

Prof. Dr. Manfred Rose
Hagenstr. 4, 69502 Hemsbach
Tel. 06201 73975 oder 01777771938
E-Mail: Manfred.Rose@urz.uni-heidelberg.de

15. Juni 2016

Vorschlag zu einer grundlegenden Reform des deutschen Einkommensteuertarifs

Vereinfachungsbedarf besteht im Steuerrecht nicht nur bei der Bemessungsgrundlage, sondern auch beim Tarif der Einkommensteuer, denn der derzeitige Formeltarif ist weder bezüglich seiner Erhebungskosten einfach noch für den steuerpflichtigen Bürger transparent. Zudem ist er als Instrument steuerreformpolitischer Ziele nur wenig flexibel, was insbesondere bei der erforderlichen Kompensation inflationsbedingter Erhöhungen der Steuersätze (kalte Progression) deutlich wird. Diesen Erfordernissen könnte durch Einführung eines Stufentarifs wesentlich einfacher als bei dem derzeitigen mathematischen Formeltarif entsprochen werden.

Mit einer solchen Tarifreform sollten zugleich kleinere und mittlere Einkommen entlastet werden. Hierfür gibt es aber in den öffentlichen Haushalten wenig Spielraum. Deshalb ist für eine Finanzierung der Tarifreform eine Gegenfinanzierung erforderlich. Sie könnte darin bestehen, dass die bisherige Entlastung aus der steuerlichen Behandlung persönlicher Aufwendungen (Ausgaben bzw. Pauschalen zur Finanzierung des existentiellen Lebensbedarfs, Kirchensteuer, Spenden und andere aus lenkungspolitischen Gründen anerkannte Aufwendungen) gerechter geregelt wird. Und zwar dadurch, dass die Steuerminderungen aus solchen Aufwendungen nicht mehr wie bisher mit der Höhe des Einkommens steigen. Vielmehr sollte dieser Vorteil für jeden Steuerpflichtigen bei einem gleichen Aufwandsbetrag gleich hoch sein. Dies lässt sich z. B. dadurch regeln, dass der Steuertarif auf eine Bemessungsgrundlage angewendet wird, die nicht durch steuerlich anerkannte persönliche Aufwendungen gekürzt wurde. Von der so ermittelten tariflichen Einkommensteuer ist dann eine Steuergutschrift abzugsfähig. Sie ergibt sich durch Anwendung eines für alle Steuerpflichtigen gleichen Prozentsatzes auf den jeweiligen Gesamtbetrag der persönlichen Aufwendungen.

Die Kernelemente eines solchen Reformkonzepts und ihre besonderen Vorteile werden nachfolgend näher erläutert.

1. Einführung eines transparenten neuen Einkommensteuertarifs

Das vorgeschlagene Tarifmodell für die progressive Einkommensteuer ist durch stufenförmig steigende Grenzsteuersätze ausgestaltet.¹ Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Tarifs ist das dem objektiven Nettoprinzip entsprechende sogenannte Markteinkommen des Steuerjahres (Gesamtbetrag der Einkünfte) abzüglich eines vorgetragenen Verlustes und Transfers (Unterhaltszahlungen etc.), die beim Empfänger nach dem gleichen Tarif zu versteuern sind. Zum Gesamtbetrag der Einkünfte gehören als (objektive, d. h. der Erzielung zukünftiger Einnahmen dienende) Aufwandsbeträge auch die nachgelagert zu versteuernden Beiträge zur gesetzlichen und privaten Altersvorsorge. Von der tariflichen Einkommensteuer ist eine Steuergutschrift abzugsfähig. Sie ergibt sich aus der Anwendung eines einheitlichen Entlastungssatzes auf den Gesamtbetrag der steuerlich anerkannten Privataufwendungen.

Für die Wahl der Grenzsteuersätze des Tarifs der föderalen Einkommensteuer sind zwei Bedingungen zu beachten. Zum einen sollte der Tarifeinstieg mit einem nicht zu hohen Grenzsteuersatz beginnen. Dies erklärt auch, warum der derzeitige Formeltarif mit einem Grenzsteuersatz von 14 Prozent beginnt. Zum anderen ist der Solidaritätszuschlag aus Gründen der Tariftransparenz nicht auf die tarifliche Einkommensteuer zu erheben. Die Finanzverwaltung kann stattdessen den Betrag des Solis aus der Steuerschuld herausrechnen. Damit ist es dem Steuerpflichtigen möglich, seine Steuerschuld aus einem ganzzahlig festgesetzten Grenzsteuersatztarif zu ermitteln.

Zur Verdeutlichung eines Stufentarifs unter diesen Bedingungen steige der Grenzsteuersatz sukzessive wie folgt:

<u>Steuerpflichtiges Einkommen</u>	<u>Grenzsteuersatz</u>
von 1 € bis 15 000 €	15 %
von 15 001 € bis 35 000 €	25 %
von 35 001 € bis 55 000 €	35 %
von 55 001 € bis 255 000 €	45 %
ab 255 001 €	50 %

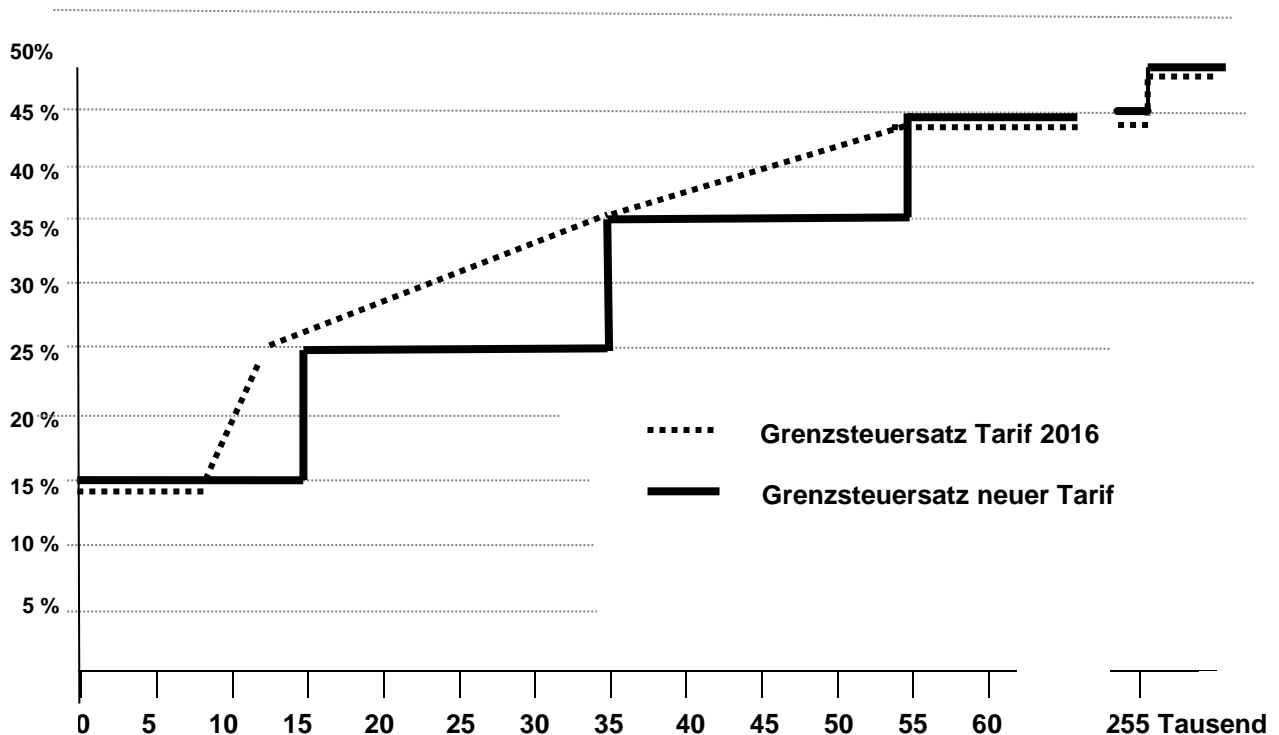
Für den Vergleich der Steuerlast nach diesem Tarif mit jener nach derzeitigem Tarif ist der Vorteil aus der steuerlichen Freistellung in Höhe des Grundfreibetrags grundsätzlich als eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer zu betrachten.

Die Grenzsteuersätze in den beiden oberen Tarifstufen liegen nicht weit von jenen nach gegenwärtigem Tarif entfernt. Inklusive Soli beträgt der Grenzsteuersatz in der gegenwärtigen vor-

¹ Der **Grenzsteuersatz** bei einem bestimmten Einkommen bringt zum Ausdruck, um welchen Betrag die Steuerschuld steigt, wenn das Einkommen um einen Euro steigt. Demgegenüber beschreibt der **Durchschnittssteuersatz** das Verhältnis von Steuerschuld zum Einkommen. Beginnt die Steuerpflicht erst nach Überschreiten eines bestimmten Freibetrags, so steigt der Durchschnittssatz mit steigendem Einkommen auch dann, wenn der Grenzsteuersatz konstant ist. Dabei ist der Durchschnittssteuersatz immer niedriger als der Grenzsteuersatz. Man spricht hier auch von **indirekter Progression**. Bei **direkter Progression** steigt auch der Grenzsteuersatz mit steigendem Einkommen.

letzten Tarifzone ($1,055 \times 42\% =$) 44,31 Prozent und in der letzten Tarifzone rund ($1,055 \times 45\% =$) 47,48 Prozent.

Vergleich der Grenzsteuersätze – alt gegenüber neu



2. Gerechtere Entlastungen aus Aufwendungen der persönlichen Lebensführung (Privataufwendungen)

Bisher werden die Entlastungen aus steuerlich anerkannten persönlichen Aufwendungen höchst ungleich und dabei nach meiner Auffassung zugleich auch ungerecht geregelt. Durch die tarifliche Freistellung eines Einkommens bis zur Höhe des Grundfreibetrags (8 652 €) erfolgt eine **Entlastung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen** in Höhe des Eingangsteuersatzes von 14 %. Die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt sich somit für jeden Steuerpflichtigen derzeit um ($0,14 \times 8\,652\,€ =$) 1 211 €. Für andere Ausgaben, die ebenfalls der Finanzierung des Existenzminimums dienen – wie z. B. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung sowie außergewöhnliche Belastungen –, gilt hingegen ein höherer Entlastungssatz. Dieser wird von der Position des jeweiligen Einkommens im Einkommensteuertarif bestimmt, da die betreffenden Ausgaben als Abzug von der Bemessungsgrundlage angesetzt werden können. Damit kommt es bei Höchsteinkommen zu einer Entlastung von rund 47,48 % des Ausgabenbetrages.

Sehr unterschiedlich wird auch die steuerliche **Entlastung für das Existenzminimum der Kinder** geregelt. Das Kindergeld für die ersten zwei Kinder beträgt jährlich 2 280 Euro je Kind. Bei gemeinsam veranlagten Ehepaaren würde der bei einem zu versteuernden Einkommen von rund 53 300 Euro erreichte Grenzsteuersatz – inkl. Soli – 31,46 Prozent betragen. Wendet man ihn auf den geltenden Kinderfreibetrag von 7 248 Euro an, ergibt sich eine Entlastung von rund 2 280

Euro, was dem alternativen Kindergeld entspricht. Übersteigt der für das Einkommen geltende Grenzsteuersatz 31,46 %, ist die Ermäßigung aus dem Abzug des Kinderfreibetrages von der Bemessungsgrundlage günstiger. Sie kann dabei an der Spitze absolut 3 441 Euro betragen. Dies sind 1 161 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.

Nach dem **Reformvorschlag** ist ein **Entlastungssatz von z. B. 25 Prozent** auf den Gesamtbeitrag aller steuerlich anerkannten persönlichen Aufwendungen anzuwenden. Hierzu gehört natürlich auch der pauschaliert geregelte Aufwand für den existentiellen Grundbedarf. Er sollte aus Gründen der Gleichmäßigkeit im Steuer- und Transferbereich zukünftig dem Betrag entsprechen, den ein Hartz 4-Empfänger nach Regelsatz und Zusatzleistungen (z. B. für Wohnung und Heizung) durchschnittlich erhält. Derzeit dürfte dieser Einkommensersatz jährlich in etwa bei 10 000 Euro liegen. Damit könnte jeder Steuerpflichtig von seiner tariflichen Steuerschuld mindestens eine Gutschrift von $(0,25 \times 10\,000 \text{ €}) = 2\,500 \text{ €}$ abziehen. Würde ein Steuerpflichtiger ein Jahreseinkommen erzielen, das 15 000 Euro nicht übersteigt, hätte er letztlich keine Steuer zu entrichten. Dies, weil die tarifliche Einkommensteuer selbst am Ende der ersten Tarifzone mit $(0,15 \times 15\,000 \text{ €}) = 2\,250 \text{ Euro}$ noch unterhalb der Basisgutschrift von 2 500 Euro liegt. Erst wenn das Markteinkommen 16 000 Euro übersteigt, wird – sofern nicht noch andere Steuergutschriften geltend gemacht werden können (siehe nachfolgenden Abschnitt) – eine Steuerzahlung fällig.

Auf den derzeitigen Kinderfreibetrag angewendet ergäbe sich nach dem neuen Tarifmodell bei Verheirateten eine Steuergutschrift von $(0,25 \times 7\,248 \text{ €}) = 1\,812 \text{ €}$. Da das Kindergeld für die ersten beiden Kinder mit je 2 280 € Euro deutlich höher ist, ergibt die Beibehaltung des Kinderfreibetrags keinen Sinn mehr. Alle Haushalte erhalten dann unabhängig von der Höhe ihres Einkommens den gleichen Zuschuss zur Finanzierung des Unterhalts ihrer Kinder.

Der Abbau der tariflichen Entlastung durch Verringerung des bisherigen Vorteils aus der steuerlichen Berücksichtigung privater Aufwendungen der Lebensführung beginnt für Einzelpersonen (Verheiratete) bereits bei einem Markteinkommen von rund 35 000 Euro (70 000 Euro). Die Entlastung aus der faktischen Tarifabsenkung kann jedoch auch für diese Grenze übersteigende Einkommen noch größer sein als die Zusatzlast aus dem Übergang zur neuen standardisierten Entlastung steuerlicher anerkannter Privataufwendungen mittels Steuergutschrift.

Der Gesetzgeber ist frei, die Entlastung aus anderen als den existentiellen Aufwendungen gesondert, aber stets unabhängig von der Einkommenshöhe zu regeln. Aus Gründen der Lasttransparenz ist allerdings zu empfehlen, hier ebenfalls den Standardsatz zu wählen. Zur Sicherstellung eines besonders wichtigen Lenkungszweckes kann natürlich auch ein davon abweichender höherer Satz zur Anwendung kommen.

3. Neue Ermittlungsvorschriften im Einkommensteuergesetz

Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer

Das zu versteuernde Einkommen ist der Gesamtbetrag aller steuerpflichtigen Einkünfte unter jeweiligem Abzug von Ausgaben (Aufwendungen), die im Sinne des objektiven Nettoprinzips im Steuerjahr ausschließlich der Erzielung der betreffenden Einnahmen (Erträge) dienen. **Weiterhin sind** – 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 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** nach § 10 Abs. 1 Nr.1 EStG, **Versorgungsleistungen** nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a und 1b EStG).

Die Anwendung der Bemessungsgrundlage auf den neuen Steuertarif ergibt die tarifliche Steuer-schuld. Davon ist der Gesamtbetrag von Steuergutschriften für die steuerlich anerkannten persönlichen Aufwendungen abzugsfähig.

Für Steuergutschriften ansetzbare persönliche Aufwendungen

Zu den persönlichen Aufwendungen (Privataufwendungen), die dem Steuerpflichtigen den Abzug einer Steuergutschrift von seiner tariflichen Einkommensteuer ermöglichen, gehören in Anlehnung an das bisherige Steuerrecht vor allem:

(a) Zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums

der **Grundfreibetrag**;

die gezahlten **Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherung** nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG;

außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 und 33a EStG;

die **Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen** nach § 33b EStG.

der **Alleinerziehendenentlastungsbetrag** nach § 24 b EStG.

(b) Zur Förderung mildtätiger und gemeinnütziger Zwecke

Spenden gemäß § 10b EStG;

gezahlte *Zuwendungen an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen* gemäß § 34g EStG;

die gezahlten *Kirchensteuerbeträge* gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG - auf Grund der Mitgliedschaft in einer Kirche als Zwangsspende.

(c) Für sonstige Sonderbedarfe und Zwecke

die gezahlten *Beiträge zu Haftpflichtversicherungen* nach § 10 Abs. (1) Nr. 3a EStG;

Steuerbegünstigungen der Herstellung und Erhaltung von Wohnungen und Gebäuden gemäß §§ 10f bis 10h und § 34 f EStG;

gezahlte *Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen* gemäß § 35a EStG.

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

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

Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten aus Anlass der Beteiligung an der *Bewirtung von Geschäftspartnern*.

Der Ansatz der zu berücksichtigenden Aufwendungen selbst kann gesetzlich – u. U. wie bisher – begrenzt sein.

Gesetzliche Regelung des neuen Tarifmodells

Die rechtliche Regelung des neuen Tarifmodells einschließlich der neuen Regelung der Entlastung aus steuerlich anerkannten Privataufwendungen wäre durch eine Neufassung von § 31 bis § 34 g EStG vorzunehmen. Für § 32a EStG ergibt sich z. B. der folgende neue Inhalt:

§ 32a Einkommensteuertarif

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer einschließlich des Solidaritätsbeitrags gemäß § 4 SolzG bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt vorbehaltlich der §§ jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen (E):

bis 15 000 Euro : $0,15 \times E$;

von 15 001 Euro bis 35 000 Euro: $0,25 \times E - 1\,500$;

von 35 001 Euro bis 55 000 Euro: $0,35 \times E - 5\,000$;

von 55 001 Euro bis 255 000 Euro: $0,45 \times E - 10\,500$;

ab 255 001 Euro: $0,50 \times E - 23\,250$.

³E ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen.

⁴Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

(5) – *wie bisher* –

(6) – *wie bisher* -

Für eine rechtliche Regelung steuerlich anerkannter persönlicher Aufwendungen sind die betreffenden bisherigen Regelungen zu Sonderausgaben und anderen persönlichen Aufwendungen in den Paragraphen 34 bis 34g neu zu positionieren.

4. Aufkommenseffekte der Tarifreform

Für eine Reform zur Einführung eines Stufentarifs mit einer Neuregelung der steuerlichen Auswirkungen persönlicher Aufwendungen habe ich im Maiheft 2011 der Zeitschrift Wirtschaftsdienst beispielhaft einen Vorschlag publiziert.² Der vorgestellte Entlastungssatz für persönliche Aufwendungen betrug 25 %. Mitarbeiter des Forschungsinstituts zur Zukunft der Arbeit (IZA) Bonn führten hierzu Simulationsrechnungen bezüglich der Steueraufkommens- und Arbeitsangebotseffekte durch.³ Hiernach fällt die geschätzte Steigerung des Einkommensteueraufkommens nur auf Grund der neuen gleichmäßigen Entlastung aus dem Ansatz persönlicher Aufwendungen bei unverändertem Steuertarif mit 37,5 Mrd. Euro unerwartet hoch aus. Ein Aufkommensplus von deutlich mehr als 40 Mrd. Euro dürfte sich hiernach 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. Die vom IZA durchgeführten Simulationsrechnungen zeigen jedenfalls, dass die Einführung eines Stufentarifs durch die aufgezeigte Neuregelung der Steuerermäßigungen aus persönlichen Aufwendungen finanzierbar ist.

5. Steuerreformpolitische Würdigung der vorgeschlagenen Tarifreform

Für die steuerpolitische Bewertung der Tarifreform sprechen aus meiner Sicht hauptsächlich folgende Wirkungen:

Gerechtere Steuerlasten:

Den in der Bevölkerung derzeit vorherrschenden Vorstellungen über eine gerechte Verteilung von Steuerlasten wird entsprochen, weil:

² Siehe M. Rose (2011), Vorschlag für eine Reform des Einkommensteuertarifs, Wirtschaftsdienst, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 91. Jahrgang, Heft 5, Mai 2011, S. 323-327. Es wurden dort folgende Steuersätze angenommen: 25 % für den 10 000 € (Grundfreibetrag) übersteigenden Teil des Einkommens, zusätzlich 10 % für den 28 000 € übersteigenden Teil des Einkommens, zusätzlich 5 % für den 42 000 € übersteigenden Teil des Einkommens, zusätzlich 5 % für den 52 000 € übersteigenden Teil des Einkommens und zusätzlich 5 % für den 202 000 € übersteigenden Teil des Einkommens.

³ Siehe A. Peichl et al. (2011), Bemessungsgrundlage kontra Fünf-Stufen-Tarif, Eine Simulationsanalyse des Reformvorschlags nach Rose, Wirtschaftsdienst, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 91. Jahrgang, Heft 5, Mai 2011, S. 328-332.

kleinere und mittlere Einkommen entlastet, obere Einkommen etwas zusätzlich belastet werden;

die Steuerermäßigungen aus dem Abzug persönlicher Aufwendungen nicht mehr mit der Höhe des Einkommens steigen, sondern für einen gegebenen Abzugsbetrag durch Anwendung eines einheitlichen Prozentsatzes bei jedem Einkommen gleich groß sind.

Mehr Einfachheit und Lasttransparenz

- Der auf das Einkommen vor Abzug persönlicher Aufwendungen anzuwendende Steuertarif wird gegenüber dem derzeitigen mathematischen Formeltarif einfacher und verständlicher für jedermann.
- Die Gesamtsteuer ergibt sich, wenn von der tariflichen Einkommensteuer die aus dem Ansatz persönlicher Aufwendungen folgende Gutschrift abgezogen wird. Beide Beträge kann sich der Steuerpflichtige selbst relativ leicht ermitteln.
- Die im Einkommensteuergesetz für die einzelnen Stufen geregelten Steuersätze sind ganzzahlig und enthalten bereits den Solidaritätszuschlag. Damit wird die Gesamtbelastung transparenter als derzeit.
- Durch Anwendung eines einkommensunabhängigen proportionalen Entlastungssatzes kann sich der Steuerpflichtige leicht errechnen, um welchen Betrag seine Steuerlast sinkt, wenn seine ansetzbaren persönlichen Aufwendungen gestiegen sind.
- Durch die neue Regelung der Entlastung aus persönlichen Aufwendungen kann der derzeitige steuerrechtliche Wirrwarr bei den Sonderausgaben und anderen abziehbarer Aufwendungen, die nicht Einkommenserzielung dienen, in eine verständliche Systematik überführt werden.
- Die Anpassung des Tarifs an inflationsbedingte Einkommenserhöhungen (kalte Progression) wird steuerpolitisch einfacher. Es ist nur noch von Zeit zu Zeit erforderlich, die Grenzen der Stufen sowie natürlich auch die pauschalierten Aufwendungen für den existentiellen Grundbedarf zu erhöhen.
- Die Finanzämter werden bei der Bearbeitung von Einkommensteuererklärungen entlastet.

Gewährleistung fiskalischer Restriktionen

- Die Tarifreform kann ohne Ausfälle bei den Steuereinnahmen, d. h. ohne eine öffentliche Neuverschuldung durchgeführt werden. Hierzu sind die Steuersätze für die einzelnen Stufen des Tarifs und der Entlastungssatz bei den persönlichen Aufwendungen entsprechend zu wählen.
- Möglich ist auch, mit der Tarifreform ein steuerliches Mehraufkommen zu erzielen, mit dem sich die zur Krisenabsicherung der Unternehmen erforderliche Einführung eines Abzugs von

Eigenkapitalzinsen als Betriebsausgaben finanzieren ließe. Und dies vor allem zuerst bei persönlich geführten Unternehmen.

Einfache Inflationsanpassung des Tarifs

Eine Milderung der inflationsbedingten kalten Progression kann erreicht werden, wenn jeder Steuerbetrag nach dem Tarif nur mit der Inflationsrate steigt.⁴ Dies hätte beim derzeitigen Formeltarif zur Folge, dass die Grenzsteuersatzkurve (siehe obige Abbildung) nach rechts und zugleich abgeflacht verschoben wird. Bei einer solchen Tarifkorrektur würde die absolute Entlastung mit der Einkommenshöhe steigen. Weiterhin kämen bei späteren, nicht inflationsbedingten Erhöhungen der Bemessungsgrundlage – in Bereichen bis zur Höhe des Spitzensatzes – tendenziell geringere Grenzsteuersätze zur Anwendung. Auch bei einer inflationsbedingten Änderung des Stufentarifs steigt die absolute Entlastung mit der Bemessungsgrundlage. Hier sind jedoch nur die jeweiligen wenigen Grenzwerte der Stufen zu erhöhen. Dies hat zur Konsequenz, dass bei davon nicht betroffenen Einkommen der dort jeweils geltende Grenzsteuersatz unverändert gilt.

Gewährleistung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Grundlage und Anlass der Einkommensbesteuerung ist das durch Erwerbstätigkeiten erworbene Einkommen. Alle hierzu getätigten Ausgaben müssen im Sinne des **objektiven Nettoprinzips** von den Erwerbseinnahmen abzugsfähig sein. Mit der Versteuerung dieses Erwerbseinkommens nach dem Tarif ergibt sich eine Belastung der damit vorliegenden Leistungsfähigkeit. Im Sinne des subjektiven Nettoprinzips ist zu beachten, dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zur Steuerzahlung durch Ausgaben zur Sicherung des Existenzminimums gemindert wird. Für die rechtliche Umsetzung der hiernach erforderlichen Entlastung ist jedoch keinesfalls zwingend, dass sie nur durch den Abzug der betreffenden persönlichen Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage erreicht wird und aufgrund des Progressionstarifs folglich mit der Höhe des Einkommens steigt.

Mit einer angemessenen proportionalen Entlastung aus den Aufwendungen für die Sicherung des individuellen Existenzminimums wird auch dem **subjektiven Nettoprinzip entsprochen**.

Für andere persönliche Aufwendungen, wie Spenden, Beiträge zu politischen Parteien, Sonderabschreibung privat genutzter Gebäude u. a., ist die Anwendung des Prinzips einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit grundsätzlich nicht geboten. Hier handelt es sich vorwiegend um lenkungspolitisch gewollte Entlastungen, die durch den gegenwärtigen Abzug von der Bemessungsgrundlage – nicht begründbar – mit der Höhe des Einkommens zunehmen.

⁴ Wie in meinem Beitrag „Höhere Steuerlasten wegen fehlender Inflationsbereinigung des deutschen Einkommensteuertarifs“ (verfügbar in einfachsteuer.de, Abschnitt Aktuelles/Inflationsbereinigung) erläutert, ist eine vollständige Vermeidung der kalten Progression durch Tarifkorrekturen nicht möglich.

Vereinbarkeit mit den steuerlichen Grundlagen der Verfassung?

Wenn die Vorteile aus dem Ansatz nur einzelner – vor allem das Existenzminimum betreffender – Aufwendungen standardisiert werden, wäre dies ein Verstoß gegen das Prinzip der Gleichbehandlung. Diesem Prinzip wird derzeit mit der standardisierten Entlastung aus dem Grundfreibetrag des Steuerpflichtigen einerseits und der einkommensabhängigen Entlastung aus dem Abzug von Kinderfreibeträgen sowie anderen existentiellen Ausgaben andererseits nicht entsprochen. Wenn durch eine neue Systematisierung des Einkommensteuerrechts geregelt wäre, dass die prozentuale Entlastung aus allen persönlichen Aufwendungen (einschließlich des Grundfreibetrags) für alle Steuerpflichtigen gleich hoch wäre, dürfte dies zweifelsohne verfassungsgemäß sein. Wie oben gezeigt, wird mit der Neugestaltung des Tarifrechts nicht nur dem verfassungsmäßig gebotenen objektiven, sondern auch dem subjektiven Nettoprinzip Rechnung getragen. Die verfassungsmäßig zulässige Belastung höherer Einkommen durch höhere Steuersätze würde dann ausschließlich dem Umverteilungsziel entsprechen.

Steuerreformpolitische Aufgaben

Erst über Simulationsrechnungen mit Daten aus den Steuerveranlagungen kann geklärt werden, welche Steuerbelastungen sich für bestimmte Einkommensbereiche bei Annahme alternativer Grenzsteuersätze und verschiedener Entlastungssätze zur Ermittlung der Steuergutschrift ergeben. Es ist dann natürlich der politischen Entscheidung vorbehalten, den neuen Tarif und den Entlastungssatz 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. Es ist jedoch auf jeden Fall zu gewährleisten, dass die tariflich bedingte Entlastung in den Bereichen unterer und mittlerer Einkommen durch eine Mehrbelastung höherer Einkommen aufkommensmäßig kompensiert wird.