ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Dziadkowski, Dieter

Article

Plädoyer für eine realitätsnahe Architektur des Einkommensteuertarifs

ifo Schnelldienst

Provided in Cooperation with:
Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

Suggested Citation: Dziadkowski, Dieter (2018) : Plädoyer für eine realitätsnahe Architektur des Einkommensteuertarifs, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 71, Iss. 11, pp. 35-47

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/181111

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.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

*Dieter Dziadkowski**

Plädoyer für eine realitätsnahe Architektur des Einkommensteuertarifs

Nachdem Deutschland seit dem 14. März 2018 eine neue Bundesregierung besitzt und wieder ein Hanseat das Bundesfinanzministerium (BMF) führt, erwartet der inländische Steuerzahler die Umsetzung der steuerpolitischen Wahlversprechungen. Bekanntlich wurden von den die Bundesregierung tragenden Parteien Einkommensteuerentlastungen angekündigt. Da der Koalitionsvertrag, der eine gewisse Verbindlichkeit besitzen dürfte und am 12. März 2018 von CDU/CSU und SPD unterzeichnet wurde, entsprechende steuerpolitische Maßnahmen unerwähnt gelassen hat, besteht die Notwendigkeit, dem Gesetzgeber Hinweise für eine verfassungskonforme Neugestaltung des Einkommensteuertarifs zu geben, zumal bei fast sämtlichen Tarifänderungen in der Vergangenheit Strukturschwächen aufgetreten sind. Hauptschwächen der derzeitigen Tarifgestalt sind die weitgehende Entfernung der Tarifarchitektur von einer Berücksichtigung der realen Einkommensentwicklung sowie von einer sachgerechten realitätsnahen Normierung des zu verschonenden existenznotwendigen Einkommens durch den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 EStG. Der Verfasser unternimmt daher nochmals den Versuch, einen Vorschlag für einen einfachen und »gerechten« Einkommensteuertarif zu unterbreiten, zumal sich die jeweiligen Steuergesetzgeber in den letzten Jahrzehnten häufig sehr zögerlich verhalten haben und immer wieder eine mögliche Rüge des Bundesverfassungsgerichts in Kauf genommen haben. Sofern in der neuen Legislaturperiode wieder keine angemessene Entlastung der inländischen Steuerzahler realisiert wird, wäre damit das Ende der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit besiegelt.
Im Übrigen ist zu vermerken, dass die deutschen Steuerzahler im OECD-Raum wieder einen Spitzenplatz im Hinblick auf die Steuer- und Abgabenbelastung einnehmen.

RÜCKSCHAU AUF SECHS JAHRZEHNTE TARIFGESTALTUNG

Bekanntlich war die Tarifgestaltung im Rahmen der Ehegatten- und der Haushaltsbesteuerung bis 1957 verfassungswidrig (vgl. Bundesverfassungsgericht 1957, S. 193–202). Die mit Wirkung vom 1. Januar 1958 notwendig gewordene Tarifreform führte zu einer gänzlich neuen Tarifstruktur. Allerdings war die Neugestaltung durch merkliche Einnahmeausfälle für den Fiskus vorbelastet. Dem Änderungskonzept waren daher enge Grenzen gesetzt (vgl. Lehner 1993). Es ist zu beachten, dass erst vor 60 Jahren[1] die Grundlagen für einen Einkommensteuertarif geschaffen wurden, der erwerbstätige Eheleute nicht mehr diskriminierte und somit nicht mehr verfassungswidrig gestaltet werden durfte. Der frühere »Einheitstarif« wurde durch einen Grundtarif für Einzelpersonen und einen Splittingtarif für Eheleute – und inzwischen auch für andere Partnerschaften – abgelöst. Da im Laufe der Jahre ab ca. 1960 die Zahl der berufstätigen Ehefrauen sprunghaft anstieg, bildete das neue Splittingverfahren einen gewissen Schutz vor Überbesteuerung von Familien. Dem Splittingverfahren lag der Typ der erwerbstätigen Eheleute zugrunde.

Der ursprüngliche Tarif 1957[2] erfuhr mehrere Veränderungen, bis 1990 zu einer linear-progressi-

* Prof. Dr. Dieter Dziadkowski war u.a. von 1970 bis1973 wissenschaftlicher Mitarbeiter beim Finanzausschuss des Deutschen Bundestages und später u.a. Vorsitzender der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V., Regensburg/München, sowie Mitglied der Ursprungslandkommission und der Einkommensteuer-(Bareis)-Kommission.

[1] Vor Einführung des Splittingtarifs ab 1958 wurde das Gesamteinkommen von Eheleuten einem progressiv gestalteten Tarif unterworfen und für den Ehepartner nur ein relativ geringer Freibetrag (ähnlich dem heutigen Kinderfreibetrag) gewährt. Das BVerfG betonte in seiner Entscheidung vom 17. Januar 1957, dass die Schlechterstellung der Ehegatten durch die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer verfassungswidrig sei und zur Gleichberechtigung der Frau gehöre, »daß sie die Möglichkeit hat, mit gleichen rechtlichen Chancen marktwirtschaftliches Einkommen zu erzielen Wie jeder männliche Staatsbürger«. (Bundesverfassungsgericht 1957, S.202)

[2] Vgl. Bareis (1999); Dziadkowski (2003); Hey (2015), § 3 Rz. 163 f. Für die Zeit bis 1949 Bühner (1990).

ven Gestaltung übergegangen wurde.[3] Diese Architektur ist bis heute weitgehend beibehalten worden. In der politischen Diskussion kreisten die Auseinandersetzungen zumeist um den »Spitzensteuersatz« (Beginn der oberen Proportionalzone), seltener um den Grundfreibetrag, der das existenznotwendige Einkommen vor dem Entzug durch Einkommensteuer verschonen soll.[4] Da die Entscheidungsträger nie in der Nähe des Grundfreibetrags oder des »Mindeststeuersatzes« angesiedelt waren, mangelt es ihnen an Erfahrung auf diesen Einkommensebenen, zumal wenn sie noch in den Genuss steuerfreier Einkünfte gelangen können.[5]

An dieser Stelle soll bereits darauf hingewiesen werden, dass der Beginn der oberen Proportionalzone (Spitzensteuersatz) bei Steuersatzänderungen vielfach unverändert blieb oder nur geringfügig verändert wurde. So verharrte die Zonengrenze von 1958 bis 1974 bei 110 040 DM. 1975 wurde sie erstmals der realen Einkommensentwicklung und Preissteigerung auf 130 020 DM angepasst. Seither wurde sie in Intervallen immer wieder gesenkt. So ist das heutige Ergebnis entstanden, dass der Spitzensteuersatz nicht nur Spitzenverdiener, sondern mehr und mehr die Mittelschicht erfasst.

Zusätzlich zur Zementierung der Grenze zur oberen Proportionalzone begnügte sich der Einkommensteuertarif mit einer sehr geringen »Steuerfreistellung des existenznotwendigen Lebensbedarfs«.[6]

Nachstehend soll dargelegt werden, wie sich der Grundfreibetrag von 1958 bis 1995 entwickelt hatte, da dieser ebenfalls die Steuerbelastung in allen Einkommensbereichen beeinflusst (vgl. Tab. 1). Eine ähnliche Entwicklung zeichnet sich wieder für die in Städten und Ballungsräumen lebenden Steuerbürger zumindest seit 2008 ab.

Nachdem das BVerfG mit Beschluss vom 25. September 1992 (vgl. BVerfG FN 4) ein Machtwort gesprochen hatte und der Gesetzgeber verpflichtet wurde, bis 1996 die Steuerfreistellung in verfassungskonformer Weise zu regeln, berief die Bundesregierung die Einkommensteuer-(Bareis-)Kommission und erteilte dieser den Auftrag, Vorschläge für einen »neuen« Einkommensteuertarif zu erarbeiten, der die verfassungsrechtlichen Vorgaben insbesondere hinsichtlich der Freistellung des Existenzminimums und der Vermeidung gleichheitswidriger Progressionssprünge beachten sollte. Im Dezember 1994 legte die Kommission »Thesen zur Freistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer« vor (vgl. Einkommensteuerkommission 1995).

Tab. 1

»Existenzminimum« vor Entscheidung des BVerfG

Periode		Existenzminimum (in DM)
1958–1974	=	1 680
1975–1978	=	3 000
1979–1980	=	4 200
1981–1985	=	4 212
1986–1987	=	4 536
1988–1989	=	4 752
1990–1995	=	5 616

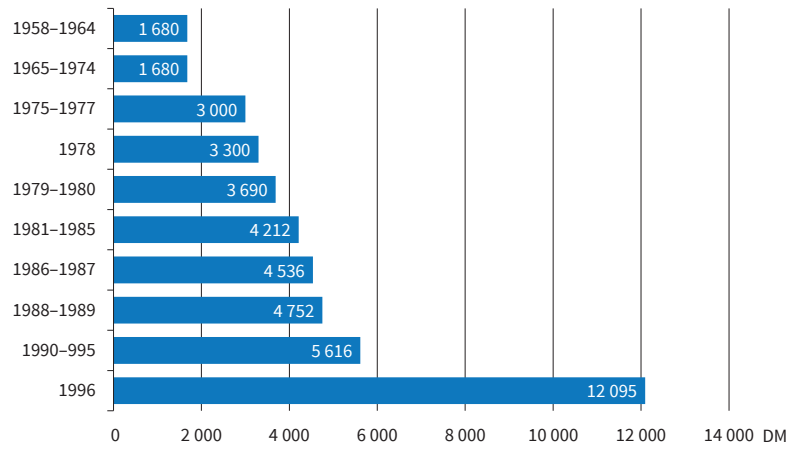
Quelle: Zusammenstellung des Autors.

Da der seit 1990 geltende geradlinige Verlauf des Tarifs erhalten bleiben sollte und Möglichkeiten der Gegenfinanzierung durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage aufzuzeigen waren, wurden auch Vorschläge zur »Herausnahme von Lenkungsnormen aus dem Einkommensteuerrecht« (These 4) und zur »Abschaffung von Steuerbefreiungen und Steuermäßigungen« (These 6) (vgl. Einkommensteuerkommission 1995, S. 32 f., S. 37–46) unterbreitet.

Der an den zu erwartenden sozialhilferechtlichen Leistungen an Bedürftige ab 1996 orientierte Freistellungsbetrag (Grundfreibetrag nach§ 32 a Abs. 1 EStG) wurde mit ca. 13 000 DM ermittelt. Der Gesetzgeber beschloss sodann schließlich einen Betrag von 12 095 DM. Aus Abbildung 1 ist erkennbar, in welchem Ausmaß eine Überbesteuerung der Steuerzahler seit Jahrzehnten vorgenommen wurde, da der Grundfreibetrag langfristig weit unter den sozialhilferechtlichen Leistungen lag.

Abb. 1

Entwicklung des Grundfreibetrags für die Jahre 1958 bis 1996



Quelle: Dziadkowski (1996, S. 1199).

© ifo Institut

[3] Mit dem Steuerreformgesetz vom 25. Juli 1988 wurde der dreistufige Gesamtplan einer Steuerentlastung beschlossen und ab 1990 der *linear*-progressive Tarif eingeführt.

[4] Das BVerfG stellte mit Beschluss vom 25. September 1992 BStBl. II, 1993, 413, fest, dass der existenznotwendige Grundbedarf (Existenzminimum) von einer Einkommensbesteuerung verschont werden muss, da Erwerbseinkommen bis zur Höhe von Sozialleistungen nicht steuerbar sein kann. Umfassend hierzu Lehner (1993).

[5] Es sei nur auf die steuerfreien Aufwandspauschalen und geldwerten Vorteile hingewiesen.

[6] Vgl. Einkommensteuerkommission (1995). Vorher bereits u.a. von Bockelberg (1971), Dziadkowski (1985), Lang (1987), Kirchhof (1985), Mellinghoff (1989).

EINNAHMENMAXIMIERUNG VERSUS BESTEUERUNG NACH DER LEISTUNGSFÄHIGKEIT

Der Gesetzgeber befand sich in einem Dilemma, da er einerseits einen ungerecht gestalteten Tarif ändern musste, andererseits aber auch Steuereinnahmen verplant hatte. Durch das lange Zögern der notwendig gewordenen Anpassung des Grundfreibetrags – er lag um mehr als 50% unter den Sozialhilfesätzen – hatte sich ein merklicher Stau gebildet. Da eine sparsame Haushaltsführung nur schwer realisierbar war, wurde der Freistellungsbetrag an der untersten Grenze bestimmt. Zum Teil wurde das Minus im Wege der Tarifgestaltung bei der Festlegung von Steuersätzen neutralisiert. Weil der Formeltarif nicht leicht durchschaubar war, blieben die Maßnahmen der Öffentlichkeit weitgehend verborgen.

Bis heute leidet die Anpassung des Grundfreibetrags darunter, dass die Ermittlungen zum Existenzminimum nicht realitätsnah durchgeführt werden (können). Bundeseinheitliche Durchschnittswerte benachteiligen alle Einkommensbezieher, die in städtischen Räumen – hier insbesondere in Ballungsräumen – leben.[7]

Neben der Überbesteuerung durch zu niedrige Grundfreibeträge trat mehr und mehr eine weitere Überbesteuerung durch Nichtanpassung der Tarifgestaltung. Bekanntlich werden Einkommensbezieher dem Spitzensteuersatz unterworfen, die weit entfernt von der Situation eines Spitzenverdieners rangieren. Hinzu kommt, dass durch die gradlinige Tarifstruktur auch die unterhalb der oberen Proportionalzone angesiedelten Steuerzahler relativ hoch besteuert werden.

Die Tariffindung durch den Gesetzgeber orientiert sich an einem erwünschten Steueraufkommen. Er strebt daher eine Einnahmenmaximierung an. Die Lohn- und Einkommensteuer bildet hierfür ein geeignetes Fundament, da durch den weitgehenden Quellenabzug die Steuern zeitnah eingehen und die Liquidität der Haushalte sicherstellen. Weitere Überbesteuerungselemente sollen in dieser Darstellung nicht erörtert werden. Allerdings stellt die stetig zunehmende Begrenzung bei Abzugsbeträgen, die im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Werbungskosten, Sonderausgaben, Freibeträge usw.) zu berücksichtigen sind, eine verdeckte Steuererhöhung dar.[8]

REFORMNOTWENDIGKEIT FÜR DEN EINKOMMENSTEUERTARIF

Vor Jahresfrist hat das Institut Finanzen und Steuern vor dem Hintergrund des anstehenden Wahlkampfs zur Bundestagswahl 2017 Fragen hinsichtlich von Änderungen des Einkommensteuertarifs aufgeworfen.[9] Im Vordergrund standen eine bessere Ausbalancierung des Tarifs unter den Aspekten der Reduzierung oder Beseitigung des sog. »Mittelstandsbauchs und der Entlastung insbesondere mittlerer Einkommensbezieher« (Houben und Chirvi 2017). Dabei wurde u.a. den zu erwartenden Aufkommenswirkungen bei der gänzlichen Abschaffung des Mittelstandsbauches besondere Aufmerksamkeit geschenkt. Es sollte u.a. der Versuch unternommen werden, hohe Aufkommenseinbußen zu neutralisieren.[10] Es erscheint wie ein Naturgesetz, dass eine gerechtere Besteuerung zu merklichen Einnahmenausfällen führen muss.

Es sollte jedoch bedacht werden, dass Verzögerungen bei Tarifanpassungen automatisch zu stetig steigenden Aufkommensminderungen führen müssen, weil durch Wachstum und Einkommenserhöhungen bei einem progressiv gestalteten Tarif der Stau von Jahr zu Jahr wächst und der Reformbedarf überproportional zunimmt. Würde der Tarif kontinuierlich den realen Bedingungen angepasst, könnten »schmerzhafte« Aufkommenseinbußen vermieden werden. Es zeigt sich jedoch, dass die Gesetzgeber immer wieder Steuerkorrekturen solange hinauszögern, bis die Grenze zur Verfassungswidrigkeit in greifbarer Nähe angelangt ist. Hier sei nur an die Geschichte des Grundfreibetrags erinnert. Das Mittel der sparsamen Haushaltsführung wird nicht eingesetzt, wodurch das Haushaltsrisiko stetig steigt und immer wieder zu neuen Steuerfindungsaktivitäten zwingt.[11]

Äußersten Bedenken muss die derzeitige Tarifstruktur begegnen. Der raketenartige Anstieg des Grenzsteuersatzes nach Verlassen der Region »Grundfreibetrag« und der sich anschließenden Einkommensregion bewirkt, dass insbesondere bei geringen und mittleren Einkommen übermäßig Kaufkraft abgeschöpft wird.

Aus diesem Grunde war im Wahlkampf bei vielen Politikern die Einsicht gewachsen, dass »Steuererleichterungen für geringe und mittlere Einkommen« notwendig geworden waren. So versprach auch die Bundeskanzlerin am 22. September 2017 auf dem Marienplatz in München entsprechende »Steuererleichterungen«.

[7] Der Grundfreibetrag, der die Verschonung des Existenzminimums sichern soll, wird regelmäßig vergangenheitsorientiert angepasst. Selbst bekannte Preiserhöhungen (z.B. im administrativen Bereich) werden zu spät berücksichtigt und daher für den Besteuerungszeitraum zu gering bemessen. Hierdurch wird ebenfalls eine heimliche Steuererhöhung realisiert.

[8] Hier seien nur exemplarisch die Begrenzung bestimmter Werbungskosten (Fahrtkosten), Sonderausgaben (Krankenkassenbeiträge usw./Höchstbeträge), Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen nach § 33b EStG (seit 1975 unverändert !!!) genannt.

[9] Vgl. Houben und Chirvi (2017, S. 29) insbesondere zu den Grenz- und Durchschnittssteuersätzen des Tarifs 2017.

[10] Die Verfasser zeigten u.a. auch Maßnahmen zur aufkommensschonenden Reform (S. 39 ff.) auf. Allerdings sollte m.E. die Gegenfinanzierung nicht nur auf die Einkommensteuer ausgerichtet werden. Wenn der Fiskus durch verbesserte Kontrollen z.B. die Mehrwertsteuerlücke verringern würde, könnte ein hinreichender Ausgleich geschaffen werden. Bekanntlich beträgt die Mehrwertsteuerlücke in der EU bereits seit 2014 jährlich ca. 160 Mrd. Euro (vgl. EU-Kommission, Pressemitteilung vom 6. September 2016).

[11] In jüngerer Zeit sind insbesondere Kommunen mit kreativen Steuerfindungsaktivitäten in Erscheinung getreten (vgl. hierzu u.a. Musil und Schulz 2017).

Diese Auffassung wurde von fast allen Wahlkämpfern geteilt. Nunmehr ist die Enttäuschung bei den inländischen Steuerzahlern, die nicht die Privilegien ausländischer Großunternehmen genießen können, sehr groß.

STEUERPLÄNE DER NEUEN BUNDESREGIERUNG

Die Steuerpläne der Parteien spielten im Wahlkampf eine große Rolle. Bei vielen Wählern wurden Hoffnungen geweckt. Das Abflachen des Mittelstandsbauchs, der inzwischen schon gehobene Geringverdiener belastet, und ein späteres Einsetzen des Spitzensteuersatzes werden in den Vereinbarungen der Regierungsparteien nicht mehr erwähnt. Lediglich eine irgendwann und irgendwie geartete Korrektur beim Solidaritätszuschlag wurde vereinbart. Weitere Maßnahmen sind entgegen den Ankündigungen im Wahlkampf bisher nicht in Aussicht gestellt worden.

In der Februar-Umfrage des Ökonomenpanels von ifo und FAZ zeigte sich eine Mehrzahl der Teilnehmer weitgehend enttäuscht (vgl. Gäbler et al. 2018). Eine große Mehrheit der befragten Volkswirtschaftsprofessoren hält die nunmehr angekündigte Abgabenentlastung für zu wenig ambitioniert. Es ist m.E. ebenfalls zu berücksichtigen, dass zahlreiche administrative Preise bereits wieder gestiegen sind und weitere Erhöhungen zu erwarten sind.

Entgegen den Wahlankündigungen und Erwartungen der Steuerbürger enthält der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 7. Februar 2018 mit dem Titel »Ein neuer Aufbruch für Europa – Eine neue Dynamik für Deutschland – Ein neuer Zusammenhalt für unser Land« keine Anhaltspunkte für Einkommensteuerentlastungen. Bei einem Umfang des Vertragswerks von 176 Seiten überrascht das den Bürger sehr.

Anzumerken ist außerdem, dass die Bundesregierung im August 2017 anlässlich der Veröffentlichung des 26. Subventionsberichts ein steuerpolitisches Konzept in Aussicht gestellt hatte, das die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit »in den Mittelpunkt stellen« wollte, zumal »Entlastungen im Bereich der Einkommensteuer zur Stärkung von Binnenkonjunktur und Arbeitsanreizen« (Bundesregierung 2017, S. 29) beitrage.

Da das Steueraufkommen als Folge des Wirtschaftswachstums (vgl. Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose 2018) und der bereits realisierten und noch zu erwartenden Lohnzuwächse weiterhin auch 2018 stark steigen wird, ist der notwendige Spielraum für Entlastungen noch in diesem Jahr gegeben. Allein die Lohnsteuer wird die 250-Mrd.-Euro-Grenze überschreiten.[12] Wie bereits im Vorjahr mehrfach dargelegt wurde, sind Entlastungen bei der Einkommensteuer möglich. Vor allem Tarifanpassungen sollten eine Überbelastung der Erwerbstätigen verringern (vgl. Bach 2017; Fuest, Kauder und Potrafke 2017).

[12] Das Bundesministerium der Finanzen (2018) rechnet mit Steuereinnahmen von insgesamt 772,1 Mrd. Euro nach 734,5 Mrd. Euro 2017 (+ 5,1%).

DIE REALISIERBAREN ENTLASTUNGEN BEI DER EINKOMMENSTEUER

Steuerliche Entlastungen geringer und mittlerer Einkommen wurden im Wahlkampf von allen Parteien angekündigt. Nach den Ergebnissen der letzten Jahre und dem voraussichtlichen Steueraufkommen in diesem Jahr sind Entlastungen bei entsprechender Haushaltsdisziplin leicht realisierbar, zumal eine Verringerung der Kaufkraftabschöpfung zusätzlich Wachstumsimpulse freisetzen würde.

Es muss beachtet werden, dass Tarifanpassungen nicht Steuersenkungen darstellen, wie es von bestimmten politischen Kreisen behauptet wird. Die realisierbaren Entlastungen sollen lediglich die in der Vergangenheit vollzogenen Überbesteuerungen rückgängig machen.

Bekanntlich tritt durch die kalte Progression und die derzeitige Tarifstruktur mit ihren realitätsfernen Grundfreibeträgen und zementierten Zonengrenzen innerhalb des Tarifgebäudes eine Nominalbesteuerung ohne Berücksichtigung der Preisveränderungen in Form einer teilweisen **Überbesteuerung** ein. Besondere Schwachstellen bei der Tarifarchitektur bilden folgende Bereiche:

- Grundfreibetrag (Nullzone) in der Nähe der Armutsgrenze
- Sprung des Grenzsteuersatzes oberhalb der Nullzone (Progressionszone 1)
- Anstieg des Grenzsteuersatzes oberhalb der Progressionszone 1
- Rückwirkung zementierter Freigrenzen und Freibeträge auf den Tarif (letzte Anpassung zum Teil 1975!!!)
- Einschränkungen bei Abzugsbeträgen (z.B. Krankenkassenbeiträge als Sonderausgaben) mit Rückwirkung auf den Tarif

Auf allen Ebenen besteht dringlicher Korrekturbedarf. An dieser Stelle soll lediglich auf Möglichkeiten hingewiesen werden, die in einem ersten Schritt noch für das Jahr 2018 (Veranlagungszeitraum) realisierbar sind. Bekanntlich könnte der Steuerbedarf auch dadurch gesenkt werden, dass der Haushaltsdisziplin erhöhte Aufmerksamkeit geschenkt wird. So könnten u.a. Ausgaben, die durch Spätfolgen verfehlter Kolonialpolitik verursacht sind, reduziert werden.[13]

DERZEITIGE TARIFSTRUKTUR

Seit Jahrzehnten wird die Einkommensteuer in Deutschland bekanntlich auf der Basis eines Formeltarifs ermittelt (vgl. Bareis 1999; Hey 2015, S. 460).

[13] Bekanntlich zeigen sich die Spätfolgen verfehlter Kolonialpolitik in den Flüchtlingsströmen aus ehemaligen Kolonien und Mandaten, die von ihren ehemaligen Kolonialherren nicht ausreichend unterstützt wurden. Vgl. hierzu Marshall (2017), insbesondere zum Nahen Osten (157 ff.).

Ab 1. Januar 2018 ist die Tarifstruktur in § 32a Abs. 1 EStG wie folgt bestimmt:

1. bis 9 000 Euro (Grundfreibetrag: 0;
2. von 9 001 Euro bis 13 996 Euro (997,8 • *y* + 1 400) • *y*;
3. von 13 997 Euro bis 54 949 Euro: (220,13 • *z* + 2 397) • *z* + 948,49;
4. von 54 950 Euro bis 260 532 Euro: 0,42 • *x* – 8 621,75;
5. von 260 533 Euro an: 0,45 • *x* – 16 437,7.

Die Größe *»y«* ist ein Zehntausendstel des den Grundfreibetrag übersteigenden Teils des auf einen vollen Eurobetrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. Die Größe *»z«* ist ein Zehntausendstel des 13 996 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Eurobetrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. Die Größe *»x«* ist das auf einen vollen Eurobetrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Eurobetrag abzurunden.

In Höhe des Grundfreibetrags von 9 000 Euro wird keine Einkommensteuer erhoben (sog. Nullzone). Anschließend besteht der Tarif aus vier Zonen, die unterschiedlich strukturiert sind. Der Tarif gilt im gesamten Bundesgebiet gleichermaßen. Auf die unterschiedlichen Preisverhältnisse in den Regionen wird im Gegensatz zum Sozialhilferecht nicht abgestellt.

Die geringen Masseneinkommen werden nach Überschreiten der Nullzone in Zone 1 (9 001 bis 13 396 Euro) durch eine »beschleunigte« Progression belastet. Die Einkommen der Zone 2 (13 397 bis 54 949 Euro) unterliegen ebenfalls einer »spürbaren« Progression.

Seit 1990 gilt in Deutschland bekanntlich ein linear-progressiver Formeltarif, der in der Weise strukturiert ist, dass de facto fünf Einkommenszonen geschaffen wurden. Sie bestehen aus folgenden Bereichen:

- Nullzone = Grundfreibetrag,
- Übergangszone,
- linear-progressive Zone,
- obere Proportionalzone,
- Reichensteuerzone.

Der Tarif sollte grundsätzlich der wirtschaftlichen Entwicklung in Deutschland regelmäßig angepasst werden.

Allerdings kann man sich nicht des Eindrucks erwehren, dass nicht eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erreicht werden sollte, sondern vielmehr die Aufkommensstabilität im Vordergrund stand.

Insbesondere wurde der Beginn der oberen Proportionalzone, ab der der Spitzensteuersatz greift, bei fast jeder Steuer-(satz-)änderung gesenkt. Die Folge war und ist eine verschärfende Steuerbelastung hinsichtlich des realen Einkommenszuwachses Vor allem wurden Einkommensbezieher aus dem mittleren Bereich immer häufiger zu Spitzenverdienern »befördert«. Durch diesen Aufkommenszuwachs, der das Steueraufkommen künstlich aufblähte, wurden die Gebietskörperschaften auch zu inflationären Ausgaben verleitet.

Exemplarisch sei in Tabelle 2 auf einige Stationen der »Grenzverschiebung« in der Vergangenheit hingewiesen.

Tab. 2

Entwicklung der oberen Proportionalzone von 1958–2003

Jahr	Grenze
1958–1974	110 040 DM
1975–1989	130 020 DM
1990–1999	120 042 DM
2000	114 695 DM
2001	107 567 DM
2002	55 007 Euro
2003	52 292 Euro

Quelle: Zusammenstellung des Autors.

Seither bewegt sich die Grenze zur oberen Proportionalzone im Bereich 50 000 Euro + x. Derzeit ist sie bei 54 950 Euro fixiert. Bei steigenden Nominaleinkommen nimmt die Anzahl der »Spitzenverdiener« immer zu, ohne dass reale Einkommenszuwächse zu verzeichnen sind.

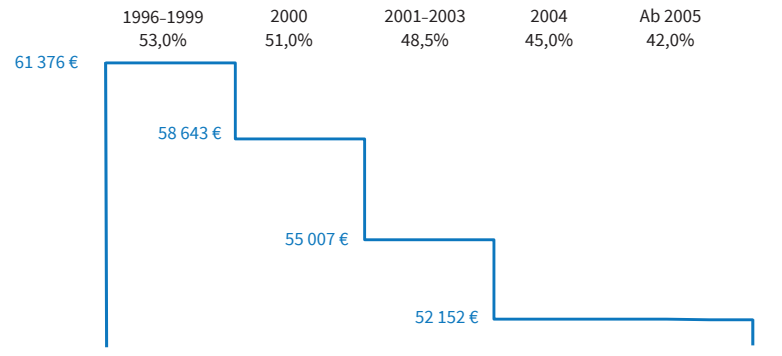
Durch eine »Treppentechnik« ist es dem Gesetzgeber immer wieder gelungen, die Einnahmenausfälle in Grenzen zu halten. Anlässlich einer Verringerung des jeweiligen Spitzensteuersatzes wurde die Grenze zur oberen Proportionalzone abgesenkt (vgl. Abb. 2).

Dadurch wurde ein Teil der durch die Steuersatzsenkung eintretenden Einnahmenreduzierungen neutralisiert. Insbesondere in der Zeit von 1996 bis 2005 wurde diese »Technik« erfolgreich praktiziert.

Bei fast jeder Senkung des Spitzensteuersatzes in diesem Zeitraum wurde der Kreis der »Spitzenverdiener« dadurch vergrößert, dass die nominale Grenze zur oberen Proportionalzone ohne Berücksichti-

Abb. 2

Entwicklung der oberen Proportionalzone von 1996–2005



DM-Beträge sind in Euro umgerechnet.
Quelle: Dziadkowski (2008, S.182).

© ifo Institut

gung der realen Einkommensentwicklung verändert wurde.

Da gleichzeitig ab 1996 die vom Bundesverfassungsgericht erzwungene Freistellung des Existenzminimums zu Anhebungen des in § 32a EStG verankerten Grundfreibetrags führte, wurde der Bereich zwischen Grundfreibetrag und oberer Proportionalzone immer mehr reduziert und dieser Tarifbereich mehr und mehr »gestaucht«.

Diese Vorgehensweise hat dazu geführt, dass sich die ursprüngliche Tarifstruktur immer stärker verändert hat. Das Steueraufkommen wuchs entgegen der tatsächlichen wirtschaftlichen Entwicklung überproportional. Dieser Aufwuchs aus Überbesteuerung hat teilweise zu »Scheinsteuern« geführt. Die Gebietskörperschaften haben die Steuerzuwächse verplant und verausgabt, ohne dass die Realität (»Scheineinkommen« als Bemessungsgrundlage) beachtet wurde. Zudem wurde und wird durch diese Wirkungen die Haushaltsdisziplin der öffentlichen Hand geschwächt.

ZUR VERFASSUNGSKONFORMITÄT DES EINKOMMENSTEUERTARIFS

Der Tarif nach § 32a EstG wird bislang als verfassungsgemäß angesehen. Die konkrete Ausgestaltung des Tarifs sei eine politische Entscheidung, die sich weitgehend richterlicher Kontrolle entziehe (vgl. Schöberle 2008).

Der Einkommensteuertarif soll in seiner progressiven Ausgestaltung sichtbarer Ausdruck des Prinzips der Steuergerechtigkeit, nach dem jedermann entsprechend seiner persönlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern belastet wird, sein (vgl. Kirchhof 1985).

Es gibt allerdings keinen wissenschaftlich exakten Maßstab, nach dem die Höhe der steuerlichen Leistungsfähigkeit und damit die Belastbarkeit des einzelnen Steuerbürgers mit Einkommensteuer bestimmt werden könnte. Die Tarifgestaltung muss folglich politisch entschieden werden (vgl. Schöberle 2008, § 3a, Rdnr. A4).

Jedoch sind nach neuerer verfassungsrechtlicher Rechtsprechung bestimmte Kriterien bei der Tarifgestaltung zu beachten. Insbesondere müssen der Einkommensteuertarif und die Ermittlungsvorschriften für die Bemessungsgrundlage »zu versteuerndes Einkommen« so aufeinander abgestimmt sein, dass das Existenzminimum den Erfordernissen des Leistungsfähigkeitsprinzips entsprechend steuerfrei bleibt. Steuerbare Leistungsfähigkeit repräsentieren erst die das Existenzminimum übersteigenden Einkommensbeträge (vgl. Kirchhof 2001).

Dem soll der Grundfreibetrag im Rahmen des Einkommensteuertarifs Rechnung tragen. Systematisch zutreffend wäre eine Berücksichtigung des Existenzminimums bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (vgl. v. Bockelberg 1971; Lang 1987, S. 38 ff.; Dziadkowski 1986; Lehner 1993, S. 171 f.)

Allerdings hatte sich der Gesetzgeber bei der Tarifreform 1957 (Einführung des Splittings) aus haushaltspolitischen Überlegungen entschieden, den Grundfreibetrag in die Tarifvorschrift des § 32aEStG einzubinden und somit den Einnahmenausfall in Grenzen zu halten.[14]

Der Einkommensteuertarif stellt einen Kompromiss dar, der dem Anspruch des Staates auf Deckung seines Finanzbedarfs, den wirtschaftlichen Erfordernissen und den rechtlichen Schranken, die sich aus dem Zusammenwirken mehrerer steuerlicher Belastungen auf die gleiche Steuerquelle (Steuergut) ergeben, Rechnung zu tragen hat. Er ist Ausdruck einer politischen Entscheidung, die der Nachprüfung durch die Gerichte (weitgehend) entzogen ist.[15]

In seiner Gesamtgestaltung und -wirkung soll er im Großen und Ganzen jeweils die finanzielle und politische Situation seiner Geltungszeit widerspiegeln (vgl. Steuerreformkommission 1971, S. 209, Tz. 630). Das bedeutet, dass die Tariffindung demokratisch vollzogen werden muss.

Im geltenden Tarif wird die Konkretisierung der Belastungshöhe durch einen Formeltarif verwirklicht. Ein Formeltarif ermöglicht einen stetigen Tarifverlauf. Die mathematischen Formeln, die die Beziehung zwischen dem Steuerbetrag und der Bemessungsgrundlage in Steuerbetragsfunktionen für jeweils einen bestimmten Einkommensbereich (Zonen) festlegen, erwecken den Eindruck einer maximalen Genauigkeit und damit auch ein Maximum an Gerechtigkeit. Es stellt sich allerdings die Frage, ob es sich dabei nicht auch lediglich um eine Scheingerechtigkeit handelt. Mehre Baustellen können den Tarifverlauf massiv beeinflussen.

Es sind zunächst die Zonengrenzen, die willkürlich bestimmt werden:

1. eine Nullzone (Grundfreibetrag) in Höhe von 9 000 Euro,
2. eine Mittelgrenze in Höhe von 13 996 Euro,
3. eine Obergrenze I in Höhe von 54 949 Euro (Spitzensteuersatz).
4. eine Obergrenze II in Höhe von 260 553 Euro (Reichensteuer).

Da diese Betragsgrenzen nicht regelmäßig angepasst wurden, ergibt sich heute kaum noch ein Bezug zur realen Einkommensentwicklung und realen Leistungsfähigkeit (vgl. Bareis 1999, S. 1059 ff.; Dziadkowski 2008a, S. 13; Houben und Chirvi 2017). Das liegt daran, dass die Tarifbestimmung ohne echte parlamentarische Kontrolle vollzogen werden kann.[16] Die Tarifgestaltung folgt primär der zu erwartenden Ergiebigkeit.

[14] Nach der Entscheidung des BVerfG waren Einkommensteuererstattungen zum Teil für die Jahre 1949 bis 1958 vorzunehmen.
[15] Steuerreformkommission (1971, S. 209) mit Bezug auf BVerfG vom 17. Januar 1957 (BStBl. 1957, S. 194)
[16] Ein Tarif, der auf Nominalwerten aufbaut, trägt die heimlichen Steuerhöhungen in sich, solange keine gesetzliche Änderung vorgenommen wird (vgl. vertiefend Dorn et al. 2016a; 2016b: 2017a; 2017b).

Insbesondere wurden die heimlichen Steuerhöhungen merklich begrenzt. Im Zusammenspiel mit einem fiebermäßigen Anstieg der Progression im mittleren Bereich nach Überschreiten der Nullzone bis zur Obergrenze I kann die Rückgabe überhöhter Steuerbeträge bei jeder Tarifanpassung begrenzt werden. Das hat dazu geführt, dass der Anteil der sog. »Spitzenverdiener« im einkommensteuerlichen Sinne in den letzten Jahrzehnten überproportional gestiegen ist.

TARIFDISKUSSION

Eine intensive Tarifdiskussion haben in jüngerer Zeit das Institut Finanzen und Steuern (ifst) (vgl. Houben und Chirvi 2017) und das ifo Institut (vgl. Dorn et al. 2016a; 2016b; Fuest et al. 2017) vorgenommen. Dabei wurden die Ergebnisse der im Auftrag des Bundes der Steuerzahler von Volker Stern durchgeführten Untersuchung untermauert (vgl. Stern 2002).

Nachstehend sollen die Untersuchungen in komprimierter Form vorgestellt werden.

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN – IFST

Im Vorfeld des Bundestagswahlkampfes 2017 legte das ifst im Mai 2017 eine von Houben und Chirvi erarbeitete Studie zum Einkommensteuertarif und Reformalternativen vor. An dieser Stelle werden die Bereiche

- Grenzsteuersätze und Wertgrenzen im Tarif,
- Abspeckung des Mittelstandsbauchs

näher erörtert.

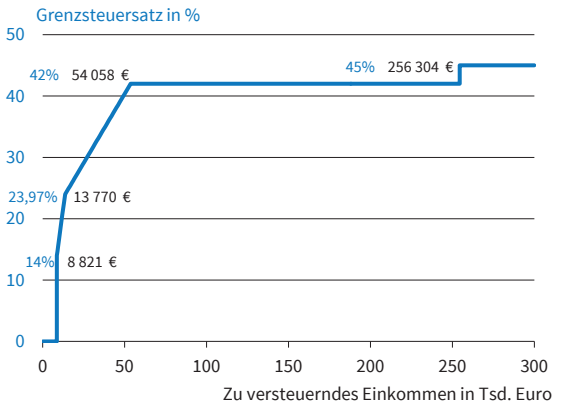
Dabei wird in Anlehnung an die vorgelegte Studie auf den Einkommensteuertarif 2017 Bezug genommen, zumal sich der Einkommensteuertarif 2018 nur mikroskopisch verändert hat. Die Untersuchungsergebnisse sind folglich noch aktuell.

Wie aus Abbildung 3 ersichtlich ist, steigt der Grenzsteuersatz vom Grundfreibetrag (Nähe der Armutsgrenze) aus raketenartig von 14% bis zu einem Einkommen von 13 770 Euro (heute: 13 996 Euro) auf 24% an der sog. Knickstelle.

Zwischen dieser Mittelgrenze von 13 770 Euro (heute: 13 996 Euro) bis zur Obergrenze von 54 058 Euro (heute: 54 949 Euro) entwickelt sich der Tarif im Wege einer linearen Progression auf 42%. Ab der Obergrenze I verläuft der Grenzsteuersatz auf der Höhe von 42%, bis zu der Obergrenze II von 256 304 Euro (heute: 260 53). Es ist zu beachten, dass der »Mindeststeuersatz« 14% beträgt, der »Spitzensteuersatz« liegt bei 42% und der »Reichensteuersatz« bei 45%. Entscheidend für das Haushaltsaufkommen an Einkommensteuer ist die Verteilung der Steuerzahler auf die jeweiligen Einkommensbereiche.

Daher ist der Fiskus bemüht, stark besetzte Einkommensbereiche in die Besteuerung einzubeziehen und damit ein optimales Aufkommen zu erzielen. Da jede Steueranpassung im Wege einer Tarifänderung zu

Abb. 3
Grenzsteuersätze und Wertgrenzen im Tarif 2017



Quelle: Houben und Chirvi (2017, S. 30). © ifo Institut

sog. Ausfällen führt, wird stets das Ziel verfolgt, Entlastungen so gering wie möglich zu halten. Ob sodann noch eine realitätsnahe Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit besteht, wird nicht hinterfragt. Inflationsbedingte heimliche Steuererhöhungen und Verwerfungen innerhalb des Tarifs durch Vorgabe des sog. Mittelstandsbauches werden hingenommen.

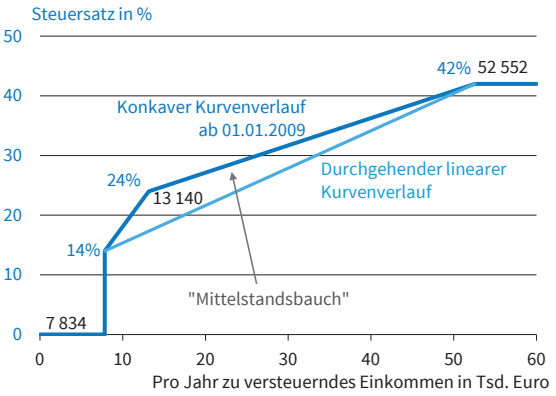
Auf diese Weise hat man immer mehr Steuerzahler zu »Spitzenverdienern« erkoren und mit dem Spitzensteuersatz belastet. Daraus folgt, dass die im Wahlkampf angekündigte Entlastung geringer und mittleren Einkommen unbedingt realisiert werden muss, zumal die kontinuierlich steigenden Einnahmen bei der Lohn- und Einkommensteuer reichliche Spielräume geschaffen haben und weiterhin schaffen werden. Folgende Wertgrenzen und Grenzsteuersätze prägten den Tarif 2017 (und weitgehend auch den Tarif 2018) (vgl. Houben und Chirvi 2017, S. 31):

	Wertgrenze	Grenzsteuersatz
Grundfreibetrag (Nullzone) + 1 Euro	8 821 Euro	14,00%
Knickstelle	13 770 Euro	23,97%
Spitzensteuerbereich	54 058 Euro	42,00%

Es ist noch darauf hinzuweisen, dass bereits in den Jahren 2009 und 2010 die übermäßige Steuerbelastung im mittleren Bereich thematisiert wurde (vgl. Kruhl 2010). Der Mittelstandsbauch wurde bis heute nicht verschlankt. Betrachtet man die Wirkung der Tarifänderung von 2009 auf 2010, erkennt man die marginalen realitätsfernen Korrekturen, die automatisch zu einem Mehraufkommen führen müssen.

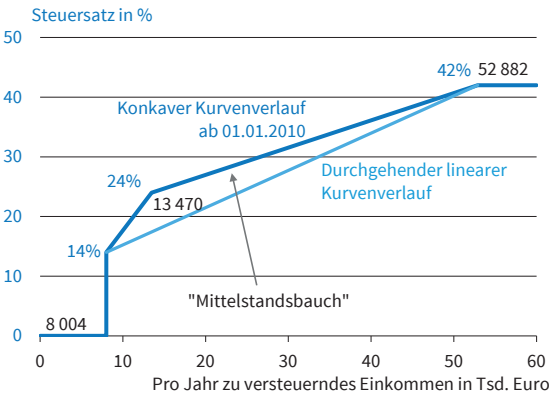
Da der Eingangssteuersatz von 14% und der Steuersatz an der Knickstelle des Tarifs mit 24% unverändert blieben, änderte sich der raketenartige Anstieg des Grenzsteuersatzes in dieser Zone nicht. Die Anhebung der Nullzone um 170 Euro und des Knickstellenpunktes um 270 Euro führen zu keinerlei Abschmelzung des Mittelstandsbauches. Es handelt sich jeweils um Jahresbeträge.

Abb. 4
Einkommensteuertarif 2009



Quelle: Kruhl (2010, S. 106). © ifo Institut

Abb. 5
Einkommensteuertarif 2010



Quelle: Kruhl (2010, S. 107). © ifo Institut

Es ist erkennbar, dass sich der »Mittelstandsbauch« bis in den Bereich der »Geringverdiener« erstreckt. Bekanntlich hat der Gesetzgeber bis heute keine Therapie zur Verringerung der pathologischen Situation entwickelt und auch keine entsprechende Absicht erklärt.

Zur Bemessung des gesamtwirtschaftlichen Ausmaßes der kalten Progression wurden Mikrodaten von den Forschungsdatenzentren der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder zur Verfügung gestellt. Die steuerlichen Effekte auf der Basis des ifo-Einkommensteuer-Simulationsmodells (ifo-ESM) geschätzt (vgl. Dorn et al. 2016a, S. 15).

Wenn sich auch die inflationsbedingten heimlichen Steuererhöhungen im letzten Jahrzehnt verlangsamt haben, generiert der Fiskus immer noch merklich von deren Steuerwirkungen. Für die sechs Jahre von 2011 bis 2016 hat sich immerhin noch ein zusätzliches Steueraufkommen von 33,5 Mrd. Euro auf Basis der kalten Progression im engeren Sinne bzw. 70,1 Mrd. Euro auf Basis der kalten Progression im weiteren Sinne ergeben.[17]

Die Effekte sind hauptsächlich dadurch verursacht, dass die Tarifänderungen unzureichend waren. Eine große Rolle spielt hierbei die Zementierung der Zonengrenzen innerhalb des Tarifgebäudes nach § 32a EStG, hier vor allem die Zone nach§ 32a Abs. 1 Nr. 2 EStG (heute: 9 001 bis 13 996 Euro) sowie die Zone nach § 32a Abs.l Nr. 3 EStG (heute: 13 997 bis 54 949 Euro). Hinzu kommt die für fast alle Steuerzahler zu geringe Bemessung des Grundfreibetrags, der in Ballungsräumen allein für die Ausgaben des Wohnbedarfs aufgezehrt wird.

Es muss nochmals darauf hingewiesen werden, dass die Zoneneinteilung innerhalb des Tarifs mit Grenzen von heute 13 997 und 54 949 Euro willkürlich anmuten. Es entstehen beschleunigte Progressionsbereiche, die keinen Bezug mehr zur Realität besitzen. In diesen Bereichen sind außer Rentnern hauptsächlich Arbeitnehmer angesiedelt.

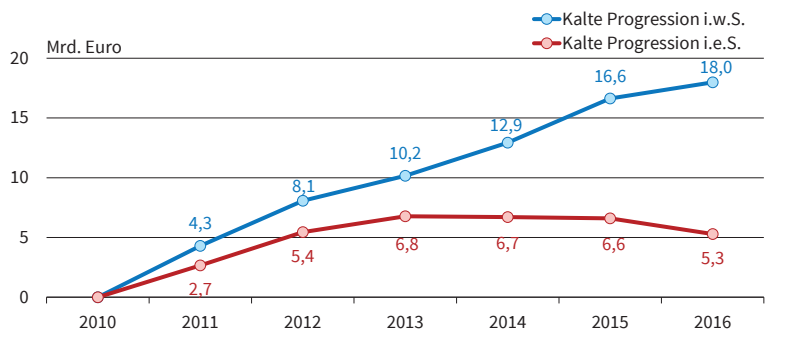
Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG) hatte Ende September 2016 ihre 41. Jahrestagung der Besteuerung von Arbeitnehmern gewid-

[17] Vgl. Dorn et al. (2016a), leider standen als neueste Daten nur die des Erhebungsjahres 2010 zur Verfügung. Die generelle Aussage dürfte diese Tatsache nicht beeinflussen.

IFO INSTITUT

Bereits im Oktober 2016 hatte das ifo Institut einen Forschungsbericht zu »Heimlichen Steuererhöhungen« vorgelegt, die »Belastungswirkungen der kalten Progression« aufgezeigt und einen »Einkommensteuertarif auf Rädern« angeregt (vgl. Dorn et al. 2016a). Die Wirkungen wurden für die Jahre 2011 bis 2016 dargelegt und eine Prognose über den jährlichen »Aufwuchs« der kalten Progression von 2017 bis 2030 abgegeben.

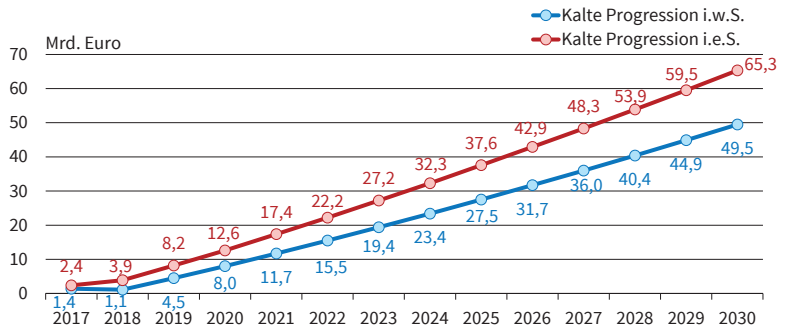
Abb. 6
Jährlicher Aufwuchs der Kalten Progression von 2011 bis 2016



Die Kalte Progression im weiteren Sinne beinhaltet die Kalte Progression im engeren Sinne. Berechnungen mit Hilfe des ifo-Einkommenssteuer-Simulationsmodells (ifo-EMS) und der Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommenssteuerstatistik aus dem Jahre 2010 unter Berücksichtigung steuertariflicher Änderungen. Basis für die Fortschreibung der Steuertarifindexierung bildet der Tarif des Jahres 2010. Ohne Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags.

Quelle: Dorn et al. (2016a, S. 15). © ifo Institut

Abb. 7
Jährlicher Aufwuchs der Kalten Progression von 2017 bis 2030



Die Kalte Progression im weiteren Sinne beinhaltet die Kalte Progression im engeren Sinne. Berechnungen mit Hilfe des ifo-Einkommenssteuer-Simulationsmodells (ifo-EMS) und der Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommenssteuerstatistik aus dem Jahre 2010 unter Berücksichtigung steuertariflicher Änderungen. Basis für die Fortschreibung der Steuertarifindexierung bildet der Tarif des Jahres 2010. Ohne Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags.

Quelle: Dorn et al. (2016a, S. 17). © ifo Institut

met (vgl. Mellinghoff 2017). Rudolf Mellinghoff als Präsident des Bundesfinanzhofs und Vorsitzender der Gesellschaft hatte auf die Bedeutung der Arbeitnehmerbesteuerung hingewiesen. Insbesondere durch den Quellenabzug stützt die Lohnsteuer zeitnah und kontinuierlich die staatlichen Haushalte. Die Lohnsteuer liegt an der Spitze der Steuerarten und ist mit einem sehr geringen Ausfallrisiko behaftet. Insbesondere seit der Globalisierung der Wirtschaft und erheblicher Steuergefährdungen (BEPS-Diskussion) bildet die Lohnsteuer ein solides Fundament der Staatseinnahmen. Den Arbeitnehmern wie auch allen anderen Erwerbstätigen sollte daher höchster Respekt gezollt werden.

Es muss aber immer wieder – somit auch an dieser Stelle – betont werden, dass eine sparsame Haushaltspolitik den Steuerbedarf verringern kann. Insbesondere sollte stets geprüft werden, ob es sich um einen unabwendbaren Bedarf handelt. Einer Begrenzung der Staatsausgaben muss in Zukunft mehr Aufmerksamkeit geschenkt werden. Es sind nicht alle Ausgaben alternativlos. So muss verstärkt die Unterwanderung der Sozialsysteme durch kriminelle Organisationen (z.B. im Pflegebereich, Scheinarbeit zwecks Aufstockungsanspruch) verhindert oder zumindest begrenzt werden.

Von großem Interesse auch für den Fiskus dürfte sein, Erkenntnisse zu erlangen, inwieweit das Ausmaß der kalten Progression in der Zukunft zunimmt. Hier zeigt die Prognose für den Zeitraum von 2017 bis 2030 eine Entwicklung auf, die den Aufwuchs der Kalten Progression erkennen lässt.

Erhöhte Aussagekraft hat ebenfalls die Berechnung, welche Auswirkungen die kalte Progression auf die Steuerquote entfaltet. Für 2011 bis 2016 ergab sich das Bild von Abbildung 8. Es ist bedenklich, dass eine Reduzierung des Solidaritätszuschlags weiter hinausgeschoben werden soll.

Abbildung 8 zeigt den tatsächlichen Verlauf der Lohn- und Einkommensteuerquote von 2011 bis 2016 sowie den theoretischen Verlauf, wenn die Tarifeckwerte des Jahres 2019 zum Ausgleich der kalten Progression jährlich um die Inflation oder das Nominallohnwachstum »auf Räder gesetzt« worden wären.[18]

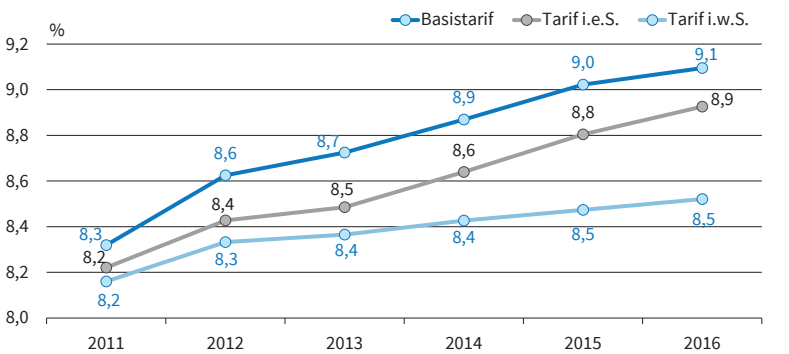
Die kalte Progression führte seit 2010 zu einem stetigen Anstieg des Anteils der Steuereinnahmen des Staates am Bruttoinlandsprodukt. Diese Einnahmenzuwächse wurden ohne offene Steuererhöhungen realisiert und bedurften keiner Beteiligung der demokratisch gewählten Volksvertreter.

Zutreffend weisen die Autoren darauf hin, dass »das Phänomen der Kalten Progression ein willkommenes Geschenk für Politiker« (Dorn et al. 2016a, S. 23) bildet. Es kommt zu Steuererhöhungen, die nicht vom Parlament beschlossen werden müssen. Es ist daher erklärlich, dass ein »auf die Ausweitung der Staatstätigkeit bedachter Politiker«[19] einer Beseitigung dieser Erscheinungsform von heimlichen oder verdeckten Steuerhöhungen eher abgeneigt ist.

Wie die jüngste OECD-Studie für 2017 belegt, hat Deutschland auch in diesem Zeitraum seine Spitzenposition bei der Abgabenbelastung innerhalb

[18] Die Nichtberücksichtigung der realen Entwicklungen führt zu immer größeren Verwerfungen.
[19] Da das Aufkommen an Lohn-/Einkommensteuer 2018 voraussichtlich 268 Mrd. Euro betragen und das der Umsatzsteuer mit 235 Mrd. Euro übertreffen wird, ist keine reale Entlastung in Sicht.

Abb. 8
Lohn- und Einkommensteuerquote von 2011 bis 2016



Berechnungen mithilfe des ifo-Einkommenssteuer-Simulationsmodells (ifo-EMS) und dem Bruttoaufkommen aus der Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommenssteuerstatistik aus dem Jahre 2010 unter Berücksichtigung steuertariflicher Änderungen. Basis für die Fortschreibung der Steuertarifindexierung bildet der Tarif des Jahres 2010. Ohne Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags.

Quelle: Dorn et al. (2016a, S. 19). © ifo Institut

Tab. 3

Eckwerte Tarif 2020 und Reformoptionen[a]

Tarif	Grund-freibetrag in Euro	Ende 1. Tarifzone in Euro	Ende 2. Tarifzone in Euro	Ende 3. Tarifzone in Euro	Eingangs-steuersatz in %	Grenzsteuersatz in % an der		
						1. Grenze	2. Grenze	3.Grenze
Tarif 2020 (inkl. Soli)	9 000	13 996	54 949	260 532	14 (14)	24 (24)	42 (44,3)	45 (47,5)
Reform-optionen								
I	9 000	25 000	58 000	150 000	14	30,5	45	49
II	9 000	25 000	58 000	150 000	14	24	45	49
III	9 000	16 000	58 000	150 000	14	24	45	49
IV	9 000	18 000	58 000	150 000	14	24	45	49

Quelle: Fuest et al. (2017, S. 8).

des OECD-Raumes »erfolgreich verteidigt«.[20] Die Abgabenbelastung betrug für einen Alleinstehenden, der als Durchschnittsverdiener zu qualifizieren ist, mit 49,7% nochmals 0,2 Prozentpunkte mehr als 2016. Die Quote liegt damit wieder weit über dem Vergleichswert für alle OECD-Staaten mit 35,9%. Bemerkenswert ist, dass die Quote in den USA lediglich 31,7% ausmacht. Die deutsche Politik sollte nicht nur den deutschen Steuerzahler vermehrt zur Kasse bitten, sondern auch die Begehrlichkeiten aus dem Ausland abwehren. Solange jedoch der deutsche Steuerzahler durch eine relative Überbesteuerung zu immer mehr Steuern und Abgaben gezwungen wird, ermöglichen diese Überschüsse den Politikern freie Hand bei der Verteilung von Wohltaten. Die Begehrlichkeiten aus dem Ausland werden immer mehr geweckt, wenn deutsche Politiker ihr Land als wohlhabend darstellen und den Eindruck erwecken, dass hier der Kösus allerorten beheimatet ist, zumal wenn schamhaft verschwiegen wird, dass die Hälfte des Arbeitseinkommens an den Staat abgeführt werden muss (vgl. *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, 11. Mai 2018, S. 17).

KONKRETE TARIFVORSCHLÄGE

Konkrete Tarifvorschläge sind bislang Mangelware.[21] Zwar hatten fast alle Parteien im Wahlkampf bestimmte Eckwerte in die Diskussion eingebracht. Allerdings erwiesen sich diese zumeist als wenig aussagefähig, da keine Tarifstruktur erkennbar war. Soweit bekannt, wurde lediglich der »Niedersachsen-Tarif« von der FDP mit konkreten belastbaren Daten veröffentlicht (vgl. Fuest et al. 2017).

Dem Vorschlag lag eine Studie des ifo Instituts, in dem mehrere alternative Reformoptionen dargestellt und quantifiziert wurden, zugrunde. Es ist wohl die einzige Studie, die in mehreren Modellrechnungen die konkreten Auswirkungen auf den Steuerzahler ermittelt. Außerdem werden auch die voraussichtlichen Steuermindereinnahmen für jede Modellrechnung abgeschätzt.

Bei der Quantifizierung der Auswirkungen wurden die Eckwerte, die in Tabelle 3 dargestellt sind, berücksichtigt.

Hierzu ist anzumerken, dass für einen Tarif 2020 ein Grundfreibetrag von 9 000 Euro nicht mehr realitätsnah sein dürfte. Die Annahmen zu den »Enden« der 1. und der 2. Tarifzone von 16 000 bzw. 58 000 Euro erscheinen unter Berücksichtigung der Einkommensentwicklung, die sich bei den zwischenzeitlichen Tarifverhandlungen angedeutet haben, ebenfalls zu niedrig.

Gleichwohl bleiben die Modellrechnungen eine reale Diskussionsgrundlage und können weiterentwickelt werden, sobald zeitnahe Daten vorliegen. Bei der Option I ist der Sprung auf einen Grenzsteuersatz von 30,5% an der Grenze 1 verfassungsrechtlich bedenklich, weil das Bundesverfassungsgericht »Sprünge« innerhalb der Tarifstruktur bereits als nicht verfassungskonform angesehen hat (vgl. Schöberle 2008, § 32a Rdnr 6).

DER GRUNDFREIBETRAG ALS EIN ELEMENTARER BAUSTEIN DES TARIFS

Wenn auch die Verortung des Grundfreibetrags (Bemessungsgrundlage versus Tarif) nicht unumstritten ist, bildet die entsprechende Regelung eine der wenigen Normen, die verfassungsrechtlichen Vorgaben unterliegt (umfassend vgl. Lehner 1993; Liesenfeld 2005).

Dieser Betrag ist regelmäßig anzupassen auf der Basis der Preisentwicklungen für alle Bedarfe im sozialhilferechtlichen Sinne. Die jüngsten Entwicklungen auf dem Lebensmittelmarkt und vor allem auf dem Wohnungsmarkt dürfen nicht ignoriert werden. Daher ist es notwendig, das Existenzminimum nicht nur vergangenheitsorientiert zu ermitteln. Vielmehr müssen die realen Ausgaben für den jeweiligen Besteuerungszeitraum errechnet werden. Dabei darf die Wertermittlung nicht an der untersten Untergrenze ausgerichtet werden.

Die Steuerpolitik darf auf dieser Ebene nicht die Realität ignorieren und sollte in Anlehnung an das Sozialhilferecht und deren regionalen Orientierung auch bei der Bemessung des Grundfreibetrags den

[20] Deutschland nimmt seit Jahren eine Spitzenposition in der OECD ein und belastet seine Bürger überproportional (OECD 2017).
[21] Zu »Leitlinien wissenschaftlicher Reformkonzepte für die Besteuerung von Einkommen« vgl. Drüen (2014, insb. S. 23–42).

regionalen Bedarf berücksichtigen. Die größte Spreizung ist inzwischen beim Wohnbedarf erkennbar. In den Ballungsräumen haben sich seit 1992 die Mieten in einem nicht vorhersehbaren Ausmaß erhöht. Während das Sozialhilferecht diese Tatsachen beachtet, trifft die Besteuerung bereits die für die Wohnraumbeschaffung notwendigen Einkommensteile. Es entsteht weitgehend eine Doppelprogression. Da in Ballungsräumen höhere Einkommen erzielbar sind, erwirtschaftet der Steuerzahler in dieser Region ein Mehr an Einkommen, gerät in eine höhere Progressionsstufe und wird durch den Grundfreibetrag nur unzureichend entlastet, da die erhöhten Lebenshaltungskosten unberücksichtigt bleiben. Das Realeinkommen wird somit durch eine Überbesteuerung verringert. Dieser Effekt ist bislang in der Tarifdiskussion nicht aufgegriffen worden und führt zu einer weiteren heimlichen Steuererhöhung.

FAZIT UND AUSBLICK

Vor der Bundestagswahl bestand weitgehend Konsens unter den politischen Parteien, dass die Steuerbelastung der Steuerzahler mit geringen und mittleren Einkommen verringert werden muss. Da das Steueraufkommen seit Jahren von einem Rekord zum anderen eilt, sind Steuerentlastungen überfällig. Bei gewissenhaftem Handeln der Volksvertreter und der Verwaltungen bestehen erhebliche Spielräume für Entlastungsmaßnahmen.

Das im August 2017 verkündete steuerpolitische Konzept der Bundesregierung, das »eine verlässliche Steuerpolitik, die Planungssicherheit … und ein leistungsgerechtes Steuerrecht, das … zugleich die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in den Mittelpunkt stellt« (Bundesregierung 2017, S. 29) ankündigte, lässt auf sich warten.

Obwohl Ankündigungen von Volksvertretern nicht rechtsverbindlich und einklagbar sind, hatten die Wähler an eine neue Bundesregierung hohe Erwartungen hinsichtlich künftiger Einkommensteuerentlastungen geknüpft. Insbesondere wurde von Beziehern kleiner und mittlerer Einkommen eine merkliche Entlastung erwartet, zumal heimliche Steuererhöhungen, Mittelstandsbauch und Begrenzung von Abzugsbeträgen zu einer Überbesteuerung bei Arbeitnehmern geführt hatten.

Wie die jüngst veröffentlichten Taxing Wages 2018 der OECD belegen, bleibt der deutsche Steuerzahler globaler Zahlmeister. 2017 nahm der Staat wieder »die Hälfte des Arbeitnehmereinkommens« (*Frankfurter Allgemeine Zeitung*, 11. Mai 2018, S. 17). Die Steuer- und Abgabenlast betrug in Deutschland für Alleinstehende 49,7% des Bruttoverdienstes. Der Vergleichswert für alle OECD-Staaten betrug 35,9%, für die USA 31,7%.

Es ist verständlich, dass die relative Überbesteuerung in Deutschland, die dem Fiskus vor allem im Bereich der Lohnsteuer kontinuierlich wachsende Einnahmen zuführt, weltweit Begehrlichkeiten weckt, zumal die »Schwarze Null« made in Germany nach dem Wunsch deutscher Politiker Vorbildcharakter entfalten sollte.

Es ist festzuhalten, dass eine umfassende Reform des Einkommensteuertarifs notwendig ist, da die Verwerfungen innerhalb des Tarifs immer ausgeprägter werden. Eine weitere Verzögerung der überfälligen Tarifanpassung wird die Verwerfungen noch mehr verstärken. Es sind mehrere Maßnahmen erforderlich, die in mehreren Schritten realisierbar sind.

In einem ersten Schritt sollten realitätsferne Parameter der Tarifarchitektur an die Realität angepasst werden. Spielräume sind in Zeiten der Konjunktur vorhanden, solange diese nicht verspielt werden. Es besteht allerdings die Gefahr der Blockade innerhalb der politischen Gruppierungen.

Verfassungsrechtlich geboten ist vordringlich eine realitätsnahe Normierung des Grundfreibetrags, der das tatsächliche Existenzminimum vor dem Entzug durch die Einkommensteuer verschont. Im Hinblick auf die Preissteigerungen in den beiden letzten Jahrzehnten ist an erster Stelle der Wohnbedarf in angemessener Weise zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, wie das Wachstum in den Ballungsräumen und den übrigen städtischen Regionen seine Wirkung entfaltet hat. Es muss auch ein dauerhaftes Konzept für die Tarifanpassungen entwickelt werden. Es darf nicht weiterhin zu willkürlich bestimmten Zeiten eine Anpassung vorgenommen werden.

Der derzeitige Tarif ist vor allem in nachstehenden Bereichen zu korrigieren:

- Grundfreibetrag,
- Grenzen der Tarifzonen,
- Eingangssteuersatz und
- Grenzsteuersätze zwischen Eingangssteuersatz und Spitzensteuersatz.

Auf der Basis der vom ifo Institut entwickelten Tarifoptionen soll durch Fortschreibung von einigen Parametern eine Annäherung an eine realitätsnahe Tarifarchitektur vorgeschlagen werden. Hierdurch soll die zwischenzeitlich eingetretene wirtschaftliche Entwicklung Berücksichtigung finden. Nachdem das Wirtschaftswachstum, das Lohnniveau und das Preisniveau merklich zugenommen haben, bedürfen die Eckwerte einer Ergänzung. In Anbetracht der Tatsache, dass die Sozialleistungen und das gesamte Niveau für existenzsichernde Ausgaben erheblich gestiegen sind, sollten mindestens folgende Eckwerte ab 2019/2020 bei der Tarifgestaltung verwendet werden:

- Grundfreibetrag 12 000 Euro,
- Ende der 1. Tarifzone 30 000 Euro,
- Ende der 2. Tarifzone 60 000 Euro,
- Ende der 3. Tarifzone 120 000 Euro und
- Eingangssteuersatz 10%.

Die Grenzsteuersätze sind harmonisch unter Vermeidung von Tarifsprüngen anzupassen. Weiterhin müsste

eine laufende Tarifprüfung mindestens alle zwei Jahre auf der Basis »Tarif auf Rädern« vorgenommen werden (vgl. Dorn et al. 2016a). So könnte eine Überbesteuerung inländischer Steuerzahler vermieden werden, zumal andere EU-Mitgliedstaaten und OECD-Staaten erheblich geringere Belastungen aufweisen, wie die OECD jüngst in ihre Taxing Wages 2018 belegt hat.

Eine Realisierung entsprechender Maßnahmen ist allerdings nur möglich, wenn die Hebel der Macht von den Volksvertretern bürgerfreundlich eingesetzt werden (vgl. v. Arnim 2017).

Nachdem die OECD die Taxing Wages 2018 veröffentlicht hat und Deutschland hinsichtlich der Abgaben- und Steuerbelastung weiterhin fast Spitzenreiter hinter Belgien geworden ist (OECD 2018), sollte selbst der einfache Politiker einsehen, dass die Steuerbelastung der deutschen Erwerbstätigen überhöht ist. Anzumerken ist noch, dass die Gewerkschaften bei den Tarifverhandlungen inzwischen stets die kalte Progression bei Lohnerhöhungen in ihre Forderungen einpreisen müssen. Die Folge sind steigende Produktionskosten, die die internationale Wettbewerbsfähigkeit schwächen. Dass damit mittelfristig die Überbesteuerung der Arbeitnehmer zur Schwächung der deutschen Wirtschaft und des möglichen Wirtschaftswachstums führen kann, wird bislang weitgehend ignoriert. Allerdings sind diese Folgen bei der derzeitigen boomenden Situation nicht für jedermann erkennbar.

Die Ergebnisse der jüngsten Steuerschätzung[22] zeigen überdeutlich, welche Wirkungen die derzeitige Einkommensbesteuerung entfalten wird, wenn keine Steuerentlastungen realisiert werden. Die Tatsache, dass das Lohnsteueraufkommen dauerhaft das Mehrwertsteueraufkommen merklich übersteigen wird, deutet auf eine Übermaßbesteuerung der Erwerbseinkommen aus aktiver Tätigkeit hin.

Notwendige Gegenfinanzierungen können außerhalb des Einkommensteuersektors auf der Ebene der Verbrauchsteuern realisiert werden. Damit könnten noch gesundheitspolitisch erwünschte Effekte erzielt werden, die die Krankheitskosten merklich reduzieren würden.

Wenn auch von der Bundesregierung zaghafte Andeutungen zu steuerlichen Entlastungen verlauten, ist zu befürchten, dass optische Steuersatzsenkungen geplant sind. Diese führen aber wie in der Vergangenheit nicht zu realen Steuerentlastungen, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen. Vor allem die partielle Einbeziehung des Existenzminimums in die Einkommensbesteuerung ist nicht sachgerecht und muss behoben werden.

Allerdings bewegen sich die für 2009 bislang angedachten Steuerentlasungen im Nanobereich. So soll die Entlastung für einen alleinstehenden Steuerzahler mit einem Monatseinkommen von 3 500 Euro 2019 pro Jahr 88 Euro betragen (2018 = 0 Euro). Am 27. Juni 2018 soll ein Kabinettsbeschluss hebeigeführt werden (vgl. *Handelsblatt*, 5. Juni 2018, S. 6).

[22] Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2018), hierzu auch Kube (2018); Müller-Gatermann (2018).

LITERATUR

Arnim, H.H. v. (2017), *Die Hebel zur Macht*, Wilhelm Heyne Verlag, München.

Bach, S. (2017), »Steuerreformen in der nächsten Legislaturperiode: Wie kann die arbeitende Mitte entlastet werden?«, *Wirtschaftsdienst* (6), 391–395.

Bareis, P. (1999), »Die Reform der Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Tarifentwicklung seit 1934«, in: P. Kirchhof, W. Jakob und A. Beermann (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag,* Verlag DR. Otto Schmidt, Köln, 1053–1069.

Bockelberg, H. v. (1971), »Der Anfang vom Ende der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit«, *Betrieb-Berater*, 925–927.

Braml, M. und G. Felbermayr (2018), »Regionale Ungleichheit in Deutschland und der EU«, *ifo Schnelldienst* 71(7), 36-49.

Bühner, P. (1990), *Die Einkommensteuer in den drei Besatzungszonen der West-Alliierten (1945–1949)*, Köln.

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2018), Ergebnis der 153. Sitzung des Arbeitskreises »Steuerschätzungen« vom 7.–9. Mai 2018 in Mainz.

Bundesregierung (2017), *Bericht der Bundesregierung über die Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015–2018,* BT-Drucks. 18/13456 vom 28. August, Berlin.

Bundesverfassungsgericht (1957), *Beschluss vom 17. Januar 1957*, 1 BvL 4/54, BStBl. I 1957, 193–202.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (2017), *Besteuerung von Arbeitnehmern,* hrsg. von Klaus-Dieter Drüen, DStJG, Band 40, Köln.

Dorn, F., C. Fuest, B. Kauder, L. Lorenz, M. Mosler und N. Potrafke (2016a), *Heimliche Steuererhöhungen – Belastungswirkungen der Kalten Progression und Entlastungswirkungen eines Einkommensteuertarifs auf Rädern,* ifo Forschungsberichte 76, ifo Institut, München.

Dorn, F., C. Fuest, B. Kauder, L. Lorerz, und M. Mosler (2016b), *Die Beseitigung des Mittelstandsbauchs – Varianten und Kosten,* ifo Forschungsberichte 77, ifo Institut, München.

Dorn, F., C. Fuest, B. Kauder, L. Lorenz, M. Mosler und N. Potrafke (2017a), »Steuererhöhungen durch die Hintertür – fiskalische Aufkommenswirkungen der Kalten Progression«, *ifo Schnelldienst* 70(2), 51–58.

Dorn, F., C. Fuest, B. Kauder, L. Lorenz, M. Mosler und N. Potrafke (2017b), »Die Kalte Progression – Verteilungswirkungen eines Einkommensteuertarifs auf Rädern«, *ifo Schnelldienst* 70(3), 28—39.

Dorn, F., St. Gäbler, B. Kauder, M. Krause, L. Lorenz und N. Potrafke (2017c), »Einkommensteuer in Deutschland – besteht eine Reformnotwendigkeit«?, *ifo Schnelldienst* 70(15), 31–37.

Drüen, K.-D. (2014), »Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform«, *DStJG* 27, 9–63.

Drüen, K.-D. (2017), »Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer«, *DStJG* 40, 47–87.

Dziadkowski, D. (1985), »Plädoyer für einen transparenten und realitätsbezogenen (»bürgernahen«) Einkommensteuertarif«, *Betriebs-Berater* (15), Beilage 9.

Dziadkowski, D. (1986), »Grundfreibetrag und Einkommensteuer«, *Finanz-Rundschau* 504–510.

Dziadkowski, D. (1997), »Zur Tarifdiskussion im Rahmen der geplanten ›Jahrhundertreform‹«, *Betriebs-Berater* 1018–1023.

Dziadkowski, D. (2003), »50 Jahre Reformversuche bei der Einkommensteuer«, in: *50 Jahre Steuerreformen in Deutschland*, Stollfuß, Bonn, Berlin, 2–64.

Dziadkowski, D. (2008a), »Verringerung der Überbesteuerung durch heimliche Steuerhöhungen dringend erforderlich«, *ifo Schnelldienst* 61(10), 19–24.

Dziadkowski, D. (2008b), »Freistellung des Existenzminimums nach § 32a EStG insbesondere in Ballungsräumen unzureichend«, *FinanzRundschau*, 124–128.

Dziadkowski, D. (2016), »Zur künftigen Steuerbelastung in Deutschland«, *ifo Schnelldienst* 69(11), 27–33.

Einkommensteuerkommission (1995), *Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Freistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer,* Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 55, BMF, Bonn.

Fuest, C. (2014), »Ökonomische Prinzipien gerechter und effizienter Besteuerung«, *DStJG* 37, 65–82.

Fuest, C., St. Gäbler, B. Kauder, L. Lorenz und M. Mosler (2017), *Reform der Einkommensteuer: Vorschläge für einen »Niedersachsen-Tarif«*, ifo Forschungsberichte 82, ifo Institut, München.

Fuest, C., B. Kauder und N. Potrafke (2017), »Entlastungen bei der Einkommensteuer möglich«, *Wirtschaftsdienst* (6), 388–391.

Gäbler, St., B. Kauder, M. Krause, L. Lorenz und N. Potrafke (2018), »Auf der Suche nach einer Regierung – zu den Ergebnissen der Sondierungsgespräche zwischen CDU/CSU und SPD«, *ifo Schnelldienst* 71(5), , 30–34.

Hey, J. (2015), »Einkommensteuer«, in: K. Tipke und J. Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22. Aufl., Verlag DR. Otto Schmidt, Köln 283–476.

Houben, H. und M. Chirvi (2017), *Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif,* Institut Finanzen und Steuern, ifst-Schrift 517, Berlin, Köln.

Kirchhof, P. (1985), »Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit«, *Steuer und Wirtschaft,* 319—330.

Kirchhof, P. (2001), »Der Auftrag zur Erneuerung des Einkommensteuerrechts«, *DStJG – Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft* 24, 1–23.

Kirchhof, P. (2013), *Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion,* Steuerwissenschaftliche Schriften, Bd. 36, Nomos, Baden-Baden.

Kruhl, H. (2010), »Einkommensteuer-Entlastungen privater Haushalte seit dem 1.1.2010«, *Die Steuerberatung* (Stbg), 105–112.

Kube, H. (2018), »Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode«, *FinanzRundschau*, 408–413.

Lang, J. (1987), *Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Rechtsordnung und Steuerwesen*, Bd. 7, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

Lehner, M. (1993), *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht,* Mohr, Tübingen.

Liesenfeld, A. (2005), *Das steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips*, Duncker & Humboldt, Berlin

Marshall, T, (2017), *Die Macht der Geographie,* 3. Aufl., dtv. München.

Mellinghoff, R. (1989), »Maßstäbe für eine Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts«, *Steuerliche Vierteljahresschrift,* 130–150.

Mellinghoff, R. (2017), »Besteuerung von Arbeitnehmern«, *DStJG* 40, 1–9.

Müller-Gatermann, G. (2018), »Notwendige strukturelle Steuergesetzgebung in dieser Legislaturperiode bei den direkten Steuern«, *FinanzRundschau*, 389–407.

Musil, A. und J. Schulz (2017), »Anforderungen an die Verfassungsmäßigkeit kommunaler Bettensteuersatzungen«, *Steuer und Wirtschaft* 17—26.

OECD (2017), »Belastung durch Steuern und Abgaben in Deutschland weiterhin deutlich über OECD-Durchschnitt«, Pressemitteilung, 11. April 2017.

OECD (2018), *Taxing Wages 2018,* OECD, Paris.

Steuerreformkommission (1971), *Gutachten der Steuerreformkommission 1971*, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn.

Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (2018), »Deutsche Wirtschaft im Boom«, *ifo Schnelldienst* 71(8), 1–62.

Schöberle, H. (2008), »Einkommensteuertarif, § 32a«, in: P. Kirchhof, H. Söhn und R. Mellinghoff (Hrsg.), *Einkommensteuerkommentar*, C.F. Müller Verlag, Heidelberg.

Stern, V. (2002), *Der Tarif muss auf die Räder*, Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts. des Bundes der Steuerzahler, Heft 95, Berlin.