

(arqus)Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

Diskussionsbeitrag Nr. 130

Mai 2012

Jörg Baumgarten

Senkung des Solidaritätszuschlags anstelle des  
Einkommensteuertarifs – Verteilungspolitische  
Konsequenzen des Vetos der Bundesländer

[www.arqus.info](http://www.arqus.info)

arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre

arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research

ISSN 1861-8944

Dipl.-Ökon. Jörg Baumgarten

Humboldt-Universität zu Berlin

KPMG-Stiftungsprofessur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Dorotheenstraße 1

10117 Berlin

[joerg.baumgarten@wiwi.hu-berlin.de](mailto:joerg.baumgarten@wiwi.hu-berlin.de)

# Senkung des Solidaritätszuschlags anstelle des Einkommensteuertarifs?

## - Verteilungspolitische Konsequenzen des Vetos der Bundesländer

### Inhaltsübersicht

I Einleitung .....	3
II Die Sondernormen zur Ermittlung des Solidaritätszuschlags.....	4
III Verteilungswirkungen der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags im Status quo .....	5
IV Reformüberlegungen zur Einkommensteuer und zum Solidaritätszuschlag .....	9
1. Überblick .....	9
2. Senkung des Anteils am Steueraufkommen von unteren Einkommen .....	10
3. Senkung des Anteils am Steueraufkommen von Steuerpflichtigen mit Kindern.....	13
4. Wer zahlt nach den Reformvorschlägen überhaupt noch Solidaritätszuschlag? .....	14
V Fazit .....	16
Anhang .....	16
A1 Modellbeschreibung und Datengrundlage .....	16
A2 Einkommensteuertarif 2012 unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags.....	18
A3 Tarifverläufe der Reformalternativen .....	20

## I Einleitung

Die derzeitige Bundesregierung aus CDU/CSU und FDP hat zum Abbau der kalten Progression einen Gesetzentwurf zu Steuersenkungen im Rahmen der Einkommensteuer vorgelegt.<sup>1</sup> Danach soll der Grundfreibetrag im Einkommensteuertarif zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums auf ein verfassungsrechtlich gebotenes Niveau schrittweise in den Jahren 2013 und 2014 von 8.004 € auf 8.354 € erhöht werden. Zudem sind weitere Entlastungen durch die Anhebung der Wertgrenzen des Einkommensteuertarifs vorgesehen.<sup>2</sup> Während die Mindereinnahmen durch die Anhebung des Grundfreibetrags anteilig nach der Verteilung des Einkommensteueraufkommens Bund, Länder und Kommunen zu tragen hätten,<sup>3</sup> sollen die Aufkommenseinbußen der Länder und Kommunen durch die weiteren Tarifanpassungen durch einen zusätzlichen Anteil am Umsatzsteueraufkommen ausgeglichen werden. Somit hätte der Bund die Mindereinnahmen durch die Tarifanpassung, mit Ausnahme der Anhebung des Grundfreibetrags, allein zu tragen. Dennoch haben die Bundesländer ihre Zustimmung in der Länderkammer verweigert. Neben Sachsen-Anhalt, wo eine große Koalition aus CDU und SPD regiert, folgten die SPD-geführten Bundesländer einem Antrag gegen Steuersenkungen der rot-grünen Landesregierung aus Nordrhein-Westfalen.<sup>4</sup> Nach Auffassung des Finanzausschusses des Bundesrats ist der Gesetzentwurf abzulehnen, da „eine derartige Steuerentlastung [im Umfang von 6 Mrd. € Anm. d. Verf.] der unbedingten Notwendigkeit der Haushaltskonsolidierung widerspricht.“<sup>5</sup> Einer verfassungsrechtlich gebotenen Anhebung des Grundfreibetrags erklärt der Bundesrat jedoch seine Zustimmung.<sup>6</sup>

Da Steuersenkungen jedoch Beschluss der Bundesregierung sind und noch in dieser Legislaturperiode umgesetzt werden sollen, könnten als Alternative Entlastungen beim Solidaritätszuschlag auch ohne Zustimmung des Bundesrates realisiert werden.<sup>7</sup> Festzuhalten bleibt, dass bei beiden Reformalternativen - Anpassung des Einkommensteuertarifs und Senkung des Solidaritätszuschlags - die Bundesländer eine verfassungsrechtlich gebotene Anhebung des Grundfreibetrags mitzutragen hätten<sup>8</sup> und der Bund für darüber hinausgehende Mindereinnahmen allein aufkommen würde. Während Bund und Länder damit in ihrer Entscheidung hinsichtlich der Finanzierung möglicher Reformoptionen indifferent sein sollten, gilt es im Folgenden zu untersuchen, ob das Veto der Bundesländer zu einer Reform des Einkommensteuertarifs aus Sicht der verteilungspolitischen Forderungen sinnvoll ist.

So heißt es im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP: „Wir wollen darüber hinaus eine steuerliche Entlastung für die unteren und mittleren Einkommensbereiche sowie für die Familien mit Kindern [...] im Laufe dieser Legislaturperiode umsetzen.“<sup>9</sup> Die SPD fordert lt. Parteitagbeschluss vom 5.11.2011 „ein gerechtes Steuersystem mit einer moderaten Erhöhung der Steuern für Besserverdiener“ durch Anhebung des Spitzensteuersatzes von 45% auf 49% als „Beitrag zum sozialen Patriotismus in unserem Land“<sup>10</sup> und zudem eine bessere Förderung von Familien mit geringen Einkommen.<sup>11</sup> Ebenso sieht der Beschluss der

---

<sup>1</sup> Vgl. „Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression“ in BT-Drucksache 847/11 vom 30.12.2011.

<sup>2</sup> So sollen die Wertgrenzen um 4,4% angehoben werden. Ausgenommen ist davon jedoch der Beginn des Spitzensteuersatzes von 45%, der bereits ab einem zu versteuernden Einkommen von 250.000 € (aktuell 250.731 €) beginnen soll.

<sup>3</sup> Das Einkommensteueraufkommen wird gem. Art. 106 Abs. 3 GG zu je 42,5% auf den Bund und die Länder und zu 15% auf die Kommunen verteilt.

<sup>4</sup> Vgl. <http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/widerstand-laender-lehnen-steuersenkungen-ab/6136568.html>.

<sup>5</sup> Vgl. BR-Drucksache 847/1/11. Der Bundesrat hat in der Sitzung am 10.2.12 eine Stellungnahme zum Gesetzentwurf nicht beschlossen, vgl. Beschluss zur BR-Drucksache 847/11 vom 10.2.12.

<sup>6</sup> Vgl. BR-Drucksache 847/1/11.

<sup>7</sup> So ließ das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie mögliche Reformalternativen zur Senkung des Solidaritätszuschlags prüfen, vgl. RWI (2011).

<sup>8</sup> Vgl. Beschluss des BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5/91.

<sup>9</sup> CDU/CSU/FDP (2009), S. 11, <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducus-fdp.pdf>.

<sup>10</sup> Vgl. SPD-Parteitagbeschluss „Nationaler Pakt für Bildung und Entschuldung“ vom 5.12.2011, S. 7.

<sup>11</sup> Vgl. SPD-Parteitagbeschluss „Familienland Deutschland“ vom 5.12.2011, S. 2.

Bundesdelegiertenkonferenz von Bündnis90/Die Grünen vom 25.-27.11.2011 eine stärkere Beteiligung von Besserverdienern am Einkommensteueraufkommen durch Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 49% sowie eine steuerliche Förderung vor allem von Steuerpflichtigen mit Kindern vor.<sup>12</sup> Auch DIE LINKE fordert durch Beschluss des Bundesvorstandes vom 29.-30.1.2011 eine Entlastung von Gering- und Durchschnittsverdienern und eine stärkere Finanzierung von öffentlichen Ausgaben durch Besserverdiener sowie eine erhöhte Förderung des Zusammenlebens mit Kindern.<sup>13</sup>

Während in der aktuellen steuerpolitischen Diskussion Uneinigkeit zwischen den Parteien über Steuer-senkungen oder -erhöhungen herrscht, sind im Ergebnis die politischen Forderungen im Hinblick auf Verteilungsfragen jedoch nahezu identisch. Dabei können zwei parteiübergreifende verteilungspolitische Ziele bei der Einkommensbesteuerung identifiziert werden:

- Eine stärkere Beteiligung von Besserverdienern bzw. eine geringere Beteiligung von Geringverdienern sowie
- eine geringere Partizipation von Steuerpflichtigen mit Kindern am Einkommensteueraufkommen.

Der folgende Beitrag untersucht, ob eine von der Bundesregierung präferierte Anpassung des Einkommensteuertarifs oder eine Senkung des Solidaritätszuschlags, infolge des Vetos der Bundesländer, den verteilungspolitischen Forderungen eher gerecht wird.

In Kapitel II wird ein kurzer Überblick über die Sondernormen des Solidaritätszuschlags aufgezeigt, die zu einer unterschiedlichen Verteilung des Steueraufkommens im Vergleich zur Einkommensteuer führen. Eine Analyse der Verteilung des Aufkommens an Solidaritätszuschlag und Einkommensteuer im Status quo erfolgt in Kapitel III. Mögliche Reformalternativen werden in Kapitel IV aufgezeigt und anhand der verteilungspolitischen Forderungen diskutiert. Eine Zusammenfassung der relevanten Ergebnisse folgt in Kapitel V.

## II Die Sondernormen zur Ermittlung des Solidaritätszuschlags

Der Solidaritätszuschlag wird gem. § 3 Abs. 2 SolZG als Ergänzungsabgabe von 5,5% auf die Einkommensteuer erhoben, die sich unter Berücksichtigung sämtlicher Kinderfreibeträge i.S.d. § 32 EStG ermittelt. Damit hat der Gesetzgeber zur verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Freistellung des Existenzminimums von Kindern bei der Ermittlung des Solidaritätszuschlags einen anderen Weg gewählt als bei der Veranlagung zur Einkommensteuer. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung wird das Existenzminimum eines Kindes entweder durch das Kindergeld i.S.d. §§ 62 EStG ff.<sup>14</sup> oder durch den Kinderfreibetrag i.S.d. § 32 Abs. 6 EStG<sup>15</sup> berücksichtigt (sog. Familienleistungsausgleich gem. § 31 EStG). Bewirkt die ledigliche Vereinnahmung des Kindergeldes beim Steuerpflichtigen nicht die verfassungsrechtlich gebotene Freistellung des Existenzminimums eines Kindes, so mindert im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Kinderfreibetrag das zu versteuernde Einkommen und das vereinnahmte

---

<sup>12</sup> Vgl. Beschluss „Solide, solidarisch, Grün“ der Bundesdelegiertenkonferenz vom 25.-27.11.2011, unter [http://www.gruene-partei.de/cms/default/dokbin/397/397727.solide\\_solidarisch\\_gruen\\_unsere\\_haushalt.pdf](http://www.gruene-partei.de/cms/default/dokbin/397/397727.solide_solidarisch_gruen_unsere_haushalt.pdf).

<sup>13</sup> Vgl. [http://die-linke.de/fileadmin/download/misc/20110129\\_Beschluss\\_Steuerkonzept.pdf](http://die-linke.de/fileadmin/download/misc/20110129_Beschluss_Steuerkonzept.pdf).

<sup>14</sup> Gem. § 66 EStG beträgt die Höhe des Kindergeldes für das erste und zweite Kind 2.208 € für das dritte Kind 2.280 € und für jedes weitere Kind 2.580 €

<sup>15</sup> Der Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 S. 1 EStG kann allgemein als Freibetrag für das sächliche Existenzminimum in Höhe von 2.184 € und für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf in Höhe von 1.320 € je Kind zusammengefasst werden. Für zusammenveranlagte Ehegatten verdoppeln sich gem. § 32 Abs. 6 S. 2 EStG die genannten Beträge, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht. Die Übertragung des Kinderfreibetrags eines Elternteils auf den anderen Elternteil, sofern diese nicht zusammenveranlagt werden, ist gem. § 32 Abs. 6 S. 6 EStG möglich.

Kindergeld ist der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen (sog. Vergleichsrechnung gem. § 31 S. 4 EStG).<sup>16</sup> Im umgekehrten Fall vereinnahmt der Steuerpflichtige lediglich das Kindergeld und der Abzug der Kinderfreibeträge entfällt.<sup>17</sup>

Bei der Ermittlung des Solidaritätszuschlags hingegen entfällt die Freistellung des gebotenen Existenzminimums des Kindes durch das Kindergeld. Die steuerliche Freistellung wird einzig durch den Abzug der Kinderfreibeträge bewirkt, also ohne Vergleichsrechnung gem. § 31 S. 4 EStG.

Wird die steuerliche Berücksichtigung von Kindern im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung durch das Kindergeld bewirkt, so mindert der Kinderfreibetrag nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer jedoch beim Solidaritätszuschlag. Dadurch unterscheidet sich das zu versteuernde Einkommen der Einkommensteuer von dem zu versteuernden Einkommen zur Ermittlung des Solidaritätszuschlags (sog. fiktives zu versteuerndes Einkommen<sup>18</sup>). Auf Basis des fiktiven zu versteuernden Einkommens ist eine fiktive festzusetzende Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags zu ermitteln. Damit fällt bei Steuerpflichtigen mit Kindern, für die der Abzug der Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer unvorteilhafter ist, die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags durch den generellen Abzug der Kinderfreibeträge geringer aus als die festzusetzende Einkommensteuer. Ebenso bei Steuerpflichtigen, für die der Abzug der Kinderfreibeträge vorteilhafter ist. Während das Kindergeld der tariflichen Einkommensteuer hinzugerechnet wird, ist das Kindergeld jedoch nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags.<sup>19</sup>

Als weitere Sondernorm beinhaltet der Solidaritätszuschlag eine Freigrenze gem. § 3 Abs. 3 SolZG von 972 € für einzelveranlagte bzw. von 1.944 € für zusammenveranlagte Steuerpflichtige. Erst wenn die fiktive festzusetzende Einkommensteuer diesen Betrag übersteigt, entsteht eine Belastung durch Solidaritätszuschlag. Jedoch nicht gleich in Höhe von 5,5% der Bemessungsgrundlage. Zur Vermeidung einer Reihenfolgeumkehr der Nachsteuereinkommen beträgt der Solidaritätszuschlag nach Überschreiten der Freigrenze 20% auf die die Freigrenze übersteigende fiktive festzusetzende Einkommensteuer (sog. Gleitzone), bis ein Niveau erreicht ist, wenn der Solidaritätszuschlag auf die gesamte Bemessungsgrundlage von 5,5% erhoben wird.<sup>20</sup>

### **III Verteilungswirkungen der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags im Status quo**

Wie bisher festgestellt werden konnte, belastet der Solidaritätszuschlag nicht alle Steuerzahler gleichmäßig zur Einkommensteuer. Daher werden in diesem Abschnitt die Verteilungswirkungen des Solidaritätszuschlags im Vergleich zur Einkommensteuer auf die Steuerzahler empirisch für das Jahr 2012 auf Basis der aktuellsten faktisch anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes näher untersucht.<sup>21</sup>

Abbildung 1 zeigt die empirische Verteilung des steuerlichen Einkommens<sup>22</sup> sowie die Verteilung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags auf die Einkommensteuerzahler. Auf der Abszisse sind

---

<sup>16</sup> D.h., der durch den Abzug des Kinderfreibetrags bewirkte Steuervorteil ggü. der Nichtberücksichtigung des Kinderfreibetrags übersteigt die Höhe des Kindergeldanspruchs.

<sup>17</sup> Vgl. zur Systematik der Vergleichsrechnung Plenker (1996).

<sup>18</sup> Vgl. Treiber (2011), Rz. 51.

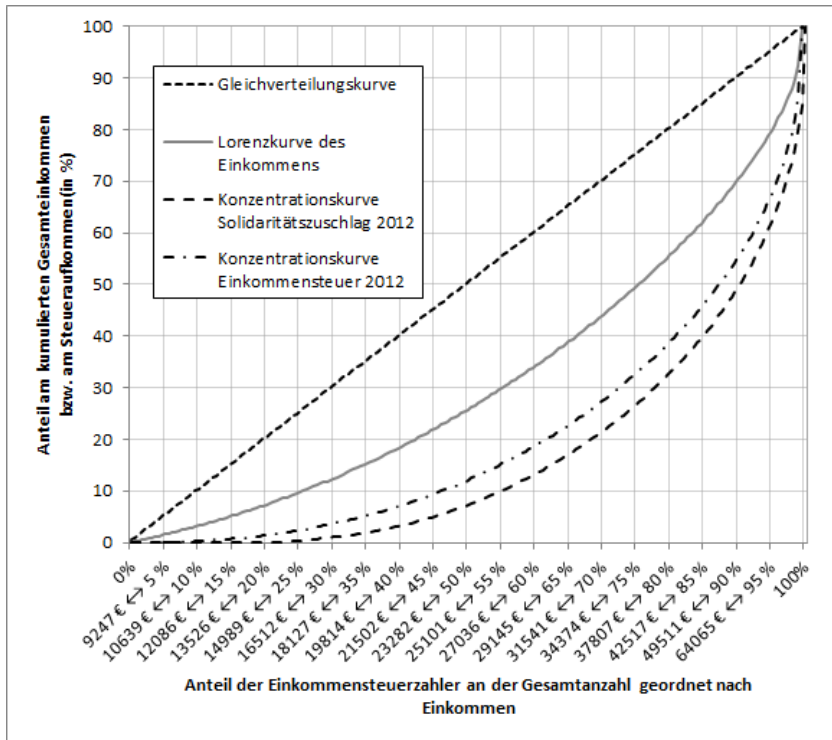
<sup>19</sup> Vgl. Schmieszek (2003), Rz. 26.

<sup>20</sup> Den Einkommensteuertarifverlauf 2012 unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags zeigt Anhang A2.

<sup>21</sup> Zur im Folgenden verwendeten Datengrundlage und Modellbeschreibung vgl. Anhang A1.

<sup>22</sup> Das steuerliche Einkommen umfasst dabei und im Folgenden das zu versteuernde Einkommen, die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt gem. § 32b EStG, sowie die nichtnegativen Einkünfte aus Kapitalvermögen. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wurden aufgrund der Verlustverrechnungsbeschränkung gem. § 20 Abs. 6 S. 2 EStG folgend nur die positiven Einkünfte berücksichtigt.

die Einkommensteuerzahler geordnet nach ihrem steuerlichen Einkommen abgetragen. Die Steuerzahler sind in Gruppen von halben Perzentilen (0,5% der gesamten Steuerzahler) beginnend mit den geringsten steuerlichen Einkommen ausgewertet. Dabei wird auf das pro-Kopf-Einkommen abgestellt, d.h. bei Zusammenveranlagten wird das Einkommen gleichmäßig auf beide steuerpflichtigen Personen, unabhängig wer in welcher Höhe dieses Einkommen erzielt hat, aufgeteilt.<sup>23</sup> So weist die Hälfte der Einkommensteuerzahler ein steuerliches Einkommen von weniger als 23.283 € auf. 10% der Steuerzahler mit den höchsten Einkommen haben ein steuerliches Einkommen von mindestens 49.511 €



**Abbildung 1:** Verteilung des steuerlichen Einkommens, der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags aller Steuerzahler

Die Lorenzkurve zeigt die Verteilung des steuerlichen Einkommens auf die Steuerzahler. Die Ordinate gibt den auf die jeweiligen Einkommensteuerzahler entfallenden Anteil am Gesamteinkommen wieder. Dabei vereinnahmen die Hälfte der Steuerzahler mit den geringsten Einkommen rd. 26% des steuerlichen Einkommens. Die 25% Steuerzahler mit den höchsten Einkommen beziehen rd. 51% des steuerlichen Einkommens.

Ist das steuerliche Einkommen bzw. eine Steuer gleichmäßig auf die Einkommensbezieher verteilt, d.h., dass bspw. 10% der untersten Einkommensbezieher auch in gleicher Höhe zum steuerlichen Einkommen bzw. zum Steueraufkommen beitragen, so ergibt sich die Gleichverteilungskurve. Weiter sind die Konzentrationskurven<sup>24</sup> für den Solidaritätszuschlag und die Einkommensteuer abgebildet. Je stärker sich die Konzentrationskurven nach unten wölben, desto ungleicher ist die jeweilige Steuer auf die Einkommensbezieher verteilt. Es wird ersichtlich, dass der Solidaritätszuschlag deutlich ungleicher auf die einkommensteuerzahlenden Steuerpflichtigen verteilt ist als die Einkommensteuer. So werden rd. 10,9 Mio. Einkommensteuerzahler (rd. 30% aller Einkommensteuerzahler) durch die Freigrenze und der generellen Abzugsfähigkeit der Kinderfreibeträge von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag ausgenom-

<sup>23</sup> Da es für die Verteilungswirkungen bedeutsam ist, ob das Einkommen von einer oder zwei Personen erwirtschaftet wird und dementsprechend eine bzw. zwei Personen von diesem Einkommen leben müssen, wurde auf das Einkommen pro Kopf abgestellt.

<sup>24</sup> Die Konzentrationskurve unterscheidet sich von der Lorenzkurve darin, dass die Personen nicht nach dem auf der Ordinate abgetragenen Merkmal sortiert sind.

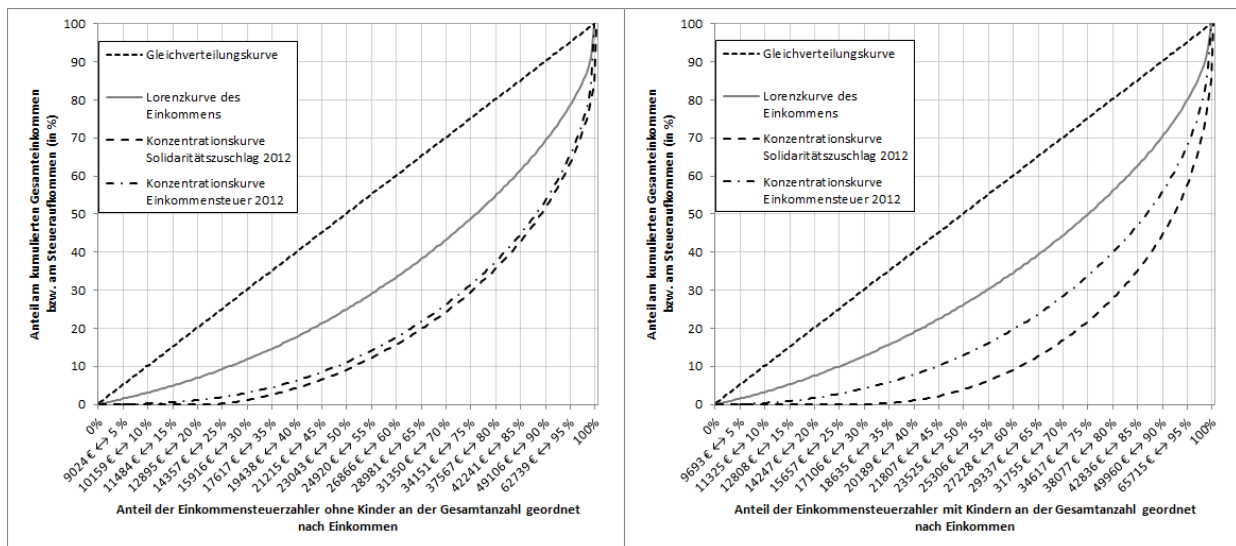
men. Durch die Gleitzonenregelung, der generellen Berücksichtigung der ungekürzten Kinderfreibeträge sowie der Nichtberücksichtigung des Kindergeldes als Bestandteil der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags werden weitere rd. 11,4 Mio. einkommensteuerzahlende Personen (dies entspricht rd. 31% aller Einkommensteuerzahler) durch den Solidaritätszuschlag relativ zur Einkommensteuer geringer als 5,5% belastet. Lediglich 39% der einkommensteuerzahlenden Personen werden nicht durch die Sondernormen des Solidaritätszuschlags tangiert und unterliegen der Regelbelastung in Höhe von 5,5% der festzusetzenden Einkommensteuer.

<i>Alle Einkommensteuerzahler</i>	<i>Quartil</i>	<i>1.</i>	<i>2.</i>	<i>3.</i>	<i>4.</i>
Anteil am Einkommensteueraufkommen	je Quartil	2,32%	9,58%	20,36%	67,74%
	kumuliert	2,32%	11,90%	32,26%	100,00%
Anteil am Solidaritätszuschlagsaufkommen	je Quartil	0,38%	6,99%	19,45%	73,18%
	kumuliert	0,38%	7,37%	26,82%	100,00%
Anteil am steuerlichen Einkommen	je Quartil	9,70%	15,97%	23,61%	50,72%
	kumuliert	9,70%	25,67%	49,28%	100,00%

**Tabelle 1:** Anteil am steuerlichen Einkommen sowie am Einkommensteuer- und Solidaritätszuschlagsaufkommen der jeweiligen Quartile aller Einkommensteuerzahler

Die Tabelle 1 verdeutlicht hierzu welchen Anteil am steuerlichen Einkommen und am Steueraufkommen die jeweiligen Einkommensteuerzahler geordnet nach Einkommenshöhe zum Gesamteinkommen bzw. zum Gesamtsteueraufkommen beitragen. Das erste Quartil beinhaltet 25% der Einkommensteuerzahler mit den geringsten Einkommen. Diese tragen einen Anteil von 9,70% am steuerlichen Einkommen, 2,32% am Einkommensteueraufkommen und nur 0,38% am Aufkommen des Solidaritätszuschlags. Das obere Viertel der Einkommensteuerzahler mit den höchsten Einkommen trägt rd. 68% des gesamten Einkommensteueraufkommens und sogar rd. 73% des Solidaritätszuschlagsaufkommens.

In Abbildung 2 wird die Verteilung des steuerlichen Einkommens und des Steueraufkommens nach Einkommensteuerzahlern mit Kindern und kinderlosen Einkommensteuerzahlern weiter differenziert.<sup>25</sup>



**Abbildung 2:** Verteilung des steuerlichen Einkommens, der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags nach Steuerzahlern ohne (links) und mit Kindern (rechts)

<sup>25</sup> Als Steuerpflichtiger mit Kindern gelten im Folgenden Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen des § 32 EStG für ein Kind erfüllen.



Es wird ersichtlich, dass der Solidaritätszuschlag auf die Steuerzahler mit Kindern deutlich ungleicher verteilt ist als die Einkommensteuer im Vergleich zu kinderlosen Steuerzahlern. So werden rd. 23% der kinderlosen Steuerzahler nicht durch den Solidaritätszuschlag belastet und weitere 5% infolge der Gleitzone-Regelung relativ zur Einkommensteuer geringer als 5,5% belastet. Somit wird bei 72% aller Steuerzahler ohne Kinder der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% auf die festzusetzende Einkommensteuer erhoben.

Bei den Einkommensteuerzahlern mit Kindern werden sogar rd. 38% durch die Freigrenze und der generellen Berücksichtigung der Kinderfreibeträge gänzlich von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag ausgenommen. Für alle anderen Steuerzahler mit Kindern, die nicht vollständig von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag ausgenommen werden, fällt der Solidaritätszuschlag zumindest durch die generelle Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen oder die Nichtberücksichtigung des Kindergeldes als Bestandteil der Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags geringer als 5,5% der festzusetzenden Einkommensteuer aus.

Die Tabelle 2 verdeutlicht welcher Anteil am steuerlichen Einkommen sowie am Steueraufkommen auf die jeweiligen Einkommensteuerzahler differenziert nach Steuerzahlern mit und ohne Kinder entfällt.

<i><b>Einkommensteuerzahler ohne Kinder</b></i>	<i><b>Quartil</b></i>	<i><b>1.</b></i>	<i><b>2.</b></i>	<i><b>3.</b></i>	<i><b>4.</b></i>
Anteil am Einkommensteueraufkommen	je Quartil	1,95%	9,10%	20,20%	68,75%
	kumuliert	1,95%	11,05%	31,25%	100,00%
Anteil am Solidaritätszuschlagsaufkommen	je Quartil	0,25%	9,06%	20,58%	70,11%
	kumuliert	0,25%	9,31%	29,89%	100,00%
Anteil am steuerlichen Einkommen	je Quartil	9,41%	15,76%	23,63%	51,20%
	kumuliert	9,41%	25,17%	48,80%	100,00%
<i><b>Einkommensteuerzahler mit Kindern</b></i>	<i><b>Quartil</b></i>	<i><b>1.</b></i>	<i><b>2.</b></i>	<i><b>3.</b></i>	<i><b>4.</b></i>
Anteil am Einkommensteueraufkommen	je Quartil	2,74%	10,01%	20,59%	66,66%
	kumuliert	2,74%	12,75%	33,34%	100,00%
Anteil am Solidaritätszuschlagsaufkommen	je Quartil	0,00%	4,03%	17,93%	78,04%
	kumuliert	0,00%	4,03%	21,96%	100,00%
Anteil am steuerlichen Einkommen	je Quartil	10,07%	16,18%	23,61%	50,14%
	kumuliert	10,07%	26,25%	49,86%	100,00%

**Tabelle 2:** Anteil am steuerlichen Einkommen, an der Einkommensteuer und am Solidaritätszuschlag der jeweiligen Quartile aller Einkommensteuerzahler differenziert nach Steuerzahlern mit und ohne Kinder

Während 25% der kinderlosen Einkommensteuerzahler mit den geringsten Einkommen 1,95% zum Einkommensteueraufkommen aller Steuerzahler ohne Kinder beitragen, beziffert sich deren Anteil beim Solidaritätszuschlag auf lediglich 0,25%. Die Anteile am Einkommensteueraufkommen im zweiten und dritten Quartil mit 9,10% bzw. 20,20% weichen nur gering von den Anteilen am Aufkommen des Solidaritätszuschlags in Höhe von 9,06% bzw. 20,58% ab. Für die 25% der kinderlosen Steuerzahler mit den höchsten Einkommen ergibt sich ein Anteil am gesamten Einkommensteueraufkommen in Höhe von 68,75% und beim Solidaritätszuschlag in Höhe von 70,11%.

Bei den Steuerzahlern mit Kindern werden die 25% mit den geringsten Einkommen gänzlich von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag ausgenommen, tragen aber einem Anteil in Höhe von 2,74% des Einkommensteueraufkommens. Auch profitieren die Steuerzahler mit Kindern im zweiten Quartil besonders von der generellen Abzugsfähigkeit der Kinderfreibeträge. Während diese einen Anteil von 10,01% zum Einkommensteueraufkommen beitragen, beläuft sich deren Anteil beim Solidaritätszuschlag

auf lediglich 4,03%.<sup>26</sup> Die 25% einkommensstärksten Steuerzahler mit Kindern tragen mit einem Anteil von 78,04% im Vergleich zur Einkommensteuer mit einem Anteil von 66,66% deutlich mehr zum Aufkommen an Solidaritätszuschlag bei.

Es kann zusammenfassend festgestellt werden, dass durch die Freigrenzenregelung und der generellen Abzugsfähigkeit der Kinderfreibeträge der Solidaritätszuschlag gerade bei Steuerzahlern mit Kindern deutlich ungleicher auf diese verteilt ist als die Einkommensteuer. Während Steuerzahler mit unteren Einkommen und Steuerzahler mit Kindern im Bereich unterer und mittlerer Einkommen durch den Solidaritätszuschlag relativ geringer zur Einkommensteuer belastet werden, liegt der Anteil am Steueraufkommen des Solidaritätszuschlags von Steuerzahlern mit höheren Einkommen über dem Anteil an der Einkommensteuer. Damit wird der Solidaritätszuschlag den verteilungspolitischen Forderungen zumindest im Status quo eher gerecht als die Einkommensteuer.

#### **IV Reformüberlegungen zur Einkommensteuer und zum Solidaritätszuschlag**

##### 1. Überblick

Da die Bundesregierung aus CDU/CSU und FDP den Entschluss gefasst hat noch in dieser Legislaturperiode Steuern zu senken, stellt sich derzeit die Frage, ob die Steuerzahler über die Einkommensteuer oder den Solidaritätszuschlag entlastet werden. Die Entscheidung für eine der Reformalternativen liegt folglich bei den Bundesländern. Bleibt es weiterhin bei dem Veto zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform der Einkommensteuer, müssten Steuersenkungen im Rahmen des Solidaritätszuschlags erfolgen, da es hierfür einer Zustimmung der Länderkammer nicht bedarf. Da, wie bereits erwähnt, die Gebietskörperschaften hinsichtlich der Finanzierung der Reformalternativen indifferent sind, soll in diesem Abschnitt untersucht werden, welche Alternative die Länder aus verteilungspolitischer Sichtweise wählen sollten.

Daher sollen mögliche Reformvorschläge anhand der verteilungspolitischen Forderungen:

- einen geringeren Anteil von unteren und mittleren Einkommen sowie von Steuerzahlern mit Kindern und
- einen höheren Anteil von Besserverdienern

am Steueraufkommen diskutiert werden.

Als Reformoption für die Einkommensteuer soll der Gesetzentwurf der Bundesregierung herangezogen werden.<sup>27</sup> Dieser beinhaltet eine schrittweise Erhöhung des Grundfreibetrags in den Jahren 2013 und 2014 von 8.004 € auf 8.354 €, eine Anhebung der weiteren Tarifgrenzen um 4,4% und ein Vorziehen der Einkommensgrenze ab der der Spitzensteuersatz von 45% gilt von 250.731 € auf 250.000 €

Da die Länder eine verfassungsrechtlich gebotene Anhebung des Grundfreibetrags nicht verwehren können,<sup>28</sup> unabhängig, ob Steuersenkungen bei der Einkommensteuer oder beim Solidaritätszuschlag erfol-

---

<sup>26</sup> Zwar liegt bei den Steuerzahlern mit Kindern der Anteil am Einkommensteueraufkommen mit 12,75% in den ersten beiden Quartilen über dem Anteil von kinderlosen Steuerzahlern mit 11,05%, jedoch entfällt auf die Steuerzahler mit Kindern in den betrachteten Quartilen mit 26,25% ein höherer Anteil am steuerlichen Einkommen ggü. 25,17% von kinderlosen Steuerzahlern.

<sup>27</sup> Vgl. „Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression“ aus der BT-Drucksache 847/11.

<sup>28</sup> Durch Beschluss des BVerfG wurde klargestellt, dass dem der Einkommensteuer unterworfenen Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen so viel verbleiben muss, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts bedarf (Existenzminimum). Vgl. Beschluss des BVerfG vom 25.9.1992, 2 BvL 5/91.

gen, werden folgend nur noch die Aufkommens- und Verteilungswirkungen der darüber hinausgehenden „freiwilligen“, also nicht verfassungsrechtlich gebotenen, Entlastungen untersucht.<sup>29</sup> Bei allen Reformalternativen wird daher eine Anhebung des Grundfreibetrags um 350 € auf 8.354 € im Einkommensteuertarif als gegeben unterstellt (im Folgenden als Einkommensteuertarif 2014 bezeichnet).<sup>30</sup> Das bedeutet, dass im Rahmen der von der Bundesregierung vorgeschlagenen Reform des Einkommensteuertarifs nur noch die Anpassung der weiteren Tarifgrenzen betrachtet wird. Die Anpassung führt zu einem Minderaufkommen von rd. 3,52 Mrd. € bzw. 1,41% an Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag.<sup>31</sup>

Um eine Vergleichbarkeit der Reformoptionen zu gewährleisten, beinhalten die folgenden Reformvorschläge zum Solidaritätszuschlag ebenfalls ein Entlastungsvolumen von 3,52 Mrd. €. Mit diesem Entlastungsvolumen kann im Rahmen des Solidaritätszuschlags

- eine Senkung des Zuschlagssatzes von 5,5% auf 3,82% oder
- eine Ausweitung der Freigrenze von 972 € auf 6.277 €<sup>32</sup> oder
- die Einführung eines Freibetrags anstatt einer Freigrenze in Höhe von 2.738 €<sup>33</sup>

realisiert werden (Die Tarifverläufe der genannten Reformalternativen werden im Anhang A3 ausführlich beschrieben).<sup>34</sup>

## 2. Senkung des Anteils am Steueraufkommen von unteren Einkommen

In diesem Abschnitt wird untersucht, welche Einkommensbezieher von den zuvor genannten Reformvorschlägen profitieren und wie sich die Reformalternativen auf die Verteilung des Steueraufkommens auswirken. Im Fokus stehen dabei die verteilungspolitischen Forderungen nach einer Senkung des Anteils am Steueraufkommen von unteren Einkommen sowie eine stärkere Beteiligung von Besserverdienern am Steueraufkommen.

Abbildung 3 veranschaulicht hierzu welche Steuerzahler durch die Reformvorschläge gegenüber dem Einkommensteuertarif 2014 unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags profitieren. Auf der Abszisse sind dazu die Einkommensteuerzahler geordnet nach pro-Kopf-Einkommen abgetragen. Die Ordinate beinhaltet die relative Steuerentlastung der jeweiligen Einkommensbezieher. Wenn sich durch ein Entlas-

---

<sup>29</sup> Laut Achtem Existenzminimumbericht der Bundesregierung (BT-Drucksache 12/5550) beträgt das sächliche Existenzminimum im Jahr 2012 7.896 €. Damit steigt das sächliche Existenzminimum zwischen 2010 und 2012 um durchschnittlich 1,56% per annum. Während der gegenwärtige Grundfreibetrag von 8.004 € im Jahr 2012 noch knapp oberhalb des sächlichen Existenzminimums von 7.896 € liegt, ist eine Anpassung des Grundfreibetrags bereits im Jahr 2013 geboten, wenn ein durchschnittlicher Anstieg des Existenzminimums der vergangenen Jahre von 1,56% unterstellt wird. Bei Umsetzung des von der Bundesregierung vorgeschlagenen Einkommensteuertarifs mit einem Grundfreibetrag von 8.354 € bis zum Jahr 2014 müsste bei einem durchschnittlichen Anstieg des sächlichen Existenzminimums von 1,56% per annum bereits im Jahr 2016 eine erneute Anpassung des Grundfreibetrags erfolgen.

<sup>30</sup> Die Anhebung des Grundfreibetrags um 350 € entspricht den Vorstellungen des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung aus BT-Drucksache 847/11. Nach dem Gesetzesentwurf soll die schrittweise Reform des Einkommensteuertarifs im Jahr 2014 umgesetzt sein. Da die Steuerentlastungen dadurch erst im Jahr 2014 ihre vollständige Wirkung entfalten, wird im Folgenden auf den Veranlagungszeitraum 2014 abgestellt.

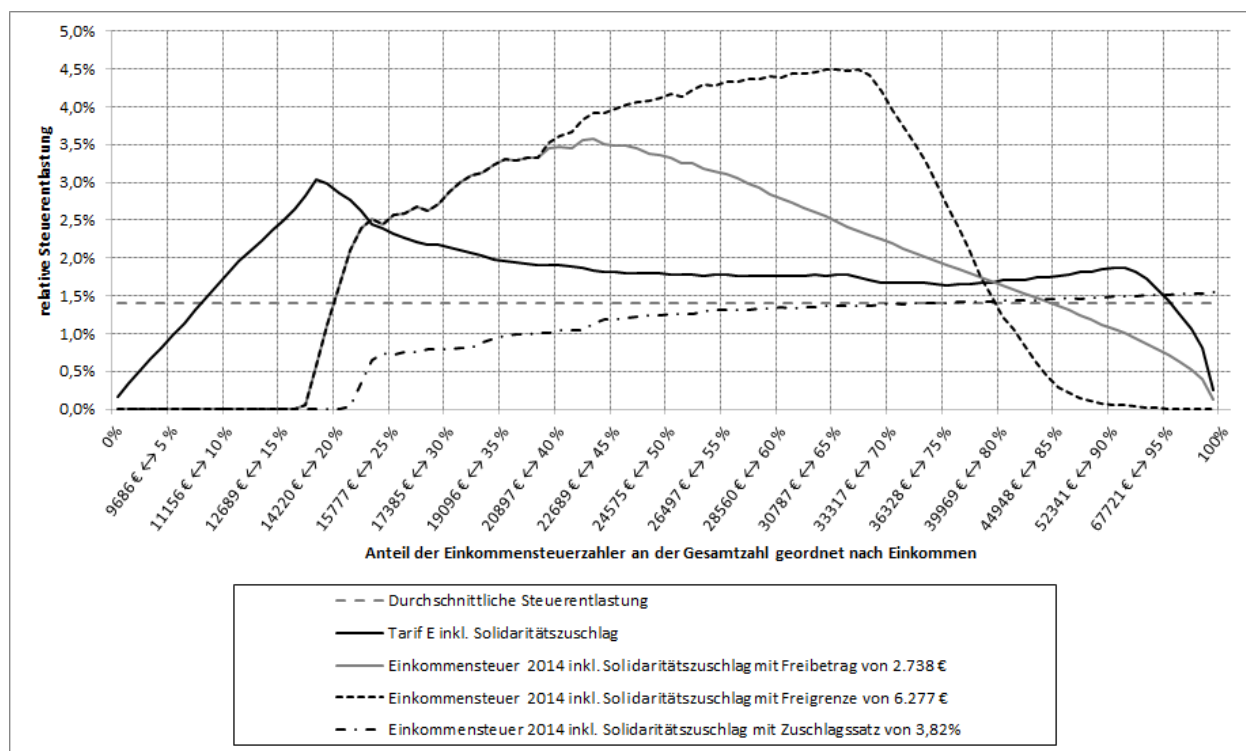
<sup>31</sup> Davon entfallen rd. 3,35 Mrd. € auf die Einkommensteuer und rd. 0,17 Mrd. € auf den Solidaritätszuschlag.

<sup>32</sup> Für zusammenveranlagte Steuerpflichtige steigt die Freigrenze von 1.944 € auf 12.554 €

<sup>33</sup> Für zusammenveranlagte Steuerpflichtige verdoppelt sich der Freibetrag auf 5.476 €

<sup>34</sup> Natürlich sind auch Kombinationen aus Senkung des Zuschlagssatzes und Anhebung der Freigrenze bzw. Einführung eines Freibetrags denkbar. Da die Anzahl der möglichen Kombinationen sehr groß ist, soll im Folgenden nur auf Änderungen einzelner Determinanten näher eingegangen werden, um die Wirkungen der Veränderung besser verdeutlichen zu können.

tungsvolumen von 3,52 Mrd. Euro die Steuerbelastung<sup>35</sup> um insgesamt 1,41% reduziert, so werden als relative Gewinner die Steuerzahler bezeichnet, deren Steuerlast überdurchschnittlich – also um mehr als 1,41% – sinkt, während die relativen Verlierer einer Reform die Steuerzahler sind, deren Steuerlast nur unterdurchschnittlich – also geringer als 1,41% – abnimmt.<sup>36</sup>



**Abbildung 3:** Verteilung der relativen Steuerentlastung bei Senkung des Zuschlagssatzes, Ausweitung der Freigrenze, Einführung eines Freibetrags und Anpassung des Einkommensteuertarifs

Es wird ersichtlich, dass alle Reformalternativen, mit Ausnahme der Senkung des Zuschlagssatzes, eine unterdurchschnittliche Entlastung von Höchsteinkommensbeziehern bewirken und damit den verteilungspolitischen Zielen am ehesten gerecht werden. Durch die Ausweitung der Freigrenze werden 20%, durch die Einführung eines Freibetrags 15% und durch die Anpassung der Einkommensteuertarifgrenzen (Tarif E) 4% der Steuerzahler mit den höchsten Einkommen nur unterdurchschnittlich und damit weniger als 1,41% entlastet. Eine Senkung des Zuschlagssatzes auf 3,82% würde hingegen eine überdurchschnittliche Entlastung der 27% Steuerzahler mit den höchsten Einkommen bewirken.

Auch ist die Senkung des Zuschlagssatzes die ungeeignetste Alternative geringe Einkommen zu entlasten. So können 20% der Steuerzahler mit den geringsten Einkommen durch einen gesenkten Zuschlagssatz überhaupt nicht entlastet werden, da diese entweder keinen Solidaritätszuschlag zahlen oder in einen Teil der Gleitzone fallen, der durch die Senkung des Zuschlagssatzes unverändert bleibt.<sup>37</sup> Ähnlich verhält es sich bei der Ausweitung der Freigrenze und der Freibetragsregelung, da 17% der Steuerzahler mit den geringsten Einkommen durch die Freigrenze oder der generellen Abzugsfähigkeit der Kinderfreibeträge

<sup>35</sup> Die den Berechnungen zugrunde liegende Steuerlast umfasst dabei die festzusetzende Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag.

<sup>36</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>37</sup> Vgl. hierzu Abbildung 7 in Anhang A3.

schon nach Rechtsstand 2014<sup>38</sup> nicht durch den Solidaritätszuschlag belastet werden. Die Anpassung des Einkommensteuertarifs, wie von der Bundesregierung beabsichtigt, stellt die einzige Alternative dar, Geringverdiener überhaupt entlasten zu können. Zwar profitieren 9% der Steuerzahler mit den geringsten Einkommen nur unterdurchschnittlich, jedoch fällt die Entlastung bei mindestens 23% der untersten Einkommen deutlich höher als bei jeder Reformalternative zum Solidaritätszuschlag aus. Grundsätzlich können, mit Ausnahme der Senkung des Zuschlagssatzes, die mittleren Einkommensbezieher als relative Gewinner der Reformalternativen bezeichnet werden.

Die Auswirkungen der Reformvorschläge auf die Verteilung des Steueraufkommens verdeutlicht Tabelle 3. Ausgangspunkt ist die Verteilung des Steueraufkommens aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag im Jahr 2014. Auf die Steuerzahler im 1. Quartil entfällt demnach ein Anteil am Steueraufkommen von 2,25%. Die 25% Steuerzahler mit den höchsten Einkommen (4. Quartil) tragen einen Anteil von 67,74% am Steueraufkommen. Zudem wird die relative Änderung des Anteils am Steueraufkommen der jeweiligen Quartile aufgezeigt, die durch die Reformalternativen hervorgerufen wird.

<i>Reformvorschläge</i>	<i>Prozentuale Änderung des Anteils am Steueraufkommen nach Quartilen ggü. dem ESt.-Tarif 2014</i>			
	<i>1.</i>	<i>2.</i>	<i>3.</i>	<i>4.</i>
Einkommensteuertarif 2014	2,25%	9,53%	20,48%	67,74%
Reform der Einkommensteuer (Tarif E)	-0,89%	-0,52%	-0,29%	0,19%
Senkung des Zuschlagssatzes auf 3,82%	1,33%	0,42%	0,05%	-0,12%
Ausweitung der Freigrenze auf 6.277 €	0,44%	-2,10%	-2,73%	1,11%
Einführung eines Freibetrag von 2.755 €	0,44%	-1,89%	-1,17%	0,61%

**Tabelle 3:** Prozentuale Veränderung des Anteils am Steueraufkommen durch die Reformvorschläge

Durch die Senkung des Zuschlagssatzes vermindert sich lediglich der Anteil am Steueraufkommen der Steuerzahler des 4. Quartils um -0,12%. In allen weiteren Quartilen unterhalb nimmt der Anteil am Steueraufkommen zwischen 0,05% im 3. Quartil und 1,33% im 1. Quartil zu. Damit verschiebt sich das Steueraufkommen von oberen hin zu mittleren und unteren Einkommen.

Eine Ausweitung der Freigrenze bzw. die Einführung eines Freibetrags bewirken zwar eine stärkere Beteiligung von Steuerzahlern mit hohem Einkommen (+1,11% bzw. +0,61%), jedoch nimmt auch der Anteil der Steuerzahler im 1. Quartil und damit unterer Einkommensbezieher um jeweils +0,44% zu. Einen deutlich geringeren Anteil am Steueraufkommen tragen die Steuerzahler des 2. und 3. Quartils.

Eine Tarifreform der Einkommensteuer führt ausschließlich zu einem steigenden Anteil am Steueraufkommen von oberen Einkommen im 4. Quartil um +0,19%. Im 1. – 3. Quartil nimmt der Anteil der betroffenen Steuerzahler am Steueraufkommen hingegen ab. Die Reform des Einkommensteuertarifs stellt somit die einzige Alternative dar, bei der der Anteil am Steueraufkommen im 1. Quartil und damit für untere Einkommen gesenkt werden kann. Damit bewirkt die Tarifreform eine Umverteilung des Steueraufkommens von niedrigen und mittleren Einkommen zu Steuerzahlern mit hohem Einkommen.

Während die Reformalternativen, mit Ausnahme der Senkung des Zuschlagssatzes, zu einem größeren Anteil am Steueraufkommen von Steuerzahlern mit hohem Einkommen führen, sinkt nur durch die Reform des Einkommensteuertarifs der Anteil von Geringverdienern am Steueraufkommen. Damit sind Steuersenkungen im Rahmen des Solidaritätszuschlags im Gegensatz zu Entlastungen bei der Einkommensteuer nicht geeignet um Steuerzahler mit geringen Einkommen zu entlasten bzw. deren Anteil am

<sup>38</sup> Der Rechtsstand 2014 beinhaltet den Einkommensteuertarif 2014 und einen daraus resultierenden Solidaritätszuschlag nach aktuellem Recht.

Steueraufkommen zu senken, da der überwiegende Anteil der unteren Einkommen überhaupt keinen Solidaritätszuschlag zahlt.

Steuerentlastungen bei der Einkommensteuer bewirken im Ergebnis als einzige Reformalternativen eine geringere Beteiligung von Geringverdienern sowie eine höhere Beteiligung von Besserverdienern am Steueraufkommen und werden damit den verteilungspolitischen Forderungen am ehesten gerecht.

### 3. Senkung des Anteils am Steueraufkommen von Steuerpflichtigen mit Kindern

Während im vorherigen Abschnitt sämtliche Steuerzahler betrachtet wurden, liegt der Fokus im Folgenden bei den Steuerzahlern mit Kindern und der verteilungspolitischen Forderung nach einer Entlastung bzw. einem geringeren Anteil am Steueraufkommen von Steuerzahlern mit Kindern.

Die Tabelle 4 zeigt hierzu in welcher Höhe die Steuerzahler differenziert nach Steuerzahlern mit und ohne Kinder durchschnittlich durch die Reformoptionen entlastet werden.

<i>Reformoption</i>	<i>durchschnittliche Entlastung für Steuerzahler</i>	
	<i>ohne Kinder</i>	<i>mit Kindern</i>
Tarif E	1,44%	1,38%
Senkung des Zuschlagssatzes	1,56%	1,23%
Ausweitung der Freigrenze	1,55%	1,25%
Einführung eines Freibetrags	1,55%	1,25%

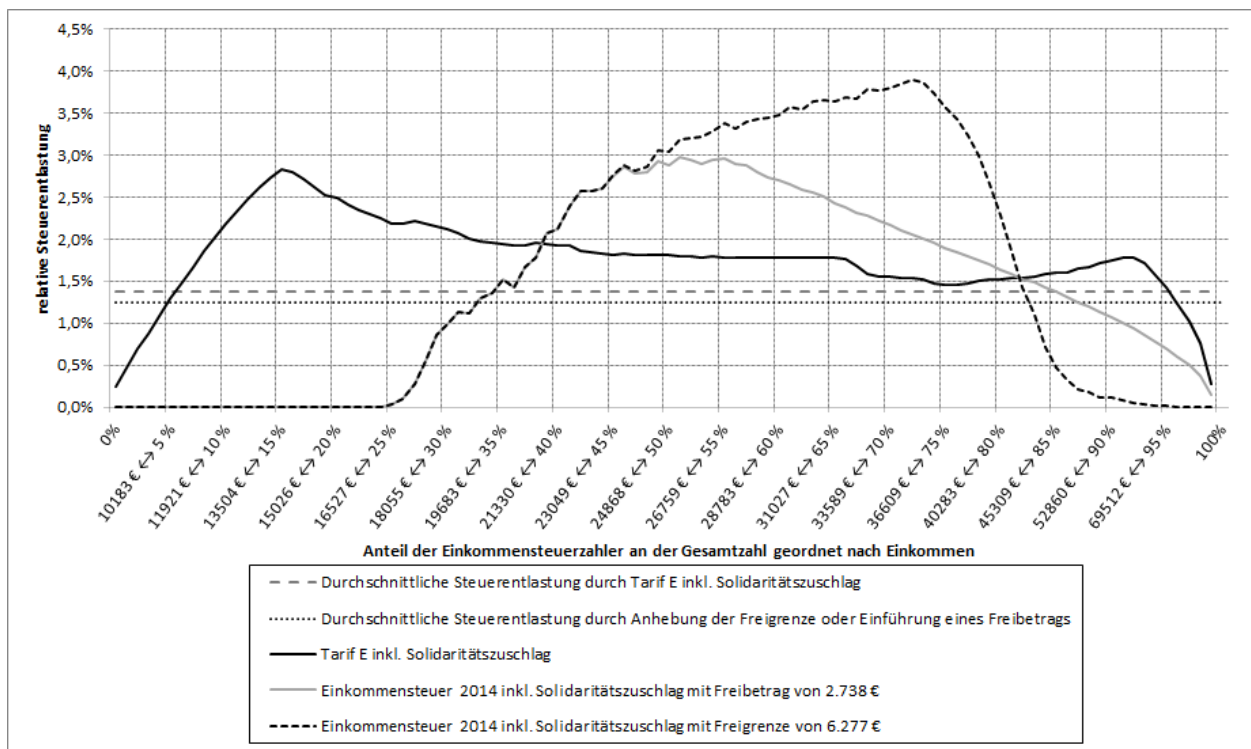
**Tabelle 4:** Durchschnittliche Entlastung für Steuerzahler mit und ohne Kinder

Für alle Steuerzahler sinkt die Steuerbelastung, wie bereits erwähnt, um 1,41%. Liegt die durchschnittliche Entlastung von Steuerzahlern über 1,41% werden diese überdurchschnittlich entlastet und ihr Anteil am Steueraufkommen sinkt. Eine geringere durchschnittliche Entlastung bewirkt hingegen einen steigenden Anteil am Steueraufkommen. Es zeigt sich, dass bei allen Reformalternativen die durchschnittliche Entlastung von Steuerzahlern mit Kindern geringer und von kinderlosen Steuerzahlern höher als die durchschnittliche Entlastung aller Steuerzahler ausfällt. Damit steigt der Anteil von Steuerzahler mit Kindern am Steueraufkommen. Von kinderlosen Steuerzahlern sinkt der Anteil. Während die durchschnittliche Entlastung für Steuerpflichtige mit Kindern bei den Reformvorschlägen zum Solidaritätszuschlag mit 1,23%-1,25% die durchschnittliche Entlastung aller Steuerzahler von 1,41% deutlich unterschreitet, fällt die Entlastung durch eine Reform des Einkommensteuertarifs mit 1,38% nur unbedeutend geringer aus als bei Steuerzahlern ohne Kinder mit 1,44%.

Die Abbildung 4 verdeutlicht in welcher Höhe Steuerzahler mit Kindern geordnet nach Einkommen von den Reformalternativen relativ zu ihrer Steuerlast entlastet werden. Es zeigt sich, dass gerade die unteren Einkommensbezieher mit Kindern von den Reformvorschlägen zum Solidaritätszuschlag überhaupt nicht entlastet werden können. So zahlen 25% der Steuerzahler mit den geringsten Einkommen durch die Freigrenze und der generellen Abzugsfähigkeit der Kinderfreibeträge keinen Solidaritätszuschlag.<sup>39</sup> Eine Reform der Einkommensteuer bewirkt als einzige Alternative eine Entlastung von Geringeinkommensbezieher mit Kindern. Mindestens 39% der Steuerzahler mit den geringsten Einkommen werden deutlich stärker entlastet als durch die Reformoptionen zum Solidaritätszuschlag. Zudem werden mit 90% der Steuerzahler mit Kindern durch eine Einkommensteuertarifreform deutlich mehr Steuerzahler überdurch-

<sup>39</sup> In diesem Zusammenhang würden diese Steuerzahler auch von einem zusätzlichen Abzugsbetrag vom festgesetzten Solidaritätszuschlag nicht profitieren. So beinhaltet die vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie vorgeschlagenen Reformoption 5 einen Abzugsbetrag in Höhe von 100 € je Steuerpflichtigen und Kind vom festgesetzten Solidaritätszuschlag vgl. RWI (2011), S. 10.

schnittlich, also um mehr als 1,38%, im Vergleich zu den Reformoptionen des Solidaritätszuschlags entlastet. Durch eine Ausweitung der Freigrenze werden dagegen nur 50% der Steuerzahler und durch Einführung eines Freibetrags nur 55% der Steuerzahler um mehr als 1,25% und damit überdurchschnittlich entlastet.



**Abbildung 4:** Verteilung der relativen Steuerentlastung bei Ausweitung der Freigrenze, Einführung eines Freibetrags und Anpassung des Einkommensteuertarifs<sup>40</sup>

Bei ausschließlicher Betrachtung der Steuerzahler mit Kindern wird sehr deutlich, dass durch die Reformvorschläge zum Solidaritätszuschlag Geringverdiener mit Kindern überhaupt nicht entlastet werden können. Durch eine Reform des Einkommensteuertarifs können hingegen auch untere Einkommen mit Kindern entlastet werden. Auch fallen die durchschnittliche Entlastung sowie der Anteil der Steuerzahler mit einer überdurchschnittlichen Entlastung deutlich höher als bei den Reformvorschlägen zum Solidaritätszuschlag aus. Damit wird die Anpassung des Einkommensteuertarifs auch der verteilungspolitischen Forderung eher gerecht als eine Entlastung im Rahmen des Solidaritätszuschlags.

#### 4. Wer zahlt nach den Reformvorschlägen überhaupt noch Solidaritätszuschlag?

Durch die aufgezeigten Reformvorschläge verändert sich selbstverständlich auch die Verteilung des Steueraufkommens an Solidaritätszuschlag. Die Aufkommensverteilung des Solidaritätszuschlags für alle Einkommensteuerzahler nach Quartilen zeigt Tabelle 5 für das Jahr 2014. Bleibt der Einkommensteuertarif 2014 unverändert, tragen die 25% Steuerzahler mit den geringsten Einkommen einen Anteil von 0,50% am Solidaritätszuschlagsaufkommen. Der Anteil des 4. Quartils beträgt 72,56%. Während die Verteilung des Steueraufkommens durch eine Anpassung des Einkommensteuertarifs und die Senkung des Zuschlagssatzes beim Solidaritätszuschlag nahezu unverändert bleibt, ergeben sich für die weiteren Re-

<sup>40</sup> Auf die Darstellung der Reformoption zur Senkung des Zuschlagssatzes auf 3,82% wird aus Gründen der Übersichtlichkeit verzichtet. So werden auch bei ausschließlicher Betrachtung der Steuerzahler mit Kindern lediglich die oberen 23% der Steuerzahler durch die Senkung des Zuschlagssatzes überdurchschnittlich entlastet.

formvorschläge – Ausweitung der Freigrenze und Einführung eines Freibetrags – deutliche Veränderungen. Wird ein Freibetrag in Höhe von 2.738 € eingeführt, so werden die Steuerzahler im 1. Quartil gänzlich von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag ausgenommen. Die 38% Steuerzahler mit den geringsten Einkommen werden infolge eines Freibetrags nicht mehr durch Solidaritätszuschlag belastet (vgl. Tabelle 6). Daher sinkt auch der Anteil im 2. Quartil von 7,24% auf 0,72%. Wird die Freigrenze auf 6.277 € ausgeweitet werden sogar 69% der Steuerzahler mit den geringsten Einkommen von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag ausgenommen. Dadurch tragen die ersten beiden Quartile überhaupt nichts mehr zum Steueraufkommen an Solidaritätszuschlag bei und der Anteil im 3. Quartil sinkt von 19,70% auf 1,95%. Einen deutlich größeren Anteil haben die Steuerzahler des 4. Quartils zu tragen. So steigt deren Anteil bei Einführung eines Freibetrags von 72,56% auf 87,37% und bei Ausweitung der Freigrenze sogar auf 98,05%.

<i>Reformoption</i>	<i>Verteilung des Solidaritätszuschlagsaufkommens nach Quartilen im Jahr 2014</i>			
	<i>1.</i>	<i>2.</i>	<i>3.</i>	<i>4.</i>
Einkommensteuertarif 2014	0,50%	7,24%	19,70%	72,56%
Tarif E	0,46%	7,18%	19,64%	72,72%
Senkung des Zuschlagssatzes	0,57%	7,31%	19,67%	72,45%
Ausweitung der Freigrenze	0,00%	0,00%	1,95%	98,05%
Einführung eines Freibetrags	0,00%	0,72%	11,91%	87,37%

**Tabelle 5:** Verteilung des Solidaritätszuschlagsaufkommens nach Rechtsstand 2014 und möglicher Reformoptionen

Insgesamt werden, wie Tabelle 6 zeigt, 48% aller Einkommensteuerzahler (55% aller Steuerzahler mit Kindern) durch den Freibetrag und 74% aller Einkommensteuerzahler (78% aller Steuerzahler mit Kindern) durch Ausweitung der Freigrenze nicht mehr der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag unterliegen. Bedeutend weniger Steuerzahler werden jedoch durch eine Reform des Einkommensteuertarifs von der Solidaritätszuschlagsbesteuerung ausgenommen. Der Anteil aller Steuerzahler, die keinen Solidaritätszuschlag mehr zahlen, steigt gerademal von 28% auf 29%. Der Anteil der Steuerzahler mit Kindern bleibt sogar unverändert.

<i>Reformoption</i>	<i>Anteil der Steuerzahler, die von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag ausgenommen sind</i>		
	<i>Mit den geringsten Einkommen</i>	<i>Anteil aller Steuerzahler</i>	<i>Anteil aller Steuerzahler mit Kindern</i>
Einkommensteuertarif 2014	17%	28%	36%
Tarif E	18%	29%	36%
Senkung des Zuschlagssatzes	17%	28%	36%
Ausweitung der Freigrenze	69%	74%	78%
Einführung eines Freibetrags	38%	48%	55%

**Tabelle 6:** Anteil der Einkommensteuerzahler, die von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag ausgenommen werden

Im Ergebnis kann zwar der Anteil von Steuerzahlern mit hohem Einkommen am Solidaritätszuschlagsaufkommen durch die Einführung eines Freibetrags oder der Ausweitung der Freigrenze deutlich erhöht werden. Auch steigt die Zahl derer, die von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag gänzlich ausgenommen werden. Allerdings profitieren davon, wie bisher gezeigt werden konnte – relativ gesehen – grundsätzlich mittlere und nicht wie gefordert unteren Einkommen sowie Steuerzahler mit Kindern.



## **VI Fazit**

Die Bundesregierung aus CDU/CSU und FDP hat den Entschluss gefasst noch in dieser Legislaturperiode Steuern zu senken. Derzeit werden zwei Alternativen zu Steuerentlastungen diskutiert: Die Anpassung des Einkommensteuertarifs und die Senkung des Solidaritätszuschlags. Die Reformalternativen wurden anhand der verteilungspolitischen Forderungen – eine stärkere Beteiligung von Besserverdienern bzw. eine geringere Beteiligung von Geringverdienern sowie von Steuerpflichtigen mit Kindern am Steueraufkommen – dahingehend untersucht, welche Alternative den Forderungen eher gerecht wird.

Wie festgestellt werden konnte, belastet der Solidaritätszuschlag nicht alle Einkommensgruppen gleichmäßig im Verhältnis zur Einkommensteuer. Aufgrund des generellen Abzugs der Kinderfreibeträge und der Freigrenze gem. § 3 Abs. 2 SolZG werden gerade Steuerzahler mit unteren Einkommen und Kindern relativ zur Einkommensteuer deutlich geringer belastet.

Demnach sind Entlastungen im Rahmen des Solidaritätszuschlags ungeeignet untere Einkommen zu entlasten bzw. den Anteil am Steueraufkommen von Geringverdienern zu senken, da diese gegenwärtig schon keinen Solidaritätszuschlag zahlen. Zwar werden höhere Einkommen durch eine Ausweitung der Freigrenze oder bei Einführung eines Freibetrags stärker am Steueraufkommen beteiligt, hingegen profitieren davon überwiegend mittlere Einkommen und Kinderlose.

Eine Entlastung im Rahmen der Einkommensteuer stellt die einzige Alternative dar, überhaupt Steuerzahler unterer Einkommen zu entlasten bzw. deren Anteil am Steueraufkommen zu reduzieren. Eine Tarifreform bewirkt im Ergebnis eine Umverteilung des Steueraufkommens von unteren und mittleren Einkommen zu hohen Einkommen. Auch fällt die Entlastung für Steuerzahler mit Kindern deutlich höher aus als bei den Reformalternativen zum Solidaritätszuschlag.

Im Ergebnis wird damit eine Anpassung des Einkommensteuertarifs, wie von der Bundesregierung beabsichtigt, den verteilungspolitischen Forderungen eher gerecht als die Reformvorschläge zum Solidaritätszuschlag. Das Veto der Bundesländer kann daher weder aus haushaltspolitischer Sicht der Länder noch aus den verteilungspolitischen Zielen begründet werden.

## **Anhang**

### **A1 Modellbeschreibung und Datengrundlage**

Die Untersuchungen wurden auf Grundlage der aktuellsten faktisch anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes von 2004 durchgeführt. Die Lohn- und Einkommensteuerstatistik wird in einem Turnus von drei Jahren aus den maschinell durchgeführten Einkommensteueranlagungen und den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen erstellt und mit einem Timelag von vier bis fünf Jahren veröffentlicht.<sup>41</sup> Die Mikrodaten werden als faktisch anonymisierter Datensatz (FAST) der Wissenschaft zur Verfügung gestellt und beinhalten eine 10%ige Zufallsstichprobe (rd. 3,5 Mio. Steuerpflichtige<sup>42</sup>) aller Steuerpflichtigen. Die Merkmale des Datensatzes werden nach ihrem

---

<sup>41</sup> Zur Datenerhebung vgl. Statistisches Bundesamt (2009), Fachserie 14 Reihe 7.1.

<sup>42</sup> Ein Steuerpflichtiger (bzw. Merkmalsträger nach Definition des Statistischen Bundesamtes) repräsentiert bei der Veranlagung zum Ehegattensplitting zwei steuerpflichtige Personen. Erfolgt die Veranlagung zur Grundtabelle umfasst ein Steuerpflichtiger (Merkmalsträger) nur eine steuerpflichtige Person.

Reidentifikationsrisiko anonymisiert. Dabei wird angenommen, dass mit steigenden Einkünften das Risiko der Reidentifikation zunimmt.<sup>43</sup>

Zur Ermittlung der Steuerbelastung in den vorgenommenen Simulationsrechnungen wurde die Einkommensteuer gem. § 32a EStG, unter Berücksichtigung der Sondertarifvorschriften für die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt gem. § 32b EStG, für die Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 32d EStG und die außerordentlichen Einkünfte gem. § 34 EStG simuliert. Die Steuerbegünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG kann mangels Datengrundlage nicht abgebildet werden. Es wird aufgrund der in den meisten Fällen nicht gegebenen Vorteilhaftigkeit davon ausgegangen, dass die begünstigte Besteuerung lediglich von einer sehr geringen Anzahl von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen wird und damit für die vorliegende Untersuchung vernachlässigbar ist.<sup>44</sup> Die Datengrundlage von 2004 wurde unter Verwendung von static aging über die Wachstumsrate des Volkseinkommens<sup>45</sup> nach 2012 und für die Reformvorschläge auf das Jahr 2014 fortgeschrieben. Zudem wurde die Erhöhung der Kinderfreibeträge gem. § 32 Abs. 6 EStG und des Kindergeldes gem. § 66 Abs. 1 EStG zwischen 2004 und 2012 berücksichtigt. Weiter beinhalten die folgenden Mikrosimulationen die Vergleichsrechnung gem. § 31 S. 4 EStG sowie die Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG, also ob es für den Steuerpflichtigen vorteilhafter ist die Einkünfte aus Kapitalvermögen entweder mit den weiteren Einkünften zur Einkommensteuer zu veranlagen oder mit dem gesonderten Steuersatz gem. § 32d EStG in Höhe von 25% zu versteuern. Für die Untersuchungen wurde auf die festzusetzende Einkommensteuer abgestellt. Zur Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer wurden die anzurechnenden ausländischen Steuern gem. § 34c EStG, die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse gem. § 35a EStG, die Steuerermäßigungen bei Zuwendungen an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen gem. § 34g EStG, das hinzuzurechnende Kindergeld i.S.d. § 66 EStG nach erfolgter Vergleichsrechnung gem. § 31 S. 4 EStG, sowie die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 35 EStG berücksichtigt.

Während im Veranlagungszeitraum 2004, also dem Jahr der Datenerhebung, die Gewerbesteuer noch als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 EStG abgezogen werden konnte, wurde der Betriebsausgabenabzug durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008<sup>46</sup> abgeschafft. Zur Berücksichtigung der Gesetzesänderungen bis 2012 ggü. dem Veranlagungszeitraum 2004 wurden die durchschnittlichen bundeslandspezifischen Hebesätze der Gewerbesteuer für 2004<sup>47</sup> und 2010<sup>48</sup> imputiert, auf Basis der in der Lohn- und Einkommensteuerstatistik ausgewiesenen Steuermessbeträge i.S.d. § 11 GewStG die Gewerbesteuer für das Jahr 2004 ermittelt und den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzuge-rechnet. Die Gewerbesteuer für das Jahr 2012 wurde auf Grundlage der fortgeschriebenen Einkünfte aus

---

<sup>43</sup> Zur Anonymisierungskonzeption vgl.

[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)

<sup>44</sup> Vgl. hierzu Homburg/Houben/Maiterth (2008) und Houben/Maiterth (2008).

<sup>45</sup> Müller (2004), S. 7 -10, zeigt, dass das Volkseinkommen mit annähernd der gleichen Wachstumsrate wie die Steuerbemessungsgrundlage steigen sollte. Laut Statistischem Bundesamt (2012) stieg das Volkseinkommen von 1.686,81 Mrd. € im Jahr 2004 auf 1.962,73 Mrd. € im Jahr 2011. Für die Fortschreibung von 2011 auf 2012 wurde die Prognose für das Volkseinkommen i.H.v. 1.999,3 Mrd. € laut Gemeinschaftsdiagnose aus Oktober 2011 verwendet (siehe Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (2011), S. 74). Es ergibt sich ein Fortschreibungsfaktor von 1,1853. Für das Jahr 2014 ermittelt sich der Fortschreibungsfaktor unter Berücksichtigung der Schätzung BIP-Wachstumsrate für die Jahre 2013 - 2014 laut aktueller Steuerschätzung vom 10.-12-5.2011 von 1,255, da die aktuellen Schätzungen für das Volkseinkommen nicht bis in das Jahr 2014 reichen.

<sup>46</sup> Vgl. BGBl. I 2007, S. 1912 ff.

<sup>47</sup> Vgl. für die Erhebung der imputierten Hebesätze für das Jahr 2004 unter:

[http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Presse/pm/2005/09/PD05\\_\\_360\\_\\_735,tempLateId=renderPrint.psm1](http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Presse/pm/2005/09/PD05__360__735,tempLateId=renderPrint.psm1)

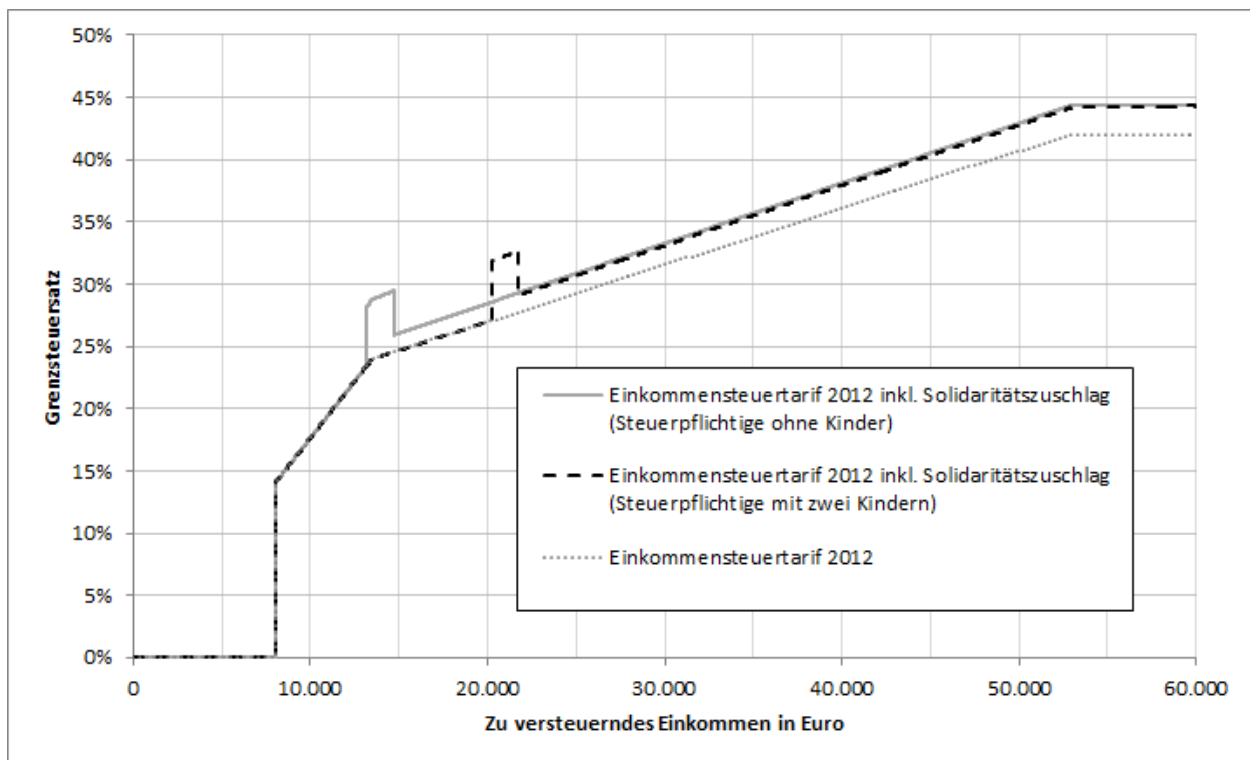
<sup>48</sup> Vgl. für die Erhebung der zur Zeit aktuellsten Hebesätze für das Jahr 2010 unter:

[http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Presse/pm/2011/08/PD11\\_\\_298\\_\\_735,tempLateId=renderPrint.psm1](http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Presse/pm/2011/08/PD11__298__735,tempLateId=renderPrint.psm1)

Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung der Gewerbesteuermesszahl gem. § 11 Abs. 2 GewStG von 3,5% und dem gewerbesteuerlichen Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG simuliert.<sup>49</sup> Dabei wurde zur Ermittlung der Steuerermäßigung gem. § 35 EStG der Anrechnungsfaktor für 2012 in Höhe von 3,8 ggü. 2004 von 1,8 angepasst.<sup>50</sup>

## A2 Einkommensteuertarif 2012 unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags

In diesem Abschnitt erfolgt eine Tarifanalyse anhand der Grenzsteuerbelastung eines Steuerpflichtigen durch die Einkommensteuer gem. § 32a EStG und bei Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags. Infolge der Sondernorm des Solidaritätszuschlags – der generellen Berücksichtigung der Kinderfreibeträge – wird in Abbildung 5 weiter nach einem alleinstehenden, kinderlosen Steuerpflichtigen und einem alleinstehenden Steuerpflichtigen mit zwei Kindern differenziert.



**Abbildung 5:** Grenzsteuersatzverlauf des geltenden Einkommensteuertarifs gem. § 32a EStG mit und ohne Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags

Der grau-gepunktete Graf zeigt den Grenzsteuersatzverlauf des Einkommensteuertarifs gem. § 32a EStG der beiden Steuerpflichtigen. Bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 8.004 € (Grundfreibetrag) entsteht keine Einkommensteuer und der Grenzsteuersatz beträgt folglich null. Der Grenzsteuersatz steigt dann von 14% ab einem zu versteuernden Einkommen von 8.005 € bis zu einem zu versteuernden Ein-

<sup>49</sup> Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG und Kürzungen gem. § 9 GewStG wurden bei der Ermittlung der Gewerbesteuer aus Vereinfachungsgründen und mangelnder Datengrundlage vernachlässigt.

<sup>50</sup> Im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse wurden die Berechnungen unter Berücksichtigung der Steuerermäßigung gem. § 35 EStG nach dem Rechtsstand 2004 und 2012 durchgeführt. Während sich durch die Simulation der Steuerermäßigung gem. § 35 EStG (2012) ggü. dem Rechtsstand 2004 das Aufkommen der tariflichen Einkommensteuer für das Jahr 2012 um 0,93% erhöhte, reduzierte sich das Aufkommen der festzusetzenden Einkommensteuer um 0,85% und des Solidaritätszuschlags um 0,93%. Die Verteilungswirkungen durch die Rechtsänderung blieben jedoch nahezu unberührt. Die Anteile am Steueraufkommen der jeweiligen Quartile weichen maximal um +/- 0,03 Prozentpunkte ab. Auch die Anzahl der Steuerzahler, die von den Sondernormen des Solidaritätszuschlags betroffen sind, reduzierte sich lediglich um 0,02%.

kommen von 13.469 € auf 23,97% und anschließend verhältnismäßig flacher auf 42% bei einem zu versteuernden Einkommen von 52.881 €. Im Bereich der ersten oberen Proportionalzone zwischen einem zu versteuernden Einkommen von 52.882 € und 250.730 € beträgt der Grenzsteuersatz konstant 42%.<sup>51</sup>

Der graue Graf in Abbildung 5 zeigt den Grenzsteuersatzverlauf des Einkommensteuertarifs für einen einzelveranlagten, kinderlosen Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags. Infolge der Freigrenze gem. § 3 Abs. 3 SolZG in Höhe von 972 € entsteht dem Steuerpflichtigen eine Belastung durch den Solidaritätszuschlag erst ab einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 13.193 €. Die auf dieses zu versteuernde Einkommen entfallende Einkommensteuer überschreitet an dieser Stelle erstmalig die Freigrenze des Solidaritätszuschlags. Die Grenzsteuerbelastung inkl. Solidaritätszuschlag erhöht sich schlagartig von 23,47% auf 28,16%, also um 4,69 Prozentpunkte ( $= 23,47\% \cdot 20\%$ ). Die Ursache hierfür liegt in der sog. Gleitzone-Regelung gem. § 4 Satz 2 SolZG. Die Grenzbelastung durch den Solidaritätszuschlag beträgt in diesem Bereich 20 % auf die die Freigrenze übersteigende Einkommensteuer. Die Gleitzone-Regelung vermeidet zwar eine Reihenfolgeumkehr der Nachsteuereinkommen durch den Solidaritätszuschlag, jedoch bewirkt sie in dem betroffenen Einkommensbereich sehr hohe Grenzbelastungen und damit ein schnelles Erreichen des Belastungsniveaus, wenn der Solidaritätszuschlag auf die gesamte Bemessungsgrundlage erhoben wird. Dies ist ab einem zu versteuernden Einkommen von 14.718 € der Fall. Die Grenzsteuerbelastung des Solidaritätszuschlags sinkt von 4,91 Prozentpunkten auf 1,35 Prozentpunkte und damit unter Berücksichtigung der Einkommensteuer von 29,45% auf 25,89%. Im weiteren Tarifverlauf bis zum Beginn des Spitzensteuersatzes (ab einem zu versteuernden Einkommen von 52.882 €) erfolgt bei Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags ein leicht steilerer Anstieg der Grenzsteuersätze im Vergleich zum reinen Einkommensteuertarif. Dies ist darauf zurückzuführen, dass sich die Erhebung des konstanten Solidaritätszuschlagssatzes nicht auf das zu versteuernde Einkommen als Bemessungsgrundlage bezieht, sondern als Faktor auf die progressive Einkommensteuer. In der zweiten Progressionszone verstärkt der Solidaritätszuschlag das Ansteigen der Grenzsteuersätze. Im Bereich der beiden proportionalen Tarifzonen erfolgt, aufgrund der konstanten Grenzsteuersätze, eine gleichbleibende Grenzbelastung durch den Solidaritätszuschlag in Höhe von 2,31 Prozentpunkten bzw. 2,48 Prozentpunkten.

Im Folgenden sei nun eine steuerpflichtige Person mit zwei Kindern betrachtet (schwarz-gestrichelter Graf). Durch die generelle Berücksichtigung des Kinderfreibetrags beim Solidaritätszuschlag entsteht der steuerpflichtigen Person eine Belastung durch den Solidaritätszuschlag erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 20.201 €. Das zu versteuernde Einkommen ab dem eine Solidaritätszuschlagbelastung hervorgerufen wird, ist um 7.008 € höher als das eines kinderlosen Steuerpflichtigen. Dieser Betrag entspricht genau der Höhe der beiden berücksichtigten Kinderfreibeträge von 3.504 € je Kind.<sup>52</sup> Der Freibetrag verschiebt damit die Gleitzone zu höheren zu versteuernden Einkommen. Nach Überschreiten der Freigrenze ist der Steuerpflichtige einer zusätzlichen Grenzbelastung durch Solidaritätszuschlag in Höhe von 4,69 Prozentpunkten ausgesetzt, die gesamte Grenzsteuerbelastung aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag steigt sprunghaft von 27,05% auf 31,74% an und fällt am Ende der Gleitzone bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 21.726 € von 32,65% auf 29,09%, also um 3,56 Prozentpunkte.

---

<sup>51</sup> Der Spitzensteuersatz in Höhe von 45% ab einem zu versteuernden Einkommen von 250.731 € und die Vergleichsrechnung gem. § 31 S. 4 EStG wurden aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt.

<sup>52</sup> Dabei wird, wie auch in Tabelle 7, für den einzelveranlagten Steuerpflichtigen der einfache Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 EStG in Höhe von 3.504 € je Kind unterstellt. Hat sich ein Steuerpflichtiger dem Kind allein angenommen, so kann gem. § 32 Abs. 6 S. 3 Nr. 2 EStG der Steuerpflichtige wie Zusammenveranlagte auch den doppelten Kinderfreibetrag berücksichtigen. Bei einem einzelveranlagten Steuerpflichtigen mit einem Kind, der den doppelten Kinderfreibetrag in Höhe von 7.008 € in Anspruch nehmen kann, würde demnach ebenfalls eine Belastung durch den Solidaritätszuschlag ab einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 20.201 € ( $= 13.193 \text{ €} + 7.008 \text{ €}$ ) entstehen.

<i>Anzahl der Kinder</i>		<b>0</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<i>zvE,</i> <i>ab dem</i>	<i>eine Belastung</i> <i>durch SolZ entsteht</i>	13.193 €	16.697 €	20.201 €	23.705 €	27.209 €
	<i>die Gleitzone gem.</i> <i>§ 4 Satz 2 SolZG endet</i>	14.718 €	18.222 €	21.726 €	25.230 €	28.734 €

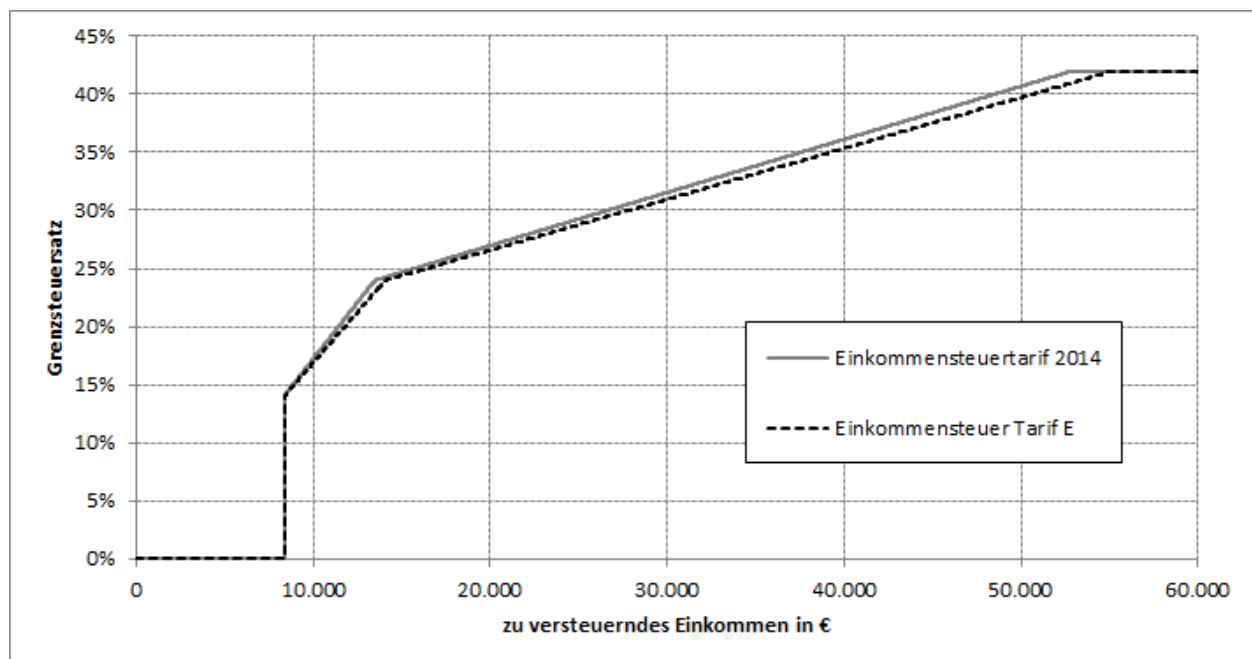
**Tabelle 7:** Zu versteuerndes Einkommen (zvE) in Abhängigkeit der Anzahl der Kinder ab dem eine Belastung durch Solidaritätszuschlag entsteht und ab dem die Gleitzone gem. § 4 Satz 2 SolZG endet

Tabelle 7 zeigt die zu versteuernden Einkommen in Abhängigkeit der Anzahl der Kinder des Steuerpflichtigen, ab denen eine Belastung durch den Solidaritätszuschlag eintritt (Beginn der Gleitzone) und ab welcher Höhe des zu versteuernden Einkommens die Gleitzone endet und somit die gesamte Bemessungsgrundlage mit Solidaritätszuschlag veranlagt wird. Von der Gleitzone- und der damit verbundenen erhöhten Grenzsteuerbelastung sind im Jahr 2012 insgesamt rd. 1,8 Mio. Einkommensteuerzahler (rd. 5% aller Einkommensteuerzahler) betroffen. Durch die Freigrenze werden rd. 7,5 Mio. Einkommensteuerzahler (rd. 21% aller Einkommensteuerzahler) von der Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag ausgenommen.

Während die Freigrenze kinderlose Steuerpflichtige fast ausschließlich mit niedrigen Einkommen entlastet<sup>53</sup>, profitieren steuerpflichtige Personen mit Kindern auch bei höheren Einkommen von der Freigrenze.

### A3 Tarifverläufe der Reformalternativen

In diesem Abschnitt werden die Auswirkungen der Reformalternativen auf den Tarifverlauf kurz dargestellt. Den Grenzsteuersatzverlauf bei Reform der Einkommensteuer zeigt die Abbildung 4.



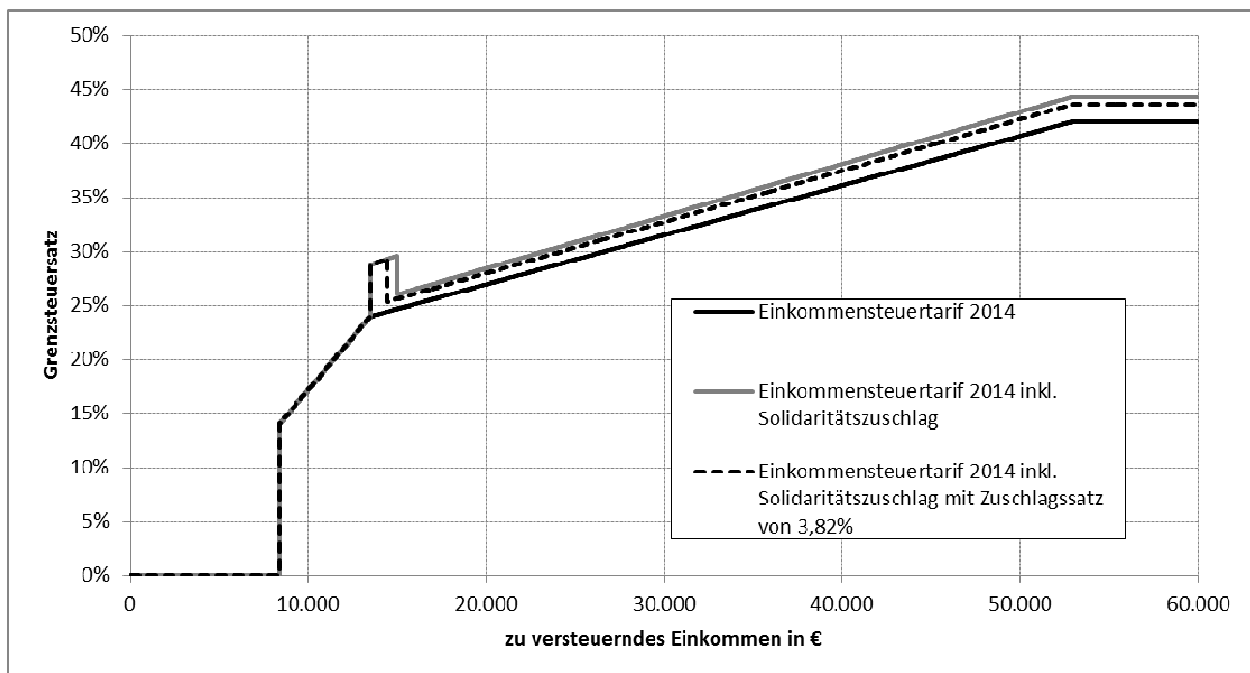
**Abbildung 6:** Grenzsteuersatzverlauf des Einkommensteuertarifs 2014 und von Tarif E

<sup>53</sup> Einige kinderlose Steuerpflichtige mit höheren Einkommen weisen zwar eine recht hohe tarifliche Einkommensteuer auf, aufgrund von hohen Steuerermäßigungen ermittelt sich jedoch nur eine geringe festzusetzende Einkommensteuer, die unter die Freigrenze fällt.

Der graue Graf in Abbildung 6 zeigt den Grenzsteuersatzverlauf des Einkommensteuertarifs 2014. Der Grenzsteuersatz steigt oberhalb des Grundfreibetrags von 8.354 € von 14% auf 23,97% bei einem zu versteuernden Einkommen von 13.469 € und danach bis einem zu versteuernden Einkommen von 52.881 € auf 42%.<sup>54</sup> Der Einkommensteuertarif 2014 bildet die Basis für die weiteren Untersuchungen.

Erfolgt eine Umsetzung des Einkommensteuertarifs nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung ergibt sich der schwarz-gepunktete Tarifverlauf (im Folgenden als Tarif E bezeichnet). Der Grenzsteuersatz steigt oberhalb des Grundfreibetrags von 8.354 € von 14% bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 14.062 € auf 23,97% und anschließend etwas flacher auf 42% bei einem zu versteuernden Einkommen von 55.208 €<sup>55</sup>

Die Abbildung 7 zeigt den Grenzsteuersatzverlauf des Einkommensteuertarifs 2014 inkl. Solidaritätszuschlag mit dem aktuellen Zuschlagssatz von 5,5% sowie mit abgesenktem Zuschlagssatz von 3,82% für einen einzelveranlagten, kinderlosen Steuerpflichtigen. Bei Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags in Höhe von 5,5% beim Einkommensteuertarif 2014 entsteht eine Belastung durch den Solidaritätszuschlag ab einem zu versteuernden Einkommen von 13.474 € (Beginn der Gleitzone).<sup>56</sup> Die Grenzbelastung steigt um 4,79 Prozentpunkte von 23,97% auf 28,76%. Die Gleitzone endet bei einem zu versteuernden Einkommen von 14.990 € und die Grenzbelastung sinkt von 29,60% auf 26,90% und damit um 2,70 Prozentpunkte. Im weiteren Verlauf liegt bei Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags die Grenzbelastung um 5,5% höher als der Grenzsteuersatz der Einkommensteuer.



**Abbildung 7:** Grenzsteuersatzverlauf des Einkommensteuertarifs 2014 inkl. Solidaritätszuschlag nach aktuellem Recht sowie mit einem Zuschlagssatz von 3,82%

Wird der Zuschlagssatz auf 3,82% gesenkt, erfolgt eine Besteuerung durch den Solidaritätszuschlag aufgrund der unveränderten Freigrenze ebenfalls ab einem zu versteuernden Einkommen von 13.474 €. Durch die gleichbleibende Grenzbelastung von 20% innerhalb der Gleitzone entspricht der Anstieg der Grenzbelastung dem bei einem Zuschlagssatz von 5,5%. Die Gleitzone endet jedoch bereits bei einem zu

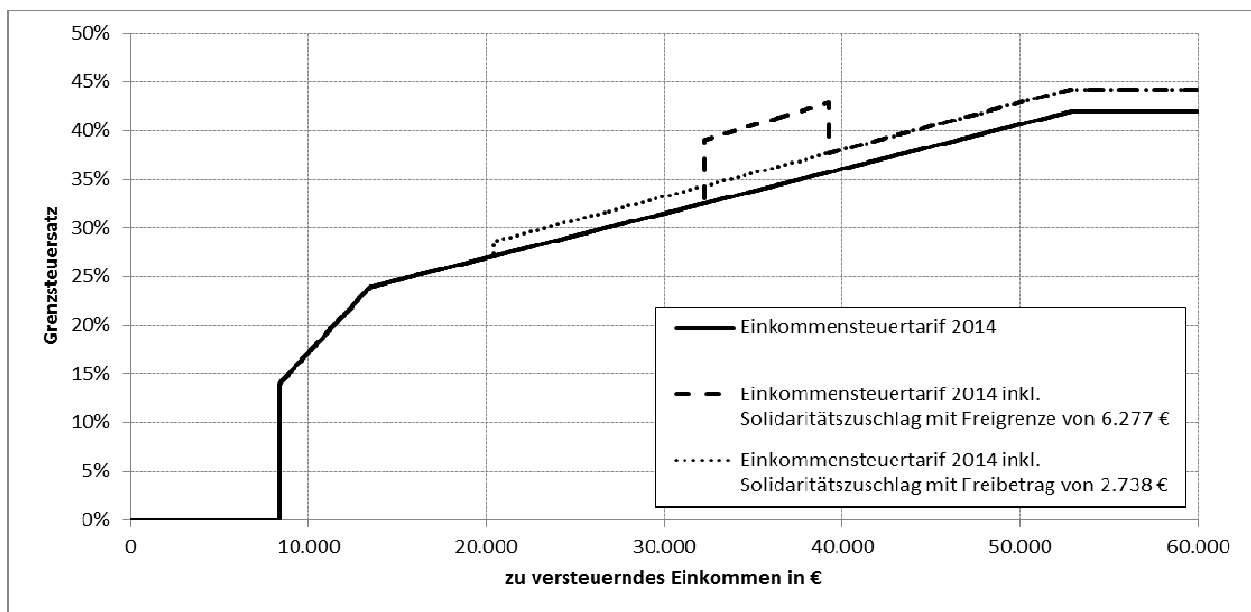
<sup>54</sup> Der Spitzensteuersatz von 45% beginnt ab einem zu versteuernden Einkommen von 250.731 €

<sup>55</sup> Der Spitzensteuersatz von 45% beginnt ab einem zu versteuernden Einkommen von 250.000 €

<sup>56</sup> Für Steuerpflichtige mit Kindern entsteht eine Belastung durch Solidaritätszuschlag in Abhängigkeit der Anzahl der Kinder erst bei höheren zu versteuernden Einkommen.

versteuernden Einkommen von 14.421 € da das Niveau, wenn der Solidaritätszuschlag auf die gesamte Bemessungsgrundlage erhoben wird, aufgrund des niedrigeren Zuschlagssatzes schneller erreicht wird. Die Grenzbelastung sinkt am Ende der Gleitzone von 29,29% um 3,95 Prozentpunkte auf 25,34%. Im weiteren Verlauf fällt die Grenzbelastung aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag um 3,82% höher als die Grenzbelastung des Einkommensteuertarifs 2014 aus.

Den Grenzsteuersatzverlauf des Einkommensteuertarifs 2014 inkl. Solidaritätszuschlag bei Anhebung der Freigrenze auf 6.277 € zeigt Abbildung 8 für einen kinderlosen, einzelveranlagten Steuerpflichtigen.<sup>57</sup> Durch die Ausweitung der Freigrenze auf 6.277 € entsteht dem Steuerpflichtigen erst eine Belastung durch den Solidaritätszuschlag ab einem zu versteuernden Einkommen von 32.242 €. Damit verschiebt sich auch die Gleitzone in Bereiche höherer zu versteuernder Einkommen und Grenzsteuersätze des Einkommensteuertarifs. In der Gleitzone beträgt der Solidaritätszuschlag zunächst 20% auf die die Freigrenze übersteigende Bemessungsgrundlage. Die Grenzbelastung steigt von 32,56% auf 39,07%, also um 6,51 Prozentpunkte (=  $32,56\% \cdot 20\%$ ). Damit wird für die betroffenen Einkommensbereiche eine deutlich höhere Grenzbelastung als nach aktuellem Rechtsstand bewirkt. Zudem erstreckt sich die Gleitzone durch die ausgeweitete Freigrenze auf einen wesentlich größeren Einkommensbereich. Durch die erhöhte Grenzbelastung innerhalb der Gleitzone wird bei einem zu versteuernden Einkommen von 39.213 € das Niveau erreicht, wenn der Solidaritätszuschlag auf seine gesamte Bemessungsgrundlage erhoben wird. Die Grenzbelastung sinkt von 42,90% um 5,19 Prozentpunkte auf 37,71%.



**Abbildung 8:** Grenzsteuersatzverlauf des Einkommensteuertarifs 2014 inkl. Solidaritätszuschlag mit Anhebung der Freigrenze bzw. Einführung eines Freibetrags

Um die hohe Grenzbelastung der Gleitzone für gewisse Einkommensbereiche zu vermeiden, soll in diesem Zusammenhang die Einführung eines Freibetrags anstelle einer Freigrenze diskutiert werden. Während die Freigrenze die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlag nur bis zu einer bestimmten Höhe von der Besteuerung freistellt und bei Überschreiten der Freigrenze die Bemessungsgrundlage - mit Ausnahme der Gleitzone - vollständig besteuert wird, vermindert der Freibetrag unabhängig von der Höhe der

<sup>57</sup> An dieser Stelle sei erwähnt, dass von den durch das Bundeswirtschaftsministerium für Wirtschaft und Technologie gemachten Reformalternativen zum Solidaritätszuschlag sechs von sieben eine Ausweitung der Freigrenze beinhalten, vgl. RWI (2011), S. 9 f.

Bemessungsgrundlage die selbige. Damit bedarf eine Freibetragsregelung keiner Gleitzone zur Vermeidung einer Reihenfolgeumkehr der Nachsteuereinkommen.<sup>58</sup>

Durch die Einführung eines Freibetrags in Höhe von 2.738 € entsteht schon ab einem zu versteuernden Einkommen von 20.385 € eine Belastung durch den Solidaritätszuschlag. Die Grenzbelastung steigt an dieser Stelle von 27,13% auf 28,62, also um nunmehr 1,49 Prozentpunkte (= 27,13% \* 5,5%). Im weiteren Verlauf des Steuertarifs ergibt sich eine gleichmäßige Belastung in Höhe von 5,5% auf die Grenzbelastung der Einkommensteuer.

## Literaturverzeichnis

*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.

*Maiterth, R.; Müller, H.* (2009): Beurteilung der Verteilungswirkungen der „rot-grünen“ Einkommensteuerepolitik, in: Schmollers Jahrbuch 129, S. 375-390.

*Müller, H.* (2004): Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland, Wiesbaden.

*Plenker, J.* (1996): Die Vergleichsrechnung zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 1996, DB, 2095-2098.

Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (Hrsg.) (2011): Gemeinschaftsdiagnose - Herbst 2011, München.

RWI (Hrsg.) (2011): Entlastungseffekte durch Veränderung der Eckwerte des Einkommensteuertarifs und Modifikation des Solidaritätszuschlags, Essen.

*Schmieszek, H.-P.* (2003): § 51a EStG - Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern, in: Bordewin/Brandt: Kommentar zum Einkommensteuergesetz.

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

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2012): Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Fachserie 18, Reihe 1.4.

*Treiber, A.* (2011): § 51a EStG - Festsetzung und Erhebung von Zuschlagsteuern, in: Blümich: EStG, KStG, GewStG.

---

<sup>58</sup> Es könnte argumentiert werden, dass zur Vermeidung der hohen Grenzbelastung innerhalb der Gleitzone einfach der Grenzsteuersatz von 20% gesenkt werden sollte. Es lässt sich zeigen, dass der Freibetrag im weiteren Sinne der Freigrenzen-Regelung mit einer Grenzbelastung von 5,5% innerhalb der Gleitzone entspricht. D.h. im aktuellen Recht erfolgt eine Belastung durch den Solidaritätszuschlag von 5,5% auf die Bemessungsgrundlage oder wenn es vorteilhafter ist in Höhe von 20% auf die Bemessungsgrundlage abzüglich der Freigrenze (Gleitzone). Wird die Belastung in der Gleitzone von 20% auf das Niveau des Solidaritätszuschlagssatz von 5,5% gesenkt, ist es für den Steuerpflichtigen immer vorteilhafter die Bemessungsgrundlage vermindert um den Abzugsbetrag mit 5,5% zu besteuern als lediglich die Bemessungsgrundlage ohne Abzug. In diesem Fall entspricht der Abzugsbetrag einem Freibetrag.



**Impressum:**

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

Vorstand: Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer,

Prof. Dr. Dirk Kieseewetter, Prof. Dr. Ralf Maiterth

Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Dirk Kieseewetter, 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