

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Reformnotwendigkeit
und Reformalternativen
für den Einkommensteuertarif

Prof. Dr. Henriette Houben

Malte Chirvi

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitervorschlag:

Houben/Chirvi, ifst-Schrift 517 (2017)

ISBN: 978-3-89737-177-4

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Reformnotwendigkeit
und Reformalternativen
für den Einkommensteuertarif

Prof. Dr. Henriette Houben

Humboldt-Universität zu Berlin, EY Stiftungs-Juniorprofessur
für Quantitative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Malte Chirvi

Humboldt-Universität zu Berlin,
KPMG-Stiftungsprofessur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 517:

Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif

Vor dem Hintergrund des aktuell anstehenden Wahlkampfes zur Bundestagswahl 2017 stellt sich erneut die Frage nach Änderungen des Einkommensteuertarifs. Dabei stehen weniger grundsätzliche Reformen in der Tarifstruktur als vielmehr eine bessere Ausbalancierung des Tarifs unter den Aspekten der Reduzierung oder Beseitigung des sog. Mittelstandsbauches und der Entlastung insbesondere mittlerer Einkommensbezieher im Vordergrund. Gleichzeitig werden weitere Aspekte wie bspw. Änderungen in der Belastung von Beziehern höherer Einkommen diskutiert.

Die vorliegende Schrift widmet sich zunächst der Frage, welche Kriterien als Maßstab für die Bewertung von Tarifreformativen dienen sollen. Wenn es darum geht, einen Steuertarif zu optimieren, so ist die nächstliegende Frage die nach dem geeigneten Beurteilungsmaßstab für Optimalität. Die ökonomische Theorie der optimalen Besteuerung dient als Ausgangspunkt für einige grundsätzliche Erwägungen und wird flankiert von einer Betrachtung des Verlaufs der Einkommensteuerquote, um den Spielraum für mögliche Steuersenkungen einzugrenzen. Da ein optimaler Tarif aus wissenschaftlicher Perspektive nicht unabhängig von Gerechtigkeitsvorstellungen abgeleitet werden kann, gilt im Anschluss das Augenmerk insbesondere den gegenwärtigen Reformzielen der Parteien.

Unter den beiden Aspekten der Aufkommens- und der Verteilungswirkungen wird zunächst die gänzliche Abschaffung des Mittelstandsbauches betrachtet. Wegen der hohen Aufkommenseinbußen gilt der Fokus dann alternativen Tarifen und deren Entlastungswirkungen für die verschiedenen Steuerzahler. Dabei gilt die besondere Aufmerksamkeit der Entlastung mittlerer Einkommen sowie der Begrenzung des Aufkommensverlustes auf die vom BMF als finanzierbar eingestuft 15 Mrd. €.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Mai 2017

Inhaltsverzeichnis

I.	Motivation und Aufbau der Schrift	9
II.	Beurteilungsmaßstab für einen Einkommensteuertarif	10
III.	Entwicklung des Einkommensteueraufkommens	17
IV.	Politische Reformbestrebungen und Tarifalternativen	20
	1. Vorbemerkungen	20
	2. Forderungen der Politik zur Reform des Einkommensteuertarifs	20
	a. CDU/CSU	20
	b. SPD	22
	c. Bündnis 90/Die Grünen	24
	d. Die Linke	25
	e. FDP	26
	f. BMWi	27
	3. Andere Vorschläge	28
V.	Ziele und deren Realisierung in der Tarifreform	29
	1. Tarifparameter	29
	2. Einkommensbereiche	31
	3. Zusammenhang von Tarifparametern und Reformziel	33
	4. Vollständige Beseitigung des Mittelstandsbauches zur Entlastung mittlerer Einkommen	35
	5. Begrenzung der Aufkommensausfälle	36
VI.	Tarifalternativen mit beschränktem Aufkommensverlust	39
	1. Gegenfinanzierung und Knickstellenreduktion als wesentliche Maßnahmen zur aufkommensschonenden Reform	39
	2. Abschaffung des Mittelstandsbauches und Anhebung der Grenzsteuerlast im oberen Einkommensbereich	39
	3. „Halbierung“ des Mittelstandsbauches	44
	4. Tarif mit 15 Mrd. € Minderaufkommen	47
	5. MIT-Vorschlag	51

VII. Fazit	55
Literaturhinweise	57

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Exemplarischer Zusammenhang von Steueraufkommen und Steuersatz.	13
Abbildung 2: Verhältnis von Einkommensteuerquoten und nominalem BIP im Zeitverlauf.	18
Abbildung 3: Darstellung der Grenz- und Durchschnittsteuersätze des aktuellen Einkommensteuertarifs (2017).	29
Abbildung 4: Grenzsteuersätze und Wertgrenzen im aktuellen Einkommensteuertarif (2017).	30
Abbildung 5: Wertgrenzen und Grenzsteuersätze im aktuellen Einkommensteuertarif (2017).	31
Abbildung 6: Einteilung der Steuerpflichtigen in verschiedene Einkommensbereiche.	32
Abbildung 7: Änderungen der Steuerbelastung und Auswirkungen auf den Mittelstandsbauch durch Verschiebung der Wertgrenzen bzw. Veränderung der Steuersätze abhängig von der Einkommenshöhe.	34
Abbildung 8: Relative Steuerentlastung für nach Einkommenshöhe geordnete Steuerzahlen (Tarif ohne Mittelstandsbauch). . .	36
Abbildung 9: Änderungen der Steuerbelastung und Auswirkungen auf den Mittelstandsbauch durch Verschiebung der Wertgrenzen bzw. Veränderung der Steuersätze abhängig von der Einkommenshöhe (nur in Frage kommende Adjustierungen).	37
Abbildung 10: Varianten der Abschaffung des Mittelstandsbauches mit partieller oder vollständiger Gegenfinanzierung.	40
Abbildung 11: Gegenfinanzierungspotential und das verbleibende Minderaufkommen bei gleichzeitiger Abschaffung der jetzigen Knickstelle im Tarif.	42

Abbildung 12: Alternative Tarifvarianten bei Abschaffung des Mittelstandsbauches.	43
Abbildung 13: Aufkommenswirkungen der Rechtsverschiebung der Wertgrenze der Knickstelle.	44
Abbildung 14: Aufkommenswirkungen der Reduktion des Grenzsteuersatzes an der Knickstelle.	45
Abbildung 15: Alternative Tarifvarianten bei Reduktion des Mittelstandsbauches.	45
Abbildung 16: Relative Steuerentlastung für nach Einkommenshöhe geordnete Steuerzahler (Tarif mit halbiertem Mittelstandsbauch).	46
Abbildung 17: Varianten mit 15 Mrd. € Aufkommenseinbuße.	47
Abbildung 18: Relative Steuerentlastung der 4 Tarifoptionen mit einer Aufkommenseinbuße von rund 15 Mrd. €.	48
Abbildung 19: Absolute Änderung der Steuerzahlung bei den Tarifoptionen mit einem Entlastungsvolumen von 15 Mrd. €.	50
Abbildung 20: Verlauf der Durchschnittsteuersatzkurven im aktuellen Recht und bei Option 2 im Vergleich.	51
Abbildung 21: Grenzsteuersatzverläufe Tarif 2017, Steuersatzreduktion an der Knickstelle auf 20 % und Vorschlag MIT.	52
Abbildung 22: Relative Steuerentlastung für nach Einkommenshöhe geordnete Steuerzahler – Steuersatzreduktion Knickstelle ohne und mit Verschiebung der Wertgrenze 3 (MIT). ...	53
Abbildung 23: Relative Steuerentlastung für nach Einkommenshöhe geordnete Steuerzahler – Steuersatzreduktion Knickstelle 21,8 % und Wertgrenze Spitzensteuersatz 60.000 €.	54

I. Motivation und Aufbau der Schrift

Vor dem Hintergrund des aktuell anstehenden Wahlkampfes zur Bundestagswahl 2017 stellt sich einmal mehr die Frage nach Änderungen des Einkommensteuertarifs. Dabei stehen weniger grundsätzliche Reformen in der Tarifstruktur als vielmehr eine bessere Ausbalancierung des Tarifs unter den Aspekten der Reduzierung oder Beseitigung des sog. Mittelstandsbauches und der Entlastung insbesondere mittlerer Einkommensbezieher im Vordergrund. Gleichzeitig werden Änderungen in der Belastung von Beziehern höherer Einkommen diskutiert.

Wenn nun die Aufgabe, einen Steuertarif zu optimieren, im Raum steht, so ist die nächstliegende Frage die nach dem geeigneten Beurteilungsmaßstab für Optimalität. Im Anschluss an die Einleitung wird daher zunächst die Optimalität eines Einkommensteuertarifs diskutiert. Danach dient die Betrachtung der Entwicklung der Steuerquote einer Annäherung an die Frage, ob und wenn ja welches Steuersenkungspotential möglicherweise für die Entlastung mittlerer Einkommen zur Verfügung steht. Zudem werden die Forderungen und Absichtserklärungen politischer Akteure und ausgewählte andere Stimmen in die Betrachtung einbezogen. Anschließend soll die Frage beantwortet werden, wie sich die gewünschten Reformziele durch Tarifvariationen erreichen lassen und welche Aufkommens- und Verteilungswirkungen mit den einzelnen Reformoptionen verbunden sind. Ein Fazit fasst die erörterten Überlegungen zusammen.

II. Beurteilungsmaßstab für einen Einkommensteuertarif

Die Beurteilung eines Einkommensteuertarifs kann unter zahlreichen Aspekten erfolgen. Die in der Ökonomie am häufigsten modellierten Kriterien¹ sind dabei

- a) die Erfüllung einer staatlichen Zielfunktion, die vor allem der Umsetzung einer gewissen Gerechtigkeitsvorstellung dient, sowie
- b) die Berücksichtigung der Effizienz der Besteuerung, die die Frage der Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen adressiert.

Spätestens seit *Mirrlees* (1971) werden im Rahmen der Theorie der optimalen Besteuerung die Bedingungen für optimale nichtlineare Einkommensteuertarife basierend auf der Maximierung einer sozialen Wohlfahrtsfunktion mittels mathematischer Modelle hergeleitet und spezifiziert.² Die soziale Wohlfahrtsfunktion entspricht dabei regelmäßig der Summe der Nutzen aller Staatsbürger. Ohne die Nutzenfunktion näher zu spezifizieren, ergibt sich in dem Modell – *ceteris paribus* – bei abnehmendem Grenznutzen des Geldes stets, dass der Nutzen für die Gesamtbevölkerung dann am größten ist, wenn das Einkommen gleichmäßig auf alle Individuen verteilt ist. Wird einem beserverdienenden Bürger 1 € entzogen, so ist – dem Gedanken des abnehmenden Grenznutzen des Geldes zufolge – seine Nutzeneinbuße stets geringer als der Nutzenzuwachs desjenigen mit unterdurchschnittlichem Einkommen, dem man diesen 1 € durch Umverteilung zukommen lassen könnte.

Dieser ökonomische Standardansatz führt dabei bei unelastischem Arbeitsangebot (die Arbeitnehmer reagieren nicht durch Minderarbeit auf die Besteuerung) unter den typischen Annahmen dazu, dass im Modell die Steuersätze als optimal gelten, die eine vollständige nachsteuerliche Gleichverteilung der Einkommen bewirken. Die Regierung würde einen Steuersatz von 100 % erheben und das Einkommen vollständig wegbesteuern, um es als Transfer gleichmäßig auf die Bevölkerung zu verteilen.³ Damit wird die Anpassung des Arbeitsangebots zum wesentlichen limitierenden Faktor für die Wahl der Besteuerung, d.h. ein Steuersatz kleiner 100 % wird nur deshalb als optimal

¹ Zusätzlich sollte durch den gewählten Einkommensteuertarif das benötigte Aufkommen erzielt werden.

² Lesenswerte Einführungen in die Theorie der optimalen Einkommensbesteuerung finden sich bspw. in *Boadway* (2012) und *Piketty/Saez* (2012). Einen deutschsprachigen Überblick bietet *Bierbrauer* (2016).

³ Vgl. *Saez/Stantcheva* (2016), 32.

betrachtet, weil die Steuerpflichtigen der Besteuerung ausweichen können. Der optimale Steuertarif ist in diesem Modell dann der Tarif, der ein maximales Aufkommen ermöglicht.

Die gegenwärtige Theorie der optimalen Besteuerung beruht daher auf dem Staatsverständnis, dass es die Aufgabe des Staates ist, die Wohlfahrt der Bevölkerung zu maximieren, und dass Wohlfahrt sich in einer spezifischen Weise quantifizieren lässt. Die Wohlfahrt ergibt sich dabei regelmäßig als – gewichtete oder ungewichtete – Summe der Nutzen der Bevölkerung. Die Nutzen eines Individuums wiederum resultieren aus Geld und Freizeit. Dass die vollständige Gleichverteilung von Einkommen als Handlungsoptimum des Staates angesehen wird, ergibt sich dabei zwangsläufig aus der Art der Modellierung.

Jedes Modell kann nur einen Teil der komplexen Realität abbilden, wenn es mathematisch handhabbar bleiben soll. Es dient dazu, Aspekte der Realität zu verstehen und zu veranschaulichen. Vor diesem Hintergrund ist auch die Theorie der optimalen Besteuerung zu verstehen. Sie ermöglicht es, einzelne Wirkungsweisen des Tarifs besser zu verstehen und zu separieren. Wir wollen aber nicht den Eindruck erwecken, es sei ökonomisch wünschenswert, eine vollständige Einkommensgleichverteilung via staatliche Umverteilung zu erreichen. Im Standardansatz ergibt sich die Umverteilung aus den Modellprämissen und ist nicht als ideologische Annahme, sondern eher als „Nebenwirkung“ der gewählten Modellierung zu betrachten. Ein Modell, das diese „Nebenwirkung“ aufweist, muss sich aber selbstverständlich die Frage gefallen lassen, wie weit es geeignet ist, das Gerechtigkeitsverständnis von Bürgern und Politikern abzubilden.

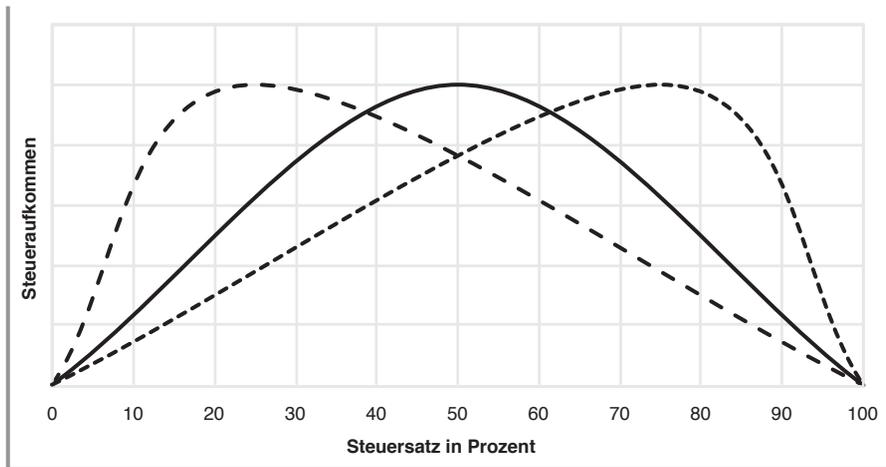
Die wesentliche Erkenntnis dieser Modelle ist, dass selbst dann, wenn man den Modellansatz für geeignet hält, aufgrund fehlender Daten und heroischer Annahmen für die Praxis ein optimaler Tarifverlauf genauso wenig wie ein optimaler Spitzensteuersatz aus der Standardtheorie der optimalen Besteuerung abgeleitet werden kann.⁴ Auch wenn bspw. *Bach* (2013) oder *Hermle/Peichl* (2013) für Deutschland nach der vorgenannten Theorie optimale Spitzensteuersätze herleiten, so sind diese aufgrund der Schätzunsicherheiten eher als Anregung für eine Diskussion denn als politische Empfehlung zu verstehen.

⁴ “Indeed there is no presumption that the individual tax will be progressive even if the government is highly inequality averse”, *Boadway* (2012), 106.

In der Standardtheorie der optimalen Besteuerung werden maximale Steuereinnahmen grundsätzlich als optimal betrachtet.⁵ Ein Steuersatz von 100 % wird dabei durch die Anpassungs- und Vermeidungsreaktionen der Steuerpflichtigen verhindert. Den grundlegenden gedanklichen Zusammenhang zwischen Steueraufkommen und Steuersatz illustriert u.a. die als Lafferkurve bekannt gewordene Abbildung, bei der einem Steuersatz von 0 % und 100 % jeweils ein Steueraufkommen von Null zugeordnet wird. Zwischen 0 % und 100 % weist die Kurve zunächst einen steigenden und nach Überschreiten des Maximums dann einen fallenden Verlauf auf. Der genaue Verlauf der Kurve wird maßgeblich von den Verhaltensanpassungen der Steuerpflichtigen bestimmt, die umso stärker ins Gewicht fallen, je höher der Steuersatz ist.

⁵ Eine Annäherung an die in der Realität vorgefundene Steuerpolitik wird durch die Einführung sogenannter Wohlfahrtsgewichte erzielt. Das Paper von *Hermle/Peichl* (2013) berücksichtigt Wohlfahrtsgewichte im Gegensatz zur Arbeit von *Bach* (2013). Die Berücksichtigung eines Wohlfahrtsgewichts bei der Berechnung des modelltheoretisch optimalen Spitzensteuersatzes führt dazu, dass die optimale Besteuerung nicht zwingend die maximale Besteuerung sein muss. Die in *Hermle/Peichl* (2013) verwendeten Wohlfahrtsgewichte werden unter der Annahme einer logarithmischen Nutzenfunktion geschätzt. „Während die Wohlfahrtsgewichte für hohe Grenzwerte [ab denen der Spitzensteuersatz beginnt, A.d.V.] nahe null ist, ist diese Annahme für Grenzwerte im Bereich von 50.000 € bis 100.000 € nicht gerechtfertigt. Für einen Grenzwert von 50.000 € findet sich ein Wohlfahrtsgewicht von ungefähr 0,3. Der soziale Planer ist daher indifferent zwischen 0,3 Einheiten zusätzlicher Steuereinnahmen und dem Konsum einer zusätzlichen Einheit durch den durchschnittlichen Spitzenverdiener oberhalb des Grenzwertes von 50.000 €.“ (*Hermle/Peichl* (2013), 12). *Saez/Stantcheva* (2016) schlagen einen neuen Ansatz mittels generalisierter Wohlfahrtsgewichte vor, der die Diskrepanz zwischen der Theorie der optimalen Besteuerung und der realen Steuerpolitik vermindern soll. Eine Übersicht der Modellimplikationen findet sich in *Saez/Stantcheva* (2016), 33, Tabelle 1.

Abbildung 1: Exemplarischer Zusammenhang von Steueraufkommen und Steuersatz.



Mithilfe sogenannter generalisierter Wohlfahrtsgewichte können andere politische Verteilungsziele im Modell der optimalen Besteuerung berücksichtigt werden als die vollständige Gleichverteilung von Einkommen als (potentielles) Besteuerungsziel. *Saez/Stantcheva* (2016), S. 40, zeigen am Beispiel US-amerikanischer Daten, dass bspw. bei Berücksichtigung der intergenerationalen Mobilität bei der Besteuerung – also der Frage, ob das Einkommen eher durch Herkunft oder durch eigene Leistung bestimmt ist – der optimale Spitzensteuersatz – gegeben eine Reihe anderer Annahmen – im Modell von 57 % auf 47 % fallen würde.

Gegenwärtig kann die modelltheoretisch orientierte Theorie der optimalen Besteuerung zwar sehr wertvolle Anregungen zur Diskussion liefern, die Ausgestaltung des Tarifs inkl. der Festlegung des Spitzensteuersatzes bleibt aber eine politische Entscheidung.⁶

⁶ Auch *Fuest* stellt bezüglich des Mittelstandsbauches für die Tarifgestaltung klar: „Beim Abbau des Mittelstandsbauchs geht es dagegen um die Lastenverteilung unter den Steuerzahlern – und wie diese gestaltet wird, ist eine politische Entscheidung.“ (<https://www.iwd.de/artikel/es-geht-um-hart-erarbeitetes-geld-317214>).

Ein Anpassungsbedarf des geltenden Steuertarifs ergibt sich dann, wenn

1. sich die politischen Vorstellungen von Gerechtigkeit ändern oder
2. Änderungen der Besteuerungsgrundlagen – insbesondere aufgrund von Inflation, Realwachstum und geänderter Markteinkommensverteilung – im Zeitablauf auftreten.

Ohne geänderte Gerechtigkeitsvorstellungen ist der geeignete Maßstab für die Beurteilung des Steuertarifs im Zeitablauf deshalb der, ob der jeweilige Tarif noch dem bekundeten Gesetzgeberwillen entspricht, oder aber ob sich aufgrund von Einkommensänderungen aufgrund kalter Progression bspw. Verschiebungen in der Belastungsverteilung ergeben haben. Dank der empirischen Verteilungsdaten zum Einkommen können die Belastungswirkungen der Besteuerung und ggf. entstehende Belastungsveränderungen bezogen auf ihre Verteilung in der Bevölkerung quantifiziert werden. Damit lassen sich unterschiedlichste Verteilungsziele differenziert auf die verschiedenen Einkommensgruppen genauer austarieren.

Auch bei sehr geringen Inflationsraten führt ein unveränderter Einkommensteuertarif bei gleichbleibenden Realeinkommen zu einer steigenden Staatsquote, d.h. der Staat bekommt vom Einkommen der Bevölkerung einen größeren Anteil, der Bürger kann nur einen zunehmend geringeren Anteil behalten. Diesem Effekt der kalten Progression im engeren Sinne könnte durch automatische Anpassungen des Einkommensteuertarifs begegnet werden. Die Forderung nach einem inflationsindexierten Tarif ist seit etlichen Jahren unter dem Begriff „Tarif auf Rädern“ bekannt und findet breiten Anklang.⁷ Für die Frage, ob die Tarifanpassung automatisch durch Indexierung oder deterministisch erfolgen soll, gibt es widerstreitende Argumente. Der Vorteil eines inflationsindexierten Tarifs läge in der Sicherstellung der Anpassung und darin, dass der Wähler nicht vermuten würde, seine Konsummöglichkeiten seien aufgrund der (andernfalls wahrnehmbarer verkün-

⁷ Grundsätzlich zum Tarif auf Rädern vgl. *Stern* (2002). Siehe hierzu auch *Breidenbach/Döhrn/Kasten* (2014), welche die Auswirkungen einer Einführung eines „Tarifs auf Rädern“ in zwei Schritten, nach der Vorlage des Bund der Steuerzahler, prüfen. Zudem sei auf die Untersuchungen zu den Belastungs- und Aufkommenswirkung von Inflation von *Beznoska* (2016) verwiesen. Auch *Dorn et al.* (2016a) fordern die Beseitigung der kalten Progression, da sich die aus der kalten Progression resultierende Erhöhung der Staatsquote der demokratischen Kontrolle entziehe. Allerdings legen sie sich nicht fest, ob eine Indexierung mit der Inflationsrate oder dem Wachstum der Nominaleinkommen erfolgen soll.

deten) Steuersenkung gestiegen. Zudem führt eine andernfalls offen geführte Tarifiediskussion ggf. zu politischer Unruhe und bindet Zeit und Kapazitäten bei Politikern und Bevölkerung. Präferiert man eine Tarifindexierung, so muss geklärt werden, ob die Indexierung sich nur auf die kalte Progression im engeren Sinne (Inflationseffekt bei unterstellter Realeinkommenskonstanz) oder auf die gesamte heimliche Steuererhöhung (inkl. Reallohnwachstum) beziehen soll und was der jeweils geeignete Index ist.⁸ Nachteile einer automatischen Anpassung wären:

- Inflation und Reallohnänderung betreffen ggf. nicht alle Einkommenshöhen gleichmäßig. Eine differenzierte Anpassung des Tarifs kann daher erforderlich sein, um die politischen Verteilungsvorstellungen sicherzustellen.⁹
- Geänderte Reallohnverteilungen können zu geänderten Vorstellungen über eine gerechte Verteilung der Steuerlast führen, da die Vorstellungen über eine gerechte Steuerlastverteilung sowohl von relativen als auch absoluten Einkommenspositionen abhängen kann.¹⁰
- Aus politischer Sicht ist eine Steuersenkung ggf. eine erfreuliche Nachricht für die Wähler, selbst dann, wenn es sich lediglich um die Rückgängigmachung oder Vermeidung einer versteckten Steuererhöhung handelt.

Auch wenn der Charme einer Indexierung nicht von der Hand zu weisen ist, ist die Bestimmung des „richtigen“ Indexes so problematisch, dass eine Indexierung u.E. nicht die beste Lösung darstellt. Zumal dann leicht der trügerische Eindruck entstehen kann, sämtliche Effekte der heimlichen Steuererhöhung seien durch die Indexierung aufgefangen. Die Autoren plädieren daher für eine regelmäßige „manuelle“ Anpassung des Einkommensteuertarifs, während derer die Verteilungsfragen auch explizit (neu) diskutiert werden, um die ggf. notwendige Feinjustierung des Tarifs vorzunehmen und die

⁸ Vgl. hierzu auch die Ausführungen zur Frage von heimlichen Steuererhöhungen und kalter Progression in *Houben/Baumgarten* (2011), 31–44.

⁹ So heißt es bspw. in *Held* (2014), 690: „Ärmere Haushalte waren im Zeitraum Januar 2005 bis Juli 2014 durchschnittlich von einer höheren Inflationsrate betroffen als reichere Haushalte“. *Felbermayr/Baumgarten/Lehwald* (2015) zeigen in ihrer Studie die Entwicklung der Reallöhne auf. Hiernach sind im Zeitraum von 1992 bis 2010 hohe Löhne deutlich stärker gewachsen als mittlere, während niedrige Löhne real sogar gesunken sind (siehe S. 11).

¹⁰ So erkennt bspw. *Schmidt-Catran* (2016) innerhalb europäischer Staaten einen positiven Zusammenhang zwischen der bestehenden Ungleichheit und dem von den Bürgern geäußerten Wunsch nach Umverteilung.

Transparenz der Entscheidungsfolgen (wer trägt wie viel Prozent der Steuerlast, welche Bevölkerungsgruppen sollen be- und entlastet werden, wie ändert sich die Staatsquote) zu gewährleisten. Vorbild für eine solch kontinuierliche Tarifüberprüfung kann der jetzige Existenzminimumsbericht sein, der die Notwendigkeit von Anpassungen des Grundfreibetrags darlegt.

III. Entwicklung des Einkommensteueraufkommens

Heimliche Steuererhöhungen treten bei Wachstum der Nominaleinkommen bei allen progressiven Tarifen auf und führen stets zu einer Erhöhung der Steuerquote. Die Steuerquote gibt den Anteil des Steueraufkommens am BIP wieder. Heimliche Steuererhöhungen, die auf der mangelnden Anpassung des Einkommensteuertarifs beruhen, spiegeln sich in der Einkommensteuerquote wider.

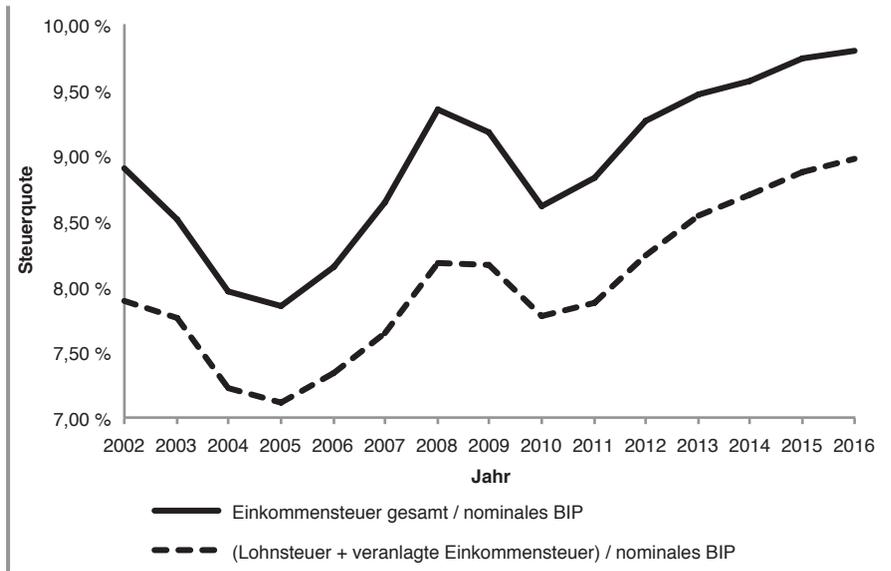
Betrachtet man den Verlauf des Einkommensteueraufkommens im Verhältnis zum nominalen Bruttoinlandsprodukt (Einkommensteuerquote), so hängt das daraus abgeleitete Urteil über das Ausmaß der heimlichen Steuererhöhung maßgeblich vom gewählten Bezugspunkt ab. Mit einer größeren strukturellen Steuerreform wurde bis 2004 der Steuertarif reduziert, um die Einkommensteuerbelastung zu verringern.¹¹ Die letzte strukturelle Änderung des Einkommensteuertarifs trat mit Wirkung 2007 in Kraft.¹² Zu diesem Zeitpunkt wurde die sog. Reichensteuer eingeführt. Die Tarifänderungen der Folgejahre waren in erster Linie Anhebungen des Grundfreibetrags zur Absicherung der Steuerfreistellung des Existenzminimums und Anpassungen der Tarifeckwerte zur Berücksichtigung der kalten Progression.¹³

¹¹ Vgl. *BT-Drs. 15/1502*, 1.

¹² Vgl. *BGBl. I 2006*, 1652.

¹³ Vgl. *BT-Drs. 17/8683*, 1, sowie *BT-Drs. 18/4649*, 1.

Abbildung 2: Verhältnis von Einkommensteuerquoten und nominalem BIP im Zeitverlauf.



Verwendet man die Einkommensteuerquote i.e.S. der letzten strukturellen Reformen als beabsichtigtes Belastungsniveau, so würde das angestrebte Belastungsniveau aus Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer im Verhältnis zum nominalen BIP bei etwa 7,2 % (2004) bis 7,6 % (2007) liegen. Unter Zugrundelegung der 2007er Einkommensteuerquote i.e.S. ergäbe sich ein potentielles Aufkommensminderungspotential von über 40 Mrd. €. ¹⁴ Ohne Frage steht es dem Gesetzgeber frei, ein anderes Belastungsniveau zu wählen; bedenklich ist allerdings, wenn dies nicht kommuniziert wird und es schlimmstenfalls rein zufällig – quasi aus Versehen – geschieht, da die höhere Einkommensteuerquote bedeutet, dass der Staat prozentual stärker an den Erträgen partizipiert. ¹⁵

¹⁴ Berechnet aus tatsächlichem Aufkommen aus Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer 2016 abzüglich Steuerquote aus dem Jahr 2007 multipliziert mit BIP aus 2016, also $(227,441 \text{ Mrd. €} + 53,833 \text{ Mrd. €}) - 7,64 \% \times 3.132,67 \text{ Mrd. €} = 41,9 \text{ Mrd. €}$.

¹⁵ Problematisch könnte neben der absoluten (versteckten) Aufkommenssteigerung auch sein, wenn sich aufgrund einer steigenden Einkommensteuerquote bei einer stabilen Gesamtsteuerquote bzw. einer stabilen Quote der anderen Steuerarten die Lastenverteilung innerhalb der Gesellschaft verschiebt, ohne dass dies von der Politik gewollt oder durch diese kommuniziert wird.

Damit bleibt festzuhalten, dass eine Tarifsenkung mit Steuerentlastungen von maximal 40 Mrd. € als vertretbar eingeschätzt werden kann, wenn die Effekte der heimlichen Steuererhöhungen ausgeglichen werden sollen.

IV. Politische Reformbestrebungen und Tarifalternativen

1. Vorbemerkungen

Die gegenwärtigen Absichtserklärungen der Parteien sind noch verhältnismäßig vage, aber es zeichnet sich eine Tendenz zu den folgenden Forderungen ab:

1. Reduzierung der Steuerbelastung für kleine und mittlere Einkommen
2. Reduktion oder Abschaffung des Mittelstandsbauches
3. Eine höhere Einkommensgrenze zum Einsetzen des Spitzensteuersatzes
4. Mehr Umverteilung / stärkere Beteiligung von „Reichen“

Im Einzelnen finden sich die bisherigen Forderungen der Parteien und einiger weiterer Akteure im Anschluss.

2. Forderungen der Politik zur Reform des Einkommensteuertarifs

a. CDU/CSU

Auf ihrem 29. Parteitag im Dezember 2016 hat die CDU sich gegen Steuererhöhungen ausgesprochen.¹⁶ Gleichzeitig soll die Steuerbelastung „von Familien und Menschen mit kleinen und mittleren Einkommen“ jedoch, finanziert durch die allgemeinen Steuermehreinnahmen, gesenkt werden.¹⁷

Die CSU forderte im Oktober 2016 eine Entlastung durch eine Einkommensteuerreform in der nächsten Legislaturperiode, von der bei einer Größenordnung von 15 Mrd. € allerdings neben den Beziehern mittlerer Einkommen auch Bezieher „kleinerer“ Einkommen profitieren sollen.¹⁸ Daneben fordert die CSU eine stufenweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags. Konkret wurden diese Reformziele bereits im Juli 2016 unter dem Namen „Bayern-

¹⁶ Vgl. *CDU* (2016).

¹⁷ So bspw. auch Volker Kauder, Fraktionschef der CDU/CSU; s. <http://www.sueddeutsche.de/politik/wahlversprechen-kauder-verspricht-steuerentlastung-in-milliardenhoehe-1.3138694> v. 28.8.2016.

¹⁸ Vgl. <http://www.csu.de/aktuell/meldungen/oktober-2016/wenn-nicht-jetzt-wann-dann/>.

Tarif“ festgeschrieben¹⁹: Dieser soll ab dem Jahr 2019 durch eine Abflachung der Progression insbesondere „Geringverdiener und Bezieher mittlerer Einkommen“ entlasten. Daneben sieht er eine regelmäßige Anpassung des Steuertarifs an die Preisentwicklung sowie eine schrittweise²⁰ Abschaffung des Solidaritätszuschlags bis zum Jahr 2030 vor.

Ein konkreter Steuerreformvorschlag wurde im August 2016 von der Mittelstands- und Wirtschaftsvereinigung der CDU/CSU (kurz MIT) vorgelegt.²¹ Die MIT möchte Entlastungen für alle Steuerzahler, vor allem aber für mittlere Einkommen und Familien mit Kindern. Neben einer Verdoppelung des Werbungskosten-Pauschbetrags zum 1.1.2018 von jährlich 1.000 € auf 2.000 € sowie einer Erhöhung des Kinderfreibetrags auf die Höhe des Grundfreibetrags zum 1.1.2020 enthält der Vorschlag auch eine Anpassung des Einkommensteuertarifs zum 1.1.2019: Der Eingangsteuersatz der zweiten Progressionszone soll von 24 % auf 20 % gesenkt werden, und der Spitzensteuersatz von 42 % soll erst ab einem jährlichen zu versteuernden Einkommen von 60.000 € (2017: ab 54.058 €) gelten. Die Steuerentlastung dieser Tarifänderung wird mit 25,8 Mrd. € angegeben.

Die Mittelstandsunion der CSU hat im Oktober 2016 „Eckpunkte für ein Steuerkonzept 2020“ beschlossen²², nach der in einem ersten Schritt im Jahr 2018 der Einkommensteuertarif um ein Entlastungsvolumen von 10 Mrd. € abgeflacht werden soll, um „Bezieher unterer und mittlerer Einkommen spürbar“ zu entlasten. Eine Durchschnittsfamilie habe dabei laut des Beschlusses ein Kind und ein Haushaltseinkommen von 40.000 € pro Jahr, so dass die Entlastung unabhängig von einem in diesem Beispiel berücksichtigten Ehegattensplitting wohl Einkommen deutlich unterhalb des Spitzensteuersatzes betreffen soll. Zudem soll ab dem Jahr 2019 der Solidaritätszuschlag um jährlich einen Prozentpunkt abgebaut werden und im Jahr 2020 eine Tarifreform analog zu der des MIT durchgeführt werden. Langfristig ist das Ziel zudem „ein linear-progressiver Einkommensteuertarif ohne Mittelstandsbauch“²³, wobei hier kein Umsetzungszeitpunkt genannt wird. Das Eckpunktepapier

¹⁹ Vgl. <http://www.csu.de/aktuell/meldungen/juli-2016/soeder-stellt-bayern-tarif-vor/>.

²⁰ Vorgesehen ist eine jährliche Senkung des Solidaritätszuschlags von einem halben Prozentpunkt.

²¹ Vgl. *Mittelstands- und Wirtschaftsvereinigung der CDU/CSU* (2016).

²² Vgl. *Mittelstandsunion CSU* (2016).

²³ Vgl. *Mittelstandsunion CSU* (2016), 4.

nennt auch weitere Reformpunkte zur Einkommensteuer, die allerdings nicht den Tarif betreffen.

Zuletzt hat Wolfgang Schäuble im April 2017 in einem Interview geäußert, es bestehe neben der schrittweisen Abschaffung des Solidaritätszuschlages ein „Gestaltungsspielraum“ für weitere Steuerentlastungen im Umfang von „ungefähr 15 Milliarden Euro“.²⁴ Konkret kritisierte er den zu schnellen Anstieg der Steuerbelastung bei den „unteren und mittleren Einkommen“ und nannte als Lösung, „den sogenannten Mittelstandsbauch im Steuertarif schrittweise [zu] verschlanken“ sowie als „denknotwendige“ Folge ein „später[es]“ Greifen des Spitzensteuersatzes.²⁵ Die von Wolfgang Schäuble geäußerten Pläne zu Steuerentlastungen wurden auch von Jens Spahn bestätigt, während Carsten Linnemann, Vorsitzender der Mittelstands- und Wirtschaftsvereinigung der CDU/CSU (MIT), analog zu dem oben genannten Vorschlag des MIT weiter für ein höheres Entlastungsvolumen eintritt.²⁶

Ebenfalls im April 2017 wurde nach einem Treffen von Finanzpolitikern der CDU/CSU in Düsseldorf die sogenannte „Düsseldorfer Erklärung zur Finanzpolitik“ veröffentlicht²⁷, die neben einem „quasi-automatischen Ausgleich der kalten Progression“ auch „strukturelle Verbesserungen im Tarif für kleine und mittlere Einkommen“ vorsieht. Insbesondere soll der Spitzensteuersatz erst bei höheren als „leicht überdurchschnittlichen“ Einkommen gelten.

b. SPD

Die Programmkommission der SPD hat am 21. November 2016 ein „Impulspapier“ veröffentlicht²⁸, welches auch als Diskussionsgrundlage für das im Jahr 2017 zu erstellende Programm zur Bundestagswahl dienen soll. Hierin

²⁴ Das von Schäuble seit längerem vorgetragene Steuersenkungsvolumen von 15 Mrd. € genießt auch den Segen der Bundeskanzlerin (<http://www.abendblatt.de/politik/article208210243/Es-gibt-Spielraum-fuer-die-Entlastung-der-Buerger.html> v. 9.9.2016).

²⁵ Vgl. <http://www.rp-online.de/politik/deutschland/wir-haben-ein-problem-mit-chancengleichheit-aid-1.6743506> v. 8.4.2017.

²⁶ Vgl. <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/bundestagswahl-2017-union-uneins-ueber-hoehe-der-steuerentlastung-14965052.html> v. 9.4.2017.

²⁷ Vgl. <http://www.cdu-landtag.de/assets/publikationen/Dusseldorfer-Erklarung-zur-Finanzpolitik-01.pdf> v. 6.4.2017.

²⁸ Siehe *SPD* (2016).

spricht sich die Kommission ähnlich wie die CDU/CSU für eine Entlastung kleiner und mittlerer Einkommen bei Steuern und Abgaben aus. Ebenfalls entlastet werden sollen Familien und Lebenspartnerschaften mit Kindern. Im Gegenzug sollen Bezieher „sehr hoher“ Einkommen, die nicht näher spezifiziert werden, „stärker zur Finanzierung [des] Gemeinwesens“ herangezogen werden.

Über ein Steuerkonzept des Finanzministers Nordrhein-Westfalens, Norbert Walter-Borjans, wurde im Dezember 2016 berichtet.²⁹ Auch dieses sieht nach Medienberichten allgemein die Entlastung mittlerer und kleiner Einkommen vor, während sehr große Einkommen höher belastet werden sollen. Profitieren sollen insbesondere Familien mit Kindern. Außerdem soll aus dem Solidaritätszuschlag ab 2019 ein sogenannter „Generationen-Soli“ werden, welcher allerdings niedriger als der bisherige Zuschlag sein soll. Im Februar 2017 sprach Walter Borjans sich allerdings gegen die von der CDU geplanten Steuersenkungen aus und plädierte, zusätzliche Einnahmen eher für Investitionen zu nutzen.³⁰

Der SPD-Finanzpolitiker Lothar Binding sprach im Juli 2016 konkret von einer steuerlichen Entlastung von Einkommen zwischen 8.000 € und 50.000 €. ³¹ Ein halbes Jahr später äußerte sich Thorsten Schäfer-Gümbel in einem Spiegel-Interview im Januar 2017 mit steuerspezifischen Vorschlägen: Bei einem geplanten Entlastungsvolumen von etwa 10 Mrd. € möchte er Alleinverdiener (Verheiratete) mit Einkommen bis zu 53.000 € (106.000 €) entlasten und dafür den ab einem zu versteuernden Einkommen von „ungefähr 240.000 Euro“ greifenden Reichensteuersatz (in 2017: 256.304 €) auf 48 % erhöhen.³²

²⁹ Vgl. <http://www.tagesschau.de/inland/spd-steuerkonzept-101.html> v. 5.12.2016.

³⁰ Vgl. <https://www.nrz.de/politik/finanzminister-einnahmeplus-investieren-id209754929.html> v. 27.2.2017.

³¹ Vgl. <http://lothar-binding.de/panama-papers-die-spd-will-geldwaesche-verhindern-schwetzingen-woche-vom-6-juli-2016/> v. 6.8.2016. Für Geringverdiener wird außerdem eine weitergehende Abgaben-Entlastung geprüft. Auch nicht-steuerliche Entlastungen aus einer vergünstigten Bereitstellung öffentlicher Leistungen wie Kitaplätze, ÖPNV und Wohnungsbau werden in den Blick genommen.

³² Vgl. Interview im Spiegel 4/2017.

Mit Blick auf die zuletzt kritischen Äußerungen von SPD-Politikern im Zusammenhang mit den Ankündigungen von Wolfgang Schäuble, Steuersenkungen mit einem Volumen von etwa 15 Mrd. € umzusetzen, scheinen Entlastungen in dieser Form aus Sicht der SPD allerdings nicht alternativlos zu sein. So sprachen sich neben dem weiter oben genannten Norbert Walter-Borjans auch Martin Schulz und Sigmar Gabriel für „Entlastungen“ in Form von Investitionen (z.B. in Bildung) sowie die Erhöhung von Sozialleistungen anstelle von Steuersenkungen aus.³³ Eine andere Variante, Bezieher von kleinen und mittleren Einkommen zu entlasten, wäre zudem die Senkung der Sozialabgaben.³⁴ Daneben wurde zuletzt die ebenfalls von Wolfgang Schäuble geforderte Abschaffung des Solidaritätszuschlags als „ungerecht und unsozial“ kritisiert, da sie laut Carsten Schneider vor allem „Besserverdiener“ entlaste.³⁵

c. Bündnis 90/Die Grünen

Die Grünen haben auf der 40. Ordentlichen Bundesdelegiertenkonferenz im November 2016 einen Beschluss zur Entlastung von Beziehern kleiner Einkommen gefasst³⁶ und wollen hier insbesondere auch Familien berücksichtigen. Die Entlastungen sollen nicht nur durch eine Veränderung des Einkommensteuertarifs, sondern auch über steuerfinanzierte Leistungen und Steuergutschriften erreicht werden. Der Tarif soll jedoch durch eine Erhöhung des Spitzensteuersatz oberhalb eines zu versteuernden Einkommens von 100.000 € pro Steuerpflichtigem abgeändert werden. Zuletzt wurde im am 8.3.2017 vom Bundesvorstand beschlossenen Entwurf des Wahlprogramms zur Bundestagswahl 2017 verankert, dass – nun mit Blick auf kleine und mittlere Einkommen – die Entlastung durch eine nicht konkre-

³³ Vgl. Reden von Sigmar Gabriel und Martin Schulz beim SPD-Parteitag am 19.3.2017; online unter https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Reden/20170319_Rede_Gabriel.pdf bzw. https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Reden/Rede_Martin_Schulz_BPT_authorized_01.pdf.

³⁴ Vgl. <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/wahljahr-offene-rechnungen-1.3438102> v. 27.3.2017.

³⁵ Vgl. <http://www.sueddeutsche.de/news/politik/bundestag-spd-ruegt-schaeubles-steuerplaene-als-unfair-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-170411-99-26211> v. 11.4.2017.

³⁶ Vgl. *Bündnis 90/Die Grünen* (2016), 21–22.

tisierte Erhöhung des Grundfreibetrags umgesetzt werden soll.³⁷ Daneben wird als Teil der Gegenfinanzierung weiter die ebenfalls nicht konkretisierte Erhöhung des Spitzensteuersatzes ab 100.000 € genannt. Allgemeine Entlastungen lehnte die Parteichefin Simone Peter bereits im August 2016³⁸ ab: Steuermehreinnahmen sollten für Investitionen des Staates sowie zum Schuldenabbau eingesetzt werden.

Eine Abschaffung des Solidaritätszuschlags ist von Seiten der Grünen explizit nicht geplant.³⁹

d. Die Linke

Die Linke hat bereits in einem Beschluss im Dezember 2016 angekündigt⁴⁰, „konsequent für eine deutlich höhere Besteuerung von Reichtum und eine Umverteilung von oben nach unten“ einzutreten. Außerdem habe „jede soziale Reformpolitik [...] zur Voraussetzung, dass Vermögende, Kapitaleigentümer und Superreiche viel stärker steuerlich herangezogen“ würden. Konkret den Einkommensteuertarif betreffend soll der Spitzensteuersatz angehoben und Kapitalerträge höher besteuert werden. Daneben zitieren sie in diesem Beschluss Umfragen, wonach sich deutliche Mehrheiten in Deutschland „für steuerliche Entlastungen von mittleren und kleinen Einkommen“ aussprechen würden. Den Solidaritätszuschlag möchte die Linke beibehalten und, wie die Grünen, zur Finanzierung strukturschwacher Gegenden in ganz Deutschland verwenden.⁴¹

Im April 2017 hat der Parteivorstand der Linken einen Entwurf des Wahlprogramms zur Bundestagswahl 2017, in dem auch auf Eckwerte einer möglichen Steuerreform eingegangen wird, als Leitantrag beschlossen.⁴² Konkret

³⁷ Vgl. https://www.gruene.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Gruener_Bundestagswahlprogrammwurf_2017.pdf.

³⁸ Vgl. *Gammel* (2016).

³⁹ Siehe *Bündnis 90/Die Grünen* (2016), 7.

⁴⁰ Vgl. <https://www.die-linke.de/die-linke/wahlen/wahlstrategie-2017/> v. 3.12.2016.

⁴¹ Siehe *Deutscher Bundestag* (2016).

⁴² Vgl. <https://www.die-linke.de/die-linke/wahlen/wahlprogramm-2017/leitantrag-an-den-hannoveraner-parteitag> v. 3.4.2017.

sollen laut der öffentlich verfügbaren Präsentation zum Leitantrag⁴³ Einkommen unter 7.100 € brutto pro Monat entlastet werden. Der Grundfreibetrag soll hierzu auf 12.600 € angehoben werden. Gleichzeitig sollen ein Spitzensteuersatz von 53 % für jährliche Bruttolöhne ab 86.000 € sowie Reichensteuersätze für jährliche Bruttolöhne ab 260.000 € (60 %) bzw. 1.000.000 € (75 %) greifen.

e. FDP

Die FDP-Politiker Karl-Heinz Paqué, Hermann Otto Solms und Volker Wising haben bereits im Oktober 2016 in einem gemeinsamen Gastbeitrag in der FAZ⁴⁴ „Eckpunkte für ein liberales Steuerkonzept“ vorgestellt, welche auch für das steuerpolitische Programm für die Bundestagswahl gelten sollen. Die Politiker kritisieren hierin vor allem die hohe Steuerbelastung der Mittelschicht, insbesondere durch die Einkommensteuer. Wer zu dieser übermäßig belasteten Mittelschicht zählt, wird dabei relativ klar eingegrenzt: Es geht um Haushalte mit Einkommen „von jährlich etwa 30.000 bis 80.000 Euro“. Das Tarifreformkonzept ist dabei durch eine Steuersatzsenkung im mittleren Einkommensbereich und das spätere (erst bei deutlich höheren Einkommen als bisher) Einsetzen des Spitzensteuersatzes charakterisiert. Zudem soll der Solidarzuschlag abgeschafft werden.

Etwas allgemeiner schreibt die FDP auf ihrer Internetpräsenz hinsichtlich des Einkommensteuertarifs, sie verfolge „die Abschaffung des Solidaritätszuschlags bis 2019“, „einen mutigen Abbau der kalten Progression statt Alibi-

⁴³ Vgl. https://www.die-linke.de/fileadmin/download/wahlen2017/wahlprogramm_leitantrag/2017-04-03_bundestagswahlprogramm2017_leitantrag_praesentation.pdf.

⁴⁴ „30 Milliarden Euro Nachlass für Steuerzahler!“ vom 24.10.2016; online abrufbar unter http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/gastbeitrag-30-milliarden-euro-nachlass-fuer-steuerzahler-14492135.html?printPagedArticle=true#pageIndex_2.

Entlastungen“ sowie eine „Vereinfachung des Steuersystems möglicherweise bis hin zur „Flat Tax“, das heißt einem einheitlichen Einkommensteuersatz.“⁴⁵

Mit dem Programmentwurf zur Bundestagswahl 2017⁴⁶ wurden im März 2017 die genannten Eckpfeiler einer möglichen Reform des Einkommensteuertarifes bestätigt: Der Einkommensteuertarif soll „nach rechts“ verschoben und der Mittelstandsbauch abgeflacht werden. Ziel sei ein „leistungsgerechterer Tarif“, da die Steuerlast bei Beziehern kleiner und mittlerer Einkommen derzeit „besonders schnell“ ansteigen würde.

Ein von der FDP gutgeheißener Tarif sollte also Einkommen zwischen 15.000 € und 80.000 € entlasten, was insbesondere auch durch einen erst bei höheren Einkommen ansetzenden Spitzensteuersatz (2017: ab 54.058 €) sowie die Beseitigung des Solidaritätszuschlags erreicht werden soll. Als Entlastungsvolumen werden, zuletzt auch im Programmentwurf, mindestens 30 Mrd. € angegeben.

f. BMWi

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie⁴⁷ plädiert nicht nur für die Entlastung unterer und mittlerer Einkommen, sondern auch für eine stärkere Belastung hoher Einkommen. Konkret heißt es im letzten Punkt des jüngsten 10-Punkte-Plans: „Um ein deutliches Signal zu senden, dass Leistung im Job oder für die Familie belohnt wird, alle ihren gerechten Beitrag leisten und Steuerbetrug, Steuerflucht und Steuerdumping nicht toleriert werden, ist es unter anderem notwendig, dass die unteren und mittleren Ein-

⁴⁵ Vgl. auf <https://www.fdp.de/position/steuern>. Gleiches ergibt sich auch aus zwei Beschlüssen des 66. Ordentlichen Bundesparteitages der FDP in Berlin am 16.5.2015 mit den Titeln „Solidaritätszuschlag muss 2019 auslaufen – Weiterführung ist eine Steuererhöhung“ sowie „Mehr Chancen durch mehr Freiheit: Projekte für eine Republik der Chancen“. Den Abbau der kalten Progression fordert auch wiederholt das FDP-Präsidiumsmitglied Volker Wissing, zuletzt im Juni 2016 (vgl. <https://www.fdp.de/content/wissing-entlastung-statt-einer-vermoegensteuer>).

⁴⁶ Vgl. <https://www.fdp.de/sites/default/files/uploads/2017/03/31/170330-entwurf-bundestagswahlprogramm-fdp.pdf>.

⁴⁷ Abweichend von den ihrer jeweiligen Partei zugeordneten Äußerungen anderer politischen Akteure, die Teil der Bundesregierung sind (bspw. sind Äußerungen von Wolfgang Schäuble unter „CDU/CSU“ zu finden), wird der 10-Punkte-Plan des BMWi trotz SPD-Führung einzeln aufgeführt, da hier explizit das Ministerium als Absender fungiert.

kommensbereiche entlastet werden, dass Spitzeneinkommen und große Vermögen stärker an der Finanzierung unserer Gemeinschaftsaufgaben beteiligt werden [...].⁴⁸

3. Andere Vorschläge

Der ehemalige Wirtschaftsweiser und jetzige Chefökonom des Handelsblattes *Bert Rürup* fordert⁴⁹ eine Ausdehnung der Progressionszone, bei der der heutige Spitzensteuersatz von 42 % erst oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze⁵⁰ greift und der Spitzensteuersatz kontinuierlich auf 45 % ansteigt. Dieser sollte dann für Alleinstehende nicht vor 80.000 € gelten.

Auch die Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft (INSM) erachtet den Mittelstandsbauch als kritisch und beauftragte daher das Ifo-Institut, Varianten zu dessen Abschaffung zu entwickeln und zu evaluieren.⁵¹

Clemens Fuest, u.a. Präsident des Münchener ifo-Instituts, fordert die Abflachung des Mittelstandsbauches sowie die automatische Inflationsanpassung des Tarifs durch Indexierung und sieht basierend auf der Steuerquote Spielraum für Steuersenkungen.⁵²

⁴⁸ *BMWI* (2017), 9.

⁴⁹ Vgl. *Rürup* (2017).

⁵⁰ Der Kontext der Ausführungen legt nahe, dass Rürup die Beitragsbemessungsgrenze (West) der allgemeinen Rentenversicherung von 76.200 € meint. Die Beitragsbemessungsgrenze (West) für die knappschaftliche Rentenversicherung liegt bei 94.200 €.

⁵¹ Vgl. *Dorn et al.* (2016b).

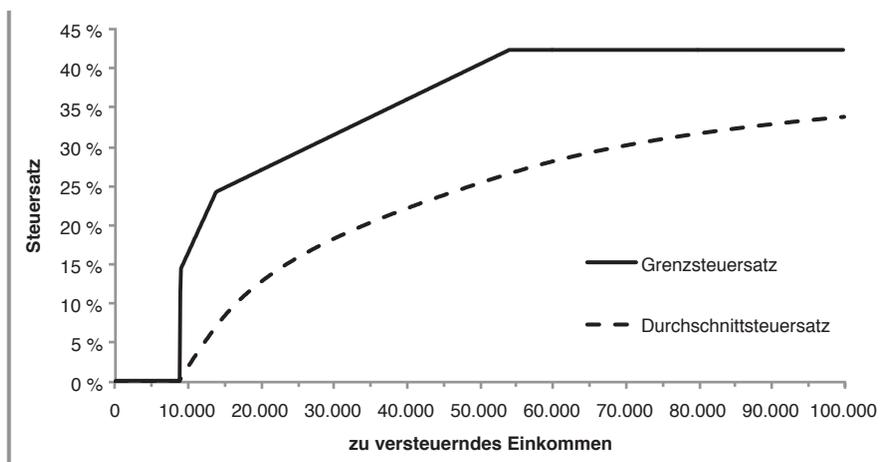
⁵² <https://www.iwd.de/artikel/es-geht-um-hart-erarbeitetes-geld-317214>.

V. Ziele und deren Realisierung in der Tarifreform

1. Tarifparameter

Um zu analysieren, wie die angestrebten Reformziele erreicht werden können, sei zunächst der Aufbau des deutschen Einkommensteuertarifs betrachtet. Ändert man einzelne Parameter im Steuertarif, so sind damit unterschiedliche Konsequenzen verbunden. Der Tarif lässt sich für die Diskussion von Reformalternativen vollständig durch 4 Wertgrenzen und 4 Steuersätze beschreiben. Am einfachsten zeigt sich das bei Betrachtung des Grenzsteuersatzverlaufes, wobei der Grenzsteuersatz die (zusätzliche) Steuerbelastung des jeweiligen (zusätzlichen) Euros Steuerbemessungsgrundlage angibt. Der Grenzsteuersatz unterscheidet sich vom Durchschnittsteuersatz dadurch, dass der Grenzsteuersatz nur die Belastung je eines Euros Bemessungsgrundlage angibt, während der Durchschnittsteuersatz die mittlere Steuerbelastung der gesamten Bemessungsgrundlage widerspiegelt.

Abbildung 3: Darstellung der Grenz- und Durchschnittsteuersätze des aktuellen Einkommensteuertarifs (2017).

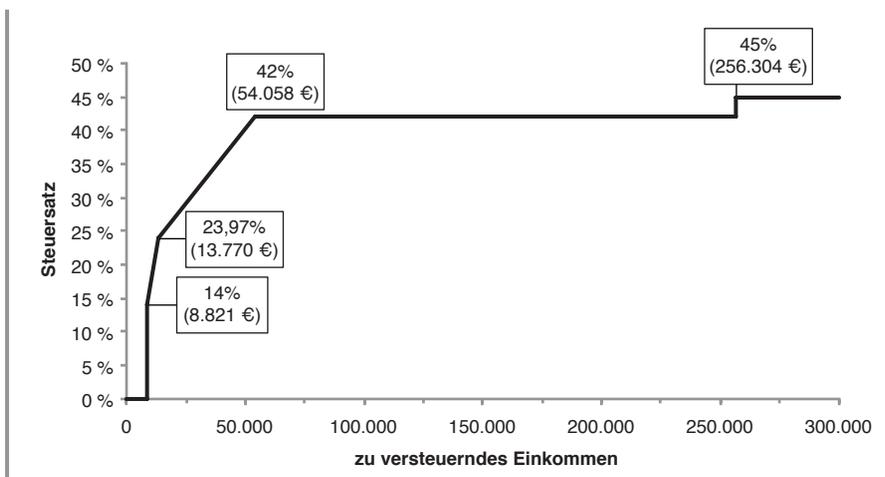


Bei einem zu versteuernden Einkommen von 30.000 € beträgt der **Durchschnittsteuersatz** 18 %, d.h. der Steuerpflichtige hat 18 % seines zu versteuernden Einkommens an den Staat abzuführen. Der **Grenzsteuersatz** bei 30.000 € beträgt hingegen 31 %. Er zeigt an, dass der Steuerpflichtige, der 30.000 € verdient, 31 € mehr Steuern zahlen muss als derjenige, dessen Steuerbemessungsgrundlage 100 € geringer (also 29.900 €) ist. Der Grenzsteuersatz erlaubt damit keine Aussage darüber, wie stark ein Steuerpflichtiger zum Aufkommen beiträgt bzw. wie viel er an die Gemeinschaft abgibt, sondern

lediglich darüber, wie stark ein zusätzlich verdienender Euro besteuert wird. Der Grenzsteuersatz eignet sich daher weniger für Gerechtigkeitsabwägungen, illustriert aber die 8 relevanten Tarifparameter (4 Wertgrenzen und 4 Steuersätze) gut.

Zu jeder Wertgrenze im Tarif gehört ein Grenzsteuersatz. Der Eingangssteuersatz (14 %) ist der Grenzsteuersatz, der für den ersten Euro zu zahlen ist, der den Grundfreibetrag (Wertgrenze 1) überschreitet. Der Grenzsteuersatz steigt dann zunächst linear bis zu einer Knickstelle. Das zugehörige zu versteuernde Einkommen an der Knickstelle markiert die Wertgrenze 2, der entsprechende Grenzsteuersatz den 2. relevanten Steuersatz (23,97 %). Die dritte Wertgrenze markiert die Stelle, ab der der sogenannte Spitzensteuersatz (42 %) zur Anwendung kommt. Die 4. Wertgrenze ist die für die Anwendung des sogenannten Reichensteuersatzes (45 %).

Abbildung 4: Grenzsteuersätze und Wertgrenzen im aktuellen Einkommensteuertarif (2017).



Für den 2017er Tarif ergeben sich folgende Kombinationen von Wertgrenzen und Grenzsteuersätzen:

Abbildung 5: Wertgrenzen und Grenzsteuersätze im aktuellen Einkommensteuertarif (2017).

	Wertgrenze	Steuersatz
Grundfreibetrag + 1 €, Eingangssteuersatz	8.821 €	14,00 %
Knickstelle	13.770 €	23,97 %
Spitzensteuerbereich	54.058 €	42,00 %
Reichensteuerbereich	256.304 €	45,00 %

Wenn vom Mittelstandsbauch die Rede ist, so handelt es sich um das Phänomen der Knickstelle im direkt-progressiven Tarifabschnitt bei einem zu versteuernden Einkommen von 13.770 €. Die Knickstelle ist durch eine deutlich höhere Zunahme der Grenzsteuersätze unterhalb der Knickstelle im Vergleich zur Zunahme oberhalb der Knickstelle gekennzeichnet. Im gegenwärtigen Steuerrecht steigt der Grenzsteuersatz im ersten direkt-progressiven Tarifabschnitt um 2,01 %-Punkte je 1.000 € zu versteuernden Einkommens, hingegen im zweiten direkt-progressiven Tarifabschnitt (ab 13.770 €) nur um 0,45 %-Punkte. Damit ist der Anstieg der Grenzsteuersätze im ersten Teil der Progressionszone mehr als 4-mal so hoch wie der im zweiten Teil der Progressionszone.

2. Einkommensbereiche

Im politischen Geschehen wird regelmäßig zwischen Beziehern niedriger, mittlerer und hoher Einkommen unterschieden, ohne dies jedoch zwingend zu präzisieren. Da das Verständnis von Einkommenshöhe regelmäßig subjektiv ist, wird zunächst eine Definition im Sinne dieser Arbeit unternommen. Dabei werden zwei Kriterien betrachtet:

1. Absolute Einkommenshöhe basierend auf Rentenversicherungsdaten
2. Relative Verteilung der zu versteuernden Einkommen

Das geschätzte durchschnittliche Bruttoarbeitsentgelt in der Rentenversicherung liegt für 2016 bei 36.267 €. ⁵³ Wichtig ist es, im Folgenden zu berücksichtigen, dass sich das Bruttoentgelt von den Einkünften durch die Werbungskosten unterscheidet und die Einkünfte durch weitere Abzüge gemindert werden, bevor sich die Steuerbemessungsgrundlage (das zu versteuernde Einkommen) ergibt. Pauschaliert man die Werbungskosten mit 2.000 € und verwendet man das empirische, mittlere Verhältnis der Summe der Einkünfte zum zu versteuernden Einkommen von rund 89 %, so erhält man für den Durchschnittsverdienst in der Rentenversicherung ein mittleres zu versteuerndes Einkommen von gut 30.000 €. Nimmt man nun 60 % des so ermittelten zu versteuernden Einkommens als Grenze für untere Einkommen und 200 % als Grenze für hohe Einkommen, dann ergäben sich die folgenden Grenzen: ⁵⁴

Abbildung 6: Einteilung der Steuerpflichtigen in verschiedene Einkommensbereiche.

Zu versteuerndes Einkommen	Bis zu 18.000 €	18.001–60.000 €	Ab 60.001 €
Einkommensbereich	unten	mittel	hoch

Selbstverständlich sind die gewählten Bezugsgrößen und die Einordnung zu den Einkommensbereichen diskutabel.

Alternativ soll daher die Verteilung der Steuerzahler betrachtet werden. Aus den aktuellsten tabellierten Werten der Einkommensteuerstatistik ergibt sich, dass im Kalenderjahr 2012 41 % der nach der Grundtabelle versteuerten und 45 % der nach der Splittingtabelle versteuerten Steuerzahler ein (mittleres) zu versteuerndes Einkommen pro Kopf ⁵⁵ von maximal 20.000 € aufwiesen.

⁵³ http://www.deutsche-rentenversicherung.de/Allgemein/de/Inhalt/5_Services/01_kontakt_und_beratung/02_beratung/07_lexikon/CD/durchschnittseinkommen.html.

⁵⁴ Armuts- und Reichtumskonzepte differieren in der Literatur deutlich. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 18.000 € läge der Bruttolohn bei etwa 22.000 € und der Nettolohn bei etwa 15.500 €. Als Schwellengrenze für die Armutsgefährdung galt 2015 ein Nettoeinkommen für Alleinstehende von 12.401 € pro Jahr (https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/Gesellschaft-Staat/EinkommenKonsumLebensbedingungen/LebensbedingungenArmutsgefaehrung/Tabellen/EUArmutsschwelleGefaeehrung_SILC.html).

⁵⁵ Verheiratete Paare werden regelmäßig zusammen veranlagt. Dabei wird das von beiden erwirtschaftete Einkommen für Zwecke der Tarifierung so behandelt, als hätte jeder Ehegatte es zur Hälfte erwirtschaftet.

Ein zu versteuerndes Einkommen pro Kopf von maximal 15.000 € wiesen 26 % (Grundtabelle) bzw. 28 % (Splittingtabelle) der Steuerzahler auf. 8 % der nach der Grundtabelle versteuerten und 7 % der nach der Splittingtabelle versteuerten Steuerzahler wiesen Einkommen oberhalb der Wertgrenze zum Spitzensteuersatz auf (im Jahr 2012: 52.883 €).

Ohne Anspruch auf die „richtige“ Abgrenzung zu erheben, kann an der oben vorgenommenen Einkommenseingruppierung für Zwecke dieser Arbeit festgehalten werden: Steuerzahler mit einem zu versteuernden Einkommen pro Kopf von weniger als 18.000 € werden als Bezieher unterer Einkommen eingeordnet, Einkommen oberhalb von 60.000 € gelten als hohe Einkommen. Damit würden – unter Berücksichtigung der Fortschreibung auf 2017 im vorliegenden Datenmaterial – schätzungsweise 29 % der Steuerzahler zur Gruppe der Bezieher unterer Einkommen gehören, 8 % würden hohe Einkommen aufweisen.

Wir berücksichtigen, dass es sich bei Ehegatten um zwei Steuerzahler handelt. Analog zur Methode des Ehegattensplittings teilen wir bei Ehegatten das gemeinsame zu versteuernde Einkommen gleichmäßig auf beide Ehepartner auf, unabhängig davon, wem die zugrunde liegenden Einkünfte zuzurechnen sind, da sich nach dem zu versteuernden Einkommen pro Kopf der Steuersatz bestimmt.

3. Zusammenhang von Tarifparametern und Reformziel

Nachdem nun die Bereiche von unteren, mittleren und hohen Einkommen abgegrenzt sind, stellt sich die Frage, wie die einzelnen Tarifparameter mit der Steuerlast der einzelnen Einkommensbereiche zusammenhängen und wie der Mittelstandsbauch durch eine Tarifparametervariation beeinflusst würde. Die Variation einzelner Tarifparameter hat unterschiedliche Auswirkungen:

Die Rechtsverschiebung der 1. (Grundfreibetrag) und 2. (Knickstelle) Wertgrenze des Tarifs entlastet alle Steuerzahler. Eine Rechtsverschiebung der 3. Knickstelle (Eingangsbereich Spitzensteuersatz) würde ebenfalls z.T. Bezieher unterer Einkommen entlasten, da sich alle Grenzsteuersätze oberhalb der Knickstelle reduzieren würden. Damit würden alle Bezieher von Einkommen ab 13.770 € entlastet werden. Betrachtet man nur die Rechtsverschiebung von Wertgrenzen, so ist ausschließlich die Verschiebung der 2. Wertgrenze (Knickstelle) geeignet, den Mittelstandsbauch abzuflachen. Eine Rechtsverschiebung der 1. oder 3. Wertgrenze würde den Mittelstandsbauch (i.S.d. höheren Grenzsteuersatzanstiegs im unteren Progressionsbe-

reich im Vergleich zum oberen direkt-progressiven Tarifabschnitt) dagegen verstärken.

Abbildung 7: Änderungen der Steuerbelastung und Auswirkungen auf den Mittelstandsbauch durch Verschiebung der Wertgrenzen bzw. Veränderung der Steuersätze abhängig von der Einkommenshöhe.

		Änderung Steuerbelastung			Mittelstandsbauch
		untere Einkommen	mittlere Einkommen	hohe Einkommen	
Rechtsverschiebung der ... Wertgrenze	1	↓	↓	↓	↑
	2	↓	↓	↓	↓
	3	(↓)	↓	↓	↑
	4	-	-	(↓)	-
Linksverschiebung der ... Wertgrenze	1	nicht relevant			
	2	↑	↑	↑	↑
	3	(↑)	↑	↑	↓
	4	-	-	(↑)	-
Reduktion des ... Steuersatzes	1	↓	↓	↓	↑
	2	↓	↓	↓	↓
	3	(↓)	↓	↓	↑
	4	-	-	(↓)	-
Erhöhung des ... Steuersatzes	1	↑	↑	↑	↓
	2	↑	↑	↑	↑
	3	(↑)	↑	↑	↓
	4	-	-	(↑)	-

Steuerentlastungen lassen sich außer durch Rechtsverschiebungen der Wertgrenzen auch durch die Senkung der Grenzsteuersätze an den Wertgrenzen erreichen. Auch hier zeigt sich, dass isolierte Steuersenkungen für Hochinkommensbezieher durch Variation einzelner Tarifparameter möglich sind. Die Variation einzelner Parameter, die ausschließlich untere und mittlere Einkommen entlastet, gibt es nicht.

Damit lässt sich festhalten: Eine Entlastung ausschließlich unterer und mittlerer Einkommen bedarf stets kompensierender Maßnahmen im oberen Tarifbereich, andernfalls werden stets auch Bezieher hoher Einkommen entlastet. Es gibt keinen Tarifparameter, dessen Variation nur untere und mittlere Einkommen entlastet.

4. Vollständige Beseitigung des Mittelstandsbauches zur Entlastung mittlerer Einkommen

Die wiederholt geäußerte Absicht, mittlere Einkommen durch die Beseitigung des Mittelstandsbauches zu entlasten, soll die Grundlage für die erste betrachtete Reformoption bilden. Wie bereits erwähnt, entlastet die Beseitigung des Mittelstandsbauches auch Bezieher niedriger und hoher Einkommen.

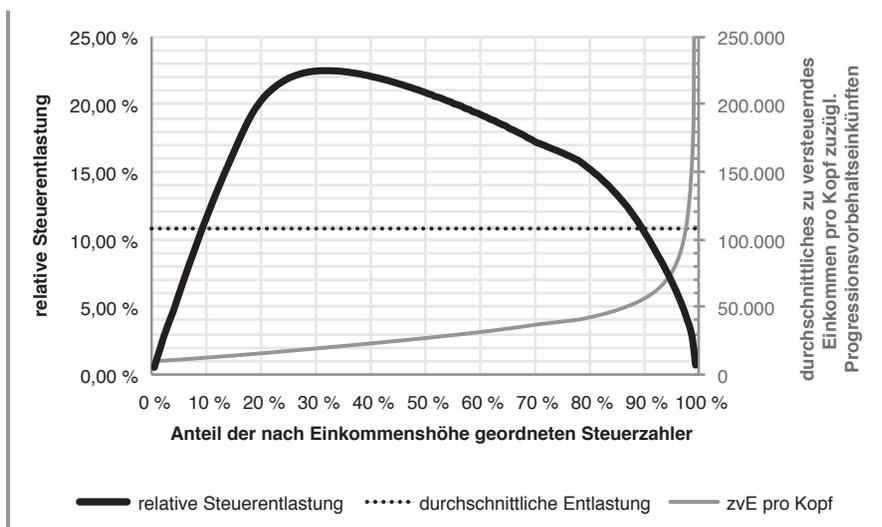
Die gesamte Aufkommensreduktion bei vollständiger Glättung des Tarifs, so dass dieser nur noch eine linear-progressive Zone von 8.821 € bis 54.058 € aufweisen würde, beläuft sich ohne Berücksichtigung der Auswirkungen auf das Aufkommen des Solidaritätszuschlages auf rund 32 Mrd. €. ⁵⁶

Die relative Entlastung betrifft alle Steuerpflichtigen. Die durchschnittliche Steuerentlastung der Steuerzahler liegt bei knapp 11 %. Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen (pro Kopf) im Bereich zwischen gut 11 Tsd. € und gut 55 Tsd. € werden überproportional entlastet.

Die folgende Abbildung veranschaulicht die Verteilung der relativen Steuerentlastung bei Beseitigung des Mittelstandsbauches in Relation zum Anteil der – nach der Höhe des zu versteuernden Einkommens pro Kopf geordneten – Steuerzahler. Die x-Achse zeigt also den Anteil von Steuerzahlern geordnet nach deren Einkommen. Die linke Achse zeigt die relative Steuerentlastung, die rechte Achse das durchschnittliche Einkommen im jeweiligen Einkommensanteil.

⁵⁶ Die Schätzung erfolgt auf Grundlage der Daten der amtlichen Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST) 2007 unter Fortschreibung mit der durchschnittlichen Wachstumsrate des BIP zwischen 2007 und 2016 auf das Jahr 2017. Die Schätzungen quantifizieren Erstrundeneffekte der Tarifanpassung. Schatteneffekte auf die Bemessungsgrundlage (etwa durch geänderte Vorteilhaftigkeit von Wahlrechtsausübungen oder anderen Verhaltensanpassungen) oder auf andere Steuerarten (bspw. Solidaritätszuschlag) werden nicht berücksichtigt. Gleiches gilt für indirekte Effekte wie bspw. potentiell erhöhte Umsatzsteuereinnahmen durch Mehrkonsum. Die relative Entlastung ist vergleichbar mit der für 2013 geschätzten Entlastung bei Beseitigung des Mittelstandsbauches aus *Houben/Baumgarten* (2011), 49, wobei sich das absolute Entlastungsvolumen aufgrund der Aufkommensentwicklung erhöht. Auch bezüglich des absoluten Entlastungsvolumens sind die hiesigen Schätzungen konsistent. Vgl. *Dorn et al.* (2016b), 5, die das Minderaufkommen auf 31,4 Mrd. € beziffern.

Abbildung 8: Relative Steuerentlastung für nach Einkommenshöhe geordnete Steuerzahlen (Tarif ohne Mittelstandsbauch).



Rund 80 % der Einkommensbezieher werden überdurchschnittlich stark entlastet. Dies betrifft in erster Linie Bezieher mittlerer Einkommen. Es zeigt sich, dass fast 35 % der Steuerzahler sogar mit einer deutlichen Steuerreduktion von mehr als 20 % rechnen könnten. Dies wären jene Steuerzahler mit einem zu versteuernden Einkommen pro Kopf zwischen knapp 15 Tsd. € und 29 Tsd. €. Damit ist die Beseitigung des Mittelstandsbauches grundsätzlich geeignet, insbesondere mittlere Einkommensbezieher relativ stärker zu entlasten als Hocheinkommensbezieher.

5. Begrenzung der Aufkommensausfälle

Um die Aufkommensausfälle zu begrenzen, sind verschiedene Gegenfinanzierungsmaßnahmen denkbar, wobei im Wesentlichen Verschiebungen der Wertgrenzen nach links und Grenzsteuersatzerhöhungen in Frage kämen.

Im gegenwärtigen politischen Klima können Linksverschiebungen der 1. bis 3. Wertgrenze als unpopulär betrachtet werden, da hier in jedem Fall der Eindruck einer Höherbelastung unterer bzw. mittlerer Einkommen entstände. Gleiches gilt für die Steuersatzerhöhungen an den Wertgrenzen 1 bis 3.

Da zudem Entlastungen, die ausschließlich Spitzeneinkommen im Reichensteuerbereich betreffen, gegenwärtig nicht unter den genannten politischen Zielen subsumierbar sind, fallen zunächst die grau hinterlegten Tarifoptionen aus der Betrachtung heraus:

Abbildung 9: Änderungen der Steuerbelastung und Auswirkungen auf den Mittelstandsbauch durch Verschiebung der Wertgrenzen bzw. Veränderung der Steuersätze abhängig von der Einkommenshöhe (nur in Frage kommende Adjustierungen).

		Änderung Steuerbelastung			Mittelstandsbauch
		untere	mittlere	hohe	
		Einkommen			
Rechtsverschiebung der ... Wertgrenze	1	↓	↓	↓	↑
	2	↓	↓	↓	↓
	3	(↓)	↓	↓	↑
	4	-	-	(↓)	-
Linksverschiebung der ... Wertgrenze	1	nicht relevant			
	2	↑	↑	↑	↑
	3	(↑)	↑	↑	↓
	4	-	-	(↑)	-
Reduktion des ... Steuersatzes	1	↓	↓	↓	↑
	2	↓	↓	↓	↓
	3	(↓)	↓	↓	↑
	4	-	-	(↓)	-
Erhöhung des ... Steuersatzes	1	↑	↑	↑	↓
	2	↑	↑	↑	↑
	3	(↑)	↑	↑	↓
	4	-	-	(↑)	-

Damit bliebe als einzige steuererhöhende Einzelmaßnahme die Erhöhung des Reichensteuersatzes bzw. das Vorziehen der zugehörigen Wertgrenze.

Neben den isolierten Maßnahmen lassen sich auch kombinierte Maßnahmen diskutieren: Ist die Beseitigung des Mittelstandsbauches primäres Ziel, so könnte dies mit beschränktem Minderaufkommen bei Beibehaltung der gegenwärtigen Besteuerung im Spitzensteuersatz durch eine deutliche Anhebung des Eingangssteuersatzes erfolgen. Um eine spürbare Mehrbelastung sehr kleiner Einkommen zu vermeiden, wäre gleichzeitig der Grundfreibetrag anzuheben. In der Annahme, dass eine Erhöhung des Eingangssteuersatzes selbst in Verbindung mit einer gleichzeitigen Erhöhung des Grundfreibetrags als politisch nicht wünschenswert gilt, wird auch diese Möglichkeit nicht näher betrachtet.

Eine andere Alternative, die Reduktion des starken Grenzsteuersatzanstiegs im unteren Einkommensbereich aufkommensschonend zu vollziehen, bestünde in der zusätzlichen Einführung weiterer Knickstellen in der direkten Progressionszone; allerdings würde dies nur die Form des Mittelstandsbauches verändern, nicht aber seine Existenz. Zudem dürfte die so zunehmende Komplexität des Einkommensteuertarifs nicht im Interesse des Gesetzgebers liegen.

Bei vollständiger Beseitigung der Knickstelle ohne Erhöhung des Eingangsteuersatzes bleibt dann nur die Erhöhung des Spitzensteuersatzes oder das Vorziehen von Reichenbesteuerung bzw. die Erhöhung des Reichensteuersatzes als (partielle) Gegenfinanzierungsmaßnahme.

Alternativ ließen sich geringere Aufkommensverluste durch eine Reduktion des Mittelstandsbauches bei grundsätzlicher Beibehaltung desselben erzielen, wenn der Grenzsteuersatz an der Knickstelle um weniger als 7 %-Punkte reduziert würde oder die Wertgrenze der Knickstelle bei Beibehaltung des derzeitigen Grenzsteuersatzes (23,97 %) um weniger als gut 11 Tsd. € verschoben wird.

Im Folgenden werden daher die Tarifalternativen mit beschränkter Aufkommensminderung – sei es durch Gegenfinanzierungsmaßnahmen oder durch partielle Reduktion des Mittelstandsbauches – betrachtet.

VI. Tarifalternativen mit beschränktem Aufkommensverlust

1. Gegenfinanzierung und Knickstellenreduktion als wesentliche Maßnahmen zur aufkommensschonenden Reform

Hält man die Aufkommenseinbuße von mehr als 30 Mrd. € angesichts der Haushaltssituation für nicht finanzierbar, so kommen aufgrund der im letzten Kapitel dargelegten Argumentation zwei Alternativen in Frage:

Mittels Gegenfinanzierungsmaßnahmen durch höhere Besteuerung im Bereich der hohen Einkommen können die Aufkommensausfälle kompensiert werden.

Alternativ lassen sich durch Reduktion statt Abschaffung des Mittelstandsbauches – bei grundsätzlicher Beibehaltung einer Knickstelle – die induzierten Aufkommensausfälle beschränken.

Beide Möglichkeiten lassen sich selbstverständlich auch kombinieren und werden im Folgenden zunächst getrennt und dann gemeinsam betrachtet.

2. Abschaffung des Mittelstandsbauches und Anhebung der Grenzsteuerlast im oberen Einkommensbereich

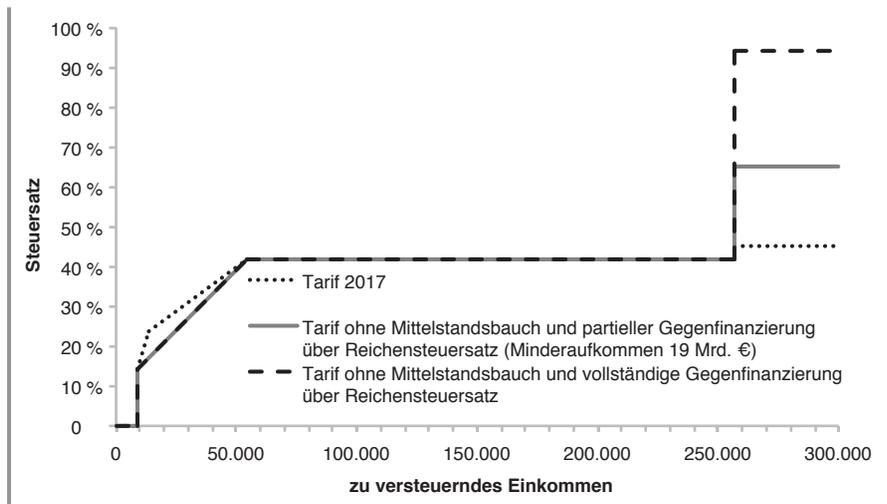
Zunächst wäre die Anhebung des Spitzensteuersatzes zu erwägen. Dabei gilt es jedoch zu bedenken, dass dies bei Beibehaltung der Wertgrenzen die Grenz- und Durchschnittssteuerbelastung in der Progressionszone erhöhen würde. Insbesondere eine steigende Grenzsteuerbelastung in der Progressionszone ist wohl kaum politisch kommunizierbar.

Deshalb besteht die Alternative in der Gegenfinanzierung vorrangig im Bereich derjenigen, die jetzt den Spitzen- oder Reichensteuersatz zahlen; also in Anpassungen oberhalb der Wertgrenze 3.

Die ausschließliche Anhebung des Reichensteuersatzes bringt vergleichsweise wenig Gegenfinanzierungspotential. Die Anhebung des Reichensteuersatzes um 1 Prozentpunkt bringt maximal ein Mehraufkommen von

0,65 Mrd. €. ⁵⁷ Um allein mit dem Reichensteuersatz eine nennenswerte Gegenfinanzierung zu betreiben, bräuchte es einen Reichensteuersatz von 94 %. Bei einer derartigen Anhebung des Grenzsteuersatzes sind allerdings nennenswerte Verhaltensreaktionen der Steuerpflichtigen zu erwarten, so dass das zusätzliche Aufkommen wohl (deutlich) unter den 0,65 Mrd. € pro Prozentpunkt liegen wird. Eine komplette Gegenfinanzierung wird so ggf. auch bei einem Reichensteuersatz von 100 % nicht zu erreichen sein. Eine Reichensteuersatzanhebung um 20 Prozentpunkte brächte dagegen ein rechnerisches Gegenfinanzierungsvolumen (ohne Berücksichtigung von zu erwartenden Verhaltensreaktionen) von maximal 13 Mrd. €. Es handelt sich bei dieser Berechnung um eine Obergrenze des Mehraufkommens, nicht um ein tatsächlich zu erwartendes Mehraufkommen.

Abbildung 10: Varianten der Abschaffung des Mittelstandsbauches mit partieller oder vollständiger Gegenfinanzierung.



Tarifvarianten, die sich ausschließlich über die Anhebung des Reichensteuersatzes gegenfinanzieren, sind daher wohl für die Realität eher ungeeignet. Aus diesem Grund soll die Betrachtung auf diejenigen ausgeweitet werden, die aktuell in ihrer Grenzbelastung dem Spitzensteuersatz von 42 % unterlie-

⁵⁷ Das auf Basis der tabellierten Werte der amtlichen Einkommensteuerstatistik ermittelte Aufkommen aus der Reichensteuer liegt bei rund 0,45 Mrd. € pro Prozentpunkt Reichensteuersatz. Das simulierte Mehraufkommen von 0,65 Mrd. € pro Prozentpunkt Reichensteuersatz ist maßgeblich durch die Fortschreibungsannahmen beeinflusst und stellt wahrscheinlich eher eine obere Grenze für das Mehraufkommen dar.

gen, also ein zu versteuerndes Einkommen pro Kopf von mindestens 54.058 € haben. Eine Anhebung des Steuersatzes von 42 % an der Wertgrenze 3 soll dabei aber vermieden werden, um den Eindruck einer Steuererhöhung für mittlere Einkommen zu vermeiden, da eine Anhebung des Steuersatzes an der 3. Wertgrenze wie weiter oben beschrieben auch die Grenzbelastung im direkt-progressiven Bereich des Tarifs implizieren würde.⁵⁸ Die Erhöhung der Grenzsteuerbelastung soll sich zunächst also ausschließlich auf das Einkommen oberhalb von 54.057 € beschränken.

Um den maximalen Grenzsteuersatz nicht übermäßig stark anheben zu müssen, werden zwei begleitende Maßnahmen berücksichtigt:

- Der maximale Steuersatz (Reichensteuersatz) beginnt bereits für Einkommen ab 100.000 €.
- Der Übergang vom jetzigen Spitzensteuersatz (42 %) zum Reichensteuersatz erfolgt linear-progressiv und nicht als Sprung bei 100.000 €.

⁵⁸ In Abschnitt VI.4. wird gezeigt, dass eine Anhebung des Spitzensteuersatzes ein legitimes Gegenfinanzierungsmittel sein kann, ohne dass dabei mittlere Einkommen höher belastet würden.

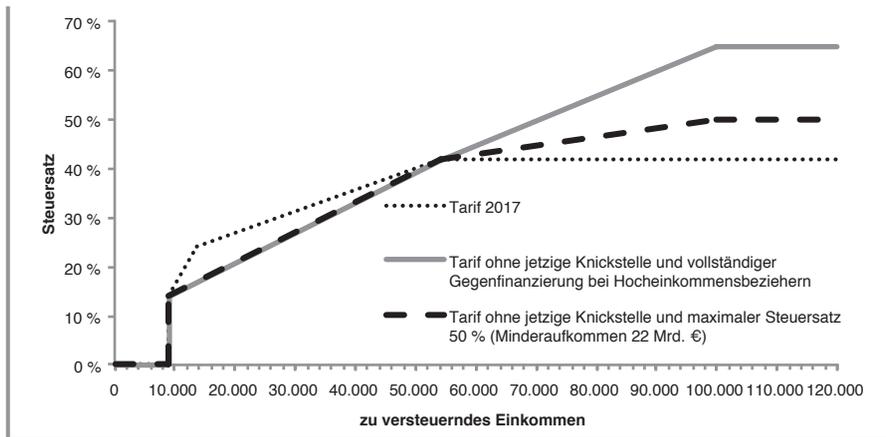
Abbildung 11: Gegenfinanzierungspotential und das verbleibende Minderaufkommen bei gleichzeitiger Abschaffung der jetzigen Knickstelle im Tarif.

maximaler Steuersatz	Maximales Gegenfinanzierungspotential in Mrd. €	verbleibendes Minderaufkommen (ohne Verhaltensanpassungen) in Mrd. €
45 %	2,42	29,65
46 %	3,88	28,19
47 %	5,34	26,73
48 %	6,79	25,27
49 %	8,25	23,82
50 %	9,71	22,36
51 %	11,17	20,90
52 %	12,63	19,44
53 %	14,08	17,98
54 %	15,54	16,53
55 %	17,00	15,07
56 %	18,46	13,61
57 %	19,92	12,15
58 %	21,38	10,69
59 %	22,83	9,24
60 %	24,29	7,78
61 %	25,75	6,32
62 %	27,21	4,86
63 %	28,67	3,40
64 %	30,12	1,95
65 %	31,58	0,49
66 %	33,04	-0,97

Soll die Besteuerung hoher Einkommen die Abschaffung der jetzigen Knickstelle nahezu vollständig gegenfinanzieren, so wäre künftig ein Spitzensteuersatz von mindestens 65 % erforderlich. Zu beachten ist dabei, dass nicht nur der neue Spitzensteuersatz für die meisten Ökonomen und Parteien wohl undenkbar wäre, sondern auch, dass es sich im Wesentlichen um eine Verlagerung des Mittelstandsbauches handeln würde: Dies wäre bei einem maximalen Steuersatz von 65 % jedoch kaum erkennbar, da sich die Geradensteigung zwischen den beiden Abschnitten des direkt-progressiven Bereichs

fast nicht verändert.⁵⁹ Das Gegenfinanzierungsvolumen berücksichtigt keine Verhaltensanpassungen und geht von einer korrespondierenden Anpassung anderer steuerlicher Normen – wie bspw. § 34a EStG – aus. Gerade vor dem Hintergrund der als Personengesellschaften geführten Unternehmen soll hier betont sein, dass es bei der Berechnung des potentiellen Gegenfinanzierungsvolumens darum geht, die Grenzen einer Gegenfinanzierung durch Steuererhöhungen aufzuzeigen, und dies nicht als Vorschlag für eine Reform zu verstehen ist.

Abbildung 12: Alternative Tarifvarianten bei Abschaffung des Mittelstandsbauches.



Wäre man hingegen nur bereit, einen maximalen Steuersatz von 50 % hinzunehmen, so wären damit Aufkommenseinbußen von über 22 Mrd. € verbunden und der neue Tarif würde eine deutliche⁶⁰ Knickstelle (neuer Mittelstandsbauch) bei der Wertgrenze 3 (54.058 €) aufweisen; es fände folglich lediglich eine Verschiebung des Mittelstandsbauches statt.

⁵⁹ Im gegenwärtigen Steuerrecht steigt der Grenzsteuersatz im ersten direkt-progressiven Tarifabschnitt um 2,01 %-Punkte je 1.000 € zu versteuerndes Einkommen, hingegen im zweiten direkt-progressiven Tarifabschnitt (ab 13.770 €) nur um 0,45 %-Punkte. Bei einer Verschiebung der Knickstelle auf 42 % bei einem zu versteuernden Einkommen von 54.058 € und einem Spitzensteuersatz von 65 % ab 100.000 € wäre die Erhöhung des Grenzsteuersatzes je 1.000 € mit 0,62 %-Punkten in der ersten direkten Progressionszone bzw. 0,50 %-Punkte in der zweiten direkten Progressionszone vergleichbar.

⁶⁰ Bei einer Verschiebung der Knickstelle auf 42 % bei einem zu versteuernden Einkommen von 54.058 € und einem Spitzensteuersatz von 50 % ab 100.000 € wäre die Erhöhung des Grenzsteuersatzes je 1.000 € mit 0,62 %-Punkten in der ersten direkten Progressionszone deutlich größer als der Anstieg (0,17 %-Punkte) in der zweiten direkten Progressionszone.

3. „Halbierung“ des Mittelstandsbauches

Will man die Anhebung der Grenzbelastung im oberen Einkommensbereich vermeiden und gleichzeitig die Aufkommenseinbußen durch Abschaffung des Mittelstandsbauches verringern, so wäre eine Möglichkeit, den Mittelstandsbauch lediglich zu reduzieren anstatt ihn vollständig abzuschaffen. Dafür kann entweder die Wertgrenze nach rechts verschoben oder alternativ der Steuersatz an der Knickstelle gesenkt werden.

Die vollständige Beseitigung des Mittelstandsbauches würde einer Rechtsverschiebung der Knickstelle um über 11 Tsd. € oder alternativ einer Absenkung des Knickstellensteuersatzes um fast 7 %-Punkte entsprechen.

Welche Aufkommenswirkungen von der schrittweisen Rechtsverschiebung der Wertgrenze der Knickstelle ausgehen, zeigt die folgende Abbildung.⁶¹

Abbildung 13: Aufkommenswirkungen der Rechtsverschiebung der Wertgrenze der Knickstelle.

Verschiebung der Wertgrenze um	Minderaufkommen in Mrd. €
1.000 €	3,32
2.000 €	6,55
3.000 €	9,69
4.000 €	12,74
5.000 €	15,70
6.000 €	18,58
7.000 €	21,37
8.000 €	24,07
9.000 €	26,69
10.000 €	29,23
11.000 €	31,69

Der alternative Weg besteht in der Reduktion des Grenzsteuersatzes an der Knickstelle bei Beibehaltung der aktuellen Wertgrenze (13.770 €). Exemp-

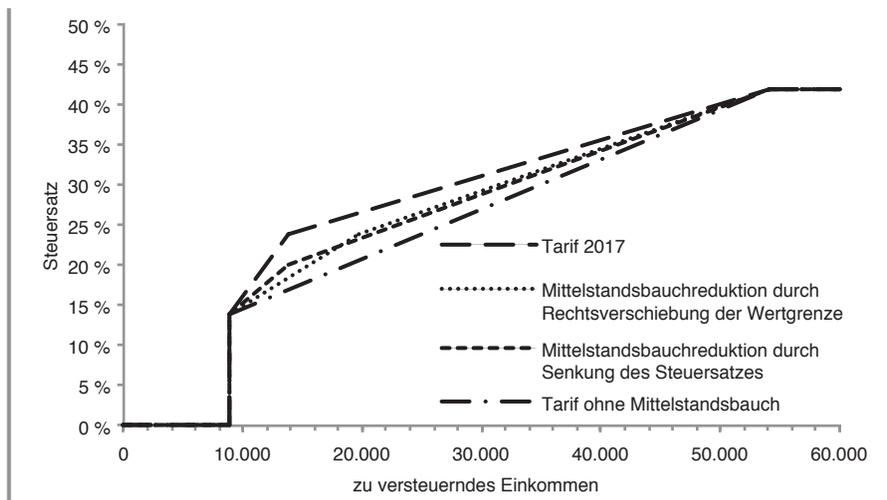
⁶¹ Zu ähnlichen Aufkommenswirkungen kommen auch *Dorn et al.* (2016b), 5.

larisch zeigt die folgende Abbildung die Aufkommenswirkung einer schrittweisen Reduktion des Grenzsteuersatzes um jeweils 0,5 %-Punkte.

Abbildung 14: Aufkommenswirkungen der Reduktion des Grenzsteuersatzes an der Knickstelle.

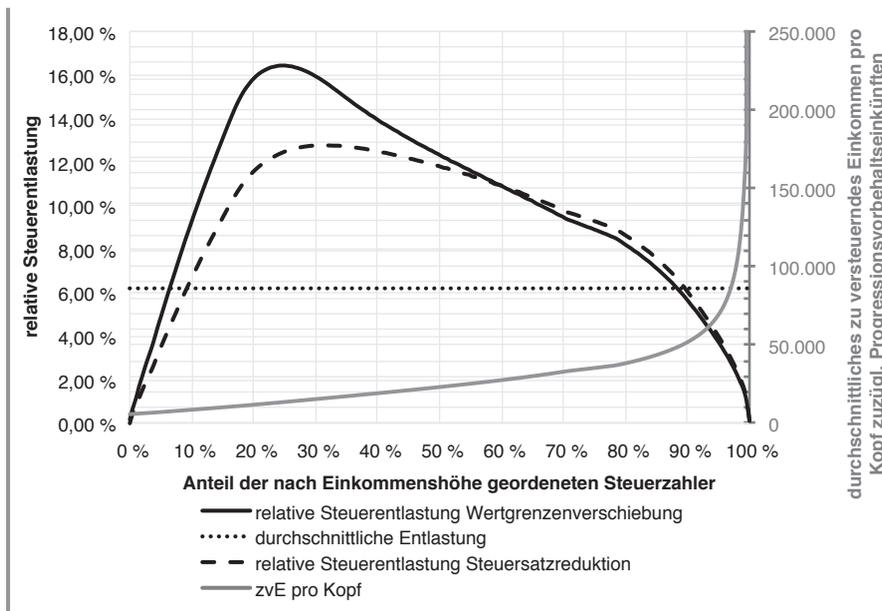
Grenzsteuersatz an der Knickstelle	Minderaufkommen in Mrd. €
23,47 %	2,31
22,97 %	4,63
22,47 %	6,95
21,97 %	9,27
21,47 %	11,59
20,97 %	13,91
20,47 %	16,23
19,97 %	18,55
19,47 %	20,88
18,97 %	23,20
18,47 %	25,53
17,97 %	27,85
17,47 %	30,18

Abbildung 15: Alternative Tarifvarianten bei Reduktion des Mittelstandsbauches.



Eine aufkommensäquivalente (annähernde) Halbierung des Mittelstandsbauches ließe sich durch eine Rechtsverschiebung der Wertgrenze um 6.000 € oder eine Reduktion des Knickstellensteuersatzes auf 20 % erreichen. Beide Varianten sind zwar in ihrer Aufkommenswirkung vergleichbar (Aufkommenseinbuße rund 18,5 Mrd. €), entlasten aber die Steuerpflichtigen mit unteren Einkommen unterschiedlich stark.

Abbildung 16: Relative Steuerentlastung für nach Einkommenshöhe geordnete Steuerzahler (Tarif mit halbiertem Mittelstandsbauch).



Die Verschiebung der Wertgrenze um 6.000 € entlastet Bezieher niedriger Einkommen stärker als die Reduktion des Grenzsteuersatzes an der Knickstelle auf 20 %. Für Einkommen oberhalb von gut 30 Tsd. € wirkt die Steuersatzreduktion stärker entlastend als die Verschiebung der Wertgrenze. Die stärkste relative Entlastung erfahren bei der Verschiebung der Wertgrenze Bezieher niedriger Einkommen (gut 16 Tsd. € zu versteuerndes Einkommen), während bei der Steuersatzreduktion die größte relative Entlastung auf Bezieher mittlerer Einkommen (knapp 19 Tsd. €) entfällt.⁶²

⁶² Es sei noch einmal daran erinnert, dass die Einordnung in niedrige und mittlere Einkommen subjektiv ist und die für diese Arbeit gewählte Abgrenzung bei einem zu versteuernden Einkommen (pro Kopf) von 18.000 € vorgenommen wurde.

4. Tarif mit 15 Mrd. € Minderaufkommen

Wird ein Minderaufkommen von maximal 15 Mrd. € angestrebt, so können die folgenden 4 Varianten exemplarisch betrachtet werden:

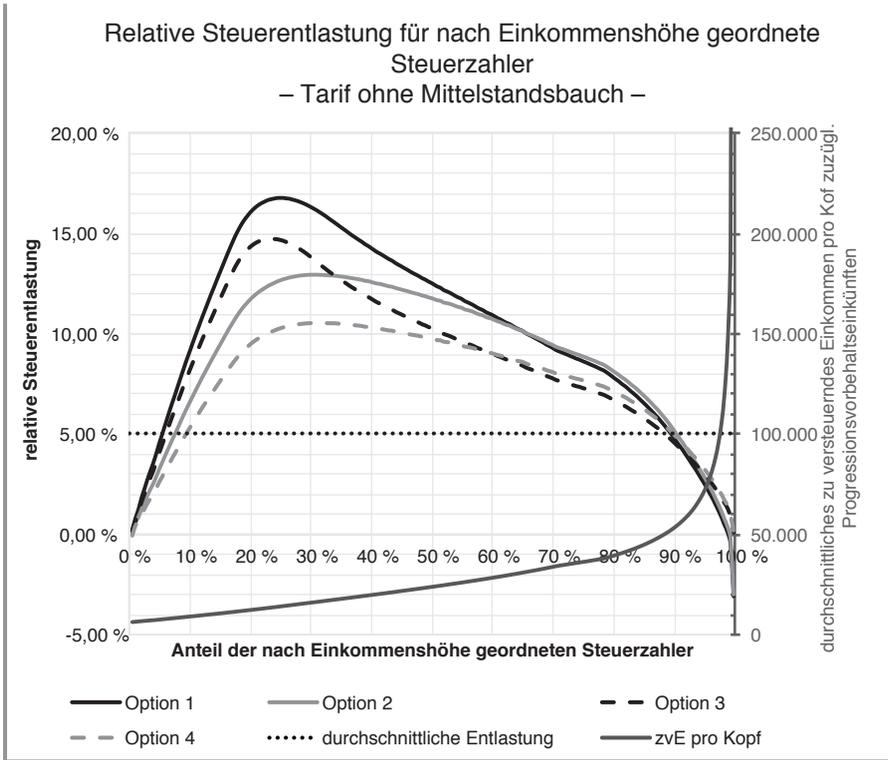
Abbildung 17: Varianten mit 15 Mrd. € Aufkommenseinbuße.

	Mit Gegenfinanzierung	Ohne Gegenfinanzierung
Verschiebung der Wertgrenze	<p>Option 1</p> <p>Wertgr. Knickstelle = 19.770 €</p> <p>Spitzensteuersatz 42,8 %</p> <p>Reichensteuersatz 47 %</p>	<p>Option 3</p> <p>Wertgr. Knickstelle = 18.570 €</p>
Absenkung des Steuersatzes	<p>Option 2</p> <p>Knickstellensteuersatz 20 %</p> <p>Spitzensteuersatz 42,7 %</p> <p>Reichensteuersatz 47 %</p>	<p>Option 4</p> <p>Knickstellensteuersatz 20,75 %</p>

Wählt man Optionen, die eine Gegenfinanzierung des „zu hohen“ Aufkommensverlustes durch die Reduktion des Knickstellensteuersatzes auf 20 % bzw. die Wertgrenzenverschiebung um 6.000 € ermöglichen, so kann dies bspw. über die Anhebung des Reichensteuersatzes um 2 Prozentpunkte und gleichzeitiger Anhebung des Spitzensteuersatzes erfolgen. Im Falle der Wertgrenzenverschiebung um 6.000 € ist der notwendige Spitzensteuersatz 42,8 %, um ein Minderaufkommen von 15,1 Mrd. € zu erreichen. Bei einer Steuersatzreduktion auf 20 % wäre ein Spitzensteuersatz von 42,7 % erforderlich, um den Aufkommensverlust auf 14,9 Mrd. € zu begrenzen.

Entscheidet man sich gegen Grenzsteuersatzerhöhungen, so könnte die Wertgrenze nicht um 6.000 €, sondern lediglich um 4.800 € an der Knickstelle auf 18.570 € verschoben werden (Option 3), was mit einer Aufkommenseinbuße von 15,1 Mrd. € einherginge. Alternativ würde ein Grenzsteuersatz von 20,75 % an der Knickstelle (Option 4) ein Minderaufkommen von rund 14,9 Mrd. € bewirken.

Abbildung 18: Relative Steuerentlastung der 4 Tarifoptionen mit einer Aufkommenseinbuße von rund 15 Mrd. €.



Die Gegenfinanzierung der Wertgrenzenverschiebung (Option 1 vs. Option 3) ermöglicht eine bis zu 2,6 %-Punkte bzw. 17,8 % höhere Steuerentlastung bei den mittleren Einkommen. Die Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkung (Option 2 vs. Option 4) ermöglicht eine bis zu 2,4 %-Punkte höhere Steuerentlastung, wobei bei dieser Option der relative Zuwachs der von der Gegenfinanzierung ausgelösten Steuerentlastung mit der Einkommenshöhe kontinuierlich abnimmt, in relativer Betrachtung also der Vorteil der stärkeren Steuersatzsenkung durch Gegenfinanzierung für Bezieher geringer Einkommen am größten ist.

Bei den Optionen mit Gegenfinanzierung treten nur bei den 1 % einkommensstärksten Steuerzahlern Mehrbelastungen auf, die aber auch im Durch-

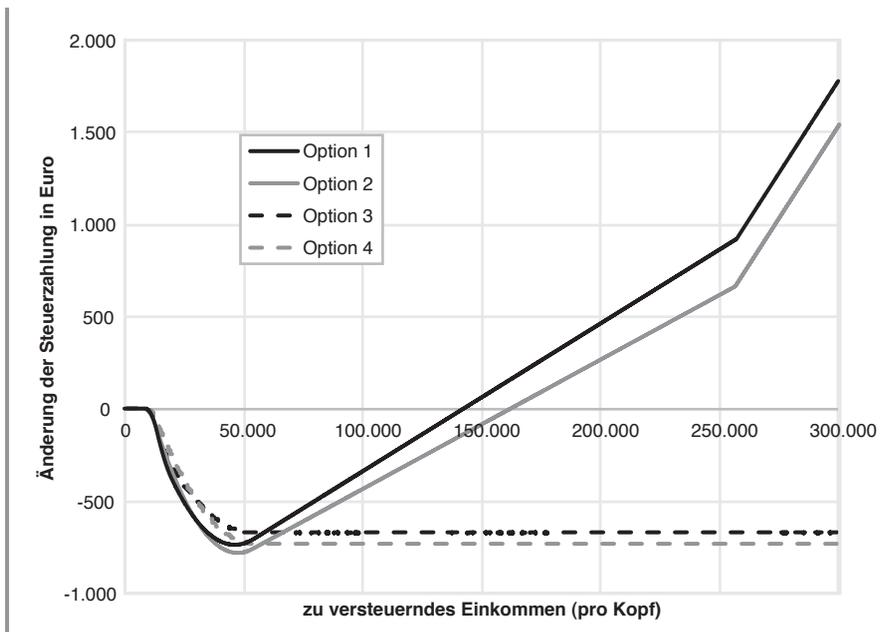
schnitt nur wenige Prozent betragen.⁶³ Bei einem zu versteuernden Einkommen von 300.000 € würde die Steuerlast reformbedingt um 1,51 % bzw. 1.790 € (Option 1) respektive 1,29 % (Option 2) steigen. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 1 Mio. € läge der relative Anstieg der Steuerlast bei 3,64 % (Option 1) respektive 3,58 % (Option 2). Einkommen von 40 Mio. € unterlägen bspw. einer Mehrbelastung von 4,43 % (Option 1) bzw. 4,42 % (Option 2).

Aufgrund der weitgehenden Entlastung bei den Grenzsteuersätzen im unteren und mittleren Einkommensteuerebereich würde die Gegenfinanzierung erst bei recht hohen Einkommen zu steigenden Durchschnittssteuersätzen führen. Bei Wahl von Option 1 würden Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen bis 142.000 € von der Reform trotz Anhebung des Spitzensteuersatzes entlastet. Bei Wahl von Option 2 wäre dies bei einem zu versteuernden Einkommen von bis zu 162.300 € der Fall.

Betrachtet man die absolute Steuerent- bzw. Steuermehrbelastung in beiden Optionen, so wird deutlich, dass selbst bei Anhebung des Spitzensteuersatzes Hocheinkommensbezieher (bis etwa 142.000 € bzw. 162.300 €) deutlich entlastet werden. Anders aber als in den Optionen ohne Gegenfinanzierung ist die Steuerentlastung für hohe Einkommen nicht – bei absoluter Betrachtung – am höchsten.

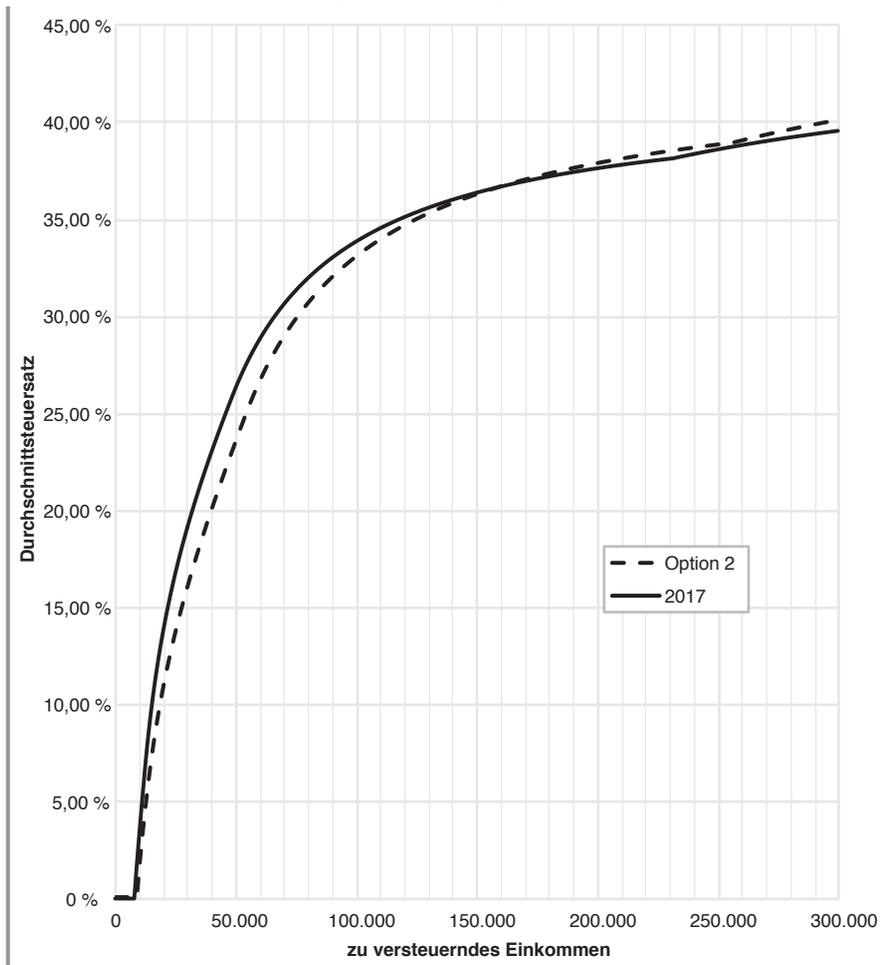
⁶³ Allerdings gilt es dabei zu beachten, dass die Mehreinnahmen flankierende Maßnahmen wie die Anpassung von § 34a EStG benötigen, da andernfalls die Mehreinnahmen aus den gewerblichen Einkünften geringer ausfallen würden.

Abbildung 19: Absolute Änderung der Steuerzahlung bei den Tarifoptionen mit einem Entlastungsvolumen von 15 Mrd. €.



Die folgende Abbildung zeigt exemplarisch für die Option 2 den Durchschnittsteuersatzverlauf im Vergleich zum aktuellen Tarif, was erneut zeigt, dass die Spitzensteuersatzerhöhung erst bei hohen Einkommen zu Steuererhöhungen führen würde.

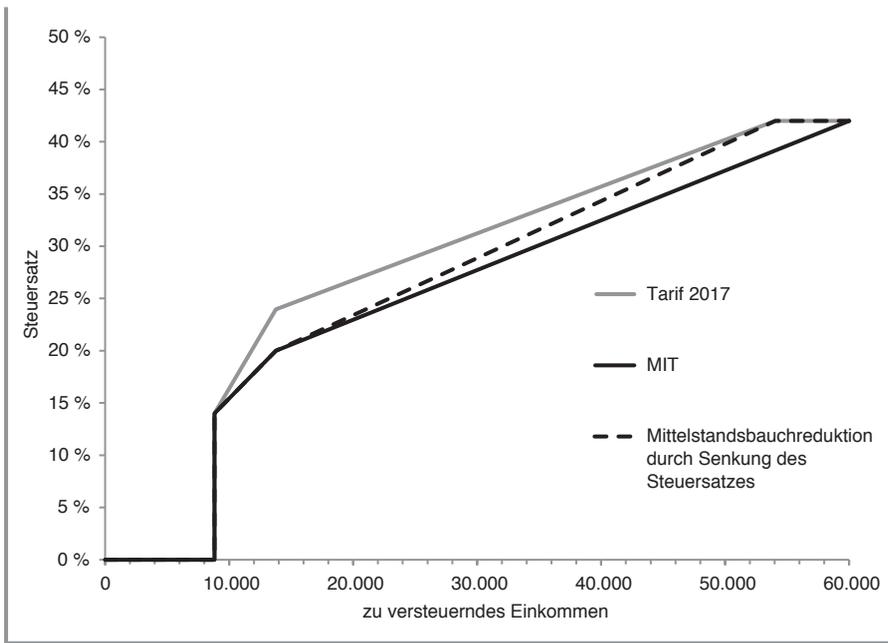
Abbildung 20: Verlauf der Durchschnittsteuersatzkurven im aktuellen Recht und bei Option 2 im Vergleich.



5. MIT-Vorschlag

Der Tarifvorschlag der MIT sieht die Kombination von Absenkung des Knickstellensteuersatzes auf 20 % und eine gleichzeitige Rechtsverschiebung der 3. Wertgrenze (Spitzensteuersatz) auf 60.000 € vor. Wie erwähnt, entlastet eine Rechtsverschiebung der 3. Wertgrenze auch sämtliche Bezieher mittlerer Einkommen. Die Verschiebung der 3. Wertgrenze entfaltet eine steuerentlastende Wirkung für all die Steuerpflichtigen, deren zu versteuerndes Einkommen oberhalb der Knickstelle liegt.

Abbildung 21: Grenzsteuersatzverläufe Tarif 2017, Steuersatzreduktion an der Knickstelle auf 20 % und Vorschlag MIT.

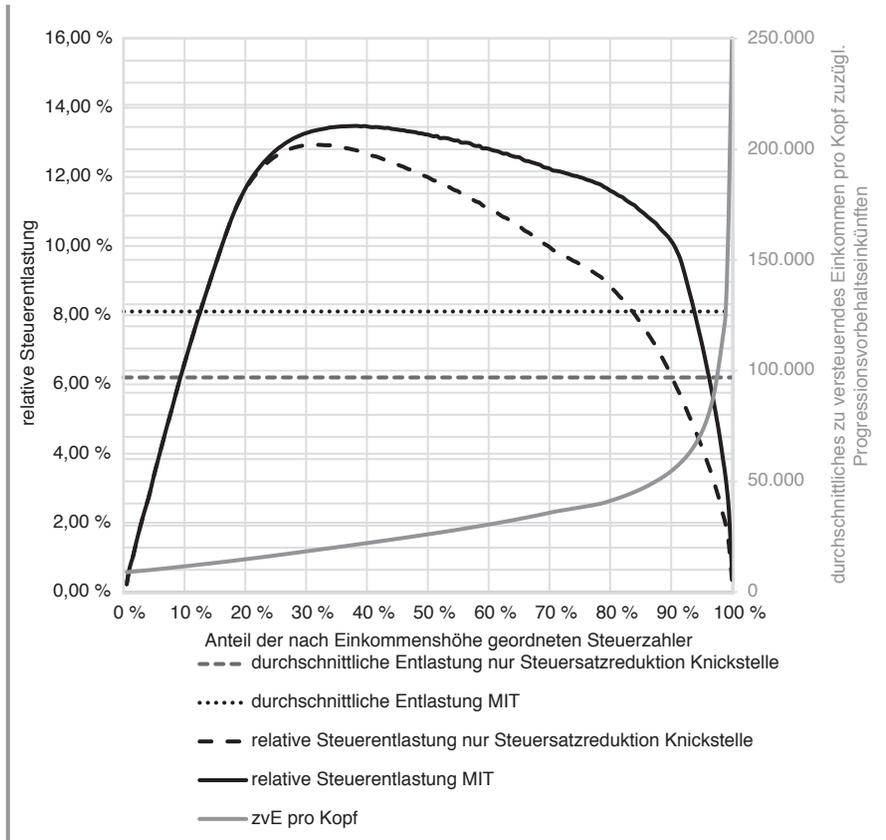


Der Vorschlag der MIT führt daher zu einer stärkeren Entlastung derjenigen, die ein zu versteuerndes Einkommen von mehr als 13.770 € aufweisen.

Der MIT-Vorschlag würde ein rechnerisches Minderaufkommen von 24 Mrd. € verursachen.⁶⁴ Die folgende Abbildung zeigt die relative Entlastungswirkung des MIT-Vorschlags und vergleichend auch die relative Entlastungswirkung, die sich bei unveränderter Wertgrenze des Spitzensteuersatzes bei Knickstellensteuersatzreduktion auf 20 % (vergleiche dazu Abschnitt VI.3.) ergäbe.

⁶⁴ Die Aufkommenswirkung berücksichtigt keine „Schatteneffekte“ auf den Solidaritätszuschlag. Nach Quantifizierung des MIT läge die Aufkommenseinbuße bei 25,8 Mrd. € im Vergleich zum Tarif 2016.

Abbildung 22: Relative Steuerentlastung für nach Einkommenshöhe geordnete Steuerzahler – Steuersatzreduktion Knickstelle ohne und mit Verschiebung der Wertgrenze 3 (MIT).

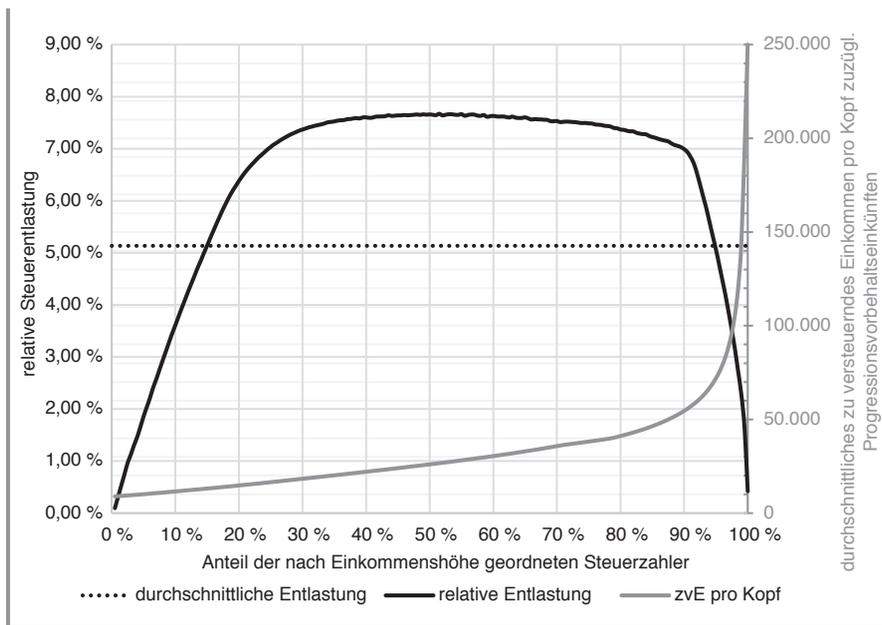


Während die absolute Entlastungswirkung beim MIT-Vorschlag für Bezieher hoher Einkommen am höchsten wäre, zeigt die Betrachtung der relativen Entlastung, dass die 6 % einkommensstärksten Steuerzahler nur unterdurchschnittlich (Senkung der Steuerbelastung um weniger als 8 %) entlastet werden.

Will man den Aufkommensausfall beim MIT-Vorschlag wiederum auf 15 Mrd. € begrenzen, so wird die Senkung des Knickstellensteuersatzes weniger stark ausfallen, um drastische Gegenfinanzierungsmaßnahmen zu vermeiden. Während ohne Verschiebung der Wertgrenze für den Spitzensteuersatz (Option 4) der Knickstellensteuersatz auf 20,75 % gesenkt werden konnte, kann bei Verschiebung der Wertgrenze des Spitzensteuersatzes auf 60.000 € der Knickstellensteuersatz nur auf 21,8 % gesenkt werden. Alter-

nativ wäre bspw. eine Wertgrenzenanhebung auf 58.000 € und eine Senkung des Knickstellensteuersatzes auf 21,5 % möglich.

Abbildung 23: Relative Steuerentlastung für nach Einkommenshöhe geordnete Steuerzahler – Steuersatzreduktion Knickstelle 21,8 % und Wertgrenze Spitzensteuersatz 60.000 €.



Bei einem Knickstellensteuersatz von 21,8 % und einer Wertgrenze zum Spitzensteuersatz von 60.000 € sinkt die Steuerlast der meisten Steuerzahler mit mittlerem Einkommen um rund 7,5 %. Etwa 80 % der Steuerzahler werden überdurchschnittlich entlastet. Die 14,5 % der Steuerzahler mit den geringsten Einkommen und die 5 % der Steuerzahler mit den höchsten Einkommen werden unterdurchschnittlich entlastet.

VII. Fazit

Heimliche Steuererhöhungen aufgrund von Nominaleinkommenswachstum haben in den vergangenen Jahren zu deutlichen Mehreinnahmen bei der Einkommensteuer geführt. Dabei führen heimliche Steuererhöhungen nicht nur zu einer Erhöhung des durchschnittlichen Anteils der Einkommen, der von den Bürgern an den Staat abzuführen ist, sondern auch zu Änderungen im relativen Beitrag, den Bezieher niedriger, mittlerer und hoher Einkommen zum Staatsaufkommen leisten.

Da jeder progressive Steuertarif bei Nominaleinkommenswachstum automatisch zu heimlichen Steuererhöhungen führt, muss der Einkommensteuertarif regelmäßig angepasst werden. Im Zuge einer solchen Anpassung ist es legitim, die dem Tarif zugrunde liegenden Gerechtigkeitserwägungen zu diskutieren und die Verteilung der Steuerlast ggf. neu zu justieren. Angesichts der anstehenden Bundestagswahl wird bei den Absichtsbekundungen der Parteien deutlich, dass eine Entlastung insbesondere mittlerer Einkommen angestrebt wird.

Eine Möglichkeit, mittlere Einkommen zu entlasten, besteht darin, den sogenannten Mittelstandsbauch zu reduzieren. Bei dem Mittelstandsbauch handelt es sich um eine Knickstelle im direkt-progressiven Tarifbereich, die durch einen stärkeren Anstieg der Grenzsteuersätze im unteren Tarifbereich gekennzeichnet ist.

Eine vollständige Beseitigung des Mittelstandsbauches wäre mit Aufkommenseinbußen von mehr als 30 Mrd. € verbunden. Solche Aufkommensminderungen wären aufgrund der heimlichen Steuererhöhungen der Vergangenheit zwar durchaus geboten, gelten aber vor dem Hintergrund der Haushaltslage als nicht finanzierbar.

Um die Aufkommensausfälle zu begrenzen, können zwei Wege erwogen werden: entweder die Gegenfinanzierung bei den Hocheinkommensbezieheren oder die Reduktion statt der vollständigen Beseitigung des Mittelstandsbauches. Die vollständige Gegenfinanzierung allein durch Anhebung des Reichensteuersatzes scheidet vollkommen aus, weil selbst bei einem 100%-igen Reichensteuersatz keine vollständige Gegenfinanzierung möglich wäre. Bei politisch ggf. noch vertretbaren Spitzensteuersätzen (maximal 50 %) ergibt sich nicht hinreichend Gegenfinanzierungspotential, falls die Aufkommensreduktion weniger als 20 Mrd. € betragen soll. Die Reduktion der Differenz der Grenzsteuersatzanstiege im direkt-progressiven Tarifbereich (Mittelstandsbauch) durch Rechtsverschiebung der Wertgrenze der Knickstelle

um 6.000 € oder alternativ Reduktion des Knickstellengrenzsteuersatzes auf 20 % würde jeweils rund 18,5 Mrd. € kosten.

Sollen die Aufkommensausfälle auf 15 Mrd. € begrenzt werden, so werden vier Tarifoptionen diskutiert: je zwei mit einer Gegenfinanzierung durch Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 42,7 % bzw. 42,8 % und gleichzeitiger Anhebung des Reichensteuersatzes auf 47 % und je zwei Varianten, in denen alle Steuerpflichtigen entlastet werden, wobei die durch Reduktion des Mittelstandsbauches automatisch verursachte Entlastung von Hocheinkommensbeziehern durch ein geringeres Entlastungsvolumen für mittlere Einkommenshöhen kompensiert werden muss.

Damit gilt es, die folgenden Ergebnisse festzuhalten:

1. Die Reduktion des Mittelstandsbauches ist geeignet, mittlere Einkommen zu entlasten.
2. Ohne Gegenfinanzierungsmaßnahmen entlastet die Reduktion des Mittelstandsbauches alle Steuerzahler, wobei die absolute Entlastungshöhe für diejenigen, die bereits dem Spitzen- oder Reichensteuersatz unterliegen, am höchsten ist.
3. Eine Erhöhung der Wertgrenze, ab der der Spitzensteuersatz zu zahlen ist, führt zu einer Verstärkung des Mittelstandsbauches, da sie – ceteris paribus – die Steigung im 2. direkt-progressiven Tarifabschnitt verringert. Sie sollte deshalb jedenfalls dann vermieden werden, falls die Reduktion des Mittelstandsbauches Priorität genießt. Die Rechtsverschiebung der Wertgrenze ist im Übrigen nicht geboten, um mittlere Einkommen zu entlasten. Sie führt aber zu einer gleichmäßigeren relativen Entlastung der mittleren Einkommen.
4. Eine „moderate“ Anhebung des Spitzensteuersatzes um 0,7 %-Punkte oder 0,8 %-Punkte bei gleichzeitiger Anhebung des Reichensteuersatzes um 2 %-Punkte würde das Entlastungspotential für mittlere Einkommen erhöhen und gleichzeitig erst bei Einkommen ab ca. 150.000 € zu einer Erhöhung der Steuerlast (im Vergleich zum 2017er Tarif) führen.

Literaturhinweise

Bach, Stefan (2013): Kirchhof oder Hollande: Wie hoch soll der Spitzensteuersatz in Deutschland sein?, in Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, Vol. 82, 77–99.

Beznoska, Martin (2016): Die Belastungs- und Aufkommenswirkung der kalten Progression. Working Paper.

Bierbrauer, Felix J. (2016): Effizienz oder Gerechtigkeit? Ungleiche Einkommen, ungleiche Vermögen und Optimale Steuern, in Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Vol. 17, 2-24.

BMWi (2017): Deutschland – stark und gerecht! Ein Zehn-Punkte-Plan für inklusives Wachstum, https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Downloads/0-9/10-punkte-fuer-inklusives-wachstum.pdf?__blob=publicationFile&v=6.

Boadway, Robin (2012): From Optimal Tax Theory to Tax Policy. Retrospective and Prospective Views, 1. Auflage, Cambridge.

Breidenbach, Philipp/Döhrn, Roland/Kasten, Tanja (2014): Der Weg ist frei: mehr Steuergerechtigkeit durch nachhaltigen Abbau der kalten Progression, in Wirtschaftsdienst, Vol. 94, 859–863.

BT-Drs. 15/1502, Drucksache des Deutschen Bundestages 15/1502 vom 8. September 2003: Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (Haushaltsbegleitgesetz 2004 – HBeglG 2004).

BT-Drs. 17/8683, Drucksache des Deutschen Bundestages 17/8683 vom 15. Februar 2012: Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression.

BT-Drs. 18/4649, Drucksache des Deutschen Bundestages 18/4649 vom 20. April 2015: Entwurf eines Gesetzes zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags.

Bündnis 90/Die Grünen (2016): Beschluss: Wir investieren in Gerechtigkeit, 40. Ordentliche Bundesdelegiertenkonferenz Münster, 11.–13. November 2016, https://www.gruene.de/fileadmin/user_upload/

Dokumente/BDK_2016_Muenster/SO-01_Wir_investieren_in_Gerechtigkeit.pdf (3.1.2017).

CDU (2016): Orientierung in schwierigen Zeiten – für ein erfolgreiches Deutschland und Europa. Beschluss des 29. Parteitags der CDU Deutschlands, https://www.cdu.de/system/tdf/media/dokumente/cdupt16_orientierung_inschwierigenzeitenfuereinerfolgreichesdeutschlandundeuropa_0.pdf?file=1 (3.1.2017).

Deutscher Bundestag (2016): Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Antrag der Abgeordneten Dr. Axel Troost, Klaus Ernst, Matthias W. Birkwald, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE. – Drucksache 18/5221–. Solidaritätszuschlag für gleichwertige Lebensverhältnisse in ganz Deutschland verwenden, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/096/1809694.pdf> (3.1.2017).

Dorn, Florian/Fuest, Clemens/Kauder, Björn/Lorenz, Luisa/Mosler, Martin/Potrafke, Niklas (2016a): Heimliche Steuererhöhungen – Belastungswirkungen der Kalten Progression und Entlastungswirkungen eines Einkommensteuertarifs auf Rädern.

Dorn, Florian/Fuest, Clemens/Kauder, Björn/Lorenz, Luisa/Mosler, Martin (2016b): Die Beseitigung des Mittelstandsbauchs – Varianten und Kosten.

Felbermayr, Gabriel/Baumgarten, Daniel/Lehwald, Sybille (2015): Wachsende Lohnungleichheit in Deutschland. Welche Rolle spielt der internationale Handel?

Gammelin, Cerstin (2016): Debatte um Steuersenkungen – Grüne zweifeln an Finanzkompetenz der CDU, <http://www.sueddeutsche.de/politik/debatteum-steuersenkungen-gruene-zweifeln-an-kompetenz-der-cdu-1.3138875> (3.1.2017).

Held, Benjamin (2014): Sind ärmere Haushalte stärker von der Inflation betroffen?, in *Wirtschaft und Statistik*, 680–691.

Hermle, Johannes/Peichl, Andreas (2013): Ist die Antwort wirklich 42? Die Frage nach dem optimalen Spitzensteuersatz für Deutschland, *IZA Standpunkte*, Nr. 60.

Houben, Henriette/Baumgarten, Jörg (2011): Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform, ifst-Schrift 476, Berlin.

Mirrlees, James A. (1971): An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation, in *The Review of Economic Studies*, Vol. 38, 175–208.

Mittelstands- und Wirtschaftsvereinigung der CDU/CSU (2016): Einfacher, Leistungs- und Familienfreundlicher. MIT-Konzept für eine umfassende Steuerreform in drei Stufen, https://www.mit-bund.de/sites/www.mit-bund.de/files/20160808_mit-steuerkonzept.pdf (3.1.2017).

Mittelstandsunion CSU (2016): Eckpunkte für eine Steuerkonzept 2020. Beschluss der MU-Landesversammlung – Bayerischer Mittelstandstag vom 15. Oktober 2016 in Erlangen, http://www.csu.de/common/csu/content/csu/hauptnavigation/partei/partearbeit/mu/MU-Landesversammlung_2016_Beschluesse/8_Eckpunkte_fuer_ein_Steuerkonzept_2020.pdf (3.1.2017).

Piketty, Thomas/Saez, Emmanuel (2012): Optimal Labor Income Taxation, NBER Working Paper 18521.

Rürup, Bert (2017): Schwarz-rot-grün-gelbe Steuerreform, in: Handelsblatt vom 13.3.2017.

Saez, Emmanuel/Stantcheva, Stefanie (2016): Generalized Social Marginal Welfare Weights for Optimal Tax Theory, in *American Economic Review*, Vol. 106, 24–45.

Schmidt-Catran, Alexander W. (2016): Economic inequality and public demand for redistribution. Combining cross-sectional and longitudinal evidence, in *Socio-Economic Review*, Vol. 14, 119–140.

SPD (2016): Fortschritt und Gerechtigkeit – Chance für Alle. Impulse der Programmkommission, https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Sonstiges__Papiere_et_al_/161121_Impulse_der_Programmkommission.pdf (3.1.2017).

Stern, Volker (2002): Der Tarif muss auf die Räder, in Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts (2006), Steueränderungsgesetz 2007.

ifst-Schriften 2017 / 2016 / 2015

2017

- Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe
- Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine
- Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung
- Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif

2016

- Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden
- Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting
- Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –
- Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?
- Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –

2015

- Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II
- Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells
- Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –
- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts
- Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht
- Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb