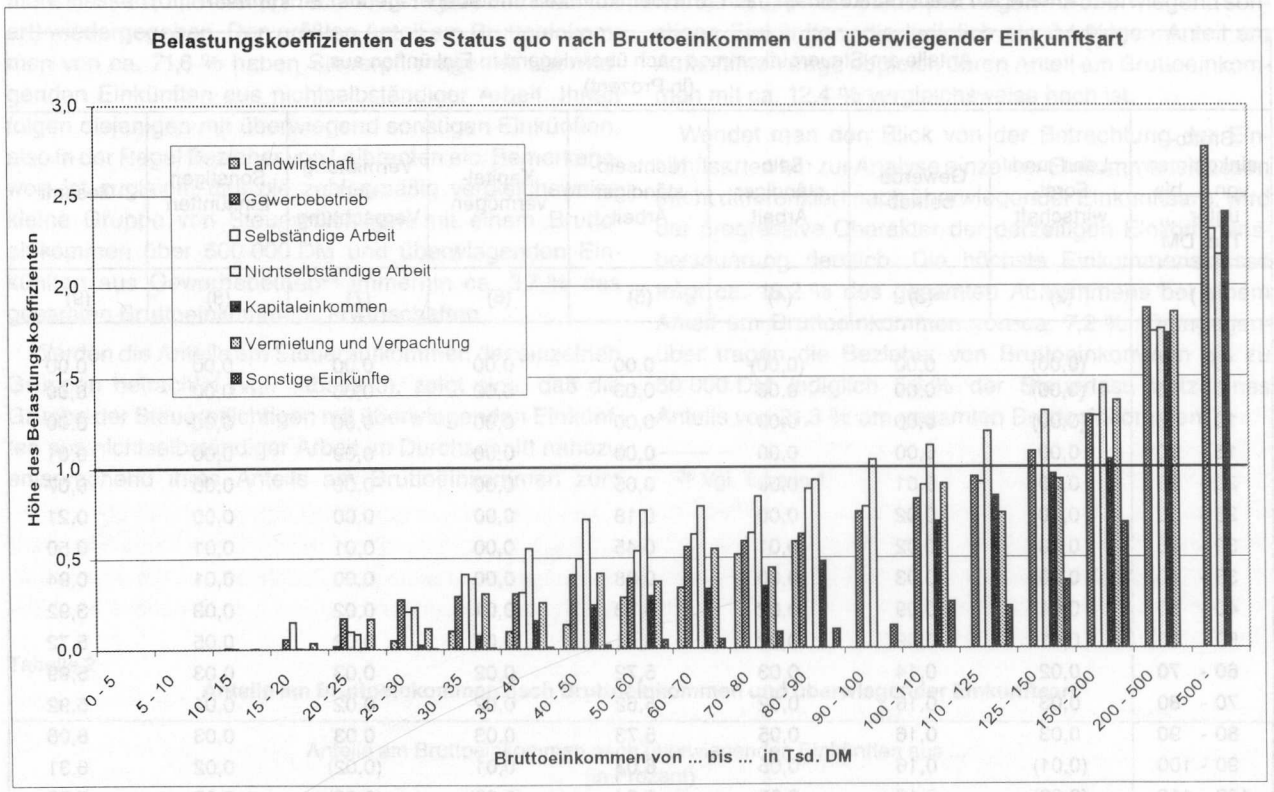
Nimmt der Belastungskoeffizient einen Wert von eins an, bedeutet dies, daß der Anteil am Bruttoeinkommen der betreffenden Gruppe dem Gruppenanteil am Steueraufkommen entspricht und die Besteuerung folglich verteilungsneutral ist. In Abbildung 3 wird die Belastungsverteilung der derzeitigen Einkommensbesteuerung anhand dieser Belastungskoeffizienten visualisiert.

Die Progression der Einkommensbesteuerung wird auf den ersten Blick deutlich: Der Belastungskoeffizient steigt (bei aggregierter Betrachtung) von Null in den niedrigsten Einkommensklassen mit zunehmendem Einkommen stetig an und erreicht sein Maximum in der höchsten Klasse.

Eine überproportionale Belastung erfolgt für Einkommen über 90 000 DM und zunächst nur für Steuerpflichtige mit Einkünften überwiegend aus nichtselbständiger Arbeit. Erst in den darauf folgenden Einkommensklassen werden auch Steuerpflichtige mit Einkünften aus anderen Quellen überproportional belastet, mit Ausnahme derjenigen mit

[37] Vgl. Nagel (1993), S. 268 ff.

Abbildung 3



überwiegend sonstigen Einkünften, für die sich durchgängig eine unterproportionale Belastung ergibt.[38]

3.2.2 Aufkommens- und Verteilungseffekte von Maßnahmen zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage

Der Wegfall sämtlicher — egal ob allokativ oder distributiv motivierter — bisher zulässiger Abzugsmöglichkeiten vom Bruttoeinkommen (z.B. Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Wegfall der Ertragsanteilsbesteuerung usw.), also die Abschaffung sämtlicher Absetzungsmöglichkeiten, die dazu führen, daß die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (zu versteuerndes Einkommen) kleiner als das Bruttoeinkommen ist, wäre ein großer Schritt hin zu einer comprehensive tax base.[39] Das Aufkommen aus der Einkommensteuer würde um ca. 196 Mrd. DM ansteigen, was einer durchschnittlichen Mehrbelastung von ca. 5 500 DM je Steuerpflichtigem (bei ca. 35,8 Mill. Steuerpflichtigen) entspricht.[40] Wie die absoluten Mehrbelastungen für die verschiedenen Bruttoeinkommensklassen bei dieser und den weiter unten analysierten Möglichkeiten zur Ausweitung der Bemessungsgrundlage aussehen würden, ist Tabelle 4 zu entnehmen. Die zusätzliche Belastung würde mit steigendem Bruttoeinkommen tendenziell zunehmen und sich bereits in mittleren Einkommensbereichen auf mindestens 5 000 DM belaufen (vgl. Tabelle 4, Sp. 2+3).

Die zur Beschreibung der distributiven Konsequenzen besser geeignete Veränderung der Belastungskoeffizienten (vgl. Abbildung 4) zeigt, daß derzeit vor allem die Bezieher von niedrigen und mittleren Bruttoeinkommen von der Existenz dieser Regelungen begünstigt werden. Der Wegfall sämtlicher Abzugsmöglichkeiten würde zu einer Belastungsverschiebung von Steuerpflichtigen mit einem Bruttoeinkommen von über 100 000 DM hin zu Steuerpflichtigen mit niedrigerem Bruttoeinkommen führen und wäre folglich — ohne Ausgleichsmaßnahmen — distributiv

[38] Dieser Ergebnisse decken sich bis auf geringfügige Abweichungen mit unseren früheren Verteilungsanalysen. Diese unerheblichen Abweichungen ergeben sich aus der in dieser Arbeit erstmals Verwendung findenden Schichtung der Bruttoeinkommen ohne die Berücksichtigung negativer Einkünfte.

[39] Allerdings ist zu beachten, daß das Korrespondenzprinzip hier keine Berücksichtigung findet, da die Besteuerung der Renten nicht mit einer Freistellung diesbezüglicher Vorsorgeaufwendungen einhergeht.

[40] Dabei ist klar, daß es sich hier und im folgenden nur um eine hypothetische Situation handelt, die bei einer Umsetzung mit entsprechenden tarifären Entlastungsmaßnahmen einhergehen müßte.

Tabelle 4

Aufkommensänderungen der Erweiterungen der Bemessungsgrundlage gegenüber Status quo

Aufkommensänderungen						
Brutto-einkommen von ... bis unter ... Tsd. DM	Abzugsmöglichkeiten		personenspezifische Verrechnungsmöglichkeiten		sachspezifische Verrechnungsmöglichkeiten	
	(a)		(b)		(c)	
	Mill. DM	DM je Stpfl.	Mill. DM	DM je Stpfl.	Mill. DM	DM je Stpfl.
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
0 - 5	0	0	0	0	0	0
5 - 10	0	0	0	0	0	0
10 - 15	369	232	0	0	0	0
15 - 20	3 435	1 351	4	1	0	0
20 - 25	5 839	2 340	34	14	2	1
25 - 30	6 235	3 123	120	60	8	4
30 - 35	7 445	3 656	289	142	30	15
35 - 40	7 924	4 248	529	284	63	34
40 - 50	16 568	4 650	2 753	773	277	78
50 - 60	19 650	5 506	6 166	1 728	686	192
60 - 70	19 127	6 526	7 697	2 626	993	339
70 - 80	17 540	7 568	6 688	2 886	1 089	470
80 - 90	14 859	8 006	5 351	2 883	1 212	653
90 - 100	12 047	7 974	4 236	2 804	1 298	859
100 - 110	9 921	8 373	3 467	2 926	1 394	1 177
110 - 125	11 152	9 049	4 186	3 397	1 814	1 472
125 - 150	11 570	10 159	5 011	4 400	2 508	2 202
150 - 200	11 211	13 060	6 075	7 076	3 338	3 888
200 - 500	15 360	22 409	10 830	15 800	8 605	12 554
500 - u.m.	5 755	41 687	4 138	29 974	9 812	71 067
Insgesamt	196 007	5 475	67 575	1 888	33 130	925

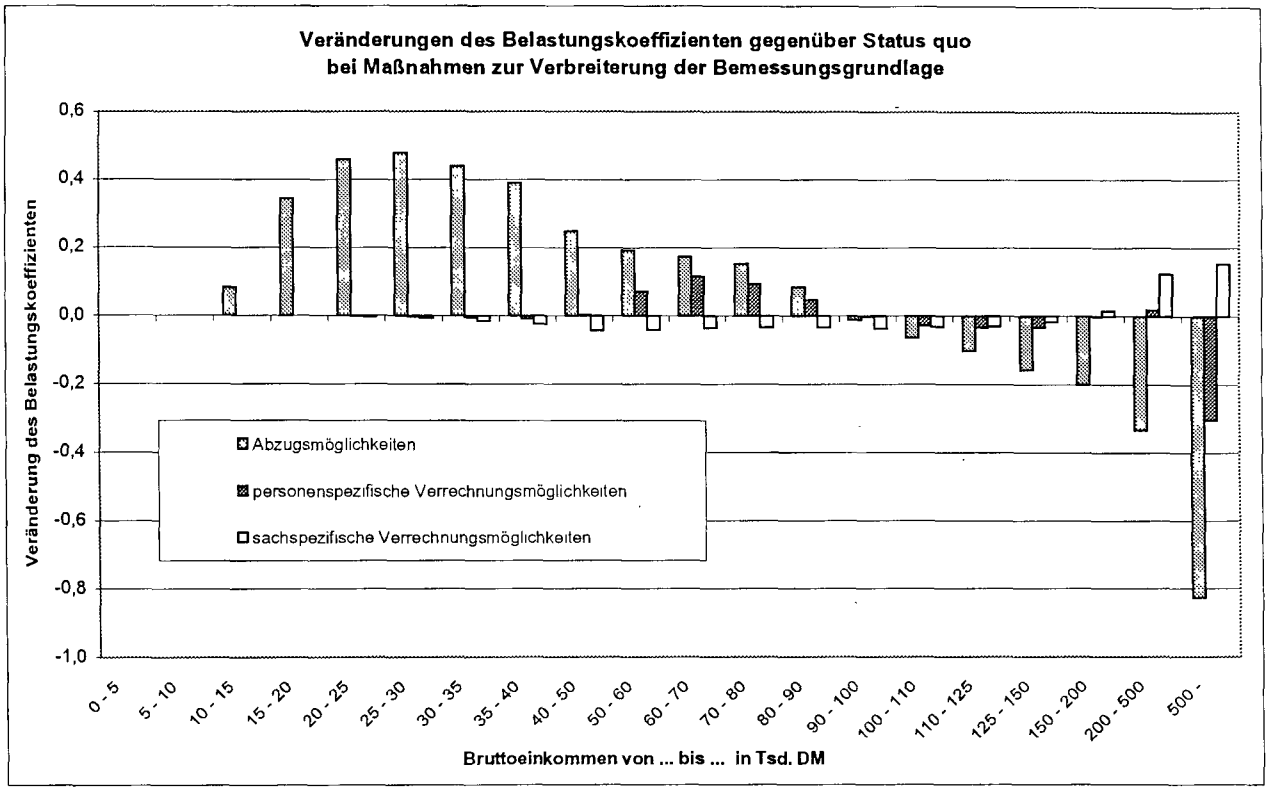
äußerst problematisch zu bewerten. Diese Tendenz besteht weitgehend unabhängig von der jeweils dominierenden Einkunftsart; allerdings findet der Übergang von (relativ) Belasteten zu (relativ) Begünstigten bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit bereits im Bereich von ca. 90 000 DM statt, während der entsprechende Wechsel in den anderen Einkunftsarten erst bei einem Bruttoeinkommen von ca. 150 000 DM auftritt.

Als nächstes sollen nun die Aufkommens- und Verteilungseffekte (eines Wegfalls) der personenspezifischen Verrechnungsmöglichkeiten bei der Ermittlung der Steuerschuld oder genauer gesagt des Ehegattensplittings aufgezeigt werden. Eine prinzipielle Einzelveranlagung würde ein Mehraufkommen von ca. 67,6 Mrd. erbringen (vgl. Tab 4, Sp. 4+5). Analog zum oben analysierten Wegfall sämtlicher Abzugsmöglichkeiten nimmt die durchschnittliche Belastung der Steuerpflichtigen mit steigendem Bruttoeinkommen zu. Die durchschnittliche Mehrbelastung je Steuerpflichtigem würde sich auf ca. 1 900 DM belaufen.

Bei Betrachtung der Veränderung der Belastungskoeffizienten ergibt sich ein differenzierteres Bild: Ein Wegfall des Ehegattensplittings führt gemäß Abbildung 4 tendenziell zu einer relativen Entlastung für die Bezieher von Bruttoeinkommen zwischen 15 000 und 40 000 sowie über 90 000 DM, während die Bezieher von Bruttoeinkommen zwischen 40 000 und 90 000 DM (relativ) belastet werden. Demnach begünstigt das Ehegattensplitting derzeit vor allem die Bezieher mittlerer Einkommen (Bruttoeinkommen zwischen 40 000 und 90 000 DM).

Geht man von einer aggregierten Betrachtung zu einer nach den verschiedenen Einkunftsarten differenzierenden

Abbildung 4



Analyse über, werden einige erwähnenswerte Besonderheiten deutlich: Für Steuerpflichtige, die überwiegend Einkünfte aus Landwirtschaft oder Gewerbebetrieb beziehen, würde eine Einzelveranlagung — im Gegensatz zur aggregierten Betrachtung — zu keiner relativen Ent-, sondern zu einer Belastung im unteren Einkommensbereich (bis zu Bruttoeinkommen von ca. 40 000 DM) führen. Dies geht möglicherweise darauf zurück, daß bei diesen Steuerpflichtigen die Ehepartner im Unternehmen mithelfen, ohne ein eigenes Einkommen zu beziehen und daraus ein merklicher Splittingvorteil auch bei Einkommen resultiert, die einer niedrigen marginalen Steuerbelastung unterliegen.

Berücksichtigt man bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens lediglich positive Einkünfte, d.h. schafft man die Möglichkeit der Verrechnung positiver Einkünfte einer Einkunftsart mit negativen aus einer anderen Einkunftsart ab, wäre mit einem Mehraufkommen von ca. 33,1 Mrd. DM zu rechnen, was einer durchschnittlichen Mehrbelastungen von gut 900 DM je Steuerpflichtiger entspricht. Aus Tabelle 4 (Sp. 6+7) wird ersichtlich, daß die durchschnittliche Mehrbelastung einer Abschaffung dieser derzeit bestehenden und weiter oben als sachspezifisch bezeichneten Verrechnungsmöglichkeiten mit steigendem Bruttoeinkommen zunimmt. Deutliche Belastungsanstiege würden sich erst für die Bezieher von Bruttoeinkommen über 100 000 DM ergeben und mit weiter steigendem Bruttoeinkommen würde die Mehrbelastung fast exponentiell zunehmen. Demnach scheint diese Verrechnungsmöglichkeit zur Verringerung der Bemessungsgrundlage primär den Beziehern von Spitzeneinkommen zuzukommen.

Betrachtet man die Veränderung der Belastungskoeffizienten (vgl. Abbildung 4) infolge einer Abschaffung dieser Regelungen, so wird dieser Eindruck bestätigt. Eine Abschaffung wäre mit einer relativen Entlastung von Beziehern von Bruttoeinkommen bis zu 150 000 DM und einer relativen Belastung von Beziehern von Einkommen über 150 000 DM, also mit einer Umverteilung von Steuerpflichtigen mit Spitzeneinkommen hin zu den übrigen Einkommensbeziehern verbunden. Gravierende Unterschiede zwischen der aggregierten Betrachtung und einer nach den verschiedenen Einkunftsarten differenzierten Analyse sind nicht zu erkennen, wenngleich die Simulationsergebnisse aufdecken, daß vor allem die Bezieher von Gewinneinkommen (Landwirte, Selbständige, Gewerbetreibende) bei einer Abschaffung mit einer relativen Mehrbelastung rechnen müßten. Dies spricht wiederum dafür, daß — neben den Spitzenverdienern mit Bruttoeinkommen von mehr als 150 000 DM — diese Gruppen und zwar bereits bei Nicht-Spitzeneinkommen am stärksten von den bestehenden Verrechnungsmöglichkeiten zwischen positiven

und negativen Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten Gebrauch machen.

Kombiniert man die drei analysierten Möglichkeiten zur Schaffung einer comprehensive tax base, ergibt sich der unten aufgeführte Gesamteffekt. Dabei ist zu beachten, daß bei einer aggregierten Betrachtung der Gesamteffekt — infolge einer auf die progessive Tarifgestaltung zurückzuführenden Superadditivität — größer ist als die Summe der Teileffekte. Gleichzeitig kann es allerdings innerhalb einzelner Bruttoeinkommensklassen bzw. bei nach überwiegender Einkunftsart differenzierter Betrachtung auch zu einer Subadditivität kommen, dergemäß die Summe der Teileffekte den Gesamteffekt übersteigt; letzteres kann als Ergebnis der Splittingregelung erklärt werden.

Gemäß Tabelle 5 würde die Kombination dieser Möglichkeiten zur Schaffung einer comprehensive tax base zu einem Mehraufkommen von ca. 295 Mrd. DM führen, was fast einer Verdoppelung des gegenwärtigen Aufkommens entspricht. Für den durchschnittlichen Steuerpflichtigen bedeutet dies ein Mehrbelastung von etwas mehr als 8 000 DM, wobei diese durchschnittliche absolute Mehrbelastung mit steigendem Bruttoeinkommen zunimmt.

Die Veränderung der Belastungskoeffizienten (vgl. Abbildung 5) zeigt allerdings, daß die Abschaffung (ohne entsprechende Ausgleichsmaßnahmen) der o.a. Möglichkeiten zur Verringerung der Steuerschuld distributiv nicht unproblematisch wäre, da dies zu relativen Mehrbelastungen für die Bezieher von Einkommen unter 90 000 DM und zu entsprechenden Entlastungen bei den Beziehern höherer Bruttoeinkommen führen würde. Diese Aussage gilt auch uneingeschränkt für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit und ähnlich — allerdings mit etwas in höhere Einkommensbereiche verschobenem Vorzeichenwechsel — für die übrigen Einkunftsarten.

Demnach begünstigen diese Regelungen derzeit vor allem die Bezieher von niedrigen und mittleren Einkommen, während Steuerpflichtige mit höheren Bruttoeinkommen (über 90 000 DM) unterdurchschnittlich profitieren; insofern wäre bei isolierter Sichtweise eine Abschaffung dieser Bestimmungen einerseits aus distributiver Sicht problematisch, wenngleich dies andererseits auch zu einer steuerlichen Gleichbehandlung unterschiedlicher Einkunftsarten beitragen würde.[41] Ferner können durch erforderliche Tarifanpassungen, die eine Aufkommensneutralität gewährleisten sollen, distributiv erwünschte Kompensationen vorgenommen werden.

Zur Vermeidung von Mißverständnissen muß an dieser Stelle erneut auf die Grundprämisse der hier vorgestellten Simulationsrechnungen eingegangen werden. Wenngleich die vorstehenden Ausführungen von erheblichem Mehraufkommen aus entsprechenden Veränderungen der steuerrechtlichen Bestimmungen sprechen, darf nicht in Vergessenheit geraten, daß bei allen hier beschriebenen Reformansätzen von einer Rückgabe dieses potentiellen Mehraufkommens durch kompensatorische Anpassungen des Tarifs ausgegangen wird. Daher dürfen die vorstehend aufgezeigten Mehraufkommen ebensowenig wie die aufgezeigten Belastungsveränderungen als Zielvorstellungen interpretiert werden. Vielmehr handelt es sich nur um eine hypothetische und auf analytische Gründe zurückgehende Aufteilung eines abstrakten Gesamtpakets (Ausweitung der tax base bei gleichzeitiger tarifärer Entlastung zur Gewährleistung der Aufkommensneutralität) in Teilpakete, um die Aufkommens- und Verteilungseffekte der seit langer Zeit vielfältig konstatierten Erosion der Bemessungsgrundlage aufzeigen zu können.

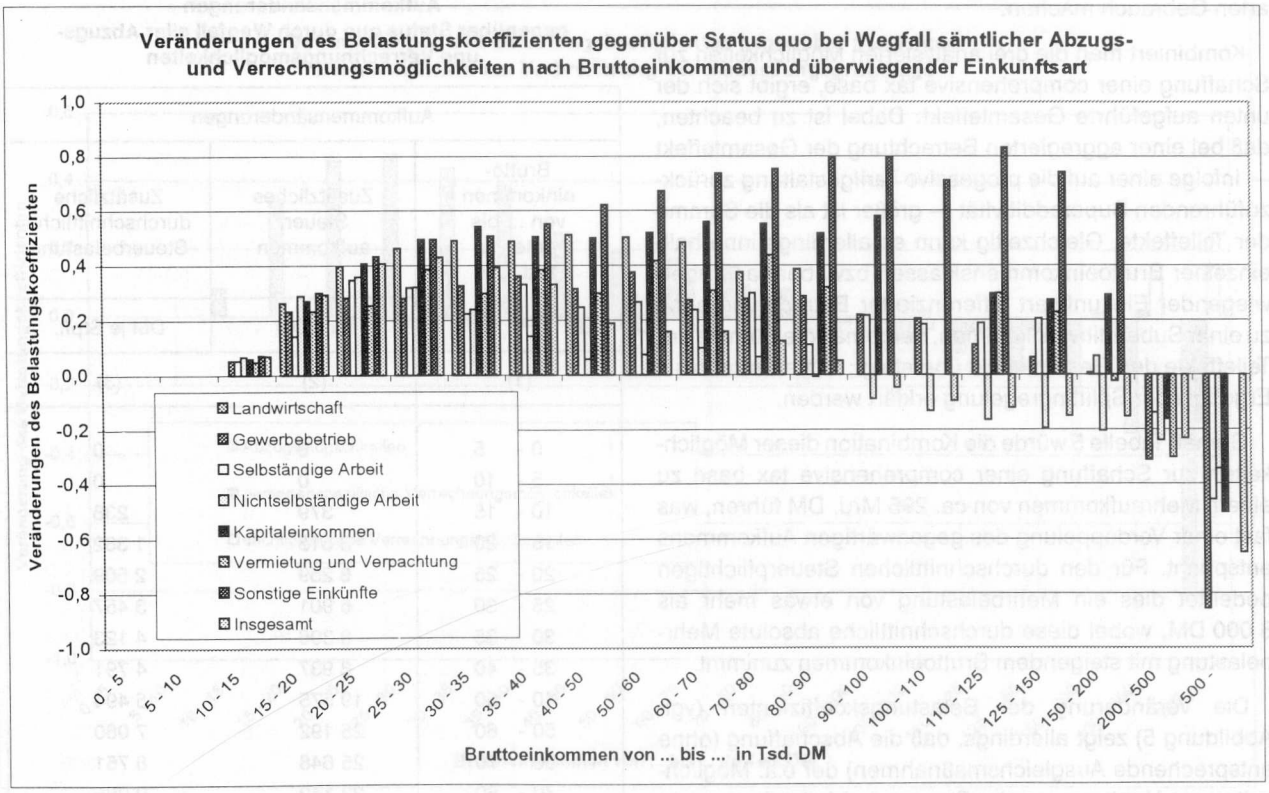
Tabelle 5

Aufkommensänderungen gegenüber Status quo durch Wegfall aller Abzugs- und Verrechnungsmöglichkeiten

Aufkommensänderungen		
Bruttoeinkommen von ... bis unter ... Tsd. DM	Zusätzliches Steueraufkommen	Zusätzliche durchschnittliche Steuerbelastung
	Mill. DM	DM je Stpfl.
(1)	(2)	(3)
0 - 5	0	0
5 - 10	0	0
10 - 15	379	238
15 - 20	3 515	1 382
20 - 25	6 259	2 509
25 - 30	6 901	3 457
30 - 35	8 396	4 123
35 - 40	8 937	4 791
40 - 50	19 575	5 494
50 - 60	25 192	7 060
60 - 70	25 648	8 751
70 - 80	23 142	9 985
80 - 90	20 018	10 786
90 - 100	16 869	11 166
100 - 110	14 409	12 161
110 - 125	17 106	13 881
125 - 150	19 431	17 062
150 - 200	20 756	24 179
200 - 500	32 743	47 769
500 - u.m.	25 430	184 196
Insgesamt	294 706	8 232

[41] Vgl. Andel (1997).

Abbildung 5



4. Aufkommensneutrale Einkommensteuerreform — Tarifsenkungspotentiale

Im folgenden soll das aus den o.a. Erweiterungen der Bemessungsgrundlage resultierende (hypothetische) Mehraufkommen von ca. 295 Mrd. DM durch eine Reform des Tarifs der Einkommensteuer möglichst vollständig an die Steuerpflichtigen zurückgegeben werden, um auf diese Weise das gesamte Reformpaket aufkommensneutral zu gestalten.[42] Dabei soll die Progression im Einkommensteuersystem grundsätzlich beibehalten werden.

Im folgenden werden zunächst vier Vorschläge zur tarifären Entlastung vorgestellt (4.1.), bevor dann auf deren Be-/Entlastungs- und Verteilungswirkungen (4.2.) eingegangen wird.

4.1 Reformtarife

Die im weiteren beschriebenen Tarife zur Sicherstellung der Aufkommensneutralität — nach der Einführung der oben als Alternative (d) bezeichneten comprehensive tax base — lassen sich in folgende Tariftypen unterteilen: zwei sogenannte „linear-progressive", eine flat tax sowie einen progressiven Tarif mit stetig abnehmendem Anstieg des Grenzsteuersatzes, ab jetzt als Exponentialtarif benannt.[43] Nachfolgende Tabelle 6 gibt einen Überblick über die Parameter der untersuchten Einkommensteuertarife.[44]

Für die Tarife 1 und 2 ergeben sich vier Freiheitsgrade: Grundfreibetrag, Beginn des oberen Linearbereichs sowie Eingangs- und Spitzensteuersatz. Tarif 3 hat als Freiheitsgrade Grundfreibetrag und Grenzsteuersatz. Bei Tarif 4 entfällt die Wahl des Eingangssteuersatzes zugunsten des Exponenten der Tariffunktion. Allen Tarifen ist gemeinsam, daß der bisherige Grundfreibetrag von 12 095 Mrd. erheblich ausgedehnt wird.[45]

[42] Da nicht jeder Tarif a priori eine exakte Aufkommensneutralität gewährleisten kann, werden geringfügige Abweichungen von maximal 2 % nach unten (Nettoentlastung) zugelassen.

[43] Einen solcher Tarifvorschlag kam z.B. von Bomsdorf; vgl. Bomsdorf (1996).

[44] Aus dem Spektrum unterschiedlichster aufkommensneutraler Einkommensteuertarife werden vier exemplarische Tarife ausgewählt, die die Bedingungen eines Grundfreibetrags über 20 000 DM und eines Grenzsteuersatzes unter 40 % erfüllen.

[45] Dies kann als Kompensation des entfallenen Arbeitnehmerpauschbetrags aufgefaßt werden, der ohnehin für die Mehrzahl der Steuerpflichtigen eine faktische Ausdehnung des Grundfreibetrags darstellt.

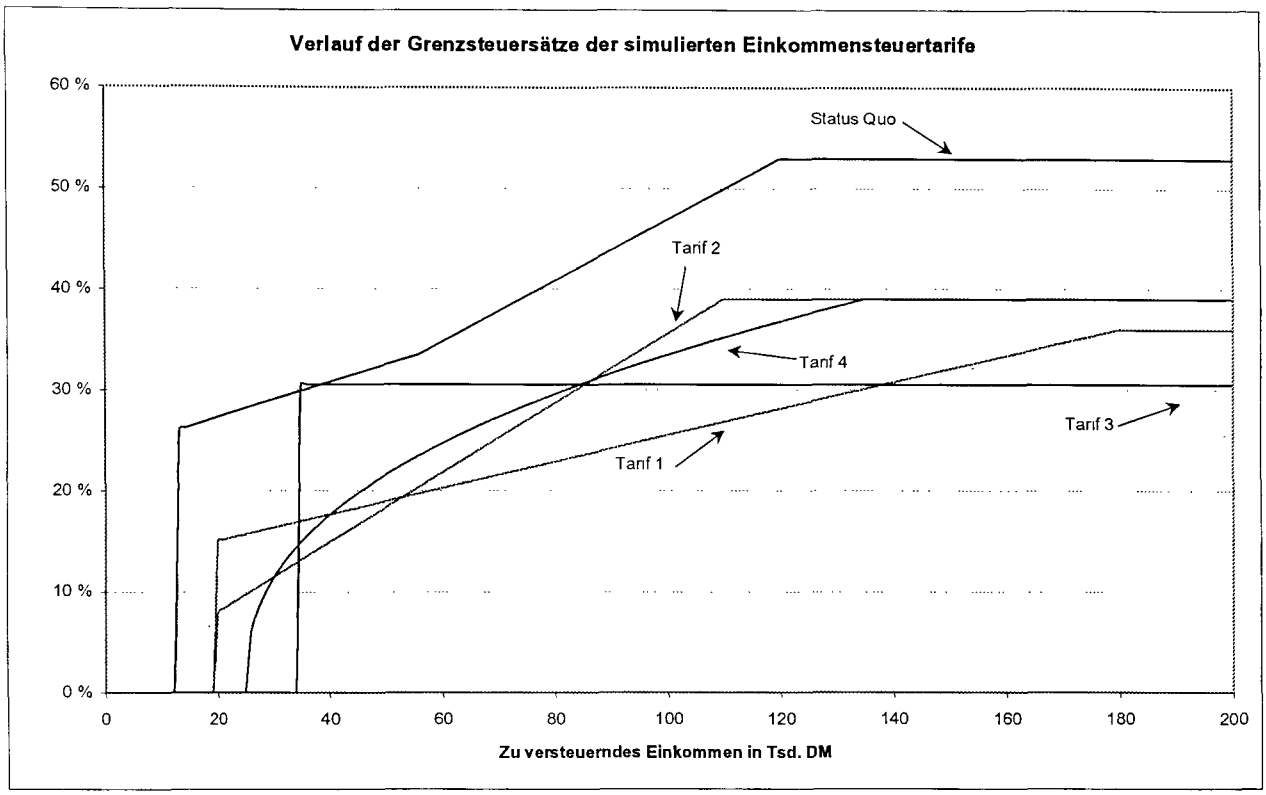
Tabelle 6

Parameter der untersuchten Einkommensteuertarife

	Grund-freibetrag[1]	Beginn oberer Linear-bereich[1]	Eingangs-steuersatz	Spitzen-steuersatz	Tarifformel[2]
	x_1	x_2	dt/dx_1	dt/dx_2	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Status quo	12	120	25,9 %	53,0 %	[0, 12]: T = 0; [12, 55]: T = 0,8663 * x^2 * 10^{-6} + 0,23814x−2.993; [55, 120]: T = 1,5191 * x^2 * 10^{-6} + 0,16545x−970; [120, ∞]: T = 0,53 * x − 22.842 .
Tarif 1	20	180	15,0 %	36,0 %	[0, 20]: T = 0; [20, 180]: T = 0,6563 * x^2 * 10^{-6} + 0,12375x −2.738; [180,]: T = 0,36 * x −24.000 .
Tarif 2	20	110	8,0 %	39,0 %	[0, 20]: T = 0; [20, 110]: T = 1,7222 * x^2 * 10−6 + 0,11111x -911; [110, ∞]: T = 0,39 * x−21.750 .
Tarif 3	35	35	30,5 %	30,5 %	[0, 35]: T = 0; [35, ∞]: T = 0,305 *x −10.675 .
Tarif 4	25	135	0,0 %	39,0 %	[0, 25]: T = 0; [25, 135]: T = 0,002682 * (x−25.000)^{1,4}; [135,]: T = 0,39 * x−22.007 .

[1] In Tsd. DM; — [2] mit T = Steuerschuld und x = zu versteuerndes Einkommen, [..., ...] = Intervalle in Tsd. DM.

Abbildung 6



Des weiteren wird aus anreizpolitischen Gesichtspunkten eine deutliche Absenkung der Grenz- und Durchschnittssteuersätze über den gesamten Tarifbereich angestrebt.[46] Abbildung 6 veranschaulicht die Grenzsteuersatzverläufe der simulierten Tarife im Vergleich zum Status *quo*.

4.2 Be-/Entlastungs- und Verteilungswirkungen

Wendet man sich den Be-/Entlastungswirkungen der vier Tarifvarianten (differenziert nach Bruttoeinkommensklassen) zu (vgl. Tabelle 7), wird deutlich, wie sich die Steuerbelastung durch den geänderten Tarif und den Wegfall der Abzugs- und Verrechnungsmöglichkeiten für den Durchschnittsfall in den einzelnen Einkommensklassen verändert. Es zeigt sich, daß der Tarif 1 die Steuerpflichtigen mit einem Einkommen von 10 000 bis 15 000 DM leicht ent-, aber die darauffolgenden Einkommensklassen bis zu einem Bruttoeinkommen von 90 000 DM belastet. Ab dieser Einkommenshöhe treten — abgesehen von Steuerpflichtigen mit Bruttoeinkommen zwischen 200 000 und 500 000 DM[47] — durchweg Entlastungen auf. Durch Tarif 1 erfahren bei dieser Durchschnittsbetrachtung nur 28,5 % der Steuerpflichtigen absolute Entlastungen. Bei Tarif 2 ist ein Rückgang der Steuerlast für Bezieher von Bruttoeinkommen bis 20 000 DM und zwischen 40 000 und 150 000 DM zu beobachten, während sich absolute Belastungen in den übrigen Einkommensklassen einstellen; dabei kommen 65,5 % der Steuerpflichtigen in den Genuß von Steuersenkungen. Nahezu die Hälfte (48,6 %) der Steuerpflichtigen erfahren Steuersenkungen bei der Tarifvariante 3, der flat tax, wobei sich die Entlastungen vor

[46] Lediglich bei der flat tax war eine Absenkung über den gesamten Tarifbereich nicht möglich; im Bereich von 35 000 — 38 000 DM liegt der Grenzsteuersatz marginal über dem des Status quo.

[47] In dieser Einkommensklasse dominiert der aus der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage resulierende (aufkommenserhöhende) Effekt den (aufkommenssenkenden) Effekt der Absenkung des Spitzensteuersatzes.

Tabelle 7

Belastungsveränderungen der simulierten Einkommensteuertarife gegenüber Status quo nach Bruttoeinkommen

Bruttoeinkommen von ... bis unter ... Tsd. DM	Aufkommensänderungen							
	Tarif1		Tarif 2		Tarif 3		Tarif 4	
	Mill. DM	DM je Stpfl.	Mill. DM	DM je Stpfl.	Mill. DM	DM je Stpfl.	Mill. DM	DM je Stpfl.
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
0 - 5	0	0	0	0	0	0	0	0
5 - 10	0	0	0	0	0	0	0	0
10 - 15	−1	0	−1	0	−1	0	−1	0
15 - 20	−20	−8	−20	−8	−20	−8	−20	−8
20 - 25	595	239	243	97	−207	−83	−207	−83
25 - 30	1 289	646	512	256	−648	−325	−399	−200
30 - 35	1 600	786	466	229	−1 534	−753	−465	−229
35 - 40	1 412	757	11	6	−1 870	−1 002	−811	−435
40 - 50	1 280	359	−2 275	−638	−2 968	−833	−3 329	−934
50 - 60	2 113	592	−1 846	−517	1 107	310	−2 000	−561
60 - 70	2 781	949	−283	−97	4 211	1 437	227	77
70 - 80	1 861	803	−260	−112	3 826	1 651	299	129
80 - 90	211	114	−1 223	−659	2 125	1 145	−794	−428
90 - 100	−1 581	−1 046	−2 517	−1 666	185	123	−2 222	−1 471
100 - 110	−2 021	−1 706	−2 374	−2 004	−113	−95	−2 142	−1 808
110 - 125	−2 590	−2 102	−2 287	−1 856	132	107	−2 075	−1 684
125 - 150	−2 989	−2 624	−1 330	−1 168	606	532	−1 152	−1 012
150 - 200	−1 986	−2 314	1 305	1 520	1 484	1 729	1 351	1 574
200 - 500	328	479	6 730	9 819	541	789	6 585	9 606
500 - u.m.	−2 283	−16 536	2 848	20 632	−8 843	−64 053	2 807	20 330
Insgesamt	0	0	−2 301	−64	−1 986	−55	−4 349	−121

Tabelle 8

Belastungsveränderungen der simulierten Einkommensteuertarife gegenüber Status quo nach überwiegender Einkunftsart

		Aufkommensänderungen			
		Tarif 1	Tarif 2	Tarif 3	Tarif 4
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Insgesamt	Mill. DM	0	−2 301	−1 986	−4 349
	DM je Stpfl.	0	−64	−55	−121
überwiegende Einkünfte aus ...					
Land- und Forstwirtschaft	Mill. DM	274	264	242	239
	DM je Stpfl.	1 320	1 275	1 170	1 151
Gewerbebetrieb	Mill. DM	−2 016	1 972	−5 223	1 841
	DM je Stpfl.	−1 502	1 469	−3 892	1 372
Selbständiger Arbeit	Mill. DM	1 556	4 036	517	3 985
	DM je Stpfl.	3 696	9 588	1 229	9 466
Nichtselbständiger Arbeit	Mill. DM	−13 449	−19 980	−5 080	−19 779
	DM je Stpfl.	−574	−853	−217	−845
Kapitaleinkommen	Mill. DM	1 050	1 729	456	1 705
	DM je Stpfl.	2 441	4 020	1 061	3 963
Vermietung und Verpachtung	Mill. DM	344	548	331	524
	DM je Stpfl.	1 116	1 779	1 073	1 700
sonstigen Quellen	Mill. DM	12 242	9 129	6 771	7 136
	DM je Stpfl.	1 265	944	700	738

allem auf die unteren und die höchste Einkommensklasse konzentrieren. Tarif 4 schließlich entlastet 74,2 % der Steuerpflichtigen, in erster Linie im unteren Bereich und bei Bruttoeinkommen von 80 000 bis 150 000 DM.

Geht man von der obigen Betrachtungsweise über zu einer nach überwiegender Einkunftsart differenzierenden Analyse (vgl. Tabelle 8) wird folgendes deutlich: In allen vier Varianten werden die „durchschnittlichen" Steuerpflichtigen, die überwiegende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, absolut entlastet. In den Tarifvarianten 1 und 3 ergeben sich bei denjenigen mit überwiegenden Einkünften aus Gewerbebetrieb ebenfalls absolute Entlastungen. Alle anderen Steuerpflichtigen müssen mit zusätzlichen absoluten Belastungen rechnen. Wird das Umverteilungsvolumen (differenziert nach überwiegender Einkunftsart) genauer analysiert, zeigt sich, daß bei den Tarifen 2 und 4 dieses Volumen — auch wenn man den Effekt infolge der Unterschiede im Gesamtsteueraufkommen eliminiert — deutlich höher als bei den beiden anderen ist.[48]

[48] Dies deckt sich mit den entsprechenden Ergebnissen bei nach Einkommensklassen differenzierter Betrachtung. Auffällig dabei ist, daß Tarif 4, obwohl mit überdurchschnittlichem Umverteilungsvolumen verbunden, im Vergleich zu den anderen Tarifen die größte Zahl an Begünstigten (absolute Entlastungen) erbringt und folglich aus politökonomischer Sicht hochinteressant für einen nach Wiederwahl strebenden Politiker sein könnte. Verantwortlich hierfür ist ein starker Anstieg der absoluten Belastung bei den Beziehern von Spitzeneinkommen (über 150 000 DM), der sich trotz Absenkung des Spitzensteuersatzes von 53 % auf 39 % infolge der Ausweitung der tax base ergibt. Dies spricht wiederum dafür, daß die im Status Quo bestehenden Abzugs- und Verrechnungsmöglichkeiten in ihrer Summe primär den Spitzenverdienern zugute kommen.

Die distributiven Auswirkungen der vier simulierten tarifären Möglichkeiten zur Sicherung der Aufkommensneutralität des Gesamtpakets werden bei der Betrachtung der Veränderungen des Belastungskoeffizienten für alle Steuerpflichtigen auf den ersten Blick deutlich (vgl. Abbildung 7): Abgesehen von einer kaum sichtbaren Entlastung für Steuerpflichtige mit niedrigen Bruttoeinkommen infolge der Ausweitung des Grundfreibetrags verteilt Tarif 1 die Steuerlast von oberen zu unteren Einkommensklassen um; der Vorzeichenwechsel ergibt sich bei Bruttoeinkommen von ca. 100 000 DM.[49] Demgegenüber erfolgt bei Tarif 2 eine Verschiebung der Steuerlast von mittleren hin zu unteren und oberen Einkommensklassen. Durch Tarif 3 würden Umverteilungen zugunsten der unteren Einkommensbereiche und insbesondere der höchsten Einkommensklasse eintreten. Tarif 4 schließlich induziert Umverteilungen der Steuerlast von unteren und mittleren hin zu den höchsten Einkommensklassen.[50]

Abschließend sei noch vermerkt, daß in der höchsten Einkommensklasse die Belastungseffekte der Ausweitung der Bemessungsgrundlage bei unseren vier Beispieltarifen erst durch eine Tarifsenkung mit einem Spitzensteuersatz unter 39 % kompensiert werden können.

Betrachtet man die Veränderungen der Belastungskoeffizienten differenziert nach überwiegender Einkunftsart lassen sich folgende Ergebnisse herausarbeiten. Während der Belastungskoeffizient für Steuerpflichtige mit überwiegend sonstigen Einkünften in allen Einkommensklassen ansteigt (wobei der Anstieg mit zunehmenden Einkommen ebenfalls zunimmt), werden die Bezieher von überwiegenden Einkünften aus unselbständiger Arbeit — abgesehen von wenigen Ausnahmen[51] — entlastet (der stärkste Rückgang zeigt sich bei Bruttoeinkommen zwischen 30 000 und 50 000 DM). Bei den Beziehern von Gewinneinkünften resultiert im unteren Einkommensbereich eine relative Entlastung,[52] während — mit partieller Ausnahme der Spitzeneinkommen — die „Besserverdienenden" mit relativen Belastungsanstiegen rechnen müßten.

---

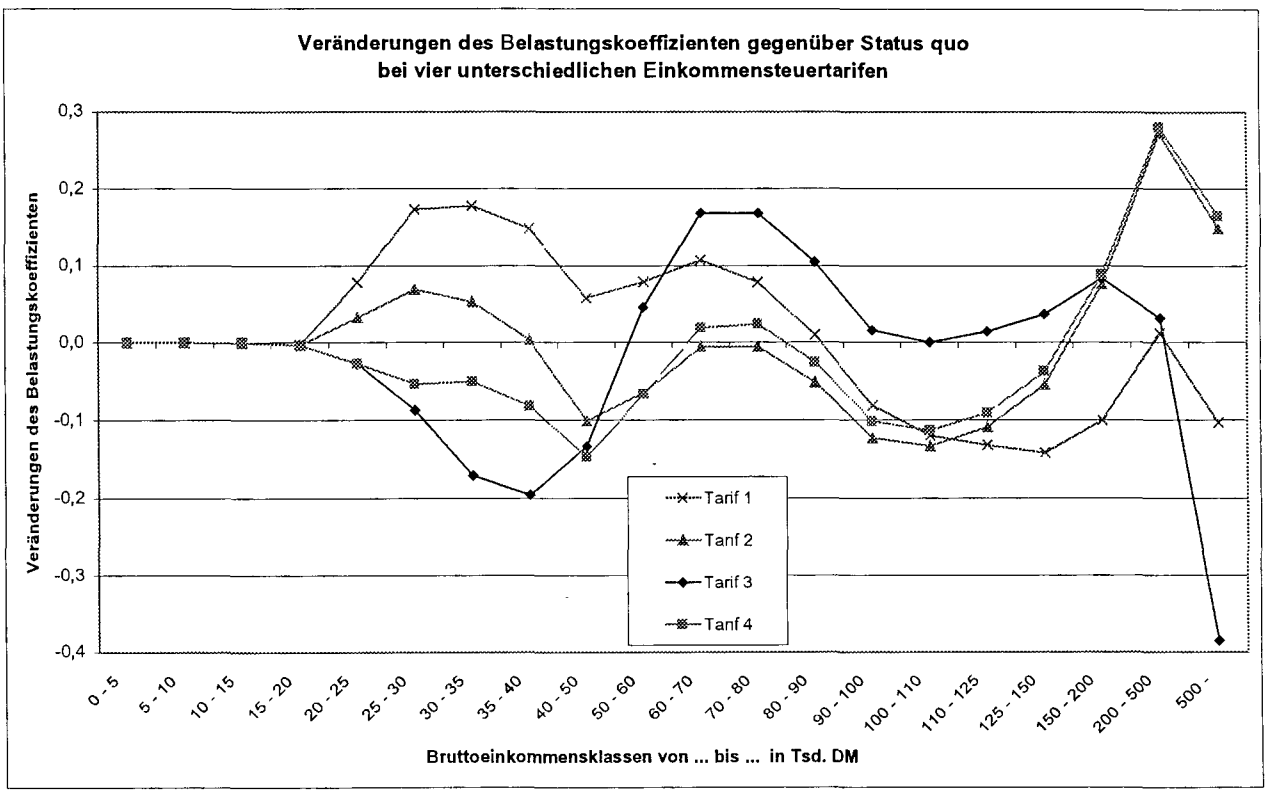
[49] Zur Erklärung der geringfügigen Belastung in der Bruttoeinkommensklasse von 200 000 bis 500 000 DM vgl. Fn. 47.

[50] Eine Ausnahme stellt der Bereich zwischen 60 000 und 80 000 DM dar. Hier wird der (aufkommenserhöhende) Effekt der Ausweitung der Bemessungsgrundlage noch nicht durch die Absenkung der Grenzsteuersätze und nicht mehr durch die Erhöhung des Grundfreibetrags kompensiert.

[51] Vor allem bei Beziehern von Bruttoeinkommen über 200 000 DM.

[52] Bei Kapitaleinkünften stellt sich natürlich die Frage, wieviel hiervon derzeit tatsächlich deklariert wird. Bei den übrigen Gewinneinkünften ist zu überprüfen, inwieweit Ausgaben der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben verrechnet werden.

Abbildung 7



5. Politische Implikationen

Die diskutierten Möglichkeiten zur Umgestaltung der Einkommensbesteuerung sind nicht im Sinne konkreter und direkt auf Umsetzung ausgerichteter Reformvorschläge zu verstehen. Vielmehr sollte aufgezeigt werden, welche Möglichkeiten zur Ausweitung der Bemessungsgrundlage bestehen und welche tarifären Spielräume für Ausgleichsmaßnahmen zur Gewährleistung einer Aufkommensneutralität des gesamten Reformpakets verfügbar sind. Begrüßenswert an einem solchen Einkommensteuersystem, das auf einem der o.a. Tarife und einer umfassenden Bemessungsgrundlage basiert, wäre die — im Vergleich zum Status quo — erheblich größere Übereinstimmung mit den klassischen steuerpolitischen Idealen, der Einfachheit, Billigkeit und Bestimmtheit und der damit einhergehenden Verbesserung der Anreizstruktur, ohne daß dadurch die fiskalische Ergiebigkeit des Systems leiden müßte.[53] Realistische Umsetzungschancen hat ein derartiges Reformpaket allerdings nur dann, wenn mit ihr keine den gesellschaftlichen Konsens gefährdenden Belastungs- und (Um-)Verteilungswirkungen einhergehen. Um dieses Gefährdungspotential auszuloten, wurden diese Effekte durch Simulationsrechnungen quantifiziert.

Dabei wurde folgendes deutlich: (1) Derzeit fließen weniger als zwei Drittel der Bruttoeinkommen in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ein; folglich bestehen erhebliche Spielräume zur Ausweitung der tax base. (2) Das daraus resultierende potentielle Mehraufkommen sollte aus allokativen Überlegungen heraus mittels einer auf Vereinfachung, mehr Transparenz und verbesserte Anreizstrukturen zielenden Reform des Tarifs nicht realisiert werden. (3) Die Einführung einer comprehensive tax base wäre aus distributiver Sicht zwar nicht grundsätzlich unproblematisch, allerdings reichen die tarifären Ausgleichsspielräume für eine Kompensation potentieller distributiver Probleme aus. Dabei ist zu beachten, daß (4) nicht alle Belastungsveränderungen im Vergleich zum Status quo als distributiv problematisch angesehen werden können. Vielmehr werden partiell lediglich bestehende distributive Unzulänglichkeiten (aus der Sicht der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit) beseitigt, die vor allem auf der derzeitigen Ungleichbehandlung der verschiedenen Einkunftsarten beruhen.

Insofern zielen die vorstehenden Ausführungen auf eine Versachlichung der Steuerreformdiskussion und bieten hoffentlich einige Ansatzpunkte zur Entwicklung konkreterer und auf Umsetzung ausgerichteter Reformvorschläge, wobei nicht vergessen werden darf, daß die Simulationsrechnungen weder Rückwirkungen einer Steuerreform auf Faktorangebot und Güternachfrage noch die resultierenden makroökonomischen Rückkoppelungseffekte berücksichtigen.

---

[53] Vgl. Mann (1937), S. 144 ff.

Literaturverzeichnis

Andel, Norbert (1997): Die Reform der Rentenbesteuerung ist schon lange überfällig!, in: Wirtschaftsdienst, Heft 1, S. 21-28.

Bach, Stefan (1997): Steuerreform in Deutschland, in: Vierteljahresheft zur Wirtschaftsforschung, Heft 3-4, S. 291-316.

Bareis, Peter (1995): Die notwendige Reform der Einkommensteuer 1996 — Thesen der Einkommensteuer-Kommission im Vergleich mit den Tarifvorschlägen des BMF und des Finanzministeriums NRW, in: DStR, Heft 5, S. 157-164.

Bomsdorf, Eckart (1996): Ein alternativer Vorschlag zur Neufassung des Einkommensteuertarifs, in: Wirtschaftsdienst, Heft 12, S. 623-627.

Bonus, Holger (1995): Ökosteuern wecken Begehrlichkeiten, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 9. Sept. 1995, S. 13.

Bork, Christhart, Uwe *Hochmuth* und Rolf *Kleimann* (1998): Aufkommens- und Verteilungswirkungen aktueller Reformvorschläge der Einkommensbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Heft 4, S. 499-517.

Bork, Christhart und Klaus Müller (1997a): Reformvorschläge zur Rentenbesteuerung und ihre Folgen für die Verteilung, in: Wirtschaftsdienst, Heft 5, S. 268-275.

Bork, Christhart und Klaus *Müller* (1997b): Effekte der Verrechnungsmöglichkeit negativer Einkünfte im deutschen Einkommensteuerrecht, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge Nr. 19, Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Potsdam.

Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (Hrsg.) (1994/1996a): Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten der Bundesrepublik Deutschland, Münster.

Bundesministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (Hrsg.) (1996b): Agrarbericht der Bundesregierung 1996, Bonn.

Bundesministerium für Finanzen (Hrsg.) (1997): Reform der Einkommensbesteuerung — Vorschläge der Steuerreform-Kommission — vom 22. Januar 1997 „Petersberger Steuervorschläge", Schriftenreihe Heft 61, Bonn.

Deutscher Bundestag (1996): Bericht der Bundesregierung über die gesetzliche Rentenversicherung (Rentenversicherungsbericht), in: Bundestagsdruckasche 13/5370, Bonn.

Deutscher Bundestag (1997a): Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P. — Entwurf eines Steuerreformgesetzes (StRG) 1999, in: Bundestagsdruckasche 13/7480, Bonn.

Deutscher Bundestag (1997b): Antrag der Bundestagsfraktion der Bündnis 90/Die Grünen — Einommensteuerreform für Gerechtigkeit und Transparenz, in: Bundestagsdruckasche 13/7895, Bonn.

Fehr, Hans (1997): Belastungswirkungen der aktuellen Reformvorschläge zur Einkommensbesteuerung und zur Alterssicherung, in: Vierteljahresheft zur Wirtschaftsforschung, Heft 3-4, S. 362-381.

Hackmann, Johannes (1979): Die Besteuerung des Lebenseinkommens: ein Vergleich von Besteuerungsverfahren, Tübingen.

Hanefeldt, Ute (1987): Das Sozio-ökonomische Panel — Grundlagen und Konzeption, Frankfurt/New York, 1987.

Kassella, Thomas (1994): Ein Verknüpfungsalgorithmus zur Zusammenführung von Steuerprozeßdaten und Umfragedaten, in: Richard Hauser, Notburga Ott, Gert Wagner (Hrsg.): Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik, Band 2, Erhebungsverfahren, Analysemethoden und Mikrosimulation, Frankfurt/M., S. 153-178.

Mann, Fritz Karl (1937): Steuerpolitische Ideale. Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung 1600-1935, in : Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Heft 5, Jena.

Müller, Klaus und Christhart *Bork* (1998): Verteilung und Fiskus: Die Auswirkungen der Einkommensbesteuerung auf die Einkommensverteilung, in: Gahlen, Bernhard, Helmut Hesse und Hans Jürgen Ramser (Hrsg.): Verteilungsprobleme der Gegenwart. Diagnose und Therapie, Tagungsband des 27. Wirtschaftswissenschaftlichen Seminars Ottobeuren. Tübingen, S. 207-246.

Nagel, Thomas (1993): Umweltgerechte Gestaltung des deutschen Steuersystems. Theoretische und empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungseffekte, Frankfurt/New York.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (1996): Jahresgutachten 1996/97: „Reformen voranbringen", Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (1996/1997): Statistisches Jahrbuch 1997/1998 für die Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (1997): Wirtschaftsrechnungen, Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 1993, Fachserie 15, Heft 7, Aufgabe, Methode und Durchführung, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (1998): Finanzen und Steuern, Fachserie 14, Heft 7.1, Lohn- und Einkommensteuer 1992, Wiesbaden.

Rose, Manfred, Franz W. *Wagner* und Ekkehard *Wenger,* (1997): Vorschläge zu einer konsumorientierten Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung, Heidelberg, 1997.

Teichmann, Dieter (1997): Zur Einkommensteuerreform — „Große" Steuerreform zunächst gescheitert, in: Vierteljahresheft zur Wirtschaftsforschung, Heft 3-4, S. 317-328.

Summary

The German Income Tax: Possibilities to reduce tax rates by broadening the tax base

The reform of German income taxation is currently a much debated public issue. Scientists, Research Institutes and some Politicians have suggested to expand the present tax base to a comprehensive one and to decrease the marginal tax rates. In this paper we analyse the revenue and distributional effects of the most expanded tax base by comparision with the current income tax system using a microdata-simulation model. The first-order-effect by realisation of a comprehensive tax base would almost double the income tax revenue. The additional tax revenue can be used to lower the marginal tax rates. We analyse four revenue-neutral tax schedules and their distributional effects.