

Folkers, Cay

Article — Digitized Version

Der Reformakzelerator: Bemerkungen zu einer Reform des Einkommensteuertarifs ; Steuerpolitik

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Folkers, Cay (1978) : Der Reformakzelerator: Bemerkungen zu einer Reform des Einkommensteuertarifs ; Steuerpolitik, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 58, Iss. 7, pp. 340-345

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/135209>

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.

STEUERPOLITIK

Der Reformakzelerator

Bemerkungen zu einer Reform des Einkommensteuertarifs

Cay Folkers, Stuttgart-Hohenheim

Die Diskussion um eine Reform des Einkommensteuertarifs erreichte in den letzten Wochen einen neuen Höhepunkt. Es zeichnet sich anscheinend ab, daß im Gefolge der großen Steuerreform in jährlichem Rhythmus weitere Reformen zu erwarten sind. Diese Akzeleration der Reformtätigkeit gibt zu denken.

Unmittelbar mit der Verabschiedung der großen Steuerreform im Jahre 1974 setzte die Diskussion um eine Reform des neuen Einkommensteuertarifs ein. Außerdem wurde die Bundesregierung in § 56 des Einkommensteuergesetzes verpflichtet, zum 1. 1. 1977 einen Bericht über die Möglichkeiten zur Einführung eines Einkommensteuertarifs mit durchgehendem Progressionsverlauf vorzulegen. Die Einführung eines solchen Tarifs wurde in diesem Bericht aus „steuerpolitischen und haushaltswirtschaftlichen Gründen“¹⁾ abgelehnt; als Ersatz wurde das zum 1. 1. 1978 — allerdings in erheblich modifizierter Form — in Kraft gesetzte Steuerentlastungspaket angekündigt, das den Haushalt im übrigen nicht weniger als eine Tarifreform belastet hat.

Die Debatte um die Tarifreform ist danach jedoch nicht verstummt, sondern erreicht gegenwärtig — nur wenige Monate später — einen neuen Höhepunkt. Im Mai 1978 wurde ein Antrag der Opposition auf Einführung eines neuen Einkommensteuertarifs für 1979 im Finanzausschuß des Bundestages mit den Stimmen von SPD und FDP abgelehnt. Die SPD und der Finanzminister ließen jedoch kurze Zeit später ihre grundsätzliche Bereitschaft zu einer Tarifreform — allerdings erst für 1980 — erkennen. Nach den letzten Landtagswahlen forderte demgegenüber auch die FDP eine Tarifreform schon für 1979. Dennoch wurde am

¹⁾ Bundesministerium der Finanzen: Tarifbericht der Bundesregierung nach § 56 des Einkommensteuergesetzes, Bonn 1977, S. 16.

21. Juni 1978 im Bundestag ein Antrag der CDU/CSU-Fraktion auf Einführung eines neuen Steuertarifs zum 1. 1. 1979 abgelehnt. Zugleich wurden von seiten der Koalition jedoch für 1979 Vorwegmaßnahmen auf die Tarifreform nach dem Muster des Entlastungspakets 1978 in Aussicht gestellt; hierüber soll allerdings erst nach dem „Wirtschaftsgipfel“ in diesem Monat entschieden werden.

Man kann feststellen, daß die Unzufriedenheit mit der Besteuerung bisher von Reform zu Reform nicht gesunken, sondern deutlich angestiegen ist. Damit sind auch die Reformdebatten im Verlauf der Zeit zunehmend hektischer geworden. In der gegenwärtigen Diskussion zeichnet sich ab, daß im Gefolge der großen Steuerreform zumindest über drei Jahre, beginnend mit dem 1. 1. 1978, im jährlichen Rhythmus weitere Reformen zu erwarten sind. Auch wenn jedem einzelnen dieser Schritte durchaus überzeugende Zielvorstellungen zugrunde liegen mögen, muß diese Akzeleration der Reformtätigkeit insgesamt doch nachdenklich machen.

Es ist ein interessantes Phänomen, daß sich die Diskussion überwiegend auf den Tarif der Einkommensteuer konzentriert. Von mindestens gleicher Bedeutung für die Bestimmung der Steuerbelastung ist die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Tarifs. Ein guter Tarif ist zwar die notwendige, nicht aber hinreichende Voraussetzung für eine zieladäquate Besteuerung: bei einer systemhaften Bestimmung der Bemessungsgrundlage verschafft er den politischen Vorstellungen über die Belastung des Einkommens Geltung, im Falle von Inkonsistenzen verhindert er eine weitere Verzerrung des Ergebnisses, kann jedoch ein gutes Ergebnis nicht garantieren. Im Vergleich mit der Bemessungsgrundlage hat der

Prof. Dr. Cay Folkers, 35, ist Ordinarius für Finanzwissenschaft an der Universität Hohenheim. Seine wichtigsten Arbeitsgebiete umfassen Fragen der öffentlichen Finanzwirtschaft sowie Probleme der Einkommens- und Vermögensverteilung.

Tarif als Ausdruck grundsätzlicher Strukturvorstellungen eher die Funktion des langfristig stabilen Elements; es liegt in der Natur der Sache, daß seine Konstruktion in besonderem Maße Geschlossenheit und innere Logik erfordert. Wenn an dieser „tragenden Säule des Steuersystems“²⁾ ständig Reparaturen notwendig werden, so ist das ein schwerwiegendes Indiz für exemplarische Probleme der Steuergesetzgebung. Möglicherweise spielt in diesem Zusammenhang auch eine Rolle, daß Tarifforderungen wegen ihrer (vermeintlichen) Anschaulichkeit besonders publikumswirksame und politisch konsensfähige Reformen versprechen; dennoch läßt sich unschwer erkennen, daß der konstatierte Akzelerationsprozeß primär durch innere Gründe des Reformverfahrens bedingt ist.

Gründe für eine Tarifreform

Die Notwendigkeit zu einer Änderung der Tarifstruktur kann durch folgende Ursachen begründet sein. Ohne daß sich die relevanten Daten ändern müssen, kann sich herausstellen, daß ein parlamentarisch verabschiedeter Steuertarif in nennenswertem Ausmaß unerwünschte Effekte zur Folge hat, die zu einer Revision der ersten Entscheidung zwingen. Als zweite Möglichkeit kommt hinzu, daß infolge der nominalen wie realen Entwicklung wirtschaftlicher Größen entweder die unverändert vorherrschenden Belastungsvorstellungen durch den gegebenen Tarif nicht mehr realisiert werden oder neue Aufgaben bzw. Einschätzungen der Besteuerung entstehen, die zu Revisionen Anlaß geben. In der gegenwärtigen Situation laufen beide Ursachenkomplexe zusammen.

Das auslösende Element der Debatte, das so alt ist wie die wiederkehrenden Steuerreformdiskussionen, ist die „kalte Progression“. Sie hat zwei Ursachen:

Die Steuerpflichtigen werden aufgrund inflationär bedingter Einkommenserhöhungen auch ohne Steigerung des Realeinkommens einer schärferen Progression unterworfen.

Bei einem wachsenden Realeinkommen erhöht sich ohne Änderung der Position innerhalb der Einkommensverteilung laufend die Progression.

Die Folgen sind „heimliche Steuererhöhungen“, welche die bei Verabschiedung eines Steuergesetzes definierten Belastungen gegebener Realeinkommen ohne Gesetzesänderung ständig absolut und relativ revidieren. Diese Entwicklung hat ein Ausmaß angenommen, das heute sowohl im Hinblick auf die Belastungsrelationen innerhalb der Einkommensbesteuerung als auch be-

züglich des Anteils von Lohn- und Einkommensteuer am Gesamtaufkommen ein Politikum ist³⁾.

Neben der Forderung nach aktuellen Entlastungen stellt sich damit die Aufgabe, eine ständige Wiederholung derartiger Entwicklungen durch Konzipierung geeigneter Eingriffsmöglichkeiten zu vermeiden.

Ein zweites Problem, das in der neueren Wachstumspolitischen Situation zunehmend Bedeutung gewonnen hat, betrifft die „incentives to work and to invest“. Diese werden nach verbreiteter Meinung nicht nur durch das erhöhte absolute Niveau der Steuerbelastung, sondern auch durch die Art des gegenwärtigen Progressionsverlaufs beeinträchtigt. Daraus ergibt sich die Forderung nach einer Revision der Tarifstruktur vor allem im Hinblick auf die als zu stark empfundene Progression im mittleren Einkommensbereich.

Dieser Aspekt leitet über zur Frage der im Tarifverlauf zum Ausdruck kommenden verteilungspolitischen Vorstellungen. Auch wenn es gemeinhin schwierig ist, quantitativ exakt Auskunft über Verteilungsziele zu geben, ist es doch eher möglich, einen Konsens über bestimmte nicht gewünschte Verteilungsrelationen zu erreichen. Vorstellungen dieser Art finden in dem Ziel eines „harmonischen“⁴⁾ Tarifaufbaus ihren Ausdruck, d. h. in der Forderung, willkürlich erscheinende, sachlich nicht begründete Tarifeigenschaften wie beispielsweise Belastungssprünge auszuschließen. Dieses Anliegen war entgegen den Vorstellungen der Steuerreformkommission von 1971 im Tarif 1975 nicht wirksam geworden. Es läuft auf eine grundlegende Neukonzipierung der Tarifstruktur hinaus, ohne daß dadurch das Gesamtaufkommen der Einkommensteuer verändert werden muß.

Das vierte Argument bezieht sich demgegenüber wieder auf den zweiten Ursachenkomplex. Es ist aus der aktuellen konjunkturellen Situation geboren und zielt darauf ab, Nachfrage und Beschäftigung durch Senkungen der Einkommensteuer im Zuge einer Umstrukturierung des Tarifs zu stimulieren.

Defekte des gegenwärtigen Tarifs

Die genannten Gründe für eine Reform manifestieren sich in folgenden Eigenschaften des gegenwärtigen Tarifs.

Der untere Sprung des Grenzsteuersatzes von 0 % auf 22 % bei 3 030 DM führt zu einem besonders hohen Progressionsgrad bei den niedrigen

²⁾ Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971, S. 209.

³⁾ Die Aufkommenselastizität der Lohnsteuer stieg 1977 auf einen Wert über zwei, d. h. bei 1 % Steigerung des Sozialprodukts erhöht sich das Lohnsteueraufkommen um mehr als 2 %.

⁴⁾ Vgl. z. B. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a. a. O., S. 210 f.

Einkommen, der kaum begründbar ist. Dennoch wurde der Marginalsatz im Tarif 1975 gegenüber 1965 von 19 % auf 22 % erhöht.

Der zweite Tarifsprung von 22 % auf 30,8 % bei 16 020 DM ist gleichermaßen willkürlich, wurde jedoch 1975 wieder eingeführt, obwohl er nach der Erfahrung mit dem (geringeren) Sprung im Tarif 1958 durch die Reform von 1965 bereits einmal beseitigt worden war.

Im ersten Bereich der direkten Progression macht sich bei den stark besetzten, mittleren Einkommensklassen eine besonders hohe Progression bemerkbar. Damit wird ein bereits bei dem Tarif 1958 als „Mittelstandsbauch“ bezeichnetes Phänomen gegenüber dem Tarif 1965 verstärkt.

Die untere Linearzone widerspricht der Forderung nach einer durchgehenden direkten Progression, d. h. einem gleichmäßigen Belastungsverlauf. Mit dem Überwechseln vieler Steuerpflichtiger in die direkte Progression⁵⁾ werden die materiellen und verwaltungstechnischen Argumente, die für diesen Bereich bisher genannt werden, zunehmend hinfällig.

Für den oberen Linearbereich mit einem konstanten Grenzsteuersatz von 56 % bei Einkommen ab 130 020 DM gilt das gleiche Argument bezüglich der direkten Progression. Der gegenwärtige Knick in der Funktion des Grenzsteuersatzes ist nur tariftechnisch zu erklären; der Wert von 56 % ist nicht unumstritten.

Die Tarifkonstruktion in Form stückweiser Polynome erschwert Anpassungen an wirtschaftliche Entwicklungen ganz erheblich. Eine generelle Berücksichtigung von Preisniveauänderungen ist praktisch ausgeschlossen, da jeder Bereich getrennt angepaßt und damit auch diskutiert werden muß, so daß Strukturverzerrungen nahezu unvermeidlich sind. Notwendig wären ein oder zwei tarifliche Hebel, die einfach verstellbar sind, ohne daß die Tarifstruktur jedesmal erneut zur Disposition steht.

Strategie der Tarifreform

Ausgehend von der Absichtserklärung des § 56 EStG wird heute als übereinstimmende Reformgrundlage die Forderung nach einer „durchgehenden“ Progression erhoben. So einheitlich die Zielsetzung formuliert wird, so vielfältig sind die sachlichen Unterschiede, die sich dahinter verbergen. Nachdem die Bundesregierung in ihrem Tarifbericht noch den naheliegenden Schluß gezogen hatte, dies bedeute vor allem, die untere Linear-

⁵⁾ Trotz der Wirkungen des Steuerentlastungspakets vom 1. 1. 1978 steht zu erwarten, daß bereits 1978 weniger als die Hälfte der Steuerfälle in der Linearzone liegt und daß dieser Anteil weiter abnimmt.

zone durch eine Zone direkter Progression zu ersetzen, konzentriert sich die politische Strategie heute darauf, den zweiten Tarifsprung nicht durch Abschaffung der Linearzone, sondern durch Modifikation des ersten direkten Progressionsbereichs zu beheben. Der Sinneswandel resultiert daraus, daß eine Beseitigung der Linearzone im Normalfall neben anfänglichen Senkungen des Grenzsteuersatzes im weiteren Tarifverlauf auch höhere Marginalsätze hervorruft. Dieser Effekt wird bereits im Tarifbericht als „steuerpolitisch unerwünscht“⁶⁾ bezeichnet.

Die gegenwärtige Strategie ist das Ergebnis einer politischen Übereinkunft vom Rang eines unumstößlichen Prinzips, dem jeder neue Tarif genügen muß, wenn er ernsthaft diskutiert werden soll. Danach gilt es, den zweiten Tarifsprung (nicht notwendigerweise einen möglichen Knick) unter den Nebenbedingungen zu beseitigen, daß für keinen Steuerzahler die gesamte, durchschnittliche oder marginale Steuerbelastung erhöht wird. Im politischen Raum besteht Einigkeit darüber, daß materielle Reformziele nur nach Maßgabe dieser Kriterien realisiert werden sollen; als zentraler Punkt des Dissenses verbleibt dann – in unmittelbarem Zusammenhang mit der Frage nach der relativen Begünstigung der verschiedenen Einkommensklassen – die Höhe der daraus resultierenden Steuermindereinnahmen.

Bezogen auf die einzelnen Tarifdefekte ergibt sich folgendes Bild der Reformvorstellungen. Der erste Tarifsprung wird, obwohl verteilungs- und anreizpolitisch völlig unvertretbar, in der Debatte kaum beachtet und eher als Residualgröße aus anderen Zielsetzungen verstanden⁷⁾. Der zweite Tarifsprung soll durch Senkung der ersten direkten Progressionszone beseitigt werden, wodurch zugleich der Mittelstandsbauch vermindert wird, ohne daß irgend jemand stärker belastet werden muß. Diese Begünstigung der mittleren Einkommen ruft notwendig die Forderung nach sozialer Symmetrie, d. h. einer entsprechenden Senkung im Bereich der gegenwärtigen Proportionalzone hervor. Zum Ausgleich wird erwogen, die Grenzsteuersatztreppe in einem möglichst engen Bogen von unten zu umfahren⁸⁾ oder die Linearzone beizubehalten, jedoch geringfügig (z. B. auf 21 %) abzusenken⁹⁾.

Ob aus Einsicht in die Absurdität der ersten Variante oder aus verwaltungstechnischen Argumen-

⁶⁾ Tarifbericht der Bundesregierung, a. a. O., S. 16.

⁷⁾ Es bleibt abzuwarten, ob sich dies ändert, nachdem das Problem im Zusammenhang mit dem Projekt einer Steuerpartei von H. Fredersdorf hervorgehoben worden ist. Vgl. Handelsblatt, 33. Jg., Nr. 106, 15. 6. 1978, S. 3.

⁸⁾ Vgl. Modell T 602 (A) der Bundesregierung bzw. T BY des Bayerischen Finanzministeriums (Streibl-Modell).

⁹⁾ Vgl. Modell T 621 der Bundesregierung; es stimmt in der Struktur prinzipiell mit dem alten (häufig kritisierten) Tarif von 1965 überein.

ten, jedenfalls scheint sich – auch nach den Beschlüssen der FDP – nunmehr die zweite Variante als übereinstimmendes Reformziel durchzusetzen. D.h. der untere Linearbereich stellt nichts als eine Frage der politischen Opportunität dar, während der obere Progressionsverlauf und die zweite Linearzone überhaupt nicht in die Reform einbezogen werden. Nicht nur der Grundfreibetrag und der höchste Grenzsteuersatz bleiben ausgeklammert, sondern sogar der Tariffreibetrag nach § 32 Abs. 8 EStG, der lediglich als vorübergehende Sofortmaßnahme zur Abschwächung der Progression vor einer umfassenden Tarifreform eingeführt ist, wird als derzeitiger „Besitzstand“ kaum noch zur Debatte gestellt.

Bei diesem Verfahren versteht es sich von selbst, daß die mathematische Gestalt der Tarifformel gar nicht erst erörtert wird, sondern daß nur partielle Korrekturen an einzelnen Tarifstücken vorgenommen werden; das Ziel eines besseren Fertigwerdens mit der kalten Progression hat somit allein deklamatorischen Charakter. Würde die Diskussion der letzten Zeit nicht eine andere Sprache sprechen, so könnte man aufgrund des faktischen Datencharakters der wesentlichen Eigenschaften und Eckwerte des heutigen Tarifs zu dem Ergebnis kommen, daß der gegenwärtige Verlauf gar nicht so schlecht sein kann.

Diagnose des Reformverfahrens

Betrachtet man die Reformgründe und die Defekte des Tarifs, so deutet alles darauf hin, daß die gegenwärtige Reformstrategie kaum bessere Ergebnisse erbringen dürfte als frühere Reformansätze. Man kann feststellen, daß nicht etwa Zufälligkeiten der wirtschaftlichen Entwicklung oder ungünstige Entscheidungssituationen einmaliger Art, sondern inhärente Unzulänglichkeiten des Verfahrens den zunehmenden Zwang zur Reform der Reformen bewirken. Diese systematische Abhängigkeit soll als Reformakzelerator bezeichnet werden: Die Kumulation von Defekten macht konsistente Neuregelungen immer schwieriger und verstärkt auf der anderen Seite die Kurzlebigkeit der getroffenen Maßnahmen.

Die Gründe für dieses Phänomen können in zwei Komplexen zusammengefaßt werden. Der erste beruht darauf, daß politische Reformen aus Gründen der Plausibilität für den Bürger und der Durchsetzbarkeit gegenüber Interessenstandpunkten das Gewicht auf Änderungen gegenüber dem Status quo, nicht jedoch auf den Endzustand als solchen legen. Sie gehen nicht von in sich begründeten umfassenden Gesamtkonzepten aus, sondern sind von vornherein auf die (reformbedürftige) Realität und die „Ausgewogenheit“ der jeweiligen Änderung fixiert. Ein auf dauerhaften

Erfolg angelegtes Reformvorhaben muß demgegenüber zunächst die prinzipiellen Erfordernisse ohne Berücksichtigung heutiger Besitzstände erarbeiten und sollte erst nach Klärung und im Rahmen der generellen Beziehungen die Verbindung zu den derzeitigen Gegebenheiten, möglicherweise auch durch Übergangsregelungen, herstellen. Gegenwärtig besteht der faktische Zwang zu einer weitgehenden Interessen- und Besitzstandswahrung¹⁰⁾, welche die Entwicklung grundlegender Tarifkonzepte praktisch verhindert. Werden die zunächst wenig beachteten Auswirkungen des Gesamtergebnisses dann spürbar, so entsteht die Notwendigkeit für neue Reformen, die aus den gleichen Gründen noch weniger überzeugen. Damit wird auch die Entwicklung einer neuen Tarifformel verhindert, die von der bisherigen mathematischen Form abweicht und einen Ausgleich der kalten Progression besser ermöglicht.

Der zweite Ursachenkomplex stammt möglicherweise aus der gleichen Wurzel, führt jedoch zu einer abweichenden Konsequenz. Typischerweise werden grundsätzliche strukturelle Fragen und aktuelle konjunkturpolitische Erfordernisse nicht sorgfältig getrennt, sondern bereits im Ansatz vermengt. So konzentriert sich die Reformdiskussion heute zum großen Teil auf die Frage, wie ein konjunkturell gewünschter Steuerausfall am besten verteilt werden sollte. Das Ergebnis sind die bekannten Tarifgebilde, die lediglich die Geschichte vergangener Krisen widerspiegeln. Nur eine grundlegende Klärung der langfristigen Strukturbeziehungen unabhängig von konjunkturell möglicherweise erforderlichen Modifikationen kann jedoch dem Akzelerator entgegenwirken. Falls das Reformverfahren diese Probleme nicht überwinden kann, wird die neue Runde wieder durch die Kumulation der Unzulänglichkeiten früherer Reformen vorgezeichnet sein.

Kriterien für einen guten Tarif

Soll die beschriebene Tendenz durchbrochen werden, so ist zunächst zu fragen, welchen grundlegenden Kriterien der Tarif genügen sollte. Geht man, wie eingangs erläutert, davon aus, was unter distributiven Gesichtspunkten nicht begründbar oder wünschenswert ist, so folgt, daß der Tarif möglichst gleichmäßig – formal ausgedrückt: monoton und stetig – verlaufen muß, da Belastungsrelationen, die von einem genau zu definierenden, durchgehenden Prinzip der Gleichmäßigkeit abweichen, nicht generell gerechtfertigt werden können und außerdem spezielle Ungleichheiten

¹⁰⁾ Das Besitzstandsdenken hat im Zusammenhang mit dem Reformprozeß – ob als ursächlich induzierte Größe sei dahingestellt – so stark zugenommen, daß in der gegenwärtigen Reformdebatte erstmals einhellig eine totale Besitzstandswahrung gefordert wird.

bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage unsystematisch verzerren. Neben dem in dieser Weise interpretierten Erfordernis eines harmonischen Tarifverlaufs ist die einfache Möglichkeit (nicht der Zwang) zur Kompensation der kalten Progression wie auch zur Einführung diskretionärer Maßnahmen der Stabilisierungspolitik ohne Induzierung ungewollter Strukturverschiebungen vorzusehen.

Aus den Überlegungen folgt, daß der Tarifverlauf, ausgehend von dem Grundfreibetrag bis zum Ende eine gleichmäßige, verzögerte Progression aufweisen muß, denn ein monotoner Verlauf muß aufgrund der Notwendigkeit einer Obergrenze für den Marginalsteuersatz zu einer verzögerten Progression, d. h. einer mit geringer werdender Rate anwachsenden Durchschnittsbelastung führen. Dies ist sowohl aus distributiven als auch unter allokativen Gesichtspunkten erwünscht, denn es bedeutet, daß im gesamten Bereich eine direkte Progression herrscht, die jedoch überall abnimmt und daher alle Steuerzahler grundsätzlich gleich behandelt, d. h. auch keine leistungsfeindlichen Zonen aufweist. Ein Tariftyp, der diesen Kriterien entspricht, wurde bereits vor Erstattung des Tarifberichts der Bundesregierung von H.-G. Petersen vorgeschlagen¹¹⁾. Dabei handelt es sich um eine gebrochene rationale Funktion, die mit einer geringfügigen Modifikation bereits auf Cassel zurückgeht¹²⁾. Die Analyse dieses Tarifs zeigt, daß im Rahmen der geforderten Tarifeigenschaften durch geeignete Parameterwahl der Mittelstandsbauch reduziert werden kann und daß darüber hinaus einige wenige Parameterhebel zur Verfügung stehen, die auf einfache Weise Anpassungen, z. B. im Hinblick auf die kalte Progression, ermöglichen.

Kürzlich wurde ein weiteres Tarifmodell vorgeschlagen, das — allerdings nur bis zur oberen Linearzone — durch eine einzige Formel erzeugt wird¹³⁾; es weist als Besonderheit eine konstante Steuerbetragselastizität auf. Auch wenn man von dem schlagartigen Absinken der Progression bei dem nicht vermeidbaren Tarifknick am oberen Ende absieht, scheint die Idee einer konstanten Betragselastizität eine Reihe von Problemen aufzuwerfen, die diesen Tariftyp weniger überzeugen lassen.

Mit diesen beiden Ansätzen sind die Möglichkeiten durchgehender Tarifformeln jedoch keineswegs erschöpft. Bereits bei flüchtiger Betrachtung bieten sich neben den gebrochen rationalen Funktionen auch Exponentialfunktionen oder Wurzel-

funktionen bzw. Varianten oder Kombinationen dieser Funktionsarten und des Cassel-Typs an. Auch wenn schon eine übergroße Zahl von Reformmodellen vorliegt, müssen derartige Ansätze unbedingt analysiert werden, wenn die Möglichkeiten für eine grundlegende Reform systematisch abgeklärt werden sollen.

Ein Kriterium, das in der Diskussion der letzten Zeit viel Beachtung gefunden hat, ist die Einfachheit des Tarifs. Damit werden Durchschaubarkeit und Abschätzbarkeit der Steuerbelastung für den Zensiten sowie administrative Effizienz umschrieben. Die durchgehenden Tarifformeln bewirken für den Steuerzahler eine deutliche Vereinfachung verglichen mit dem gegenwärtigen, zusammengestückelten Tarif, auch wenn dies bei Betrachtung ihrer mathematischen Form zunächst nicht offensichtlich sein mag; bestimmte Eckwerte wie Grundfreibetrag und maximaler Grenzsteuersatz sind nämlich unmittelbar ablesbar, und auch die Ermittlung der Steuerschuld ist übersichtlicher. Die Verwaltungsvorteile des unteren Linearbereichs vermindern sich demgegenüber mit der Zahl der erfaßten Fälle. Ohnehin wird Verwaltungseffizienz bei zunehmendem Computereinsatz nur noch zum geringen Teil durch die Tarifgestaltung, sondern primär durch die Vorschriften zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens sowie durch Vereinfachung bzw. Abschaffung anderer Steuern erreicht.

Konsequenzen für die anstehende Reform

Aus den bisherigen Überlegungen folgt, daß ein neugestalteter Tarif bestimmte Eigenschaften aufweisen muß, wenn er für einen längeren Zeitraum Bestand haben soll. Die erste Bedingung zur Vermeidung allokativver oder distributiver Störungen ist ein durchgehender Verlauf ohne Wendepunkte, Sprung- oder Knickstellen. Derartige Tarifformeln können auch dazu beitragen, die kalte Progression besser als bisher zu bewältigen. Ein möglicher Nachteil könnte darin gesehen werden, daß isolierte Belastungsänderungen für einzelne Einkommensgruppen erschwert werden; da dies jedoch Manipulationen zugunsten einzelner ohne Beachtung der generellen Belastungsstruktur ausschließt, kann darin eher ein Vorteil gesehen werden.

Eine strukturelle Reform der Einkommensbesteuerung, die diesen Namen verdient, kann nicht auf die Restriktion einer totalen Besitzstandswahrung, auch bezogen auf den Marginalsatz, verpflichtet werden. Dazu steht nicht im Widerspruch, daß nach Klärung der grundsätzlichen Strukturrelationen im Sinne eines rekurrenten Anschlusses der Besteuerung auf den gegenwärtigen Tarif und die Besetzungsdichte der einzelnen Einkommensklassen Bezug genommen werden muß, um unge-

¹¹⁾ H.-G. Petersen: Ein Vorschlag zur Reform des Einkommensteuertarifs 1978, in: Finanzarchiv NF, Bd. 35 (1976/77), S. 128 ff.

¹²⁾ G. Cassel: The Theory of Progressive Taxation, in: The Economic Journal, Vol. XI (1901), S. 490.

¹³⁾ E. Bomsdorf, U. P. Hermanni: Taschenrechner genügt, in: Wirtschaftswoche, 32. Jg., Nr. 18, 28. 4. 1978, S. 64 ff.

wollte Verschlechterungen für einzelne Gruppen soweit wie möglich zu vermeiden und das Aufkommen anzupassen. Es erscheint angeraten, den Steuerzahler getrennt über die Grundsatzfragen und die Anpassungsaufgabe zu informieren, denn auf diese Weise können die Transparenz der Entscheidungen und das Verständnis für die anstehenden Probleme in der Öffentlichkeit erhöht werden. Auch dadurch wird die längerfristige Stabilität eines Reformtarifs gefördert.

Falls eine vollständig überzeugende Tariflösung gegenwärtig auf unüberwindliche Hindernisse stoßen sollte, ist ein Verlauf anzustreben, bei dem der Grenzsteuersatz nach dem Grundfreibetrag zwar mit einem positiven Anfangswert, jedoch deutlich unterhalb des Vorschlags T 621, einsetzt, die jetzige Linearzone schneidet und ohne Wendepunkt den Spitzensatz anstrebt. Die damit verbundenen Grenzsteuersatzerhöhungen in einem begrenzten Bereich werden stets unter Verweis auf die incentive-Problematik abgelehnt. Das Argument ist jedoch in dieser pauschalen Form nicht haltbar. Dabei ist zunächst die untere Linearzone zu beachten, die meist als besonders leistungsfreundlich gilt. Diese Feststellung muß jedoch im Hinblick auf die hohe Progression bezweifelt werden, die aus dem unteren Sprung resultiert und nur durch den hier geforderten Abbau des Sprunges behoben werden kann. Hinzu kommt die unbestritten notwendige Verminderung des Mittelstandsbauches, die zu einem Anschluß an den unteren Bereich führen sollte. Es ist jedenfalls nicht einzusehen, warum die starke Ausdehnung der Proportionalzone im Tarif 1975 einen harmonischen Belastungsverlauf für alle Zeiten blockieren soll. Die durchgehend direkte, jedoch verzögerte Progression führt im gesamten Bereich zu einer Entschärfung der incentive-Problematik und einer bestmöglichen Realisierung der verteilungspolitischen Zielsetzung.

Es dürfte deutlich geworden sein, daß bei Einführung eines neuen Tarifverlaufs sämtliche Eckwerte einer Überprüfung bedürfen. Dies gilt zunächst für den als Übergangslösung beschlossenen Tariffreibetrag, der ersatzlos zu streichen ist. Es gilt jedoch auch für den Grundfreibetrag und nicht zuletzt den marginalen Spitzensatz, der nach dem hier unterbreiteten Vorschlag im Tarifverlauf asymptotisch angestrebt würde. Während der untere Marginalsatz gesenkt werden sollte, erscheint es erwägenswert, die obere Asymptote über den Satz der bisherigen Linearzone hinauszuschieben. Dadurch würde die direkte Progression auf Einkommen jenseits von 130 000 DM ausgedehnt, ohne daß am Beginn der oberen Linearzone eine Mehrbelastung auftreten muß.

Wie eingangs hervorgehoben muß der Tarif im Zusammenhang mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlage gesehen werden. Die Besitzstandswahrung bezüglich tariflicher Eckwerte wird allein dadurch in Frage gestellt, daß sich bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens aus dem Bruttoeinkommen ständig Veränderungen ergeben haben. Hinzu kommt, daß beispielsweise durch den Fortfall steuerlicher Begünstigungen bei bestimmten Einkommensgrenzen drastische Sprünge in der effektiven Progression auftreten, die durch Beseitigung der tariflichen Ungereimtheiten nicht behoben werden können. Als Beispiel sei die Sparförderung genannt, deren Wirksamkeit und wirtschaftspolitische Erwünschtheit mehr als fragwürdig geworden sind. Die gegenwärtig erkennbare Strategie, das Problem durch „Selbsterledigung“ zu lösen, erscheint allerdings nicht angemessen.

Absehbare Fehlentwicklungen

Was schließlich die haushaltspolitisch zentrale Frage der Aufkommenswirksamkeit der Tarifreform angeht, so ist u. a. auf die Effekte einer möglichen Aufhebung des Tariffreibetrags (ca. 7 Mrd. DM) und der Sparförderung (ca. 10 Mrd. DM) sowie auf die heimliche Steuererhöhung für 1978 zu verweisen, wenn der Spielraum für strukturelle Reformen zur Debatte steht. Ob die geforderten Steuermindereinnahmen das geeignete Mittel zur konjunkturellen Belebung, insbesondere im Vergleich mit gezielten Ausgabenprogrammen, darstellen, kann zumindest bezweifelt werden. Auf jeden Fall ist es notwendig, unabhängig von diesem Problem die Tarifstruktur zu fixieren und erst danach eine konjunkturell bedingte Modifikation zu erwägen. Dadurch würden Störungen der Steuerstruktur vermieden, die in immer kürzeren Abständen zu neuen Reformen führen. Eine derartige Beruhigung an der Steuerfront würde nicht nur dem Reformakzelerator entgegenwirken, sondern auch der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung dienlich sein.

Absehbare Fehlentwicklungen

Damit ist verdeutlicht, in welche Richtung die Tarifreform gelenkt werden sollte, um absehbare Fehlentwicklungen zu vermeiden. Nur wenn grundlegende Reformen an die Stelle der punktuellen Korrekturen treten, wird das Reformtempo nachhaltig eingeschränkt werden. In Anbetracht der Tragweite der hier entwickelten Strukturkonzepte erscheint es indessen mehr als zweifelhaft, ob die notwendigen Reformen auch nur in Ansätzen politische Realität werden können. Vor allem die einmütige Zielsetzung der universellen Besitzstandswahrung bzw. Entlastung sowie die Vermengung prinzipieller und aktueller Fragen bezeugen, daß auch jenseits aller parteipolitischen Interessengegensätze generelle Defekte der politischen Entscheidungsmechanismen bestehen, die dauerhafte Lösungen verhindern.