

## Analyse der Einkommensteuertarife 1957 bis 1983

In der Gestaltung des *Einkommensteuertarifs* spiegeln sich sowohl wirtschaftliche und gesellschaftspolitische Zielsetzungen als auch fiskalische Erfordernisse, wobei die *Steuerprogression* ein wichtiges Element ist. Die vorliegende Arbeit untersucht längerfristige Tendenzen in der Gestaltung des österreichischen Einkommensteuertarifs. Es werden die Tarifänderungen seit 1957 analysiert und auch die für 1982/83 geplanten Steuerermäßigungen einbezogen, um sie in einem größeren zeitlichen Zusammenhang beurteilen zu können. Die Analyse umfaßt somit den Zeitraum 1957 bis 1983. In dieser Periode gab es insgesamt acht Steuersenkungen und eine -erhöhung (1969)<sup>1)</sup>.

Die Untersuchung hat drei Schwerpunkte. Erstens wird gezeigt, wie sich die Tarifänderungen in den einzelnen Einkommensbereichen und in den nach den Familienverhältnissen unterschiedlichen Gruppen der Steuerpflichtigen auswirkten. Zweitens werden die Auswirkungen auf die Realeinkommen dargestellt. Drittens werden die Zusammenhänge zwischen Tarifänderungen und Progressionsverlauf analysiert, wobei die Effekte der Steuersatzänderungen auf künftige Einkommenserhöhungen untersucht werden und der Gegensatz zwischen statischer und dynamischer Betrachtung der Tarifänderungen aufgezeigt wird.

Die Analyse beschränkt sich auf den eigentlichen Steuertarif, wobei die bis 1972 erhobenen Zuschläge einbezogen sind, um die Vergleichbarkeit zu wahren, weil sie ab 1973 in den Tarif eingearbeitet wurden<sup>2)</sup>. Es sind auch jene Freibeträge und Absetzbeträge berücksichtigt, die unmittelbar mit dem Tarif zusammenhängen<sup>3)</sup>.

Tarifliche Sonderregelungen für bestimmte Einkommensteile<sup>4)</sup> und Maßnahmen, die sich auf Änderungen der Bemessungsgrundlagen beziehen, werden nicht behandelt. Als Bemessungsgrundlage wird in dieser Analyse das zu versteuernde Einkommen ver-

wendet. In einigen Fällen wird das Werbungs- und Sonderausgabenpauschale berücksichtigt. Es handelt sich um eine mikroökonomische Tarifanalyse<sup>5)</sup>, sodaß die Auswirkungen auf die gesamtwirtschaftliche Nachfrage außer Betracht bleiben<sup>6)</sup>. Die Untersuchung dieser Zusammenhänge hätte den Rahmen der vorliegenden Arbeit gesprengt und bleibt einer späteren Analyse vorbehalten.

### Probleme der Steuerprogression

In den siebziger Jahren haben die im Vergleich zu früher deutlich höheren Inflationsraten Probleme des progressiven Steuertarifs in der Lohn- und Einkommensteuer stärker hervortreten lassen und zu einer Änderung der Einschätzung dieser Steuern im Rahmen des Steuersystems erheblich beigetragen<sup>7)</sup>.

Zwei Problemkreise sind im Zusammenhang mit der Steuerprogression von besonderer Bedeutung:

- 1 Die sogenannte *"kalte" Progression*. Sie entsteht dadurch, daß die Einkommensbesteuerung auf dem Nominalwertprinzip beruht und Einkommenszuwächse, die bloß dem Ausgleich der Geldentwertung dienen, wie eine reale Erhöhung der Einkommen besteuert werden. Bei unverändertem Tarif steigen daher die effektiven Steuersätze kräftig, und es kommt zu Einbußen an Realeinkommen.
- 2 Auch auf Grund der *realen Einkommensteigerungen* gelangen immer mehr Steuerpflichtige in Progressionsstufen, die ursprünglich nicht für sie gedacht waren. Das führt zu (erheblichen) Abweichungen von der ursprünglich festgelegten Bela-

<sup>5)</sup> Vgl. M. Blöcker — H. G. Petersen: Eine vergleichende Analyse der deutschen Einkommensteuertarife 1958, 1965 und 1975 unter Einbeziehung des Progressionsgrads. Public Finance 3/1975, S. 347-365.

<sup>6)</sup> Es sei hier nur angemerkt, daß zwar in jenen Jahren, in denen eine Konjunkturabschwächung eintrat (1958, 1962, 1967/68 und 1975), Steuersenkungen vorgenommen wurden, doch ist zu berücksichtigen, daß diese Tarifänderungen meist bereits in einem Zeitpunkt beschlossen oder zumindest ins Auge gefaßt wurden, als die Abschwächung noch nicht erkennbar war. Das gilt insbesondere für die Steuersenkung 1975. Die Übereinstimmung zwischen den Zeitpunkten der Steuersenkungen und der Konjunkturabschwächung ist nur ex post gegeben, sie war aber meist nicht geplant.

<sup>7)</sup> F. A. Musgrave: Der gegenwärtige Stand der Theorie der Besteuerung, Finanzarchiv, Band 39/1981, S. 30: "Man fragt sich heute, ob das Zeitalter der Einkommensteuer nicht bereits seinen Höhepunkt überschritten hat. Im veränderten Klima der siebziger und achtziger Jahre können einstige Vorzüge (der Einkommensteuer) nun als Schwächen verstanden werden". Neumark meint auch: "Man (kann) die Einkommensteuer nicht in ihrer gegenwärtigen Struktur fortbestehen lassen" (F. Neumark: Wandlungen in der Beurteilung eingebauter Steuerflexibilität, Kyklos Band 32, 1979, S. 194).

<sup>1)</sup> Steuersenkungen traten jeweils am 1. Jänner 1958, 1971, 1973, 1975, 1979, 1982/83 sowie am 1. Juli 1962 und 1. Oktober 1967 in Kraft. Die Steuererhöhung erfolgte am 1. Jänner 1969.

<sup>2)</sup> Die Zuschläge (Beitrag vom Einkommen) betragen bis Ende 1966 18% und dienen der zweckgebundenen Finanzierung des Wohnbaus, des Wasserwirtschaftsfonds und des Familienlastenausgleichsfonds. Ab 1967 kam noch ein Zuschlag von 3% für den Katastrophenfonds dazu (insgesamt daher 21%). Im Jahre 1969 wurde ein Sonderbeitrag vom Einkommen in Höhe von 10% (des formalen Tarifs) eingeführt. Insgesamt beliefen sich daher die Zuschläge von 1969 bis einschließlich 1972 auf 31%. Diese 31% sind ab 1973 im Tarif berücksichtigt.

<sup>3)</sup> Neben dem allgemeinen Frei- bzw. Absetzbetrag sind die Freibeträge bzw. Absetzbeträge für Alleinverdiener, Kinder, Arbeitnehmer und Pensionisten berücksichtigt.

<sup>4)</sup> Die Besteuerung der sonstigen Bezüge sowie bestimmter Zulagen und Zuschläge wird daher nicht berücksichtigt. Das gilt auch für die Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften.

stung mit Einkommensteuer<sup>8)</sup> und zu unerwünschten Wirkungen der Einkommensteuer auf deren Umverteilungsaufgabe.

Das läßt sich an einem einfachen Beispiel zeigen: 1957 waren die Durchschnittseinkommen (der Arbeitnehmer) mit 7,5% besteuert<sup>9)</sup>. Wäre seither keine Tarifierfassung erfolgt, sodaß 1979 noch immer der Tarif von 1957 gegolten hätte, dann wäre das Durchschnittseinkommen des Jahres 1979 mit 34,3% besteuert worden. Dieser Steuersatz hat 1957 tatsächlich für weniger als 1% der Arbeitnehmer gegolten. Daraus läßt sich deutlich erkennen, daß der Großteil der Steuerpflichtigen ohne Steuerkorrekturen jetzt Durchschnittsteuersätzen unterläge, die ursprünglich nur für sehr hohe Einkommen bestimmt waren.

Vor allem wegen dieser beiden Probleme ist es erforderlich, den Einkommensteuertarif in bestimmten Abständen zu ermäßigen, um einerseits die kalte Progression zumindest zu mildern und andererseits zu vermeiden, daß der Großteil der Steuerpflichtigen in hohe Progressionsstufen hineinwächst.

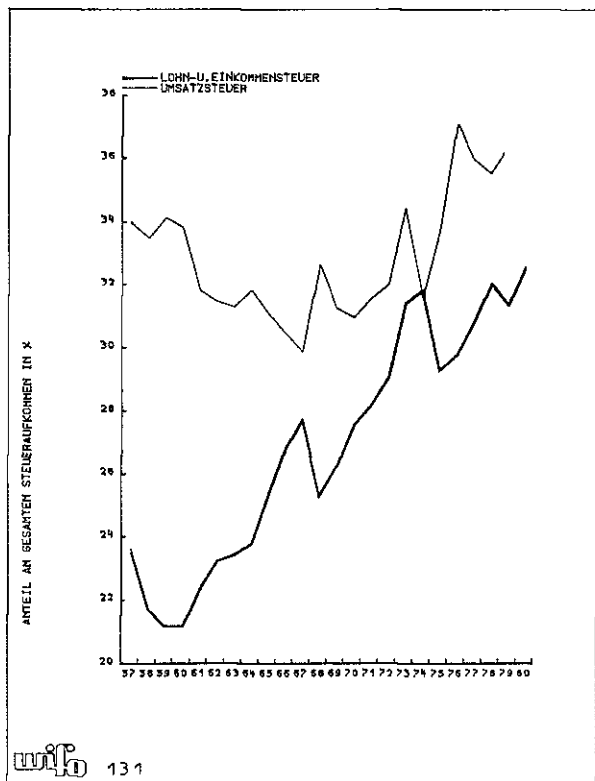
Jede Tarifierfassung führt jedoch zu einem Konflikt mit der fiskalischen Funktion der Steuern. Lohn- und

<sup>8)</sup> Siehe Neumark (1979, S. 194)

<sup>9)</sup> Es handelt sich um einen mit Hilfe der verschiedenen Steuergruppen gewogenen Durchschnittsteuersatz

Abbildung 1

Anteil von Lohn- und Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer am gesamten Steueraufkommen in %



wifo 131

Einkommensteuer zusammen erbringen bereits rund ein Drittel der gesamten Brutto-Steuererträge des Bundes. Dieser Anteil ist seit 1957, als er weniger als ein Viertel betrug, ständig gestiegen. Lohn- und Einkommensteuer sind nach der Umsatzsteuer die wichtigste Finanzierungsquelle von Bund, Ländern und Gemeinden. Die zunehmende Bedeutung der Lohn- und Einkommensteuer für die Budgetfinanzierung engt daher den Spielraum für die Tarifgestaltung erheblich ein.

**Tarifaufbau**

Der österreichische Einkommensteuertarif beruht auf einer *Teilmengenstaffelung*<sup>10)</sup>. Das zu versteuernde Einkommen wird in Teilmengen zerlegt, auf die steigende Grenzsteuersätze angewendet werden, wodurch sich die Progressionswirkung ergibt. Sie ist dadurch charakterisiert, daß in jedem Punkt des Tarifs (für jedes höhere Einkommen) höhere Durchschnittsteuersätze gelten.

Es ist jedoch streng zwischen den Durchschnittsteuersätzen und den Marginalsteuersätzen zu trennen. Die Tarifstruktur beruht auf der marginalen Betrachtung. Im Einkommensteuergesetz sind jeweils nur die einzelnen Teilmengen und die dazu gehörenden Grenzsteuersätze angeführt<sup>11)</sup>. Der Durchschnittsteuersatz für ein bestimmtes Einkommen läßt sich somit nicht unmittelbar aus dem Gesetz ersehen, sondern ergibt sich aus einer Durchrechnung der Teilmengen mit den entsprechenden Grenzsteuersätzen<sup>12)</sup>. Abbildung 2 läßt erkennen, wie sich aus den Grenzsteuersätzen, die im Gesetz festgelegt sind, die Durchschnittsteuersätze ergeben.

Die Teilmengenstaffeltarife haben zwei Variable für Steueränderungen: die Stufenbreiten (Teilmengen)

<sup>10)</sup> Dieser Ausdruck geht auf Bräuer zurück, der die heute noch gültigen Tarifformen geprägt hat (*K. Bräuer: Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif*, Jena 1926 S. 50ff).

<sup>11)</sup> Der gegenwärtig geltende Einkommensteuertarif gliedert sich in 11 Teilmengen. Die ersten 50.000 S werden mit 23% besteuert, die weiteren 50.000 S mit 28%; die weiteren 50.000 S mit 33%, die weiteren 50.000 S mit 38%, ..., die weiteren 500.000 S mit 60%, alle weiteren Beträge mit 62%.

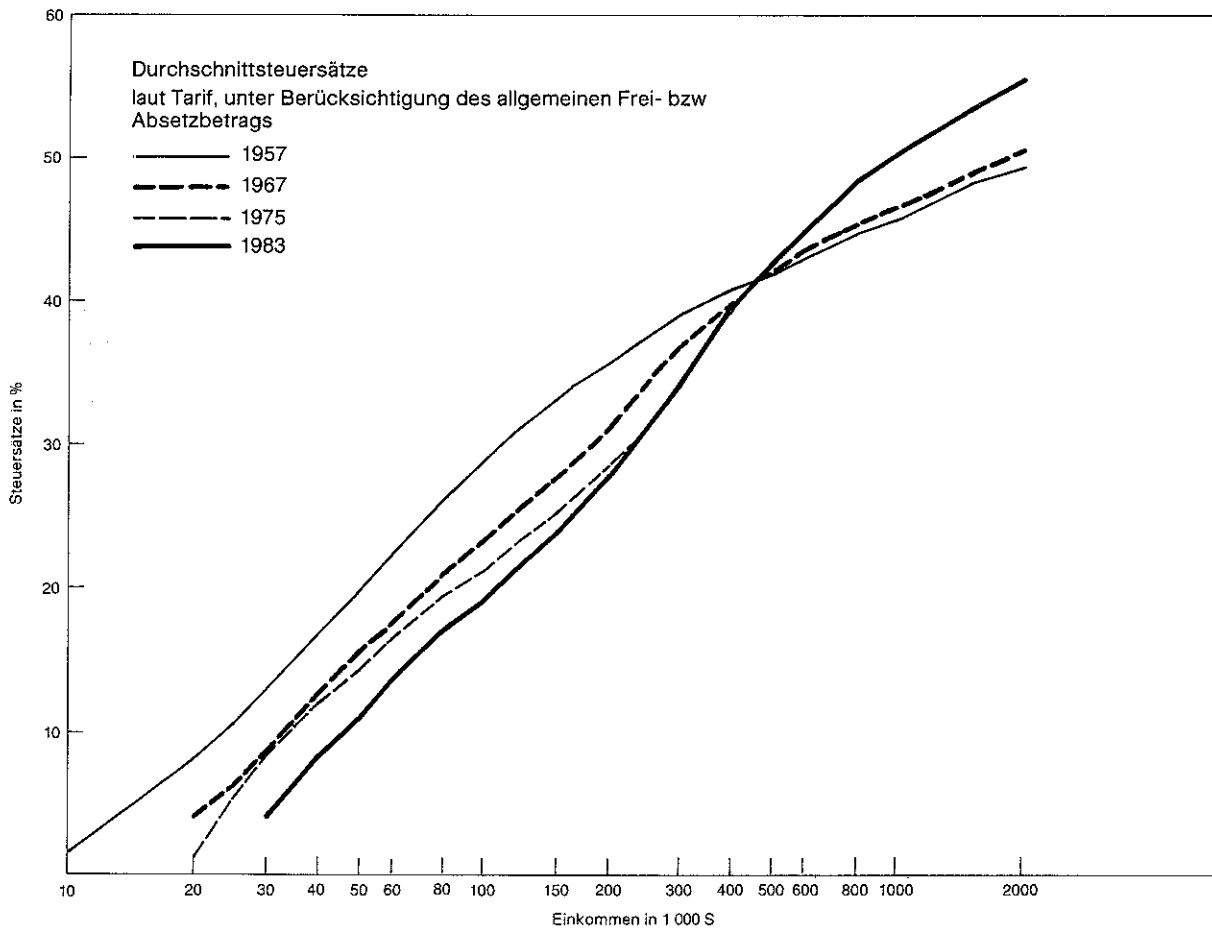
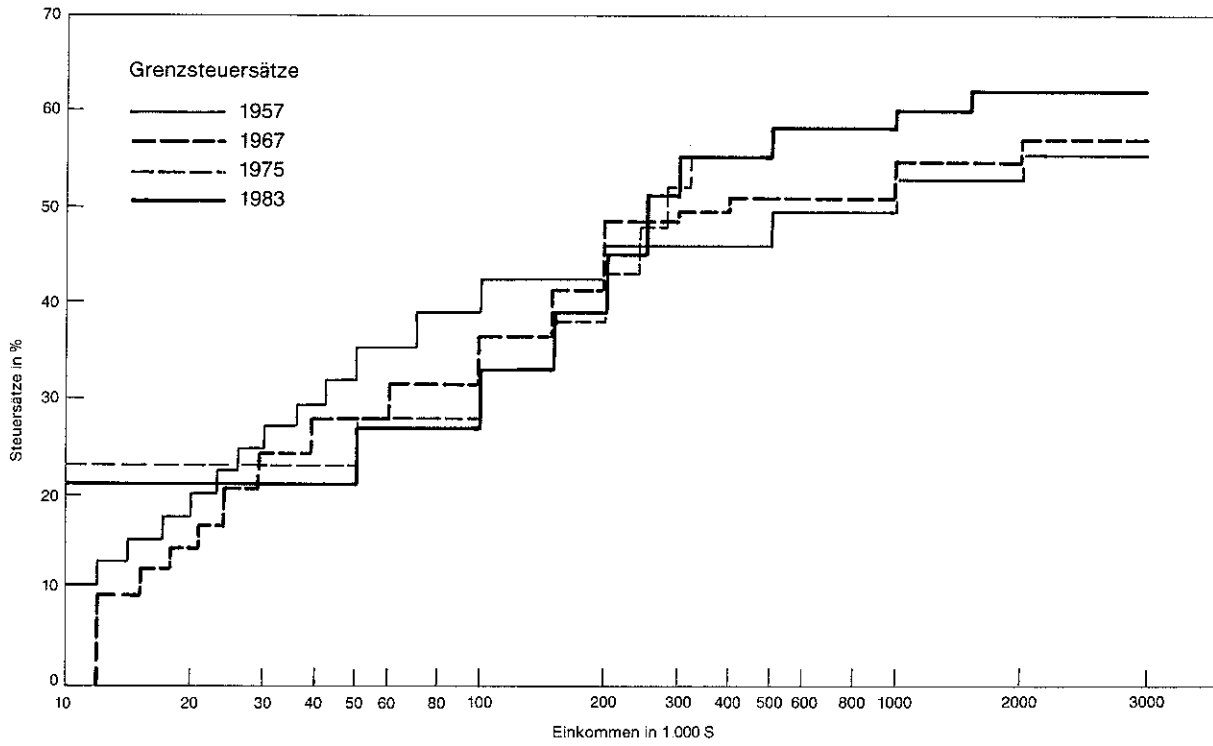
<sup>12)</sup> Das Prinzip des durchgerechneten Tarifs läßt sich an einem einfachen Beispiel demonstrieren: Angenommen das zu versteuernde Einkommen beträgt im Jahre 1980 140.000 S

Einkommen	Steuersatz	Steuern
Die ersten 50.000 S	23%	11 500 S
die weiteren 50.000 S	28%	14 000 S
die weiteren 40.000 S	33%	13 200 S
insgesamt 140 000 S		38 700 S

Laut Tarif beträgt somit die Einkommensteuer für ein (zu versteuerndes) Einkommen von 140.000 S 38.700 S. Das entspricht einem Durchschnittssatz von 27,6%. Der Grenzsteuersatz beträgt 33%. Von diesem Steuerbetrag laut Tarif werden noch die verschiedenen Absetzbeträge, in jedem Fall der allgemeine Absetzbetrag von 4.800 S abgezogen. Die tatsächliche Steuerschuld beträgt daher für 140.000 S Einkommen höchstens 33.900 S, das sind 24,2%.

Abbildung 2

Grenzsteuersätze und Durchschnittsteuersätze



und die Grenzsteuersätze. Man kann die Steuer senken bzw. die Progression mildern, indem man entweder die einzelnen Stufen (Teilmengen) verlängert und/oder bestimmte Grenzsteuersätze verringert. Die Steuer wird erhöht oder die Progression verschärft, indem die Stufen verkürzt und/oder die Grenzsteuersätze erhöht werden.

Drei Merkmale charakterisieren die durchgerechneten Teilmengenstaffeltarife und beeinflussen Tarifänderungen erheblich: erstens die sogenannten "Mitnahmeeffekte", zweitens die "Verzögerungseffekte" und drittens die "innere Regression" der Tarifstufen.

Aus dem Prinzip der Teilmengenstaffelung und der Durchrechnung folgt, daß Steuersenkungen, die darauf abzielen, die Bezieher niedriger Einkommen zu entlasten, und daher die ersten (unteren) Tarifstufen betreffen, sei es durch eine Verbreiterung der Stufen oder Senkung der Grenzsteuersätze, automatisch auch den höheren Einkommen zugute kommen und gewissermaßen von ihnen *mitgenommen* werden. Änderungen in den unteren Tarifbereichen haben daher starke fiskalische Wirkungen, weil sie den überwiegenden Teil der Steuerpflichtigen betreffen.

Dieser Mitnahmeeffekt kann daher zu einem Konflikt zwischen der fiskalischen Funktion der Lohn- und Einkommensteuer und der Umverteilungszielsetzung führen, der sich besonders deutlich in der Steuersenkung 1975 zeigte. Damals wurden die unteren Tarifstufen erheblich verbreitert. Um den Einnahmenaus-

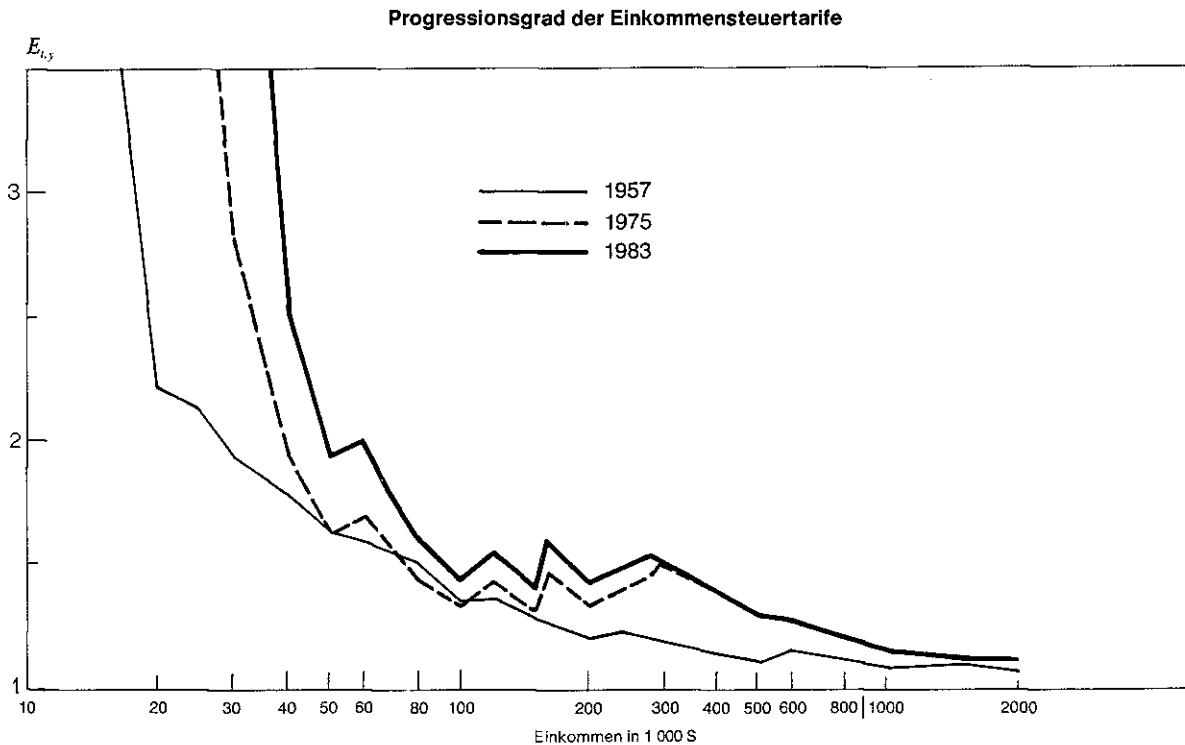
fall in Grenzen zu halten, wurden gleichzeitig die Grenzsteuersätze für die ersten Staffeln erhöht, wodurch jedoch die Umverteilungswirkung stark gebremst wurde.

Die Progression des Einkommensteuertarifs ist ungleichmäßig verzögert. Die *Verzögerung* ist notwendig, weil das Leistungsfähigkeitsprinzip und auch die politische Durchsetzbarkeit der Progression Grenzen setzen. Abbildung 3 läßt die Verzögerung der Progression deutlich erkennen. Mit steigendem Einkommen nimmt der Progressionsgrad ab und nähert sich asymptotisch dem Wert Eins.

Die Verzögerung wird dadurch erreicht, daß die oberen Teilstufen breiter sind als die unteren und/oder die Abstände der Grenzsteuersätze abnehmen. Im österreichischen Tarif sind die oberen Tarifstufen 500.000 S breit (gegen 50.000 S im unteren Bereich). Die Abstände der Grenzsteuersätze betragen bei den hohen Einkommen 2 Prozentpunkte (gegen 5 Prozentpunkte in den unteren Stufen).

Die *Ungleichmäßigkeit* der Progression entsteht durch die sogenannte "innere Regression", die sich daraus ergibt, daß Einkommen(-steigerungen) innerhalb einer Stufe dem gleichen Grenzsteuersatz unterliegen. Dadurch werden die Zuwächse der Durchschnittsteuersätze verringert. Erst wenn das Einkommen in die nächste Staffel hineinwächst, erhöht sich der Grenzsteuersatz sprunghaft, und die Durchschnittsteuersätze nehmen ebenfalls wieder stärker

Abbildung 3



WIFO 133

zu<sup>13</sup>). Daraus ergibt sich, daß die Progression recht ungleichmäßig verläuft. Abbildung 3 zeigt deutlich die Wirkungen der inneren Regression und der Sprungstellen, die zu einer wechselnden Verschärfung und Abschwächung der Progression im österreichischen Einkommensteuertarif führen.

Im Vergleich zu einem Formeltarif, wie er in der Bundesrepublik Deutschland angewendet wird, bringen zwar die innere Regression und der unregelmäßige Tarifverlauf gewisse Probleme, doch haben andererseits die Teilmengenstaffeltarife nicht unerhebliche Vorteile.

Abgesehen von den größeren Gestaltungsmöglichkeiten sind die Teilmengenstaffeltarife einfacher zu handhaben und in ihrer Wirkung besser durchschaubar als die Formeltarife, deren Aufbau in der Regel sehr kompliziert ist, wodurch Änderungen mit Schwierigkeiten verbunden sind<sup>14</sup>). Ein entscheidender Vorteil der Teilmengenstaffeltarife liegt in der Verringerung der kalten Progression, weil die innere Regression die inflationären Einflüsse bremst. Nicht zuletzt deshalb verwenden alle europäischen Länder mit Ausnahme der Bundesrepublik Deutschland solche Teilmengenstaffeltarife<sup>15</sup>). Italien und die Niederlande haben den Formeltarif wieder aufgegeben und sind zur Teilmengenstaffelung zurückgekehrt.

#### Der Einfluß des Spitzengrenzsteuersatzes und des Existenzminimums auf die Progression

Aus dem Tarifaufbau läßt sich erkennen, daß der Progressionsverlauf des Einkommensteuertarifs durch zwei Punkte entscheidend bestimmt wird: erstens, bei welchem Einkommen die Besteuerung einsetzt, und zweitens, bei welchem Einkommen der Spitzengrenzsteuersatz wirksam wird. Es empfiehlt sich daher, die Veränderungen dieser beiden Punkte kurz zu skizzieren.

Der *Spitzengrenzsteuersatz* ist zwar zwischen 1957 und 1970 formal unverändert geblieben, doch ist er auf Grund der Erhöhung der bereits erwähnten Zuschläge effektiv von 55,46% (1957) auf 61,57% (1969)

<sup>13</sup>) Im gegenwärtigen österreichischen Einkommensteuertarif wird der Einkommenszuwachs von 50.000 S auf 51.000 S ebenso mit 28% besteuert wie jener von 99.000 S auf 100.000 S. Das zusätzliche Einkommen von 100.000 S auf 101.000 S unterliegt hingegen einem Grenzsteuersatz von 33%.

Der Durchschnittsteuersatz erhöht sich bei einer Einkommenssteigerung von 50.000 S auf 51.000 S um 0,28 Prozentpunkte (von 13,40% auf 13,68%) bei einer Erhöhung von 99.000 S auf 100.000 S aber bloß um 0,07 Prozentpunkte (von 20,63% auf 20,70%). Nach Überschreiten der Tarifstaffel nimmt der Durchschnittsteuersatz wieder stärker zu. Bei einer Zunahme der Einkommen von 100.000 S auf 101.000 S steigt der Durchschnittsteuersatz wieder um 0,12 Prozentpunkte (von 20,70% auf 20,82%).

<sup>14</sup>) R. Parsche — G. Spanakakis: Einkommensteuertarife und Haushaltsbesteuerung in den EG-Partnerstaaten, IFO-Schnelldienst 23/1978, S 11-19; Blöcker — Petersen. (1975)

<sup>15</sup>) Parsche — Spanakakis (1978), S 14

gestiegen. Erst die Tarifänderung 1971 brachte formal eine Zunahme des Spitzengrenzsteuersatzes, der damit effektiv auf 62,88% stieg. 1973 wurde jedoch der Spitzengrenzsteuersatz wieder auf 62% gesenkt und ist seither unverändert. Er wird durch die Tarifanpassung 1982/83 nicht geändert.

Der Spitzengrenzsteuersatz setzte 1957 bei einem Einkommen von 2 Mill S ein. Seit 1973 wird er bereits ab einem Einkommen von 1,5 Mill S angewendet. Aus der Erhöhung des Spitzengrenzsteuersatzes einerseits und der Verringerung der Einkommenshöhe, ab der er angewendet wird, andererseits zeigt sich, daß die Progression im Untersuchungszeitraum tendenziell verschärft und der Spielraum für Tarifänderungen dadurch kleiner wurde.

Die Besteuerung (Progression) setzt erst bei einer bestimmten Einkommenshöhe ein. Dafür lassen sich zwei Gründe anführen: zum einen, daß jene Einkommen, die unter dieser Grenze liegen, keine steuerliche Leistungsfähigkeit repräsentieren, und zum anderen, daß jedem Einkommensbezieher ein steuerfreies Existenzminimum zusteht.

Die Entwicklung dieses *steuerfreien Bereichs* läßt sich daher unter zwei Aspekten beurteilen: erstens im Vergleich mit dem Verbraucherpreisindex, um festzustellen, ob real das Existenzminimum aufrechterhalten werden konnte; zweitens im Vergleich mit der Einkommensentwicklung, um abschätzen zu können, inwieweit neue Einkommensschichten in die Steuerpflicht und damit in die Progression hineinwachsen.

Im Untersuchungszeitraum zeigt sich eine recht unterschiedliche Entwicklung. Die Steuersenkungen 1958 und 1962 erweiterten den steuerfreien Einkommensbereich erheblich. Außerdem wurde ab 1962 ein allgemeiner Freibetrag von 1.200 S (für Arbeitnehmer 1.248 S) eingeführt. Die Preissteigerungen waren in dieser Periode zudem gering (Durchschnitt 1957 bis 1962 +2,7%). Das Existenzminimum wurde stärker angehoben, als der Verbraucherpreisindex stieg. Allerdings sind in diesem Zeitraum immer mehr Bezieher niedriger Einkommen steuerpflichtig geworden, weil die Einkommen deutlich rascher stiegen, als der steuerfreie Bereich ausgeweitet wurde.

In der zweiten Hälfte der sechziger Jahre ändert sich das Bild deutlich. Die Ausdehnung der Nullzone durch die Tarifänderung 1967 reichte nicht aus, die zunehmenden Preissteigerungen abzugelten. Der Abstand zwischen der Zunahme des Verbraucherpreisindex und des Existenzminimums verringerte sich zunehmend. Gleichzeitig verstärkte sich der Prozeß des Hineinwachsens in die Steuerpflicht, weil sich Ende der sechziger und Anfang der siebziger Jahre die Einkommenssteigerungen beschleunigten (siehe Übersicht 1).

1973 erfolgte eine tariftechnische Änderung für die Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums. Die "Nullzone" im Tarif (die erste Teilmenge

Übersicht 1

**Einkommensentwicklung**

	Volkseinkommen	Durchschnittliches Einkommen der Arbeitnehmer nominell	Index der Verbraucherpreise	Durchschnittliches Einkommen der Arbeitnehmer real
	Durchschnittliche jährliche Zuwachsrate in %			
1957/1962	+ 7,6	+ 7,0	+ 2,7	+ 4,2
1962/1967	+ 7,7	+ 9,0	+ 3,6	+ 5,3
1967/1972	+ 10,4	+ 9,3	+ 4,2	+ 4,8
1972/1975	+ 11,8	+ 12,8	+ 8,5	+ 4,0
1975/1979	+ 9,2	+ 7,6	+ 5,0	+ 2,4
1979/1982	+ 6,4	+ 6,6	+ 6,4	+ 0,1
1957/1982	+ 8,8	+ 8,6	+ 4,7	+ 3,7

war mit 0% besteuert) und der allgemeine Freibetrag wurden abgeschafft und die erste Teilmenge bereits mit einem Steuersatz von 20% besteuert, aber gleichzeitig ein allgemeiner Absetzbetrag von 4.000 S gewährt. Die beiden Regelungen wirken sich in gleicher Weise auf den Tarifverlauf aus<sup>16)</sup>. Durch den Absetzbetrag wurde das Existenzminimum deutlich angehoben und trotz der hohen Preissteigerungen (Durchschnitt 1972 bis 1975 +8,5%) nicht nur eine reale Ausweitung erzielt, sondern (vorübergehend) auch

<sup>16)</sup> Es wäre denkbar, den gegenwärtigen Tarif auch so zu gestalten: die ersten 20.900 S mit 0%, die weiteren 29.100 S mit 23%, die weiteren 50.000 S mit 28% zu besteuern u. s. f. und dafür den allgemeinen Absetzbetrag von derzeit 4.800 S zu streichen. Die Durchschnittsteuersätze würden sich dadurch nicht ändern

eine weitere Ausdehnung der Steuerpflicht für geringe Einkommen vermieden.

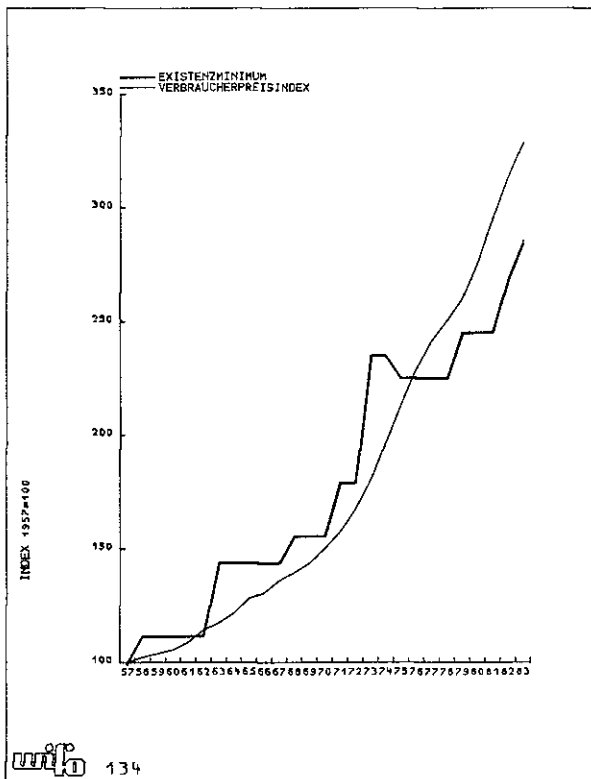
Die Tarifänderung 1975 bewirkte jedoch wieder eine deutliche Änderung. Wohl wurde der allgemeine Absetzbetrag von 4.000 S auf 4.400 S angehoben, damit konnte aber die gleichzeitige Erhöhung des Grenzsteuersatzes in der ersten Staffel von 20% auf 23% nicht kompensiert werden. Die Steuerpflicht setzte deshalb ab 1975 sogar bei einem geringeren Einkommen ein als 1973. Dadurch kam es in der zweiten Hälfte der siebziger Jahre zu einer Verringerung des steuerlichen Existenzminimums, das erst 1979 wieder angehoben wurde (Abbildung 4). Die Anhebung des allgemeinen Absetzbetrags reichte aber nicht aus, die Steigerung des Verbraucherpreisindex wettzumachen.

Im gesamten Zeitraum 1957 bis 1979 wurde somit das *steuerliche Existenzminimum* weniger erhöht, als der Verbraucherpreisindex stieg. Das bedeutet aber auch, daß Einkommen, die unter dem realen Existenzminimum von 1957 liegen, zunehmend der Besteuerung unterzogen werden. Die Steuerpflicht ist damit in den letzten zwei Jahrzehnten deutlich ausgeweitet worden.

Diese Entwicklung wird durch die Erhöhung des allgemeinen Absetzbetrags ab 1983 nicht geändert. Sie reicht ebenfalls nicht aus, die Preissteigerungen zu kompensieren. Real wird das Existenzminimum weiter verringert, und außerdem werden weitere Bezieher

Abbildung 4

**Steuerliches Existenzminimum und Verbraucherpreisindex**



Übersicht 2

**Einkommensuntergrenzen der Einkommensteuer**

	laut Tarif	laut Tarif einschließlich Bagatellgrenzen	laut Tarif einschließlich Pensionistenabsetzbetrag und Bagatellgrenzen	laut Tarif einschließlich absetzbetrag und Bagatellgrenzen
	in S			
1957	8 500	8 890	—	—
1958	9 500	10 010	—	—
1959	9 500	10 010	—	—
1960	9 500	10 010	—	—
1961	9 500	10 010	—	—
1962	9 500	10 010	—	—
1963	12 248	14 380	—	—
1964	12 248	14 380	—	—
1965	12 248	14 380	—	—
1966	12 248	14 380	—	—
1967	12 248	14 440	—	—
1968	13 248	14 500	—	—
1969	13 248	14 500	—	—
1970	13 248	14 500	—	—
1971	15 248	16 680	—	—
1972	15 248	16 680	—	—
1973	20 000	20 500	33 500	26 000
1974	20 000	20 500	33 500	26 000
1975	19 130	19 570	36 960	28 260
1976	19 130	19 570	36 960	28 260
1977	19 130	19 570	36 960	28 260
1978	19 130	20 440	37 830	29 130
1979	20 870	22 180	43 920	35 220
1980	20 870	22 180	43 920	35 220
1981	20 870	24 830	46 570	37 870
1982	22 860	27 190	53 390	43 860
1983	24 290	28 620	59 100	47 670

geringer Einkommen in die Steuerpflicht hineinwachsen.

Es ist allerdings zu berücksichtigen, daß eine stärkere Erhöhung des Existenzminimums in der Steueranpassung 1982/83 zu einem Konflikt mit der fiskalischen Funktion geführt hätte, weil erhebliche Einnahmehausfälle entstanden wären. Eine Anhebung des allgemeinen Absetzbetrags um 100 S bringt einen Einnahmehausfall von rund 300 Mill. S.

Außerdem wird neben der eigentlichen Tarifgestaltung durch die sogenannte *Bagatellgrenze*, bis zu der die Einkommensteuer, die sich auf Grund des Tarifs ergibt, nicht erhoben wird, der steuerfreie Bereich indirekt ausgeweitet. Diese Grenze ist von 36 S im Jahre 1957 auf 910 S im Jahr 1981 erhöht worden. Die Steuerpflicht beginnt daher jetzt bei einem Einkommen von 24.830 S jährlich (1983 28.620 S). Auf Grund des Tarifs läge die Grenze bei 20.870 S (1983 24.290 S).

Ebenso wie die Bagatellgrenze erhöhen andere Absetzbeträge (Alleinvertienner-, Arbeitnehmer- und Pensionistenabsetzbetrag) zwar nicht das Existenzminimum, schieben aber doch die Grenze für die Steuerpflicht hinaus. Aktive Arbeitnehmer zahlen gegenwärtig ab einem zu versteuernden Einkommen (ohne sonstige Bezüge etc.) von 37.870 S Steuer (1983 wird die Grenze bei 47.670 S liegen). Für Pensionisten liegt die Grenze jetzt bei 46.570 S, ab 1983 bei 59.100 S (Übersicht 2).

Für den gesamten Tarifverlauf hat die Erhöhung des Existenzminimums zwei wichtige Auswirkungen. Erstens wird die Progression steiler und engt tendenziell den Spielraum für die Tarifgestaltung ein. Zum anderen führt das Existenzminimum, sei es in Form einer Nullzone oder eines allgemeinen Absetzbetrags, zu einer indirekten Progression, die sich vor allem innerhalb der ersten Tarifstaffel auswirkt. In der ersten Tarifstaffel (derzeit bis 50.000 S) steigt trotz des einheitlichen Grenzsteuersatzes von 23% der Durchschnittsteuersatz von 0% bei 20.900 S auf 13,4% bei 50.000 S. Es gibt daher im Grunde in keinem Tarif (auch nicht im deutschen Formeltarif) eine proportionale Zone. Es kann deshalb auch für kleinere und mittlere Einkommen die Progression nicht beseitigt werden, es sei denn, man würde das Existenzminimum abschaffen.

### Auswirkungen der Tarifänderungen

Von den verschiedenen Tarifänderungen seit 1957 hat nur jene des Jahres 1973 zu erheblichen Änderungen in der *Tarifstruktur* geführt, die sich in drei Punkten zusammenfassen lassen. Erstens wurde die Zahl der *Teilmengen* (Tarifstaffeln) deutlich verringert<sup>17)</sup>. Bis

<sup>17)</sup> 1957 war der Tarif in 19 Teilmengen gegliedert, 1971 wies er noch 15 Stufen auf. 1973 wurde die Zahl der Stufen auf 12 verringert.

1972 hatte der Bereich bis 40.000 S Einkommen noch sieben Stufen, die höchstens 10.000 S breit waren. Ab 1973 gab es in diesem Abschnitt nur noch zwei Stufen, deren Breite 25.000 S betrug, ab 1975 nur mehr eine Stufe bis 50.000 S. Der Tarif, der vor 1973 im unteren Bereich einem Formeltarif ähnelte, wurde nunmehr stark auseinandergezogen, wodurch die Progression dort tendenziell gemildert wird.

Zweitens wurde ab 1973 der Abstand der *Grenzsteuersätze* für die einzelnen Teilmengen spürbar erhöht. In den Tarifen bis 1972 betrug für den Großteil der Tarifstufen in den unteren und mittleren Bereichen der Anstieg der Grenzsteuersätze von einer Staffel zur anderen maximal 3 Prozentpunkte. Ab 1973 wurde dieser Abstand auch in den unteren Bereichen auf 5 Prozentpunkte vergrößert, wodurch die Progression verschärft wird.

Drittens waren bis 1972 die Abstände der Grenzsteuersätze in den oberen Staffeln größer als in den unteren. Die Abstände haben, über den gesamten Tarifbereich gesehen, zugenommen. Im Tarif 1967 waren sie zudem sehr unregelmäßig. Seit 1973 hingegen nehmen die Abstände der Grenzsteuersätze ab. Sie sind damit in den oberen Tarifstaffeln deutlich niedriger als in den unteren, womit die Progression verzögert wird.

Diese teilweise entgegengesetzt wirkenden Änderungen in der Tarifstruktur wirken sich fühlbar auf die Grenzsteuersätze aus, wobei sich grob drei Bereiche unterscheiden lassen. Im *Einkommensbereich über 200.000 S* wurden die Grenzsteuersätze zwischen 1957 und 1971 vor allem durch die Tarifänderungen 1967, 1969 und 1971 deutlich erhöht. In den Steuerensenkungen 1973 und 1975 wurden hingegen auch für höhere Einkommen die Grenzsteuersätze zum Teil spürbar reduziert, ohne daß allerdings die früheren Erhöhungen ganz rückgängig gemacht worden wären. Für Einkommen über 200.000 S werden die Grenzsteuersätze 1983 trotz Erhöhungen in einzelnen Stufen unter jenen von 1971 liegen, aber doch großteils höher sein als Ende der fünfziger Jahre.

Im *Bereich zwischen 100.000 S und 200.000 S Einkommen* sind die Grenzsteuersätze zwischen 1957 und 1971 annähernd gleich geblieben. Seit 1973 wurden sie aber auch in diesem Bereich deutlich gesenkt. Im *Bereich unter 100.000 S Einkommen* ist hingegen die Entwicklung entgegengesetzt verlaufen. Im Zeitraum 1957 bis 1971 wurden hier die Grenzsteuersätze verringert, wogegen sie 1973 und teils auch 1975 vor allem für die untersten Stufen erhöht wurden.

Aus diesen Änderungen der Grenzsteuersätze ergeben sich unter Berücksichtigung des allgemeinen Frei- bzw. Absetzbetrags auf Grund der durchgerechneten Tarife folgende Auswirkungen auf die Durchschnittsteuersätze, die allerdings nur für (doppelverdienende) Verheiratete ohne Kinder, die keine Ein-

**Grenzsteuersätze**  
(Einschließlich aller Zuschläge)

Einkommen in S	1957	1. Jänner 1958	1. Juli 1962	1. Oktober 1967	1. Jänner 1969	1. Jänner 1971	1. Jänner 1973	1. Jänner 1975	1. Jänner 1979	1. Jänner 1983
	in %									
10 000	9,44	7,08	0	0	0	0	20	23	23	21
20 000	17,70	14,16	14,16	14,52	15,72	14,41	20	23	23	21
25 000	22,42	18,88	18,88	20,57	22,27	20,96	20	23	23	21
30 000	24,78	21,24	21,24	24,20	26,20	20,96	25	23	23	21
40 000	29,50	25,96	25,96	27,83	30,13	24,89	25	23	23	21
50 000	31,86	28,32	28,32	27,83	30,13	28,82	25	23	23	21
60 000	35,40	30,68	30,68	31,46	34,06	28,82	30	28	28	27
80 000	38,94	33,04	30,68	31,46	34,06	32,75	30	28	28	27
100 000	38,94	35,40	30,68	36,30	39,30	36,68	35	28	28	27
120 000	42,48	38,94	35,40	36,30	39,30	41,92	35	33	33	33
150 000	42,48	42,48	42,48	41,14	44,54	41,92	40	33	33	33
160 000	42,48	42,48	46,02	41,14	44,54	41,92	40	38	38	39
200 000	42,48	42,48	46,02	48,40	52,40	47,16	44	38	38	39
240 000	46,02	46,02	46,02	48,40	52,40	52,40	48	43	43	45
280 000	46,02	46,02	46,02	48,40	52,40	52,40	52	48	48	51
300 000	46,02	46,02	46,02	49,61	53,71	52,40	55	52	52	51
400 000	46,02	46,02	46,02	50,82	55,02	57,64	55	55	55	55
500 000	46,02	46,02	46,02	50,82	55,02	57,64	55	55	55	55
600 000	49,56	49,56	49,56	50,82	55,02	57,64	58	58	58	58
800 000	49,56	49,56	49,56	50,82	55,02	57,64	58	58	58	58
1 000 000	49,56	49,56	49,56	54,45	58,95	57,64	58	58	58	58
1,500 000	53,10	53,10	53,10	54,45	58,95	62,88	60	60	60	60
2,000 000	53,10	53,10	53,10	56,87	61,57	62,88	62	62	62	62
über 2 000 000	55,46	55,46	55,46	56,87	61,57	62,88	62	62	62	62

künfte aus nichtselbständiger Arbeit haben, zutreffen. Bis 1972 war das mehr als ein Drittel aller Steuerpflichtigen. Für die anderen nach Familienverhältnissen zu unterscheidenden Gruppen der Steuerpflichtigen werden die Durchschnittsteuersätze durch Änderungen der Freibeträge bzw. Absetzbeträge zusätzlich modifiziert und gesondert beschrieben. Die Änderungen der *Durchschnittsteuersätze* lassen sich in vier Perioden gliedern (1957 bis 1967, 1968 bis 1972, 1973 bis 1975, 1976 bis 1983). In der *Periode 1957 bis 1967* wurden vor allem die unteren Einkommen stark entlastet. Die Steuersätze wurden um bis zu 5,7 Prozentpunkte gesenkt, wobei der Großteil der Entlastung auf die Steuersenkung 1958 entfiel. Die Steuersenkungen 1962 und 1967 waren im Vergleich dazu deutlich geringer. Im oberen Einkommensbe-

reich wurden zwischen 1957 und 1967 die Steuersätze durch die Tarifänderung 1962 unverändert gelassen und 1967 sogar leicht erhöht. Allerdings war davon nur rund 1% der Einkommensbezieher betroffen. In den Tarifänderungen 1962 und 1967 läßt sich somit eine gewisse Einkommensumverteilung als Zielsetzung erkennen.

Mit der Entwicklung der Einkommen konnten die Steuerermäßigungen in den sechziger Jahren allerdings nicht Schritt halten. Das zeigt die Besteuerung der *Durchschnittseinkommen* (der Arbeitnehmer). Der Durchschnittsteuersatz für Verheiratete (ohne Kinder) ist von 7,1% (1957) auf 13,2% (1967) gestiegen. Die Einkommen wuchsen daher trotz Steuersenkung in höhere Progressionsstufen hinein (Abbildung 5).

In der *Periode 1968 bis 1972* ergibt sich ein völlig anderes Bild. Durch die Steuererhöhung 1969 wurden die Durchschnittsteuersätze in allen Einkommensbereichen erhöht. Die Steuersenkung 1971 konnte die Effekte dieser Steuererhöhung nur für Einkommen bis 50 000 S kompensieren. Alle anderen Einkommen wurden bis Ende 1972 höher besteuert als vor 1967. Die Progression wurde in diesem Zeitraum stark spürbar, weil die Einkommen infolge des Konjunkturaufschwungs und der zunehmenden Preissteigerungsraten kräftiger stiegen als in der Vorperiode (siehe Übersicht 1). Die Einkommen wuchsen rasch in höhere Progressionsstufen hinein. Die Durchschnittseinkommen waren 1972 mit 18,4% besteuert, gegen 13,2% im Jahre 1967. Die Tarifänderungen dieser Periode waren deutlich von fiskalischen Zielset-

Übersicht 4

**Veränderung der Durchschnittsteuersätze für nominelle Einkommen (Laut Tarif)**

Zu versteuerndes Einkommen in S	1957/1967	1968/1972	1973/1975	1976/1983	1957/1983
	in Prozentpunkten				
50 000	-4,1	-0,2	-1,2	-3,4	-8,9
80 000	-5,0	+0,2	-1,8	-2,5	-9,1
100 000	-5,5	+1,0	-3,0	-2,2	-9,7
150 000	-5,7	+1,9	-4,3	-1,5	-9,6
200 000	-4,6	+2,5	-5,1	-0,8	-8,0
300 000	-2,3	+2,8	-5,0	-0,2	-4,7
500 000	+0,3	+4,6	-4,1	+0,0	+0,8
1,000 000	+0,8	+5,7	-1,9	+0,0	+4,6
2 000 000	+1,1	+7,0	-1,9	+0,0	+6,2

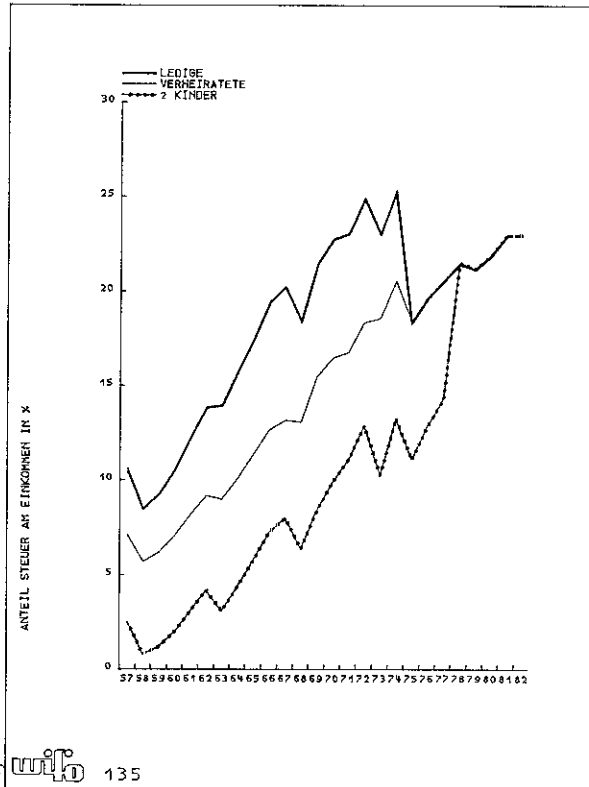
+ = Erhöhung der Durchschnittsteuersätze  
- = Senkung der Durchschnittsteuersätze

1) Einschließlich allgemeiner Freibetrag (bis 1972) und allgemeiner Absetzbetrag (ab 1973)



Abbildung 5

Durchschnittsteuersätze der durchschnittlichen Arbeitnehmereinkommen verschiedener Steuergruppen



zungen geprägt, das Lohn- und Einkommensteuer-aufkommen stieg daher auch kräftig. Das führte im Zeitraum 1973 bis 1975 zu rasch aufeinanderfolgenden Steuersenkungen. Sie brachten für Einkommen zwischen 150.000 S und 300.000 S die stärksten Entlastungen (4 bis 5 Prozentpunkte), weil sich in diesem Bereich ein großer Teil der Einkommensbezieher befand. In den unteren Einkommensgruppen war die Entlastung (1 bis 2 Prozentpunkte) geringer als in den oberen (2 bis 4 Prozentpunkte). Die Zielsetzung der Umverteilung war daher weniger ausgeprägt als in den sechziger Jahren. Trotz eines kräftigen Anstiegs der Einkommen konnte in der Periode 1973 bis 1975 ein weiteres Hineinwachsen in höhere Progressionsstufen vermieden werden. Der Steuersatz für Durchschnittseinkommen war 1975 mit 18,4% gleich hoch wie 1972.

Die Steueranpassungen 1979 und 1982/83 entlasten wieder die geringeren Einkommen stärker. Die Steuersenkung 1982/83 wird in den unteren Bereichen nur von jenen der Jahre 1958 und 1975 übertroffen. In den oberen Einkommensbereichen erfolgte zwar keine Entlastung mehr, doch werden sie im Gegensatz zu den sechziger Jahren nicht höher besteuert. Die Tarifänderung 1982/83 berücksichtigt wieder stärker die Umverteilung. Sie ist mit der Steuersenkung 1967 in vielem vergleichbar. Wenngleich seit 1975 die durchschnittlichen Einkom-

menszuwächse wieder etwas geringer waren als in der ersten Hälfte der siebziger Jahre (Übersicht 1), können die Tarifänderungen 1979 und 1982/83 nicht verhindern, daß die Durchschnittseinkommen wieder stärker besteuert werden. 1980 wurden sie mit 21,9% besteuert (1975 18,4%). Wenn man für 1981/82 die Prognosewerte zugrundelegt und für 1983 eine gleich hohe Zuwachsrates der Einkommen annimmt, wären die Durchschnittseinkommen in diesem Jahr mit rund 23% besteuert.

Für den gesamten Untersuchungszeitraum (1957 bis 1983) ergibt sich für einen großen Bereich der nominalen Einkommen eine Steuersenkung von insgesamt 9 bis 10 Prozentpunkten, wobei die Entlastung in den unteren Bereichen in den sechziger Jahren, in den mittleren Bereichen hingegen in den siebziger Jahren größer war. In den oberen Bereichen hat die Steuerbelastung zugenommen, was ausschließlich auf die Maßnahmen der sechziger Jahre zurückzuführen war (Übersicht 4). Die Steuersenkungen konnten allerdings nicht verhindern, daß die Einkommen in höhere Progressionsstufen hineinwachsen.

Bis einschließlich 1972 wurden die Unselbständigen mit ihrem laufenden Einkommen gleich besteuert wie die anderen Einkommensbezieher. 1973 wurden jedoch ein *Arbeitnehmerabsetzbetrag* und ein *Pensionistenabsetzbetrag* eingeführt. Damit wurde die synthetische Einkommensteuer weiter durchlöchert. Das läßt sich damit rechtfertigen, daß zwischen jenen Einkünften, die dem Quellenabzug unterliegen (etwa Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit), und den anderen Einkünften Unterschiede in der Ermittlung und Erfassung bestehen, die sich nicht ganz vermeiden lassen<sup>18)</sup>. Diese Absetzbeträge dienen damit der horizontalen Steuergerechtigkeit.

Seit der Einführung dieser Absetzbeträge entwickelt sich daher die Besteuerung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und der anderer Einkunftsarten immer stärker auseinander. Der Arbeitnehmerabsetzbetrag betrug 1973 1.100 S. Er wurde 1975 auf 2.000 S, 1979 auf 3.000 S erhöht. Ab 1982 wird er 4.000 S betragen.

<sup>18)</sup> F. Neumark. Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 397. Neumark spricht sich dort für einen Arbeitnehmerfreibetrag aus.

Übersicht 5

Steuerermäßigung für Arbeitnehmer

Zu versteuerndes Einkommen in S	Ermäßigung der Durchschnittsteuersätze durch den Arbeitnehmerabsetzbetrag in Prozentpunkten			
	1973	1975	1979	1982/1983
80 000	1,38	2,50	3,75	5,00
100 000	1,10	2,00	3,00	4,00
150 000	0,73	1,33	2,00	2,66
200 000	0,55	1,00	1,50	2,00
300 000	0,37	0,66	1,00	1,33
500 000	0,22	0,40	0,60	0,80
1 000 000	0,11	0,20	0,30	0,40
2 000 000	0,05	0,10	0,15	0,20

Vor allem in den unteren Einkommensbereichen verringert der Arbeitnehmerabsetzbetrag den Durchschnittsteuersatz spürbar (Übersicht 5) 1973 war bis 120 000 S Einkommen die Steuersenkung aus dem Absetzbetrag genauso groß wie aus der Tarifiermäßigung 1975 war vor allem im Einkommensbereich bis 80 000 S die Steuerermäßigung für Arbeitnehmer vorwiegend auf den Absetzbetrag und weniger auf die Tarifkorrektur zurückzuführen

1979 war die Differenzierung in der Steuerentlastung noch deutlicher, weil nicht der Tarif korrigiert, sondern nur Absetzbeträge erhöht wurden Die Einkommen der Unselbständigen von 100 000 S wurden 1979 um insgesamt 1,4 Prozentpunkte entlastet, wovon 1,0 Prozentpunkte auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag entfielen Bei anderen Einkünften betrug daher die Entlastung (aus dem allgemeinen Absetzbetrag) bloß 0,4 Prozentpunkte

1982/83 ist der Anteil des Arbeitnehmerabsetzbetrags an der Steuerermäßigung wieder etwas geringer. Bei Einkommen von 60 000 S entfallen auf den Absetzbetrag 1,6 Prozentpunkte und auf die Tarifsenkung 2,3 Prozentpunkte der Ermäßigung. Bei mittleren Einkommen (etwa 200 000 S), die um rund 1,1 Prozentpunkte entlastet werden, ist der Anteil von Tarifkorrekturen und Arbeitnehmerabsetzbetrag etwa gleich groß. Bei Einkommen über 300 000 S kompensiert die Erhöhung des Arbeitnehmerabsetzbetrags die Tarifkorrektur, die in diesem Bereich sonst zu einer Erhöhung der Steuer um etwa 0,1 Prozentpunkte geführt hätte.

Im Jahr 1983 wird ein Einkommen von 100 000 S eines Unselbständigen durch den Arbeitnehmerabsetzbetrag um 4% geringer besteuert sein als andere Einkommen. Bei 200 000 S verringert sich der Abstand auf 2% und bei 400 000 S auf 1%.

Unter Berücksichtigung der vorhin beschriebenen Tarifänderungen beträgt die Steuerentlastung für verheiratete Arbeitnehmer für laufende Einkommen im Zeitraum 1957 bis 1983 insgesamt zwischen 100 000 S und 200 000 S 10% bis 14% (Abbildung 6)

### Ehegatten- und Familienbesteuerung

In der progressiven Lohn- und Einkommensteuer ist es von großer Bedeutung, ob und in welcher Weise die *Familienverhältnisse* berücksichtigt werden. In Österreich ist im Jahre 1973 auch in diesem Bereich eine grundsätzliche Änderung eingetreten Bis einschließlich 1972 galt das System der sogenannten Haushaltsbesteuerung. 1973 wurde die Individualbesteuerung eingeführt

Die beiden Systeme unterscheiden sich grundsätzlich. Nach dem Prinzip der *Haushaltsbesteuerung* werden Ehegatten (die in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben) und (minderjährige) Kinder ge-

meinsam besteuert. In diesem System spielt die Einkommensverwendung eine maßgebende Rolle, und es wird ein Zusammenhang von Bedürfnisbefriedigung (Nutzen) und Einkommen herzustellen versucht. Die Individualbesteuerung geht von ganz anderen Voraussetzungen aus. Die Einkommensverwendung ist ohne Bedeutung. Nur die Höhe des Einkommens (des einzelnen Familienmitglieds) ist steuerlich relevant, nicht mehr seine Aufteilung innerhalb der Familie. Die Individualbesteuerung führt daher zu einer Entindividualisierung der Einkommensteuer. Die *Individualbesteuerung* wird mit zwei Argumenten zu rechtfertigen versucht. Erstens wird behauptet, sie entspräche den gesellschaftspolitischen Entwicklungen der letzten Jahrzehnte eher, weil sie nicht die unterhaltsberechtigten, sondern die gleichberechtigte Ehegattin in den Vordergrund stelle. Zweitens (und damit zusammenhängend) wird angeführt, daß die Individualbesteuerung im Gegensatz zur Haushaltsbesteuerung die Berufstätigkeit der Frau nicht behindere.

In der Haushaltsbesteuerung wird durch die Steuerprogression das Einkommen der berufstätigen Frau einer verhältnismäßig hohen Besteuerung (bei marginaler Betrachtung) unterworfen, wodurch sich ein verminderter Anreiz für die Berufstätigkeit der Frau ergibt. In der Individualbesteuerung fallen diese Wirkungen weg. Es wird daher auch zwischen familienorientierten (Haushaltsbesteuerung, Splitting) und berufsorientierten Systemen (Individualbesteuerung) unterschieden<sup>19)</sup>.

Welches System (Haushaltsbesteuerung oder Individualbesteuerung) der Einkommensbesteuerung zugrunde gelegt wird, ist daher nicht nur eine gesellschaftspolitische Frage, sondern wird auch von wirtschaftspolitischen (arbeitsmarktpolitischen) Erwägungen bestimmt. In der Vergangenheit waren für die Änderungen in der Familienbesteuerung vorwiegend arbeitsmarktpolitische Gründe maßgebend<sup>20)</sup>.

Die Einführung der Individualbesteuerung in Österreich war ebenfalls neben gesellschaftspolitischen Überlegungen auf die arbeitsmarktpolitische Situation

<sup>19)</sup> H. Jecht. Die Bundessteuerreform 1954. Finanzarchiv, Band 16 (1954), S. 4ff.

<sup>20)</sup> Im deutschen Einkommensteuerrecht, das in seinen Grundzügen mit dem österreichischen auch in diesem Punkt lange übereinstimmte, wurde bereits 1921 die vollkommene Haushaltsbesteuerung durchbrochen, weil Einkommen der Ehefrau aus selbständiger oder unselbständiger Beschäftigung in einem dem Ehemann fremden (ihm nicht gehörenden) Betrieb nicht zusammen veranlagt wurden.

1934 wurde ausdrücklich auf Grund der schlechten Arbeitsmarktsituation wieder die vollkommene Zusammenveranlagung eingeführt, um Doppelverdiener aus dem Arbeitsmarkt ausscheiden zu lassen. 1941 wurde aus kriegswirtschaftlichen Überlegungen die Bestimmung von 1921 wieder eingeführt, um für Frauen einen Anreiz zu schaffen berufstätig zu werden. Diese Regelung galt in Österreich bis 1960. Damals wurde wieder die vollkommene Haushaltsbesteuerung eingeführt (wie 1934). Gleichzeitig wurde aber die Grenze von 150 000 S für die Zusammenveranlagung gezogen.

Abbildung 6

Anfang der siebziger Jahre zurückzuführen, die durch eine empfindliche Arbeitskräfteknappheit gekennzeichnet war. Das System der Haushaltsbesteuerung war ohnehin bereits stark durchlöchert. Ehegatten, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, wurden nur dann gemeinsam veranlagt, wenn das gesamte Einkommen 200.000 S (früher 150.000 S) überstieg. Dadurch wurde erreicht, daß nur ein verhältnismäßig geringer Teil der (doppelverdienenden) Unselbständigen tatsächlich von der Zusammenveranlagung erfaßt wurde.

Die Umstellung auf die Individualbesteuerung erfolgte ebenfalls nicht konsequent. Die Ledigen wurden erst ab 1975 den Verheirateten völlig gleich gestellt. Die Berücksichtigung der Kinder wurde 1978 eliminiert. Der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde bis jetzt beibehalten (und mehrmals erhöht). Ab 1982 werden auch für Alleinerhalter steuerliche Begünstigungen geschaffen. Man kann daher in Österreich von einer modifizierten Individualbesteuerung sprechen.

Auf Grund der Haushaltsbesteuerung wurden die Ledigen (Steuergruppe A) bis 1975 höher besteuert als die Verheirateten. Die Begründungen dafür sind vielfältig. Der Hauptgrund für die höhere Besteuerung dürfte darin gelegen sein, daß in der Haushaltsbesteuerung bei gleichem Gesamteinkommen zwei Ledige weniger Steuer zahlen hätten müssen als ein Ehepaar. Das läßt sich an einem einfachen Beispiel anhand des Steuertarifs 1957 zeigen:

Angenommen, zwei Ledige haben ein zu versteuerndes Einkommen von je 50.000 S und ein Ehepaar von zusammen 100.000 S. Wenn es damals keine Steuergruppe A gegeben hätte, hätte die Steuer für die beiden Ledigen zusammen 17.352 S betragen, wogegen das Ehepaar 27.294 S zu bezahlen gehabt hätte. Durch die höhere Steuer in Steuergruppe A mußten die beiden Ledigen zusammen jedoch 25.248 S bezahlen. Der Unterschied hat sich somit erheblich verringert, konnte jedoch nicht ganz beseitigt werden. Die Steuersätze für die Ledigen lagen für den Großteil der Einkommen um 7,5 bis 8,5 Prozentpunkte höher als für die Verheirateten. Nur für niedrige Einkommen

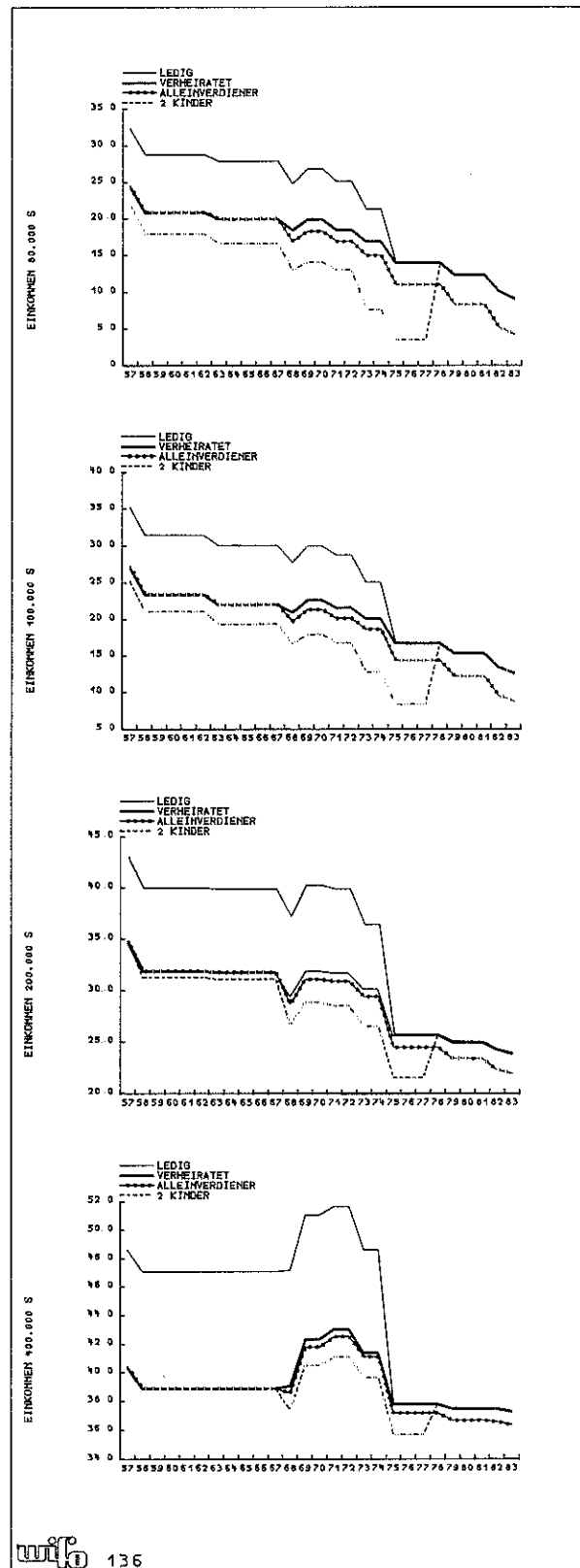
Übersicht 6

Mehrbelastung der Ledigen<sup>1)</sup>

Zu versteuerndes Einkommen in S	Differenz zu den Durchschnittsteuersätzen für Verheiratete <sup>2)</sup>				
	1957	1958	1968	1971	1973
	in Prozentpunkten				
50 000	7,7	7,5	5,1	5,1	3,7
80 000	7,9	7,9	6,3	6,6	4,4
100 000	8,0	8,0	6,7	7,1	4,9
150 000	8,1	8,0	7,4	7,8	5,6
200 000	8,2	8,1	7,6	8,1	6,2
400 000	8,2	8,2	8,1	8,6	7,2
500 000	8,2	8,3	8,1	8,8	7,2
1 000 000	8,3	8,3	8,3	9,0	5,5
2 000 000	8,3	8,3	8,4	9,1	3,3

<sup>1)</sup> Von 1957 bis 1967 Steuergruppe I von 1968 bis 1973 Steuergruppe A — <sup>2)</sup> Von 1957 bis 1967 Steuergruppe II von 1968 bis 1973 Steuergruppe B

Durchschnittsteuersätze



waren die Unterschiede etwas kleiner. An diesen Unterschieden hat sich zwischen 1957 bis 1971 kaum et-

was geändert. Die Verringerung durch die Tarifanpassung 1967 wurde bei der Steuererhöhung 1969 wieder weitgehend kompensiert. Erst 1973 wurden die Differenzen, als erste Etappe des Abbaus der Steuergruppe A, stärker reduziert. Seit 1975 werden die Ledigen gleich besteuert wie die Verheirateten.

Ledige Arbeitnehmer mit einem Durchschnittseinkommen waren bis 1974 um etwa 5% bis 7% höher besteuert als Verheiratete (Abbildung 5). 1975 ist daher für die Ledigen eine spürbare Entlastung eingetreten. In den Einkommensbereichen zwischen 50 000 S und 200 000 S verringerte sich für die Ledigen die Einkommensteuer von 1957 bis 1975 um 17 bis 19 Prozentpunkte. Das bedeutet, daß Ledige mit einem Einkommen von 100.000 S jetzt nur noch etwa die Hälfte der Steuer zu bezahlen haben, die 1957 für dieses Einkommen eingehoben wurde. Bei höheren Einkommen ist der Unterschied sogar noch etwas größer (Abbildung 6).

Daraus geht aber auch hervor, daß jetzt zwei Ledige, die zusammen ein gleich hohes Einkommen haben wie ein Ehepaar, bei dem nur ein Ehepartner Einkommen bezieht, steuerlich deutlich begünstigt werden. Zwei Ledige mit jeweils 150 000 S Einkommen (entspricht etwa dem Durchschnittseinkommen) zahlen 1979 62 988 S Steuern, ein verheirateter Alleinverdiener mit 300.000 S Jahreseinkommen hingegen 92 536 S. Der Unterschied wird durch die Tarifreform 1982/83 sogar noch etwas größer.

1967 wurde ein sogenannter *Alleinverdienerfreibetrag* in Höhe von 4.000 S eingeführt. Dieser Freibetrag sollte dazu dienen, gewisse Nachteile für Alleinverdiener zu verringern, die dadurch entstehen, daß Doppelverdienern zweimal das Existenzminimum gewährt wird. Dieser Freibetrag reduzierte 1968 den Durchschnittsteuersatz für die Alleinverdiener bei einem Durchschnittseinkommen um etwa 2 Prozentpunkte, das waren rund 1.100 S. Dieser Freibetrag reichte

aber nicht aus, die oben erwähnten Vorteile der Ledigen auszugleichen.

1973 wurde der Freibetrag in einen Absetzbetrag von 1.500 S umgewandelt. Jene Steuerpflichtigen, deren Grenzsteuersatz unter 37,5% lag, hatten dadurch Vorteile. Einkommen bis 120.000 S wurden durch den Absetzbetrag stärker entlastet als durch den Freibetrag.

Vergleicht man die Entwicklung des allgemeinen Absetzbetrags und des Alleinverdienerabsetzbetrags, dann zeigt sich, daß sich der Unterschied im Laufe der Zeit verkleinert. 1973 war der allgemeine Absetzbetrag noch um 2 500 S höher als der Alleinverdienerabsetzbetrag, 1979 jedoch nur mehr um 1 600 S, und 1983 wird sich der Unterschied auf 1 200 S verringern. Die Tendenz des Alleinverdienerabsetzbetrags geht somit in die ursprünglich beabsichtigte Richtung eines zweiten Existenzminimums. Alleinverdiener mit einem Durchschnittseinkommen erzielen durch diesen Absetzbetrag gegenwärtig im Vergleich zu den Doppelverdienern eine Steuerersparnis von rund 2%

#### Berücksichtigung der Kinder häufig geändert

In der Berücksichtigung der *Kinder* in der Einkommensbesteuerung lassen sich im Untersuchungszeitraum vier Perioden unterscheiden. Bis 1967 waren für Verheiratete mit Kindern eigene Steuergruppen vorgesehen. Der Unterschied zu den Verheirateten ohne Kinder (und Ledigen) bestand darin, daß für die Steuerpflichtigen mit Kindern die unteren Teilmengestaffeln mit geringeren Grenzsteuersätzen besteuert wurden, wobei die Abstände mit zunehmendem Einkommen kleiner wurden und ab einem bestimmten Einkommen wegfielen.

Die Ermäßigung wurde schon in den sechziger Jahren abgebaut. 1957 waren die Grenzsteuersätze bis

#### Übersicht 7

#### Auswirkungen der Tarifänderungen nach Familienstand

Zu versteuerndes Einkommen in S	Veränderung der Durchschnittsteuersätze <sup>1)</sup>								
	1957/1972			1973/1983			1957/1983		
	Ledige	Verheiratete (Alleinverdiener)	Verheiratete mit 2 Kindern (Alleinverdiener)	Ledige	Verheiratete (Alleinverdiener)	Verheiratete mit 2 Kindern (Alleinverdiener)	Ledige	Verheiratete (Alleinverdiener)	Verheiratete mit 2 Kindern (Alleinverdiener)
	in Prozentpunkten								
50 000	-8,6	-8,1	-10,7	-9,2	-9,4	-2,9	-17,8	-17,5	-13,6
80 000	-7,2	-7,5	-10,4	-11,0	-7,7	-11,5	-18,2	-15,2	-21,9
100 000	-6,5	-7,1	-9,8	-12,1	-7,4	-11,1	-18,6	-14,5	-20,9
150 000	-5,0	-5,8	-9,7	-13,6	-7,3	-9,0	-18,6	-13,1	-18,7
200 000	-3,1	-3,9	-7,2	-14,0	-7,0	-7,9	-17,1	-10,9	-15,1
300 000	+0,1	-0,8	-3,3	-13,9	-6,1	-6,4	-13,8	-6,9	-9,7
500 000	+5,1	+4,0	+2,4	-13,1	-4,6	-4,7	-8,0	-0,6	-2,3
1 000 000	+7,0	+6,1	+5,3	-11,0	-2,2	-2,2	-4,0	+3,9	+3,1
2 000 000	+8,6	+7,9	+7,5	-11,0	-2,0	-2,0	-2,4	+5,9	+5,5

+ = Erhöhung der Durchschnittsteuersätze  
- = Senkung der Durchschnittsteuersätze

<sup>1)</sup> Ohne Arbeitnehmerabsetzbetrag

### Kinderermäßigung für 2 Kinder<sup>1)</sup>

Zu versteuerndes Einkommen in S	Differenz zu den Durchschnittsteuersätzen für Verheiratete <sup>2)</sup> in Prozentpunkten							
	1957	1958	1962	1968	1969	1971	1973	1975
50 000	3,9	4,6	5,3	7,0	7,6	7,0	9,6	6,4
80 000	2,5	3,0	3,4	5,5	5,9	5,5	9,3	10,5
100 000	2,0	2,4	2,7	4,4	4,8	4,9	7,4	8,4
150 000	0,0	1,6	1,8	3,4	3,7	3,9	5,0	5,6
200 000	0,0	0,8	0,7	2,9	3,1	3,3	3,7	4,2
400 000	0,0	0,0	0,0	1,7	1,9	2,0	1,8	2,1
500 000	0,0	0,0	0,0	1,5	1,6	1,6	1,4	1,7
1 000 000	0,0	0,0	0,0	0,7	0,8	0,8	0,8	0,8
2 000 000	0,0	0,0	0,0	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4

<sup>1)</sup> Von 1957 bis 1967 Steuergruppe III/2 von 1968 bis 1973 Steuergruppe B/2 von 1973 bis 1978 Kinderabsetzbeträge für 2 Kinder insgesamt 8.400 S — <sup>2)</sup> Von 1957 bis 1967 Steuergruppe II von 1968 bis 1973 Steuergruppe B ab 1973 Tarif einschließlich allgemeiner Absetzbetrag

70.000 S Einkommen verschieden, ab 1962 nur noch für Einkommen bis 50.000 S. Durch das "Einschleifen" wurde die Begünstigung nur für niedrige Einkommen wirksam. Im Einkommensbereich bis 100.000 S lagen die Durchschnittsteuersätze in den sechziger Jahren für Verheiratete mit 2 Kindern um 2,5 Prozentpunkte bis 5,5 Prozentpunkte unter jenen für Verheiratete ohne Kinder. Für Einkommen über 200.000 S wirkte sich die Kinderermäßigung praktisch nicht mehr aus. Allerdings waren davon nur knapp 2% der Steuerpflichtigen betroffen.

1967 wurde das System der Kinderförderung umgestellt. An Stelle der unterschiedlichen Grenzsteuersätze traten *Freibeträge* (für die ersten beiden Kinder jeweils 7.000 S, für die weiteren Kinder jeweils 8.000 S). Die eigene Steuergruppe III wurde abgeschafft. Diese Änderung bewirkte, daß Verheiratete mit Kindern auch bei höheren Einkommen weniger Steuer zahlten als Kinderlose (schichtenspezifischer Ausgleich). Durch diese Freibeträge hat sich aber auch in den unteren Einkommensbereichen die Steuerermäßigung verstärkt. Die Durchschnittsteuersätze waren für Einkommen bis 120.000 S für Verheiratete mit 2 Kindern um 4% bis 7% geringer als für Verheiratete ohne Kinder. In den oberen Einkommensbereichen lagen die Unterschiede zwischen 0,5 und 1,5 Prozentpunkten (Übersicht 8).

1973 wurde das System neuerlich geändert und ein *Kinderabsetzbetrag* eingeführt, der für das erste Kind 3.200 S und für die weiteren Kinder jeweils 4.200 S betrug. Durch diese Umstellung wurden fast alle Einkommensbezieher mit 2 Kindern begünstigt, bei einem Kind nur jene, deren Einkommen unter 200.000 S lag.

In den Einkommensgruppen bis 120.000 S wurde durch den Absetzbetrag der Durchschnittsteuersatz für Verheiratete mit 2 Kindern im Vergleich zu den Verheirateten ohne Kinder um 5% bis 9% reduziert. Im Vergleich zum Freibetrag war der Absetzbetrag um etwa 1 bis 3 Prozentpunkte günstiger. In den oberen Einkommensbereichen trat durch die Umstellung

keine Änderung ein. Im Jahre 1975 wurde die Differenzierung der Absetzbeträge nach der Kinderzahl aufgegeben, wodurch Einkommensbezieher mit einem Kind eine zusätzliche Steuerermäßigung erhielten.

Die Steuerermäßigung durch die Kinderabsetzbeträge war in der Periode 1973 bis 1975 für den Großteil der Einkommensbezieher recht kräftig (Abbildung 6). Insgesamt wurden im Zeitraum 1957 bis 1983 für Steuerpflichtige mit 2 Kindern in einem weiten Einkommensbereich (zwischen 80.000 S und 150.000 S Einkommen) die Durchschnittsteuersätze um 19 bis 22 Prozentpunkte reduziert.

Vergleicht man die verschiedenen Formen der Kinderermäßigung an Hand der Durchschnittseinkommen, zeigt sich, daß die Absetzbeträge die größte Entlastung bewirkten, wogegen die eigene Steuergruppe in der Periode 1957 bis 1967 viel weniger Vorteile brachte. Die Einführung der Freibeträge 1967 war zwar vorteilhafter als die bis dahin geltende Berücksichtigung in Form geringerer Grenzsteuersätze, konnte aber mit den Absetzbeträgen seit 1973 nicht Schritt halten.

1978 wurden die *Kinder* aus der Tarifgestaltung ganz *herausgenommen*, die Kinderabsetzbeträge abgeschafft und durch Transfers ersetzt. Dadurch sind die Durchschnittsteuersätze für die Steuerpflichtigen mit Kindern rein formal erhöht worden. Ein Vergleich über 1978 hinaus ist daher verzerrt, oder man muß die Familienbeihilfen zum Einkommen nach Abzug der Steuern wieder hinzurechnen.

#### Der Progressionsgrad

Die bisherige Analyse war *statisch*. Für eine umfassende Beurteilung des Tarifs ist jedoch eine *dynamische* Betrachtung mit Hilfe des *Progressionsgrads* erforderlich, die erkennen läßt, wie sich die Steuerbelastung bei einer Änderung des Einkommens in Zukunft ändern wird. Aus dieser Entwicklung kann fer-

Abbildung 7

ner abgeschätzt werden, wie sich die Tarifänderungen in den nächsten Jahren in fiskalischer Hinsicht auswirken werden. Der Progressionsgrad gibt schließlich auch Hinweise dafür, ob sich die Progression in bestimmten Tarifbereichen abschwächt oder verschärft.

In der Literatur werden recht unterschiedliche Konzepte zur Messung des Progressionsgrads verwendet<sup>21)</sup>. Weit verbreitet ist als Meßgröße der Quotient aus Grenzsteuersatz und Durchschnittsteuersatz (bei einem bestimmten Einkommen)<sup>22)</sup>. Aus dem Tarifaufbau ergibt sich, daß der Progressionsgrad mit zunehmendem Einkommen abnimmt und gegen den Wert Eins tendiert. Über einen längeren Zeitraum betrachtet würde sich daher der Progressionsgrad für alle Einkommensbezieher verringern, wenn sie auf Grund von Einkommensteigerungen in höhere Einkommensbereiche hineinwachsen.

Es ist somit zu überprüfen, inwieweit diese Entwicklung durch Tarifänderungen unterbrochen wird. Es werden hier zunächst die reine Tarifelastizität (unter Berücksichtigung des allgemeinen Absatzbetrags) und dann die Einflüsse bestimmter Absatz- bzw. Freibeträge auf das Verhältnis von Grenz- und Durchschnittsteuersatz untersucht.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß der Progressionsgrad durch den Teilmengenstaffeltarif erhebliche Sprünge aufweist. Bis 1972 sind die Tarife nicht so unregelmäßig verlaufen wie seit 1973. Die Tarifänderungen 1958 und 1962 haben die Progression in nahezu allen Einkommensbereichen empfindlich verschärft. Vor allem in jenem Bereich, in dem sich damals der Großteil der Steuerpflichtigen befand (bis zu Einkommen von 60.000 S), wurde die Progression deutlich steiler. Trotz der Senkung der Durchschnittsteuersätze war daher der Einkommensteuertarif in der ersten Hälfte der sechziger Jahre fiskalisch sehr ergiebig<sup>23)</sup>.

Der Tarif 1967 milderte hingegen den Progressionsgrad über einen sehr weiten Einkommensbereich recht deutlich (von 20.000 S bis 80.000 S und von 120.000 S bis 240.000 S, d. h. für den überwiegenden Teil der Steuerpflichtigen). Nur für die oberen Einkommensgruppen wurde die Progression weiter verschärft.

Die Tarifänderung 1971 hat im Gegensatz dazu die

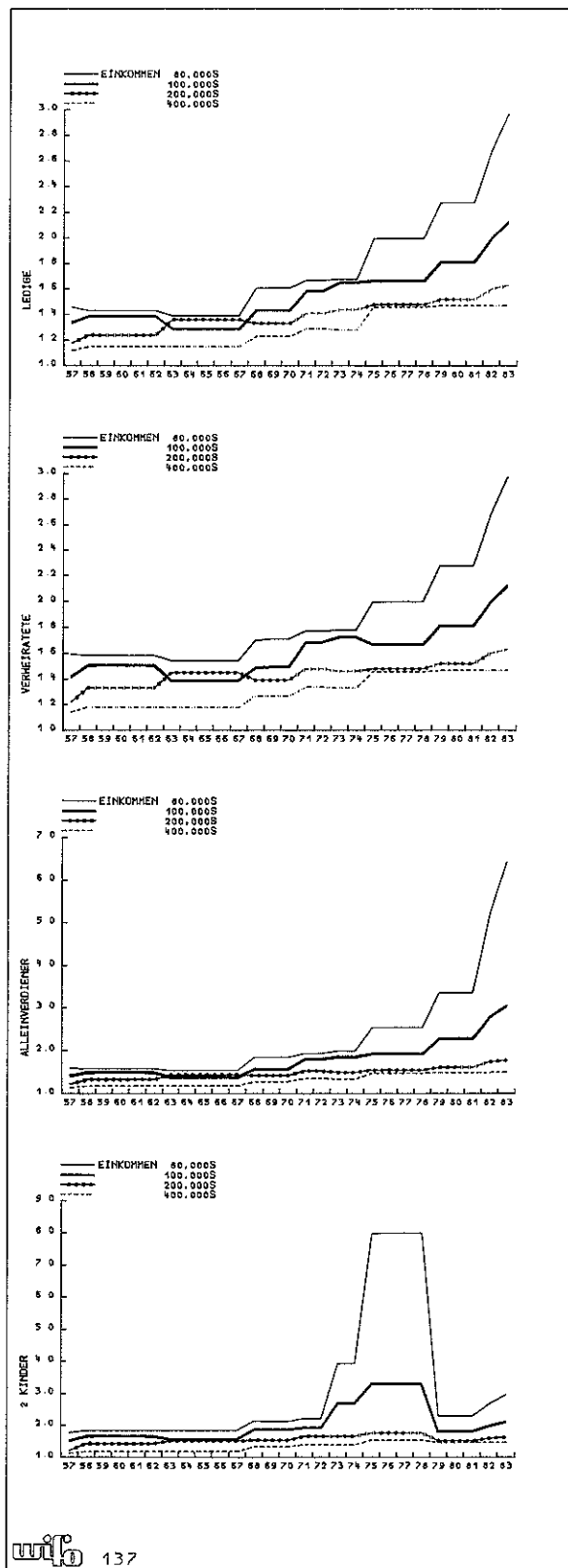
<sup>21)</sup> D. Börs — B. Genser: *Steuertariflehre*, Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Stuttgart-New York, 1977, S. 412-427. Der Progressionsgrad  $E_{r,y}$  wird nach folgender Formel ermittelt:

$$E_{r,y} = \frac{dt}{dy} \cdot \frac{t}{y}$$

<sup>22)</sup> Dieser Quotient wird bereits von *Musgrave — Thin* als Progressionsmaß verwendet und als "liability progression" bezeichnet (*R. A. Musgrave — T. Thin: Income Tax Progression 1929 — 1948, The Journal of Political Economy*, Band 56 (1948), S. 498-514). *Blöcker — Petersen* (1975) verwenden ebenfalls dieses Progressionsmaß.

<sup>23)</sup> *G. Lehner: Das Steueraufkommen in Österreich 1958 bis 1978, Monatsberichte 10/1980*

Progressionsgrad



Progression fast im gesamten Tarifbereich wieder spürbar verstärkt. Da überdies die nominellen Ein-

Übersicht 9

**Progressionsgrad für Durchschnittseinkommen der Arbeitnehmer**

	Ledige	Verheiratete <sup>1)</sup>	Verheiratete <sup>1)</sup> mit 2 Kindern
1957	2,84	2,83	5,76
1958	2,92	2,89	12,38
1962	2,53	2,62	6,32
1967	1,96	2,12	3,78
1969	1,83	1,94	3,12
1971	1,81	1,95	2,59
1973	1,81	1,88	3,40
1975	1,79	1,79	2,97
1979	1,56	1,56	1,56
1982	1,70	1,70	1,70

<sup>1)</sup> Ohne Alleinverdienerfrei- bzw -absetzbetrag

kommen kräftig ausgeweitet wurden, ist das Lohn- und Einkommensteueraufkommen Anfang der siebziger Jahre sehr stark gestiegen. Die Effekte der Steuersenkung 1971 schwanden daher rasch, und entgegen dem vier- bis fünfjährigen Rhythmus der Tarifanpassungen in den fünfziger und sechziger Jahren wurde bereits nach zwei Jahren wieder eine Tarifanpassung vorgenommen.

In den Tarifänderungen 1973 und 1975 wurde der Progressionsgrad über einen sehr weiten Bereich wieder spürbar reduziert. Nur bei den sehr niedrigen Einkommen (auf Grund der indirekten Progression) und den Einkommen über 280 000 S wurde die Progression deutlich verschärft. Insgesamt wurde in den Jahren 1973 und 1975 die Progression im Bereich von 40 000 S und 240 000 S gedämpft und der Progressionsgrad wieder auf das Niveau von 1967 zurückgeführt. Da sich gleichzeitig die Einkommenszuwächse seit 1976 abschwächten, konnte der Abstand der Tarifänderungen wieder auf den vierjährigen Rhythmus erstreckt werden.

Die Tarifanpassung 1982/83 wird jedoch den Progressionsgrad wieder durchwegs nicht unerheblich erhöhen. Dadurch wird in den Jahren nach 1983 (bei gegebenem Tarif) das Aufkommen an Lohn- und Einkommensteuer beschleunigt wachsen. Im gesamten Untersuchungszeitraum hat sich der Progressionsgrad in fast allen Einkommensbereichen erhöht (Abbildung 7).

Durch die Absetzbeträge wird im Gegensatz zu den Freibeträgen die Progression noch zusätzlich verschärft. Die Absetzbeträge beeinflussen nur den Durchschnittsteuersatz und lassen den Grenzsteuersatz unbeeinflusst. Dadurch erhöht sich der Progressionsgrad, weil jeder Einkommenszuwachs auf einen höheren Grenzsteuersatz trifft. Das zeigt sich deutlich in den Arbeitnehmerabsetzbeträgen, etwa am Beispiel 1979. In diesem Jahr lag die Tarifelastizität für Einkommen zwischen 100 000 S und 200 000 S zwischen 1,35 und 1,48, d. h. eine Zunahme der Einkommen in diesem Bereich um 10% hätte die Steuern um 13,5% bis 14,8% erhöht. Durch den Arbeitnehmerabsetzbetrag betrug jedoch der Progressionsgrad 1979 in diesem Bereich zwischen 1,54 und 1,82. Eine Zunahme der Löhne um 10% hätte daher zu einer Steigerung der Steuern um 15,4% bis 18,2% geführt. Bei gleicher Einkommensteigerung nehmen dadurch die Einnahmen an Lohnsteuer stärker zu als jene an Einkommensteuer.

Die progressionsverschärfende Wirkung zeigt sich auch bei den Kinderabsetzbeträgen. Die Aufkommenselastizitäten sind deutlich höher als die Tarifelastizität, wobei sich der Abstand seit 1973 durch den Übergang von Freibeträgen zu Absetzbeträgen noch spürbar erhöht hat. Die Verringerung des Progressionsgrads durch die Tarifgestaltung wurde durch die Absetzbeträge mehr als wettgemacht. Für Einkom-

mensbezieher mit Kindern hat sich die Progression 1973 bis 1975 spürbar verschärft (Abbildung 7).

Die Entwicklung des Progressionsgrads für die Durchschnittseinkommen läßt sehr deutlich die entgegengesetzten Einflüsse von Einkommensteigerungen und Steuersenkungen erkennen. Die Milderung des Progressionsgrads bei Einkommenserhöhungen war stärker als die Zunahme des Progressionsgrads durch die Steuersenkungen. Die Durchschnittseinkommen sind somit der Verschärfung der Progression gewissermaßen "davongewachsen" (Übersicht 9).

Das erklärt auch, weshalb die Aufkommenselastizität und die fiskalische Ergiebigkeit langfristig rückläufig sind. Die Progression wird vor allem in jenen Bereichen steiler, in denen sich immer weniger Einkommensbezieher befinden. Das läßt sich an einem einfachen Vergleich zeigen: 1957 waren im Einkommensbereich bis 50 000 S noch mehr als 80% der Einkommensbezieher, jetzt hingegen weniger als 10%. Andererseits waren damals im Bereich über 150 000 S weniger als 1%, heute jedoch mehr als 40%.

**Das Problem der kalten Progression**

In einer Tarifanalyse spielt die Frage, inwieweit es durch Tarifänderungen gelungen ist, die Progression für jene Einkommensteile auszuschalten, die bloß der Abgeltung von Preissteigerungen dienen, eine große Rolle. Solche Einkommensbestandteile aus der Progression auszuschalten ist im Grund erforderlich, weil die Progression auch eine Verschiebung der relativen Steuerlast bewirkt<sup>24)</sup> und zu realen Einkommensbußen führt.

Im folgenden werden die Einkommen mit dem Verbraucherpreisindex inflationiert, um die Auswirkungen der Tarifänderungen auf reale Einkommen darstellen zu können. Wie bei den nominellen Durchschnittsteuersätzen lassen sich auch hier vier Perioden unterscheiden. Im Zeitraum 1957 bis 1967 ist es

<sup>24)</sup> Neumark (1970), S. 181

**Durchschnittsteuersatz real vergleichbarer Einkommen**

Einkommen 1957 in S	1957	1958	1963	1968	1969	1971	1973	1975	1979	1982
	Ledige									
20 000	7,7	6,0	6,4	5,0	5,9	6,2	6,9	3,6	4,4	5,4
50 000	25,2	22,8	23,9	22,6	25,0	24,8	23,2	17,5	19,2	20,2
100 000	35,3	31,7	31,7	32,4	35,5	36,1	34,6	26,7	29,2	32,7
150 000	40,4	36,8	38,0	37,8	41,6	42,9	42,1	33,6	37,0	40,1
200 000	43,0	40,3	42,1	42,6	46,6	47,7	47,1	38,9	41,6	44,4
300 000	46,7	44,9	46,1	47,7	52,0	54,0	52,0	44,9	47,1	49,0
500 000	49,7	48,7	49,9	52,3	56,9	59,2	56,0	50,3	51,9	53,4
1 000 000	53,8	53,3	54,4	56,8	61,7	64,9	59,0	55,7	56,8	57,7
2 000 000	57,6	57,4	58,2	60,6	65,7	67,9	60,5	58,9	59,4	59,8
	Verheiratete									
20 000	5,1	4,0	3,7	3,4	4,1	4,3	3,6	3,6	4,4	5,4
50 000	17,5	15,2	16,1	16,6	18,4	18,3	18,6	17,5	19,2	20,2
100 000	27,3	23,7	23,7	25,2	27,6	28,3	28,6	26,7	29,2	32,7
150 000	32,3	28,7	29,9	30,2	33,3	34,6	35,1	33,6	37,0	40,1
200 000	34,8	32,2	33,9	34,7	38,0	39,2	39,9	38,9	41,6	44,4
300 000	38,5	36,8	38,0	39,7	43,3	45,3	45,1	44,9	47,1	49,0
500 000	41,5	40,5	41,7	44,1	48,0	50,2	50,3	50,3	51,9	53,4
1 000 000	45,5	45,1	46,1	48,5	52,7	55,8	55,4	55,7	56,8	57,7
2 000 000	49,3	49,2	50,0	52,1	56,6	59,4	58,7	58,9	59,4	59,8
	Verheiratete mit 2 Kindern Alleinverdiener									
20 000	1,0	—	—	—	—	—	—	—	—	—
50 000	13,6	10,6	11,4	9,3	10,6	11,2	8,7	7,4	16,7	18,2
100 000	25,3	21,4	21,4	20,5	22,7	23,5	23,7	21,6	28,0	31,7
150 000	32,3	27,2	28,7	26,5	29,2	30,6	31,8	30,3	36,2	39,5
200 000	34,8	31,6	33,6	31,6	34,8	36,0	37,5	36,4	41,0	43,9
300 000	38,5	36,8	38,0	37,5	41,0	43,1	43,5	43,2	46,6	48,6
500 000	41,5	40,5	41,7	42,8	46,6	48,9	49,3	49,2	51,6	53,2
1 000 000	45,5	45,1	46,1	47,8	51,9	55,1	54,9	55,2	56,7	57,6
2 000 000	49,3	49,2	50,0	51,8	56,2	59,0	58,4	58,6	59,3	59,8

für den Großteil der Einkommen gelungen, die kalte Progression auszuschalten. Dafür waren zwei Faktoren maßgebend: zum einen die sehr starke Steuer-senkung 1958 und zum anderen die verhältnismäßig geringen Preissteigerungen in dieser Periode.

Die Steuererhöhung 1969 und die zunehmenden Preissteigerungsraten Anfang der siebziger Jahre lie-ßen das Problem der kalten Progression stark hervor-treten. 1971/72 wurden für die Realeinkommen die Wirkungen der Steuersenkung 1958 wieder aufgeho-ben. Die Realeinkommen wurden somit Anfang der siebziger Jahre stärker besteuert als Ende der fünfzi-ger Jahre. Das gilt für nahezu alle Einkommensberei-che und Familiengruppen. Vergleichbare Realeinkom-men von 50 000 S waren je nach Familienstand um 2 bis 3 Prozentpunkte höher besteuert. Bei Realein-kommen über 200.000 S stieg der Abstand auf 5 bis 7 Prozentpunkte. Für Durchschnittseinkommen lag er bei rund 4 Prozentpunkten.

Im Zeitraum 1973 bis 1975 wurde durch die Steuer-senkung versucht, die kalte Progression wieder zu entschärfen. Vergleicht man die Besteuerung der Realeinkommen im Jahre 1975 mit jener von 1971, zeigt sich, daß es für diesen Zeitraum gelungen ist, die kalte Progression weitgehend auszuschalten. Al-lerdings konnte der kräftige Anstieg in der Periode 1968 bis 1971 nicht in allen Einkommens- und Fami-liengruppen wieder abgebaut werden. Nur für die Le-digen insgesamt und für Verheiratete mit und ohne

Kinder bis zu einem vergleichbaren Realeinkommen von höchstens 50 000 S konnte die kalte Progression seit 1968 beseitigt werden (Übersicht 10).

In der Periode 1975 bis 1979 ist die kalte Progression wieder deutlich stärker geworden. Die dämpfenden Wirkungen der Jahre 1973 bis 1975 wurden weitge-hend aufgehoben, obwohl die Preissteigerungsraten zwischen 1975 und 1979 wieder etwas geringer wur-den. Mit Ausnahme der Ledigen wurden die Realein-kommen der meisten übrigen Steuerpflichtigen 1979 höher besteuert als 1958. Für sie konnte die kalte Progression nicht ausgeschaltet werden.

An dieser Entwicklung wird sich auch in den näch-sten Jahren nichts ändern. Es läßt sich abschätzen, daß durch die Steueranpassung 1982/83 für kleine Einkommen die kalte Progression eliminiert wird. Für den Großteil der Steuerpflichtigen wird die kalte Pro-gression zunehmend spürbar sein.

**Zusammenfassung**

Unter Tarifaspekten prägen vor allem drei Problem-kreise die Lohn- und Einkommensteuer und werden sie voraussichtlich auch in Zukunft beeinflussen:

1. *Der Gegensatz zwischen Steuersenkung und Ver-schärfung der Progression:* Durch die verschiedenen Tarifänderungen sind zwar die *Durchschnittsteuer-sätze* in den einzelnen Einkommensbereichen (in un-



terschiedlichem Ausmaß) *gesenkt* worden, doch wurde die *Progression* insgesamt *steiler*. Dadurch werden die Wirkungen der Steuersenkungen meist rasch kompensiert, weil spätere Einkommenserhöhungen zu einer stärkeren Steuerbelastung führen. Das Problem der Steuerprogression besteht daher im Konflikt zwischen Senkungen der Durchschnittsteuersätze und einer Verschärfung des Progressionsgrads. Insbesondere die Einführung der Absetzbeiträge hat den Gegensatz zwischen der Senkung der Steuersätze einerseits und der künftigen Verschärfung der Progression andererseits noch vergrößert. Vergleicht man die Entwicklung der Durchschnittsteuersätze für Durchschnittseinkommen (laut Tarif) mit der durchschnittlichen Besteuerung der steuerpflichtigen Masseneinkommen, die auch Änderungen in der Bemessungsgrundlage einschließt, dann ergibt sich folgendes Bild: Der tatsächliche Durchschnittsteuersatz liegt deutlich unter jenem, der sich auf Grund des Tarifs ergibt. In der Periode 1966 bis 1980 ist die tatsächliche Steuerbelastung der steuerpflichtigen Masseneinkommen von 6,6% auf 10,4% gestiegen. Sie nahm damit weniger zu, als auf Grund des Anstiegs der Durchschnittsteuersätze des Steuertarifs zu erwarten gewesen wäre. Daraus läßt sich erkennen, daß Änderungen in der Bemessungsgrund-

lage in den vergangenen Jahren die Progressionswirkung stärker abschwächten als Tarifierpassungen.

**2. Die kalte Progression.** Trotz der Tarifierpassungen konnten die inflationären Wirkungen nicht ganz aus dem Tarif eliminiert werden. Die Realeinkommen werden jetzt höher besteuert als 1957, und auch das Existenzminimum wurde nicht entsprechend der Geldentwertung angepaßt. Dadurch werden auch Einkommensteile, die bloß der Abgeltung der Geldentwertung dienen, der Progression unterworfen. Die Progression schmälert dadurch die Realeinkommen überproportional und verstärkt das Verlangen nach Steuersenkungen. Schließlich werden dadurch die Belastungsrelationen verschoben, und die Einkommen der Steuerpflichtigen wachsen in hohe Progressionsstufen hinein.

**3. Der Zielkonflikt zwischen fiskalischer Funktion und Umverteilung.** Dieser Konflikt liegt bereits im Tarifaufbau. Tarifierpassungen für die unteren Einkommensgruppen gelten automatisch auch für höhere Einkommensstufen und beeinträchtigen daher die fiskalische Funktion, weil sie sehr hohe Einnahmehausfälle bedingen. Aus dem Verlauf des Progressionsgrads zeigt sich, daß in den unteren Einkommensstufen die Progression steiler ist als in den oberen. Da sich durch die Steuersenkungen die Progression verschärft hat, ist auch die Umverteilungswirkung geschwächt. Diese wird auch durch die Individualbesteuerung verringert.

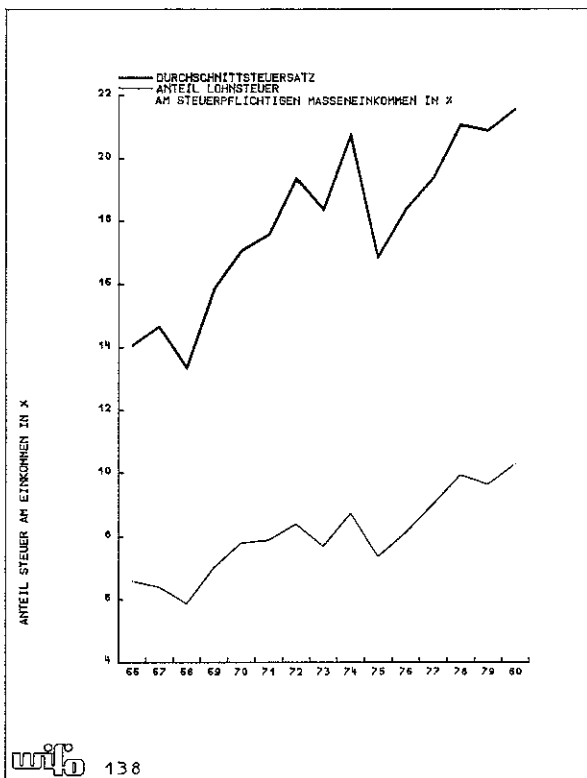
Beurteilt man die *Steuerermäßigung 1982/83* im Vergleich zu den Tarifierpassungen seit 1957, dann ergibt sich folgendes Bild: Für die unteren Einkommen ist die Ermäßigung verhältnismäßig kräftig. Sie wird nur von den Steuersenkungen 1958 und 1975 übertroffen. Die Umverteilungszielsetzung ist in der kommenden Steuersenkung stärker ausgeprägt als 1973 und 1975. Die Steuersenkung läßt sich unter diesem Gesichtspunkt mit den Steuersenkungen der sechziger Jahre vergleichen. Doch werden die höheren Einkommen durch die Tarifänderung 1982/83, im Gegensatz zur Steuersenkung 1967 und 1971, nicht höher besteuert.

Die Steuersenkung 1982/83 wird allerdings nur eine kurzfristige Entlastung bringen. Es läßt sich abschätzen, daß Einkommensteigerungen ab 1983 wieder einer verschärften Progression unterworfen sind. Auch die kalte Progression wird durch die Steuersenkung nicht beseitigt werden können. Die Realeinkommen dürften 1983 höher besteuert sein als in den vergangenen Jahren.

In der Beurteilung ist jedoch zu berücksichtigen, daß auf Grund der Budgetprobleme dem Ausmaß der Steuersenkung und damit auch der Verringerung der kalten Progression und des Progressionsgrads enge Grenzen gesetzt sind. Wenn man den voraussichtlichen Einnahmehausfall aus der Steueranpassung 1982/83 von etwa 9 Mrd. S im Verhältnis zum Brutto-

Abbildung 8

**Gewogener Durchschnittsteuersatz des nominellen durchschnittlichen Einkommens**



Inlandsprodukt betrachtet, zeigt sich, daß das Ausmaß dieser Tarifänderung nur in den Jahren 1958 und 1975 spürbar übertroffen wurde. Manche Probleme, wie die Verringerung des Progressionsgrads, ließen

sich nur nach tiefgreifenden Änderungen und im Zusammenhang mit einer umfassenden Steuerreform lösen.

*Gerhard Lehner*