

---

# Drei Diskussionsbeiträge zur Einkommensteuer„reform“ – näher betrachtet

**Bernd Genser und Robert Holzmann**

---

Die progressive Besteuerung nomineller Einkommenszuwächse erfordert in gewissen, mit der Inflationsentwicklung zusammenhängenden Zeitabständen eine Anpassung des Einkommensteuertarifs um die „kalte Progression“ abzuschwächen. Dem politischen Entscheidungsträger bietet sich die Möglichkeit diese Tarifkorrekturen als Steuer„reformen“ wählerwirksam umzusetzen, wie dies zuletzt in den Wahljahren 1975 und 1979 geschehen ist.

Die vor allem von den Interessenvertretern vehement geforderte Tarifierpassung per 1. Jänner 1982 wird einen verringerten Anstieg des Lohnsteueraufkommens bewirken, der dem Bestreben des Finanzministers nach einer (einnahmenseitigen) Budgetsanierung zuwiderläuft. Die in der Folge näher betrachteten Vorschläge eines Abbaus von Steuerbegünstigten können daher als komplementäre Maßnahmen angesehen werden, welche die Einnahmenausfälle einer Tarifierkorrektur zum Teil wieder kompensieren. Von den verschiedenen Vorschlägen sind für die Lohnsteuerpflichtigen vor allem drei von Bedeutung:

- Abbau der begünstigten Besteuerung der sonstigen Bezüge, sowie bestimmter Zulagen und Zuschläge durch Einführung einer oberen Grenze der Begünstigung
- Beseitigung des Kfz-Pauschales
- Beseitigung der Abzugsfähigkeit der Pflichtbeiträge als Werbungskosten.

In der tagespolitischen Auseinandersetzung (und in deren Abbildung in den Medien) werden solche Vorschläge zumeist nur dahingehend bewertet, ob und welche Gruppeninteressen berührt werden, wie die Interessenvertreter reagieren und ob dabei Spannungen im Regierungslager sichtbar werden. Im allgemeinen nicht behandelt werden Fragen der Konsistenz der vorgeschlagenen steuergesetzlichen Änderungen



mit der Grundstruktur des Steuersystems. Nur am Rande und auf der Basis von Daumenregeln und groben Plausibilitätsabschätzungen behandelt werden Fragen des Aufkommens und der Verteilungswirkungen solcher Vorschläge. Mit dem vorliegenden Beitrag soll eine Diskussionsgrundlage für diese beiden Problemkreise geboten werden.

## 1. Systemhaftigkeit der Reformvorschläge

In einem auf Leistungsfähigkeitsüberlegungen basierenden Lohn- und Einkommensteuersystem sind Abzüge von der Steuerbemessungsgrundlage gerechtfertigt, wenn sie eine verminderte Leistungsfähigkeit eines Zensiten ausdrücken. Diesem Anspruch genügen die oben angeführten und nun in Diskussion stehenden Steuerbegünstigungen, wenngleich in unterschiedlicher Weise.

Neben dem fiskalischen Ziel der Erwirtschaftung staatlicher Einnahmen werden mit Hilfe der Besteuerung zusätzlich auch wirtschaftspolitische Zielsetzungen unterschiedlicher Art verfolgt (Allokationsziele, Distributionsziele, etc.). Diese wirtschaftspolitischen Zielsetzungen werden häufig mit dem fiskalischen Ziel konfligieren, da steuerliche Anreizsysteme mit einer individuellen Verringerung der Steuerbelastung operieren<sup>1</sup>. In der steuerpolitischen Praxis scheinen jedoch fallweise diese wirtschaftspolitischen Zielsetzungen so flexibel zu sein, daß sie durchaus geändert werden, wenn aus fiskalischen Erwägungen das Steueraufkommen erhöht werden soll<sup>2</sup>.

### 1.1 Besteuerung mit fixen Sätzen

Ermäßigte fixe Steuersätze werden Arbeitnehmern für bestimmte Einkünfte gewährt, wobei zusätzlich ein Freibetrag für diese Einkünfte vorgesehen ist. Bei diesen begünstigten Einkünften handelt es sich im wesentlichen um Sonderzahlungen (13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen, Abfertigungen, usw. nach § 67 EStG), sowie um Zulagen und Zuschläge (Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen, Überstundenzuschläge, etc. nach § 68 EStG). Die fixen Grenzsteuersätze für diese Einkünfte liegen (zum Teil abhängig von der Kinderzahl) zwischen 0 und 15 Prozent. Die Argumente zur Rechtfertigung dieser Begünstigung sind äußerst heterogen. Für einmalige Bezüge (Abfertigungen oder Prämien für Verbesserungsvorschläge) bewirkt eine Zurechnung zu einer einzigen Periode einen ungerechtfertigten Progressionszugriff. Für die steuerliche Entlastung besonderer Arbeitsleistungen (Zuschläge für Sonntags- und Nacharbeit etc.) wurden arbeitsmarktpolitische Überlegungen ins Treffen geführt. Als generelles Argument für die Begünstigungen wird schließlich die Senkung der Steuerbelastung der unselbständig Erwerbstätigen angesehen. Diese Begünstigungen für die Unselbständigen sind der Preis für die Aufrechterhaltung der synthetischen Struktur unseres Einkommensteuersystems, in welchem



die veranlagten Steuerpflichtigen durch die Gestaltungsmöglichkeiten bei der Veranlagung steuerliche Vorteile genießen. Dieses Dilemma einer Kompensation steuerlicher Begünstigungen läßt sich auch durch die Aufhebung etwa der indirekten Investitionsförderung und der ermäßigten fixen Sätze nicht wirklich beseitigen, da das zentrale Problem in der einkommensteuerlichen Gleichsetzung von Unternehmensgewinn und Unternehmereinkünften liegt. Auf einer solchen Trennung bauen vor allem jene Vorschläge zur Steuerreform<sup>3</sup> auf, die eine Rückkehr zur synthetischen Einkommensbesteuerung anstelle einer Forcierung einer (analytischen) Schedulensteuer vorsehen.

## *1.2 Das Kfz-Pauschale*

Die Aufwendungen der Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz dienen der Erwerbung, Sicherung und Aufrechterhaltung der Einnahmen und sind daher grundsätzlich als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Das Kfz-Pauschale soll jene Mehraufwendungen pauschal abgelten, die dadurch entstehen, daß anstelle eines Massenbeförderungsmittels ein eigenes Kraftfahrzeug benutzt wird. Formalgesetzlich reicht der Besitz eines Kraftfahrzeugs für die Inanspruchnahme des Pauschales nicht aus, da der Steuerpflichtige die schriftliche Erklärung abzugeben hat, daß er das Fahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz benützt (§ 16 EStG, Abs. 1, Z. 6). Das EStG legt Pauschalbeträge für Motorfahräder und Personenkraftwagen, gestaffelt nach zwei Entfernungsklassen (unter bzw. über 20 km) fest. Eine Beseitigung des Kfz-Pauschales würde grundsätzlich keine Verringerung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Kfz-Benutzung bedeuten. Unter Umständen können die tatsächlichen Aufwendungen sogar in größerer Höhe geltend gemacht werden<sup>4</sup>. Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Fahrt zur Arbeitsstätte auszuschließen, bedürfte einer konkreten gesetzlichen Formulierung. Eine Beseitigung der Abzugsfähigkeit würde, ähnlich der steuerlichen Behandlung betrieblicher Fahrzeuge, eine Sonderregelung außerhalb der allgemeinen Grundlagen des Steuersystems darstellen und könnte lediglich fiskalisch bzw. wirtschaftspolitisch begründet werden, etwa als demeritorische Nachfragesteuerung. Ein Umsteigen vom privaten auf den öffentlichen Verkehr ist allerdings nur dort zumutbar, wo effiziente Massenverkehrsmittel zur Verfügung stehen. Um eine Benachteiligung von Pendlern, denen kein solches Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht, zu vermeiden, könnte auch eine selektive Transferpolitik verfolgt werden (Pendlerpauschale), die jedoch gleichfalls die Gefahr hoher Verwaltungskosten birgt.



### 1.3 Pflichtbeiträge

Die Pflichtbeiträge umfassen grundsätzlich die Beiträge zur gesetzlichen Kranken-, Pensions- und Arbeitslosenversicherung, den Wohnbauförderungsbeitrag und die Arbeiterkammerumlage (§ 16 (1) EStG).

Die Beiträge zur Pensionsversicherung sind mit einem Anteil von rund 60 Prozent der umfangreichsten Posten. Da die gesetzlichen Pensionen lohnsteuerpflichtig sind, würde eine Beseitigung der Abzugsfähigkeit der Pensionsversicherungsbeiträge die gesetzliche Altersvorsorge steuerlich doppelt belasten. Demgegenüber sind alle anderen Leistungen aus den (Zwangs-)Mitgliedschaften einkommensteuerfrei, sodaß eine Beseitigung der Abzugsfähigkeit dieser Beitragsleistungen zu keiner Doppelbesteuerung führt.

Unabhängig von der Doppelbesteuerung würde jedoch eine Schlechterstellung der öffentlichen gegenüber der privaten Vorsorge eintreten, da die Beiträge an private Kranken-, Unfall- oder Lebensversicherungen im Rahmen der Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden können. Konsequenterweise müßten diese Abzugsmöglichkeiten ebenfalls abgeschafft werden<sup>5</sup>. Eine rein private Vorsorge, welche aus versteuertem Einkommen finanziert wird, unterliegt insofern ebenfalls nicht der Doppelbesteuerung, als der Vermögensverzehr nicht der Einkommensteuern unterliegt. Über die Neutralität einer öffentlichen gegenüber einer privaten Vorsorge kann die Aufhebung der Abzugsfähigkeit der Pflichtbeiträge daher nicht begründet werden. Wollte man dagegen eine systemkonforme Steuerbefreiung der Einkünfte aus der gesetzlichen Pensionsversicherung einführen, so würden sich bei allfälligen Nebeneinkünften der Pensionisten Verzerrungen in der Erfassung der Leistungsfähigkeit ergeben.

Ein zusätzliches Problem der Beseitigung der Abzugsfähigkeit liegt im Zwangscharakter der Pflichtbeiträge. Höhe und Umfang dieser Beiträge sowie die Leistungen werden gesetzlich determiniert. Die Sozialversicherungsbeiträge sind damit nicht grundsätzlich verschieden von anderen öffentlichen Abgaben mit Zwangcharakter, sodaß das Argument einer „Steuer von der Steuer“ nicht ohne weiteres zurückzuweisen ist.

## 2 Quantitative Wirkungen der Reformvorschläge

Zur Erfassung und Beurteilung der Aufkommens- und Verteilungswirkungen der genannten Vorschläge ziehen wir ein disaggregiertes ökonometrisches Modell heran, welches auf der Lohnsteuerstatistik 1976 beruht<sup>6</sup>. Um das Aktualitätsdefizit zu verringern, wird die quantitative Analyse für zwei Zeitpunkte durchgeführt; für das Datenerhebungsjahr 1976 und das Jahr 1981. Für dieses Jahr werden die Verhaltensannahmen des Jahres 1976 fortgeschrieben und die steuergesetzlichen Änderungen in das Lohnsteuermodell eingebaut<sup>7</sup>. Um einen besseren Vergleich zu gewährleisten, wird das Lohnsteuersystem 1976 bereits ohne Kinderabsetzbeträge gerechnet.



Für die beiden Zeitpunkte werden folgende Varianten der Einkommensbesteuerung gegenübergestellt:

- a) das Lohnsteuersystem mit den bestehenden gesetzlichen Regelungen (Variante AKT);
- b) ein fiktives Lohnsteuersystem mit einer Höchstgrenze für die begünstigte Besteuerung mit fixen Sätzen. Als Grenze wird die doppelte Höchstbeitragsgrundlage der Pensionsversicherung gewählt. (1976 S 26.400,-, 1981 S 40.800,-). Bis zu dieser Grenze wird zu ermäßigten Sätzen versteuert, der die Grenze übersteigende Betrag unterliegt dem jeweiligen Grenzsteuersatz. (Variante SOB);
- c) ein fiktives Lohnsteuersystem mit ersatzlosem Wegfall der Abzugsfähigkeit des Kfz-Pauschales (Variante KFP);
- d) ein fiktives Lohnsteuersystem mit vollständigem Wegfall der Abzugsfähigkeit der Pflichtbeiträge (Variante PFB);
- e) ein fiktives Lohnsteuersystem mit Wegfall aller drei Begünstigungen (Variante TOT).

## 2.1 Aufkommenswirkungen

Aufkommensmäßig wirkt sich in beiden Untersuchungsjahren erwartungsgemäß die Variante PFB weit stärker aus als die Varianten SOB und KFP, welche etwa gleich hohe Aufkommenszuwächse erbringen (Tab. 1).

Eine Gegenüberstellung der Aufkommenswirkungen in den beiden Untersuchungsjahren ergibt 1981 im Vergleich zu 1976 eine Verringerung der Aufkommenswirkungen bei den Varianten SOB und KFP und eine Erhöhung der Aufkommenswirkung bei der Variante PFB. Der rückläufige Aufkommenseffekt der Variante KFP ist darauf zurückzuführen, daß das gesetzlich festgelegte Kfz-Pauschale zwischen 1976 und 1981 nicht erhöht wird; aufgrund des Hineinwachsens in höhere Grenzsteuersatzstufen erhöht sich zwar die durchschnittliche jährliche Steuerersparnis um rund 5,2 Prozent von S 574,- auf S 739,-, das durchschnittliche Steueraufkommen steigt jedoch wesentlich stärker an.

Der rückläufige Aufkommenseffekt der Variante SOB hat zwei Ursachen. Zum einen ist die Höchstbeitragsgrundlage (der Pensionsversicherung) – die gewählte Grenze für die Begünstigung – aufgrund exogener Erhöhungen stärker gestiegen als das Bruttoeinkommen (9,1 Prozent gegenüber 6,6 Prozent jährlich). Zum anderen trifft die Beschränkung der begünstigten Besteuerung nur die obersten Einkommensstufen, die bereits Grenzsteuersätzen in der Nähe des Maximalsatzes unterliegen, sodaß kein zusätzlicher Progressivitätseffekt zum Tragen kommt.

Der verstärkte Aufkommenseffekt der Variante PFB beruht auf dem überproportionalen Anstieg der Pflichtbeiträge (aufgrund von Erhöhungen der Beitragssätze und der Höchstbeitragsgrundlage). Die Aufhebung der Auszugsfähigkeit führt damit sowohl zu überproportional



steigenden Bemessungsgrundlagen, als auch zu einem verstärkten Progressivitätszugriff.

Übersetzt man die Aufkommenswirkungen für das Jahr 1981 in das veranschlagte Lohnsteueraufkommen (70,1 Mrd. S), dann würde die Variante TOT ein Lohnsteuermehraufkommen von 28 Mrd. S bewirken. Diese zusätzlichen Einnahmen liegen in der Höhe der prognostizierten Nettoverschuldung und weisen damit eine Größenordnung auf, die rein rechnerisch betrachtet den Bundeshaushalt sanieren würde. Ökonomisch betrachtet, würden sich über die Entzugseffekte und Rückkopplungen (Multiplikatoren) aber weit geringere Aufkommenswirkungen ergeben. Ob das Maßnahmenpaket überhaupt politisch durchsetzbar wäre, sei dahingestellt.

Tabelle 1:

### Aufkommenswirkungen

|                                                | 1976      | 1981      | Ø jährliche<br>Steigerungs-<br>rate | Ø jährliche<br>Aufkommens-<br>elastizität |
|------------------------------------------------|-----------|-----------|-------------------------------------|-------------------------------------------|
| Ø Bruttoeinkommen in S                         | 130.571,— | 179.776,— | 6,60                                | 1                                         |
| Variante AKT                                   |           |           |                                     |                                           |
| Ø Steuerbetrag in S                            | 15.586,—  | 23.729,—  | 8,77                                | 1,33                                      |
| Ø Steuerbelastung in %                         | 11,94     | 13,20     |                                     |                                           |
| Variante SOB                                   |           |           |                                     |                                           |
| Ø Steuerbetrag in S                            | 16.160,—  | 24.468,—  | 8,65                                | 1,31                                      |
| (Aufkommenssteigerung in %<br>gegenüber V-AKT) | (3,68)    | (3,11)    |                                     |                                           |
| Ø Steuerbelastung in %                         | 12,38     | 13,61     |                                     |                                           |
| Variante KFP                                   |           |           |                                     |                                           |
| Ø Steuerbetrag in S                            | 16.219,—  | 24.469,—  | 8,57                                | 1,30                                      |
| (Aufkommenssteigerung in %<br>gegenüber V-AKT) | (4,06)    | (3,12)    |                                     |                                           |
| Ø Steuerbelastung in %                         | 12,42     | 13,61     |                                     |                                           |
| Variante PFB                                   |           |           |                                     |                                           |
| Ø Steuerbetrag in S                            | 19.331,—  | 31.612,—  | 10,34                               | 1,57                                      |
| (Aufkommenssteigerung in %<br>gegenüber V-AKT) | (24,03)   | (33,22)   |                                     |                                           |
| Ø Steuerbelastung in %                         | 14,81     | 17,58     |                                     |                                           |
| Variante TOT                                   |           |           |                                     |                                           |
| Ø Steuerbetrag in S                            | 20.630,—  | 33.161,—  | 9,96                                | 1,51                                      |
| (Aufkommenssteigerung in %<br>gegenüber V-AKT) | (32,26)   | (39,74)   |                                     |                                           |
| Ø Steuerbelastung in %                         | 15,80     | 18,45     |                                     |                                           |



## 2.2 Verteilungswirkungen

Die Beurteilung von steuerlichen Verteilungswirkungen anhand üblicher tariflicher Progressionsmaße liefert wenig Aufschluß, da die Verteilungseffekte progressiver Steuern davon abhängen, wie die Bemessungsgrundlagen der Zensiten verteilt sind. Gesamtwirtschaftlich ist es daher von höherem Informationsgehalt, die Progressivitätswirkungen durch einen Vergleich der Disparität vor und nach Besteuerung zu untersuchen. Hierbei ist jedoch zu beachten, daß die Verdichtung der Verteilungsphänomene auf skalare Verteilungsmaße ihrerseits einen erheblichen Informationsverlust bewirkt, der grundsätzlich nur durch die Verwendung verschiedener Disparitätsmaße, welche gegenüber Disparitäten in unterschiedlichen Einkommensbereichen sensitiv sind – vermindert werden kann<sup>8</sup>.

Zieht man zur Messung der Verteilungswirkungen Gini-Koeffizienten heran, so zeigt sich eine deutliche Verringerung der Disparität der Nettoeinkommen gegenüber den Bruttoeinkommen durch das aktuelle Steuersystem (Tab. 2). Nicht ausgeprägt sind die Unterschiede zwischen den einzelnen Tarifvarianten, vor allem die Varianten KFP und PFB ändern die Disparität der Nettoeinkommen gegenüber dem aktuellen System kaum. Deutlich feststellbar ist hingegen für alle Tarifvarianten eine Verschärfung der Progressivität zwischen 1981 und 1976 durch die Erhöhung der Absetzbeträge und durch das Hineinwachsen der Zensiten in höhere Grenzsteuersatzstufen.

Um die Verteilungseffekte der einzelnen Tarifvarianten besser zu vergleichen, läßt sich das Progressionsmaß von Kakwani<sup>9</sup> heranziehen, das anstelle von Gini-Koeffizienten Konzentrationskoeffizienten vergleicht. Während die Lorenzkurve der Steuerlastverteilung die Rangordnung der Zensiten nach deren Steuerleistung festlegt, läßt sich in einer Konzentrationskurve die Rangordnung exogen, etwa nach der Höhe der Bruttoeinkommen normieren. Kakwani's Steuerkonzentrationskurve gibt an, wieviel Prozent der Bruttoeinkommensbezieher wieviel Prozent des Steueraufkommens tragen. Kakwani definiert nun sein Progressivitätsmaß als Differenz der Konzentrationskoeffizienten der gegebenen Steuerstruktur im Vergleich zu einer fiktiven Proportionalbesteuerung, deren Konzentrationskoeffizient mit dem Gini-Koeffizienten der Bruttoeinkommensverteilung identisch ist.

Tabelle 2:

### Verteilungswirkungen anhand des GINI-Maßes

|             | 1976   | 1981   |
|-------------|--------|--------|
| Bruttobezug | 0,3060 | 0,3060 |
| V-AKT       | 0,2785 | 0,2735 |
| V-SOB       | 0,2750 | 0,2702 |
| V-KFP       | 0,2775 | 0,2726 |
| V-PFB       | 0,2773 | 0,2736 |
| V-TOT       | 0,2725 | 0,2690 |



Ein Vergleich der Kakwani-Progressionsmaße zeigt, daß die Variante SOB erwartungsgemäß die Progressivität des Steuersystems erhöht und die Variante KFB die Progressivität kaum beeinflusst (Tab. 3). A priori überraschend ist hingegen das Ausmaß der Progressivitätssenkung der Variante PFB.

Diese disparitätsverschärfende Wirkung ist darauf zurückzuführen, daß der Wegfall der Absetzbarkeit der Pflichtbeiträge gerade im unteren Einkommensbereich die Bemessungsgrundlagen und damit auch die Durchschnittssteuersätze am stärksten erhöht. Demgegenüber steigen die Grenzsteuersätze durch das Hineinwachsen in höhere Steuerstufen nur mäßig an. Im mittleren und im oberen Einkommensbereich wirken sich dieselben Effekte wesentlich schwächer aus. Insgesamt verringert diese Erhöhung der Durchschnittssteuersätze bei relativ stabilen Grenzsteuersätzen die Progressivität des Steuersystems erheblich.

Ein Vergleich der Jahre 1976 und 1981 zeigt wiederum den progressivitätsverschärfenden Effekt des aktuellen Steuertarifs und der Varianten SOB und KFP. Im Gegensatz dazu sinkt im Zeitablauf die Progressivität der Variante PFB weiter ab. Diese Tendenz führt dazu, daß der progressivitätssenkende Effekt eines Wegfalls der Abzugsfähigkeit der Pflichtbeiträge 1981 gegenüber 1976 zusätzlich verstärkt wird (Tab. 3).

Tabelle 3:

**Progressionswirkungen anhand des KAKWANI-Maßes**

|       | 1976   | 1981   |
|-------|--------|--------|
| V-AKT | 0,2032 | 0,2148 |
| V-SOB | 0,2196 | 0,2285 |
| V-KFP | 0,2017 | 0,2136 |
| V-PFB | 0,1660 | 0,1523 |
| V-TOT | 0,1796 | 0,1646 |

### *2.3 Aufkommens- und Verteilungseffekte in disaggregierter Darstellung*

Anschaulicher demonstrieren lassen sich die bisher analysierten Wirkungen in einer disaggregierten Darstellung, welche von den Deziilen der Bruttobezüge ausgeht. In Tab. 4 und Tab. 5 ist die dezilsweise Erfassung des geltenden Steuersystems für 1976 und 1981 zusammengefaßt. Steuerpolitisch relevante Informationen der verschiedenen Tarifvarianten: Durchschnittssteuersätze, Steuerbeträge pro Kopf und Steuerbeiträge = Anteil einer Bruttobezugsstufe am Gesamtsteueraufkommen sind in Tab. 6 und Tab. 7 gegenübergestellt. Es zeigt sich, daß die Variante SOB nur die obersten 10 Prozent der Einkommensbezieher betrifft. Da aber deren Steuerbeitrag ansteigt, wird der Steuerbeitrag der anderen 90 Prozent entsprechend gesenkt. Bei der Variante KFP wird der Einfluß der Nutzung und der Höhe der Abzugsbeträge deutlich. Da die untersten Einkommensstufen das Kfz-Pauschale



kaum, und wenn nur in niedriger Höhe, ausnutzen, wird deren Steuerbelastung kaum verringert. Erst mit steigendem Einkommen tritt eine merkliche steuerliche Entlastung ein. Aufgrund der betragsmäßigen Fixierung des Pauschales nimmt die Bedeutung in den oberen Einkommensbereichen wieder ab. Die Pflichtbeiträge dagegen sind für alle Einkommensbereiche bedeutsam, wofür sowohl die allgemeine Nutzung (Beitragspflicht) als auch die Beitragshöhe (proportionaler Anteil am Einkommen) verantwortlich sind. Eine Aufhebung der Abzugsfähigkeit würde die Durchschnittssteuersätze aller Bruttobezugsstufen merklich erhöhen, am untersten Ende der Einkommensskala am stärksten. Darauf beruht die hohe Aufkommenswirkung, aber auch die Progressivitätssenkung eines Wegfalls dieser Steuerbegünstigung.

### Schlußbetrachtung

Die Argumente für oder gegen einen der untersuchten Reformvorschläge können ausgeweitet, die statistische Darlegung weiter verfeinert werden. Eine solche Vorgangsweise wäre u. U. notwendig, wenn bestimmte Maßnahmen tatsächlich inkraft gesetzt werden sollten. Aufgrund der politischen Reaktionen, auch in den eigenen Reihen, hat sich der Finanzminister jedoch entschieden, diese Vorschläge zumindest vorübergehend ad acta zu legen. Und dies aus gutem Grund.

Die Aufhebung des KFZ-Pauschales oder die Beschränkung der Besteuerung mit fixen Sätzen für die obersten Einkommensbezieher ist fiskalisch nicht allzu ergiebig. Diese Maßnahmen betreffen zwar im wesentlichen nur den mittleren bzw. obersten Einkommensbereich.

Tabelle 4:

### Steuersystem 1976: Variante AKT

| Dezil | Bruttobezug in S      |                      | Bemessungsgrundlage in S |                      | Steuerbetrag<br>pro Kopf in S | Steuerbeitrag<br>in % |
|-------|-----------------------|----------------------|--------------------------|----------------------|-------------------------------|-----------------------|
|       | Dezilunter-<br>grenze | Dezilmittel-<br>wert | Dezilunter-<br>grenze    | Dezilmittel-<br>wert |                               |                       |
| 1     | 0                     | 33.505               | 0                        | 20.377               | 122                           | 0,078                 |
| 2     | 52.126                | 63.464               | 33.987                   | 41.370               | 2.669                         | 1.712                 |
| 3     | 73.132                | 81.111               | 47.211                   | 52.369               | 5.386                         | 3.456                 |
| 4     | 88.723                | 95.621               | 56.991                   | 60.827               | 7.719                         | 4.952                 |
| 5     | 102.436               | 108.918              | 64.978                   | 69.474               | 10.122                        | 6.494                 |
| 6     | 115.927               | 123.011              | 73.059                   | 77.207               | 12.273                        | 7.874                 |
| 7     | 130.588               | 138.964              | 82.006                   | 87.203               | 15.063                        | 9.665                 |
| 8     | 148.362               | 159.399              | 92.674                   | 100.078              | 18.808                        | 12.067                |
| 9     | 173.353               | 193.956              | 110.122                  | 122.429              | 26.125                        | 16.762                |
| 10    | 219.486               | 307.758              | 139.184                  | 200.208              | 57.573                        | 36.939                |



Tabelle 5:

**Steuersystem 1981: Variante AKT**

| Dezil | Bruttobezug in S       |                      | Bemessungsgrundlage in S |                      | Steuerbetrag<br>pro Kopf in S | Steuerbeitrag<br>in% |
|-------|------------------------|----------------------|--------------------------|----------------------|-------------------------------|----------------------|
|       | Dezilsunter-<br>grenze | Dezilmittel-<br>wert | Dezilsunter-<br>grenze   | Dezilmittel-<br>wert |                               |                      |
| 1     | 0                      | 45.955               | 0                        | 28.452               | 438                           | 0,185                |
| 2     | 71.777                 | 87.208               | 44.674                   | 52.345               | 3.951                         | 1.665                |
| 3     | 100.702                | 111.920              | 59.079                   | 65.939               | 7.737                         | 3.260                |
| 4     | 122.172                | 131.567              | 72.027                   | 77.929               | 11.075                        | 4.667                |
| 5     | 141.055                | 150.212              | 84.114                   | 89.732               | 14.350                        | 6.047                |
| 6     | 159.631                | 169.442              | 95.563                   | 102.716              | 18.129                        | 7.640                |
| 7     | 179.820                | 190.949              | 108.475                  | 116.325              | 22.572                        | 9.512                |
| 8     | 204.295                | 220.590              | 125.709                  | 135.741              | 28.992                        | 12.218               |
| 9     | 238.707                | 266.227              | 147.973                  | 166.378              | 40.024                        | 16.867               |
| 10    | 302.232                | 423.271              | 189.709                  | 274.015              | 90.024                        | 37.938               |

Tabelle 6:

**Steuersystem 1976: Aufkommens- und Verteilungswirkungen**

| Dezil                          | Variante AKT | Variante SOB | Variante KFP | Variante PFB | Variante TOT |
|--------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Durchschnittssteuersätze in %: |              |              |              |              |              |
| 1                              | 0,36         | 0,36         | 0,36         | 1,32         | 1,37         |
| 2                              | 4,21         | 4,21         | 4,30         | 6,54         | 6,74         |
| 3                              | 6,64         | 6,64         | 6,97         | 9,58         | 9,84         |
| 4                              | 8,07         | 8,07         | 8,39         | 11,21        | 11,64        |
| 5                              | 9,29         | 9,29         | 9,49         | 12,29        | 12,77        |
| 6                              | 9,98         | 9,98         | 10,53        | 13,08        | 13,54        |
| 7                              | 10,84        | 10,84        | 11,40        | 13,91        | 14,54        |
| 8                              | 11,80        | 11,80        | 12,46        | 15,12        | 15,79        |
| 9                              | 13,47        | 13,47        | 14,14        | 16,41        | 17,14        |
| 10                             | 18,71        | 20,57        | 19,25        | 21,28        | 23,80        |
| Steuerbeträge pro Kopf in S    |              |              |              |              |              |
| 1                              | .122         | .122         | .122         | .441         | .458         |
| 2                              | 2.669        | 2.669        | 2.730        | 4.149        | 4.280        |
| 3                              | 5.386        | 5.386        | 5.652        | 7.767        | 7.979        |
| 4                              | 7.719        | 7.719        | 8.024        | 10.722       | 11.131       |
| 5                              | 10.122       | 10.122       | 10.336       | 13.388       | 13.906       |
| 6                              | 12.273       | 12.273       | 12.947       | 16.095       | 16.659       |
| 7                              | 15.063       | 15.063       | 15.845       | 19.324       | 20.208       |
| 8                              | 18.808       | 18.808       | 19.861       | 24.096       | 25.164       |
| 9                              | 26.125       | 26.125       | 27.425       | 31.826       | 33.245       |
| 10                             | 57.573       | 63.308       | 59.247       | 65.500       | 73.260       |



# Steuerbeiträge in %

|    |       |       |       |       |       |
|----|-------|-------|-------|-------|-------|
| 1  | 0,08  | 0,07  | 0,07  | 0,23  | 0,22  |
| 2  | 1,71  | 1,65  | 1,68  | 2,15  | 2,07  |
| 3  | 3,46  | 3,33  | 3,49  | 4,02  | 3,87  |
| 4  | 4,95  | 4,78  | 4,95  | 5,55  | 5,40  |
| 5  | 6,49  | 6,26  | 6,37  | 6,93  | 6,74  |
| 6  | 7,87  | 7,59  | 7,98  | 8,33  | 8,08  |
| 7  | 9,67  | 9,32  | 9,77  | 10,00 | 9,80  |
| 8  | 12,07 | 11,64 | 12,25 | 12,47 | 12,20 |
| 9  | 16,76 | 16,17 | 16,91 | 16,46 | 16,11 |
| 10 | 36,94 | 39,18 | 36,53 | 33,88 | 35,51 |

Tabelle 7:

## Steuersystem 1981: Aufkommens- und Verteilungswirkungen

Dezil      Variante AKT   Variante SOB   Variante KFP   Variante PFB   Variante TOT

### Durchschnittssteuersätze in %

|    |       |       |       |       |       |
|----|-------|-------|-------|-------|-------|
| 1  | 0,95  | 0,95  | 0,95  | 3,04  | 3,04  |
| 2  | 4,53  | 4,53  | 4,59  | 9,50  | 9,50  |
| 3  | 6,91  | 6,91  | 7,13  | 11,98 | 12,04 |
| 4  | 8,42  | 8,42  | 8,68  | 13,36 | 13,67 |
| 5  | 9,55  | 9,55  | 9,97  | 14,44 | 15,06 |
| 6  | 10,70 | 10,70 | 11,02 | 15,55 | 15,97 |
| 7  | 11,82 | 11,82 | 12,30 | 16,64 | 17,04 |
| 8  | 13,14 | 13,14 | 13,66 | 17,55 | 18,14 |
| 9  | 15,03 | 15,03 | 15,55 | 19,29 | 19,84 |
| 10 | 21,27 | 23,01 | 21,78 | 24,94 | 27,26 |

### Steuerbeträge pro Kopf in S

|    |        |        |        |         |         |
|----|--------|--------|--------|---------|---------|
| 1  | .438   | .438   | .438   | 1.398   | 1.398   |
| 2  | 3.951  | 3.951  | 4.006  | 8.283   | 8.283   |
| 3  | 7.737  | 7.737  | 7.975  | 13.413  | 13.478  |
| 4  | 11.075 | 11.075 | 11.415 | 17.582  | 17.984  |
| 5  | 14.350 | 14.350 | 14.981 | 21.685  | 22.615  |
| 6  | 18.129 | 18.129 | 18.668 | 26.345  | 27.053  |
| 7  | 22.572 | 22.572 | 23.481 | 31.772  | 32.546  |
| 8  | 28.992 | 28.992 | 30.143 | 38.705  | 40.014  |
| 9  | 40.024 | 40.024 | 41.393 | 51.367  | 52.819  |
| 10 | 90.024 | 97.410 | 92.175 | 105.575 | 115.393 |



# Steuerbeiträge in %

|    |       |       |       |       |       |
|----|-------|-------|-------|-------|-------|
| 1  | 0,18  | 0,18  | 0,18  | 0,44  | 0,42  |
| 2  | 1,67  | 1,61  | 1,64  | 2,62  | 2,50  |
| 3  | 3,26  | 3,16  | 3,26  | 4,24  | 4,06  |
| 4  | 4,67  | 4,53  | 4,67  | 5,56  | 5,42  |
| 5  | 6,05  | 5,86  | 6,12  | 6,86  | 6,82  |
| 6  | 7,64  | 7,41  | 7,63  | 8,33  | 8,16  |
| 7  | 9,51  | 9,23  | 9,60  | 10,05 | 9,81  |
| 8  | 12,22 | 11,85 | 12,32 | 12,24 | 12,07 |
| 9  | 16,87 | 16,36 | 16,92 | 16,25 | 15,93 |
| 10 | 37,94 | 39,81 | 37,67 | 33,40 | 34,80 |

Diese Einkommensbezieher sind aufgrund der durch die kalte Progression merklich erhöhten Steuerbelastung (Tab. 4 und Tab. 5) sensibler geworden und verfügen zudem über eine hohe Artikulationsfähigkeit. Die Besteuerung der Pflichtbeiträge, die dem Finanzminister die Budgetsanierung erheblich erleichtern könnte, ist nicht nur aufgrund der Inkonsistenz mit der steuerlichen Grundstruktur problematisch, sondern bringt gerade in den unteren Einkommensbereichen die stärkste Belastungserhöhung. Das fiskalische Dilemma jedes Finanzministers liegt darin, daß das Scheren nur dort einträglich ist, wo die Masse der Schafe weidet, auch wenn es vereinzelt Schafherden mit mehr Wolle gibt.

## Anmerkungen

- 1 Man denke an die indirekte Investitionsförderung
- 2 Ein Beispiel für eine Änderung wirtschaftspolitischer Zielsetzungen ist etwa die mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 1977 eingeführte Beschränkung der Sozialkapitalbildung oder die Beschränkung von Aufwendungen für betriebliche Fahrzeuge als Betriebsausgaben.
- 3 Siehe hierzu etwa B. Genser-R. Holzmann, Ein Weg zur Neugestaltung des österreichischen Steuersystems, Wirtschaftspolitische Blätter 26 (5/1979) 127–138, oder G. Heideringer, Spaltung der Einkommensteuer-Betriebsteuer, in: Helige, O. (Hg.), Dokumentation zur Steuerreformkommission, Wien 1980, 156–171
- 4 Rechenbeispiel:  
PKW-Fahrtstrecke 2 mal 10 km  
Kfz-Pauschale: S 572,- monatlich  
Werbungskosten: 20 Arbeitstage mal 20 km mal S 3,- Kilometergeld = S 1200,- monatlich
- 5 Nach kurzer Ventilierung wurde dieser Vorschlag schnell fallengelassen, da der Finanzminister darin eine Beeinträchtigung seiner Kreditfinanzierung über die Versicherungsunternehmungen erkannte.
- 6 Zum Aufbau des Lohnsteuermodells LOST siehe B. Genser-R. Holzmann, Einkommensteuerreform – Eine quantitative Analyse, Quartalshefte der Girozentrale, Sonderheft 1/1980, 176–209; bzw. B. Genser-Holzmann, R., Zur Operationalisierung von steuerstatistischem Datenmaterial, Wien 1981 (unveröffentlichtes Manuskript).
- 7 Konstante Verteilungsstruktur der Bruttobezüge, Steigerungsrate der Bruttobezüge entsprechend dem Tariflohnindex, Einbau der Erhöhung der Pflichtbeiträge, Berücksichtigung der erhöhten Steuerabsetzbeträge, usw.
- 8 Vgl. hierzu etwa A. Sen: Ökonomische Ungleichheit, Campus 1975
- 9 Siehe hierzu N. Kakwani: Measurement of tax progressivity: An international comparison. The Economic Journal 87 (1977) 71–80.