

## Die Belastung durch die deutsche Einkommensteuer im Verhältnis zum Ausland

Die Steuerreformvorschläge der Bundesregierung, deren Kernstück eine Senkung des Tarifs der Einkommensteuer ist, haben die Diskussion um die zweckmäßige Gestaltung der Einkommensteuer erneut aufflammen lassen.

Im Inland wird die Senkung der Tarife häufig als nicht ausreichend oder ihre Art als ungerecht angesehen, im Ausland dagegen aus der weitgehenden Senkung gefolgert, daß die Besatzungskosten bzw. Verteidigungsausgaben der Bundesrepublik erhöht werden können, weil ihre Leistungsfähigkeit noch nicht voll ausgeschöpft sei. Die mehrfachen Senkungen des Tarifs der Einkommensteuer seit dem Kriege<sup>1)</sup> können allerdings auf den ersten Blick den Eindruck erwecken, als ob in der Bundesrepublik der finanzielle Spielraum des Staates relativ groß ist. Eine solche oberflächliche Betrachtung übersieht allerdings den Ausgangspunkt, von dem die Steuersenkungen ausgingen. Das Kontrollratsgesetz Nr. 12 im Jahre 1946 hatte bereits für Einkommen von 4800 RM eine Spitzenbelastung von 50 vH und für Einkommen von etwa 14 000 RM eine Durchschnittsbelastung von 50 vH gebracht; die Spitzenbelastung von 95 vH wurde bereits bei Einkommen von über 100 000 RM erreicht. Ein derartiger Tarif, der einmalig in der Welt war, mußte auf längere Sicht unhaltbar sein, weil die wirtschaftsschädlichen Wirkungen zu groß geworden wären. Die Tarifsenkungen seit 1946 können deshalb nur als ein Anpassungsprozeß angesehen werden, durch den die Tarife der Einkommensteuer wieder auf ein wirtschaftlich vernünftiges Maß zurückgeführt wurden. Der finanzielle Spielraum für diesen Anpassungsprozeß war sehr beengt; das zeigt sich an dem etappenweisen Abbau der Tarife und daran, daß er nur durch die stärkere Anspannung anderer Steuerquellen — die Umsatzsteuer wurde gegenüber 1946 um 25 vH erhöht, die Lastenausgleichsabgabe als zusätzliche Besteuerung der Vermögen neu eingeführt — gewonnen werden konnte. Ein Vergleich mit den Steuersätzen des Jahres 1946 kann deshalb weder über die heutige deutsche Steuerbelastung noch über den finanziellen Spielraum für zusätzliche Ausgaben etwas aussagen.

Die Bundesrepublik Deutschland gehörte auch im Jahre 1953 mit zu den höchstbesteuerten Ländern der Welt, wie die folgende Übersicht zeigt, in der die gesamten Steuereinnahmen der öffentlichen Hand in Beziehung zum Sozialprodukt gesetzt worden sind.

*Der Anteil des Steueraufkommens a) am Sozialprodukt b) in den Vereinigten Staaten, Großbritannien, Frankreich und der Bundesrepublik Deutschland 1953*

Land	Steueraufkommen als vH	
	ohne Sozialversicherung	mit Sozialversicherung
Vereinigte Staaten . . . . .	27,1 c)	29,3 c)
Großbritannien . . . . .	33,2	37,0
Frankreich . . . . .	28,7	38,3
Bundesrepublik Deutschland . . . . .	35,0	45,8 d)

a) Steueraufkommen aller öffentlichen Gebietskörperschaften. — b) Nettosozialprodukt zu Faktorkosten. — c) Das Steueraufkommen der Staaten und Gemeinden ist geschätzt. — d) Die Beitragseinnahmen der Sozialversicherung für das 4. Quartal 1954 sind teilweise geschätzt.

1) Gesetz Nr. 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 22. Juni 1948, Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 29. April 1950, Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24. Juni 1953 und der jetzige Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern, Bundestags-Drucksache, 2. Wahlperiode, Nr. 481.

*Die Methode des Belastungsvergleichs der Einkommensteuer*

Auch wenn man den Vergleich der Belastung auf die Einkommensteuer beschränkt, kann keine Rede davon sein, daß die deutsche Belastung der Steuerpflichtigen durch die Einkommensteuer unter der des Auslandes liegt. Für die effektive Belastung der Steuerpflichtigen sind vier Faktoren maßgebend:

1. Die Bestimmung des steuerpflichtigen Tatbestandes (Steuerbemessungsgrundlage).
2. Die Korrektur der Steuerbemessungsgrundlage durch nachträgliche Abzüge (Freibeträge und sonstige Steuererleichterungen).
3. Der Steuertarif.
4. Die Übereinstimmung der gesetzlich definierten Belastung mit der tatsächlichen Belastung (Exaktheit der Finanzverwaltung und Steuermoral des Steuerpflichtigen).

Einem exakten Vergleich sind nur die Steuertarife und zum Teil die Abzüge und Steuererleichterungen zugänglich. Schon bei den letzteren wird ein Vergleich problematisch, denn z. B. können die Familienermäßigungen als Abzüge vom Einkommen, von der Steuer oder in der gänzlich andersartigen Form des „Splitting“<sup>2)</sup> gewährt werden, was sich auf die effektive Belastung sehr unterschiedlich auswirkt. Unterschiede in der Steuerbemessungsgrundlage und im Ausmaß der Steuerhinterziehung entziehen sich im allgemeinen der Möglichkeit einer genauen zahlenmäßigen Erfassung. Nur sehr grobe Unterschiede können überhaupt festgestellt und ihr Ausmaß angedeutet werden.

In keinem der untersuchten Länder gibt es eine allgemeine gesetzliche Definition des Einkommens. Der Gesetzgeber bestimmt enumerativ, welche Bezüge in den verschiedenen Einkunftsarten (Schedulen) steuerpflichtig sind. Unterschiede zwischen den Ländern bestehen vor allem hinsichtlich des Katalogs der steuerbefreiten Einkünfte (§ 3 EStG) und hinsichtlich der Besteuerung von Gewinnen aus Veräußerungen von Vermögensgegenständen (Veräußerungsgewinne, Kapitalgewinne). Wichtiger sind zum Teil noch die Unterschiede in der Bewertung der steuerpflichtigen Einkünfte, zu der auch die Abschreibungen gehören; sie spielen vor allem eine Rolle für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Diese letzte Frage ist bereits eng mit der Erfassung der steuerpflichtigen Einkünfte und der Steuerhinterziehung verbunden. Es kann nicht geleugnet werden, daß infolge der Erschütterung der Finanzverwaltung durch den Krieg und den Zusammenbruch und der konfiskatorischen Steuersätze in der Nachkriegszeit in der Bundesrepublik gegenüber der Vorkriegszeit die Steuermoral sich erheblich verschlechtert und die Steuerhinterziehung beträchtlich zugenommen haben. Trotzdem dürfte auch heute die Bundesrepublik mit zu der Gruppe von Ländern gehören, in denen der steuerliche Zugriff am schärfsten ist, sowohl hinsichtlich des Umfangs der Steuerpflicht als auch hinsichtlich der Erfassung der steuerpflichtigen Tatbestände. Außerdem verbessert sich in Anbetracht der Konsolidierung der Finanzverwaltung, z. B. durch Ausbau des Betriebsprüfungsdienstes und des Abbaus der konfiskatorischen Steuersätze, die Erfassung des steuerpflichtigen Einkommens laufend, so daß in absehbarer Zeit der Vorkriegsstand wieder erreicht sein dürfte. Im Verhältnis zu den meisten romanischen Ländern, in denen auch heute vielfach noch die Steuer zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzbeamten mehr oder minder frei ausgehandelt wird, ist der steuerliche Zugriff in der Bundesrepublik erheblich schärfer. Diese Tatsache wird man bei einem Belastungsvergleich an Hand des Tarifs berücksichtigen müssen.

2) Beim „Splitting“ wird das Einkommen durch einen nach dem Familienstand gestaffelten Koeffizienten geteilt und die Steuer für jeden Einkommensteil getrennt errechnet, so daß die Steuer infolge der niedrigeren Progression für die einzelnen Einkommensteile erheblich niedriger als die Steuer von dem Gesamteinkommen liegt. In den Vereinigten Staaten beschränkt sich das Splitting auf die Ehefrau, in Frankreich werden auch die Kinder mit in das Splitting einbezogen.

## DIE BELASTUNG DURCH DIE DEUTSCHE EINKOMMENSTEUER

Die Belastung nach dem reinen Tarif unterscheidet sich von der effektiven Belastung außerdem noch durch die zulässigen Abzüge und sonstigen Steuervergünstigungen. In den vergangenen Jahren ist mit Recht darauf hingewiesen worden, daß durch die in der Bundesrepublik vorhandenen Steuerbefreiungen oder Vergünstigungen für gewisse Einkommensteile<sup>3)</sup> besonders für größere Einkommenbezieher der Tarif weitgehend durchlöchert worden war und die effektive Belastung erheblich unter der tariflichen gelegen hatte. Inzwischen hat aber, beginnend mit der kleinen Steuerreform des Vorjahres, ein radikaler Abbau dieser Vergünstigungen eingesetzt. Ja, man kann die im Gesetzentwurf von 1954 vorgeschlagene Tarifsenkung überhaupt nur im Zusammenhang mit der Beseitigung der Steuervergünstigungen verstehen. Formal bildet der Wegfall der Steuervergünstigungen zwar einen Bestandteil der kleinen Steuerreform des Vorjahres, wirtschaftlich — und zwar sowohl gesamt- als auch einzelwirtschaftlich — gehört sie jedoch zur jetzigen Reform, denn beide sollen etwa gleichzeitig in Kraft treten. Die sich aus der reinen Tarifänderung ergebende Steuersenkung in Höhe von 1,6 Milliarden ist dementsprechend mit der sich aus dem Wegfall der Vergünstigungen ergebenden Steuererhöhung von 1 Milliarde DM<sup>4)</sup> zu saldieren, so daß insgesamt nur eine recht bescheidene steuerliche Entlastung übrigbleibt. Die optisch zum Teil beträchtliche Tarifsenkung reduziert sich damit auf eine relativ bescheidene Gesamtentlastung des Steuerzahlers; in manchen Fällen wird sich die effektive Steuerlast — und zwar sowohl bei kleineren als auch bei größeren Einkommen — sogar erhöhen.

Für die Frage der Aussagefähigkeit eines Tarifvergleichs bedeutet diese Regelung, daß die Tarifwahrheit in der Bundesrepublik wiederhergestellt ist und in der Regel sogar größer als in den übrigen Ländern sein dürfte, weil die noch verbleibenden Abzugsmöglichkeiten geringer als dort sind. An dem Beispiel der Familienermäßigungen wird diese Tatsache noch illustriert werden.

### *Die Belastung der höheren Einkommen entspricht etwa der durchschnittlichen Belastung im Ausland*

Nachdem damit die notwendigen Vorbehalte gemacht sind, soll nunmehr ein Vergleich der Tarife selbst vorgenommen werden.

Die Belastung der hohen Einkommen soll an Hand der Spitzensätze gezeigt werden. Die Spitzensätze allein, die in der öffentlichen Diskussion häufig im Vordergrund stehen, sagen allerdings über die effektive Belastung noch nicht viel aus. Wenn sie erst auf Einkommen von einigen Millionen D-Mark angewendet werden, stehen sie praktisch nur auf dem Papier, denn solche Einkommen werden in der Regel nur von gewerblichen Betrieben erzielt werden, die in die Form einer juristischen Person gekleidet sind und deren Gewinne damit den progressiven Sätzen der persönlichen Einkommensteuer nicht unterliegen. Es hat deshalb nur Sinn, die Spitzensätze zu vergleichen, wenn man mit angibt, von welchem Einkommen ab sie angewendet werden.

Aus der Übersicht auf Seite 482 ergibt sich, daß die deutsche *Spitzenbelastung* von 72 vH fast genau der *durchschnittlichen Spitzenbelastung* von 74 vH in den untersuchten 13 Ländern *entspricht*. Die Einkommen, von denen ab sie angewendet wird, lassen sich nicht ohne weiteres vergleichen, weil in Italien und der Bundesrepublik die Progression infolge der Verwendung einer Exponentialfunktion (logarithmische Formel) kontinuierlich, in den übrigen Ländern dagegen stufenweise zunimmt. Das hat zur Folge, daß im

- 1) Die wichtigsten Bestimmungen waren: die Begünstigung des nichtentnommenen Gewinns nach § 10a, die Ermäßigung des Steuersatzes für Gewinne aus landwirtschaftlichen und gewerblichen Einkünften auf 50 vH nach § 32a, die Hingabe von Darlehen oder Zuschüssen für den Wohnungs- und Schiffbau nach § 7c und d und die steuerbegünstigten Kapitalansammlungsverträge nach § 10 EStG.
- 2) Die tatsächliche Erhöhung der Steuerbelastung durch den Wegfall der Vergünstigungen ist in der Einkommensteuer etwas niedriger, da ein Teil des Wegfalls auf die Körperschaftsteuer entfällt. Die vorhandenen Unterlagen gestatten keine genaue Aufteilung der Vergünstigungen auf Einkommen- und Körperschaftsteuer. Der überwiegende Teil entfällt in jedem Fall auf die Einkommensteuer.

ersten Fall nicht nur die Durchschnittsbelastung, sondern auch die Spitzenbelastung infinitesimal bis zu unendlich großen Einkommen zunimmt, während die Spitzenbelastung im zweiten Fall, wie bei dem bisher auch in der Bundesrepublik angewendeten Tarifsysteem, bei einem bestimmten Einkommen ihren Höchststand erreicht. In der Bundesrepublik kann lediglich infolge des Plafonds, durch den die Durchschnittsbelastung des Einkommens auf einen bestimmten Höchstsatz beschränkt wird, auch für die Spitzenbelastung ein bestimmtes Einkommen angegeben werden, von dem ab sie nicht mehr zunimmt. Dieser Betrag von 614 000 DM läßt sich jedoch nur bedingt mit den Einkommen für die übrigen Länder vergleichen, weil die Zunahme der Spitzenprogression auch bei Einkommen unter 614 000 DM kaum noch ins Gewicht fällt. So liegt die Spitzenbelastung bei Einkommen von etwa 500 000 DM nur um etwa 1,5 vH niedriger, während der Stufenabstand der Spitzensätze bei den Staffeltarifen der übrigen Länder im allgemeinen mindestens 5 vH, zum Teil sogar 10 vH beträgt. Immerhin wird man feststellen müssen, daß die höchste Belastung des Spitzeneinkommens in der Bundesrepublik erst bei höheren Einkommen als im Durchschnitt der übrigen Länder erreicht wird. Das wird dadurch bestätigt, daß in den übrigen Ländern im Durchschnitt der Spitzensatz auf Einkommen von etwa 228 000 DM angewendet wird, in der Bundesrepublik bei diesem Einkommen, die Spitzenbelastung aber noch etwa 10 Punkte unter ihrer Höchstgrenze liegt. Vergleicht man die Durchschnittsbelastung eines Einkommens von 614 000 DM, bei dem in der Bundesrepublik die Spitzenbelastung ihren Höchststand erreicht, in allen untersuchten 13 Ländern miteinander, ergibt sich für die Bundesrepublik eine Durchschnittsbelastung von 62,1 vH, im Durchschnitt der übrigen Länder eine solche von 67,6 vH. Der Unterschied beträgt also 5,5 Punkte, während der Unterschied in den reinen Spitzensätzen nur 2 Punkte betragen hatte. Er ist zwar nicht entscheidend, aber immerhin kommt in ihm zum Ausdruck, daß in der Bundesrepublik die Progression für die hohen Einkommen langsamer als im Durchschnitt der übrigen Länder vor sich geht.

*Die Spitzenbelastung durch Steuern vom Einkommen für einen Ledigen in den west-europäischen Ländern und den Vereinigten Staaten 1953/54*

Land	Spitzensatz	Anwendung auf Einkommen über (in DM)
Bundesrepublik Deutschland . . . . .	72,0 a)	(614 000)
Belgien . . . . .	65,0	84 000
Dänemark . . . . .	62,0 b)	243 000
Frankreich . . . . .	88,0	72 000
Großbritannien . . . . .	95,0	177 000
Irland . . . . .	80,0	236 000
Italien . . . . .	68,0	
Niederlande . . . . .	77,5	70 500
Norwegen . . . . .	65,0 b)	100 000
Österreich . . . . .	69,1 c)	320 000
Portugal . . . . .	60,0	203 000
Schweden . . . . .	71,5 b)	162 000
Vereinigte Staaten . . . . .	92,0 d)	840 000

a) Einschließlich Notopfer Berlin, Kirchensteuer und Bundesergänzungsabgabe, jedoch ohne Gewerbeertragsteuer. — b) Ohne gemeindliche Einkommensteuern, durch die sich die Spitzenbelastung um bis zu 20 Punkte erhöhen kann. — c) Einschließlich Besatzungskostensteuer und Wohnungsbauabgabe. — d) Einschließlich der Einkommensteuer der Staaten, die in etwa 2/3 der Staaten erhoben wird.

## DIE BELASTUNG DURCH DIE DEUTSCHE EINKOMMENSTEUER

*Die niedrigen Einkommen werden in der Bundesrepublik höher belastet*

Für die kleinen Einkommen soll zum Vergleich der Belastung von den steuerfreien Existenzminima, d. h. den Einkommen ausgegangen werden, bei denen die Steuer für einen Ledigen einsetzt.

*Die steuerfreien Existenzminima in der Einkommensteuer in den westeuropäischen Ländern und in den Vereinigten Staaten 1953/54 (in DM)*

Land	Existenzminimum	Land	Existenzminimum
Bundesrepublik . . . . .	900	Italien . . . . .	1600
Belgien . . . . .	1250—1850 a)	Niederlande . . . . .	1250
Dänemark . . . . .	1100	Norwegen . . . . .	2400
Frankreich . . . . .	1425	Österreich . . . . .	1225
Griechenland . . . . .	850	Portugal . . . . .	1550—2100 a)
Großbritannien . . . . .	1600	Schweden . . . . .	1350—1650 a)
Irland . . . . .	1650	Vereinigte Staaten . . . . .	2525

a) gestaffelt nach Ortsklassen

Wenn man von Griechenland absieht, liegt das *deutsche Existenzminimum* bei weitem *am niedrigsten*. Im Durchschnitt der übrigen Länder beträgt es 1575 DM gegenüber 900 DM in der Bundesrepublik. Der Unterschied vergrößert sich noch, wenn man berücksichtigt, daß bei etwa der Hälfte der Länder in der Tabelle nur das steuerfreie Existenzminimum der Proportionalsteuer (Schedulensteuer) enthalten ist, daß daneben aber noch eine ergänzende progressive Einkommensteuer besteht, die erst bei erheblich höheren Einkommen einsetzt<sup>5)</sup>.

*Die steuerfreien Existenzminima in der progressiven Ergänzungssteuer in den westeuropäischen Ländern 1953/54 (in DM)*

Land	Existenzminimum
Belgien . . . . .	2100—3350 a)
Frankreich . . . . .	2650
Griechenland . . . . .	8400
Großbritannien . . . . .	23525
Irland . . . . .	17650
Portugal . . . . .	7275

a) gestaffelt nach Ortsklassen

In den meisten Ländern liegt das steuerfreie Existenzminimum dieser Ergänzungssteuer so hoch, daß die Masse der Arbeitseinkünfte von ihr überhaupt nicht getroffen wird<sup>6)</sup>. Insgesamt wird man deshalb feststellen können, daß das steuerfreie Existenz-

5) In diesen Ländern zerfällt die Einkommensteuer in zwei Teile: einmal in eine in der Regel proportionale Steuer, die die einzelnen Einkunftsarten (Schedulen) mit einem einheitlichen oder verschiedenen Steuersätzen erfaßt, und eine ergänzende progressive Steuer auf die gesamten Einkünfte (Globaleinkommensteuer). In der Proportionalsteuer werden entweder die verschiedenen Einkünfte selbständig nach Art von Ertragsteuern in Schedulen besteuert (das französische System bis 1948) oder wie bei der progressiven Ergänzungssteuer zusammengefaßt der Steuer unterworfen (das englische System und das französische System seit 1949).

6) Legt man in Frankreich statt eines Ledigen einen kinderlos Verheirateten der Steuer zugrunde, setzt die Steuer infolge des Splitting erst bei einem Einkommen von 5300 DM ein, bei einem Verheirateten mit 2 Kindern bei 7950 DM. Diese Zahlen beweisen zugleich erneut, wie stark die verschiedenen Abzüge und Ermäßigungen die Belastung modifizieren können, die sich bei Anwendung des reinen Tarifs ergibt.

minimum im Durchschnitt der übrigen Länder annähernd doppelt so hoch wie in der Bundesrepublik liegt. Da gleichzeitig die *Progression* für die kleineren und mittleren Einkommen in der Bundesrepublik *sehr steil* ist<sup>7)</sup>, ergibt es sich, daß für *Einkommen bis etwa 20 000 DM* die *Steuerbelastung* in der Bundesrepublik *höher* als in den übrigen Vergleichsländern liegt, zum Teil sogar etwa das Doppelte beträgt. Eine Ausnahme machen lediglich Schweden und die Niederlande, deren Belastung etwa der deutschen entspricht.

Flume<sup>8)</sup> hat mit Recht darauf hingewiesen, daß das steuerfreie Existenzminimum allein nicht ausschlaggebend für das Einsetzen der Steuer ist, sondern daß daneben die Pauschalen für Werbungskosten und Sonderausgaben mit berücksichtigt werden müßten. Die tatsächlichen Ausgaben der Steuerpflichtigen mit kleinen Einkommen für die obigen Zwecke würden bei weitem nicht den Betrag der Pauschalen erreichen, so daß durch sie praktisch das steuerfreie Existenzminimum erhöht würde. Bei Berücksichtigung dieser Pauschalen setzt die Steuer nicht bei 900 DM, sondern erst bei 1837 DM<sup>9)</sup> ein, also bei einem Betrag, der etwa dem Durchschnitt der übrigen Länder entspricht.

Diese Argumentation ist bis zu einem gewissen Grade richtig. Durch die Pauschalen werden die Unterschiede in der Belastung der unteren Einkommensgruppen in der Bundesrepublik im Verhältnis zum Ausland jedoch bestenfalls teilweise gemildert, denn:

1. können die Pauschalen nur von den Lohnsteuerpflichtigen in Anspruch genommen werden; für die übrigen Steuerpflichtigen setzt die Steuer tatsächlich bei 900 DM an.
2. Die Werbungskosten erhöhen sich nicht entsprechend der Steigerung der Einkommen. Nach den beträchtlichen Erhöhungen der Tarife der öffentlichen Verkehrsmittel dürften die Ausgaben auch bei den kleinen Einkommensbezieheren nicht erheblich kleiner als die Pauschalen sein, so daß die Reserven für eine Erhöhung des steuerfreien Existenzminimums — wenn überhaupt welche vorhanden sind — nur klein sein können.
3. An Sonderausgaben fallen auch bei den kleinen Einkommensempfängern mindestens die Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 10 vH des Bruttolohnes (Arbeitnehmeranteil) an, so daß sich das steuerfreie Existenzminimum höchstens um die Differenz zwischen der Pauschale von 624 DM und diesen Beiträgen erhöhen kann.
4. Auch in anderen Ländern existieren, wenn auch in verschiedener Form und in verschiedener Höhe, zusätzliche steuerfreie Abzüge, die den deutschen Werbungskosten und Sonderausgaben entsprechen. In den Vereinigten Staaten gibt es z. B. einen pauschalen Freibetrag in Höhe von 10 vH des Einkommens, der zwar für Einkünfte unter 6240 DM niedriger als der deutsche Pauschbetrag für Sonderausgaben ist, aber ebenfalls das steuerfreie Existenzminimum erhöht. In vielen Ländern wird durch Sonderfreibeträge sogar noch eine viel stärkere Entlastung der Lohnsteuerpflichtigen erreicht<sup>10)</sup>.

#### *Die Folgerungen für die geplante Steuerreform*

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die effektive Belastung der hohen Einkommen in der Bundesrepublik nicht wesentlich niedriger als die Belastung des Auslandes ist; lediglich die Belastung in Großbritannien liegt deutlich über der deutschen. Bei den kleinen Einkommen setzt die Steuer in der Bundesrepublik am frühesten ein und belastet sie infolge der Steilheit der Progression am stärksten; nur in Schweden und in den Niederlanden ist sie etwa ebenso hoch. Insgesamt wird durch die bisherigen Maßnahmen einschließlich der geplanten Reform die Einkommensteuer nur etwa auf das

7) Die Abschwächung der Progression für höhere Einkommen ist durch die Wahl der Exponentialfunktion als Basis für den Tarif bedingt, obwohl sich natürlich das Ausmaß im einzelnen durch die gewählten Koeffizienten verändern läßt.

8) W. Flume, Die Problematik der Progression bei dem Einkommensteuertarif der Steuerreform. In: Der Betrieb, Jg. 7, Nr. 19/1954, S. 393 ff.

9) Vgl. den Entwurf der neuen Lohnsteuertabelle im Regierungsentwurf des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern.

10) Vgl. W. Albers, Verstöße gegen die Gerechtigkeit in der deutschen Einkommensteuer. In: Gewerkschaftliche Monatshefte, 4. Jg., Heft 7, Juli 1953, S. 410 ff.

## DIE BELASTUNG DURCH DIE DEUTSCHE EINKOMMENSTEUER

*internationale Niveau* in Ländern vergleichbarer Wirtschaftsstruktur und -entwicklung zurückgeführt. Die durch die Kontrollratsgesetze in die deutsche Steuergesetzgebung hineingebrachten Anomalien können nach Durchführung der jetzigen Reformpläne als beseitigt angesehen werden. Zu weitergehenden Folgerungen hinsichtlich der finanziellen Leistungsfähigkeit der Bundesrepublik besteht kein Anlaß.

Während der Umfang der Belastung etwa dem der internationalen Belastung angeglichen ist, weicht die *Verteilung der Belastung* insofern ab, als in der Bundesrepublik die *kleinen Einkommen* relativ *höher* als im Ausland *besteuert* werden. Dies sollte besonders bei der weiteren Beratung der Steuerreform im Parlament beachtet werden, zumal sich gewichtige Stimmen für eine weitere Senkung der Belastung für die oberen Einkommen ausgesprochen haben<sup>11)</sup>. Wenn ein weiterer Steuerausfall für tragbar gehalten wird, sollte der dadurch gewonnene Spielraum deshalb zu einer Senkung der Steuer für die kleineren Einkommen benutzt werden; andernfalls würden sich, die Unterschiede des Belastungsverlaufs im Verhältnis zum Ausland noch vergrößern.

Die Senkung der Steuer für die kleineren Einkommen ist auch deshalb wichtig, weil nach der vorgeschlagenen Reform gegenüber dem jetzigen Stand für Einkommen zwischen 2100 und 4900 DM in der Steuerklasse I nicht nur keine Senkung, sondern sogar eine Erhöhung eintreten und auch in der Steuerklasse II für diese Einkommen die Belastung kaum niedriger liegen würde<sup>12)</sup>. Diese Höherbelastung ist mehr als nur ein „Schönheitsfehler“ der Reform. Daran ändert auch nichts, daß sie dem Bundesfinanzminister mehr oder weniger aufgedrängt wurde, denn in dem ursprünglichen Referentenentwurf seines Ministeriums war sie weitgehend vermieden worden. Erst als der Familienminister seine Forderung auf höhere Freibeträge vom dritten Kind ab durchsetzte, wurde zum Ausgleich das steuerfreie Existenzminimum von den vorgesehenen 960 DM auf 900 DM herabgesetzt, wodurch die Erhöhung der Steuer für die kleinen Einkommensbezieher eintrat. Um den ursprünglich geplanten Steuerausfall nicht zu vergrößern, wurde eine Maßnahme getroffen, deren psychologische Nachteile in keinem Verhältnis zu dem möglichen Steuerausfall stehen dürften. Eine Kürzung des steuerfreien Existenzminimums war jedenfalls die ungeeignetste Maßnahme, um den Steuerausfall auszugleichen, der durch die Erhöhung der Kinderermäßigung erwartet wurde. Hinzu kommt, daß bei den Flüchtlingen, Kriegssachgeschädigten, Spätheimkehrern usw., die einen besonders hohen Anteil an diesen kleineren Einkommensschichten ausmachen, der besondere Freibetrag nach § 33a in Höhe von 540 bis über 1000 DM wegfällt, so daß ihre effektive Belastung nach dem neuen Tarif in Zukunft erheblich über der bisherigen liegen dürfte. Da die jetzige Reform seit langem als „große“ Reform angekündigt worden ist, haben natürlich alle Steuerpflichtigen eine kräftige Entlastung erwartet. Wenn sich statt dieser nun in gewissen Fällen sogar die Steuer erhöht, wird sich zwangsläufig die Frage ergeben, wo denn die Nutznießer dieser Reform sitzen. Angesichts der erheblichen — zum mindesten optischen — Senkung der Tarife für die höheren Einkommen dürfte diese Frage von den kleineren Einkommensbeziehern eindeutig beantwortet werden. Selbst wenn die Antwort objektiv nicht richtig ist, weil die Senkung des Tarifs mit dem Fortfall der gerade für die höheren Einkommen sehr spürbaren Vergünstigungen gekoppelt ist, durch den sich auch für diese Einkommen teilweise die Belastung erhöhen kann, und die gesamte Ermäßigung, wie oben angeführt wurde, mit etwa 600 Millionen DM bzw. unter Berücksichtigung der Bundesergänzungsabgabe mit reichlich 300 Millionen DM recht bescheiden ist, bleiben die politisch sehr bedenklichen Aus-

11) Vgl. Institut „Finanzen und Steuern“ 1. Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform, a.a.O. S. 83 ff. und 2. Grüne Briefe 2/1954: Finanz- und Steuerreform; die Tarifgestaltung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Mai 1954.

12) Für ein Einkommen von 4100 DM in Steuerklasse II beträgt die Senkung der Steuer 3 DM bei einem Gesamtbetrag von 337 DM. Unter Berücksichtigung der Bundesergänzungsabgabe erhöht sich die Steuer in der Steuerklasse I sogar für Einkommen von 1950 bis 5700 DM, und auch in der Steuerklasse II hegt die Steuer für ein Einkommen von 4100 DM um 5 DM höher.

Wirkungen dieser Auffassung bestehen. So sehr aus wirtschaftlichen Gründen eine weitere Senkung der Höchstbelastung — insbesondere auch infolge der gegenüber den anderen Ländern viel höheren Besteuerung der Vermögen — wünschenswert ist, muß sie doch nicht nur aus sozialen, sondern auch aus allgemein psychologischen und politischen Gründen ihre Grenze finden. Man sollte deshalb den finanziellen Spielraum, den man dem Finanzminister voraussichtlich noch abringen kann, dazu verwenden, die Belastung für die *kleineren Einkommensbezieher* so weit zu senken, daß sich für sie im allgemeinen auch nach Wegfall des Flüchtlingsfreibetrages *keine höhere Belastung* ergibt. Nur so läßt sich ein politisch gefährlicher Zündstoff aus der Welt schaffen.

Um dieses Ziel zu erreichen, sollte das *steuerfreie Existenzminimum erhöht* und die *Progression* für die kleineren Einkommensbezieher *verlangsamt* werden. Es genügt, wenn zum Erreichen des zweiten Ziels die Koeffizienten der dem Regierungsentwurf zugrunde gelegten logarithmischen Formel geändert werden. Eine radikale Änderung des Tarifverlaufs, wie sie Flume<sup>13)</sup> mit der Anwendung einer linearen Progression fordert, ist dazu nicht notwendig. Der vom *Wirtschaftswissenschaftlichen Institut der Gewerkschaften* ausgearbeitete Tarifvorschlag kann als Beispiel dafür dienen, wie ein solcher Umbau durchzuführen wäre<sup>14)</sup>. Nach diesem Vorschlag soll die im Regierungsentwurf vorgesehene Spitzenbelastung von etwa 63,5 vH mit einem Plafond von 55 vH beibehalten werden, die Steuer durch eine Erhöhung der Freibeträge für den Steuerpflichtigen und seine Ehefrau von je 900 DM auf je 1000 DM und für das erste und zweite Kind von je 720 DM auf je 800 DM jedoch erst später einsetzen und die Benachteiligung des Lohnsteuerpflichtigen gegenüber dem veranlagten Steuerpflichtigen durch einen bescheidenen Sonderfreibetrag von 240 DM jährlich gemildert werden. Die Tatsache, daß trotz des späteren Einsetzens der Steuer sie an demselben Punkt wie in dem Regierungsentwurf ihre Spitzenbelastung erreicht, wird durch eine geringe Änderung des Koeffizienten in der logarithmischen Formel von 0,196 auf 0,2 erreicht, durch die die Steuer für die größeren Einkommen schneller ansteigt. Dadurch verringert sich der Unterschied zwischen dem Regierungsentwurf und dem Vorschlag des Instituts der Gewerkschaften mit steigendem Einkommen immer mehr, d. h. die Wirkung der erhöhten Freibeträge für das steuerfreie Existenzminimum, die Familienangehörigen und die Lohnsteuerpflichtigen kommt in erster Linie dem wirtschaftlichen Bedürfnis entsprechend den kleineren und mittleren Einkommensbeziehern zugute<sup>15)</sup>. Voraussetzung für die Durchführung des Vorschlages ist, daß ein finanzieller Spielraum von 770 bis 800 Millionen DM für weitere Steuersenkungen zur Verfügung steht. Wenn man den vorgeschlagenen Wegfall der Bundesergänzungssteuer mit einbezieht, würde sich gegenüber dem Regierungsentwurf ein Minderaufkommen von etwa 1 Milliarde DM ergeben. Unabhängig davon, welcher Spielraum vom Finanzminister endgültig konzidiert bzw. vom Parlament als gegeben angesehen wird, sollte dieser Vorschlag als bescheidene Mindestforderung angesehen werden, um die die Belastungsverteilung gegenüber dem Regierungsvorschlag korrigiert werden müßte. Eine solche Maßnahme würde auch den Vorschlägen der meisten Gremien zur Steuerreform entsprechen. Nach ihnen soll die Obergrenze der Belastung höher, das steuerfreie Existenzminimum größer und die Progression für die kleinen Einkommensbezieher langsamer als nach dem Regierungsentwurf sein.

13) Flume, a.a.O. Eine Auseinandersetzung mit den verschiedenen Tarifformen kann im Rahmen dieses Aufsatzes nicht geschehen. Die obigen Ausführungen sollen deshalb keinerlei Werturteil enthalten.

14) L. Wolkersdorf und G. Pehl, Ein Tarifvorschlag des WWI. In: WWI-Mitteilungen, 7. Jg., Heft 6, Juni 1954, S. 131 ff.

15) Dabei ist zu berücksichtigen, daß infolge der Progression der absolute Betrag der sich aus den Freibeträgen ergebenden Steuerersparnis für höhere Einkommen immer größer als für kleine ist. So bedeutet der Freibetrag für die Ehefrau in Höhe von 800 DM nach dem derzeitigen Tarif für ein Einkommen von 3000 DM eine Steuerersparnis von 127 DM, für ein Einkommen von 10 000 DM eine solche von 300 DM und für ein Einkommen von 100 000 DM eine solche von 480 DM.