

Eine gerechtere Neuverteilung von Steuerlasten bei Abschaffung des Solidaritätszuschlags – Lösung eines scheinbaren Widerspruchs

Prof. (em.) Dr. Manfred Rose

Inhaltsübersicht

1. Gegenwärtiger Einkommensteuertarif und gegenwärtige Regelung der Entlastung aus Privataufwendungen
2. Von den Parteien propagierte Pläne zur Änderung des Einkommensteuertarifs
3. Einführung einer neuen Struktur des Einkommensteuertarifs und einer neuen Regelung der Entlastung aus Privataufwendungen
4. Regelungen im Einkommensteuerrecht zur Etablierung des neuen Einkommensteuertarifs
5. Steuerreformpolitische Würdigung der vorgeschlagenen Tarifreform

Anlässlich der Wahl zum neuen Bundestag 2017 haben einige Parteien neben der langfristigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags (Solis) auch Empfehlungen zur Änderung des Einkommensteuertarifs abgegeben. Diese betreffen in der Hauptsache eine Absenkung der ersten drei Tarifzonen sowie zum Teil auch die Einführung neuer Tarifzonen mit höheren Grenzsteuersätzen für höhere Einkommen. Eine grundlegende Reform des geltenden Einkommensteuertarifs wird von keiner Partei vorgeschlagen.

Deutlich wird aus diesen Vorschlägen ein **fiskalisch bedeutsamer Konflikt**. Die Abschaffung des Solis führt zu einem Anstieg der Entlastung mit dem zu versteuernden Einkommen und damit insgesamt zu einem beträchtlichen Verlust an Steuereinnahmen (2020 fast 20 Mrd. Euro). Eine ausreichende Entlastung der Bezieher kleiner bis mittlerer Einkommen wird dabei letztlich nicht erreicht. Hierzu bedarf es einer Tarifabsenkung in diesen Einkommensbereichen. Die Entlastung aus einer solchen Tarifkorrektur steigt jedoch progressionsbedingt mit steigendem Einkommen. Um die übergroße Entlastung der oberen Einkommen aus beiden Reformmaßnahmen zu dämpfen bzw. evtl. sogar zu neutralisieren, wird bislang vor allem auf die Erhöhung der Spitzensätze des Einkommensteuertarifs verwiesen. Damit wird insbesondere das Erwerbseinkommen der mittelständischen Unternehmer zusätzlich belastet, womit eine Beeinträchtigung ihrer Bereitschaft zur Investitionstätigkeit zu erwarten ist.

Völlig unbeachtet bleibt bei der politischen Diskussion um Steuerentlastungen, dass der **Abzug sozialpolitisch wie auch lenkungspolitisch begründeter Privataufwendungen** bei der Bemessungsgrundlage, d. h. von Aufwendungen, die nicht der Erzielung von Erwerbseinkünften dienen, zu einer mit dem Einkommen steigenden Entlastung führt. Damit werden Bezieher von **Höchsteinkommen** bei einem gleichen Aufwandsbetrag **am höchsten entlastet**, was dem Grundziel einer gerechten Verteilung von Steuerlasten eklatant widerspricht.

Ich schlage deshalb vor, die Entlastung aus steuerlich anerkannten Privataufwendungen von der Höhe des zu versteuernden Einkommens zu entkoppeln. Dies kann dadurch erreicht werden, dass die Steuerpflichtigen von ihrer tariflichen Steuerschuld eine Steuergutschrift abziehen dürfen. Ermittelt wird sie durch Anwendung eines einheitlichen Entlastungssatzes auf den Gesamtbetrag steuerlich anerkannter Privataufwendungen eines Steuerpflichtigen.

In Verbindung mit einer neuen Struktur des Einkommensteuertarifs können dann

- untere bis mittlere Einkommen steuerlich maßgeblich entlastet und zugleich
- höhere Einkommen – auch bei Abschaffung des Solis – geringer entlastet bzw. sogar zusätzlich belastet werden.

Der Reformvorschlag entschärft zum einen den angesprochenen fiskalischen Konflikt und führt zum anderen zu einer gerechteren Verteilung von Steuerlasten.

1. Gegenwärtiger Einkommensteuertarif und gegenwärtige Regelung der Entlastung aus Privataufwendungen

Der gegenwärtige Einkommensteuertarif ist ein maßgeblich formelbasierter Tarif mit insgesamt fünf Bereichen. Der erste Bereich regelt die Steuerfreiheit eines Einkommens bis zur Höhe des Grundfreibetrags von derzeit 8 820 Euro. Mit dem zweiten Bereich beginnt die Versteuerung von Einkommen mit einem Grenzsteuersatz¹ von 14 Prozent bis zu einem Grenzsteuersatz von 23,96 Prozent bei einem Einkommen von 13 769 Euro. Im dritten Bereich steigt der Grenzsteuersatz bis 41,99 Prozent bei einem Einkommen von 54 057 Euro. Im vierten Bereich bleibt der Grenzsteuersatz von 42 Prozent bei Einkommen zwischen 54 058 Euro und 256 303 Euro Einkommen konstant. Im fünften Bereich – beginnend ab einem Einkommen von 256 304 Euro – gilt ein Grenzsteuersatz von 45 Prozent. Durch die derzeitige Erhebung des Solidaritätszuschlags von 1,055 auf die tarifliche Steuerschuld erhöhen sich die Spitzensteuersätze von 42 Prozent auf 44,31 Prozent und von 45 Prozent auf 47,475 Prozent.

Das nach dem gegenwärtigen Tarif **zu versteuernde Einkommen** ergibt sich überwiegend durch Abzug steuerlich anerkannter Privataufwendungen vom Erwerbseinkommen.² **Erwerbseinkommen** ist der Unterschiedsbetrag zwischen Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben, d. h. es entspricht hauptsächlich dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seinen Erwerbstätigkeiten. Solche Einkünfte können nicht nur aus gegenwärtigen Erwerbstätigkeiten resultieren, sondern als abziehbare vorgetragene Verluste auch aus früheren Erwerbstätigkeiten. Weiterhin ist zu beachten, dass die zeitliche Übertragung von Erwerbseinkünften ebenfalls zum Erwerbseinkommen gehört. Wenn also der Steuerpflichtige heute Beiträge zur gesetzlichen oder einer freiwilligen Rentenversi-

¹ Der Grenzsteuersatz bei einem bestimmten zu versteuernden Einkommen (Bemessungsgrundlage) entspricht jener Erhöhung der Steuerschuld, die sich bei einer marginalen Änderung der Bemessungsgrundlage ergibt. Der Durchschnittssteuersatz bei einem bestimmten zu versteuernden Einkommen entspricht dem Verhältnis der Steuerschuld zu diesem Einkommen.

² Das Einkommensteuergesetz kennt diesen – faktisch vorliegenden – Ermittlungsansatz nicht. Er erweist sich jedoch für die Entwicklung eines Reformkonzepts als zweckmäßig.

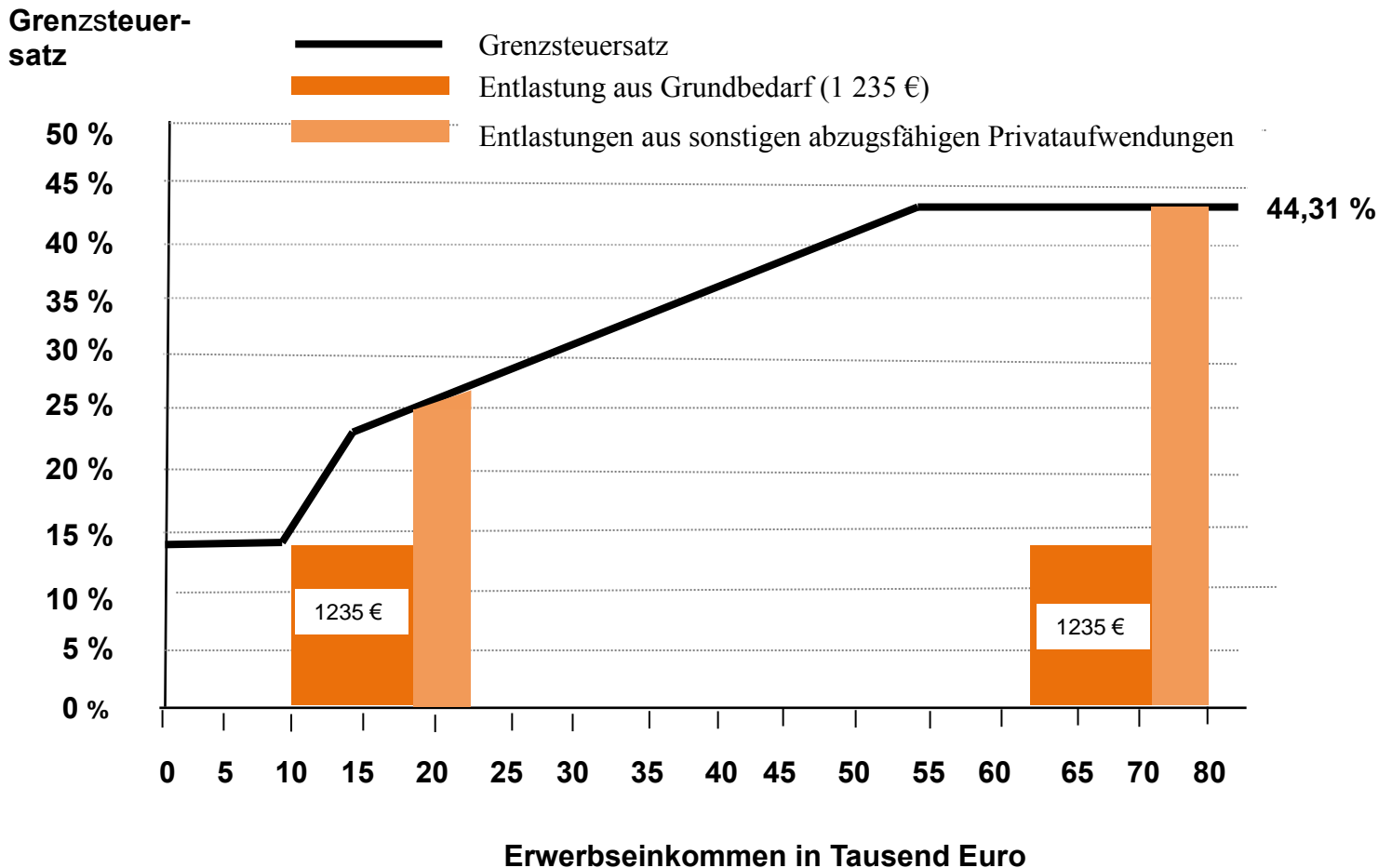
cherung leistet, so hat er dadurch faktisch negative Einkünfte aus einer solchen Einkommensvorsorge. Die spätere Auszahlung der Renten führt dann zu steuerpflichtigen positiven Einkünften. In diesem Sinne gehören die Beiträge zur Arbeitslosenversicherung und ein später von der Versicherung ausgezahltes Arbeitslosengeld ebenfalls zum Erwerbseinkommen. Aus systematischen Gründen erscheint es sinnvoll, auch die steuerwirksame Übertragung von Erwerbseinkünften zwischen Steuerpflichtigen in deren Erwerbseinkommen zu erfassen. Dies gilt jedoch nur, wenn der übertragene Teil der Erwerbseinkünfte beim leistenden Steuerpflichtigen steuerfrei und beim empfangenden Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Ein Beispiel hierfür sind die gegenwärtig als Sonderausgaben abziehbaren freiwilligen oder gesetzlichen Unterhaltsleistungen bis zu einer bestimmten Höhe.

Den **steuerfreien Grundfreibetrag** in der ersten Tarifzone kann man auch als eine pauschale Vergütung der bereits bei einem Einkommen von 1 Euro mit 14 Prozent beginnenden tariflichen Einkommensteuer in Höhe von $(0,14 \times 8\,820 \text{ €}) = 1\,234,80$ Euro interpretieren. Diese Vergütung aus Aufwendungen für ihren existentiellen Grundbedarf können die Steuerpflichtigen unabhängig von der Höhe ihres Erwerbseinkommens in Anspruch nehmen. Eine derartige **einkommensunabhängige Vergütung** gibt es auch bei gezahlten Zuwendungen an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen gemäß § 34g EStG sowie bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen gemäß § 35a EStG. Alle anderen steuerlich anerkannten Privataufwendungen (siehe hierzu Abschnitt 4) darf der Steuerpflichtige von seinem Erwerbseinkommen abziehen.

Abbildung 1 verdeutlicht die grafische Ermittlung der Steuerschuld, und zwar unter zwei Aspekten anders als sonst in diesem Zusammenhang üblich. Eine erste Besonderheit liegt darin, dass die tarifliche Steuerschuld auf das Erwerbseinkommen bezogen wird. Damit ergibt sich Steuerschuld – graphisch interpretiert – als Fläche unterhalb der Grenzsteuerkurve abzüglich der farblich gekennzeichneten Flächen aus der Steuerminderung durch Abzug der Privataufwendungen vom Erwerbseinkommen. Dies erklärt zugleich die zweite Besonderheit.

Der Tarif beginnt nicht wie derzeit ab Grundfreibetrag von 8 820 Euro, sondern bereits bei einem Erwerbseinkommen von 1 Euro. Dafür ist dann von der tariflichen Steuerschuld die Steuerermäßigung aus dem Grundfreibetrag als Steuervergütung in Höhe von 1 235 Euro abzugsfähig. Die Entlastung aus pauschalierten Privataufwendungen für den existentiellen Grundbedarf des Steuerpflichtigen ist also bei allen Einkommensbeziehern gleich hoch. Bei anderen steuerlich anerkannten Privataufwendungen, die vom Erwerbseinkommen abzugsfähig sind, steigt die Entlastung aus einem gleichen Aufwandbetrag hingegen progressionsbedingt mit der Höhe des Erwerbseinkommens. Die höchste Entlastung können dann jene Steuerpflichtigen in Anspruch nehmen, deren Grenzsteuersatz im obersten Tarifbereich bei 45 Prozent liegt. Für einen Aufwandsbetrag von z. B. 1 000 Euro beträgt die Entlastung dort – inkl. Solidaritätszuschlag – 474,75 Euro. Ein Steuerpflichtiger mit einem Einkommen im Tarifbereich bei dem Grenzsteuersatz von 20 Prozent kann hingegen aus dem Abzug von 1 000 Euro nur eine Entlastung in Höhe von 190 Euro realisieren.

Abb. 1:
Gegenwärtige Ermittlung der Steuerschuld



Damit ergeben sich höchst unterschiedliche Entlastungen aus der Berücksichtigung verschiedener Aufwendungen zur Finanzierung des existentiellen Grundbedarfs. So gilt für die ebenfalls hierzu zählenden Aufwendungen aus Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung sowie außergewöhnlichen Belastungen kein einheitlicher Entlastungssatz. Er wird vielmehr von der Position des jeweiligen Einkommens im Einkommensteuertarif bestimmt, da die betreffenden Ausgaben als Abzug von der Bemessungsgrundlage angesetzt werden können.

Sehr unterschiedlich wird derzeit auch die steuerliche Entlastung für das Existenzminimum der Kinder geregelt. Das Kindergeld für die ersten zwei Kinder beträgt jährlich 2 304 Euro je Kind. Bei gemeinsam veranlagten Ehepaaren würde der bei einem zu versteuernden Einkommen von rund 64 000 Euro geltende Grenzsteuersatz 32,12 Prozent betragen. Für höhere Einkommen ergibt sich dann aus dem Abzug des Kinderfreibetrags von derzeit 7 356 Euro eine 2 304 Euro übersteigende Entlastung. Sie kann dabei an der Spitze unter Einbezug des Solis insgesamt 47,475 % des Kinderfreibetrags, d. h. absolut 3 492 Euro betragen. Dies sind 1 188 Euro mehr als bei Verheirateten, für

die sich nur der Bezug von Kindergeld auszahlt. Die Finanzämter ermitteln bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die jeweils günstigere Variante.

2. Von den Parteien propagierte Pläne zur Änderung des Einkommensteuertarifs

CDU/CSU, *FDP* und *SPD* schlugen in ihren Programmen zur Wahl des neuen Bundestages 2017 die langfristige Abschaffung des Solidaritätszuschlags – etwa ab 2020 – vor. *CDU/CSU* hatten hierfür kein genaues Konzept für den zeitlichen Ablauf vorgelegt. Die *FDP* und die *SPD* möchten den Soli möglichst bald für steuerpflichtige Einkommen bis etwa 50 000 bzw. 52 000 Euro abschaffen. Für die vollständige Abschaffung des Solis für alle Einkommensbezieher haben auch diese beiden Parteien keinen definitiven Zeitplan vorgelegt.

CDU/CSU und *SPD* wollen den Spitzensatz von 42 Prozent beim Einkommensteuertarif zukünftig erst bei einem steuerpflichtigen Einkommen von 60 000 Euro festlegen. In die gleiche Richtung zielt der Vorschlag der *FDP*. Sie möchte den Tarif „nach rechts verschieben, so dass der jeweils nächste Steuersatz erst bei einem höheren Einkommen steigt.“ *FDP* und *CDU/CSU* schlagen außerdem vor, den sogenannten Mittelstandsbauch zu verringern. Was das konkret bedeutet, bleibt unklar. Möglich ist, dass hier die Idee verfolgt wird, die bislang bis zu einem Einkommen von 13 769 Euro laufende zweite Tarifzone zu verlängern, d. h. den Übergang zur dritten Tarifzone ab einem höheren Grenzsteuersatz als derzeit festzulegen. Die *SPD* schlägt weiterhin vor, den Grenzsteuersatz ab einem Einkommen von 60 000 Euro von 42 Prozent bis zu einem Niveau von 45 Prozent bei einem steuerpflichtigen Einkommen von 76 200 Euro linear anzuheben. Außerdem soll der sogenannte ‚Reichensteuersatz‘ als Grenzsteuersatz ab 250 000 Euro nicht wie derzeit 45 Prozent, sondern zukünftig 48 Prozent betragen. Schließlich hätten Steuerpflichtige mit einem Einkommen ab 250 000 Euro noch zusätzlich 3 Prozent davon zahlen. *Die Linken* befürworten wohl eine deutliche Erhöhung des Grundfreibetrags, denn bei einem jährlichen Bruttolohn von 16 800 Euro sollte zukünftig keine Steuer anfallen. Bei welchem Einkommen dann die zweite Tarifzone enden soll, bleibt unklar. Der Beginn der vierten Tarifzone wird von 54 058 Euro auf 70 000 Euro verschoben. Dann soll der Spitzensatz nicht mehr 42 Prozent, sondern 53 Prozent betragen. Zudem sei der Steuersatz von 45 Prozent ab einem Einkommen von rund 260 000 Euro auf 60 Prozent anzuheben. Und wer eine Million oder mehr zu versteuern hat, unterliegt einem Grenzsteuersatz von 75 Prozent. Wenig konkrete Empfehlungen zur Reform des Einkommensteuertarifs haben *Die Grünen* ausgesprochen. So soll die Spitzensatzgrenze bis zu einem Einkommen von 100 000 Euro verschoben, aber zugleich der Satz von 42 Prozent erhöht werden. Über die angepeilte Höhe des neuen Spitzensatzes enthält das Wahlprogramm keine Informationen. Bedenken hat die Partei aus fiskalischen Gründen bezüglich einer schnellen Abschaffung des Solis.

So verbleiben bei allen Parteien Unklarheiten bezüglich der vorgeschlagenen Änderung des Einkommensteuertarifs. Am konkretesten sind noch die langfristigen Reformpläne von *CDU/CSU* und *SPD*³, womit sich nur diese für eine Untersuchung der damit verbundenen Lasteffekte eignen. Dabei

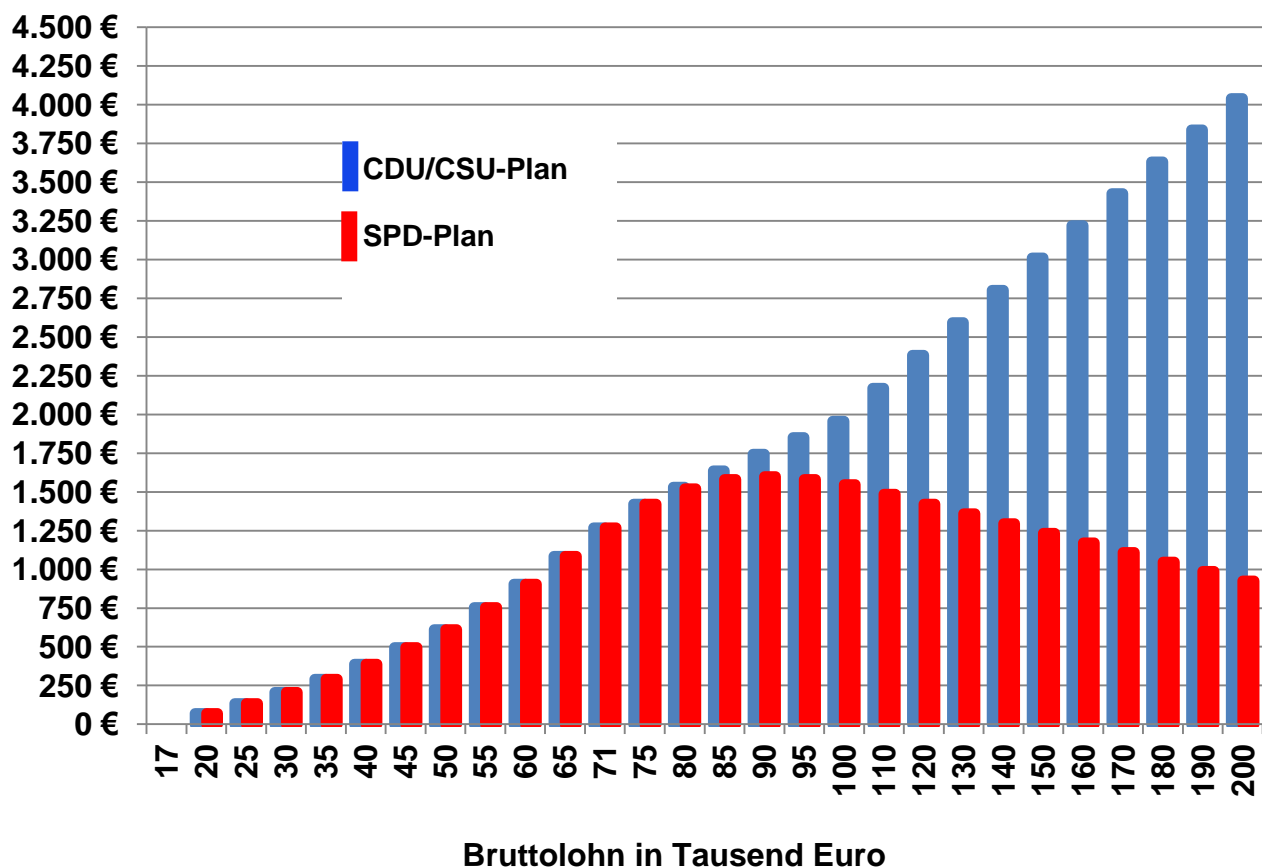
³ Sie beinhalten vor allem auch die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags.

kann mangels Konkretisierung eine wahrscheinlich beabsichtigte Änderung des Grundfreibetrags und der ersten Linearzone des Tarifs nicht berücksichtigt werden.

Die an der Änderung des verfügbaren Einkommens eines alleinstehenden Arbeitnehmers⁴ gemessene Entlastung – siehe Abbildung 2 – steigt bei einer Umsetzung der Pläne von *CDU* und *SPD* zunächst mit dem Einkommen.

Abb. 2:

Änderung des verfügbaren Einkommens nach langfristigen Reformplänen von CDU/CSU und SPD



Bei einer Tarifänderung gemäß *CDU/CSU*-Plan beträgt die tarifliche Entlastung ab einem steuerpflichtigen Einkommen von 60 000 Euro konstant 536 Euro. Die Abschaffung des Solis führt jedoch auch von da an zu steigenden Entlastungen. Durch die gemäß *SPD*-Reformplan vorgeschlagene Erhöhung des Spitzengrenzsteuersatzes von 42 Prozent auf 45 Prozent kippt die tarifliche Entlastung ab einem steuerpflichtigen Einkommen von rund 82 000 Euro bzw. einem Jahresbrutto-

⁴ **Zu versteuernde Einkommen:** Bruttolohn abzüglich Beiträge zur Sozialversicherung (Arbeitslosen-, Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung 2017) und sonstige Privataufwendungen. Diese werden durch Anwendung eines mit dem Bruttolohn steigenden Prozentsatzes auf das Erwerbseinkommen ermittelt. Er steigt sukzessive beginnend mit 4,2 Prozent bei einem Bruttolohn von 10 000 € bis zu 8 Prozent bei einem Bruttolohn von 200 000 €. **Steuerschuld:** Anwendung des jeweiligen Steuertarifs auf diese Bemessungsgrundlage. **Verfügbares Einkommen:** Bruttolohn abzüglich Beiträge zur Sozialversicherung und zu zahlende Einkommensteuer.

lohn von rund 100 00 Euro, d. h. die ein höheres Einkommen zu versteuernden Steuerpflichtigen würden netto über weniger Einkommen als derzeit verfügen. Die langfristige Abschaffung des Solis hat aber letztlich zur Folge, dass es bis zum Einsatz des neuen Reichensteuersatzes von 48 Prozent dazu nicht kommt.

3. Einführung einer neuen Struktur des Einkommensteuertarifs und einer neuen Regelung der Entlastung aus Privataufwendungen

Die Reformpläne der Parteien sind unter folgenden kritischen Aspekten unzureichend:

- Die Entlastung der unteren bis mittleren Einkommen ist auch unter Berücksichtigung der schon längere Zeit unterlassenen Inflationsanpassung des Tarifs viel zu gering.
- Die Beibehaltung der formelbestimmten Progression des Grenzsteuersatzes impliziert die Beibehaltung der bestehenden Lastintransparenz und erschwert die erforderliche Inflationsanpassung des Tarifs.
- Eine vielleicht von der Bevölkerungsmehrheit gewünschte Mehrbelastung höherer Einkommen kann bei den diesem Ziel dienenden Parteiplänen nur durch maßgeblich höhere Spitzensteuersätze erreicht werden. Dies beeinträchtigt jedoch die Leistungsbereitschaft der betreffenden Einkommensbezieher und damit zugleich die Investitionstätigkeit vieler mittelständischer Unternehmen.
- Die Entlastung durch Abzug steuerlich anerkannter Privataufwendungen vom Erwerbseinkommen steigt wie bisher mit der Höhe des Einkommens, was unter verteilungspolitischen Aspekten höchst problematisch ist.

Mit dem nachstehend dargestellten Plan einer Reform des Einkommensteuertarifs lassen sich diese Nachteile vermeiden. Eine wesentlich verbesserte Lasttransparenz und eine recht einfache Inflationsanpassung des Tarifs kann über den Ersatz des bestehenden Formeltarifs durch einen **Tarif mit Grenzsteuersatzstufen** erreicht werden. Der Stufentarif ist dann auf das Erwerbseinkommen der Steuerpflichtigen anzuwenden. Die Entlastung aus steuerlich anerkannten Privataufwendungen erfolgt durch Abzug einer Steuervergütung von der tariflichen Steuerschuld. Dabei wird ein einheitlicher Entlastungssatzes – z. B. von 25 Prozent – auf den Gesamtbetrag der betreffenden Privataufwendungen angewendet. Hierzu zählt auch ein pauschal festgesetzter Ausgabenbetrag von 10 000 Euro/20 000 Euro für Einzelpersonen/Verheiratete zur Finanzierung des jeweiligen Grundbedarfs der Lebensführung.

Die Wahl eines Stufentarifs hängt vor allem davon ab, welche Entlastung der unteren bis mittleren Einkommen erreicht werden soll und wie viele Stufen der Tarif zur Gewährleistung einer möglichst hohen Lasttransparenz haben sollte. Hierzu erscheint es vorteilhaft, eine möglichst lange erste Tarifzone zu etablieren.

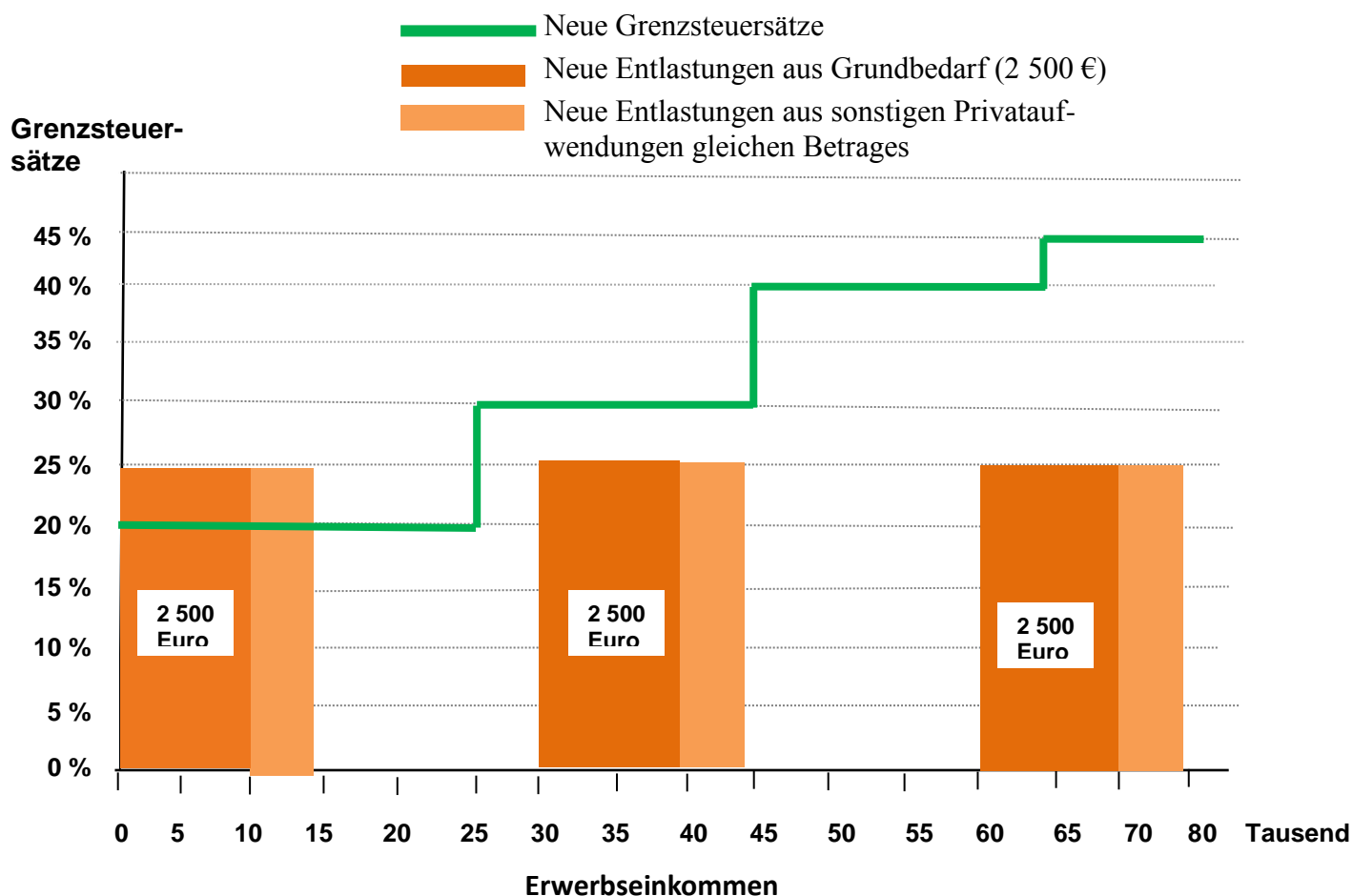
Zur Verdeutlichung der mit der Einführung des Stufentarifs verbundenen Änderung der Steuerbelastung möge der folgende Stufentarif als Beispiel dienen:

<u>Erwerbseinkommen (E)</u>		<u>Grenzbelastungen von E</u>
von	1 € bis 25 000 €	20 %
von	25 001 € bis 45 000 €	30 %
von	45 001 € bis 65 000 €	40 %
ab	65 001 €	45 %

Wie Abbildung 3 zeigt, führt ein für jedes Einkommen gleicher Gesamtbetrag von Privataufwendungen zu einer gleichen Entlastung. Graphisch interpretiert ergibt sich der zu zahlende Steuerbetrag nämlich durch Abzug der jeweiligen Entlastungsflächen (farblich gekennzeichnet) von der Fläche unterhalb der Grenzsteuersatzlinien bis zu dem betreffenden Erwerbseinkommen. Der Gesamtbetrag sonstiger Privataufwendungen ist höchst individuell, wird aber schon wegen der Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung bis zu den Beitragsbemessungsgrenzen mit dem Bruttolohn und damit auch mit dem Erwerbseinkommen steigen. Weiterhin dürften andere sonstige Privataufwendungen – wie z. B. Spenden – bei den Beziehern oberen Einkommen tendenziell größer sein als bei den Beziehern unterer bis mittlerer Einkommen. Anders als derzeit beträgt die Entlastung aus allen Privataufwendungen einheitlich 25 Prozent ihres Gesamtbetrages.

Abb. 3:

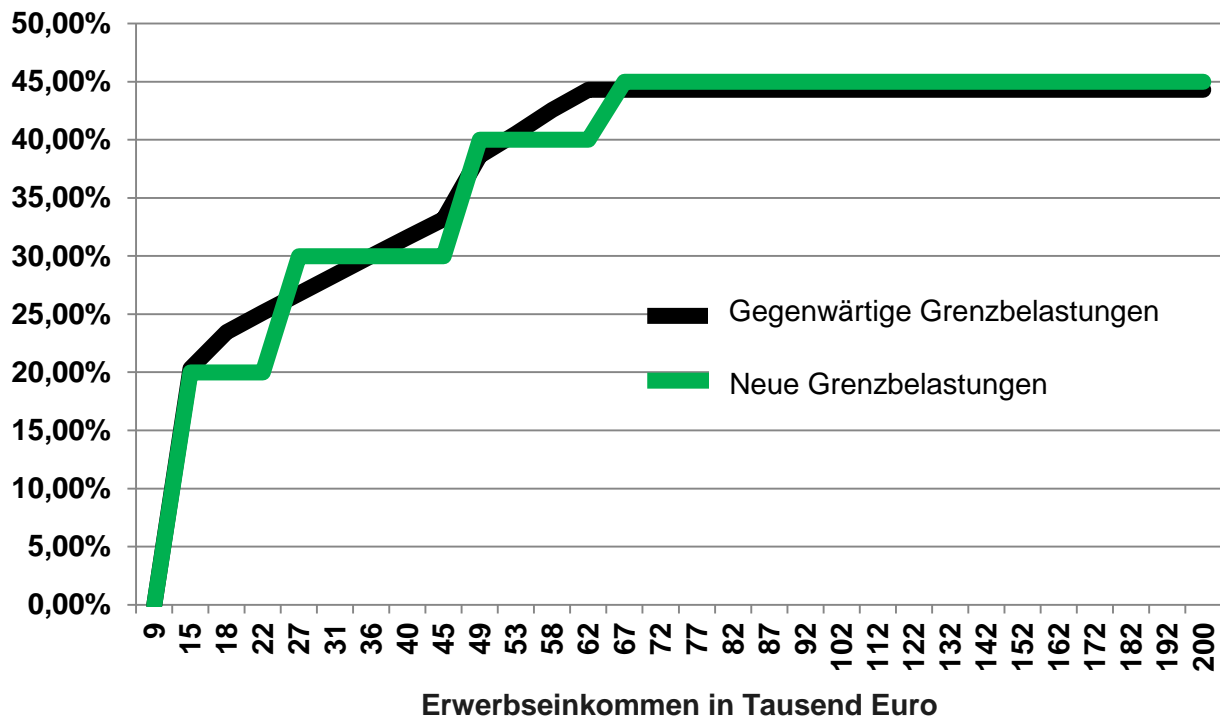
Gleiche Entlastung bei gleichem Betrag steuerlich anerkannter Privataufwendungen



In der ersten Zone des Stufentarifs kann sich ergeben, dass der Betrag der ermittelten Steuervergütung den Betrag der ermittelten tariflichen Steuer übersteigt. Dann wäre keine Steuer zu zahlen, d. h. eine Steuervergütung kann nur bis zur Höhe einer vorliegenden tariflichen Steuerschuld wahrgenommen werden.

Abb. 4:

Verlauf der Grenzbelastung heute und nach Einführung eines Stufentarifs mit standardisierter Entlastung aus Privataufwendungen⁵



Bei einem Vergleich des Stufentarifs mit dem derzeitigen Tarif könnte die Erhöhung der Grenzbelastung⁶ aus marginalen Änderungen des Erwerbseinkommens beim Tarifeingang von derzeit 12,65 Prozent auf dann 19,98 Prozent problematisch erscheinen. Dieser Vergleich ist jedoch deshalb nicht relevant, weil sich die Erwerbseinkommen, ab denen eine Steuerschuld jeweils entsteht, nicht entsprechen. Vergleichbar sind bei einer Tarifreform vielmehr nur Grenzbelastungen, die bei jenem Erwerbseinkommen wirksam sind, ab dem eine Steuerschuld nach dem Stufentarif entsteht. Nach der angenommenen Datenkonstellation liegt dieses Erwerbseinkommen bei 15 138 Euro, wozu ein Jahresbruttolohn von 16 980 Euro gehört. Die Grenzbelastung beträgt dort 20,32 Prozent, ist also

⁵ Da die Datengrundlage durch sukzessive Erhöhung des Bruttolohns um 5 000 € gebildet wurde, verändert sich das Erwerbseinkommen unstetig. Deshalb entsprechen auch die Breiten der einzelnen Stufen nicht ganz den in Abbildung 3 verdeutlichten Stufenbreiten.

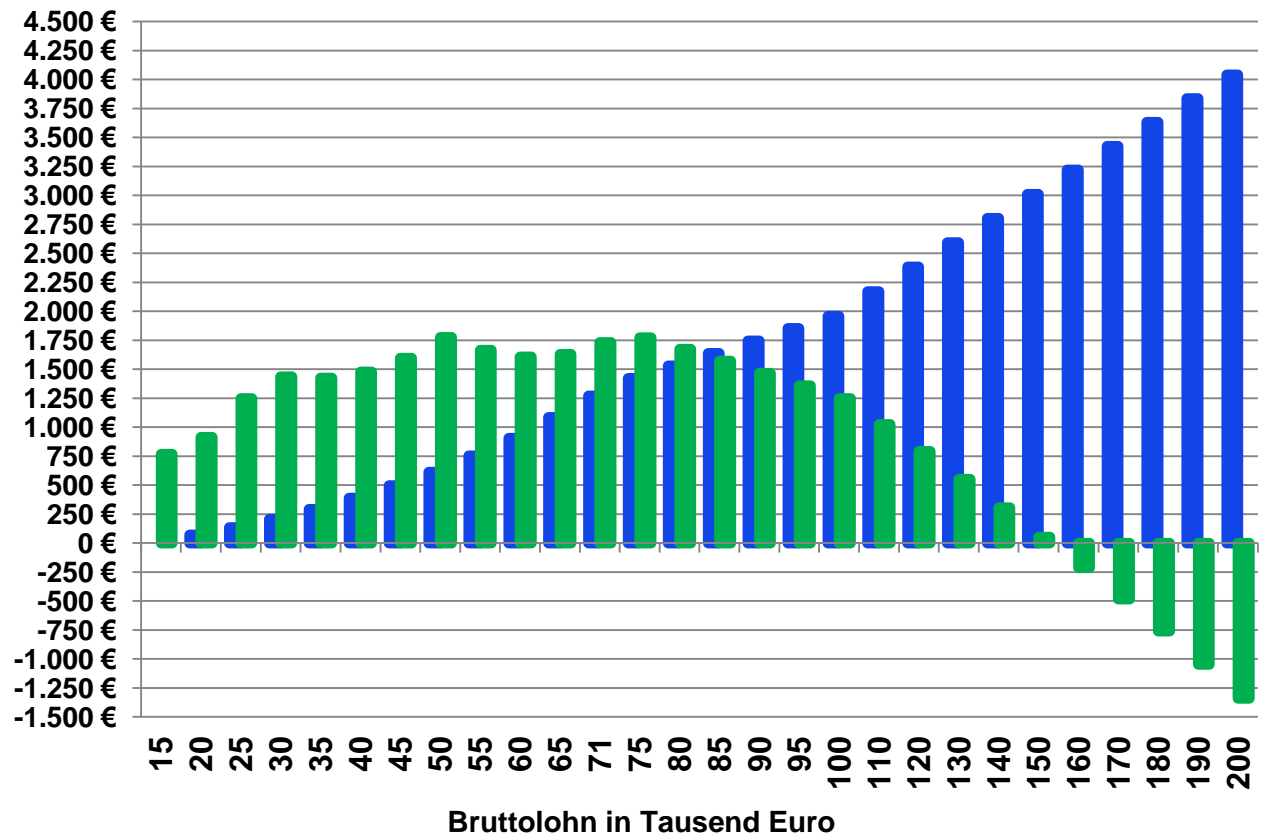
⁶ Die auf Änderungen des Erwerbseinkommens bezogene Grenzbelastung ist wie folgt zu ermitteln. **Gegenwärtiger Einkommensteuertarif:** Grenzsteuersatz multipliziert mit der Veränderung des zu versteuernden Einkommens bei marginaler Änderung des Erwerbseinkommens. **Stufentarif:** Grenzsteuersatz abzüglich Änderung der Steuervergütung bei einer marginalen Änderung des Erwerbseinkommens. Die Unterschiede zwischen Grenzsteuersatz und Grenzbelastung resultieren daraus, dass sich die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung als Privataufwendungen bis zur Beitragsbemessungsgrenze mit dem Erwerbseinkommen ändern. Der Ermittlung liegt die in Fußnote 4 beschriebene Datenkonstellation zugrunde.

etwas höher als beim Stufentarif. Nach diesem Tarif würde der Steuerpflichtige also bis zu einem Bruttolohn 16 978 Euro noch keine Steuer zu zahlen haben, deshalb sind in diesem Bereich auch keine Grenzbelastungen wirksam. In dieser **Steuerfreiheit** befände z. B. einem Arbeitnehmer, der **bei** einer ganzjährigen Beschäftigung nur einen **Mindestlohn** von 8,84 Euro je Arbeitsstunde und damit einen Jahresbruttolohn von 16 973 Euro erhält.⁷ Gegenwärtig hat dieser Geringverdiener eine Einkommensteuer in Höhe von 768 Euro zu entrichten.

Letztlich befürworten die steuerpflichtigen Bürger eine Tarifreform nur dann, wenn sich hierdurch ihr verfügbares Einkommen erhöht. Wie aus Abbildung 5 zu ersehen ist, würde die Einführung des oben aufgeführten Stufentarifs zu einer deutlichen Erhöhung des verfügbaren Einkommens in den unteren bis mittleren Einkommensbereichen führen.

Abb. 5:

Änderung des verfügbaren Einkommens nach Einführung des Stufentarifs (■) und des langfristigen CDU/SU-Reformkonzepts (■)



Die Entlastung fällt dabei wesentlich höher aus als bei der Umsetzung des Reformplans der CDU/CSU. Unter Berücksichtigung der anlässlich des gerade abgelaufenen Wahlkampfes zum neuen Bundes-tag geführten Gerechtigkeitsdiskussion erscheint es mehrheitsfähig, dass die

⁷ Hierbei wurden 240 Arbeitstage angenommen. Gerade dieses Beispiel zeigt, dass man mit einer Erhöhung des Grundfreibetrags wesentlich größere Entlastungen als mit einer weiteren Absenkung des Eingangssteuersatzes erreichen kann. Was hat ein Geringverdiener davon, wenn der Eingangssatz z. B. von 14 auf 12 Prozent gesenkt wird, er aber mit seinem Einkommen eine Grenzbelastung von mehr als 20 Prozent erreicht?

Entlastung der Einkommen in den oberen Einkommensbereichen wieder sinkt und ab einem bestimmten hohen Bruttolohn zu einer zusätzlichen Belastung führt.

Demgegenüber ‚explodiert‘ die Steuerentlastung nach dem langfristigen CDU/CSU-Reformmodell mit steigendem Einkommen. Dies verdeutlicht zugleich die mit diesem Reformvorhaben verbundenen hohen Steueraufkommensverluste.

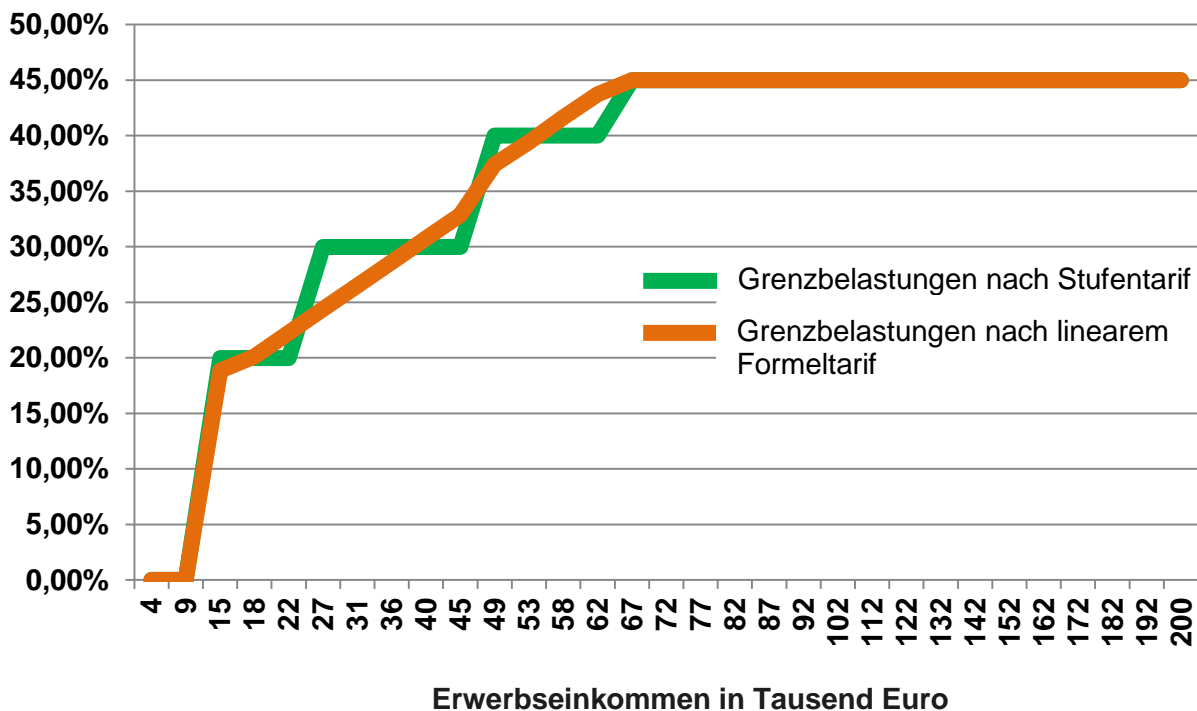
Sollte ein auf das Erwerbseinkommen anzuwendender transparenter Tarif in Stufen politisch nicht akzeptiert werden, so könnte das Ziel

- einer Entlastung vornehmlich der unteren bis mittleren Einkommen und
- Abschaffung der Sondervorteile – insbesondere hoher Einkommen – aus dem Abzug von Privataufwendungen

auch mit einem weniger transparenten linearen Verlauf des Grenzsteuersatzes verwirklicht werden. Zur Verdeutlichung dieser Möglichkeit sei angenommen, dass der Grenzsteuersatz bis zu einem Erwerbseinkommen von 12 500 Euro mit 20 Prozent konstant ist und von da an linear – d. h. zugleich ohne Mittelstandsbauch – bis zum Spitzensatz von 45 Prozent bei dem Erwerbseinkommen von 65 000 Euro steigt. Abbildung 6 zeigt den Verlauf der damit verbundenen Grenzbelastung im Vergleich.

Abb. 6:

Verlauf der Grenzbelastung nach Einführung eines Stufentarifs und eines linearen Formeltarifs – jeweils bei standardisierter Entlastung aus Privataufwendungen⁸

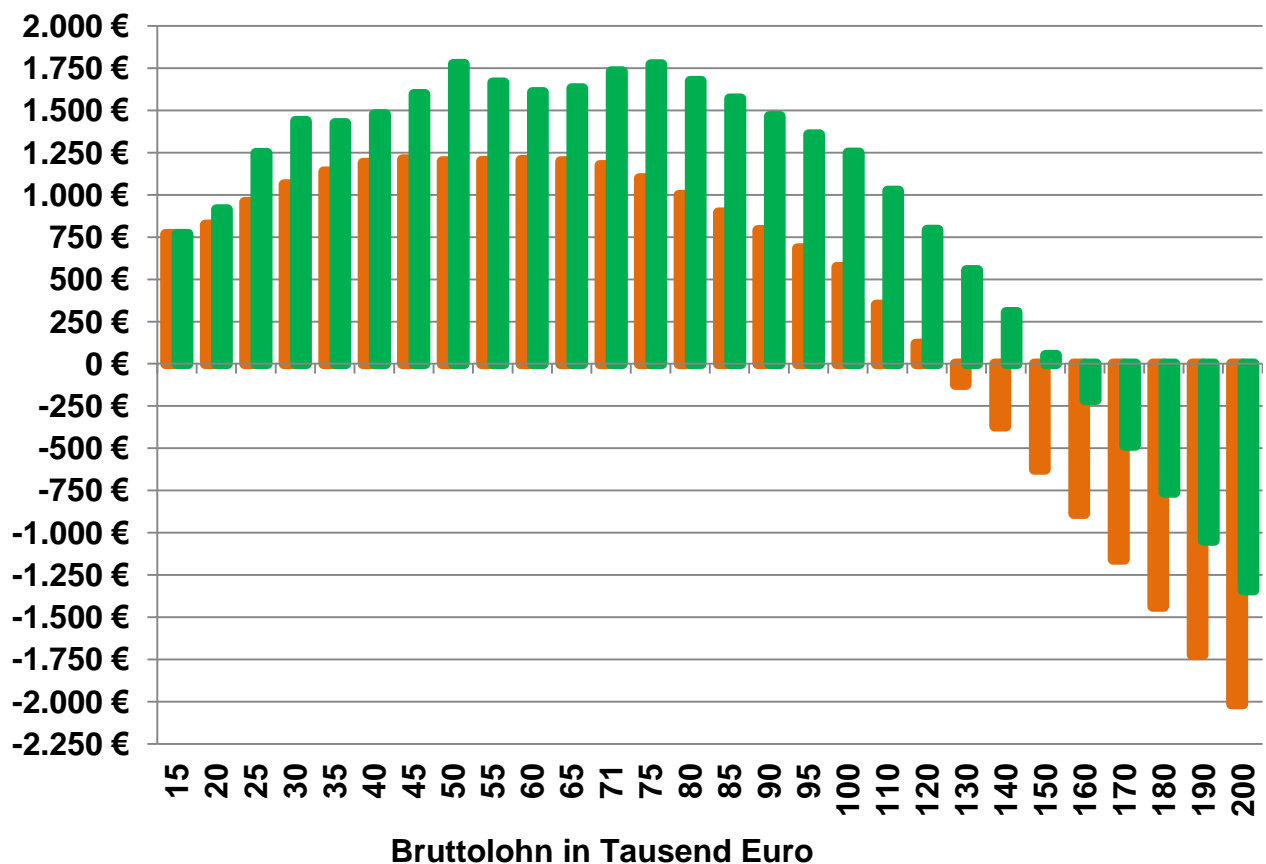


⁸ Da die Datengrundlage durch sukzessive Erhöhung des Bruttolohns um 5 000 € gebildet wurde, verändert sich das Erwerbseinkommen unstetig. Deshalb entsprechen auch die Breiten der einzelnen Stufen nicht ganz den in Abbildung 3 verdeutlichten Stufenbreiten.

Auch dieses Tarifmodell führt zu verteilungspolitisch erwünschten Steuerentlastungen. Bei kleinen bis mittleren Einkommen führt die Abschaffung des Solis zu keinen besonders hohen Entlastungen. Sie werden vielmehr faktisch durch die Absenkung der Grenzsteuersätze bewirkt. Mit steigendem Erwerbseinkommen steigt zwar die Entlastung aus Abschaffung des Solis, jedoch wird sie durch Mehrbelastungen aus der Abschaffung der Sondervorteile aus dem Abzug von Privataufwendungen neutralisiert. Wie in Abbildung 7 verdeutlicht, die Entlastungen bei den kleinen und mittleren Einkommen sind geringer als bei Anwendung des skizzierten Stufentarifs. Würde der Linearteil des Formeltarifs jedoch nicht bei einem Erwerbseinkommen von 12 500 Euro, sondern z. B. von 15 000 Euro beginnen, ergäbe sich eine wesentliche größere Entlastung. Die Progression des Grenzsteuersatzes würde allerdings steigen. Mit der Wahl des Starteinkommens kann jedenfalls das Niveau der Steuerentlastung bei den kleinen bis mittleren Einkommen bzw. das Niveau der Steuerbelastung bei den höheren Einkommen bestimmt werden.

Abb. 7:

Änderung des verfügbaren Einkommens nach Einführung des Stufentarifs (■) und eines linearen Formeltarifs (■)



4. Regelungen im Einkommensteuerrecht zur Etablierung eines neuen Einkommensteuertarifs

Zur Neubestimmung und Vereinfachung der Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer

Das nach dem neuen Tarif zu versteuernde Einkommen (Erwerbseinkommen) ist der Gesamtbetrag aller steuerpflichtigen Einkünfte aus Erwerbstätigkeiten unter jeweiligem Abzug von Ausgaben (Aufwendungen), die im Sinne des objektiven Nettoprinzips ausschließlich der Erzielung der betreffenden Einnahmen (Erträge) dienen. Weiterhin sind – z. B. wie bisher als Sonderausgaben – abzugsfähig:

Ausgaben, die zu steuerpflichtigen Einkünften in der Zukunft führen (z.B. *Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung* nach § 10 Abs.1 Nr. 2a und § 10a EStG, *Beiträge zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung* nach § 10 Abs.1 Nr. 2b EStG, *zusätzliche Altersvorsorgebeiträge* nach § 10 a EStG, *Beiträge zur Arbeitslosen-, Erwerbs- und Berufsunfähigkeits- sowie Unfallversicherung* nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG sowie auch *Ausgaben für die eigene berufliche Aus- und Fortbildung* nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG);

Ausgaben, die in früheren Jahren nicht steuerlich wirksam abgezogen werden konnten, d. h. *vorgetragene Verluste* früherer Ermittlungszeiträume nach § 10d EStG;

Ausgaben, die bei anderen Personen zu steuerpflichtigen Einkünften führen (z. B. *Unterhaltsleistungen* und *Versorgungsleistungen* nach § 10 Abs. 1a EStG).

Die Anwendung der Bemessungsgrundlage auf den neuen Steuertarif ergibt die tarifliche Steuer-schuld. Davon ist der Gesamtbetrag von Steuergutschriften für die steuerlich anerkannten Privataufwendungen abzugsfähig. Paragraph 2 des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend zu ändern.

Für Steuergutschriften ansetzbare Privataufwendungen

Für eine rechtliche Regelung steuerlich anerkannter Privataufwendungen stehen die §§ 32 und 32a des EStG zur Verfügung. Faktisch sind die betreffenden bisherigen Regelungen zu Sonderausgaben und anderen Privataufwendungen nur neu zu positionieren.

Zu den Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen den Abzug einer Steuergutschrift von seiner tariflichen Einkommensteuer ermöglichen, gehören – in Anlehnung an das bisherige Steuerrecht – vor allem⁹:

⁹ Die nachfolgende Aufzählung berücksichtigungsfähiger Privataufwendungen nach gegenwärtigem Einkommensteuerrecht umfasst nur die wichtigsten Regelungen, ist also nicht umfassend.

(a) Zum Schutz des existentiellen Lebensbedarfs

eine pauschaler Aufwandsbetrag von 10 000 Euro für je steuerpflichtige Person¹⁰;
 die gezahlten **Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherung** nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG;
außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 und 33a EStG;
 der **Alleinerziehendenentlastungsbetrag** nach § 24 b EStG;
 die **Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen** nach § 33b EStG.

(b) Zur Förderung mildtätiger und gemeinnütziger Zwecke

Spenden gemäß § 10b EStG;
 die gezahlten **Kirchensteuerbeträge** gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG;
 gezahlte **Zuwendungen an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen** gemäß § 34g EStG.

(c) Für sonstige Zwecke

zwei Drittel der **Aufwendungen**, höchstens 4 000 Euro je Kind, **für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes** gemäß § 10 Abs. 1 Nr.5;
Schuldgeld, d. h. 30 Prozent des Entgelts, höchstens 5 000 Euro, das der Steuerpflichtige für den Besuch eines Kindes in einer überwiegend privat finanzierten Schule entrichtet, gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9;
 die gezahlten **Beiträge zu Haftpflichtversicherungen** nach § 10 Abs. (1) Nr. 3a EStG;
Sonderabschreibungen der Herstellungskosten nur privat genutzter Gebäude gemäß §§ 10e bis 10g sowie 11a und 11b EStG;
 gezahlte **Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen** gemäß § 35a EStG.

Weiterhin könnten evtl. Aufwendungen, die nicht eindeutig nur dem Erwerb steuerpflichtiger Einnahmen (Erträge) dienen, sondern auch Elemente des Privatverbrauchs enthalten, ebenfalls wie Privataufwendungen behandelt werden, die zu Steuergutschriften führen. Hierzu gehört u. a.

die **Entfernungspauschale** für den Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 EStG.

Der **Kinderfreibetrag würde entfallen**. Die Steuervergütung aus dem Freibetrag für ein Kind Verheirateter in der gegenwärtigen Form beträgt nämlich ($0,25 \times 7\,356 \text{ €} =$) 1 839 Euro, ist also wesentlich geringer als das Kindergeld von 2 304 Euro. Zur Vereinfachung der Steuererhebung, und Schaffung mehr Lasttransparenz wäre zu empfehlen, auch die übrigen Vorschriften im Einkommensteuergesetz zu Kindern daraus zu entfernen. Einer Verwaltungsbehörde, die die Kindergeldaus-

¹⁰ Bei zusammenveranlagten Verheirateten sind dann natürlich 20 000 Euro anzusetzen.

zahlungen organisiert, könnte durch weitere Transfers an Familien mit Kindern den unterschiedlichen Förder- bzw. Entlastungszielen wesentlich genauer Rechnung tragen. In diesem Sinne sollte dieser Behörde dann auch die Organisation von Transfers übertragen werden, die faktisch aus dem Ansatz der Kinderbetreuungskosten und dem Alleinerziehendenentlastungsbetrag resultieren. Die steuerliche Berücksichtigung diesbezüglicher Privataufwendungen würde dann natürlich wie der Kinderfreibetrag entfallen. Die Regelung der neuen Transfers könnte im Abschnitt X des Einkommensteuergesetzes erfolgen.

Zur vollständigen Absicherung einer grundgesetzlichen Verträglichkeit des neuen Tarifsystems ist weiterhin zu empfehlen, Sonderausgaben, die zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbseinkommens abgezogen werden dürfen, von den zu Steuergutschriften führenden Privataufwendungen getrennt zu regeln. Weiterhin würde es der Transparenz des Einkommensteuerrechts dienlich sein, wenn Sonderausgaben, die der Einkommensverlagerung in zukünftige Zeiträume dienen, nicht mehr als solche rechtlich geregelt werden. Vielmehr wären diese Ausgaben in das System der Einkünfte nach dem objektiven Nettoprinzip einzufügen. Hierzu müsste u. a. mit „Vorsorgeeinkünfte“ eine neue Art von Einkünften eingeführt werden. Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung würden z. B. im Jahre ihrer Abführung zu negativen Vorsorgeeinkünften führen, die mit positiven anderen Einkünften voll verrechenbar wären. Die ausgezahlten Renten stellen dann im Auszahlungsjahr positive Vorsorgeeinkünfte dar. Das nach dem Tarif zu versteuernde Einkommen (Erwerbseinkommen) wäre somit als Gesamtbetrag aller steuerpflichtigen Erwerbseinkünfte abzüglich eines etwaigen Verlustvortrags und abzüglich übertragener bzw. zuzüglich erhaltener Einkommensteile aus Einkommensverlagerungen zwischen Steuerpflichtigen zu definieren.

Regelung des neuen Tarifmodells

Die rechtliche Regelung des neuen Tarifmodells wäre durch eine Neufassung von § 31 EStG vorzunehmen. Nachfolgend wird dies für den Stufentarif sowie den Formeltarif mit linearem Grenzsteuersatzverlauf in der zweiten Tarifzone beispielhaft verdeutlicht.

§ 31

Einkommensteuertarif

- (1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt vorbehaltlich der §§ ... jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen (E):

Stufentarif

von 1 Euro bis 25 000 Euro:	$0,20 \times E$;
von 25 001 Euro bis 45 000 Euro:	$0,30 \times E - 2\,500$;
von 45 001 Euro bis 65 000 Euro:	$0,40 \times E - 7\,000$;
ab 65 001 Euro :	$0,45 \times E - 13\,500$.

³Die Größe „E“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete Erwerbseinkommen gemäß §... ⁴Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

Formeltarif mit linearem Verlauf des Grenzsteuersatzes im zweiten Tarifteil

1. von 1 Euro bis 12 250 Euro: $0,20 \times E$;
2. von 12 251 Euro bis 65 000 Euro: $(238,10 \times y + 2 000) \times y$
 $y = (E - 12 250) / 10 000$
3. ab 65 001 Euro: $0,45 \times E - 12 075$.

³Die Größe „E“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete Erwerbseinkommen gemäß §... ⁴Die Größe „y“ ist ein Zehntausendstel des das Erwerbseinkommen von 12 250¹¹ übersteigenden Teils von „E“. ⁵Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

(2) Von der Einkommensteuerschuld gemäß Abs. 1 ist bis zu ihrer Höhe eine Steuer-gutschrift abzugsfähig, die sich durch Anwendung des Entlastungssatzes von 25 Pro-zent auf den Betrag der ansetzbaren Privataufwendungen gemäß §§ ergibt.

(3) ¹Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrages in Höhe des Existenzmini-mums eines Kindes einschließlich des Bedarfs für Betreuung und Erziehung oder Aus-bildung wird im gesamten Veranlagungszeitraum durch ein Kindergeld für jedes Kind und eine zusätzliches Kindergeld bei Sonderbelastungen nach Abschnitt X (des Einkommensteuergesetzes) bewirkt. ²Soweit das Kindergeld für den existentiellen Grundbedarf eines Kindes nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie.

Bei Aufrechterhaltung des bisherigen Splittingverfahrens kann dieses in den nachfolgenden Absät-zen mit den Inhalten der Absätze 5 und 6 von § 32a EStG geregelt werden. Sollten die Vorteile aus dem Splitting begrenzt werden, wäre dies durch Einführung pauschal anzusetzender Unterhalts-zahlungen zwischen den Eheleuten bei Ermittlung ihrer Erwerbseinkommen realisierbar. Dies würde dann der steuerlichen Ent- bzw. Belastung bei gesetzlichen Unterhaltszahlungen entspre-chen.¹² Es könnte allerdings sein, dass eine solche Regelung die Besteuerung von Ehepaaren nicht einfacher, sondern komplizierter macht. Abstand nehmen sollte man jedoch auf jeden Fall von der Einführung eines Familiensplittings. Für die damit bewirkte Komplexität und Intransparenz des Steuertarifs gibt es keine Rechtfertigung. Die angemessene Einkommenssituation von Familien mit Kindern sollte die betreffende Behörde vielmehr durch adäquate Transfers zielgenau sichern.

¹¹ Die tarifliche Einkommensteuer entspricht an dieser Stelle exakt der Steuervergütung für den Grundbedarf in Höhe von 2 500 Euro.

¹² Allerdings wäre die in § 10 Abs. 1a Nr. 1 geregelte Begrenzung auf 13 805 Euro hier zu klein bemessen.

4. Steuerreformpolitische Würdigung der vorgeschlagenen Tarifreform

Für die steuerpolitische Bewertung der Tarifreform sprechen hauptsächlich folgende Wirkungen:

Gerechter verteilte Steuerlasten:

Welche konkrete Neuverteilung von Steuerlasten durch Reform des Einkommensteuertarifs in der Bevölkerung mehrheitlich akzeptiert wird, kann aus verschiedenen Gründen nicht ermittelt werden. Nach meiner Abschätzung dürfte das vorgeschlagene Konzept jedoch mehrheitsfähig sein, weil kleinere und mittlere Einkommen durch eine Absenkung der dort geltenden Steuersätze niedriger und obere Einkommen ohne eine wesentliche Anhebung der dort geltenden Steuersätze höher belastet werden. Diese auf den ersten Blick nicht möglichen Lasteffekte sind durch eine Änderung der Steuerbemessungsgrundlage möglich, die selbst in der Bevölkerung eine große Zustimmung finden dürfte. Dies, weil die Entlastungen aus dem Ansatz steuerlich anerkannter Privataufwendungen nicht mehr prozentual mit der Höhe des Einkommens steigen, sondern für einen gegebenen Aufwandsbetrag durch Anwendung eines einheitlichen Prozentsatzes bei jedem Einkommen gleich groß sind.

Von besonderer Bedeutung ist hierbei, dass die beträchtlichen Entlastungen bei den oberen Einkommen aus der Abschaffung des Solis durch die Standardisierung der Entlastung aus steuerlich anerkannten Privataufwendungen maßgeblich neutralisiert werden.

Mehr Einfachheit und Lasttransparenz beim Stufentarif

- Der auf das Einkommen (Erwerbseinkommen) vor Abzug steuerlich anerkannter Privataufwendungen anzuwendende Stufentarif wird gegenüber dem derzeitigen mathematischen Formeltarif einfacher und verständlicher für jedermann.
- Die Gesamtsteuer ergibt sich, wenn von der tariflichen Einkommensteuer die aus dem Ansatz von Privataufwendungen folgende Gutschrift abgezogen wird. Beide Beträge kann sich der Steuerpflichtige gegebenenfalls selbst ermitteln.
- Durch die neue Regelung der Entlastung aus Privataufwendungen kann der derzeitige steuerrechtliche Wirrwarr bei den Sonderausgaben und anderen abziehbaren Aufwendungen, die nicht Einkommenserzielung dienen, in eine verständliche Systematik überführt werden.
- Die Finanzämter werden bei der Bearbeitung von Einkommensteuererklärungen entlastet.

Schonung der Leistungsbereitschaft

Da mit der Tarifreform der erste Spitzensatz nur geringfügig von 44,31 Prozent auf den glatten Satz von 45 Prozent erhöht wird, kommt es auch zu keiner maßgeblichen Beeinträchtigung der in den betreffenden Einkommensbereichen relevanten Leistungsbereitschaft zur Investitionstätigkeit in mittelständischen Unternehmen. Dies wäre nämlich sonst der Fall, wenn die Erwerbseinkommen der Unternehmer nach der Reform einer wesentlich höheren Grenzbelastung unterliegen würden.

Gewährleistung fiskalischer Restriktionen

Nach Simulationsrechnungen des Forschungsinstituts zur Zukunft der Arbeit (IZA) Bonn¹³ ist für 2009 nur auf Grund des Übergangs zu einer gleichmäßigen Entlastung aus dem Ansatz von Privataufwendungen bei unverändertem Steuertarif mit einer Steigerung des Einkommensteueraufkommens von etwa 37,6 Mrd. Euro zu rechnen. Ein Aufkommensplus von deutlich mehr als 40 Mrd. Euro dürfte sich hiernach für das Referenzjahr ergeben, wenn man die Entlastung aus gemischt erwerbswirtschaftlich und privat veranlassten Aufwendungen – wie z. B. die Entfernungspauschalen – ebenfalls mit 25 % der jeweiligen Beträge standardisieren würde. Für die nach 2009 folgenden Jahre wären dann natürlich noch wesentlich höhere Mehreinnahmen zu erwarten gewesen. Die vom IZA durchgeführten Simulationsrechnungen zeigen jedenfalls, dass die Mindereinnahmen aus der Tarifänderung durch die Mehreinnahmen aus dem standardisierten Ansatz von Privataufwendungen in maßgeblichen Umfang ausgeglichen werden können. Die Senkung des Steueraufkommens aus der Abschaffung des Solidaritätszuschlags kann also in großem Umfang neutralisiert werden. Damit ist es aus rein fiskalischen Gründen nicht notwendig, auf die Abschaffung des Solis zu verzichten.

Inflationsanpassung des Tarifs

Zur Vermeidung einer kalten Progression bei inflationsbedingten Einkommenserhöhungen darf sich die zu zahlende Einkommensteuer nur um die Inflationsrate erhöhen. Die Reallast der tariflichen Steuer bleibt somit erhalten.¹⁴ Um dies zu garantieren, müssen beim Stufentarif nur die drei Grenzwerte des Erwerbseinkommens um die Inflationsrate i erhöht werden. Bei davon nicht betroffenen Einkommen kommt es zu keiner Änderung des für sie bislang geltenden Grenzsteuersatzes. Eine kontinuierliche Inflationsanpassung bewirkt eine kontinuierliche Verlängerung aller Stufen des Tarifs, ohne das Niveau der betreffenden Grenzsteuersätze zu verändern, d. h. die Struktur des Tarifs bleibt erhalten. Eine Inflationsanpassung des Formeltarifs erfordert eine Erhöhung des Erwerbseinkommens am Eingang des Tarif und des oberen Grenzwertes der zweiten Tarifzone um die Inflationsrate i . Weiterhin ist die Steigung der linearen Grenzsteuersatzkurve um den Inflationsfaktor $1+i$ zu reduzieren. Damit ist der neue Grenzsatz bei jedem Einkommen bis zum Spitzensatz von 45 Prozent niedriger als vor der Inflationsanpassung.

¹³ Siehe. *Peichl, A. et al.*, Bemessungsgrundlage kontra Fünf-Stufen-Tarif, Eine Simulationsanalyse des Reformvorschlages nach Rose, Wirtschaftsdienst, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 91. Jahrgang, Heft 5, Mai 2011, S. 328-332 sowie *Rose, Manfred*, Vorschlag für eine Reform des Einkommensteuertarifs, Wirtschaftsdienst, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 91. Jahrgang, Heft 5, Mai 2011, S. 323-327.

¹⁴ Da die Steuervergütung auf der Grundlage tatsächlich getätigter Privataufwendungen ermittelt wird und diese nicht zwingend mit der Inflationsrate steigen werden, bleibt es aus diesen Gründen auch nicht ausgeschlossen, dass die relative Steuerbelastung des Erwerbseinkommens trotz Inflationsanpassung des Tarifs nicht konstant bleibt.

Mehr administrative Effizienz und Lasttransparenz bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Mit der Regelung von Sonderausgaben werden derzeit höchst unterschiedliche Abzüge bei der Bemessungsgrundlage geregelt. Eine Entschlackung dieser Regelungen ist deshalb dringend geboten. Letztlich müssen die Ermittlung des Erwerbseinkommens und die der Steuervergütung aus Privataufwendungen rechtlich getrennt geregelt werden, denn hier werden systematisch zwei unterschiedliche Ziele verfolgt. In diesem Zusammenhang ist mit den Vorsorgeeinkünften eine neue Kategorie von Erwerbseinkünften einzuführen.

Weitere Vereinfachungen werden durch die

- aus systematischen Gründen erforderliche Abschaffung des Kinderfreibetrags sowie
- Tilgung aller anderen sich auf Kinder beziehenden Regelungen zur Ermittlung der Steuerschuld mit gleichzeitiger Übertragung der hiermit verfolgten Transferziele auf die das Kindergeld organisierende Behörde.

erreicht.

Vereinbarkeit mit den verfassungsrechtlich verankerten Besteuerungsprinzipien

Mit der Neugestaltung des Tarifrechts kommt die verfassungsmäßig zulässige Progression der Steuersätze ausschließlich auf die mit steigendem Erwerbseinkommen steigende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zur Anwendung. Für die durch vielfältige sozialpolitische und lenkungspolitische Ziele begründete Entlastung aus dem Ansatz diesbezüglicher Privataufwendungen ist es verfassungsrechtlich hingegen nicht zwingend, dass sie progressiv verlaufen muss. Aus den verfassungsrechtlich einzuhaltenden Prinzipien der Einkommensbesteuerung ist vielmehr ableitbar, dass gleiche Aufwendungen zu einer gleichen Entlastung führen müssen.

Wenn durch eine neue Systematisierung des Einkommensteuerrechts geregelt wäre, dass die *prozentuale Entlastung aus allen Privataufwendungen* (einschließlich der pauschalisierten Ausgaben für den Grundbedarf) für alle Steuerpflichtigen gleich hoch wäre, dürfte dies zweifelsohne dem verfassungsmäßigen Grundsatz der gleichen Entlastung bei gleichem Aufwand entsprechen.

Ob der Vorschlag, alle sich auf Kinder beziehenden Regelungen aus dem Einkommensteuerrecht zu entfernen und die damit verfolgten Ziele einer Transferbehörde zu übertragen, verfassungsgemäß ist, bleibt zu prüfen. Dies gilt im Übrigen auch für den erwähnten Ersatz des Splittingverfahrens durch den Ansatz pauschalierter Unterhaltszahlungen zwischen den Ehepartnern, vom Verfahren her vergleichbar mit der gegenwärtigen steuerlichen Behandlung gesetzlicher Unterhaltszahlungen.

Steuerreformpolitische Aufgaben

Erst über Simulationsrechnungen mit Daten aus den Steuerveranlagungen kann geklärt werden, für welche Einkommensbereiche welche neuen Grenzsteuersätze festzulegen sind. Es ist dann auch der politischen Entscheidung vorbehalten, den neuen Tarif so zu wählen, dass die Mehrbelastung im Durchschnitt bei jenem Einkommen einsetzt, für das die Tragbarkeit einer Lasterhöhung nach verteilungspolitischen Zielen als zumutbar angenommen wird.

Der Entlastungssatz zur Ermittlung der Steuergutschrift ist ein Parameter, mit dem das Ausmaß der Neuverteilung von Steuerlasten und das hierzu erzielbare Steuermehraufkommen aus der zusätzlichen Belastung höherer Einkommen bestimmt werden. Mit steigendem Entlastungssatz steigt das verfügbare Einkommen aller Steuerpflichtigen bei gleichzeitiger Minderung des Steueraufkommens. Neben der Wahl der Steuersätze für den neuen Tarif – ob in Stufen oder im zweiten Bereich linear steigend – ist also auch die Höhe des Entlastungssatzes maßgeblich für den Aufkommenseffekt der Reform.

Zu Sicherung der Akzeptanz des neuen Tarifmodells durch die Mehrheit der Wahlbürger muss die betreffende Regierung besonders dahingehend umfassend informieren, dass mit der Reform primär keine Umverteilungsziele verfolgt werden. Es kommt zwar zu einer Umverteilung von Steuerlasten, jedoch allein dadurch, dass die Höhe der Entlastung aus steuerlich anerkannten Privataufwendungen fortan nicht mehr an die Höhe des Einkommens gekoppelt ist. Faktisch handelt es um die **Abschaffung der aufkommensmäßig größten Ausnahmeregelung im Einkommensteuerrecht.**