

Petersen, Hans-Georg

Article — Digitized Version

Bemerkungen zur Einkommensteuerreform '78

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Petersen, Hans-Georg (1976) : Bemerkungen zur Einkommensteuerreform '78, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 56, Iss. 6, pp. 298-300

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/134959>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Bemerkungen zur Einkommensteuerreform '78

Hans-Georg Petersen, Kiel

Zusammen mit der Steuerreform 1975 wurde gesetzlich verankert, daß mit Wirkung vom 1. Januar 1978 ein Einkommensteuertarif mit durchgehendem Progressionsverlauf in Kraft gesetzt werden soll. Über die dazu bestehenden Möglichkeiten wird die Bundesregierung zum 1. Januar 1977 dem Parlament einen Bericht vorlegen (EStG 1975, § 56). Diese vorgeschriebene Tarifreform bietet also die Möglichkeit, die Mängel des geltenden Tarifs zu beseitigen. Daneben gewinnt vor dem Hintergrund überwiegend nominaler Bruttoeinkommenserhöhungen das Problem der „kalten Progression“ zunehmend an Bedeutung, so daß bereits jetzt die Diskussion um eine erneute grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung einsetzen muß.

Kernstück der letzten Einkommensteuerreform bildeten jeweils die tariflichen Änderungen. Seit 1958 gilt in der Bundesrepublik ein in seiner Grundstruktur kaum veränderter polynomer Formeltarif mit bereichsweise geänderten Parameterwerten. Seine Bemessungsgrundlage bildet das „zu versteuernde Einkommen“ („Gesamtbetrag der Einkünfte“, vermindert um die Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen, Sonderfreibeträge und die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge). Aus der Anlegung des Tarifs an das „zu versteuernde Einkommen“ resultiert die Steuerschuld („festzusetzende Einkommensteuer“). In den bisherigen Tarifreformen – so auch in der letzten – wurden die beabsichtigten tariflichen Entlastungen (bzw. Mehrbelastungen) an der Veränderung des Durchschnittssteuersatzes bei einer bestimmten Höhe des „zu versteuernden Einkommens“ gemessen¹⁾. Die Zielsetzung der Tarifreform von 1975 – eine Entlastung der niedrigen Einkommen und eine begrenzte Mehrbelastung der höheren Einkommen – scheint bei ausschließlicher Betrachtung der Durchschnittssteuersätze realisiert worden zu sein. Die Entlastungen gegenüber dem Tarif von 1965 gehen für Alleinstehende bis zu einem „zu versteuernden Einkommen“ von 40 000,- DM (Grundtarif) und für Ehegatten bis zu einem „zu versteuernden Einkommen“ von 80 000,- DM („Splittingtarif“), wobei die Ergänzungsabgabe vernachlässigt wird. Nach Überschreiten dieser Grenzen liegt die Durchschnittsbelastung eindeutig über der des Tarifs von 1965.

Hans-Georg Petersen, 29, Dipl.-Volkswirt, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzwissenschaft der Universität Kiel. Er arbeitet gegenwärtig an einer Wirkungsanalyse der Einkommensbesteuerung.

Diese einfache Analyse erweist sich aber als unzureichend, wenn man die Belastungsänderung im Zusammenhang mit der künftigen Einkommensentwicklung, insbesondere bei inflationärer Tendenz, beurteilen will; hier ist vielmehr die Zunahme der durchschnittlichen Steuerbelastung infolge einer Einkommenserhöhung – also der „Progressionsgrad“²⁾ (mathematisch die erste Ableitung der Durchschnittssteuersatzfunktion) – entscheidend.

Aufgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips

Wie Berechnungen dieser Größe zeigen, waren und sind alle Bereiche der Tarife seit 1958 progressiv. Von einer „Beseitigung der Steuerprogression für kleine und mittlere Einkommen durch Ausdehnung der Proportionalzone“³⁾ zu sprechen, ist also eindeutig falsch und kann lediglich einer Irreführung des Zensiten dienen. Die zweite Ableitung der Durchschnittssteuersatzfunktion zeigt, daß der Tarif von 1975 in allen Bereichen verzögert progressiv ist; die beschleunigte Progression des Tarifs im ersten direkt progressiven Bereich wurde somit – vermutlich zufällig, da aus dem Verlauf der Durchschnittssteuersätze nicht ersichtlich – beseitigt. Allerdings liegt der Progressionsgrad des Reformtarifs mit Ausnahme des Bereichs von ca. 10 400,- DM (bzw. 20 800,- DM) bis 16 000,- DM (32 000,- DM) deutlich über dem des

¹⁾ Vgl. z. B. Deutscher Bundestag, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Sparprämiengesetzes, des Wohnungsbau-Prämiengesetzes und anderer Gesetze (Steueränderungsgesetz 1964), Drucksache IV/2400, Bonn 1964, S. 53; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, in: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971, S. 211; und Deutscher Bundestag, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, Drucksache 7/1470, Bonn 1974, S. 233.

²⁾ Vgl. M. Blöcker und H.-G. Petersen: Eine vergleichende Analyse der deutschen Einkommensteuertarife von 1958, 1965 und 1975 unter Einbeziehung des Progressionsgrades, in: Public Finance/Finances Publiques, Vol. XXX, 1975, S. 347 ff.

³⁾ BMF-Informationen, Steuerreform: Einkommen- und Lohnsteuer, Familienlastenausgleich, Sparförderung, Bonn 1974, S. 5.

Tarifs von 1965; die Differenz nimmt allerdings mit steigendem Einkommen ab, so daß nur noch eine geringfügige Mehrbelastung der Spitzeneinkommen bewirkt wird.

Gerade aufgrund dieser Tarifstruktur – insbesondere des sprunghaften Anstiegs des Progressionsgrades bei Verlassen des ersten Linearbereiches – gewinnt das Problem nominaler Einkommenserhöhungen zunehmend an Bedeutung. Die Verschärfung der Progression für Bezieher mittlerer Einkommen führt bei diesen zu einem besonders eklatanten Auftreten der „kalten Progression“, die verstanden werden soll als eine infolge nominaler Einkommenserhöhungen zunehmende Durchschnittssteuerbelastung. Wachsen sie infolge mehr oder weniger reiner „Inflationsausgleichszahlungen“ in den Bereich der direkten Progression, ist bei ihnen mit ausschließlich steuerlich bedingten realen Einkommenseinbußen zu rechnen (abgesehen von den ständig steigenden Soziallasten, die das Problem noch verschärfen). Hier wird das vom Gesetzgeber wiederholt angeführte Leistungsfähigkeitsprinzip⁴⁾ bei der Einkommensbesteuerung praktisch aufgegeben.

Die Tabelle zeigt, wie groß das Ausmaß der Erhöhung des „zu versteuernden Einkommens“ sein muß, um die tarifliche Entlastungswirkung zu kompensieren.

Tabelle
Ausmaß des zur Kompensation der einmaligen Entlastung notwendigen Anstiegs des „zu versteuernden Einkommens“

zu verst. Einkommen pro Jahr (DM)	Durchschn. Belastung gem. Tarif 1965 (%)	zu verst. Einkommen bei gleicher durchschn. Belastung gem. Tarif 1975 (DM)	Anstieg des zu verst. Einkommens (DM)	Anstieg des zu verst. Einkommens (%)
4 000	11,0	6 000	2 000	50,0
8 000	15,0	9 400	1 400	17,5
12 000	17,3	14 000	2 000	16,7
16 000	19,8	18 600	2 600	16,3
20 000	22,3	22 200	2 200	11,0
24 000	24,5	25 800	1 800	7,5
28 000	26,5	29 500	1 500	5,4
32 000	28,3	33 200	1 200	3,8
36 000	29,8	36 600	600	1,7
40 000	31,2	40 000	0	0,0

So genügt beispielsweise bei einem „zu versteuernden Einkommen“ von 24 000,- DM bereits ein nominaler Zuwachs von 7,5 %, um die einmalige Entlastungswirkung des Reformtarifs zu beseitigen; die Lohnerhöhungen der Jahre 1975 und 1976 werden also dazu führen, daß breite Bevölkerungsschichten einer höheren realen Steuerbelastung als vor der Reform unterliegen.

⁴⁾ Vgl. z. B. Deutscher Bundestag, Drucksache 7/1470, a. a. O., S. 212.

Gesellschaft, Société und Groupement als Rechtsformen zur Unternehmenskooperation

Die wirtschaftliche Integration Europas erfordert eine verstärkte Kooperation der Unternehmen über die Grenzen hinweg. Deshalb hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaften dem Rat Ende 1973 einen Verordnungsentwurf über die Schaffung einer »Europäischen Kooperationsvereinigung« vorgelegt und daneben das Projekt einer Europäischen Aktiengesellschaft den Vorschlag einer Personengesellschaft europäischen Rechts gestellt. Dieses Vorhaben berührt gesellschaftsrechtliche Problemkreise, die bei den bisherigen, auf die Kapitalgesellschaften konzentrierter Harmonisierungsbemühungen keine wesentliche Rolle spielten. Vorbild für die Initiative der Kommission war die 1967 in Frankreich speziell zur Förderung der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit geschaffene Gesellschaftsform des »Groupement d'intérêt économique«. Diese Rechtsform, die sich in der französischen Wirtschaft eines großen Zuspruchs erfreut, ist für das dortige Gesellschaftsrecht ein äußerst bemerkenswertes und zugleich problematisches Institut, das die Schwierigkeiten der rechtlichen Organisation zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit aufzeigt. Die Frage warum in Frankreich eine derartige Neuschöpfung erfolgte und inwieweit dies ein Beispiel abgeben kann für entsprechende Maßnahmen auf der Ebene des nationalen und des europäischen Rechts hat Anlaß gegeben zu einer weitgespannten gesellschaftsrechtlicher Grundlagen-Untersuchung.

Der Vergleich der sich scheinbar entsprechenden Grundbegriffe Société und Gesellschaft sowie der einfachen Personengesellschaften wie société civile und BGB-Gesellschaft, Stille Gesellschaft und société en participation etc. macht tiefgreifende Unterschiede sichtbar. Aus ihnen ergibt sich der Standort des »groupement d'intérêt économique«, aber auch anderer, bisher viel weniger beobachtete »groupements«. Dabei werden die von einem gemeinsamen Ausgangspunkt im 18. Jahrhundert ausgehenden Linien einer gegenläufigen Entwicklung aufgezeigt, die es bei den bevorstehenden Bemühungen um ein europäisches Gesellschaftsrecht zu berücksichtigen gilt. Im Zuge der Untersuchung werden nicht nur die Besonderheiten und Schwierigkeiten des französischen Gesellschaftsrechts beleuchtet, sondern auch für das deutsche Recht beachtliche Gesichtspunkte und Folgerungen herausgearbeitet. Die unmittelbare Relevanz der verschiedenen dogmatischen Positionen wird allenthalben sichtbar, und zwar vor allem immer wieder an Kooperationsfällen. Damit wendet sich die vorliegende Untersuchung in gleicher Weise an den theoretisch interessierten Leser wie an den Praktiker des Gesellschafts- und Wirtschaftsrechts. Die wichtigsten Gesichtspunkte der einzelnen Kapitel und Abschnitte sind jeweils in Zusammenfassungen leicht zugänglich gemacht, so daß die Abhandlung gewissermaßen auch von hintergründig gelesen werden kann: Sachregister und Entscheidungsverzeichnis erleichtern zusätzlich die Orientierung.

1976, 570 S., 15,3 x 22,7 cm, Salesta kart., 98,- DM
ISBN 3 7890 0175 9,
Schriftenreihe Europäische Wirtschaft, Band 84



Auch die Reform der Abzugsbetragsregelung – die ohnehin durch den Kompromiß im Bundesrat verwässert wurde – bietet keinen Anlaß zu Optimismus hinsichtlich einer andauernden Entlastungswirkung. Die Vorsorgepauschale für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit (16 % des Arbeitslohnes im Rahmen der Höchstbeträge) ist immerhin an die Einkommensentwicklung gebunden. Der Werbungskostenpauschbetrag, der Sonderausgabenpauschbetrag, der Vorsorgepauschbetrag und der verdoppelte Arbeitnehmerfreibetrag sowie der unverändert geltende Weihnachtsfreibetrag bleiben auch weiterhin der Entwertung durch die Inflation unterworfen. Die neue Kindergeldregelung, die trotz ihrer andersartigen institutionellen Ausgestaltung als Abzug von der Steuerschuld aufgefaßt werden sollte, wird allerdings am direktesten durch die Inflation getroffen und ihrer an sich positiven Verteilungswirkung beraubt, da bei der Freibetragsregelung alter Art die Abzugsfähigkeit von der Bemessungsgrundlage zwar auch zu einer sinkenden realen Steuerersparnis führte, dieser Effekt jedoch durch die infolge der „kalten Progression“ steigende Durchschnittsbelastung verzögert wurde.

Verstoß gegen formale Kriterien

Unterstellt man, daß ein moderner Einkommensteuertarif bestimmten formalen Kriterien ⁵⁾ genügen soll, ist zu konstatieren, daß der geltende Tarif gegen einige dieser formalen Kriterien verstößt. Der Sprung im Progressionsgrad bei Verlassen des ersten Linearbereiches stellt einen Verstoß gegen die Kriterien der Kontinuität und der Monotonie des Progressionsgrades dar; auch das Kriterium der Einfachheit des Tarifs kann nicht als erfüllt angesehen werden ⁶⁾.

Diese tariflichen Nachteile müssen mit der kommenden Reform ausgeräumt werden. Allein schon unter Berücksichtigung von Vorstellungen über einen gerechten Steuertarif ist ein durchgehender, d. h. sprunghafter Verlauf des Progressionsgrades zu fordern. Ein Tarif, der alle formalen Kriterien erfüllt und darüber hinaus das Steueraufkommen nahezu unverändert läßt, liegt vor. Es handelt sich dabei um eine gebrochene rationale Funktion, die auf G. Cassel ⁷⁾ zurückgeht und für den gesamten Einkommensbereich Gültigkeit hat. Ihre allgemeine Form lautet (mit t = Steuerschuld und x = „zu versteuerndes Einkommen“) ⁸⁾:

$$t = a \cdot \left(\frac{x-b}{x+c} \right)^d \cdot x$$

⁵⁾ Vgl. A. C. Pigou: A Study in Public Finance, 3., überarb. Aufl., London 1956, S. 46 ff.

⁶⁾ Vgl. H.-G. Petersen: Ein Vorschlag zur Reform des Einkommensteuertarifs 1978, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 35, 1976.

⁷⁾ G. Cassel: The Theory of Progressive Taxation, in: The Economic Journal, Vol. XI, 1901, S. 488 ff.

Aus dieser Funktion ist unmittelbar der Grundfreibetrag (b) sowie die maximale Grenz- und Durchschnittsbelastung (a) ersichtlich. Die Parameter c und d eröffnen breite belastungspolitische Variationsmöglichkeiten. Der in der elementaren Mathematik geschulte Zensit wird aus dieser Funktion bei Kenntnis seiner Bemessungsgrundlage leicht seine Steuerschuld ermitteln können. Eine Tabellierung – wie in der heutigen Steuerpraxis – würde sich erübrigen. Schwerwiegende Argumente, die gegen eine Einführung dieses Tarifs sprechen, gibt es nicht.

Indexbindung des Tarifs

Außerdem wird vor dem Hintergrund einer zunehmenden Inflationierung als Folge des sich abzeichnenden Konjunkturaufschwunges eine Indexbindung des Einkommensteuertarifs zwingend erforderlich ⁹⁾, um von den Grundsätzen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie der steuerlichen Umverteilung aus gesehene ungerichtete Belastungsverschiebungen zu vermeiden. Neben der Indexbindung des Tarifs müssen – wie auch vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft in einer gutachtlichen Äußerung gefordert ¹⁰⁾ – gleichzeitig die einkommensunabhängigen „Sockelabzugsbeträge“ sowie die Kindergeldzahlungen und Höchstbetragsregelungen inflationiert, mit anderen Worten also in ihrem realen Umfang aufrecht erhalten werden. Darüber hinaus sollten endlich die zahllosen Steuervergünstigungen gründlich „durchforstet“ werden ¹¹⁾.

Kompromisse sind nicht angebracht; denn sie führen lediglich dazu, daß die einkommensteuerrechtlichen Regelungen in immer kürzeren Abständen angepaßt, somit planvolles Handeln der Wirtschaftssubjekte erschwert wird und negative Anreiz- und Verteilungswirkungen nicht beseitigt werden.

⁹⁾ Eine quantifizierte Steuerfunktion, die weitgehend die Durchschnittsbelastung des einzelnen Zensiten im Vergleich zum geltenden Tarif unverändert läßt, lautet

$$t = 0,56 \cdot \left(\frac{x-3000}{x+35000} \right)^{0,72} \cdot x,$$

d. h., eine befriedigende Anpassung an den geltenden Tarif würde sogar bei Aufrechterhaltung der alten Eckwerte (maximaler Grenzsteuersatz: 56 %, Grundfreibetrag: 3000,— DM) erreicht. Die Anpassung an den Datenkranz des Jahres 1978 ließe noch eine Vereinfachung der Funktion zu, indem für den Parameter d eins eingesetzt würde (bei Anpassung der übrigen Parameterwerte). Dann könnte der Zensit durch einfache Division seine Steuerschuld ermitteln. Vgl. H.-G. Petersen: Ein Vorschlag zur Reform des Einkommensteuertarifs 1978, a. a. O.

¹⁰⁾ Sie ist problemlos in den vorgeschlagenen Tarif einzubauen, indem lediglich die Parameterwerte b und c der inflatorischen Entwicklung angepaßt würden (z. B. durch Inflationierung der Parameterwerte mit dem Lebenshaltungskostenindex).

¹¹⁾ BMWI, Indexierung wirtschaftlich relevanter Größen – Gutachtliche Äußerung des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Wirtschaft, Studienreihe 9, Bonn 1975.

¹²⁾ Vgl. dazu W. Albers: Umverteilungswirkungen der Einkommensteuer, in: ders. (Hrsg.), Öffentliche Finanzwirtschaft und Verteilung II (Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F., Bd. 75/II), Berlin 1974.