

# **Beurteilung der Verteilungswirkungen der „rot-grünen“ Einkommensteuerepolitik**

## **Eine Frage des Maßstabs**

Von Ralf Maiterth und Heiko Müller

### **Abstract**

On the basis of an empirical analysis we discuss two alternative criterions to quantify distributional effects of the income tax cut enforced by the former German red-green-government. Distributional effects can be measured by the impact of a tax reform either on the distribution of income or the distribution of the tax burden. We show the importance of the applied criterion for the interpretation of the results. Furthermore, we highlight the problems of focussing on the impact of a tax reform on the net income of taxpayers. It seems preferable to assess distributional effects by the impact of a tax reform on the disproportionality of the tax burden.

### **Zusammenfassung**

Anhand einer empirischen Untersuchung der Folgen der Senkung des Einkommensteuertarifs durch die von SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN in den Jahren 1998 bis 2005 gebildete Bundesregierung werden die für eine verteilungspolitische Wertung geeigneten Maßstäbe der Steuerlastumverteilung und der Einkommensumverteilung diskutiert. Dabei wird aufgezeigt, welchen Einfluss die Wahl des Bewertungsmaßstabs für die Interpretation der Ergebnisse hat. Es wird herausgearbeitet, dass eine allein auf die Nettoeinkommensverteilung fokussierte Wertung problematisch ist, da die Implikationen einer derartigen Steuerpolitik mit den primären Aufgaben der Einkommensbesteuerung in Konflikt stehen. Zur verteilungspolitischen Beurteilung von Steuerrechtsänderungen scheint der Maßstab der Steuer(last)umverteilung besser geeignet.

*JEL Classification: H23, H24*

Received: October 1, 2005

Accepted: May 11, 2009

## **1. Einleitung**

Senkungen des Einkommensteuertarifs geben regelmäßig Anlass, die Verteilungswirkungen einer derartigen Steuerpolitik zu analysieren. Insbesondere die Reduzierung des Spitzensteuersatzes wird dabei aus verteilungspolitischer

Sicht oftmals kritisiert, weil Steuerpflichtige mit hohem Einkommen „über Gebühr“ entlastet würden. Im Zusammenhang mit der Reform des Einkommensteuertarifs im Jahre 1990, bei der erstmals seit 1958 der Spitzensteuersatz – von 56 % auf 53 % – wieder gesenkt wurde, fand der Begriff der Umverteilung von „unten nach oben“ Verwendung (vgl. Krause-Junk, 1987; Wiegard, 1987). Die Brisanz der Verteilungswirkungen von Steuersatzsenkungen hat die politische Diskussion über das Steuerreformkonzept einer flat tax des Bundesverfassungsrichters a. D. Paul Kirchhof eindrucksvoll belegt.

Die Senkung der Einkommensteuersätze war auch ein wesentlicher Bestandteil der Steuerpolitik der von SPD und BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN in der Zeit zwischen 1998 und 2005 gebildeten Bundesregierung. Diese Steuersatzsenkungen werden im vorliegenden Beitrag hinsichtlich ihrer Verteilungswirkungen analysiert. Die Steuersatzsenkungspolitik der rot-grünen Bundesregierung hat eine merkliche Anhebung des Grundfreibetrags und eine Reduzierung des Eingangssteuersatzes von 25,9% im Jahre 1998 auf 15 % mit sich gebracht. Die gleichzeitige Senkung des Spitzensteuersatzes von 53 % auf 42 % hat erhebliche (verteilungs-)politische Kritik hervorgerufen. Eine erste Reaktion auf die scheinbar eingetretene verteilungspolitische Schieflage durch die derzeit regierende Koalition aus CDU / CSU und SPD war die Einführung der so genannten „Reichensteuer“ in Form eines Spitzeneinkommensteuersatzes in Höhe von 45 % für ein zu versteuerndes Einkommen ab 250.000 €. Die Reichensteuer soll dem Umstand Rechnung tragen, „dass starke Schultern mehr tragen können als schwache“ (BT-Drucks, 16 / 1545, 8).

Ausgangspunkt für den vorliegenden Beitrag sind neben der verteilungspolitischen Begründung der Reichensteuer insbesondere zwei in dieser Zeitschrift veröffentlichte Beiträge zu den Verteilungswirkungen der rot-grünen Einkommensteuerpolitik von Corneo (2005) sowie Bönke / Corneo (2006). Corneo kommt in seiner Untersuchung zu dem Ergebnis, dass die von der rot-grünen Bundesregierung vorgenommenen Senkungen des Einkommensteuertarifs nicht verteilungsneutral, sondern regressiv wirkten und daher sozial unausgewogen seien (vgl. Corneo, 2005, 305). Der Vorwurf der regressiven Verteilungswirkung der rot-grünen Steuerreform findet sich auch bei Bönke / Corneo, die zudem eine zur rot-grünen Steuerreform aufkommensneutrale und ihrer Auffassung nach auch verteilungsneutrale Alternative präsentieren, welche die Wählermehrheit besser gestellt hätte (vgl. Bönke / Corneo, 2006, 490).<sup>1</sup> Ausgangspunkt für diese verteilungspolitische Beurteilung der rot-grünen Steuerpolitik ist die Betrachtung der Auswirkungen der Steuersenkungen auf die Nettoeinkommensverteilung, die in weiten Teilen der neueren Literatur im deutschsprachigen Raum als Maßstab zur Beurteilung von Verteilungswirkungen verwendet wird (vgl. bspw. Bach / Haan / Rudolph / Steiner, DIW

---

<sup>1</sup> Sie verweisen dabei neben der Arbeit von Corneo (2005) auch auf Haan / Steiner (2005).

Nr. 16/2004, 195; Haan/Steiner, 2005, 43). Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, ob von der rot-grünen Steuerreform tatsächlich die behaupteten regressiven Verteilungswirkungen ausgehen. Dazu ist zunächst einmal eine Auseinandersetzung mit dem Maßstab notwendig, der zur Beurteilung der Verteilungswirkungen von Steuerrechtsänderungen heranzuziehen ist. Anhand der dabei gewonnenen Erkenntnisse wird aufbauend auf den empirischen Ergebnissen von Bönke/Corneo analysiert, ob die rot-grüne Steuerreform zweifelsfrei regressiv und sozial unausgewogen wirkt oder ob die Verwendung eines anderen Maßstabs nicht zu einer anderen verteilungspolitischen Würdigung führen kann.

## 2. Verteilungswirkungen von Steuerrechtsänderungen

### 2.1 Verteilungsneutralität als Referenzmaßstab

Um die Steuerpolitik hinsichtlich ihrer Verteilungswirkungen analysieren zu können, bedarf es eines Referenzmaßes. D. h., es muss ein „Eichstrich“ (Schneider, 1992, 192) gefunden bzw. definiert werden, anhand dessen beurteilt werden kann, wann von einer Steuerrechtsänderung keine Umverteilungseffekte ausgehen. Eine Steuerrechtsänderung kann dann unter Verwendung des Bezugsmaßstabs als verteilungsneutral und – sofern der Status quo diese Bedingung erfüllt – als sozial ausgewogen bezeichnet werden.

Unstrittig ist die Verwendung des Begriffs „verteilungsneutral“ im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung „im Ganzen“. Im Allgemeinen wird eine proportionale Besteuerung mit konstanten Durchschnittssteuersätzen als umverteilungsneutral bezeichnet, da die Steuerlast, relativ gesehen, gleichmäßig auf die Steuerpflichtigen verteilt ist und sich die relativen Abstände der Nettoeinkommen durch die Besteuerung gegenüber der Situation ohne Steuern nicht ändern. In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass auch dieser allgemein anerkannten Definition von Verteilungsneutralität ein Werturteil zugrunde liegt (vgl. Pfähler/Lambert, 1992, 296).

Nicht eindeutig belegt ist der Begriff „verteilungsneutral“ dagegen im Zusammenhang mit Änderungen von Steuerrechtsnormen innerhalb eines progressiven Steuersystems, das sich durch einen mit steigendem Einkommen zunehmenden Durchschnittssteuersatz auszeichnet. Unstrittig dürfte nur sein, dass die absolute Steuerentlastung je Steuerpflichtigen, die bei der Senkung eines progressiven Steuertarifs regelmäßig mit steigendem Einkommen zunimmt, als Maßstab ausscheidet, da Verteilungsfragen relative Positionen der Steuerpflichtigen betreffen.

Um sich dem Begriff der Verteilungsneutralität im Zusammenhang mit Steuerrechtsänderungen zu nähern, ist es hilfreich, die Progressionswirkungen der Einkommensbesteuerung zu betrachten. Unter verteilungspolitischen

Gesichtspunkten soll die Steuerprogression zwei Ziele erfüllen.<sup>2</sup> Zum einen soll die Steuerlast, die zur Finanzierung des staatlichen Budgets erforderlich ist, „gerecht“ in dem Sinne auf die Steuerzahler verteilt werden, dass der Finanzierungsanteil eines Steuerpflichtigen mit zunehmendem Einkommen nicht nur absolut, sondern auch relativ steigt. Damit wird ein *Steuer(last)umverteilungseffekt* erreicht, der bewirkt, dass sich die Steuerlast – verglichen mit der verteilungsneutralen Proportionalsteuer – progressiv zulasten einkommensstarker und zugunsten einkommensschwacher Steuerpflichtiger verteilt. Dies entspricht der sozialpolitischen Forderung, dass starke Schultern mehr tragen sollten als schwache. Zum anderen sollen die Markteinkommen dahingehend umverteilt werden, dass eine gewisse Nivellierung stattfindet. Somit bewirkt die Steuerprogression außer dem beschriebenen Steuer(last)umverteilungseffekt auch einen *Einkommensumverteilungseffekt*. Pfähler und Lambert bezeichnen die Umverteilung von Einkommen als „Nebeneffekt“ einer gerechten (progressiven) Steuerlastverteilung (vgl. Pfähler/Lambert, 1992, 294). Ein Tarifmaß für den Steuer(last)umverteilungseffekt ist die Steuerbetragselastizität und für den Einkommensumverteilungseffekt die Residual-einkommenselastizität.<sup>3</sup> Analog zu den Tarifmaßen können Inzidenzmaße verwendet werden.<sup>4</sup>

## 2.2 Verteilungsneutralität bei aufkommensneutralen Steuerrechtsänderungen

Wie im vorangegangenen Abschnitt dargelegt wurde, gibt es zwei Verteilungseffekte der Steuerprogression, nämlich den Steuer(last)- und den Einkommensumverteilungseffekt. Bei einem unveränderten Steueraufkommen haben beide Effekte eindeutig die gleiche Wirkungsrichtung. D. h., bezogen auf eine bestimmte Verteilungsmasse, bewirkt eine verschärfte Steuerprogression sowohl eine stärkere Steuer(last)umverteilung als auch eine Zunahme der Einkommensumverteilung zugunsten einkommensschwacher Steuerpflichtiger. Bei einem konstanten Steueraufkommen und damit einem unveränderten Verteilungsvolumen ist der Begriff der Verteilungsneutralität eindeutig definiert. Verteilungsneutralität bedeutet in diesem Fall, dass sich sowohl die Steuerbetrags- als auch die Residualeinkommenselastizität nicht ändert.

---

<sup>2</sup> Vgl. zum gesamten Absatz Pfähler/Lambert (1992, 294 f.).

<sup>3</sup> Die Steuerbetragselastizität ergibt sich aus der Relation von Grenz- zu Durchschnittssteuersatz. Die Residualeinkommenselastizität ist der Quotient aus dem Grenznetto(residual)einkommen und dem Durchschnittsnettoeinkommen (vgl. zu den beiden Maßen Pfähler/Lambert, 1992, 288 f.).

<sup>4</sup> Inzidenzmaße unterscheiden sich von Tarifmaßen dadurch, dass die Verteilung der Bruttoeinkommen in die Messung einbezogen wird (vgl. Pfähler/Lambert, 1992, 300).

### 2.3 Verteilungsneutralität bei aufkommenswirksamen Steuerrechtsänderungen

Dieser eindeutige Zusammenhang gilt jedoch nicht mehr, wenn zwei Steuerrechtszustände und damit auch zwei Steuertarife miteinander verglichen werden, die unterschiedliche Steueraufkommen generieren. Eine proportionale Erhöhung der Steuerbelastung für alle Steuerpflichtigen lässt die Steuer(last-)umverteilung unberührt, verstärkt jedoch die Einkommensumverteilung über den Niveaueffekt der Steuerquote. Eine entsprechende Senkung der Steuerquote mindert die Einkommensumverteilung. Bezogen auf die beiden oben genannten lokalen Tarifmaße bedeutet dies, dass nur die Steuerbetragselastizität, nicht jedoch Residualeinkommenselastizität invariant gegenüber einer proportionalen Änderung der Steuerbelastung ist.<sup>5</sup>

Aufgrund dieses Niveaueffekts sehen Pfähler und Lambert die Notwendigkeit, „zur sach- und zahlenlogisch korrekten Erfassung der Umverteilungseffekte einer progressiven Besteuerung zunächst eine gedankliche Zerlegung der Steuerbelastungsfunktion [...] in ihre umverteilungsneutralen und umverteilungswirksamen Bestandteile (vorzunehmen; d. Verf.)“ (Pfähler/Lambert, 1992, 297). Der Niveaueffekt wird durch den Anspruch des Staates auf das Einkommen seiner Bürger bestimmt und findet seinen Niederschlag in der Steuerquote. Der niveauinvariante Umverteilungseffekt in Gestalt der Steuer(last)umverteilung erfasst die Umverteilung einer durch den Finanzbedarf des Staates vorgegebenen Verteilungsmasse. Aus dem Produkt der Netto-Steuerquote und der Steuer(last)umverteilung ergibt sich die Nach-Steuer-Einkommensumverteilung (vgl. Pfähler/Lambert, 1992, 299). Dies bedeutet, dass bei einer unveränderten Steuer(last)umverteilungsfunktion eine höhere Steuerquote eine gleichmäßigere Nettoeinkommensverteilung zur Folge hat und umgekehrt. Folgt man diesem Zusammenhang, erhält man wiederum eine eindeutige Definition von Verteilungsneutralität auf Basis der Steuerbelastung: Wenn die Steuer(last)umverteilung zweier alternativen Steuerrechtszustände identisch ist, dann ist der Übergang von dem einen zu dem anderen Steuerrecht umverteilungsneutral. Damit lassen sich auch Gewinner und Verlierer einer nicht aufkommensneutralen Reform eindeutig identifizieren. Liegt die – bezogen auf die bisherige Steuerlast – relative Steuerentlastung eines Steuerpflichtigen bzw. einer Gruppe von Steuerpflichtigen unter der durchschnittlichen relativen Entlastung sämtlicher Steuerpflichtiger, dann zählt der Steuerpflichtige bzw. die betrachtete Gruppe zu den Verlierern der Steuerreform; andernfalls rechnen diese Steuerpflichtigen zu den Gewinnern der Reform (so auch Hinterberger, 1988, 3). Umverteilungsneutralität bedeutet dann, dass

---

<sup>5</sup> Dies gilt für verschiedene lokale Tarifmaße (vgl. Pfähler/Lambert, 1992, 304). Der Umverteilungsnullpunkt wird durch denjenigen Steuerpflichtigen bestimmt, dessen Durchschnittssatz dem rechnerischen aufkommensäquivalenten Proportionalsteuersatz entspricht.

die – bezogen auf die bisherige Steuerlast – relative Steuerentlastung für alle Steuerpflichtigen gleich hoch ist.<sup>6</sup> Zum gleichen Ergebnis führt die Beurteilung der Verteilungswirkungen anhand der relativen Veränderung des Durchschnittssteuersatzes.<sup>7</sup> Diesen Maßstab verwendet die rot-grüne Bundesregierung zur Beurteilung der Verteilungswirkungen ihrer Steuersatzsenkungspolitik.

Analog zur Zerlegung der Steuerbelastung in einen umverteilungsneutralen und einen (niveaunabhängigen) umverteilungswirksamen Bestandteil kann auch eine Aufteilung der Nach-Steuer-Einkommensfunktion vorgenommen werden (vgl. Pfähler/Lambert, 1992, 298). Betrachtet man die relative Entwicklung der Nettoeinkommen, d. h. die Nettoeinkommensverteilung vor und nach der Reform<sup>8</sup>, dann gilt das Interesse dem Einkommensumverteilungseffekt. Bleibt die relative Nettoeinkommensposition für alle Steuerpflichtigen unverändert, ist die Reform (einkommensum-)verteilungsneutral. Verteilungsneutralität bedeutet in diesem Fall eine unveränderte Residualeinkommenselastizität. Zum gleichen Ergebnis führt die Betrachtung der Steigerungsraten des Nettoeinkommens (vgl. Corneo, 2005, 303 f.) oder der relativen Steuerentlastung in Bezug auf das Brutto- oder Nettoeinkommen (vgl. Kaiser/Spahn, 1991, 527; Spahn/Galler/Kaiser/Kassella/Merz, 1992, 49). Diesen Maßstab zur Beurteilung der Verteilungswirkungen der rot-grünen Steuerreform verwenden Corneo (2005) und Bönke/Corneo (2006). Auf den Einkommensumverteilungseffekt wurde auch oftmals im Zusammenhang mit der Reform des Einkommensteuertarifs im Jahre 1990 abgestellt (vgl. van Essen/Kaiser/Spahn, 1988, 74). Ebenso stellen Kirchhof et al. auf den Einkommensumverteilungseffekt ab, indem sie das Bruttoeinkommen als Bezugsgröße wählen, um die vertikale Verteilungsgerechtigkeit des Reformvorhabens „Karlsruher Entwurf“ zu dokumentieren.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Bezogen auf das Tarifmaß der Steuerbetragselastizität bedeutet Umverteilungsneutralität, dass sich diese nicht ändert. Eine im Hinblick auf das Progressionsmaß der Steuerbetragselastizität neutrale Tarifänderung ist auch neutral hinsichtlich des Inzidenzmaßes des Steuerumverteilungseffekts.

<sup>7</sup> Vgl. Maiterth/Müller (2003, 2375). Diesen Maßstab verwenden bspw. Merz/Stolze/Zwick (2002, 29), und Petersen (1991, 256). Dies gilt auch für Belastungskoeffizienten, die sich durch Division des Anteils einer Bruttoeinkommensklasse am gesamten Steueraufkommen durch ihren Anteil am gesamten Bruttoeinkommen errechnen und die relative Belastungssituation der einzelnen Steuerpflichtigen, verglichen mit dem Durchschnitt, aufzeigen (vgl. Müller/Bork, 1998, 215).

<sup>8</sup> Nach Corneo ist es gerade der „Zweck der Verteilungsanalyse [...] zu erfassen, wie die Einkommensteuerreform sich auf die Nettoeinkommen der Steuerpflichtigen ausgewirkt hat“ (Corneo, 2005, 302).

<sup>9</sup> Vgl. Karlsruher Entwurf, S. 51. Jedoch ist der somit gemessene „Progressionseffekt“ von der Bezugsgröße „Ausgangsmarkteinkommen“ abhängig und nimmt mit steigender Ausgangsgröße ab. Damit ist der verwendete Maßstab zumindest als fragwürdig einzustufen.

Entsprechend den Verteilungswirkungen von Steuerrechtsänderungen lässt sich auch die Progressivität von Steuertarifen auf zwei Arten messen. Die zur Progressionsmessung verwendeten Tarifmaße der Steuerbetrags- und der Residualeinkommenselastizität verhalten sich nur bei identischem Steueraufkommen gleichgerichtet. Eine aufkommenswirksame Tarifreform, bei der die Steuerbetragselastizität unverändert bleibt und die daher aus dieser Sicht als progressionsneutral bezeichnet werden kann, stellt sich unter Zugrundelegung der Residualeinkommenselastizität als nicht progressionsneutral dar. Bei einer steuerbetragselastizitätsneutralen Steuersenkung wird die Tarifänderung anhand der Residualeinkommenselastizität als progressionsmindernd eingestuft. Generiert der neue Tarif dagegen ein höheres Steueraufkommen, erscheint der – in Bezug auf die Steuerbetragselastizität progressionsneutrale – Tarif unter Verwendung der Residualeinkommenselastizität als progressiver. Aus diesem Grunde ist die Aussage Corneos, der neue Steuertarif, der sich bei einer Senkung der Steuerschuld um einen einheitlichen Prozentsatz ergibt, sei weniger progressiv als der Ausgangstarif, zweifelsfrei richtig, wenn die Progressionsmessung wie von Corneo anhand der Residualeinkommenselastizität erfolgt (vgl. Corneo, 2005, 314). Aber eben aus diesem Grunde lässt diese Feststellung keine eindeutigen verteilungspolitischen Schlussfolgerungen zu, weil diese durch den verwendeten Maßstab präjudiziert werden. Die Verwendung des Progressionsmaßes der Steuerbetragselastizität führt zu dem Ergebnis, dass die von Corneo kritisierte Steuersenkungspolitik die Steuerprogression nicht vermindert, sondern verschärft hat. Die Behauptung Corneos, die Verwendung des Maßstabs „Steuer(last)umverteilung“ würde nachweislich ein falsches Bild der verteilungspolitischen Wirkungen der rot-grünen Steuerpolitik zeichnen<sup>10</sup>, ist nicht haltbar.

Die Konsequenzen der unterschiedlichen Interpretation des Begriffs der Verteilungsneutralität im Hinblick auf verteilungspolitische Schlussfolgerungen werden nachfolgend aufgezeigt. Zudem wird dargelegt, warum die Autoren den Steuer(last)umverteilungseffekt für das geeignetere Kriterium zur verteilungspolitischen Würdigung von Steuerrechtsänderungen ansehen.

---

<sup>10</sup> Vgl. Corneo (2005, 305). Corneo verwendet nicht den Begriff der Steuer(last)umverteilung, sondern stellt auf die prozentuale Steuerersparnis ab. Wie bereits ausgeführt wurde, bedeutet eine identische prozentuale Steuerersparnis sämtlicher Steuerpflichtiger gerade Steuer(last)umverteilungsneutralität.

### 3. Verteilungswirkungen der rot-grünen Einkommensteuertarifsenkung

#### 3.1 Wirkungen auf die Nettoeinkommensverteilung

Bei Verwendung des Nettoeinkommens als Bezugsgröße ist der mittels einer Tarifanalyse vorgenommenen verteilungspolitischen Würdigung der rot-grünen Steuerpolitik von Corneo und Bönke/Corneo zuzustimmen. Der Tarif 2005 bewirkt gegenüber dem Tarif 1998 eine mit zunehmendem Einkommen steigende relative Steuerentlastung<sup>11</sup>. Bönke/Corneos Aussage, „die größten Gewinner in Bezug auf ihre Nettoeinkommen sind die Bezieher höherer Einkommen“ (Bönke/Corneo, 2006, 499), ist richtig. Der Tarif 2005 bewirkt gegenüber dem Tarif 1998 zudem eine ungleichere Verteilung der Nettoeinkommen. Damit ist Corneo zuzustimmen, dass die rot-grüne Steuerpolitik die Einkommensungleichheit in Deutschland verschärft habe (vgl. Corneo, 2005, 313). Nicht konsensfähig ist dagegen die Bezeichnung der rot-grünen Steuerpolitik als sozial unausgewogen (so jedoch Corneo, 2005, 305), weil diese den Eindruck erweckt, die Steuerpolitik in Zeiten der rot-grünen Bundesregierung verstoße gegen das Postulat der Steuergerechtigkeit. Eine derartige Behauptung ist Ausfluss eines Werturteils und lässt sich wissenschaftlich nicht belegen.<sup>12</sup> Wissenschaftlich kann lediglich eine größere Einkommensungleichheit (im statistischen Sinne) nachgewiesen werden. Dies darf jedoch nicht mit der normativen These einer größeren Ungerechtigkeit gleichgesetzt werden (so auch Kaiser/Spahn, 1991, 531).

#### 3.2 Wirkungen auf die Steuerlastverteilung

Zur Identifikation der Gewinner und Verlierer der Tarifsenkung kann jedoch – wie in Abschnitt 1.2 dargelegt – auch die relative Steuerentlastung eines Steuerpflichtigen bzw. einer Gruppe von Steuerpflichtigen gegenüber der durchschnittlichen relativen Entlastung sämtlicher Steuerpflichtigen herangezogen werden.<sup>13</sup> Ist diese relative Steuerentlastung für alle Steuerpflichtigen gleich hoch, bleibt die Steuerlastverteilung unverändert und die Tarifänderung ist steuer(last)umverteilungsneutral.<sup>14</sup> Gewinner einer Tarifsenkung erfahren

---

<sup>11</sup> Zum gleichen Ergebnis führt die Verwendung des Bruttoeinkommens als Bezugsgröße.

<sup>12</sup> Darauf weist Wiegard im Zusammenhang mit der Steuerreform 1990 hin (vgl. Wiegard, 1987, 241).

<sup>13</sup> Diesen Maßstab verwendet auch regelmäßig der Gesetzgeber zur Beurteilung von Verteilungswirkungen (vgl. für vergangene Gesetzesvorhaben bspw. Bundesministerium der Finanzen: Finanznachrichten, Nr. 15 / 1988).

<sup>14</sup> Eine im Hinblick auf das Inzidenzmaß des Steuerumverteilungseffekts neutrale Tarifänderung ist auch neutral hinsichtlich des Progressionsmaßes der Steuerbetragselastizität (vgl. zum Konzept der Steuerbetragselastizität Pfähler/Lambert, 1992, 288 f.).

eine überdurchschnittliche relative Entlastung, während Verlierer nur unterdurchschnittlich entlastet werden. Damit findet das Inzidenzmaß des intrapersonellen Steuerumverteilungseffekts Verwendung. Dieses Maß gibt an, um wie viel Prozent des gesamten Steueraufkommens die Bezieher niedriger Einkommen durch die Progression – verglichen mit einer umverteilungsneutralen Proportionalsteuer – steuerlich ent- und Bezieher hoher Einkommen steuerlich belastet werden (vgl. Pfähler/Lambert, 1992, 305 f.).

Gewinner und Verlierer der rot-grünen Steuerpolitik können bei Verwendung des Maßstabs „Steuerlastverteilung“ nur empirisch ermittelt werden. Zu diesem Zweck fasst die nachfolgende Tabelle die empirischen Ergebnisse der Tabellen 1, 2 und 3 von Bönke/Corneo (2006) zusammen.

Tabelle

**Verteilung des zu versteuernden Einkommens und der Einkommensteuer  
bei den Tarifen 1998, 2005 und dem „verteilungsneutralen“ Tarif  
nach Bönke/Corneo (2006)**

Bereich	Kumuliertes zvE (Tsd. €)	Anteil am zvE	Anteil am Steueraufkommen		
			Tarif 1998 ( $T_{98}(Y)$ )	Tarif 2005 ( $T_{05}(Y)$ )	„verteilungs- neutraler“ Tarif ( $T_{NE}(Y)$ )
zvE-Dezil: 1	1.655.357	0,18%	0,00%	0,00%	0,00%
2	13.939.208	1,54%	0,07%	0,06%	0,04%
3	28.936.235	3,19%	0,87%	0,68%	0,54%
4	44.961.673	4,96%	2,25%	1,90%	1,72%
5	58.976.159	6,51%	4,07%	3,60%	3,44%
6	72.353.553	7,99%	5,82%	5,39%	5,24%
7	88.492.887	9,77%	7,86%	7,53%	7,31%
8	110.853.518	12,23%	10,66%	10,46%	10,16%
9	144.386.397	15,93%	15,20%	15,29%	14,86%
10	341.558.297	37,69%	53,20%	55,10%	56,69%
Top 5,0%	245.212.904	27,06%	41,85%	43,30%	45,30%
Top 1,0%	130.427.800	14,39%	25,62%	26,26%	28,36%
Gesamt	906.113.285	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Bei Verwendung des Steuerlast(um)verteilungseffekts als Maßstab zur verteilungspolitischen Beurteilung der rot-grünen Steuerpolitik zeigt sich eine Umverteilung „von oben nach unten“. Dies äußert sich darin, dass die Steuer-

pflichtigen in den unteren acht Einkommensdezilen zum gesamten – wenn auch niedrigeren – Steueraufkommen beim Tarif 2005 weniger beitragen als beim Tarif 1998. Die einkommensstarken Steuerpflichtigen in den oberen beiden Einkommensdezilen tragen nach der Tarifänderung dagegen einen höheren Anteil zum Gesamteueraufkommen bei und können daher als Verlierer der Reform bezeichnet werden. Mit anderen Worten: Bei den Gewinnern der Reform in den Einkommensdezilen eins bis acht liegt die relative Steuerersparnis über der (empirisch zu ermittelnden) durchschnittlichen relativen Steuerersparnis aller Steuerpflichtigen, während Steuerpflichtige mit hohen und höchsten Einkommen zu den Verlierern zählen. Dies äußert sich in der obigen Tabelle darin, dass die Steuerpflichtigen im neunten und zehnten zVE-Dezil beim Tarif 2005 mit 15,29 % bzw. 55,10 % infolge der rot-grünen Steuerpolitik einen größeren Teil des gesamten (Einkommen-)Steueraufkommens bestreiten als beim Tarif 1998. Hier belaufen sich die korrespondierenden Werte auf 15,20 % bzw. 53,20 %.<sup>15</sup> Im Gegensatz dazu tragen die übrigen Steuerpflichtigen am Ende der rot-grünen Ära weniger zum Steueraufkommen bei als davor. Deshalb zählt – entgegen der Auffassung von Bönke/Corneo – die weit überwiegende Mehrheit der Wähler zu den Gewinnern der rot-grünen Steuerpolitik, sofern die Steuerlastverteilung als Maßstab dient. Soweit unter Umverteilung auch eine relativ stärkere Belastung der einkommensstarken Steuerpflichtigen subsumiert wird, kann die rot-grüne Einkommensteuertarifreform – entgegen der Auffassung von Corneo – nicht als sozial unausgewogen bezeichnet werden. Auch die Reichensteuer verliert bei dieser Betrachtungsweise ihre Rechtfertigung, da die „starken Schulter“ infolge der rot-grünen Steuerpolitik ohnehin schon (relativ) mehr tragen als die „schwachen Schultern“. Bei Umsetzung der von Bönke/Corneo vorgeschlagenen „verteilungsneutralen“ Reform, die einen zum Tarif 2005 aufkommensäquivalenten Tarif zum Inhalt hat, würde die Steuerlast noch stärker zulasten der Steuerpflichtigen in den obersten beiden zVE-Dezilen verteilt werden.<sup>16</sup>

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die einzelnen Schritte der rot-grünen Tarifreform bezüglich der Steuerlastverteilung uneinheitlich wirkten. So rechnen beim Vergleich der Einkommensteuertarife 2005 und 2003 die Bezieher mittlerer Einkommen (ca. 22.000 € bis 80.000 €) zu den Verlierern, während die Bezieher niedriger und hoher Einkommen – bezogen auf die Steuerschuld beim Tarif 2003 – überdurchschnittlich entlastet werden.<sup>17</sup> Damit

---

<sup>15</sup> Gleiches gilt auch für die Top 5 % bzw. Top 1 % der Einkommensbezieher.

<sup>16</sup> Der Beitrag der Steuerpflichtigen des neunten bzw. zehnten Einkommensdezils würde auf 14,86 % bzw. 56,69 % steigen, während die Steuerbeitrag der übrigen Steuerpflichtigen noch stärker als beim Tarif 2005 sinken würde.

<sup>17</sup> Vgl. dazu ausführlich Maiterth/Müller, 2003, 2375–2377. Zudem sind rund 23 % der Steuerpflichtigen (mit einem positiven zu versteuernden Einkommen), die bereits bei Anwendung des Tarifs 2003 keine Einkommensteuer zahlten, von dieser Tarifreform nicht betroffen. Unter Einbeziehung der 2,1 Mio. Steuerpflichtigen, die ein negatives

bewirkte die Tarifreform 2003/2005 eine Umverteilung von „der Mitte nach unten und oben“.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die verteilungspolitische Beurteilung der rot-grünen Steuerpolitik in Abhängigkeit vom verwendeten Maßstab unterschiedlich ausfällt. Damit wird auch klar, warum die rot-grüne Bundesregierung ihre Steuersenkungspolitik verteilungspolitisch gänzlich anders eingeschätzt hat, als dies Corneo bzw. Bönke/Corneo tun. Die unterschiedliche verteilungspolitische Beurteilung resultiert schlicht daraus, dass der Begriff der Verteilungsneutralität im Fall aufkommenswirksamer Steuerrechtsänderungen – anders als im Fall aufkommensneutraler Steuerrechtsänderungen – nicht eindeutig besetzt ist. Vielmehr gibt es zwei unterschiedliche, sich gegenseitig ausschließende Definitionen von (Um-)Verteilungsneutralität, nämlich die Steuer(last)- und die Einkommensumverteilungsneutralität. Eine verteilungspolitische Würdigung steuerlicher Maßnahmen kann somit nicht frei von einer Wertung vorgenommen werden, die sich in der Wahl des verwendeten Beurteilungsmaßstabs niederschlägt. Aus diesem Grunde ist die Kritik Corneos, die Bundesregierung würde der Öffentlichkeit suggerieren, ihre Steuerreform sei verteilungsneutral, nicht gerechtfertigt (vgl. Corneo, 2005, 305).

#### **4. Steuer(last)- oder Einkommensumverteilungseffekt als geeigneter Maßstab?**

Wie die bisherigen Ausführungen verdeutlicht haben, lassen sich eindeutige bzw. wertfreie Urteile über eine Steuer(satz)senkungspolitik nicht treffen. Vielmehr sind verteilungspolitische Urteile abhängig vom verwendeten Maßstab, der zur verteilungspolitischen Evaluation einer solchen Steuerreform herangezogen wird. Es lässt sich wissenschaftlich nicht nachweisen, ob Verteilungsfolgen anhand der Wirkungen von Steuerrechtsänderungen auf die Nettoeinkommens- oder die Steuer(last)umverteilung zu messen sind.<sup>18</sup> Dies

---

zu versteuerndes Einkommen erzielen, wirkt sich die Tarifreform bei mehr als 28 % der Steuerpflichtigen nicht aus.

<sup>18</sup> Der Vergleich der Nettoeinkommensverteilung vor und nach einer Steuerreform ist nicht, wie Kaiser/Spahn behaupten, das einzig objektive Kriterium zur Beurteilung von Verteilungswirkungen (vgl. Kaiser/Spahn, 1991, 527; so auch Corneo, 2005, 305). Die Behauptung von Kaiser und Spahn, lediglich ein Vergleich von Nettoeinkommenspositionen sei als Maßstab akzeptabel, ist etwas verwunderlich, da sie in einem zusammen mit van Essen verfassten Beitrag auch die Steuerentlastung im Verhältnis zur alten Steuerschuld als Maßstab verwenden (vgl. van Essen/Kaiser/Spahn, 1988, 74). Es ist gerade nicht frei von Werturteilen begründbar, warum eine unveränderte Nettoeinkommensverteilung, die bei einer Veränderung der Gesamtsteuerbelastung zwangsläufig mit einer veränderten Steuerlastverteilung zwischen den Einkommensklassen einhergeht, den „richtigen“ Maßstab für eine verteilungsneutrale Besteuerung

zeigt bereits die – scheinbar in Vergessenheit geratene – verteilungspolitische Diskussion, die im Zusammenhang mit dem Steuertarif 1990 geführt wurde (vgl. dazu bspw. Kaiser/Spahn, 1991; Krause-Junk, 1987; van Suntum, 1990; Wiegard, 1987).

Die Verteilungsfolgen von aufkommenswirksamen Steuerrechtsänderungen nur anhand der Wirkungen auf die Nettoeinkommensverteilung zu beurteilen, ist u. E. verfehlt. Eine in diesem Sinne umverteilungsneutrale Tarifänderung führt nämlich zwangsläufig dazu, dass die Steuerlast im Fall von Steuersenkungen zulasten und im Fall von Steuererhöhungen zugunsten der einkommensstarken Steuerpflichtigen verteilt wird. D. h., im Fall von Steuersenkungen steigt der Anteil der einkommensstarken Steuerpflichtigen am Steueraufkommen, während Steuererhöhungen den Anteil der einkommensschwachen Haushalte am Steueraufkommen erhöhen. Noch deutlicher werden die Implikationen einer an unveränderten Nettoeinkommenspositionen ausgerichteten Tarifänderung, die nicht aufkommensneutral ausgestaltet ist, bei Betrachtung der Steuerpflichtigen mit niedrigen Einkommen. Im Fall einer Steuersenkung müssten Steuerpflichtige, die wegen des „alten“ Grundfreibetrags keine Steuer zu entrichten hatten, einen staatlichen Zuschuss (Negativsteuer) erhalten, damit sich ihre relative Nettoeinkommensposition durch die Tarifänderung nicht verändert.<sup>19</sup> Bönke/Corneo entledigen sich dieses Problems bei der Konstruktion ihres „verteilungsneutralen“ Tarifs durch die Einführung der Nebenbedingung, dass die neue Steuerschuld nicht negativ werden darf.<sup>20</sup> Bei einer aufkommenssteigernden Tarifänderung müsste diese Gruppe dagegen mit Steuern belastet werden. D. h., im Fall eines steigenden Finanzbedarfs des Staates müssten Steuerpflichtige Steuern zahlen, deren Einkommen unterhalb des Existenzminimums liegt. Hierin einen Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit zu sehen, fällt den Autoren schwer. Zudem ist eine derartige – als (einkommens-)umverteilungsneutral einzustufende Steuerpolitik – im Fall von Steuererhöhungen mit der Verringerung bzw. Abschaffung des Existenzminimum sichernden Grundfreibetrags verbunden und daher in Deutschland verfassungsrechtlich unmöglich.

Eine Steuersenkungspolitik, die eine gleichmäßige Entlastung der Steuerpflichtigen im Verhältnis zur „alten“ Steuerschuld zum Inhalt hat, lässt die

---

darstellt. Krause-Junk bezeichnet die Verwendung der Bezugsgröße „Nettoeinkommensrelation“ sogar als nicht sachgerecht zur Beurteilung von Umverteilungswirkungen der Steuerpolitik (vgl. Krause-Junk, 1987, 363).

<sup>19</sup> Darauf weist auch van Suntum hin (vgl. van Suntum, 1990, 268; die Autoren möchten jedoch ausdrücklich darauf hinweisen, dass sie die Kritik des Autors an dem von Wiegard verwendeten Konzept gleicher Nettoeinkommensrelationen im Übrigen nicht teilen).

<sup>20</sup> Vgl. Bönke/Corneo (2006, 502). Aus diesem Grunde bewirkt ihre „verteilungsneutrale Reform“ keine unveränderte Nettoeinkommensverteilung und ist daher nur bezogen auf die steuerzahlenden Steuerpflichtigen (einkommens-)verteilungsneutral.

Lastverteilung des Steueraufkommens auf die Steuerpflichtigen dagegen unverändert. Tragen z. B. die 50% der einkommensschwächsten Steuerpflichtigen vor einer Steuerreform 20% zum Steueraufkommen bei, so beträgt ihr Anteil am gesamten Steueraufkommen auch nach der Reform 20% am (niedrigeren oder höheren) Steueraufkommen. Eine derartige Steuerpolitik ist „steueranteilsneutral“. Sie führt jedoch – wie bereits erwähnt – wegen des im Anschluss an die Tarifsenkung geringeren Steuervolumens zu weniger Umverteilung bezogen auf die Nettoeinkommenspositionen der Steuerpflichtigen<sup>21</sup> und damit bei einem unveränderten Steuerumverteilungseffekt zu einer geringeren Einkommensumverteilung.<sup>22</sup> D. h., eine „steueranteilsneutrale“ Steuersenkung hat stets eine ungleichere Verteilung der Nettoeinkommen zur Folge, während eine „steueranteilsneutrale“ Steuererhöhung mehr Umverteilung bezogen auf die Nettoeinkommen bewirkt. Da es sich hierbei um einen reinen Niveaueffekt hinsichtlich der Beanspruchung privater Einkommen durch den Staat handelt, sollte u. E. weder von einer Umverteilung von „unten nach oben“ im Fall einer Steuersenkung noch von einer Umverteilung „von oben nach unten“ bei einer Steuererhöhung gesprochen werden. Dieser Niveaueffekt spricht vielmehr dafür, Verteilungswirkungen von aufkommenswirksamen Steuerrechtsänderungen anhand des Steuer(last)umverteilungseffekts und nicht mit Hilfe der Wirkungen auf die Nettoeinkommensverteilung zu messen. Die Verwendung des Maßstabs einer unveränderten Nettoeinkommensverteilung führt dazu, dass der relative Beitrag, den ein Steuerpflichtiger zur Finanzierung des Gemeinwesens leistet, vom Finanzbedarf des Staates abhängt. Auch dies spricht nach Auffassung der Autoren für die Verwendung des Maßstabs der Steuer(last)umverteilung zur verteilungspolitischen Würdigung von Steuerrechtsänderungen.

Ein weiterer gewichtiger Grund für Verwendung der Steuer(last)umverteilung ergibt sich aus der Steuererhebung an sich. Originärer Zweck der Besteuerung ist die Erzielung von Einnahmen durch den Staat.<sup>23</sup> Nach Homburg stellt der Fiskalzweck sowohl historisch als auch gegenwärtig den herausragenden Besteuerungszweck dar (vgl. Homburg, 2007, 5). Zweck einer progressiven Einkommensteuer ist es, ein bestimmtes Staatsbudget derart zu finanzieren, dass – verglichen mit einer Proportionalsteuer – einkommensstarke

---

<sup>21</sup> In diesem Sinne auch Krause-Junk (1987, 365). Nach Wiegard bewirkt eine derartige (steueranteilsneutrale) Steuerpolitik eine „Umverteilung von unten nach oben“ (Wiegard, 1987, 246). Er betont jedoch, dass er diese Redewendung wertneutral verwendet.

<sup>22</sup> Der Einkommensumverteilungseffekt ist das zum Steuerumverteilungseffekt korrespondierende Inzidenzmaß, das die Einkommensumverteilungsquote in Prozent des aggregierten Nettoeinkommens angibt (vgl. Pfähler / Lambert, 1992, 306).

<sup>23</sup> Vgl. stellvertretend für viele Homburg (2007, 5); Petersen (1990, 187). Der Fiskalzweck der Besteuerung ist in § 3 Abs. 1 AO kodifiziert. Dagegen ist der Umverteilungszweck nicht gesetzlich verankert.

Haushalte über- und einkommensschwache Haushalte unterproportional belastet werden. D. h., das erforderliche Steueraufkommen soll so erhoben werden, dass jeder Staatsbürger entsprechend seiner – anhand des Einkommens gemessenen – wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an der Finanzierung der öffentlichen Ausgaben teilhat. Die Schaffung einer bestimmten Nettoeinkommensverteilung ist dagegen nicht das primäre Ziel einer progressiven Einkommensbesteuerung. Eine gewisse Nivellierung der Markteinkommen ist vielmehr ein sozialpolitisch erwünschter „Nebeneffekt“.

## 5. Schlussbetrachtung

Eine eindeutige, werturteilsfreie verteilungspolitische Würdigung der rot-grünen Steuersenkungspolitik ist nicht möglich. Dies gilt im Übrigen für sämtliche Steuerrechtsänderungen, die nicht aufkommensneutral ausgestaltet sind. Ursächlich hierfür sind die zwei Verteilungseffekte einer progressiven Besteuerung, der Steuer(last)- und der Einkommensumverteilungseffekt. Der Steuer(last)umverteilungseffekt hat zur Folge, dass bei einer progressiven Einkommensteuer das Steueraufkommen überproportional von einkommensstarken Steuerpflichtigen getragen wird. Daneben bewirkt die Besteuerung einen Einkommensumverteilungseffekt, da die Nettoeinkommensverteilung progressionsbedingt weniger ungleicher ausfällt als die Verteilung der Markteinkommen.

Eine umfassende verteilungspolitische Beurteilung der rot-grünen Steuerpolitik kann nur im Kontext der Offenlegung und Diskussion des verwendeten Referenzmaßstabs erfolgen. Bezieht man sich auf den Einkommensumverteilungseffekt und damit auf die Nettoeinkommensverteilung, so lässt sich die rot-grüne Steuerpolitik in Übereinstimmung mit Corneo und Bönke/Corneo als sozial unausgewogen bezeichnen, da diese die Einkommensungleichheit zwischen „oben und unten“ in Deutschland verschärft hat. Damit lässt sich auch die Einführung der Reichensteuer rechtfertigen. Stellt man bei der verteilungspolitischen Beurteilung dagegen auf die Steuerlastverteilung und damit primär auf den Fiskalzweck der Besteuerung ab, ist die rot-grüne Steuerpolitik als sozial ausgewogen zu bezeichnen. Sie bewirkt sogar eine Umverteilung der (relativen) Steuerlast zulasten der Steuerpflichtigen mit hohen Einkommen und zugunsten der übrigen Steuerpflichtigen. Die von Corneo und Bönke/Corneo kritisierte verschärfte Einkommensungleichheit resultiert ausschließlich aus dem verminderten Umverteilungspotential, das wiederum aus der rot-grünen Steuersenkungspolitik resultiert. Eine Rechtfertigung für die Reichensteuer ist aus dieser Betrachtungsweise nicht ableitbar.

## Literatur

- Bach, S./Haan, P./Rudolph, H.-J./Steiner, V.* (2004): Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Erhebliche Aufkommens- und Verteilungswirkungen, aber relativ geringe Effekte auf das Arbeitsangebot, DIW Wochenbericht Nr. 16/2004, 185 – 195.
- Bönke, T./Corneo, G.* (2006): Was hätte man sonst machen können? Alternativszenarien zur rot-grünen Einkommensteuerreform, Schmollers Jahrbuch 126, 489 – 519.
- Corneo, G.* (2005): Verteilungsarithmetik der rot-grünen Einkommensteuerreform, Schmollers Jahrbuch 125, 299 – 314.
- van Essen, U./Kaiser, H./Spahn, P. B.* (1988): Verteilungswirkungen der Einkommensteuerreformen 1986 – 1990: Eine Simulationsstudie für die Bundesrepublik Deutschland auf Basis des Sozioökonomischen Panels, Finanzarchiv 46, 56 – 84.
- Haan, P./Steiner, V.* (2005): Distributional Effects of the German Tax Reform 2000 – A Behavioral Microsimulation Analysis, Schmollers Jahrbuch 125, 39 – 49.
- Hinterberger, F.* (1988): Zur Interpretation von Umverteilungsmaßen bei sich schneidenden Lorenzkurven, Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere Nr. 15, Justus-Liebig-Universität Gießen.
- Homburg, S.* (2007): Allgemeine Steuerlehre, 5. Auflage, München.
- Kaiser, H./Spahn, P. B.* (1991): Verteilungspolitische Beurteilung der Steuerreformen in der Ära Stoltenberg – Einige Klarstellungen, Kredit und Kapital 24, 526 – 531.
- Krause-Junk, G.* (1987): Umverteilung von unten nach oben?, Wirtschaftsdienst 67, 363 – 365.
- Maiterth, R./Müller, H.* (2003): Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Übergangs vom Einkommensteuertarif 2003 zum Tarif 2005, Betriebs-Berater 58, 2373 – 2380.
- Merz, J./Stolze, H./Zwick, M.* (2002): Professions, entrepreneurs, employees and the new German tax (cut) reform 2000 – A MICSIM microsimulation analysis of distributional impacts, FFB-Diskussionspapier Nr. 34, Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Lüneburg.
- Müller, K./Bork, C.* (1998): Die Auswirkungen der Einkommensbesteuerung auf die Einkommensverteilung, in: B. Gahlen/H. Hesse/H.-J. Ramser (Hrsg.), Verteilungsprobleme der Gegenwart, Tübingen, 208 – 249.
- Petersen, H.-G.* (1990): Finanzwissenschaft I, 2. Auflage, Stuttgart/Berlin/Köln.
- Petersen, H.-G.* (1991): Simulationsergebnisse zur Aufkommensentwicklung und Verteilungswirkung der Einkommensteuer 1965 – 1990, in: H. Kreutz/J. Bacher (Hrsg.), Disziplin und Kreativität, Opladen, 247 – 264.
- Pfähler, W./Lambert, P.* (1992): Die Messung von Progressionswirkungen, Finanzarchiv 48, 281 – 374.
- Schneider, D.* (1992): Investition, Finanzierung und Besteuerung, Wiesbaden.
- Sen, A.* (1975): Ökonomische Ungleichheit, Frankfurt m Main/New York.
- Schmollers Jahrbuch 129 (2009) 3

- Spahn, P. B. / Galler, H. P. / Kaiser, H. / Kassella, T. / Merz, J. (1992): Mikrosimulation in der Steuerpolitik, Heidelberg.*
- van Suntum, U. (1990): Finanzpolitik in der Ära Stoltenberg, Kredit und Kapital 23, 251–276.*
- Wiegard, W. (1987): Reform der Einkommensteuer. Einfacher, gerechter, effizienter?, Wirtschaftsdienst 67, 239–246.*