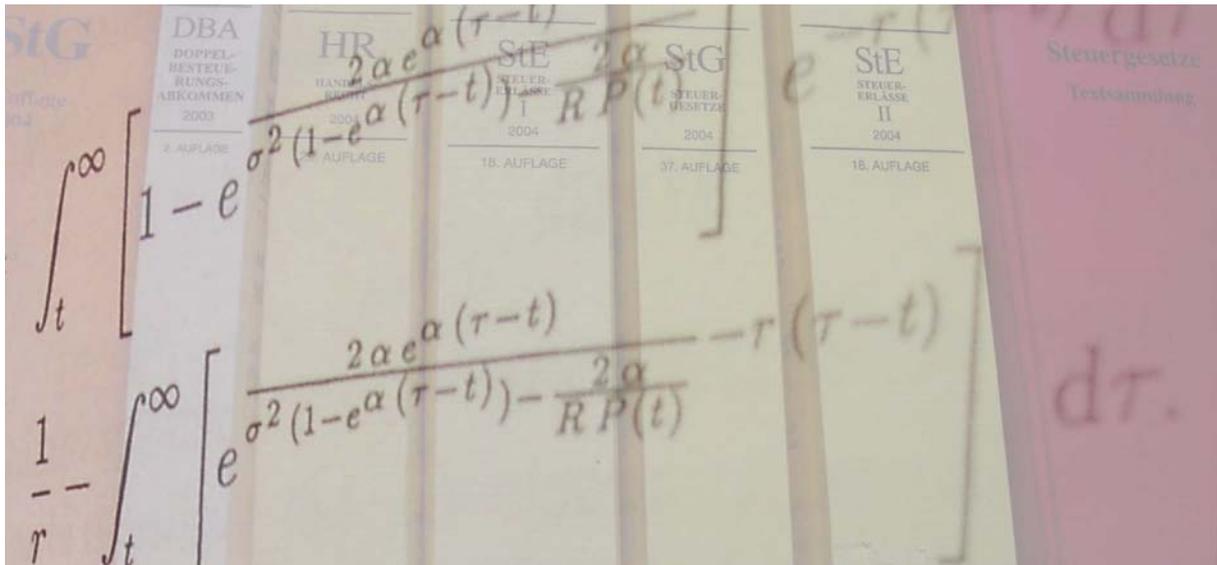


arqus

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

www.arqus.info



Diskussionsbeitrag Nr. 119

**Henriette Houben / Jörg Baumgarten**

Krankt das deutsche Steuersystem am Mittelstandsbauch und der kalten Progression?

Juni 2011

arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre  
arqus Discussion Papers on Quantitative Tax Research  
ISSN 1861-8944

Prof. Dr. Henriette Houben  
Leibniz Universität Hannover  
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Königsworther Platz 1  
30167 Hannover  
houben@steuern.uni-hannover.de

Dipl.-Ökon. Jörg Baumgarten  
Humboldt Universität zu Berlin  
KPMG-Stiftungsprofessur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Dorotheenstraße 1  
10117 Berlin  
joerg.baumgarten@wiwi.hu-berlin.de

# Krank das deutsche Steuersystem am Mittelstandsbauch und der kalten Progression?

## Inhaltsübersicht

|  |    |
|--|----|
| I. Politische Dimension – Einigkeit von Parteien und Interessenverbänden .....                               | 3  |
| II. Wissenschaftlich-theoretischer Diskurs.....  | 4  |
| 1. Definition und Problemdimensionen .....   | 4  |
| 2. Beschäftigungswirkungen progressiver Steuertarife .....   | 5  |
| a) Beschäftigungswirkung progressiver Steuertarife mit identischen<br>Arbeitsanbietern.....                  | 5  |
| b) Der optimale Einkommensteuertarif als Balanceakt zwischen<br>Umverteilung und Arbeitsanreizwirkungen..... | 7  |
| 3. Weitere Aspekte der Tarifgestaltung .....   | 8  |
| a) Humankapitalbildung.....  | 8  |
| b) Steuergestaltung und -hinterziehung .....   | 8  |
| c) Integration verschiedener Steuerarten für Rechtsform-, Finanzierungs-<br>und Investitionsneutralität..... | 9  |
| d) Unterschiedliche Elastizitäten .....  | 9  |
| 4. Fazit zum optimalen Tarif aus wissenschaftlicher Sicht .....  | 10 |
| III. Alternative Einkommensteuertarife.....  | 11 |
| 1. Mikrosimulationsmodell und Datengrundlage .....   | 11 |
| 2. Aufkommenswirksame Beseitigung des Mittelstandsbauches .....  | 12 |
| 3. Aufkommensneutrale Alternativtarife .....   | 15 |
| a) Vorbemerkung .....  | 15 |
| b) Mehrbelastung einkommensstärkerer Schichten .....   | 16 |
| c) Anhebung des Eingangsteuersatzes.....   | 19 |
| IV. Fazit .....  | 21 |

## I. Politische Dimension – Einigkeit von Parteien und Interessenverbänden

Im aktuellen politischen Diskurs werden parteiübergreifend zwei Probleme der deutschen Einkommensteuer identifiziert: die kalte Progression und der Mittelstandsbauch. Dabei scheint weitgehend Einigkeit zu herrschen, dass beide Probleme beseitigt werden sollen. Lediglich der geeignete Zeitpunkt ist unklar. Schon im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP wurde dem Mittelstandsbauch der Kampf angesagt. Dort heißt es unmissverständlich: „Wir werden insbesondere die unteren und mittleren Einkommensbezieher vorrangig entlasten und gleichzeitig den Mittelstandsbauch abflachen“<sup>1</sup>.

Die Bundeskanzlerin führt dazu in der Pressekonferenz<sup>2</sup> vom 21.07.2010 aus, dass „die Strukturschwächen des Steuersystems – Mittelstandsbauch, kalte Progression – weiter kritikwürdig bleiben“, die Priorität „jetzt aber erst einmal auf der Haushaltskonsolidierung“ liegen müsse.

Während die Bundeskanzlerin beide „Strukturschwächen des Steuersystems“ erst im Rahmen von Steuersenkungen angehen möchte, fordern Stimmen der FDP eine Beseitigung der „systemimmanenten Ungerechtigkeiten (Mittelstandsbauch und kalte Progression)“ auch wenn für die „Absenkung der Staatsquote [...] in den nächsten Jahren ohnehin wenig Spielraum besteht“.<sup>3</sup>

Die SPD soll laut Beschluss des Bundesparteitags vom 26.10.2010 prüfen, ob die geplante Tarifierhöhung auf 49% die Abflachung des Mittelstandsbauches ermöglicht.<sup>4</sup> Auch DIE LINKE fordert im Beschluss des Parteivorstandes vom 29./30.01.2011 die Abschaffung des Mittelstandsbauches.<sup>5</sup> Lediglich Die GRÜNEN sehen im Mittelstandsbauch ein durchaus akzeptables Übel; sie würden eine Ausdehnung der Progression auf die Sozialversicherung begrüßen.<sup>6</sup>

Diese erstaunliche parteiübergreifende Einigkeit, wonach der Mittelstandsbauch ein bedeutsames Problem des deutschen Einkommensteuersystems und dessen Abschaffung ggf. sogar dringend geboten sei, findet sich auch bei Gewerkschaften und Unternehmensverbänden. So fordern die Industrie- und Handelskammern von Berlin, Potsdam, Cottbus und Ostbrandenburg im Januar 2010 in den „Steuerreformvorschlägen der Berliner und Brandenburger Wirtschaft“ die „Entfernung des leistungsfeindlichen [...] Mittelstandsbauches“<sup>7</sup>. Auch das Steuerkonzept der Gewerkschaft Erziehung und

---

<sup>1</sup> CDU/CSU/FDP (2009), S. 11, <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf>.

<sup>2</sup> Vgl. <http://www.bundesregierung.de/Content/DE/Mitschrift/Pressekonferenzen/2010/07/2010-07-21-pk-merkel.html>.

<sup>3</sup> Aus dem Positionspapier „Die Krise der Liberalen“ von Wolfgang Kubicki (FDP-Fraktionschef in Schleswig-Holstein) und Heiner Garg (u.a. stellvertretender Ministerpräsident in Schleswig-Holstein) veröffentlicht unter <http://www.tagesspiegel.de/politik/die-krise-der-liberalen/3705726.html>.

<sup>4</sup> SPD (2010), S. 78, [http://www.spd.de/linkableblob/4324/data/beschlussbuch\\_aoBPT\\_2010.pdf](http://www.spd.de/linkableblob/4324/data/beschlussbuch_aoBPT_2010.pdf).

<sup>5</sup> DIE LINKE (2011), S. 4.

[http://die-linke.de/fileadmin/download/misc/20110129\\_Beschluss\\_Steuerkonzept.pdf](http://die-linke.de/fileadmin/download/misc/20110129_Beschluss_Steuerkonzept.pdf).

<sup>6</sup> Zum sogenannten Progressiv-Modell vgl. [http://www.gruene-bundestag.de/cms/archiv/dok/96/96553.das\\_progressivmodell.html](http://www.gruene-bundestag.de/cms/archiv/dok/96/96553.das_progressivmodell.html). Cem Özdemir (Vorsitzender der Grünen) antwortet im Welt-Interview auf die Frage, was er für den Mittelstand tue, „Ich verspreche ihm nicht das Grüne vom Himmel. Zum Beispiel beim so genannten Mittelstandsbauch, der steuerlichen Belastung der Mittelschicht. Da hätte ich auch gern eine Lösung, aber manchmal muss man zwischen dem Wichtigem und dem noch Wichtigeren unterscheiden. Für mich hat die Finanzierung des Bildungssystems absolute Priorität, damit wir die besten Kitas, Schulen und Ausbildungsbetriebe haben.“, <http://www.welt.de/politik/deutschland/article6746398/Wir-wollen-die-Republik-veraendern.html>.

<sup>7</sup> IHK (2010), S. 8, [http://www.potsdam.ihk24.de/produktmarken/recht\\_und\\_fair\\_play/Anlagen/pdfs/Steuerreformvorschlaege.pdf](http://www.potsdam.ihk24.de/produktmarken/recht_und_fair_play/Anlagen/pdfs/Steuerreformvorschlaege.pdf).

Wissenschaft (GEW) aus dem Herbst 2010 sieht die Beseitigung des Mittelstandsbauches vor, da dieser nicht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspräche.<sup>8</sup>

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass in der öffentlichen Diskussion die Abschaffung des Mittelstandsbauches primär aus folgenden Gründen gefordert wird:

1. Der Mittelstandsbauch sei leistungsfeindlich.
2. Der Mittelstandsbauch sei ungerecht.
3. Der Mittelstandsbauch verschärfe die Problematik der kalten Progression.

Am Anfang des Beitrags erfolgt in Kapitel II ein wissenschaftlich-theoretischer Diskurs mit dem Fokus auf Beschäftigungswirkungen progressiver Steuertarife. In Kapitel III werden die Aufkommens- und Verteilungswirkungen hinsichtlich der aufkommenswirksamen und –neutralen Beseitigung des Mittelstandsbauches, sowie dessen Auswirkung auf die Kalte Progression analysiert. Die wesentlichen Ergebnisse werden zusammenfassend in Kapitel IV dargestellt.

## **II. Wissenschaftlich-theoretischer Diskurs**

### **1. Definition und Problemdimensionen**

Im Gegensatz zum öffentlichen Diskurs findet in der Wissenschaft eine Auseinandersetzung mit den Themengebieten kalter Progression und Mittelstandsbauch weit weniger statt. Ziel des Beitrags ist es daher zu diskutieren, welche Argumente aus wissenschaftlicher Sicht für eine Beseitigung von kalter Progression und Mittelstandsbauch sprechen und welche Optionen es für eine solche Reform gibt. Dafür werden beide Phänomene zunächst definiert.

Unter dem Mittelstandsbauch wird der steile Anstieg des Grenzsteuersatzes von 14% auf 23,97% in der ersten Tarifzone (ab einem zVE von 8.005 € bis 13.469 €) und dem verhältnismäßig flacheren Anstieg der Grenzsteuersätze von 23,97% auf 42% in der zweiten Tarifzone (ab einem zVE von 13.470 € bis 52.881 €) verstanden.

Von der kalten Progression ist die Rede, wenn eine inflationsbedingt steigende Bemessungsgrundlage (bspw. durch Nominallohnsteigerungen bei Reallohnkonstanz) zu höheren Durchschnittssteuersätzen führt; der Staat also prozentual stärker am Einkommen partizipiert.

Zur wissenschaftlichen Beurteilung der drei oben angeführten Gründe für die Abschaffung des Mittelstandsbauches werden ökonomische Kriterien benötigt. Im Hinblick auf die Leistungsfeindlichkeit soll zunächst diskutiert werden, welche Beschäftigungswirkungen vom Mittelstandsbauch ausgehen. Zudem werden verschiedene andere theoretische Überlegungen zum Tarifverlauf angestellt. Im Anschluss wird untersucht, ob der Mittelstandsbauch ursächlich für einen schnellen Anstieg der Durchschnittssteuersätze bei unteren und mittleren Einkommen ist und damit die kalte Progression im unteren und mittleren Einkommensbereich verschärft. Da Gerechtigkeit als ökonomisches Kriterium nicht eindeutig quantifiziert werden kann, werden die Verteilungswirkungen des aktuellen Tarifverlaufs sowie alternative Tarifverläufe dargestellt.

---

<sup>8</sup> Vgl. GEW (2010), S. 1 und 2, [http://www.gew.de/Binaries/Binary65845/29\\_10\\_2010\\_GEW-Steuerkonzept.pdf](http://www.gew.de/Binaries/Binary65845/29_10_2010_GEW-Steuerkonzept.pdf).

## 2. Beschäftigungswirkungen progressiver Steuertarife

### a) Beschäftigungswirkung progressiver Steuertarife mit identischen Arbeitsanbietern

Das aggregierte Arbeitsangebot (Arbeitsbereitschaft) setzt sich aus den geleisteten Arbeitsstunden der Arbeitnehmer (intensives Arbeitsangebot) sowie dem Anteil der Arbeitswilligen an der gesamten Erwerbsbevölkerung (extensives Arbeitsangebot) zusammen.<sup>9</sup> Dabei resultiert das intensive Arbeitsangebot in der neoklassischen Theorie aus der Abwägung zwischen Konsum und Freizeit. Durch zusätzlich geleistete Arbeitsstunden steigen die Konsummöglichkeiten zulasten der Freizeit. Das intensive Arbeitsangebot wird maßgeblich vom Grenzsteuersatz beeinflusst. Das extensive Arbeitsangebot hängt hingegen primär vom Durchschnittssteuersatz und der Arbeitslosenunterstützung ab.

Da das intensive Arbeitsangebot primär vom Grenzsteuersatz beeinflusst wird, reduziert eine Erhöhung der Steuerprogression<sup>10</sup> in Modellen zu kompetitiven Arbeitsmärkten das intensive Arbeitsangebot.<sup>11</sup>

Ganz anders wirkt sich die Steuerprogression jedoch in alternativen Arbeitsmarktmodellen aus. Dies gilt, insbesondere in den Modellen, die unfreiwillige Arbeitslosigkeit erklären können. Auch wenn in der Realität nicht mit hinreichender Sicherheit erkennbar ist, welche Individuen freiwillig und welche unfreiwillig arbeitslos sind, so kann u.E. doch davon ausgegangen werden, dass in Deutschland gegenwärtig unfreiwillige Arbeitslosigkeit besteht. In Modellen kompetitiver Arbeitsmärkte tritt lediglich freiwillige Arbeitslosigkeit auf, da der flexible Lohnsatz stets für einen Ausgleich von Arbeitsangebot und -nachfrage sorgt.<sup>12</sup> Es ist daher fraglich, ob aus den oben beschriebenen neoklassischen Modellen Folgerungen für die Realität in Deutschland gezogen werden sollten.

In Fixlohnmodellen<sup>13</sup> und Effizienzlohnmodellen<sup>14</sup> mit diskreter Arbeitsintensität<sup>15</sup> hat eine Variation der Steuerprogression bei konstantem Durchschnittssteuersatz hingegen keinen Einfluss auf die Beschäftigung.<sup>16</sup>

In Effizienzlohnmodellen, in denen das Effizienzniveau stetig modelliert wird, erhöht eine Verschärfung der Steuerprogression bei konstantem Durchschnittssteuersatz sogar die Beschäftigung.<sup>17</sup> Zum gleichen Ergebnis gelangt man auch im Monopolgewerkschaftsmodell.<sup>18</sup>

In Deutschland unterlagen im Jahr 2009 65% der Beschäftigten in Westdeutschland und 51% in Ostdeutschland einem Branchen- oder Firmentarifvertrag. Rund die Hälfte der Beschäftigten ohne tarif-

---

<sup>9</sup> Zum gesamten Absatz vgl. Keuschnigg (2005), Kapitel III.

<sup>10</sup> Progression wird dabei regelmäßig als indirekte Progression der Form  $T=t \cdot zVE - a$  modelliert, wobei  $T$  die Steuerlast,  $t$  der Grenzsteuersatz,  $zVE$  die Steuerbemessungsgrundlage und  $a$  ein pauschaler Abzugsbetrag ist. Indirekte Progression lässt sich auch über  $T=t \cdot (zVE - b)$  ausdrücken, wobei  $b$  der Grundfreibetrag ist und  $b \cdot t = a$  gilt. Von einer Erhöhung der Progression wird gesprochen, wenn  $t$  und  $a$  simultan erhöht werden.

<sup>11</sup> Vgl. Fuest (2000), Resultat 1.4, S. 72.

<sup>12</sup> Vgl. Felderer/Homburg (2005), S. 70; Sesselmeier/Blauermeier (1997), S. 45 ff.

<sup>13</sup> Der Lohn wird als exogen über markträumendem Niveau angenommen.

<sup>14</sup> In der Effizienzlohntheorie zahlen die Unternehmen den Beschäftigten freiwillig über dem markträumenden Niveau liegende Löhne, um den Arbeitseinsatz der Mitarbeiter zu beeinflussen. Es besteht ein positiver Zusammenhang zwischen der Lohnhöhe und der Produktivität. Vgl. hierzu Goerke/Holler (1997), S. 213 f.; Körber (2001), S. 36 f.

<sup>15</sup> In diesen Modellen kann die Arbeitsintensität  $e$  nur die Werte 0 und  $e^*$  annehmen.

<sup>16</sup> Vgl. Fuest (2000), Resultat 2.4, S. 76.

<sup>17</sup> Vgl. Fuest (2000), S. 77 – 87; Goerke (1999), S. 137; Sørensen (1999), S. 443; Rasmussen (2002), S. 167.

<sup>18</sup> Vgl. Fuest (2000), S. 91.

vertragliche Bindung wurde jedoch indirekt von diesen erfasst, da sich die Betriebe an den Verträgen orientierten.<sup>19</sup> Daher ist es lohnend, sich näher mit Gewerkschaftsmodellen zu beschäftigen.

Der Ausgangspunkt dieser Modelle besteht in der Annahme einer Mitgliedschaft von Arbeitnehmern in rational handelnden Gewerkschaften, die in Lohnverhandlungen mit den Arbeitgebern treten. Die Gewerkschaften maximieren den Nutzen ihrer Mitglieder sowohl über die Lohnhöhe als auch über die Anzahl der Beschäftigten. Die Annahmen der untersuchten Modelle lassen sich differenzieren nach Verhandlungen:

- a) über den Lohn mit exogener Arbeitszeit,
- b) über den Lohn, wobei die Arbeitnehmer ihre Arbeitszeit wählen, und
- c) über den Lohn und die Arbeitszeit.

Die klassischen gewerkschaftlichen Arbeitsmarktmodelle beruhen auf der Annahme, dass Gewerkschaften und Arbeitgeber über den Lohn verhandeln und die Unternehmen nach der Verhandlung bei gegebenem Lohn diejenige Beschäftigung festlegen, die bei den Lohnverhandlungen durch die rational handelnden Gewerkschaftsvertreter bereits berücksichtigt wurde. Die Arbeitszeit der Arbeitnehmer wird dabei als exogen angenommen, d.h. die Beschäftigten weisen ein unelastisches Arbeitsangebot auf. Durch eine Verschärfung der Progression bei konstantem Durchschnittssteuersatz wird die Erhöhung der Anzahl der Beschäftigten gegenüber Lohnerhöhungen für die nutzenmaximierende Gewerkschaft attraktiver, da die Differenz zwischen der Bruttolohnforderung und der nutzenstiftenden Nettolohnerhöhung größer wird. Die Gewerkschaft übt sich demnach in Lohnzurückhaltung, um mehr Menschen in Beschäftigung zu bringen.<sup>20</sup>

Fuest (2000) analysiert ein Gewerkschaftsmodell, in dem die Gewerkschaft nur den Lohn verhandelt, der Arbeitnehmer aber seine Arbeitszeit bei gegebenem Lohn selbst wählen kann. In diesem Modell führt eine aufkommensneutrale Erhöhung der Steuerprogression zu einer Erhöhung der Anzahl der Beschäftigten und der Gesamtbeschäftigung.

Verhandeln die Gewerkschaften die Löhne und die individuelle Arbeitszeit der Beschäftigten, so ergibt sich im Monopolgewerkschaftsfall<sup>21</sup> nach Fuest/Huber (2000) bei einer aufkommensneutralen Erhöhung der Steuerprogression ein ganz anderes Bild. Die Erhöhung der Progression führt zu einer Senkung der individuellen Arbeitszeit. Je nach unterstellter Nutzenfunktion kann eine aufkommensneutrale Erhöhung der Steuerprogression, ausgehend von einer proportionalen Einkommensteuer, sogar die Anzahl der Beschäftigten senken.<sup>22</sup>

Während die Arbeitsmarktmodelle mit identischen Arbeitsanbietern keinen eindeutigen Zusammenhang zwischen Beschäftigung und progressiver Besteuerung erkennen lassen, wird im folgenden Abschnitt die optimale Besteuerung von heterogenen Arbeitsanbietern untersucht.

---

<sup>19</sup> Vgl. IAB (2010): <http://doku.iab.de/aktuell/2010/Tarifbindung%20der%20Beschaeftigten%202009.pdf>.

<sup>20</sup> Vgl. Lockwood und Manning (1993); Koskela/Vilmunen (1996); Fuest/Huber (1997); Sørensen (1999); Fuest/Huber (2000); Koskela (2001).

<sup>21</sup> Im Monopolgewerkschaftsfall existiert nur eine Gewerkschaft, die alle Arbeitsanbieter vertritt.

<sup>22</sup> Fuest (2000), Resultat 5.5, S. 112.

b) Der optimale Einkommensteuertarif als Balanceakt zwischen Umverteilung und Arbeitsanreizwirkungen

Die Frage, wie unterschiedlich leistungsfähige Personen richtig zu besteuern sind, wurde zunächst im Rahmen der Opfertheorien diskutiert. Demnach sollen nicht nur gleich leistungsfähige Individuen gleich besteuert werden, sondern es sollte auch das aus der Steuerzahlung resultierende Opfer aller Personen gleich sein. Unter Opfer wird in diesem Zusammenhang der durch die Besteuerung verursachte Nutzenverlust verstanden. Weder die Forderung nach dem gleichen absoluten Opfer noch die Forderung nach dem gleichen relativen Opfer führen zwangsweise zu einem progressiven Steuertarif. Vielmehr ist der genaue Tarifverlauf lediglich in Abhängigkeit von der konkreten Nutzenfunktion bestimmbar.<sup>23</sup> Das aus der Optimierung der utilitaristischen Wohlfahrtsfunktion resultierende Postulat des gleichen Grenzopfers impliziert die Gleichverteilung, also die Nivellierung der Nettoeinkommen.<sup>24</sup>

Nachdem lange Zeit für die Frage des optimalen Einkommensteuertarifs bei heterogenen Arbeitsanbietern (also Personen mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit) primär die Opfertheorien und damit Umverteilungsaspekte im Zentrum des wissenschaftlichen Diskurses zum optimalen Einkommensteuertarif standen, wurden ausgehend von Mirrlees (1971) Modelle entwickelt, die neben Gerechtigkeitsüberlegungen auch die Effizienzwirkungen berücksichtigen.

In den nun betrachteten Modellen hat ein vergleichsweise hoher Grenzsteuersatz für ein bestimmtes Einkommen  $y$  grundsätzlich zwei Wirkungen:

1. er verzerrt die Arbeitsangebotsentscheidung aller Personen, deren Einkommen  $y$  beträgt, vergleichsweise stark und
2. er führt durch die Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes für Personen, deren Einkommen oberhalb von  $y$  liegt, zu Mehraufkommen, ohne deren Arbeitsangebotsentscheidung zu verzerren.

Wie der optimale Tarif nun verlaufen soll, hängt aber entscheidend von der genauen Modellausgestaltung ab.

Gibt es ein höchstes Fähigkeitsniveau in der Bevölkerung,<sup>25</sup> dann ist der optimale Spitzensteuersatz Null,<sup>26</sup> da für die Person mit dem höchsten Fähigkeitsniveau und damit dem höchsten Einkommen nur der verzerrende Effekt des hohen Grenzsteuersatzes auf das Arbeitsangebot (Effekt 1), aber nicht der positive Effekt der Durchschnittssteuersatzerhöhung für größere Einkommen (Effekt 2) greifen würde.<sup>27</sup>

Wird hingegen eine nach oben offene Fähigkeitsverteilung unterstellt, so sind im oberen Bereich u.a. die genaue Form der Fähigkeitsverteilung sowie die Ausgestaltung der Nutzenfunktion ausschlaggebend für den Tarifverlauf. Während Mirrlees (1971) eine Lognormalverteilung der Fähigkeiten an-

---

<sup>23</sup> Hinterberger/Müller/Petersen (1987) zeigen die Abhängigkeit des optimalen Tarifverlaufs von der unterstellten Nutzenfunktion und dem verwendeten Gerechtigkeitspostulat. Sie kommen zu dem Schluss, „dass eine „lineare“ Progression – [...] verstanden als linearer Verlauf des Grenzsteuersatzes – in den durchgeführten Untersuchungen als Ergebnis nicht auftaucht. Es besteht somit der theoretisch begründete Verdacht, dass mit den nutzentheoretischen Vorstellungen der Opfertheorien (insbesondere mit dem Prinzip des gleichen relativen Opfers) eine lineare Progression nicht vereinbar, also mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu rechtefertigen ist.“ (Hinterberger/Müller/Petersen (1987), S. 69).

<sup>24</sup> Siehe dazu bspw. Homburg (2007), S. 206 - 207.

<sup>25</sup> Dies entspricht im Modell einem höchsten Lohnsatz  $w_{\max}$ .

<sup>26</sup> Vgl. Sadka (1976) und Saede (1977).

<sup>27</sup> Vgl. Brunner (2003), S. 15.

nimmt und relativ konstante oder fallende Grenzsteuersätze erhält, zeigt Diamond (1998), dass bei Annahme einer Pareto-Verteilung der Fähigkeiten auch für hohe Einkommen ein steigender Grenzsteuersatz optimal sein kann. Dahan/Strawczynski (2000) weisen darauf hin, dass das Ergebnis von Diamond (1998) aber auch maßgeblich von der unterstellten quasilinearen Nutzenfunktion abhängt. Bei unterstellter Pareto-Verteilung der Fähigkeiten ergibt sich für eine lineare Nutzenfunktion der Form  $U=C$  (mit  $U$ =Nutzen und  $C$ =Konsum) ein steigender Grenzsteuersatzverlauf im oberen Einkommensbereich, während die Annahme der Nutzenfunktion  $U = \ln(C)$  zu einem leicht sinkenden Grenzsteuersatzverlauf führt.

Ebenso wie die jeweiligen Modellspezifikationen entscheidend den Verlauf der Grenzsteuersätze für hohe Einkommen beeinflussen, sind auch die Ergebnisse für geringe Einkommen von den verwendeten Modellannahmen abhängig. Grundsätzlich bildet das Modell ein integriertes Steuer- und Transfersystem ab, d.h., Arbeitslosenunterstützung und Einkommensteuer werden als einheitliches System modelliert. Im Modell ist es dabei optimal, wenn Geringverdiener eine pauschale Transferzahlung erhalten, sich jedoch einem positiven und häufig auch hohen Grenzsteuersatz gegenüber sehen, um bei steigendem Einkommen die Transferzahlung abzubauen.<sup>28</sup> Saez (2002) zeigt, dass in einem Modell, in dem die extensive Arbeitsangebotsentscheidung bedeutsamer ist, auch Lohnsubventionen und damit negative Grenzsteuersätze optimal sein können.

Somit liefert auch die Annahme heterogener Arbeitsanbieter keinen optimalen Verlauf des Einkommensteuertarifs.

### 3. Weitere Aspekte der Tarifgestaltung

#### a) Humankapitalbildung

In kompetitiven Arbeitsmärkten führt eine Erhöhung der Steuerprogression tendenziell zu einer Verringerung der Humankapitalbildung.<sup>29</sup> Vereinfachend kann die Aus- oder Weiterbildungsentscheidung in einem Zwei-Perioden-Modell betrachtet werden. Eine Ausbildung in Periode 1 zu absolvieren, bedeutet dabei, den Lohnverzicht in Periode 1 gegen einen höheren Lohn in Periode 2 zu tauschen. Je stärker der höhere Mehrverdienst der zweiten Periode im Vergleich zum potentiellen Lohn der ersten Periode besteuert wird, desto unattraktiver wird es, sich zu bilden und zu Gunsten einer Verdienststeigerung in Periode 2 auf Einkommen in Periode 1 zu verzichten.

Fuest (2000) zeigt, dass in einem Modell mit einem imperfekten Arbeitsmarkt bei einem indirekt progressiven Steuersystem (also ein System mit Grundfreibetrag und konstantem Grenzsteuersatz) und vollständiger Abzugsfähigkeit der Kosten der Humankapitalbildung eine Erhöhung der Progression die Humankapitalbildung nicht behindert. Allerdings verringern Steuersysteme mit steigenden Grenzsteuersätzen stets die Humankapitalbildung – also auch bei vollständiger Abzugsfähigkeit der Kosten der Humankapitalbildung.<sup>30</sup>

#### b) Steuergestaltung und -hinterziehung

---

<sup>28</sup> Siehe Mirrlees (1971).

<sup>29</sup> Siehe Nielsen/Sørensen (1997).

<sup>30</sup> Vgl. Fuest (2000), S. 142.

Je geringer die Steuersatzdifferenzen für unterschiedlich hohe Einkommen sind, desto kleiner sind auch die Anreize, durch ggf. aufwendige Steuergestaltungen deklarierte Einkommen von einkommensstarken zu einkommensschwachen Personen – bspw. innerfamiliär – zu verlagern. Gleiches gilt für die Periodenzuordnung für einkommensstarke bzw. einkommensschwache Jahre.

Ein flacherer Steuertarif vermindert aufgrund geringerer Durchschnittssteuersätze für Spitzenverdiener deren Anreiz zur Wohnsitzverlagerung. Moderate Spitzengrenzsteuersätze verringern zudem bei konstantem Erwartungswert der Strafzahlung im Entdeckungsfall den Anreiz zur Steuerhinterziehung, wenn man davon ausgeht, dass das Hinterziehungskalkül in der Abwägung von gesparter Steuer und Erwartungswert der Strafzahlung im Entdeckungsfall besteht.<sup>31</sup>

#### c) Integration verschiedener Steuerarten für Rechtsform-, Finanzierungs- und Investitionsneutralität

Ein indirekt progressiver Tarif (also ein Tarif mit Grundfreibetrag und konstantem Grenzsteuersatz) würde eine bessere Integration verschiedener Steuerarten (Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer) ermöglichen, was grundsätzlich<sup>32</sup> zu einer stärkeren Konvergenz des Steuersystems zu den angestrebten Eigenschaften der Rechtsform-, der Finanzierungs- und der Investitionsneutralität führen könnte.

#### d) Unterschiedliche Elastizitäten

Die Arbeitsangebotselastizität misst die Reaktion des Arbeitsangebots auf eine Lohnänderung.<sup>33</sup> Die Schätzungen für Arbeitsangebotselastizitäten führen zu ganz unterschiedlichen Ergebnissen. Leibfritz/Thornton/Bibbee (1997), S. 59, geben einen Überblick über die Ergebnisse von 20 Studien. Die Arbeitsangebotselastizität der Männer liegt danach zwischen 0 und -0,33 und wurde von Kaiser/van Essen/Spahn (1992) auf -0,004 geschätzt. Männer reagieren demnach kaum auf Lohnänderungen und wenn, dann führt eine Lohnkürzung eher zur Ausweitung des Arbeitsangebots. Die geschätzte Arbeitsangebotselastizität von Frauen liegt mit 0,42 bis 2,3 deutlich über der von Männern. Übertragen auf die Besteuerung müssten demnach Frauen relativ deutlich auf Steuersatzänderungen reagieren. Evers/de Mooij/van Vuuren (2008), S. 32-33, zeigen in einem Vergleich von 30 Studien, dass die geschätzte Arbeitsangebotselastizität von Männern zwischen -0,24 und 0,45 und die der Frauen zwischen -0,08 und 1,23 liegt.

Feldstein (1995b) konstatiert, dass die Berücksichtigung der Arbeitsangebotselastizität für die Schätzung von verhaltensbedingten Änderungen des Steueraufkommens zu kurz greife, da sich die Steuerbemessungsgrundlage in bedeutendem Umfang ändern könnte, auch wenn die Arbeitsangebotselastizitäten (insbesondere von Männern) verschwindend gering sind. Dafür können neben Änderungen im Steuerhinterziehungsverhalten auch eine Reihe von legalen Anpassungsmöglichkeiten verantwortlich sein. Steigende Grenzsteuersätze verteuern den privaten Konsum im Vergleich zum Consumption on the job und können damit zu höheren Betriebsausgaben/Werbungskosten führen. Gleichzeitig werden

---

<sup>31</sup> Theoretische Modelle liefern kontraintuitive Ergebnisse. So zeigt Hundsdoerfer (1996), S. 131 ff., dass bei abnehmender absoluter Risikoneigung der verschwiegene Gewinn bei einer Progressionsverschärfung sinkt.

<sup>32</sup> Gemeint ist hier oberhalb des Grundfreibetrages.

<sup>33</sup> Feldstein (1995a) argumentiert, dass die Reaktion des Arbeitsangebotes mehr als eine Änderung der Partizipationsrate und der geleisteten Stunden (was regelmäßig der Schätzung der Arbeitsangebotselastizität zugrunde liegt) umfasst. Vielmehr seien auch Reaktionen wie ein verändertes Anstrengungsverhalten oder eine veränderte Risikoübernahme zu berücksichtigen. Diese Effekte werden in den folgenden Ausführungen ausgeblendet.

pauschal besteuerte oder steuerfreie Arbeitgeberleistungen attraktiver. Zudem kann beispielsweise durch einen Rechtsformwechsel oder Änderungen der Finanzierungsstruktur, die der tariflichen Einkommensteuer zu Grunde liegende Steuerbemessungsgrundlage beeinflusst werden. Bei steigenden Grenzsteuersätzen in höheren Einkommensbereichen wird zudem die Umschichtung in abgeltungsbesteuerte Anlagen lukrativer. Feldstein (1995b), S. 565, kommt zu dem Ergebnis, dass die Elastizität des zu versteuernden Einkommens bei 1,1 für Einkommensbezieher mit hohem Einkommen und bei 3,05 für Einkommensbezieher mit höchstem Einkommen liegt. Die Elastizitäten liegen damit nicht nur über eins, sie steigen auch erheblich mit dem zu versteuernden Einkommen, d.h., dass Spitzenverdiener besonders sensitiv auf Grenzsteuersatzänderungen reagieren.<sup>34</sup>

Auch Saez (2004) kommt zu dem Ergebnis, dass die Elastizitäten bei hohem Einkommen deutlich über denen bei geringeren Einkommen liegen und bei den höchsten Einkommen bedeutende Dimensionen annehmen. Die vergleichende Studie von Saez/Slemrod/Giertz (2009) zeigt, dass die Schätzergebnisse der Elastizitäten in bedeutendem Umfang von der verwendeten Methodik abhängen und kommen zu dem Ergebnis, dass die verlässlichsten langfristigen Schätzungen für die USA eine Elastizität zwischen 0,12 und 0,4 ermitteln. Der Befund, dass Personen mit höheren Einkommen stärker auf Änderungen des marginalen Steuersatzes reagieren, bestätigt sich jedoch auch im Studienvergleich. Ursächlich hierfür seien – nach Auffassung von Saez/Slemrod/Giertz – die besseren Steuervermeidungsmöglichkeiten von Hocheinkommensbeziehern, die auch durch das US-Steuerrecht geprägt seien.

#### **4. Fazit zum optimalen Tarif aus wissenschaftlicher Sicht**

Aus wissenschaftlicher Sicht kann u.E. kein optimaler Steuertarif für Deutschland (und ebenso wenig für ein anderes Land) bestimmt werden. Bei der Entscheidung für einen bestimmten Steuertarif spielt immer die Gewichtung der konkurrierenden Zielvorstellungen sowie die für eine Optimierung in der Realität unbekannt Parameter eine Rolle. Für die Modellbildung wären eine Reihe von Fragen zu beantworten, deren Beantwortung den aktuellen Wissensstand überschreitet. In welcher Arbeitsmarktf orm (kompetitiv oder nicht kompetitiv mit welcher Form der Arbeitszeitfestlegung) befinden sich welche Arbeitnehmer? Wie sieht deren Nutzenfunktion (unter Berücksichtigung intertemporaler Effekte und Unsicherheit) aus? Wie entscheiden Individuen eigentlich und welchen Teil des Steuersystems nehmen sie überhaupt wahr?<sup>35</sup> Welche Arbeitnehmer/Unternehmen sind international mobil?

Es ist folglich nicht möglich, ein alle relevanten Aspekte umfassendes Modell der Verhaltensanpassungen von Steuerpflichtigen zu schätzen. Aus diesem Grunde ist es u.E. umso wichtiger, eine möglichst präzise Vorstellung über die Aufkommensverteilung und mögliche Tarifstrukturen unter Außerachtlassung der Verhaltensänderungen zu haben.

Im nächsten Abschnitt werden daher basierend auf einem Mikrosimulationsmodell die Aufkommens- und Verteilungswirkungen alternativer Einkommensteuertarife quantifiziert. Die durch Verhaltensänderungen möglichen Implikationen werden im Anschluss qualitativ diskutiert.

---

<sup>34</sup> Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangt Lindsay (1987), der Elastizitäten des Einkommens von 1,05 bis 2,75 schätzt, wobei der Großteil der Schätzergebnisse zwischen 1,6 und 1,8 liegt. Auch er gelangte zu dem Ergebnis, dass mit der Einkommenshöhe die Elastizität steigt.

<sup>35</sup> Blaufus et al. (2009) kommen zum Schluss, dass nur die absolute Minderheit der Steuerpflichtigen sich rational im Sinne des homo oeconomicus verhalten und stattdessen die Mehrheit der Steuerpflichtigen Entscheidungskriterien nutzen. Dabei dienen insbesondere die nominalen Steuersätze als Entscheidungskriterium.

### III. Alternative Einkommensteuertarife

#### 1. Mikrosimulationsmodell und Datengrundlage

Die simulierten Aufkommens- und Verteilungswirkungen der folgenden Tarifvarianten wurden auf Grundlage der aktuellsten Lohn- und Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes ermittelt. Die Einkommensteuerstatistiken werden in einem dreijährigem Turnus aus den maschinell durchgeführten Einkommensteuerveranlagungen und den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen erstellt.<sup>36</sup> Aufgrund der Abgabefristen für die Einkommensteuererklärungen, der anschließenden Bearbeitungsdauer und die Verarbeitung der Daten durch die Statistischen Ämter, liegen die Ergebnisse erst vier bis fünf Jahre nach Ende des Veranlagungsjahres vor, so dass die aktuellste Lohn- und Einkommensteuerstatistik die Daten für den Veranlagungszeitraum 2004 enthält.

Die Mikrodaten werden vom Forschungsdatenzentrum des Statistischen Bundesamtes als faktisch anonymisierte Einkommensteuerstatistik (FAST) der Wissenschaft zur Verfügung gestellt. Der FAST-Datensatz beinhaltet eine 10%ige Zufallsstichprobe (rd. 3,5 Mio. Merkmalsträger<sup>37</sup>) aller Steuerpflichtigen. Die Daten wurden nach ihrem Reidentifikationsrisiko anonymisiert. Von der Anonymisierung wurde das Merkmal „zu versteuerndes Einkommen“ jedoch ausgenommen. Daher können Mikrosimulationen von alternativen Einkommensteuertarifen auf Aufkommens- und Verteilungswirkungen relativ problemlos untersucht werden.<sup>38</sup>

Im Mikrosimulationsmodell wird die Steuerlast unter Berücksichtigung der §§ 32a, 32b, 32d und 34 EStG ermittelt. § 34a wird mangels Daten nicht abgebildet; es ist jedoch davon auszugehen, dass § 34a EStG nicht in größerem Umfang in Anspruch genommen wird.<sup>39</sup> Die Steuerdaten für den Veranlagungszeitraum 2004 werden mittels static aging über die Wachstumsrate des Volkseinkommens<sup>40</sup> auf den Veranlagungszeitraum 2011 fortgeschrieben.

Das Mikrosimulationsmodell bildet nur Erstrundeneffekte ab. Die durch Verhaltensanpassungen induzierten Zweitrundeneffekte werden nicht quantifiziert, sondern, wie bereits erwähnt, qualitativ diskutiert.

---

<sup>36</sup> Zur Datenerhebung siehe Statistisches Bundesamt (2009).

<sup>37</sup> Dabei repräsentiert ein Merkmalsträger bei zusammenveranlagten Personen zwei Steuerpflichtige und bei Einzel- oder Getrenntveranlagten einen Steuerpflichtigen.

<sup>38</sup> Allerdings unterliegen die Merkmale zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, zu den Einkünften unter Progressionsvorbehalt sowie zu den außerordentlichen Einkünften einigen Einschränkungen durch die Anonymisierung. Details zur Anonymisierung finden sich im Anonymisierungskonzept, welches zum Download unter [http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/lest/suf/2004/fdz\\_fast2004\\_suf\\_anonymisierungskonzeption.pdf](http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/lest/suf/2004/fdz_fast2004_suf_anonymisierungskonzeption.pdf) bereit steht.

<sup>39</sup> Zur eingeschränkten Vorteilhaftigkeit der besonderen Besteuerung nach § 34a EStG siehe Homburg/Houben/Maiterth (2008) und Houben/Maiterth (2008).

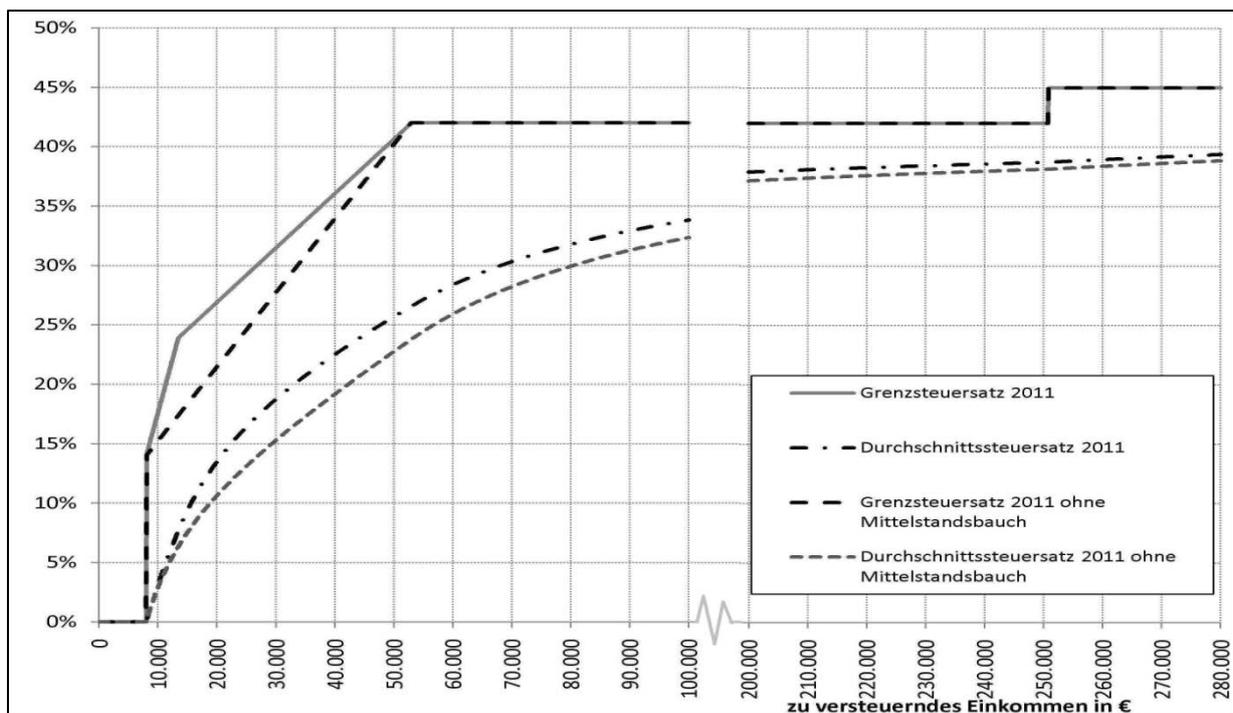
<sup>40</sup> Müller (2004), S. 7 -10, zeigt, dass nicht das Bruttoinlandsprodukt oder das Bruttonationaleinkommen, sondern vielmehr das Volkseinkommen mit annähernd der gleichen Wachstumsrate wie die Steuerbemessungsgrundlage steigen sollte. Laut Statistischem Bundesamt (2011) stieg das Volkseinkommen von 1.672,30 Mrd. € im Jahr 2004 auf 1.901,25 Mrd. € im Jahr 2010. Für die Fortschreibung von 2010 auf 2011 wird die Prognose für das Volkseinkommen i.H.v. 1.976,2 Mrd. € laut Gemeinschaftsdiagnose aus April 2011 verwendet (siehe Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (2011), S. 68). Es ergibt sich ein Fortschreibungsfaktor von 1,18172577.

## 2. Aufkommenswirksame Beseitigung des Mittelstandsbauches

Der aktuelle deutsche Einkommensteuertarif ist durch 11 Parameter definiert:<sup>41</sup>

- die 4 Wertgrenzen (Grundfreibetrag, Knickstelle zwischen den linear-progressiven Zonen, Beginn des Spitzensteuersatzes und Beginn des Reichensteuersatzes)<sup>42</sup>
- die 4 korrespondierenden Grenzsteuersätze (Eingangssteuersatz, Grenzsteuersatz an der Knickstelle, Spitzensteuersatz und Reichensteuersatz)
- der Verlauf der mittleren 3 Tarifzonen (die ersten beiden Zonen sind direkt progressiv ausgestaltet, wobei der Grenzsteuersatz linear steigt, die 3. Tarifzone ist durch einen konstanten Spitzensteuersatz gekennzeichnet).

Möchte man den Mittelstandsbauch beseitigen, so liegt es nahe, die beiden linear-progressiven Bereiche durch Beseitigung der Knickstelle zu einem einheitlichen Tarifabschnitt zu verbinden und alle anderen Tarifparameter unberührt zu lassen (vgl. Abbildung 1).



**Abbildung 1:** Grenz- und Durchschnittssteuersätze des geltenden Einkommensteuertarifs 2011 und des Einkommensteuertarifs 2011 ohne Mittelstandsbauch

Eine solche Reform würde zu einem Minderaufkommen von mehr als 25 Mrd. € (rund 12% des Einkommensteueraufkommens) führen. Spannend ist nun insbesondere die Frage, ob dadurch das Problem, dass die kalte Progression insbesondere Personen mit geringem Einkommen betrifft, beseitigt

<sup>41</sup> Dabei wird die Annahme getroffen, dass die Konstanz des Grenzsteuersatzes unterhalb des Grundfreibetrags und oberhalb der Wertgrenze des Spitzensteuersatzes selbstverständlich ist und daher unerwähnt bleiben kann.

<sup>42</sup> Selbstverständlich ist eigentlich der sogenannte Reichensteuersatz der Spitzensteuersatz. Zur besseren Verständlichkeit verwenden wir im vorliegenden Beitrag aber die im allgemeinen (politischen) Sprachgebrauch übliche Terminologie.

wäre. Dafür vergleichen wir, in welchem Ausmaß der Durchschnittssteuersatz bei einer einprozentigen Erhöhung<sup>43</sup> des zu versteuernden Einkommens bei ausgewählten Einkommenshöhen steigt. Wenn diese Einkommenssteigerung allein auf eine Nominallohnsteigerung bei Reallohnkonstanz zurückzuführen ist, so kann die kalte Progression anhand des Vergleichs der Durchschnittssteuersätze vor und nach Lohnerhöhung quantifiziert werden.

| Einkommen | rel. Änderung d. Durchschnittssteuersatzes |           | Mehrbelastung durch kalte Progression |           |         |           |
|-----------|--|-----------|---------------------------------------|-----------|---------|-----------|
|           | 2011                                       | 2011 ohne | absolut                               |           | relativ |           |
|           |  |           | 2011                                  | 2011 ohne | 2011    | 2011 ohne |
| (1)       | (2)  | (3)       | (4)                                   | (5)       | (6)     | (7)       |
| 8.050 €   | 173,70%                                    | 172,77%   | 11,33 €                               | 11,25 €   | 63,46%  | 63,34%    |
| 8.500 €   | 16,60%                                     | 16,19%    | 12,02 €                               | 11,48 €   | 14,24%  | 13,94%    |
| 9.000 €   | 8,55%                                      | 8,17%     | 12,82 €                               | 11,76 €   | 7,88%   | 7,55%     |
| 10.000 €  | 4,57%                                      | 4,19%     | 14,57 €                               | 12,36 €   | 4,37%   | 4,02%     |
| 12.500 €  | 2,40%                                      | 2,02%     | 19,76 €                               | 14,13 €   | 2,35%   | 1,98%     |
| 15.000 €  | 1,61%                                      | 1,43%     | 22,95 €                               | 16,30 €   | 1,59%   | 1,41%     |
| 17.500 €  | 1,20%                                      | 1,16%     | 24,83 €                               | 18,86 €   | 1,19%   | 1,15%     |
| 20.000 €  | 0,99%                                      | 1,01%     | 27,00 €                               | 21,81 €   | 0,98%   | 1,00%     |
| 30.000 €  | 0,68%                                      | 0,81%     | 38,55 €                               | 37,56 €   | 0,67%   | 0,80%     |
| 50.000 €  | 0,58%                                      | 0,77%     | 75,51 €                               | 87,98 €   | 0,58%   | 0,76%     |
| 150.000 € | 0,15%                                      | 0,18%     | 81,72 €                               | 96,44 €   | 0,15%   | 0,18%     |

(1) = zu versteuerndes Einkommen vor Nominalloohnerhöhung um 1 Prozent des zVE.  
(2) & (3) = durch Nominallohnänderung verursachte prozentuale Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes  
(4) & (5) = durch kalte Progression verursachte Steuererhöhung in Euro  
(6) & (7) = Anteil der durch die kalte Progression verursachte Mehrbelastung an der Gesamtbelastung nach Lohnerhöhung  
2011 = geltender Einkommensteuertarif (Rechtsstand 2010/2011)  
2011 ohne = Einkommensteuertarif 2010/2011 ohne Mittelstandsbauch  
Anmerkung: sämtliche Berechnungen ohne Rundung der Steuerschuld auf ganze Euro

**Tabelle 1:** Auswirkung der kalten Progression in Abhängigkeit des Einkommens

Steigt das zu versteuernde Einkommen (zvE) bspw. von 8.050 € um 1% auf 8.130,5 € so erhöht sich der Durchschnittssteuersatz im geltenden Recht um beachtliche 173,70%.<sup>44</sup> Bei dem Tarif ohne Mittelstandsbauch würde der Durchschnittssteuersatz aber auch um immerhin 172,77% steigen. Beide Änderungsraten unterscheiden sich also kaum. Steigt das zvE von 8.500 € um 1% auf 8.585 € so steigt der Durchschnittssteuersatz im geltenden Recht um 16,60%, beim Tarif ohne Mittelstandsbauch um vergleichbare 16,19%. Die marginal geringere Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes beim Tarif ohne Mittelstandsbauch im Vergleich zum Tarif des geltenden Rechts kehrt sich ab einem zvE von 18.940 € um. Im Tarif ohne Mittelstandsbauch würden dann Bezieher von Einkommen oberhalb von 18.939 € relativ stärker von der kalten Progression belastet als beim Tarif nach geltendem Recht. Spalte 4 und 5 der Tabelle zeigen, dass die absolute Mehrbelastung durch die kalte Progression mit steigendem Einkommen stets zunimmt. Für Bezieher geringer Einkommen ist die absolute Mehrbelastung beim Tarif ohne Mittelstandsbauch vergleichsweise geringer als beim geltenden Tarif. Ab einem zvE von 31.891 € liegt die absolute Mehrbelastung beim Tarif ohne Mittelstandsbauch jedoch über der beim Tarif des geltenden Rechts. Spalte 6 und 7 geben schließlich wieder, welcher Anteil der Steuer-

<sup>43</sup> Lt. VGR der Länder stiegen die Bruttolöhne und -gehälter zwischen 2000 und 2010 um 15,4%, was einer durchschnittlichen Wachstumsrate von rund 1,4% (ermittelt als geometrisches Mittel) entspricht. Der Verbraucherpreisindex stieg im gleichen Zeitraum von 92,7 auf 108,2 und somit um insgesamt 17,5% bzw. um 1,6% jährlich (siehe destatis: Preise, Lange Reihe ab 1948, vom 12.04.2011).

<sup>44</sup> Die Rundungsvorschriften bei der Steuerberechnung führen auf Centbeträge des zvE bezogen zu Sprüngen bei den Durchschnitts- und Grenzsteuersatzverläufen. Um diese Effekte auszublenden, können entweder nur ganze Eurobeträge betrachtet oder aber die Rundungsvorschriften bei der Steuerberechnung vernachlässigt werden. Wir haben uns für den zweiten Weg entschieden. Bei allen Berechnungen zur kalten Progression wurden somit die Rundungsregeln vernachlässigt.

last nach erfolgter Lohnerhöhung auf die kalte Progression zurückzuführen ist. Auch hier wird wiederum deutlich, dass die Beseitigung des Mittelstandsbauches keine spürbaren Auswirkungen auf die relativ starke Betroffenheit der Bezieher unterer Einkommen von der kalten Progression hat.

Es bleibt festzuhalten, dass die Beseitigung des Mittelstandsbauches nicht geeignet ist, um das Problem der relativ starken Betroffenheit von Geringverdienern durch die kalte Progression in erwähnenswertem Umfang zu mildern oder gar zu beseitigen. Nicht die – auch im Mittelstandsbauch ihren Niederschlag findende – direkte Progression, sondern die – durch den hohen Grundfreibetrag verursachte – indirekte Progression ist ursächlich dafür, dass Steuerzahler mit geringen Einkommen von der kalten Progression verhältnismäßig stark betroffen sind. Lediglich gemessen an der – für Bezieher unterer Einkommen verhältnismäßig geringen – absoluten Mehrbelastung lässt sich eine moderate Verbesserung ihrer Situation erkennen.

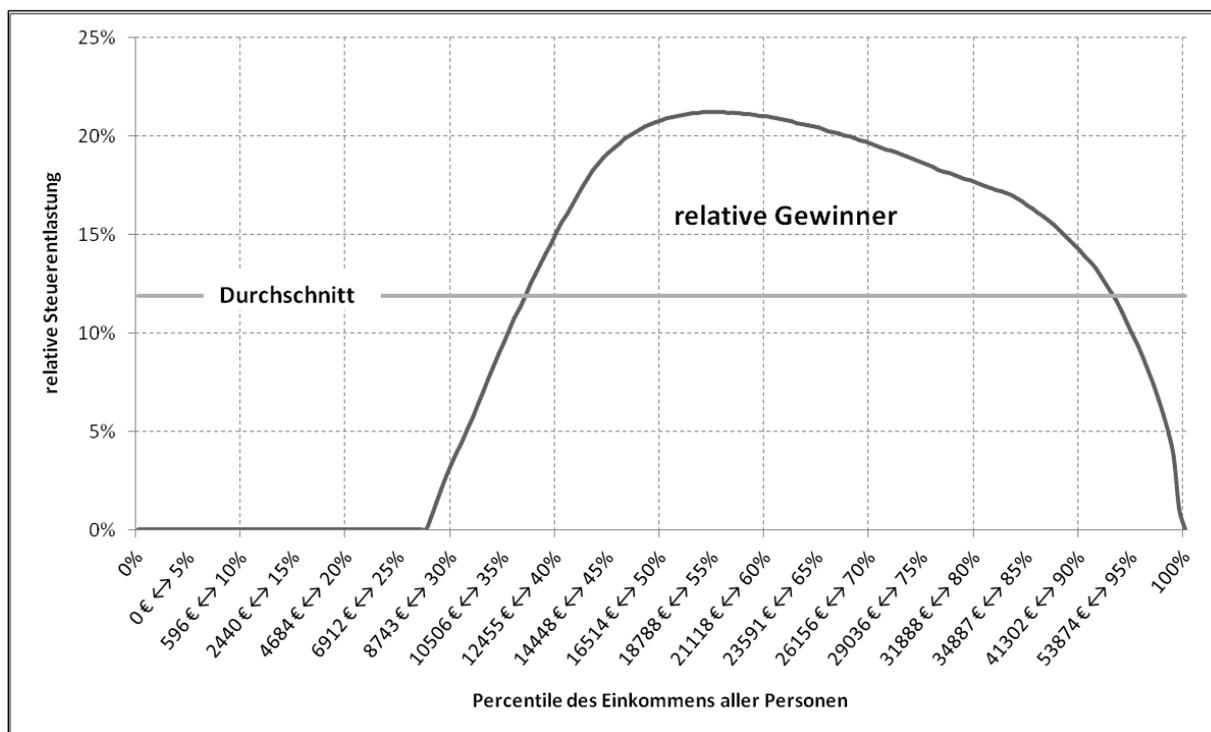
Um der kalten Progression zu begegnen, sind jährliche Tarifierpassungen ein probates Mittel.<sup>45</sup> Im Computerzeitalter stellt dies kein rechnerisches oder administratives Problem dar und solange es jedes Jahr ein Jahressteuergesetz gibt, wie dies seit einigen Jahren der Fall ist, sollten auch im politischen Prozess keine besonderen Schwierigkeiten auftreten.<sup>46</sup>

Für die Frage nach der Verteilungsgerechtigkeit im Hinblick auf die Steuerlast ist es von Bedeutung, wer von der oben beschriebenen Abschaffung des Mittelstandsbauches besonders profitieren würde. Wenn die Steuerlast insgesamt um rund 12% sinkt, so werden als relative Gewinner die Steuerpflichtigen bezeichnet, deren Steuerlast überdurchschnittlich – also um mehr als 12% – sinkt, während die relativen Verlierer einer Reform die Steuerpflichtigen sind, deren Steuerlast nur unterdurchschnittlich sinkt (vgl. Abbildung 2).

---

<sup>45</sup> Auch Boss/Boss/Boss (2008) schlagen eine jährliche Tarifierpassung vor.

<sup>46</sup> Selbstverständlich ist die genaue Quantifizierung der zum Kaufkraftverlustausgleich erfolgten Nominallohnsteigerung und deren Auswirkung auf das zu versteuernde Einkommen schwierig bis unmöglich, aber u.E. ist hier auch keine Punktlandung notwendig. Zur Frage von einkommensabhängigen Preissteigerungsraten siehe Breuer/Mehrhoff (2009).



**Abbildung 2:** Verteilung der relativen Steuerentlastung nach Einkommen bei Entförmung des Mittelstandsbauchs<sup>47</sup>

Da rund 28% der in der Einkommensteuerstatistik erfassten Personen keine Steuern zahlen, weil das zu versteuernde Einkommen pro Kopf<sup>48</sup> unterhalb des Grundfreibetrags liegt, können diese 28% einkommensschwächsten Personen auch nicht von der Steuerreform profitieren. Die nächsten 9,5% der steuerpflichtigen Personen (diese Personen weisen ein zVE zwischen 8.005 € und 11.478 € auf) profitieren unterdurchschnittlich von der Abschaffung des Mittelstandsbauchs, während von den Hochinkommensbezieherinnen nur die oberen 6,5% (ab einem zVE pro Person von 47.745 €) unterdurchschnittlich von der Beseitigung des Mittelstandsbauchs profitieren würden. Eine derartige Abschaffung des Mittelstandsbauchs würde also keineswegs untere Einkommen vorrangig entlasten und ließe sich folglich mit dem verteilungspolitischen Argument, Bezieher niedriger Einkommen bedürften der besonderen Entlastung, nicht begründen.

### 3. Aufkommensneutrale Alternativtarife

#### a) Vorbemerkung

Solange eher leere Haushaltskassen eine Einkommensteuersenkung um rund 12% nicht erlauben, aber die Abschaffung des Mittelstandsbauchs politische Forderung bleibt, ist zu diskutieren, welche alter-

<sup>47</sup> Als Maßstab für die Identifikation von Gewinnern und Verlierern einer Tarifänderung wird damit die Steuerentlastung in Bezug zur Steuerschuld vor der Tarifänderung (relative Steuerentlastung) verwendet. Es wird damit auf den Steuer(last)umverteilungseffekt und nicht auf den Einkommensumverteilungseffekt abgestellt. In dieser Diktion gilt eine Tarifänderung als umverteilungsneutral, wenn der Anteil der einzelnen Steuerpflichtigen am Gesamtaufkommen unverändert bleibt. Dies ist äquivalent zu einer einheitlichen Änderung des Durchschnittssteuersatzes sämtlicher Steuerpflichtigen. Vgl. hierzu Maiterth/Müller (2009).

<sup>48</sup> Dabei ist das zu versteuernde Einkommen unter Berücksichtigung der Einkünfte unter Progressionsvorbehalt relevant.

nativen Tarifverläufe in Frage kommen. Selbstverständlich können nur ausgewählte Tarife betrachtet werden, da die Zahl alternativ möglicher Tarife unbegrenzt ist.

Allen im Folgenden dargestellten Tarifen ist gemeinsam, dass sie aufkommensneutral sind.<sup>49</sup> Zunächst werden dabei Tarifanpassungen im oberen Tarifbereich betrachtet.

#### b) Mehrbelastung einkommensstärkerer Schichten

Werden der Eingangssteuersatz i.H.v. 14% und der Grenzsteuersatzverlauf beim zuvor präsentierten Tarif ohne Mittelstandsbauch als gerecht empfunden, so kann zunächst ein Tarif entworfen werden, der den gleichen Grenzsteuersatzverlauf mit einem höheren Spitzensteuersatz aufweist. Da der Anstieg des Grenzsteuersatzes in diesem Fall vorgegeben ist, würde sich die Wertgrenze, ab der der dann erhöhte Spitzensteuersatz Anwendung findet, endogen ergeben. Um Aufkommensneutralität zu gewährleisten, wäre ein Spitzensteuersatz von 77% notwendig. Dieser würde ab einem zu versteuernden Einkommen von 108.978 € greifen. Selbst der Tarifentwurf von DIE LINKE sieht „lediglich“ einen Spitzensteuersatz von 53% vor, so dass für einen Tarif mit einem Spitzensteuersatz von 77% keinerlei Realisierungschancen bestehen.

Eine andere Möglichkeit, die Aufkommensverluste durch die Abschaffung des Mittelstandsbauches auszugleichen, ist das Vorziehen der Wertgrenze, ab der der Spitzensteuersatz lt. geltendem Recht von 42% Anwendung findet. Belässt man also den Eingangssteuersatz bei 14%, den Grundfreibetrag bei 8.004 € den Spitzensteuersatz bei 42%, den Reichensteuersatz bei 45% und die Wertgrenze für den Reichensteuersatz bei 250.731 € dann muss der Spitzensteuersatz bereits ab einem Einkommen von 36.000 € Anwendung finden. Diese Tarifvariante soll als R-Tarif bezeichnet werden. Das alleinige Vorziehen der Reichensteuer bei Beibehaltung der Wertgrenze des Spitzensteuersatzes von 42% würde bei weitem nicht ausreichen, um die Abschaffung des Mittelstandsbauches zu finanzieren.

Die aktuellen Überlegungen der SPD zum Einkommensteuertarif sehen u.a. vor, dass die Reichensteuer ab einem zVE von 100.000 € Anwendung finden soll und der Reichensteuersatz auf 49% angehoben wird.<sup>50</sup> Zugleich soll der Bereich zwischen der Wertgrenze des Spitzensteuersatzes und der Wertgrenze des Reichensteuersatzes nicht mehr proportional, sondern progressiv ausgestaltet werden. Verwendet man diese Parameter, um die Entfernung der Knickstelle im Grenzsteuersatzverlauf für niedrige Einkommen zu beseitigen, so müsste die Knickstelle, ab deren der ehemalige Spitzensteuersatz von 42% Anwendung findet, bei einem zVE von 39.000 € liegen. Damit könnte durch das Gesamtpaket aus

- Vorziehen der Reichensteuer, so dass diese ab 100.000 € Anwendung findet,
- Anhebung des Reichensteuersatzes um 4 Prozentpunkte und
- progressive Ausgestaltung der vorletzten Tarifzone

gegenüber dem R-Tarif gerade mal eine Wertgrenzenverschiebung von 36.000 € auf 39.000 € also um lediglich 3.000 € erreicht werden. Zudem würde auch dieser Tarif zwei direkt progressive Zonen aufweisen, wobei wiederum die erste Zone einen stärkeren Anstieg des Grenzsteuersatzes als die zweite Zone hätte. Dieser Tarif soll als S-Tarif bezeichnet werden.

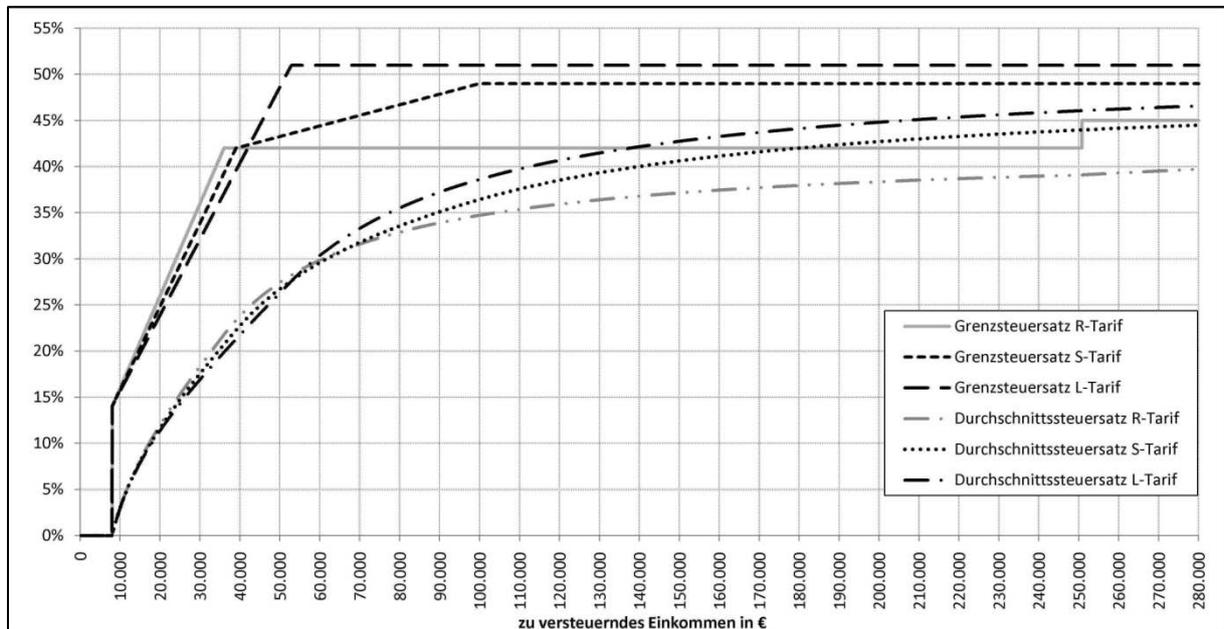
---

<sup>49</sup> Zur Wahrung glatter Steuersätze/Wertgrenzen wurde eine Aufkommensänderung von bis zu +/- 0,35% als aufkommensneutral angesehen.

<sup>50</sup> SPD (2010), S. 78, [http://www.spd.de/linkableblob/4324/data/beschlussbuch\\_aoBPT\\_2010.pdf](http://www.spd.de/linkableblob/4324/data/beschlussbuch_aoBPT_2010.pdf).

Der von DIE LINKE vorgeschlagene Tarif sieht dagegen nur eine direkt progressive Tarifzone vor. Unter Beibehaltung des Eingangssteuersatzes von 14%, des Grundfreibetrags von 8.004 € und der Wertgrenze für den Spitzensteuersatz von 52.881 € ergäbe sich bei einer solchen Tarifgestaltung ein aufkommensneutraler Spitzensteuersatz von 51%.<sup>51</sup> Dieser Tarif soll als L-Tarif bezeichnet werden.<sup>52</sup>

Abbildung 3 stellt sowohl den Grenz- als auch den Durchschnittssteuersatzverlauf des R-Tarifs, des S-Tarifs und des L-Tarifs dar.

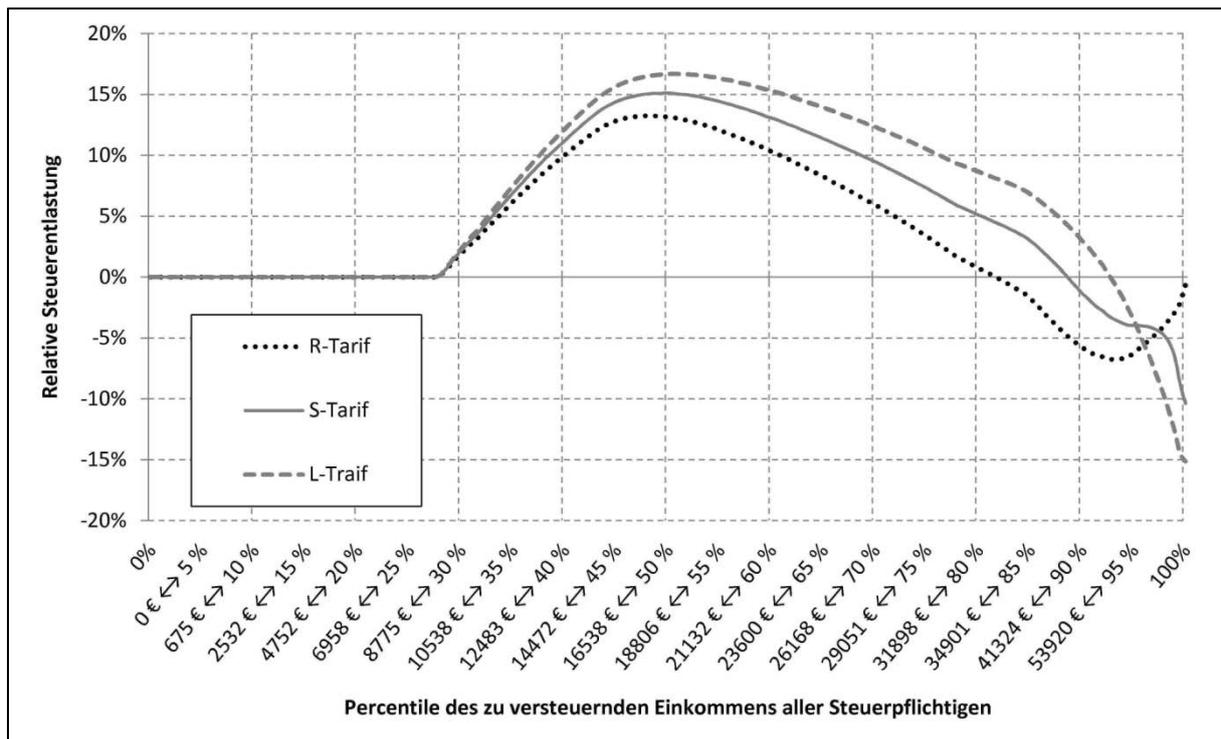


**Abbildung 3:** Grenz- und Durchschnittssteuersätze der aufkommensneutralen Alternativvorschläge R-, S- und L-Tarif

Allen drei Tarifvarianten ist gemeinsam, dass untere und mittlere Einkommen von diesen Reformvarianten profitieren würden, während Bezieher höherer Einkommen die Verlierer der Tarifreform wären, wie Abbildung 4 belegt.

<sup>51</sup> Dies macht deutlich, warum allein das Vorziehen der Wertgrenze der Reichensteuer nicht ausreicht, um die Abschaffung des Mittelstandsbauches zu finanzieren.

<sup>52</sup> Der Tarifvorschlag von DIE LINKE sieht neben der direkt progressiven Zone einen Grundfreibetrag in Höhe von 9.300 € und einen Spitzensteuersatz von 53% ab einem zvE von 65.000 € vor. Die Tarifvariante würde jedoch zu Steuerausfällen von rd. 20,7 Mrd. € (9,6% des Einkommensteueraufkommens) führen. Durch den L-Tarif soll aufgezeigt werden, welche Auswirkungen sich bei der Abschaffung des Mittelstandsbauches bei aufkommensneutraler Erhöhung des Spitzensteuersatzes, Beibehaltung dessen Wertgrenze und des Grundfreibetrags ergeben.



**Abbildung 4:** Gewinner und Verlierer des R-, S- und L-Tarifs im Vergleich zum geltenden Einkommensteuertarif 2011

Während das Vorziehen der Wertgrenze des Spitzensteuersatzes auf 36.000 € (R-Tarif) bereits Personen mit einem zu versteuernden Einkommen (zvE) über 32.458 € benachteiligt, so steigt die Steuerlast beim S-Tarif erst für Personen mit einem zvE größer 38.510 € über die Steuerlast im geltenden Recht. Zu den Verlierern des L-Tarifs gehören dagegen erst Steuerpflichtige mit einem Einkommen über 45.766 €. Die Verteilung der Mehrbelastung innerhalb der Verlierergruppe gestaltet sich bei den einzelnen Tarifen sehr unterschiedlich. Während Spitzenverdiener beim R-Tarif verhältnismäßig wenig von der Tarifänderung beeinflusst wären, hätten diese beim S- und L-Tarif erhebliche Mehrlasten zu tragen. Beim R-Tarif ist die relative zusätzliche Steuerlast bei einem Einkommen von 46.896 € mit 6,97% am höchsten. Für sehr hohe Einkommen konvergiert die Mehrbelastung jedoch gegen Null. Sowohl beim S-Tarif als auch beim L-Tarif werden Steuerpflichtige mit einem zvE von 250.730 € am stärksten belastet. Beim S-Tarif beträgt die Steuererhöhung etwa 13,55% und beim L-Tarif sogar 18,90%. Für sehr hohe Einkommen konvergiert die Mehrbelastung beim S-Tarif gegen 8,89% und beim L-Tarif gegen 13,33%.

Es ist in jedem Fall mit erheblichen Zweitrundeneffekten bei allen drei Tarifen zu rechnen, da die Forschungen zu den Elastizitäten deutliche Verhaltensreaktionen der oberen Einkommensbezieher auf Steuererhöhungen nahelegen, die nicht durch eine entsprechende Verhaltensreaktion von Niedrigeinkommensbezieher auf Steuersenkungen kompensiert werden. Daher dürften die drei hier diskutierten Tarifreformen nach Verhaltensanpassungen mehr oder minder starke Aufkommenseinbußen zur Folge haben, obwohl nur wenige Steuerpflichtige von einer Steuererhöhung betroffen sind. Die 7,5% einkommensstärksten Personen, die bspw. durch den L-Tarif schlechter gestellt würden, tragen nach geltendem Recht etwa 47% und unter Geltung des L-Tarifs sogar 52% des Aufkommens. Somit reichen bereits geringe Verhaltensreaktionen, um spürbare Aufkommensausfälle zu verursachen. Insofern wäre es wohl nötig, die Wertgrenzen für den Spitzensteuersatz beim R- und S-Tarif noch stärker - als im Mikrosimulationsmodell in der Erstrundenanalyse ermittelt - vorzuziehen und den Spitzensteuersatz beim L-Tarif noch stärker anzuheben, um unter Berücksichtigung der Verhaltensreaktionen Auf-

kommensneutralität zu gewährleisten. Daher dürfte keine der drei Tarifalternativen eine reelle Chance besitzen, im politischen Prozess zu überleben. Weder die sehr früh einsetzenden Wertgrenzen für den Spitzensteuersatz, noch eine deutliche Anhebung desselben scheinen uns dem Wähler als sinnvoll vermittelbar.

Aus diesem Grunde werden nachfolgend Tarife analysiert, die Aufkommensneutralität nicht nur durch Anpassungen im oberen Tarifbereich, sondern auch beim Eingangssteuersatz bewirken.

### c) Anhebung des Eingangssteuersatzes

Es sollen im Folgenden grundsätzlich zwei Szenarien analysiert werden. Zum einen sollen die wesentlichen Tarifparameter – also die Reichensteuer und der Spitzensteuersatz – im oberen Tarifbereich beibehalten werden. Zum anderen werden Tarife mit nur einer progressiven und einer oberen proportionalen Zone – analog zum L-Tarif – untersucht. In beiden Szenarien wird der Eingangssteuersatz sukzessive erhöht und es wird berechnet, ab welcher Wertgrenze der Spitzensteuersatz Anwendung finden müsste.

Bei Beibehaltung der Reichensteuer ergäben sich die folgenden Tarifkonstellationen aus Tabelle 2, wobei der Tarif R1 als „Referenztarif“ dem bereits oben diskutierten R-Tarif entspricht.

| Tarif-variante | Eingangs-steuer-satz | Wertgrenze Spitzensteuersatz (42%) in Euro | Verlierer unten ab 28,0% (> 8T €) bis... | Verlierer oben ab... bis 100% | Gewinner-anteil |
|----------------|----------------------|--|--|-------------------------------|-----------------|
| R1             | 14%                  | 36.000                                     | -  | 82,0% (33T €)                 | 54,0%           |
| R2             | 15%                  | 38.000                                     | 34,0% (10T €)                            | 84,0% (34T €)                 | 49,5%           |
| R3             | 16%                  | 40.000                                     | 38,5% (12T €)                            | 85,5% (35T €)                 | 46,5%           |
| R4             | 17%                  | 42.000                                     | 42,5% (13T €)                            | 85,5% (35T €)                 | 42,5%           |
| R5             | 18%                  | 45.000                                     | 47,5% (15T €)                            | 87,5% (38T €)                 | 39,5%           |
| R6             | 19%                  | 49.000                                     | 55,0% (19T €)                            | 92,5% (46T €)                 | 37,0%           |
| R7             | 20%                  | 53.000                                     | 68,0% (25T €)                            | -                             | 32,0%           |

**Tabelle 2:** Gewinner und Verlierer bei aufkommensneutraler Anhebung des Eingangssteuersatzes und Beibehaltung der Reichensteuer im Vergleich zum Einkommensteuertarif 2011

Unter der Annahme, dass nur Tarife umgesetzt werden können, von denen mindestens die Hälfte der Betroffenen profitiert, wären die Tarife R2 bis R6 kaum und der Tarif R7 gar nicht umsetzbar. Da knapp 28% der Wähler keine Steuern zahlen, verbleiben 72% Betroffene. Wenn Nichtsteuerzahler sich von einer Steuerpolitik, wie sie hier diskutiert wird, in ihrer Wahlentscheidung nicht beeinflussen lassen, so scheinen nur Tarife umsetzbar, die mindestens 36% Gewinner aufweisen. Diese Bedingung erfüllt lediglich Tarif R7 nicht. Wird jedoch angenommen, dass die Nichtsteuerzahler sich als potentielle Steuerzahler mit geringem Einkommen verstehen, so würden sie einer Erhöhung des Eingangssteuersatzes nicht zustimmen. Es würden also auch die gegenwärtigen Nichtsteuerzahler ihre Wahlentscheidung von der Steuerpolitik abhängig machen und ein Tarif müsste mindestens 50% Gewinner hervorbringen, um Umsetzungschancen zu haben. Damit wäre keiner der Tarife R2 bis R7 durchsetzbar.

Ein weiteres Problem betrifft die Einkommensgrenzen, ab denen der Spitzensteuersatz greift. Die Tarife R1 bis R3 weisen Wertgrenzen für den Spitzensteuersatz von maximal 40.000 € auf. Die Wertgrenze für den Spitzensteuersatz der Tarife R4 bis R6 liegt immer noch unter 50.000 €. Diese Wertgrenzen

scheinen uns politisch nicht vermittelbar – erst recht nicht, wenn sie lediglich der Abschaffung des Mittelstandsbauches dienen sollen. Eine vermeintlich mittelstandsfreundliche Politik, die dazu führt, dass der Spitzeneinkommensbereich bereits vor 50.000 € beginnt, wäre mit dieser wohl kaum vereinbar.

Schließlich sind u.E. Tarife nicht durchsetzbar, die viele Verlierer im unteren Einkommensbereich aufweisen. Wenn – wie aus dem Koalitionsvertrag ersichtlich – selbst CDU, CSU und FDP vorrangig untere Einkommen entlasten wollen und diese Absicht aufgrund der politischen Ausrichtung auch SPD, Grünen und Linken unterstellt wird, dann sind Tarife nicht umsetzbar, die zu viele Verlierer mit niedrigem Einkommen hervorbringen. Die Tarife R3 bis R7 weisen mindestens 10% Verlierer im unteren Tarifbereich auf. Selbst beim Tarif R2 zählen mehr als 5% der Personen im unteren Einkommensbereich zu den Verlierern.

Folglich scheint unter den Gesichtspunkten:

- a) hinreichender Gewinneranteil,
- b) kommunizierbare Wertgrenzen für den Spitzensteuersatz und
- c) wenige Verlierer im unteren Einkommensbereich

keiner der alternativen, aufkommensneutralen Tarife umsetzbar. Um insbesondere den Kriterien b) und c) besser zu genügen, wird untersucht, ob es Alternativtarife gibt, die die Anforderungen besser erfüllen. Als Gegenfinanzierungsmaßnahme wird in diesem Zusammenhang der Wegfall der Reichensteuer unter Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 45% untersucht. Damit hätte der neue Tarif nur eine direkt progressive Zone sowie eine Proportionalzone im oberen Einkommensbereich.<sup>53</sup> Wiederum werden die für die Aufkommensneutralität benötigten Wertgrenzen des Spitzensteuersatzes bei verschiedenen Eingangssteuersätzen simuliert (vgl. Tabelle 3).

| Tarifvariante | Eingangssteuersatz | Wertgrenze Spitzensteuersatz (45%) in Euro | Verlierer unten ab 28,0% (> 8T €) bis ... | Verlierer oben ab ... bis 100% | Gewinneranteil |
|---------------|--------------------|--|---|--------------------------------|----------------|
| L1            | 14%                | 41.000                                     | -   | 86,5% (37T €)                  | 58,5%          |
| L2            | 15%                | 44.000                                     | 33,5% (10T €)                             | 89,0% (40T €)                  | 55,0%          |
| L3            | 16%                | 46.000                                     | 38,0% (12T €)                             | 89,5% (41T €)                  | 51,0%          |
| L4            | 17%                | 49.000                                     | 42,0% (13T €)                             | 91,5% (44T €)                  | 49,0%          |
| L5            | 18%                | 52.000                                     | 46,5% (15T €)                             | 93,0% (47T €)                  | 46,0%          |
| L6            | 19%                | 57.000                                     | 52,5% (18T €)                             | 97,0% (66T €)                  | 44,0%          |
| L7            | 20%                | 62.000                                     | 62,5% (22T €)                             | 98,5% (87T €)                  | 35,5%          |

**Tabelle 3:** Gewinner und Verlierer bei aufkommensneutraler Anhebung des Eingangssteuersatzes und Abschaffung der Reichensteuer im Vergleich zum Einkommensteuertarif 2011

Beim Tarif L7 verlieren mehr als 50% der Steuerzahler, bei den Tarifen L4 bis L6 gibt es zumindest mehr als 50% potentielle Verlierer. Die Tarife L1 bis L4 weisen Wertgrenzen unter 50.000 € auf und der Tarif L5 zeigt immerhin noch eine Wertgrenze unterhalb der Wertgrenze des Spitzensteuersatzes des aktuellen Tarifs. Es ist wahrscheinlich, dass eine Anhebung des Spitzensteuersatzes und ein gleichzeitiges Vorziehen der Wertgrenze politisch schwer vermittelbar sind. Die Tarife L3 bis L7 weisen wiederum mindestens 10% Verlierer im Niedrigeinkommensbereich auf und auch beim Tarif L2

<sup>53</sup> Der Tarifverlauf der im Folgenden diskutierten Tarife entspricht dem von DIE LINKE vorgeschlagenen Tarifverlauf sowie dem L-Tarif. Selbstverständlich unterscheiden sich die Tarife in ihrer Parametrisierung (Grundfreibetrag, Eingangs- und Spitzensteuersatz sowie dessen Wertgrenze).

verlieren mehr als 5% dieser Bevölkerungsgruppe. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass auch die Tarife L1 bis L7 keine hohe Umsetzungswahrscheinlichkeit besitzen.

#### **IV. Fazit**

Während in der Politik Einigkeit herrscht, dass der Mittelstandsbauch im Einkommensteuertarif ein abzuschaffendes Übel sei, lässt sich diese Auffassung theoretisch nicht stützen. Vielmehr lassen die unterschiedlichen theoretischen Modelle keinen eindeutigen Schluss zu, ob Progression überhaupt beschäftigungsfeindlich ist, welches Maß an Progression optimal ist oder wie der Tarifverlauf genau aussehen sollte. Auch die mittels der Opfertheorien in ökonomische Kategorien gefassten Gerechtigkeitsvorstellungen geben keinen eindeutigen Tarif vor – sie führen noch nicht einmal zwangsläufig zu progressiven Tarifen.

Anders als häufig behauptet, ist der Mittelstandsbauch nicht dafür verantwortlich, dass Personen mit geringem Einkommen – relativ gesehen – überdurchschnittlich stark von der kalten Progression betroffen sind. Die Abschaffung des Mittelstandsbauches würde daher diese Problematik für untere Einkommensbezieher kaum entschärfen und für Bezieher höherer Einkommen sogar verschärfen. Die kalte Progression taugt daher nicht als Rechtfertigung für die Forderung, den Mittelstandsbauch abzuschaffen. Vielmehr stellen jährliche Tarifanpassungen ein probates Mittel gegen die kalte Progression dar.

Eine aufkommenswirksame Abschaffung des Mittelstandsbauches würde ohne Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen mehr als 25 Mrd. € an Steuerausfällen bewirken (etwa 12% des Steueraufkommens), ohne dass dabei vorrangig untere Einkommen entlastet würden.

Die im vorliegenden Beitrag entwickelten Tarife ohne Mittelstandsbauch, die allesamt aufkommensneutral sind, lassen sich u.E. politisch schwer vermitteln. Sie weisen entweder sehr niedrige Wertgrenzen für den Spitzensteuersatz bzw. sehr hohe Spitzensteuersätze oder höhere Eingangssteuersätze auf. Zudem bewirken sie relativ viele Verlierer im unteren Einkommensbereich bzw. insgesamt mehr als 50% (potentielle) Verlierer.

Nach Abwägung der theoretischen Erkenntnisse, der alternativ entwickelten aufkommensneutralen Tarife sowie der analysierten Auswirkungen der aufkommenswirksamen Abschaffung des Mittelstandsbauches kommen wir zum Ergebnis, dass der Mittelstandsbauch höchstens ein ästhetisches Problem des Einkommensteuerrechts darstellt. Interpretiert man den Knick im Einkommensteuertarif nicht als Mittelstandsbauch, sondern als Bereich eines abgesenkten Eingangssteuersatzes für Niedrigsteinkommensbezieher,<sup>54</sup> so lässt sich u.E. mit diesem von Politikern wohl empfundenen ästhetischen Manko durchaus leben.

---

<sup>54</sup> Eine solche Absenkung ist insbesondere dann sinnvoll, wenn unterstellt wird, dass insbesondere Niedrigsteinkommensbezieher vor der Arbeitsaufnahmeentscheidung stehen. In diesem Fall würde ein abgesenkter Eingangssteuersatz das extensive Arbeitsangebot möglichst wenig verzerren, der schnelle Anstieg des Grenzsteuersatzes würde aber das Steuersubstrat sichern und gemäßigte Spitzensteuersätze erlauben, die lt. Forschung zur Steuerbemessungsgrundlagenelastizität besonders wichtig sind.

## Literaturverzeichnis

- Blaufus, K.; Bob, J.; Hundsdorfer, J.; Kiesewetter, D.; Weimann, J.* (2009): It's All About Tax Rates – An Empirical Study of Tax Perception, arqus Discussion Paper, Nr. 106.
- Boss, Alfred; Boss, Achim; Boss, T.* (2008): Der deutsche Einkommensteuertarif: Wieder eine Wachstumsbremse? In: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 9(1), S. 102-124.
- Breuer, C. C.; Mehrhoff, J.* (2009): Einkommensgruppenspezifische Teuerungsraten – Wie repräsentativ ist ein aggregiertes Preismaß? In: Wirtschaftsdienst 2009, Nr. 11, S. 755-762.
- Brunner, J. K.* (2003): Optimale direkte und indirekte Steuern bei unterschiedlicher Anfangsausstattung, Arbeitspapier Nr. 0310, Linz.
- Dahan, M.; Strawczynski, M.* (2000): Optimal Income Taxation: An Example with a U-shaped Pattern of Optimal Marginal Tax Rates: Comment, in: American Economic Review 90, 681-686.
- Diamond, P. A.* (1998): Optimal Income Taxation: An Example with a U-Shaped Pattern of Optimal Marginal Tax Rates, in: The American Economic Review, Vol. 88, No. 1, S. 83-95.
- Evers, M.; de Mooij, R.; van Vuuren, D.* (2008): The Wage Elasticity of Labour Supply: A Synthesis of Empirical Estimates, De Economist 156, No. 1, S. 25-43.
- Felderer, B.; Homburg, S.* (2005): Makroökonomik und neue Makroökonomik, Berlin.
- Feldstein, M.* (1995a): Behavioral Responses to Tax Rates: Evidence from the Tax Reform Act of 1986, in: American Economic Review, Vol. 85, No. 2, S. 170-174.
- Feldstein, M.* (1995b): The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act, in: Journal of Political Economy, Vol. 103, No. 3, S. 551-572.
- Fuest, C.* (2000): Steuerpolitik und Arbeitslosigkeit, Tübingen.
- Fuest, C.; Huber, B.* (1997): Steuerpolitik und Arbeitslosigkeit, in: ZWS, 117, S. 567-584.
- Fuest, C.; Huber, B.* (2000): Is tax progression really good for employment? A model with endogenous hours of work, in: Labour Economics 7, S. 79-93.
- Goerke, L.* (1999): Efficiency Wages and Taxes, in: Australian Economic Papers, S. 131-142.
- Goerke, L.; Holler, M. J.* (1997): Arbeitsmarktmodelle, Berlin.
- Hinterberger, F.; Müller, K.; Petersen, H.-G.* (1987): „Gerechte“ Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen, in: Finanzarchiv, N.F. 45, Heft 1, S. 45-69.
- Homburg, S.* (2007): Allgemeine Steuerlehre, München.
- Homburg, S.; Houben, H.; Maiterth, R.* (2008): Optimale Eigenfinanzierung der Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008/2009, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2008, S. 29-47.
- Houben, H.; Maiterth, R.* (2008): Optimale Nutzung und Wirkungen von § 34a EStG, in: Steuer und Wirtschaft 2008, S. 228-237.

- Hundsdoerfer, J.* (1996): Die Steuerhinterziehung und ihre Integration in betriebswirtschaftliche Entscheidungsmodelle, Köln.
- Kaiser, H.; van Essen, U.; Spahn, P. B.* (1992): Income Taxation and the Supply of Labour in West Germany – A Microeconomic Analysis with Special Reference to the West German Income Tax Reform 1986-1990, in: *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, S. 87-105.
- Keuschnigg, C.* (2005): Öffentliche Finanzen: Einnahmenpolitik, Tübingen.
- Körber, C.* (2001): Beschäftigungswirkungen der Besteuerung, Köln.
- Koskela, E.* (2001): Labour taxation and employment in trade union models: A partial survey, Bank of Finland Discussion Papers, No. 19, Helsinki.
- Koskela, E.; Vilminen, J.* (1996): Tax progression is good for employment in popular models of trade union behavior, in: *Labour Economics*, Vol. 3, S. 65-80.
- Leibfritz, W.; Thornton, J.; Bibbee, A.* (1997): Taxation and Economic Performance, OECD Economics Department Working Papers, No. 176, Paris.
- Lindsay, L. B.* (1987): Individual Taxpayer Response to Tax Cuts: 1982-1984 – With Implications for the Revenue Maximizing Tax Rate, in: *Journal of Public Economics* 33, S. 173-206.
- Lockwood, B.; Manning, A.* (1993): Wage setting and the tax system – Theory and evidence for the United Kingdom, in: *Journal of Public Economics* 52, S. 1-29.
- Maiterth, R.; Müller, H.* (2009): Beurteilung der Verteilungswirkungen der „rot-grünen“ Einkommensteuerpolitik, in: *Schmollers Jahrbuch* 129, S. 375-390.
- Mirrlees, J. A.* (1971): An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation, in: *The Review of Economic Studies*, Vol. 38, No. 2, 175-208.
- Müller, H.* (2004): Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland, Wiesbaden.
- Nielsen, S. B.; Sørensen, P.B.* (1997): On the Optimality of the Nordic system of dual income taxation, in: *Journal of Public Economics*, 63, S. 311-329.
- Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (Hrsg.) (2011): Gemeinschaftsdiagnose - Frühjahr 2011, München.
- Rasmussen, B. S.* (2002): Efficiency Wages and the Long-Run Incidence of Progressive Taxation, in: *Journal of Economics*, Vol. 76, No. 2, S. 155-175.
- Sadka, E.* (1976): On Income Distribution, Incentive Effects and Optimal Income Taxation, in: *The Review of Economic Studies*, Vol. 43, No. 2, S. 261-267.
- Saede, J. K.* (1977): On the Shape of Optimal Tax Schedules, in: *Journal of Public Economics* 7, S. 203-235.
- Saez, E.* (2002): Optimal Income Transfer Programs: Intensive versus extensive Labor Supply Responses, in: *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 117 (3), S. 1039-1073.
- Saez, E.* (2004): Reported Incomes and Marginal Tax Rates, 1960-2000: Evidence and Policy Implications, NBER Working Paper, No. 10273, Cambridge.

*Saez, E.; Slemrod, J. B.; Giertz, S. H. (2009): The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A critical Review, NBER Working Paper, No. 15012, Cambridge.*

*Sesselmeier, W.; Blauermel, G. (1997): Arbeitsmarkttheorien, Heidelberg.*

*Sørensen, P.B. (1999): Optimal tax progressivity in imperfect labour markets, in: Labour Economics 6, S. 435-452.*

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2009): Finanzen und Steuer – Lohn- und Einkommensteuer, Fachserie 14, Reihe 7.1.

Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen der Länder (Hrsg.) (2011): Arbeitnehmerentgelt, Bruttolöhne und -gehälter in den Ländern und Ost-West-Großraumregionen Deutschlands 1991-2010, Reihe 1, Band 2.

**Impressum:**

**Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.**

Vorstand: Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer,

Prof. Dr. Dirk Kiesewetter, Prof. Dr. Ralf Maiterth

Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Dirk  
Kiesewetter, Rolf J. König, Lutz Kruschwitz, Andreas  
Löffler, Ralf Maiterth, Heiko Müller, Rainer Niemann,  
Deborah Schanz, Sebastian Schanz, Caren Sureth, Corinna  
Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn, Fakultät für  
Wirtschaftswissenschaften,

Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,

[www.arqus.info](http://www.arqus.info), Email: [info@arqus.info](mailto:info@arqus.info)

ISSN 1861-8944