

**Institut für Weltwirtschaft**  
Düsternbrooker Weg 120  
24105 Kiel

**Kieler Arbeitspapier Nr. 1205**

**Vorschläge zur Steuerreform  
in Deutschland: Was bedeuten sie?  
Was „kosten“ sie?**

**von**

**Alfred Boss und Thomas Elendner**

März 2004

*Für den Inhalt der Kieler Arbeitspapiere sind die jeweiligen Autorinnen und Autoren verantwortlich, nicht das Institut. Da es sich um Manuskripte in einer vorläufigen Fassung handelt, wird gebeten, sich mit Anregungen und Kritik direkt an die Autorinnen und Autoren zu wenden und etwaige Zitate mit ihnen abzustimmen.*

# Vorschläge zur Steuerreform in Deutschland: Was bedeuten sie? Was „kosten“ sie?

## Zusammenfassung:

Eine Steuerreform in Deutschland wird sowohl von Seiten der Wissenschaft als auch von Parteien vorgeschlagen. Mithilfe einer Fortschreibung der Ergebnisse der Lohnsteuerstatistik 1998 werden die finanziellen Auswirkungen der Einführung alternativer Steuertarife (u.a. der von F. Merz, H. O. Solms und P. Kirchhof vorgeschlagenen Tarife) untersucht. Auch die Konsequenzen für das gesamte Einkommensteueraufkommen werden geschätzt. Es zeigt sich, dass es möglich ist, die Grenzsteuersätze deutlich zu senken, ohne dass das Steueraufkommen wesentlich sinkt; es müssen dann allerdings alle Steuervergünstigungen gestrichen werden.

## Abstract:

Tax reform in Germany is proposed by political parties as well as by specific research groups. The gross wage income distributions for different groups of taxpayers are used to find out the consequences of introducing alternative rules of taxation for the wage income tax revenues. The results are supplemented to gain an impression of the overall consequences of a tax reform for the public sector's budget. It turns out that fundamental tax reform is possible without reducing overall tax revenues if all the tax expenditures are abolished.

Schlagworte: Tax reform, tax revenue simulation, wage income tax elasticity, tax expenditures

JEL-Klassifikation: H24

### **Dr. Alfred Boss**

Institut für Weltwirtschaft  
an der Universität Kiel  
24100 Kiel  
Telefon: (0431) 8814-231  
Telefax: (0431) 8814-525  
E-mail: [alfred.boss@ifw.uni-kiel.de](mailto:alfred.boss@ifw.uni-kiel.de)

### **Thomas Elendner**

Institut für Betriebswirtschaft  
an der Universität Kiel  
Olshausenstr. 40  
24118 Kiel  
Telefon: (0431) 880-1532  
E-mail: [elendner@bwl.uni-kiel.de](mailto:elendner@bwl.uni-kiel.de)

## Inhaltsverzeichnis

<b>A.</b>	<b>Problemstellung</b> .....	<b>1</b>
<b>B.</b>	<b>Ein Modell zur Simulation des Lohnsteueraufkommens</b> .....	<b>2</b>
<b>C.</b>	<b>Auswirkungen alternativer Einkommensteuertarife auf das Lohnsteueraufkommen</b> .....	<b>5</b>
	I. Vorbemerkungen .....	5
	II. Die Einkommensteuertarife .....	5
	III. Auswirkungen der Einführung alternativer Steuertarife auf das Lohnsteueraufkommen bei unveränderten Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage .....	10
	IV. Aufkommenselastizität, durchschnittlicher Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz nach den einzelnen Einkommensteuertarifen bei unveränderten Regeln zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage .....	12
<b>D.</b>	<b>Auswirkungen ausgewählter Steuerreformvorschläge auf das gesamte Einkommensteueraufkommen</b> .....	<b>16</b>
	I. Auswirkungen einer Änderung des Steuertarifs bei unveränderten Regeln zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage.....	16
	II. Konsequenzen einer Änderung des Steuertarifs für das Ausmaß der Steuervergünstigungen .....	19
	III. Auswirkungen einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ...	20
	IV. Fazit .....	22
<b>E.</b>	<b>Wirtschaftspolitische Überlegungen</b> .....	<b>23</b>
<b>F.</b>	<b>Anhang</b> .....	<b>25</b>
<b>G.</b>	<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>32</b>

## **A. Problemstellung**

Zu Beginn des Jahres 2004 wurden in Deutschland die Einkommensteuersätze gesenkt. Anfang des Jahres 2005 wird die so genannte dritte Stufe der Steuerreform in Kraft treten; sie beinhaltet abermals reduzierte Steuersätze. Unabhängig davon werden seit einiger Zeit verschiedene Steuerreformvorschläge diskutiert, die auf grundlegende Änderungen des Systems hinauslaufen. Es geht dabei um die Einführung neuer Tarife und um die Abschaffung zahlreicher Vergünstigungen. Es geht auch um Änderungen bei der Verzahnung der Einkommensteuer mit der Körperschaftsteuer sowie um den Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Steuer, die wirtschaftliche Entscheidungen weniger verzerrt als die Gewerbesteuer. Fraglich ist, wie sich die Änderungen des Einkommensteuertarifs zum Beginn des Jahres 2004 und zum Beginn des Jahres 2005 auf das Lohnsteueraufkommen und auf das gesamte Einkommensteueraufkommen auswirken; fraglich ist auch, wie sich die Einführung der einzelnen Reformtarife in den Jahren 2005 und 2006 auf das Einkommensteueraufkommen auswirken würde.

Im Folgenden wird ein Verfahren zur Simulation des Lohnsteueraufkommens verwendet, um die Auswirkungen der Einführung alternativer Steuertarife auf das Lohnsteueraufkommen abzugreifen sowie die Implikationen dieser Tarife für die Dynamik des Lohnsteueraufkommens in den kommenden Jahren aufzuzeigen.<sup>1</sup> Darüber hinaus wird versucht, die Konsequenzen abzuschätzen, die für das gesamte Einkommensteueraufkommen bei Einführung eines Reformtarifs und bei gleichzeitiger Abschaffung von Steuervergünstigungen zu erwarten sind. Einige steuerpolitische Überlegungen schließen sich an.

---

<sup>1</sup> Vgl. hierzu im Einzelnen Boss und Elendner (2003).

## B. Ein Modell zur Simulation des Lohnsteueraufkommens

Die Basis des Modells ist die Verteilung aller Lohnsteuerpflichtigen auf die einzelnen Steuerklassen und Bruttolohngruppen in dem Jahr, für das die aktuellste Lohnsteuerstatistik vorliegt. Dies ist das Jahr 1998. Um entsprechende Verteilungen für die Jahre 2003–2006 zu gewinnen, werden Annahmen über die Veränderung der Zahl der Lohnsteuerpflichtigen und über die Entwicklung des durchschnittlichen Bruttolohns getroffen. Hier fließen die Ergebnisse der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) für die Jahre 1998 bis 2002 sowie die Ergebnisse einer Prognose ein. Im Einzelnen wird angenommen, dass sich die Bruttolöhne aller Steuerpflichtigen mit der gleichen Rate verändern; als Veränderungsrate wird jene für die Bruttolöhne und -gehälter je Beschäftigten laut VGR verwendet (Tabelle 1). Als Veränderungsrate für die Zahl der Steuerpflichtigen wird die für die Zahl der abhängig Beschäftigten gemäß den VGR zugrunde gelegt. Alle Veränderungsrate für die Jahre 2003 bis 2006 werden geschätzt (Boss und Elendner 2003: 371–372).

*Tabelle 1:*  
Durchschnittslohn und Beschäftigte 1998–2006

	1998	2001	2002	2003 <sup>a</sup>	2004 <sup>a</sup>	2005 <sup>a</sup>	2006 <sup>a</sup>
Durchschnittslohn <sup>b</sup>							
Euro pro Monat	2 061	2 166	2 198	2 235	2 276	2 325	2 377
Veränderung gegenüber dem Vorjahr (Prozent)	.	.	1,48	1,68	1,83	2,15	2,24
Abhängig Beschäftigte <sup>b</sup>							
1 000	33 580	34 774	34 520	33 890	33 670	33 770	33 940
Veränderung gegenüber dem Vorjahr (Prozent)	.	.	-0,73	-1,83	-0,65	0,30	0,50

. Nicht sinnvoll. – <sup>a</sup>Eigene Schätzung bzw. Prognose. – <sup>b</sup>Inländerkonzept.

*Quelle:* Statistisches Bundesamt (2003: 62–65); eigene Berechnungen und Prognose.

Im nächsten Schritt werden für alle Jahre unter Berücksichtigung wichtiger steuerrechtlicher Regelungen die Verteilungen der Steuerpflichtigen nach Steuerklassen sowie nach der Höhe des zu versteuernden (Lohn-)Einkommens abgeleitet. Für die einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen werden Beträge für den Werbungskostenpauschbetrag und für den Sonderausgabenpauschbetrag abgesetzt (Tabelle 2). Der Werbungskostenpauschbetrag beträgt ab 2004: 920 Euro (bis 2003: 1 044 Euro) je Arbeitnehmer (*BGBI. I* 2003), der Sonderausgabenpauschbetrag unverändert 36 Euro. Der seit Jahresbeginn geltende Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (1 308 Euro je Jahr) wird vernachlässigt; er kann als ein gewisser Ersatz für den Haushaltsfreibetrag angesehen werden.<sup>2</sup> Als weitere Abzugsbeträge werden Vorsorgeaufwendungen in Höhe der Vorsorgepauschale berücksichtigt; dabei werden für die einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes angewendet (zur Abhängigkeit der Vorsorgepauschale vom Bruttolohn vgl. Abbildung A1<sup>3</sup>).

*Tabelle 2:*

Steuerfreie Abzugsbeträge für Lohnsteuerpflichtige verschiedener Steuerklassen im Jahr 2004 (Euro pro Jahr)

	Steuerklasse			
	I	II	III ohne V	III/V, V/III und IV/IV
Werbungskostenpauschbetrag	920	920	920	1 840
Sonderausgabenpauschbetrag	36	36	72	72

*Quelle: BGBI. I* (2003); Neue Wirtschafts-Briefe (2002: *Einkommensteuergesetz*).

<sup>2</sup> Der Haushaltsfreibetrag (für Steuerpflichtige der Steuerklasse II) betrug im Jahr 2003: 2 340 Euro; zu Beginn des Jahres 2004 wurde er auf 0 reduziert. Wenn von dem Entlastungsbetrag alle Pflichtigen der Steuerklasse II gleichmäßig profitierten, dann entspräche er einem Haushaltsfreibetrag von rund 700 Euro; dies folgt aus den erwarteten Mindereinnahmen (280 Mill. Euro) im Vergleich zu den Mindereinnahmen, die aus dem Haushaltsfreibetrag resultierten.

<sup>3</sup> Die besonderen Regelungen für nicht rentenversicherungspflichtige Personen werden nicht berücksichtigt; die betreffenden Personengruppen (z.B. Beamte) werden als sozialversicherungspflichtig beschäftigt betrachtet.

Werbungskosten, die über die Pauschbeträge hinausgehen, werden nicht berücksichtigt, weil über sie nur begrenzt Informationen vorliegen. Freibeträge (wie z. B. der Versorgungsfreibetrag und der Altersentlastungsbetrag), Aufwendungen wegen außergewöhnlicher Belastungen und (auf der Lohnsteuerkarte eingetragene) Freibeträge infolge der Inanspruchnahme der Begünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung werden ebenfalls nicht in die Modellrechnung einbezogen. Letztere spielen ab dem Jahr 2004 keine Rolle mehr, weil die Eigenheimförderung nach § 10e Einkommensteuergesetz (EStG) mit Wirkung ab 1996 durch die Eigenheimzulagenregelung, die das Einkommen der veranlagten Einkommensteuer mindert, ersetzt worden ist und weil nach acht Jahren der Wirksamkeit des neuen Systems „Altfälle“ nicht mehr auftreten können.

Schließlich werden die Steuerbeträge für die Steuerpflichtigen jeder Steuerklasse und jeder der vierzig Bruttolohngruppen gemäß der jeweils relevanten Tarifformel ermittelt und addiert.<sup>4</sup> Bezeichnet  $x_{ij}$  die Zahl der Steuerpflichtigen der  $i$ -ten Bruttolohngruppe in der  $j$ -ten Steuerklasse (bei vier Steuerklassen) und bezeichnet  $t_{ij}$  die dazugehörige Steuerschuld, so gilt für die Einkommensteuerschuld (Lohnsteuerschuld)  $T$  auf die in einem bestimmten Jahr gezahlten Löhne, Gehälter und Pensionen:

$$T = \sum_{i=1}^{40} \sum_{j=1}^4 x_{ij} t_{ij}$$

---

<sup>4</sup> Die Vorschrift, nach der im Jahr 2003 das zu versteuernde Einkommen auf den nächsten durch 36 ohne Rest teilbaren Euro-Betrag abgerundet und dann um 18 Euro erhöht wurde (§ 52 Abs. 24b Einkommensteuergesetz), wird in der Modellrechnung vernachlässigt.

## **C. Auswirkungen alternativer Einkommensteuertarife auf das Lohnsteueraufkommen**

### **I. Vorbemerkungen**

Mit dem entwickelten Modell lassen sich die Konsequenzen von Änderungen des Steuertarifs auf das Lohnsteueraufkommen simulieren. Im Folgenden werden die Auswirkungen dargestellt, die sich bei Einführung der Tarife 2004 bzw. 2005 ergeben.<sup>5</sup> Auch wird aufgezeigt, wie sich die Einführung der Tarife auswirken würde, die von Friedrich Merz und dann der CDU (2003), von Hermann Otto Solms und dann der FDP (Deutscher Bundestag 2004) und von Paul Kirchhof (Institut für Finanz- und Steuerrecht 2004a) vorgeschlagen worden sind. Der Einfachheit wird vom Merz-Vorschlag, vom Solms-Vorschlag und vom Kirchhof-Vorschlag die Rede sein. Gesamtwirtschaftliche Rückwirkungen einer Tarifänderung bleiben unberücksichtigt.

### **II. Die Einkommensteuertarife**

Mit der Verwirklichung der dreistufigen Reform der Einkommensbesteuerung, die im Jahr 2000 beschlossen worden ist, wird das steuerfreie „Existenzminimum“ erhöht (Tabelle 3). Das zu versteuernde Einkommen, ab dem der Spitzensteuersatz gilt (2000: 58 643 Euro), wird etwas reduziert (2005: 52 152 Euro). Die Grenzsteuersätze und die Durchschnittssteuersätze – für gegebene (zu versteuernde) Einkommen – werden nennenswert gesenkt (Tabelle 4).

Der Steuertarif 2003 entspricht dem für das Jahr 2001, abgesehen davon, dass er in Euro statt in D-Mark formuliert ist. Der Steuertarif 2004 wurde vom Vermittlungsausschuss im Dezember 2003 vorgeschlagen und schließlich von

---

<sup>5</sup> Die Auswirkungen auf das Aufkommen an Solidaritätszuschlag, der als Zuschlag auf die Lohnsteuerschuld bzw. die gesamte Einkommensteuerschuld erhoben wird, werden vernachlässigt.



Bundestag und Bundesrat beschlossen (*BGBl. I* 2003); er ersetzt den ursprünglich für die Jahre 2003 und 2004 vorgesehenen Tarif. Der Tarif 2005 wurde bereits im Jahr 2000 beschlossen. Die Struktur der Tarifformeln (Grundtabelle) wird sich im Jahr 2005 mit Inkrafttreten der dritten Stufe der Steuersenkung nicht ändern (Tabelle 5).

*Tabelle 3:*

Grundfreibetrag bei der Einkommensbesteuerung und zu versteuerndes Einkommen (Grundtabelle), ab dem der Spitzensteuersatz gilt, 1998–2005 (DM pro Jahr<sup>a</sup>)

Jahr	Grundfreibetrag	Zu versteuerndes Einkommen
1998	12 365	120 042
1999	13 067	120 042
2000	13 499	114 696
2001	14 093	107 568
2002	7 235	55 008
2003	7 235	55 008
2004	7 664	52 152
2005	7 664	52 152

<sup>a</sup>Ab 2002 Euro pro Jahr.

*Quelle:* DATEV (lfd. Jgg.); Neue Wirtschafts-Briefe (2002); *BGBl. I* (2003).

*Tabelle 4:*

Ausgewählte Steuersätze 1998 bis 2005 (Prozent)

	Eingangssteuersatz bei der Einkommensbesteuerung	Maximaler Einkommensteuersatz
1998	25,9	53,0 <sup>a</sup>
1999	23,9	53,0 <sup>a</sup>
2000	22,9	51,0 <sup>a</sup>
2001	19,9	48,5
2002	19,9	48,5
2003	19,9	48,5
2004	16,0	45,0
2005	15,0	42,0

<sup>a</sup>Abweichende Regelung für gewerbliche Einkünfte; maximaler Steuersatz 47, 45 bzw. 43 Prozent.

*Quelle:* DATEV (lfd. Jgg.); Neue Wirtschafts-Briefe (2002); *BGBl. I* (2003).

*Tabelle 5:*  
Einkommensteuertarife 2003, 2004 und 2005

Zu versteuerndes Einkommen	Formel zur Berechnung der Einkommensteuer
<i>Tarif 2003</i>	
0 bis 7 235 Euro	0
7 236 bis 9 251 Euro	$(768,85 y + 1 990) y$
9 252 bis 55 007 Euro	$(278,65 z + 2 300) z + 432$
55 008 Euro oder mehr	$0,485 x - 9 872$
y ist ein Zehntausendstel des 7 200 Euro übersteigenden Teils des gerundeten zu versteuerten Einkommens. z ist ein Zehntausendstel des 9 216 Euro übersteigenden Teils des gerundeten Einkommens. x ist das zu versteuernde Einkommen.	
<i>Tarif 2004</i>	
0 bis 7 664 Euro	0
7 665 bis 12 739 Euro	$(793,10 y + 1 600) y$
12 740 bis 52 151 Euro	$(265,78 z + 2 405) z + 1 016$
52 152 Euro oder mehr	$0,45 x - 8 845$
y ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens. z ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens. x ist das abgerundete zu versteuernde Einkommen.	
<i>Tarif 2005</i>	
0 bis 7 664 Euro	0
7 665 bis 12 739 Euro	$(883,74 y + 1 500) y$
12 740 bis 52 151 Euro	$(228,74 z + 2 397) z + 989$
52 152 Euro oder mehr	$0,42 x - 7 914$
y ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens. z ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens. x ist das abgerundete zu versteuernde Einkommen.	

*Quelle:* Neue Wirtschafts-Briefe (2002); *BGBl. I* (2003).

Die gegenwärtig vor allem diskutierten Reformtarife – der Merz-Vorschlag, der Solms-Vorschlag und der Kirchhof-Vorschlag – weisen eine ganz neue Struktur auf. Sie beinhalten über bestimmte Einkommensbereiche konstante Grenzsteuersätze (Tabelle 6), sie unterscheiden sich hinsichtlich des Niveaus dieser Sätze und hinsichtlich der Einkommensbereiche, für die die jeweiligen Steuersätze gelten (CDU 2003; Deutscher Bundestag 2004; Institut für Finanz- und Steuerrecht 2004c). Alle drei Reformtarife beinhalten für zu versteuernde

Einkommen oberhalb des jeweiligen Grundfreibetrags nur drei Grenzsteuersätze (Abbildungen 1 und 2).

*Tabelle 6:*  
Einkommensteuertarife gemäß den Vorschlägen von Merz, Solms und Kirchhof

Zu versteuerndes Einkommen	Formel zur Berechnung der Einkommensteuer
<i>Merz-Vorschlag</i>	
0 bis 8 000 Euro	0
8 001 bis 16 000 Euro	$(y - 8\,000) \cdot 0,12$
16 001 bis 40 000 Euro	$(y - 16\,000) \cdot 0,24 + 960$
40 001 Euro oder mehr	$(y - 40\,000) \cdot 0,36 + 6\,720$
y ist das zu versteuernde Einkommen.	
<i>Solms-Vorschlag</i>	
0 bis 7 700 Euro	0
7 701 bis 22 700 Euro	$(y - 7\,700) \cdot 0,15$
22 701 bis 47 700 Euro	$(y - 22\,700) \cdot 0,25 + 2\,250$
47 701 Euro oder mehr	$(y - 47\,700) \cdot 0,35 + 8\,500$
y ist abgerundete zu versteuernde Einkommen.	
<i>Kirchhof-Vorschlag</i>	
0 bis 8 000 Euro	0
8 001 bis 13 000 Euro	$(y - 8\,000) \cdot 0,15$
13 001 bis 18 000 Euro	$(y - 13\,000) \cdot 0,2 + 750$
18 001 Euro oder mehr	$(y - 18\,000) \cdot 0,25 + 1\,750$
y ist das abgerundete zu versteuernde Einkommen.	

*Quelle:* CDU (2003); Deutscher Bundestag (2004); Institut für Finanz- und Steuerrecht (2004c).

Abbildung 1:  
Marginaler Einkommensteuersatz (Prozent) in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen (Euro) nach verschiedenen Reformvorschlägen

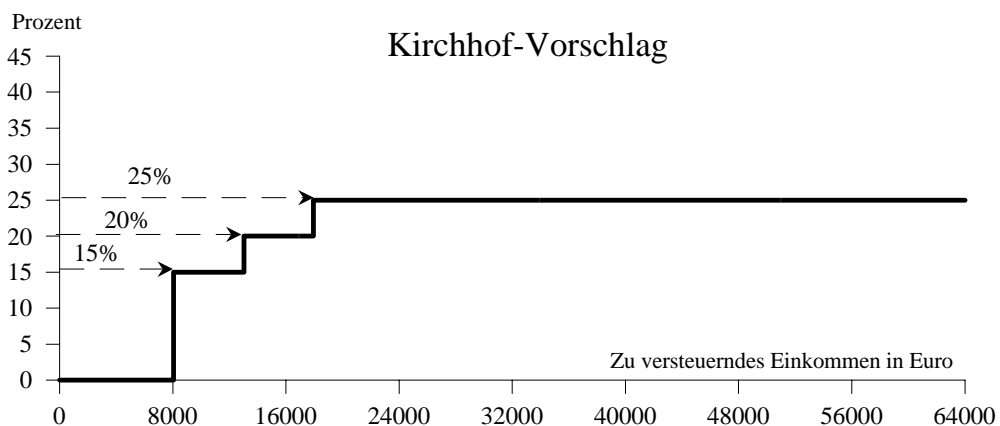
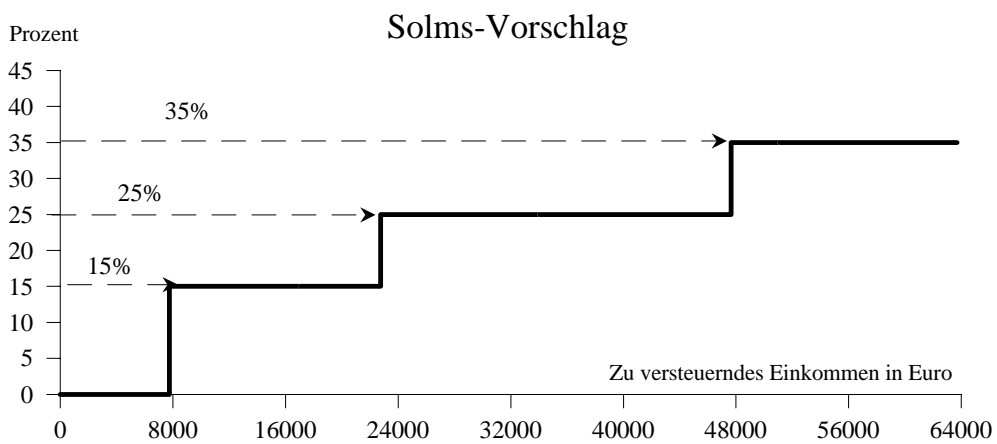
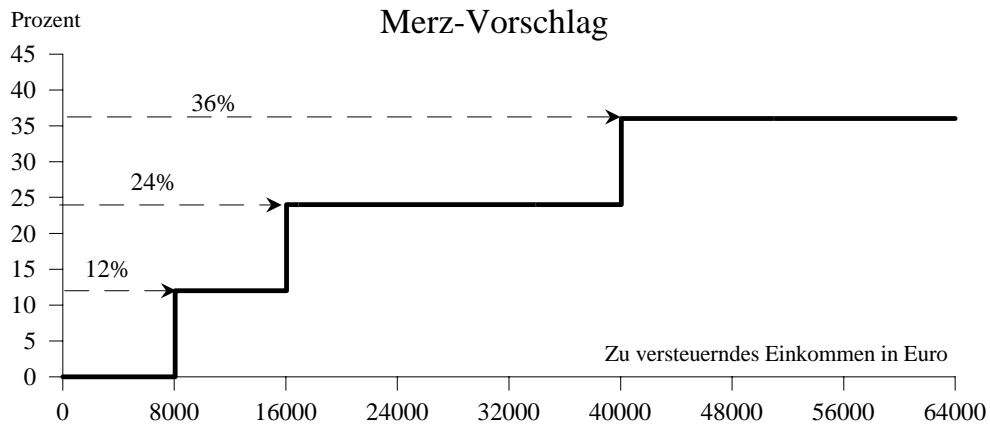
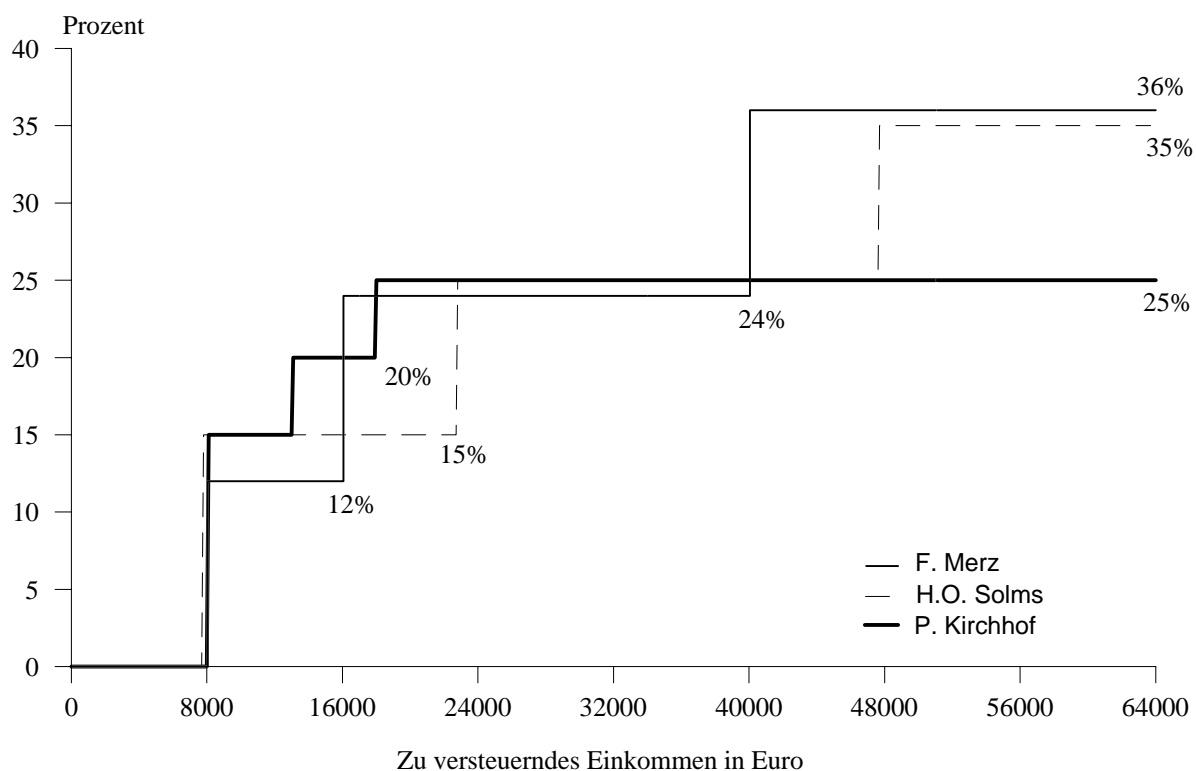


Abbildung 2:  
Marginaler Einkommensteuersatz (Prozent) in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen (Euro) nach verschiedenen Reformvorschlägen



### III. Auswirkungen der Einführung alternativer Steuertarife auf das Lohnsteueraufkommen bei unveränderten Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Die Einführung des Steuertarifs 2004 bringt im Jahr 2004 – im Vergleich zum Festhalten am Tarif 2003 – Lohnsteuermindereinnahmen in Höhe von reichlich 14 Mrd. Euro mit sich (Tabelle 7); dabei ist ein Aufschlag dafür eingerechnet worden, dass die Lohnsteuerstatistik 1998 nur rund 90 Prozent der der Besteuerung unterliegenden Löhne, Pensionen und Betriebsrenten erfasst. Wesentlich größere Mindereinnahmen (19,5 Mrd. Euro) hätte das In-Kraft-Treten des für das Jahr 2005 beschlossenen Tarifs zur Folge; dies hatte die Regierungskoalition angestrebt. Der Vergleichbarkeit wegen sind die „Steuerausfälle“ auch für die Jahre 2005 und 2006 errechnet worden. Die Mindereinnahmen für diese Jahre variieren mit der Beschäftigtenzahl und mit dem Durchschnittslohn.

*Tabelle 7:*

Auswirkungen der Einführung alternativer Einkommensteuertarife auf das Lohnsteueraufkommen (im Vergleich zum Aufkommen nach dem Tarif 2003) für die Jahre 2004–2006 (Mrd. Euro)

	2004	2005	2006
Tarif für das Jahr 2004	–14,20	–14,60	–15,05
Tarif für das Jahr 2005	–19,52	–20,22	–21,00
Merz-Vorschlag	–59,85	–62,00	–64,41
Solms-Vorschlag	–64,37	–66,88	–69,74
Kirchhof-Vorschlag	–55,91	–58,35	–61,08

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

Würde einer der vorgeschlagenen Reformtarife rückwirkend für das Jahr 2004 gelten, so wäre – im Vergleich zur Gültigkeit des Tarifs 2003 – mit Lohnsteuermindereinnahmen in der Größenordnung von 60 Mrd. Euro zu rechnen, wenn man die sonstigen Konsequenzen außer Betracht lässt, die mit den einzelnen Reformvorschlägen infolge veränderter Kinderfreibeträge, reduzierter oder erhöhter pauschalierter Abzugsbeträge und gekürzter Steuervergünstigungen – in unterschiedlicher Weise – verbunden sind. Einer der Reformtarife wird allerdings frühestens im Jahr 2005 in Kraft treten. Deshalb werden die finanziellen Konsequenzen einer Reform auch an dem Aufkommen gemessen, das nach Einführung des Tarifs 2005 für die Jahre 2005 und 2006 zu erwarten ist. Die Lohnsteuermindereinnahmen für das Jahr 2005 belaufen sich – wiederum isoliert betrachtet – auf 38 bis 47 Mrd. Euro, für das Jahr 2006 sind sie etwas größer (Tabelle 8); dies sind in Relation zum Bruttoinlandsprodukt 1,7 bis 2,1 Prozent. Die Aufkommenswirkungen der einzelnen Reformtarife unterscheiden sich insgesamt weniger, als ein Blick auf die Unterschiede bei den Grenzsteuersätzen erwarten lässt.

Bei einer Bewertung der Ergebnisse ist zu beachten, dass sie nur die Effekte der „ersten Runde“ angeben. Mit der betreffenden Steuersatzreduktion einhergehende Anpassungen der Privaten oder des Staates werden nicht berücksich-

tigt. Soweit etwa durch eine Steuersatzreduktion – verbunden mit Ausgabenvariationen – die Leistungsanreize gestärkt werden und es daraufhin zu einem rascheren Wachstum des realen Bruttoinlandsprodukts kommt, fließen den Gebietskörperschaften in der „zweiten Runde“ höhere Steuereinnahmen zu. Diese sind den rechnerischen Ausfällen der „ersten Runde“ gegenüberzustellen.

*Tabelle 8:*

Auswirkungen der Einführung alternativer Einkommensteuertarife auf das Lohnsteueraufkommen (im Vergleich zum Aufkommen nach dem Tarif 2005) in den Jahren 2005–2006 (Mrd. Euro)

	2005	2006
Merz-Vorschlag	–41,78	–43,42
Solms-Vorschlag	–46,67	–48,74
Kirchhof-Vorschlag	–38,14	–40,08

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

#### **IV. Aufkommenselastizität, durchschnittlicher Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz nach den einzelnen Einkommensteuertarifen bei unveränderten Regeln zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage**

Die unterschiedlichen Einkommensteuertarife interessieren auch im Hinblick darauf, wie sie sich auf den Expansionspfad des Lohnsteueraufkommens in den Jahren 2004 bis 2006 auswirken.<sup>6</sup> Diese Effekte werden an der Aufkommenselastizität des Lohnsteueraufkommens sowie an deren Komponenten (Bemessungsgrundlagenelastizität und Tarifelastizität) gemessen. Die Tarifelastizität wird bestimmt von dem durchschnittlichen Grenzsteuersatz und von dem Durchschnittssteuersatz, die ein Steuertarif impliziert (Kasten 1).

<sup>6</sup> Bei der Simulation wird die Zahl der Beschäftigten als konstant angenommen, damit die Dynamik des Aufkommens unverzerrt aufgezeigt werden kann.

*Kasten 1:*

## Elastizität des Lohnsteueraufkommens und ihre Komponenten

Die Elastizität des Lohnsteueraufkommens bezüglich der Lohnsumme ist folgendermaßen definiert:

$$e = \frac{dT}{T} : \frac{dL}{L} = \frac{dT}{dL} * \frac{L}{T}$$

Dabei bezeichnen:

$e$  = Aufkommenselastizität

$d$  = Veränderung

$T$  = Lohnsteuer

$L$  = Bruttolohn

Die Elastizität lässt sich wie folgt umformen (Boss und Elendner 2003):

$$e = \text{Bemessungsgrundlagenelastizität} * \text{Tarifelastizität}$$

$$e = \text{Bemessungsgrundlagenelastizität} * \frac{\text{Grenzsteuersatz}}{\text{Durchschnittssteuersatz}}$$

Nach dem Einkommensteuertarif 2004 beträgt der Grenzsteuersatz im Jahr 2004 für einen Lohnsteuerpflichtigen – im Durchschnitt der Steuerklassen – mit durchschnittlichem Bruttolohn und mit pauschalierten Werbungskosten und Sonderausgaben 31,3 Prozent (Tabelle 9), der Durchschnittssteuersatz (Lohnsteuer bezogen auf den zu versteuernden Lohn) 18,6 Prozent. Die Aufkommenselastizität, die Veränderungsrate des Lohnsteueraufkommens bei einer Veränderung des Lohns um 1 Prozent, ist im Jahr 2004 bei unveränderter Beschäftigtenzahl mit einem Wert von knapp 1,93 sehr hoch. Bei einer so hohen Aufkommenselastizität sind die heimlichen Steuererhöhungen, zu denen es bei unverändertem Steuerrecht kommt, beträchtlich; für die Jahre 2005 und 2006 belaufen sie sich auf je reichlich 3 Mrd. Euro.

Mit der Einführung des Steuertarifs 2005 wird der Grenzsteuersatz des durchschnittlichen Lohnsteuerzahlers – bei dem unterstellten Lohnanstieg – sinken und in den Jahren 2005 und 2006 reichlich 30 Prozent betragen; der Durch-



schnittssteuersatz wird sich auf reichlich 18 Prozent belaufen. Die Aufkommenselastizität wird geringfügig abnehmen.

*Tabelle 9:*

Kennzahlen zur Dynamik des Lohnsteueraufkommens und zur Lohnsteuerbelastung bei unterschiedlichen Steuertarifen und gegebener Beschäftigtenzahl 2004–2006

Steuerrechtliche Regelung	Aufkom- mens- elastizität	Bemessungs- grundlagen- elastizität	Tarif- elastizität	Grenz- steuersatz (Prozent)	Durch- schnittsteuer- satz im Vorjahr (Prozent)
<i>im Jahr 2004</i>					
Tarif 2003	1,864	1,132	1,646	32,97	20,03
Tarif 2004	1,926	1,132	1,701	31,26	18,38
Tarif 2005	1,910	1,132	1,687	29,98	17,77
<i>im Jahr 2005</i>					
Tarif 2003	1,857	1,135 <sup>a</sup>	1,637	33,23	20,30
Tarif 2004	1,919	1,135 <sup>a</sup>	1,691	31,52	18,64
Tarif 2005	1,902	1,135 <sup>a</sup>	1,676	30,20	18,02
<i>im Jahr 2006</i>					
Tarif 2003	1,839	1,130	1,628	33,54	20,60
Tarif 2004	1,899	1,130	1,681	31,85	18,95
Tarif 2005	1,881	1,130	1,666	30,50	18,31

<sup>a</sup>Bei den getroffenen Annahmen muss die Bemessungsgrundlagenelastizität von Jahr zu Jahr sinken, wenn der Lohn zunimmt. Ein Anstieg im Jahr 2005 ergibt sich im Rahmen der gewählten Modellstruktur deshalb, weil infolge des Lohnanstiegs das zu versteuernde Einkommen für die Steuerpflichtigen einer zusätzlichen Bruttolohngruppe positiv wird.

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

Der Tarif 2005 bringt also sowohl eine reduzierte Durchschnittsbelastung der Lohnsteuerpflichtigen als auch eine verringerte Grenzbelastung mit sich. Allerdings unterscheiden sich die Steuertarife 2004 und 2005 hinsichtlich der durch sie implizierten Aufkommenselastizität praktisch nicht. Beide Steuertarife bewirken, dass die Aufkommenselastizität rund 1,9 beträgt. Dieses – auf den ersten Blick paradoxe – Ergebnis kommt dadurch zustande, dass der Grenzsteuersatz und der Durchschnittssteuersatz nach dem Tarif 2005 in einem prak-

tisch gleichen relativen Ausmaß geringer sind als der Grenzsteuersatz und der Durchschnittssteuersatz nach dem Tarif 2004.

Die Einführung des Tarifs, den Friedrich Merz vorgeschlagen hat, bedeutete, dass die Grenz- und Durchschnittssteuersätze im Durchschnitt kräftig abnehmen, die Aufkommenselastizität aber auf rund 2 zunimmt (Tabelle 10). Der alternative Übergang zu den Tarifen, die Hermann Otto Solms und Paul Kirchhof vorgeschlagen haben, reduzierte ebenfalls die Steuersätze, führte aber zu Elastizitäten des Aufkommens bezüglich der Lohnsumme, die unter 2 liegen; dabei wäre die Elastizität nach dem Kirchhof-Vorschlag deutlich geringer als die nach dem Solms-Vorschlag. Die Auswirkungen auf die Aufkommenselastizität fallen anders aus, wenn mit der Einführung eines Reformtarifs – wie bei allen Vorschlägen vorgesehen – die Regeln zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage geändert werden.

*Tabelle 10:*

Kennzahlen zur Dynamik des Lohnsteueraufkommens und zur Lohnsteuerbelastung bei unterschiedlichen Steuertarifen und gegebener Beschäftigtenzahl 2004–2006

Steuerrechtliche Regelung	Aufkom- mens- elastizität	Bemessungs- grundlagen- elastizität	Tarif- elastizität	Grenz- steuersatz (Prozent)	Durchschnitts- steuersatz im Vorjahr (Prozent)
<i>im Jahr 2004</i>					
Merz-Vorschlag	2,017	1,132	1,782	23,36	13,11
Solms-Vorschlag	1,968	1,132	1,738	21,92	12,61
Kirchhof-Vorschlag	1,860	1,132	1,643	22,35	13,60
<i>im Jahr 2005</i>					
Merz-Vorschlag	2,032	1,135 <sup>a</sup>	1,791	23,86	13,32
Solms-Vorschlag	1,968	1,135 <sup>a</sup>	1,735	22,21	12,80
Kirchhof-Vorschlag	1,846	1,135 <sup>a</sup>	1,627	22,42	13,78
<i>im Jahr 2006</i>					
Merz-Vorschlag	2,008	1,130	1,778	24,13	13,57
Solms-Vorschlag	1,932	1,130	1,710	22,26	13,02
Kirchhof-Vorschlag	1,830	1,130	1,620	22,66	13,99

<sup>a</sup>Bei den getroffenen Annahmen muss die Bemessungsgrundlagenelastizität von Jahr zu Jahr sinken, wenn der Lohn zunimmt. Ein Anstieg im Jahr 2005 ergibt sich im Rahmen der gewählten Modellstruktur deshalb, weil infolge des Lohnanstiegs das zu versteuernde Einkommen für die Steuerpflichtigen einer zusätzlichen Bruttolohngruppe positiv wird.

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

## **D. Auswirkungen ausgewählter Steuerreformvorschläge auf das gesamte Einkommensteueraufkommen<sup>7</sup>**

### **I. Auswirkungen einer Änderung des Steuertarifs bei unveränderten Regeln zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage**

Wird einer der Reformvorschläge verwirklicht, so sinkt – wie skizziert – das Lohnsteueraufkommen. Auch das Aufkommen der Einkommensteuer, soweit es nicht aus Lohnsteuer resultiert, wird geringer, weil der für die betreffenden Einkommensteile relevante Steuersatz abnimmt.

Betroffen sind die Einkommensteile, die das Einkommensteueraufkommen in Form des Zinsabschlags, der nichtveranlagten Steuern vom Ertrag und der veranlagten Einkommensteuer erbringen. Das bei gegebenem Steuertarif zugehörige Steueraufkommen lässt sich grundsätzlich aus den betreffenden Steuereinnahmen errechnen. Diesen sind aber die Mindereinnahmen zuzuschlagen, die aus steuersatzunabhängigen Vergünstigungen (wie z.B. Investitionszulagen) resultieren; Steuersatzänderungen beeinflussen nämlich das Einkommensteueraufkommen vor Abzug dieser Vergünstigungen.<sup>8</sup> Werden die Mindereinnahmen, die aus steuersatzunabhängigen Vergünstigungen resultieren, bei der Berechnung der Auswirkungen der Änderung des Steuertarifs vernachlässigt, so wird der Einfluss der Steuersatzänderungen auf das Einkommensteueraufkommen unterschätzt.<sup>9,10</sup>

---

<sup>7</sup> Die Auswirkungen auf das Aufkommen am Solidaritätszuschlag werden nicht berücksichtigt.

<sup>8</sup> Das Einkommensteueraufkommen in der üblichen Abgrenzung hängt nicht in vollem Ausmaß von den einzelnen Steuersätzen ab. Steuersatzunabhängige Vergünstigungen mindern das Aufkommen unabhängig von den herrschenden Steuersätzen.

<sup>9</sup> Zum Einfluss einer Steuertarifänderung auf die steuersatzabhängigen Vergünstigungen vgl. den folgenden Abschnitt.

<sup>10</sup> Darüber hinaus ist eigentlich zu beachten, dass das Einkommensteueraufkommen in einem bestimmten Kalenderjahr – infolge der bei der Veranlagung notwendigerweise eintretenden Verzögerungen – nicht nur aus der Belastung des Einkommens dieses Jahres, sondern auch

Das gesamte Einkommensteueraufkommen (ohne Solidaritätszuschlag) belief sich im Jahr 2003 auf rund 154,2 Mrd. Euro (Tabelle 11). Dabei ist das Lohnsteueraufkommen um das Kindergeld reduziert, das Aufkommen der veranlagten Einkommensteuer um die Investitionszulage und um die Eigenheimzulage gekürzt; das Kindergeld und die genannten Zulagen werden aus dem Aufkommen der betreffenden Steuerarten gezahlt.

*Tabelle 11:*

Das Einkommensteueraufkommen und seine Komponenten 2003–2005 (Mill. Euro)

	2003	2004 <sup>a</sup>	2005 <sup>a</sup>
Lohnsteuer	133 042	124 800	123 300
Kindergeld	34 444	34 500	34 500
Lohnsteuer vor Abzug des Kindergeldes	167 486	159 300	157 800
Veranlagte Einkommensteuer	4 555	5 300	5 500
Investitionszulage	704	800	800
Eigenheimzulage	10 536	10 400	9 700
Veranlagte Einkommensteuer vor Abzug der Zulagen	15 795	16 500	16 000
Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag	8 995	9 000	9 400
Zinsabschlag	7 631	7 000	7 400
Einkommensteuer nach Abzug des Kindergeldes und der Zulagen	154 223	146 100	145 600
Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer vor Abzug des Kindergeldes und aller Zulagen	199 907	191 800	190 600
Steuersatzunabhängige Vergünstigungen (ohne Zulagen)	1 298	1 213	1 200
Einkommensteuer vor Abzug des Kindergeldes, aller Zulagen und sonstiger steuersatzunabhängiger Vergünstigungen	201 205	193 013	191 800
<i>Nachrichtlich:</i>			
Körperschaftsteuer	8 272	.	.
Investitionszulage aus dem Körperschaftsteueraufkommen	1 243	.	.
Körperschaftsteuer vor Abzug der Zulage	9 515	.	.

<sup>a</sup>Geschätzt; vgl. zur Prognose des Lohnsteueraufkommens Boss und Elendner (2003).

*Quelle:* Deutscher Bundestag (2003); BMF (2004b: 20); eigene Berechnungen.

aus der Belastung der Einkommen der Vorjahre resultiert. Bei der geringen Veränderung der Einkommen in den vergangenen Jahren spielt dieser Effekt freilich keine nennenswerte Rolle; darauf deutet auch hin, dass sich die aus den Veranlagungen resultierenden Steuererstattungen nach § 46 EStG in den Jahren 2002 und 2003 wenig geändert haben.

Das Einkommensteueraufkommen vor Abzug dieser Zulagen und anderer steuersatzunabhängiger Beträge sowie des Kindergeldes belief sich im Jahr 2003 auf 201,2 Mrd. Euro. Es ist das Aufkommen, das sich trotz steuersatzabhängiger Einkommensteuervergünstigungen ergeben hätte. Das entsprechende Aufkommen für das Jahr 2004 wird auf 193,0 Mrd. Euro geschätzt, das für das Jahr 2005 auf 191,8 Mrd. Euro. Das von einer Steuertarifänderung betroffene Steueraufkommen für die Jahre 2003–2005 liegt damit um 20,13 Prozent, 21,16 Prozent bzw. 21,55 Prozent über dem Lohnsteueraufkommen (vor Abzug des Kindergeldes), für das die Auswirkungen des Übergangs zu einem Reformtarif dargestellt worden sind. Für das Jahr 2006 wird ein Zuschlag von 21,55 Prozent angenommen.

Nimmt man an, dass die Einkommensteile, die nicht der Lohnsteuer unterliegen, von der Einführung eines anderen Steuertarifs im Durchschnitt so beeinflusst werden wie die Lohnsumme (zuzüglich Pensionen und Betriebsrenten), so sind die für die drei Vorschläge errechneten Lohnsteuermindereinnahmen für das Jahr 2005 und für das Jahr 2006 um jeweils 21,55 Prozent zu erhöhen (Tabelle 12). Die Einkommensteuermindereinnahmen betragen demnach für das Jahr 2005 je nach Tarifvorschlag zwischen 46 und 57 Mrd. Euro; für das Jahr 2006 sind sie – bei der erwarteten Lohn- und Beschäftigungsentwicklung – etwas größer.

*Tabelle 12:*

Auswirkungen der Einführung alternativer Einkommensteuertarife auf das Einkommensteueraufkommen (im Vergleich zum Aufkommen nach dem Tarif 2005) für die Jahre 2005–2006 (Mrd. Euro)

	2005	2006
Merz-Vorschlag	–50,78	–52,77
Solms-Vorschlag	–56,73	–59,24
Kirchhof-Vorschlag	–46,36	–48,72

*Quelle:* Tabelle 8; eigene Berechnungen.

## **II. Konsequenzen einer Änderung des Steuertarifs für das Ausmaß der Steuervergünstigungen**

Das Ausmaß der Einkommensteuervergünstigungen hängt davon ab, welcher Steuersatz als Norm verwendet wird. Für das Jahr 2004 beläuft es sich – den Angaben im Subventionsbericht, den Schätzungen im Programm Koch/Steinbrück sowie eigenen Schätzungen zufolge – auf 31,4 Mrd. Euro (Tabelle A1); davon sind 13,4 Mrd. Euro steuersatzunabhängige und 18,0 Mrd. Euro steuersatzabhängige Vergünstigungen.<sup>11</sup> Dabei sind jene Vergünstigungen, mit denen die Vorsorge für das Alter gefördert werden soll (20,9 Mrd. Euro), nicht einbezogen.

Das Volumen der steuersatzabhängigen Vergünstigungen (nach eigener Schätzung 17,7 Mrd. Euro im Jahr 2005, 17,5 Mrd. Euro im Jahr 2006) nimmt ab, wenn der durchschnittliche Grenzsteuersatz sinkt. Fraglich ist, wie stark sich der durchschnittliche Grenzsteuersatz verändert. Der durchschnittliche Grenzsteuersatz der Lohnsteuer sinkt bei Realisierung eines Reformvorschlags deutlich (Tabelle 13). Die Änderung im Vergleich zu dem Grenzsteuersatz im Jahr 2004 beträgt – für die Jahre 2005 und 2006 – für den Merz-Vorschlag jeweils rund 7,7 Prozentpunkte, für den Solms-Vorschlag 9,3 bzw. 9,6 Prozentpunkte und für den Kirchhof-Vorschlag 9,1 bzw. 9,2 Prozentpunkte. Der für die gesamte Einkommensteuer maßgebliche Satz dürfte bei Realisierung eines Reformvorschlags etwa so stark abnehmen wie der Lohnsteuersatz. Unter dieser Annahme beträgt der Einfluss auf das Ausmaß der steuersatzabhängigen Vergünstigungen in den Jahren 2005 und 2006 für den Merz-Vorschlag jeweils reichlich 4 Mrd. Euro, für den Solms-Vorschlag jeweils reichlich 5 Mrd. Euro

---

<sup>11</sup> Es wird nicht berücksichtigt, dass die im Subventionsbericht der Bundesregierung oder im Programm Koch/Steinbrück ausgewiesenen Steuervergünstigungen wohl anhand des nicht mehr geltenden Steuertarifs 2003 errechnet worden sind und infolge der seit Jahresbeginn 2004 wirksamen Steuersatzsenkung – wenngleich wenig – überhöht sind.

und für den Kirchhof-Vorschlag jeweils rund 5 Mrd. Euro. Das Volumen der steuersatzabhängigen Vergünstigungen sinkt daher bei Verwirklichung eines der drei Reformvorschläge auf 12 bis 13 Mrd. Euro (Tabelle 14).

*Tabelle 13:*

Durchschnittlicher Grenzsteuersatz gemäß unterschiedlichen Steuertarifen 2005–2006

	2005	2006	2005	2006
	Prozent		Unterschied in Prozentpunkten <sup>a</sup>	
Tarif 2004	31,52	31,85	.	.
Tarif 2005	30,20	30,50	.	.
Merz-Vorschlag	23,86	24,13	-7,66	-7,72
Solms-Vorschlag	22,21	22,26	-9,31	-9,59
Kirchhof-Vorschlag	22,42	22,66	-9,10	-9,19

<sup>a</sup>Gemessen am Tarif 2004.

*Quelle:* Tabellen 9 und 10; eigene Berechnungen.

*Tabelle 14:*

Steuersatzabhängige Einkommensteuervergünstigungen in Abhängigkeit vom Steuertarif 2005–2006 (Mrd. Euro)

	2005	2006
Status quo	17,7	17,5
Realisierung des Merz-Vorschlags	13,4	13,3
Realisierung des Solms-Vorschlags	12,5	12,2
Realisierung des Kirchhof-Vorschlags	12,6	12,5

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

### III. Auswirkungen einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

Die einzelnen Reformvorschläge unterscheiden sich, was das Ausmaß der Kürzung der Steuervergünstigungen betrifft; teilweise sind sie in dieser Hinsicht freilich wenig präzise. Im Folgenden wird angenommen, dass sich die Reformvorschläge unter diesem Aspekt nicht unterscheiden und dass sie eine Abschaffung aller Einkommen- und Körperschaftsteuervergünstigungen vorsehen, die

im Subventionsbericht der Bundesregierung ausgewiesen werden (Deutscher Bundestag 2003), sowie viele derjenigen, die in dem Programm der Ministerpräsidenten Koch und Steinbrück zusätzlich aufgeführt werden (Koch und Steinbrück 2003). Demnach sind als Streichmasse die steuersatzunabhängigen und die korrigierten steuersatzabhängigen Vergünstigungen verfügbar. Diejenigen Vergünstigungen, die die Altersvorsorge betreffen, werden ausgeschlossen; sie sollen – über die Einführung einer grundsätzlich nachgelagerten Besteuerung – gemäß allen Reformvorschlägen tendenziell beibehalten werden.

Unter den skizzierten Annahmen resultieren für die Reformtarife Einkommensteuervergünstigungen in der Größenordnung von 25 bis 26 Mrd. Euro (Tabelle 15). Werden sie abgeschafft, so stehen den Mindereinnahmen infolge der jeweiligen Steuersatzsenkung Mehreinnahmen gegenüber. Darüber hinaus entstehen zusätzliche Einnahmen, wenn die Körperschaftsteuervergünstigungen gestrichen werden; dabei handelt es sich für die Jahre 2005 und 2006 um jeweils 2,8 Mrd. Euro.

*Tabelle 15:*

Einkommen- und Körperschaftsteuervergünstigungen in Abhängigkeit vom Steuertarif in den Jahren 2005–2006 (Mrd. Euro)

	2005	2006
Steuersatzunabhängige Einkommensteuervergünstigungen	12,9	12,9
Steuersatzabhängige Einkommensteuervergünstigungen		
Merz-Vorschlag	13,4	13,3
Solms-Vorschlag	12,5	12,2
Kirchhof-Vorschlag	12,6	12,5
Einkommensteuervergünstigungen insgesamt		
Merz-Vorschlag	26,3	26,2
Solms-Vorschlag	25,4	25,1
Kirchhof-Vorschlag	25,5	25,4
Körperschaftsteuervergünstigungen	2,8	2,8

*Quelle:* Tabelle 14 und Tabelle A1; eigene Berechnungen.



#### IV. Fazit

Bei den Berechnungen der Auswirkungen der einzelnen Steuerreformvorschläge auf das Einkommensteueraufkommen wurde nicht berücksichtigt, dass gemäß einzelnen Entwürfen der Kinderfreibetrag verändert wird oder ein Familiensplitting vorgesehen ist.<sup>12</sup> Vernachlässigt wurden auch spezifische Regelungen wie z.B. die Einführung einer Vereinfachungspauschale (in Höhe von 2 000 Euro je Jahr) nach dem Kirchhof-Vorschlag oder der Übergang zu einer Aufwendungspauschale für Arbeitnehmer in Höhe von 2 Prozent der Einnahmen (Lohn einschließlich Arbeitgeberbeiträge) nach dem Solms-Vorschlag.

Die einzelnen Vorschläge sehen zudem Änderungen bei der Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer vor. Auch soll bei allen Vorschlägen – jedenfalls mittelfristig – die Gewerbesteuer ersetzt werden. Die finanziellen Konsequenzen dieser Maßnahmen blieben außer Betracht, weil sie sich kaum abschätzen lassen; lediglich die Abschaffung der Körperschaftsteuervergünstigungen wurde in das Kalkül einbezogen.

Unter diesen Voraussetzungen und unter der Annahme, alle drei untersuchten Reformvorschläge beinhalteten die Abschaffung aller Einkommen- und Körperschaftsteuervergünstigungen, hätte die Verwirklichung eines Reformvorschlags im Jahr 2005 – rein rechnerisch – Mindereinnahmen in Höhe von 18,1 bis 28,5 Mrd. Euro zur Folge (Tabelle 16). Für das Jahr 2006 betrüge der Effekt 20,5 bis 31,3 Mrd. Euro.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> So will die FDP den Kinderfreibetrag auf 7 700 Euro je Jahr festlegen; alternativ soll – wie bei der geltenden Optionslösung – ein Kindergeld gewährt werden (Deutscher Bundestag 2004: 7).

<sup>13</sup> Wenn bestimmte Vergünstigungen (wie z.B. die Eigenheimzulagenregelung) im Interesse des Vertrauensschutzes nur schrittweise abgebaut werden, dann tritt der volle Effekt auf das Einkommensteueraufkommen verzögert ein.

Fielen gleichzeitig die Vergünstigungen weg, die andere Steuern (wie z.B. die Umsatzsteuer und die Mineralölsteuer) betreffen und sich auf reichlich 20 Mrd. Euro belaufen (Tabelle A2), so beliefe sich der Gesamteffekt auf maximal 8 Mrd. Euro für das Jahr 2005 und 11 Mrd. Euro für das Jahr 2006. Wenn alle Steuervergünstigungen gestrichen werden, so lassen sich – rein rechnerisch – die von Merz und Kirchhof vorgeschlagenen Steuerreformen etwa aufkommensneutral realisieren; die Verwirklichung des Solms-Tarifs brächte Mindereinnahmen in Höhe von rund 10 Mrd. Euro mit sich.

*Tabelle 16:*

Gesamteffekt der Reformvorschläge auf das Einkommensteueraufkommen nach Komponenten (im Vergleich zum Aufkommen nach dem Tarif 2005) in den Jahren 2005–2006 (Mrd. Euro)

	2005	2006
<b>Tarifänderung</b>		
Merz-Vorschlag	–50,8	–52,8
Solms-Vorschlag	–56,7	–59,2
Kirchhof-Vorschlag	–46,4	–48,7
<b>Abschaffung der Einkommensteuervergünstigungen</b>		
Merz-Vorschlag	26,3	26,2
Solms-Vorschlag	25,4	25,1
Kirchhof-Vorschlag	25,5	25,4
<b>Abschaffung der Körperschaftsteuervergünstigungen</b>	2,8	2,8
<b>Insgesamt</b>		
Merz-Vorschlag	–21,7	–23,8
Solms-Vorschlag	–28,5	–31,3
Kirchhof-Vorschlag	–18,1	–20,5

*Quelle:* Tabellen 12 und 15; eigene Berechnungen.

## **E. Wirtschaftspolitische Überlegungen**

Sowohl die Einführung des Einkommensteuertarifs 2004 als auch die des Tarifs 2005 implizieren, dass es zu beträchtlichen heimlichen Steuererhöhungen kommt. Die Effekte der „kalten Progression“, die aus der Zunahme der

Realeinkommen und dem Anstieg des Preisniveaus resultieren, belaufen sich bei einem Lohnanstieg um 2 Prozent auf reichlich 3 Mrd. Euro pro Jahr. Um heimliche Erhöhungen der Einkommensteuer zu vermeiden, sollten die Tarife Jahr für Jahr angepasst werden. Eine Indexierung der Abzugsbeträge bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und eine Indexierung aller Stufen des Einkommensteuertarifs sind erforderlich. Der Staat ist dann nicht Inflationsgewinner; auch profitiert er nicht automatisch von steigenden Realeinkommen. Für jeden Steuerpflichtigen bleibt die Steuerbelastung konstant, wenn sich sein Realeinkommen wie im Durchschnitt für alle Beschäftigten verändert.

Die analysierten drei Reformvorschläge enthalten keine systematische Lösung des Problems der heimlichen Steuererhöhung. Nur der Merz-Vorschlag beinhaltet ansatzweise Vorkehrungen zur Vermeidung heimlicher Steuererhöhungen. Der Bedarf an Indexierung ist bei dessen Einführung angesichts der hohen Aufkommenselastizität, die der Tarif impliziert, größer als bei Verwirklichung beispielsweise des von Paul Kirchhof vorgeschlagenen Tarifs.

Eine radikale Steuerreform muss nicht daran scheitern, dass sie das Budgetdefizit des Staates erhöhte. Würde einer der drei Reformtarife eingeführt und würden alle Steuervergünstigungen gestrichen, so wären im Übrigen nennenswerte Effizienzgewinne zu erwarten; auch würde das Einkommensteuerrecht einfacher. Berücksichtigt man positive Wirkungen auf das wirtschaftliche Wachstum, die mit jedem der drei Reformkonzepte einhergingen, so würde sich die finanzielle Lage der öffentlichen Haushalte letztlich wohl nicht verschlechtern, sondern verbessern.



Nr. <sup>a</sup>	Anlage <sup>b</sup>		2003	2004 <sup>c</sup>	2005 <sup>c</sup>
<b>C. Steuersatzabhängige Einkommensteuer- vergünstigungen</b>					
1	2	Freibeträge für Veräußerungsgewinne nach §§ 14 und 14a EStG	125	125	
2	2	Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen beim Bau einer eigengenutzten Wohnung oder einer Altenteilerwohnung	5	5	
20	2	Sonderausgabenabzug für Herstellungs- und Erhaltungskosten bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden im Beitrittsgebiet	130	100	
22	2	Übertragung stiller Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden, auf neue Investitionen	485	475	
24	2	Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe	-137	-81	
25	2	Ansparabschreibung in Form einer Rücklage bis zu 50% künftiger Anschaffungs- oder Herstellungskosten	-4	8	
26	2	Freibetrag bei der Veräußerung kleiner Betriebe nach § 16 EStG	409	409	379
50	2	Befreiung der Arbeitgeberzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach § 3 EStG	50	15	0
52	2	Lohnsteuerermäßigung für Seeleute	8	8	
53	2	Sonderabschreibungen bei Schiffen und Luftfahrzeugen	2	2	
68	2	Erhöhte Absetzungen für bestimmten Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwand nach § 7h EStG	21	21	.
69	2	Erhöhte Absetzungen bei kulturhistorisch wertvollen Gebäuden nach § 7i EStG	42	42	.
70	2	Sonderausgabenabzug bei einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung nach § 10e EStG	550	125	.
71	2	Steuerbegünstigung für zu eigenen Zwecken genutzte Baudenkmale etc.	12	12	.
77	2	Einkommensteuerbefreiung bei Überlassung von Beteiligungen nach § 19a EStG	41	36	.
79	2	Steuerbefreiung bestimmter Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	1 940	1 900	.
3	3	Einkommensteuer-Freibetrag für Belegschaftsrabatte nach § 8 EStG	75	60	60
6	3	Abzug der Kirchensteuer als Sonderausgabe	3 600	3 750	.
8	3	Begrenzter Sonderausgabenabzug für Schulgeldzahlungen	23	23	.
9	3	Steuerbegünstigung von Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke und von Zahlungen an politische Parteien (Einkommensteuer)	1 085	1 095	.
10	3	Einkommensteuer-Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 4 EStG	72	72	.
11	3	Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG	3 100	3 100	3 070
13	3	Steuerermäßigungen für Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen nach § 34g EStG	90	90	.
14	3	Einkommensteuerermäßigung bei Beschäftigung von „Mini-Jobbern“ in Privathaushalten	-	70	.

Nr. <sup>a</sup>	Anlage <sup>b</sup>	2003	2004 <sup>c</sup>	2005 <sup>c</sup>
15	3			
	Einkommensteuerermäßigung bei sozialversicherungs-			
	pflichtiger Beschäftigung in Privathaushalten	–	20	.
16	3			
	Einkommensteuerermäßigung bei Inanspruchnahme einer			
	haushaltsnahen Dienstleistung	–	680	.
18	3			
	Lohnsteuerpauschalierung bei Vergütungen für			
	Verpflegungsmehraufwendungen	60	60	60
K	Entfernungspauschale	2 000 <sup>d</sup>	1 600 <sup>d</sup>	.
K	Zulässigkeit der so genannten Halbjahres-Abschreibung	1 000 <sup>d</sup>	900 <sup>d</sup>	.
K	Freibetrag für nebenberufliche Tätigkeiten als	2 000	2 000	.
	Übungsleiter etc.			
K	Halbierung des Steuersatzes für betriebliche	800	800	735
	Veräußerungsgewinne			
K	Freibetrag für Abfindungen	200	140	130
K	Begrenzte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für	125	125	120
	Geschenke			
K	Freibetrag für Übergangsgelder nach § 3 EStG	55	50	50
K	Freigrenze bei verbilligt überlassener Wohnung nach § 21	50	50	50
	EStG			
K	Freibetrag für Heirats- und Geburtshilfen	45	45	45
K	Freibetrag für Sachprämien aus	5	5	5
	Kundenbindungsprogrammen			
K	Sonstige Vergünstigungen	35	30	25
	<i>Insgesamt</i>	<i>18 099</i>	<i>17 967</i>	<i>17 730</i>
<b>D. Nicht erfasste Steuervergünstigungen gemäß</b>				
<b>Anlage 3 des Subventionsberichts</b>				
4	3			
	Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur gesetzlichen			
	Rentenversicherung nach § 10 EStG	15 100	15 400	.
4	3			
	Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur privaten Lebens-			
	versicherung	2 200	2 200	2 135
5	3			
	Steuerliche Regelungen zur privaten Altersvorsorge und			
	zur betrieblichen Altersversorgung	3 120	3 300	.
	<i>Insgesamt</i>	<i>20 420</i>	<i>20 900</i>	<i>.</i>

<sup>a</sup>Die Nummer bezieht sich auf den Neunzehnten Subventionsbericht (BMF 2003); K bedeutet Konzept von Koch und Steinbrück. – <sup>b</sup>Nummer im Subventionsbericht (BMF 2003). – <sup>c</sup>Auswirkungen der Rechtsänderungen zum Jahresbeginn 2004 berücksichtigt. – <sup>d</sup>Eigene Schätzung. – <sup>e</sup>Ist: 704 Mill. Euro (Einkommensteuer) und 1 243 Mill. Euro (Körperschaftsteuer). – <sup>f</sup>Ist: 10 536 Mill. Euro.

*Quelle:* Deutscher Bundestag (2003); Koch und Steinbrück (2003); BMF (2004a); eigene Berechnungen.

*Table A2:*  
 Steuervergünstigungen ohne Einkommen- und Körperschaftsteuervergünstigungen 2003–2004  
 (Mill. Euro)

Nr. <sup>a</sup>	Anlage	2003	2004	
<b>I Sektorspezifische Vergünstigungen</b>				
<i>1. Land- und Forstwirtschaft, Fischerei</i>				
6	2	Gewerbsteuerbefreiung kleiner Hochsee- und Fischereiunternehmen	1	1
7	2	Gewerbsteuerbefreiung landwirtschaftlicher Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften und -vereine etc.	10	10
9	2	Versicherungsteuerbefreiung für Viehversicherungen bei Versicherungssummen unter 7 500 DM bzw. 4 000 Euro	1	1
10	2	Kraftfahrzeugsteuerbefreiung der Zugmaschinen etc.	90	90
11	2	Branntweinsteuerermäßigung für Brennereien und Stoffbesitzer	9	9
12	2	Mineralölsteuerbegünstigung für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Agrardieselgesetz)	360	420
13	2	Mineralölsteuerbegünstigung für Gewächshausanbau	15	15
57	3	Ermäßigter Umsatzsteuersatz für bestimmte Leistungen in der Tier- und Pflanzenzucht	150	150
69	3	Ansatz von niedrigen Ertragswerten im Rahmen der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer	504	504
		<i>Insgesamt</i>	<i>1 140</i>	<i>1 200</i>
<i>2. Verkehr</i>				
54	2	Ermäßigter Umsatzsteuersatz für die Personenbeförderung im Nahverkehr	570	570
56	2	Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für Kraftomnibusse und Anhänger für den Linienverkehr	90	90
57	2	Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für Fahrzeuge im kombinierten Schienen-Straßen-Verkehr	5	5
60	2	Kraftfahrzeugsteuerermäßigung für Elektrofahrzeuge	1	1
61	2	Nichterhebung der Kraftfahrzeugsteuer für überzählige Kraftfahrzeuganhänger	60	60
62	2	Mineralölsteuervergünstigung für Flüssiggas/ Erdgas für Fahrzeuge im öffentlichen Verkehr	20	20
63	2	Mineralölsteuerbefreiung für gewerbsmäßigen Einsatz von Luftfahrtbetriebsstoffen	373	373
64	2	Mineralölsteuerbefreiung von Schweröl als Betriebsstoff für die gewerbliche Binnenschifffahrt	210	210
65	2	Mineralölsteuerbegünstigung für den öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV)	61	61
66	2	Steuervergünstigung für Strom im Schienenbahnverkehr	160	160
		<i>Insgesamt</i>	<i>1 550</i>	<i>1 550</i>

Nr. <sup>a</sup>	Anlage	2003	2004
	<i>3. Sonstige Sektoren</i>		
39	2 Tabaksteuerbefreiung für Deputate	5	5
40	2 Biersteuersatzstaffelung	26	26
41	2 Biersteuerbefreiung des Haustrunks	2	2
44	2 Steuerbefreiung der bei der Mineralölherstellung verwendeten Mineralöle	400	400
45	2 Mineralölsteuerbegünstigung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft, für Stromversorger und für Kraft-Wärme-Koppelungsanlagen	1 457	1 457
48	2 Steuerbegünstigung des Stroms, der von Unternehmen des produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft für betriebliche Zwecke entnommen wird	1 850	1 850
49	2 Stromsteuerbegünstigung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes	1 450	1 450
86	2 Kraftfahrzeugsteuerbefreiung der Schaustellerzugmaschinen	1	1
87	2 Steuervergünstigung für Strom zum Betrieb von Nacht- speicherheizungen	200	200
83	2 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für kulturelle und unterhaltende Leistungen	1 340	1 350
84	2 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Zahntechniker und Zahnärzte	400	400
47	3 Umsatzsteuerbefreiung für die Verschaffung von Ver- sicherungsschutz	100	100
48	3 Umsatzsteuerbefreiung der Bausparkassen- und Ver- sicherungsvertreter	5	5
49	3 Umsatzsteuerbefreiung der ärztlichen Leistungen	5 100	5 100
50	3 Umsatzsteuerbefreiung der Sozialversicherungsträger, Krankenhäuser, Diagnosekliniken, Altenheime, Pflegeheime, der ambulanten Pflegedienste, der Wohlfahrtsverbände und der Blinden	4 550	4 600
52	3 Umsatzsteuerbefreiung für kulturelle Einrichtungen	100	100
56	3 Ermäßigter Steuersatz für Krankenrollstühle, Körper- ersatzstücke und orthopädische Vorrichtungen sowie für Bäder- und Kureinrichtungen	200	200
63	3 Steuerbefreiung bestimmter Lotterien	3	3
	<i>Insgesamt</i>	<i>17 189</i>	<i>17 249</i>
	<i>4. Insgesamt</i>	<i>19 879</i>	<i>19 999</i>
	<b>II Branchenübergreifende Vergünstigungen</b>		
62	3 Kfz-Steuerbefreiung bestimmter Schwerbehinderter	125	125
67	3 Erbschaftsteuerfreibetrag und -minderung beim Übergang von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forst- wirtschaft und Anteilen an Kapitalgesellschaften an den/die Unternehmensnachfolger	241	241
68	3 Erbschaftsteuertarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forst- wirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften	8	8

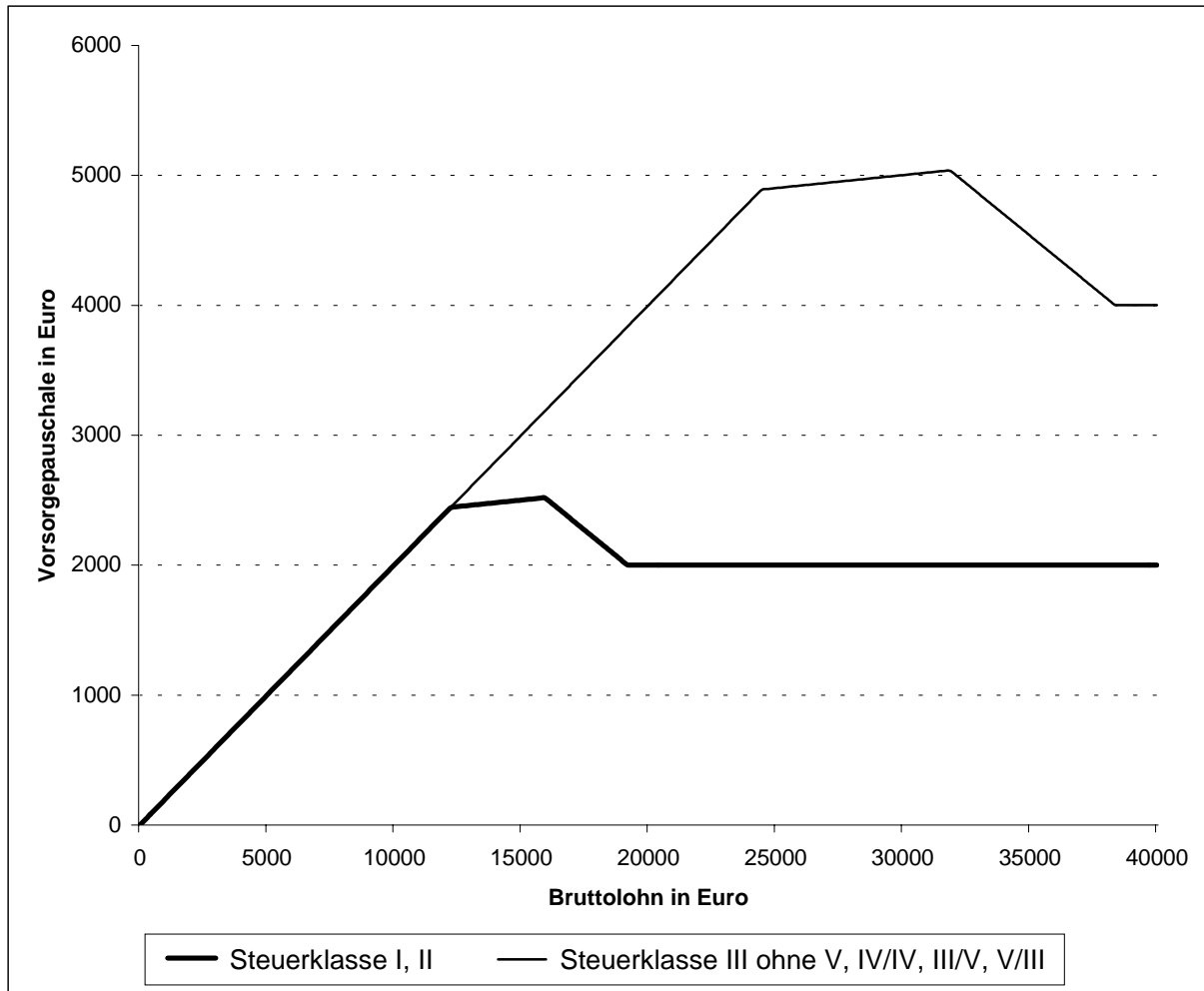


Nr. <sup>a</sup>	Anlage	2003	2004
	<i>Insgesamt</i>	374	374
	<b>III Sonstige Vergünstigungen gemäß Subventionsbericht</b>		
81	2	1	1
45	3	167	170
51	3		
	Umsatzsteuerbefreiung der im Rahmen der satzungsgemäßen Aufgaben gegen Kostenerstattung ausgeführten Leistungen zwischen den selbständigen Gliederungen einer politischen Partei	10	10
58	3	70	70
59	3	10	10
	Versicherungsteuerbefreiung bestimmter öffentlich-rechtlicher Körperschaften		
	<i>Insgesamt</i>	258	261
	<b>IV Vergünstigungen insgesamt</b>	<b>20 511</b>	<b>20 634</b>

<sup>a</sup>Die Nummer bezieht sich auf den Neunzehnten Subventionsbericht (BMF 2003).

*Quelle:* BMF (1999); Deutscher Bundestag (2001; 2003); Koch und Steinbrück (2003); eigene Berechnungen.

Abbildung A1:  
Vorsorgepauschale in Abhängigkeit vom Bruttolohn für unterschiedliche Steuerklassen (Euro  
je Jahr)



## G. Literaturverzeichnis

- BGBI. I (Bundesgesetzblatt, Teil I)* (2003). Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HbeglG 2004) vom 29. Dezember 2003. (68): 3076–3092.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (Hrsg.) (lfd. Jgg.). *Finanzbericht*. Bonn.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (Hrsg.) (2004a). Ergebnis aus dem Vermittlungsverfahren vom Dezember 2003. *Monatsbericht* (1): 35–43.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (Hrsg.) (2004b). Finanzwirtschaftliche Lage. *Monatsbericht* (1): 11–20.
- Boss, A., A. Kuhn, C.-P. Meier, F. Oskamp, B. Sander, J. Scheide und R. Schmidt (2004). Deutsche Konjunktur: Gedämpfte Erholung. *Die Weltwirtschaft* (1), in Vorbereitung.
- Boss, A., und T. Elendner (2003). Steuerreform und Lohnsteueraufkommen in Deutschland – Simulation auf Basis der Lohnsteuerstatistik. *Die Weltwirtschaft* (4): 368–387.
- CDU (2003). Beschluss B 1 des 17. Parteitages der CDU Deutschlands 2003. Ein modernes Einkommensteuerrecht für Deutschland. Online Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://cdu.de>
- DATEV (lfd. Jgg.). *Tabellen und Informationen für den steuerlichen Berater*. Nürnberg.
- Deutsche Bundesbank (lfd. Jgg.). *Monatsbericht*. Frankfurt am Main.
- Deutscher Bundestag (2003). *Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8. Juni 1967 für die Jahre 2001 bis 2004 (19. Subventionsbericht)*. 15. Wahlperiode. Drucksache 15/1635.
- Deutscher Bundestag (2004). Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer. Online-Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://www.hermann-otto-solms.de/>

- Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg (Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch) (2004a). Forschungsvorhaben Bundessteuergesetzbuch. Online-Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://www.bundessteuergesetzbuch.de/project/projekt.htm>
- Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg (Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch) (2004b). Das Wichtigste in 10 Punkten. Online-Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://www.bundessteuergesetzbuch.de/project/projekt.htm>
- Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg (Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch) (2004c). Gesetzestext – Vorschlag. Online-Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://www.bundessteuergesetzbuch.de/project/projekt.htm>
- Koch, R., und P. Steinbrück (2003). *Subventionsabbau im Konsens*. Wiesbaden. Neue Wirtschafts-Briefe (Hrsg.) (2002). *Wichtige Steuergesetze*. Herne.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (1999). *Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.1: Lohn- und Einkommensteuer 1995*. Stuttgart.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2003). *Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1.3: Konten und Standardtabellen. Hauptbericht 2002*. Wiesbaden.