

Der deutsche Einkommensteuertarif: Weiterhin eine Wachstumsbremse?

von Achim Boss, Alfred Boss und Thomas Boss

Dezember 2006

Institut für Weltwirtschaft
Düsternbrooker Weg 120
24105 Kiel

Kieler Arbeitspapier Nr. 1304

**Der deutsche Einkommensteuertarif:
Weiterhin eine Wachstumsbremse?**

von

Achim Boss, Alfred Boss und Thomas Boss

Dezember 2006

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

Der deutsche Einkommensteuertarif: Weiterhin eine Wachstumsbremse?

Zusammenfassung:

Der Einkommensteuertarif Deutschlands impliziert für die nächsten Jahre eine deutliche Zunahme der Grenz- und Durchschnittssätze selbst bei einem bescheidenen Anstieg der nominalen Einkommen. Die Aufkommenselastizität der Lohnsteuer bezüglich des Bruttolohns eines Beschäftigten im Durchschnitt beträgt rund 1,9, wenn man Lohnsteigerungen von jahresdurchschnittlich 1 ½ Prozent zugrunde legt; ein Lohnanstieg in dieser Größenordnung bedeutet vermutlich lediglich, dass der an der Veränderung des Verbraucherpreisindex gemessene Reallohn konstant bleibt. Der Einkommensteuertarif erweist sich als Wachstumsbremse. Es sind regelmäßige Steuersatzreduktionen nötig, wenn die Leistungsanreize nicht noch mehr als gegenwärtig beeinträchtigt werden sollen. Abhilfe könnte eine Indexierung der Abzugsbeträge und des Steuertarifs bringen.

Abstract:

The structure of income taxation in Germany implies that the marginal and the average tax rates will rise in the course of the coming years—even if the increase of nominal incomes is modest. The elasticity of the wage income tax revenues with respect to gross wages amounts to about 1.9, assuming that average wages rise by 1.5 percent per year; such wage increases would probably mean that real wages remain constant. The rising tax rates impair the incentive to work and dampen the growth of potential output. Regular tax rate cuts would seem to be necessary to avoid bracket creep. Indexation of the income tax system might be a real option for economic policy.

Schlagworte: Marginale und durchschnittliche Lohnsteuerbelastung, Aufkommenselastizität, heimliche Steuererhöhungen, Indexierung

JEL-Klassifikation: H24

Achim Boss
Admiralstraße 124
28215 Bremen
achimboss@web.de

Dr. Alfred Boss
Institut für Weltwirtschaft
24100 Kiel
Telefon: +49 (431) 8814-231
Telefax: +49 (431) 8814-525
E-Mail: alfred.boss@ifw-kiel.de

Dr. Thomas Boss
Burghaldenstraße 48
71384 Weinstadt
dr.thomas.boss@web.de

Inhalt

1	Problemstellung und Gang der Untersuchung	1
2	Die Aufkommenselastizität und ihre Komponenten – Formale Darstellung der Zusammenhänge	2
3	Die Entwicklung der Aufkommenselastizität in den Jahren 1979 bis 2000	3
4	Die Entwicklung der Lohnsteuerbelastung typischer Arbeitnehmergruppen bis zum Jahr 2000	4
	4.1 Die Belastung durch Lohnsteuer in den Jahren 1977 bis 2000	4
	4.2 Exkurs: Die Belastung durch Sozialversicherungsbeiträge	5
	4.3 Die Belastung der Löhne in den Jahren 1950 bis 1978	6
5	Exkurs: Tarifelastizität und Lohnsteuerbelastung – Ergebnisse für die Jahre 1958 bis 1983 nach einer alternativen Methode	6
6	Die Einkommensteuertarife 2001, 2004 und 2005	8
7	Aufkommenselastizität und Lohnsteuerbelastung in den Jahren 2001 bis 2005	10
	7.1 Die Aufkommenselastizität und ihre Komponenten in den Jahren 2001 bis 2005	10
	7.2 Durchschnittssteuersatz und Grenzsteuersatz in den Jahren 2001 bis 2005	10
	7.3 Die Lohnsteuerbelastung typischer Arbeitnehmergruppen in den Jahren 2000 bis 2005	11
8	Aufkommenselastizität, durchschnittlicher Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz in den Jahren 2006 bis 2012	12
	8.1 Die Basis der empirischen Analyse: Ein Lohnsteuersimulationsmodell und eine Prognose der Lohnentwicklung	12
	8.2 Das Ergebnis: Deutlicher Anstieg der Belastung bei unverändertem Steuerrecht	13
	8.3 Ergebnisse für die einzelnen Steuerklassen	15
	8.4 Zwei Beispiele	17
	8.5 Ergänzende Bemerkungen	18
9	Wirtschaftspolitische Überlegungen	18
10	Exkurs: Zur Entwicklung des Progressionsgrades des Einkommensteuertarifs	20
	Literaturverzeichnis	22

1 Problemstellung und Gang der Untersuchung

Der Einkommensteuertarif Deutschlands war jahrzehntelang so gestaltet, dass er eine hohe Elastizität des Lohnsteueraufkommens, des größten Teils des Einkommensteueraufkommens, implizierte. Die Elastizität des Lohnsteueraufkommens in Bezug auf den Lohn betrug in aller Regel 1,8 oder mehr. Der Steuertarif stellte daher eine Wachstumsbremse dar. Es war immer wieder nötig, die Steuersätze zu senken, um „heimlichen“ Steuererhöhungen (der „kalten Progression“ infolge des Anstiegs des Preisniveaus) sowie den durch das Wachstum der Realeinkommen bedingten Steuererhöhungen und den mit diesen Erhöhungen einhergehenden negativen Effekten auf die Arbeitsanreize entgegenzuwirken, und die Politik reagierte. Der Einkommensteuertarif wurde im Zeitraum 1950 bis 1985 häufig geändert (Kirchgässner 1985; Boss 1987b). Auch nach der Mitte der achtziger Jahre wurde der Einkommensteuertarif oft korrigiert (BMF lfd. Jgg.). Die Belastung der Arbeitseinkommen ist aber bis zum Jahr 2000 tendenziell gestiegen, weil die Änderungen insgesamt unzureichend waren.

Nach dem Beginn des Jahrtausends wurde der Einkommensteuertarif mehrmals geändert; die Steuersätze wurden in den Jahren 2001, 2004 und 2005 insgesamt deutlich gesenkt. Es stellt sich die Frage, ob die Elastizität des Lohnsteueraufkommens und deren Komponenten, insbesondere die marginale und die durchschnittliche Belastung der Beschäftigten, dadurch gesunken sind und ob damit der leistungshemmende Effekt der Einkommensbesteuerung reduziert worden ist. Zudem ist zu fragen, wie sich die Elastizität des Aufkommens bei einer bestimmten Lohnentwicklung in den nächsten Jahren verändern wird.

In diesem Beitrag wird zunächst die Elastizität des Lohnsteueraufkommens in ihre Komponenten zerlegt. Dann wird die Entwicklung der Aufkommenselastizität bis zum Jahr 2000 skizziert; auch werden Ergebnisse für die Entwicklung der Lohnsteuerbelastung typischer Beschäftigtengruppen dargestellt. Danach wird die Struktur der Einkommensteuertarife 2001, 2004 und 2005 aufgezeigt, und es werden die Implikationen der Tarife für die Aufkommenselastizität, insbesondere die Implikationen des Einkommensteuertarifs 2005 für die Entwicklung der Aufkommenselastizität und ihrer Komponenten bis zum Jahr 2012, abgeleitet. Schließlich werden Schlussfolgerungen für die Wirtschaftspolitik gezogen.

2 Die Aufkommenselastizität und ihre Komponenten – Formale Darstellung der Zusammenhänge

Ein wichtiges Kennzeichen eines Steuertarifs ist seine Aufkommenselastizität. Diese wird maßgeblich bestimmt von dem durchschnittlichen Grenzsteuersatz und dem Durchschnittssteuersatz. Im Folgenden wird dies erläutert. Dabei bezeichnen:

e = Aufkommenselastizität

L = Bruttolohn

B = Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen, zu versteuernder Lohn)

T = Lohnsteuer

d = Veränderung

Die Elastizität des Lohnsteueraufkommens bezüglich der Lohnsumme ist bei gegebener Beschäftigtenzahl so definiert:

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

Sie lässt sich wie folgt erweitern und umformen:

$$e = \frac{dT}{dL} * \frac{L}{T} = \frac{dT}{dL} * \frac{L}{T} * \frac{dB}{B} * \frac{B}{dB} = \left[\frac{dB}{B} : \frac{dL}{L} \right] * \left[\frac{dT}{T} : \frac{dB}{B} \right]$$

e = Bemessungsgrundlagenelastizität (Bestuerungsmengenelastizität) * Tarifelastizität

Durch weitere Umformung folgt:

$$e = \left[\frac{dB}{B} : \frac{dL}{L} \right] * \left[\frac{dT}{dB} : \frac{T}{B} \right]$$

$$e = \frac{\text{prozentuale Veränderung der Bemessungsgrundlage}}{\text{prozentuale Veränderung des Bruttolohns}} * \frac{\text{Grenzsteuersatz}}{\text{Durchschnittssteuersatz}}$$

Offenbar ist die Aufkommenselastizität gleich dem Produkt aus der Bemessungsgrundlagenelastizität (Bestuerungsmengenelastizität) und dem Quotienten aus Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz.

3 Die Entwicklung der Aufkommenselastizität in den Jahren 1979 bis 2000

Ende der siebziger und Anfang der achtziger Jahre belief sich die Aufkommenselastizität des Lohnsteueraufkommens bei unveränderter Beschäftigtenzahl und bei einem Lohnanstieg um jahresdurchschnittlich rund 6 ½ Prozent¹ auf rund 1,9. Dies lässt sich aus den Ergebnissen für die Elastizität ableiten, die bei steigender Beschäftigtenzahl für die Jahre 1979 bis 1982 ermittelt worden sind (Boss 1978).²

In den Jahren 1984 bis 1988 implizierte das Lohnsteuerrecht bei unveränderter Beschäftigtenzahl eine Aufkommenselastizität von rund 1,85. Bei Modellrechnungen, in denen für den Zeitraum 1984 bis 1988 ein Anstieg des Durchschnittslohns um jahresdurchschnittlich reichlich 3 ½ Prozent und eine Zunahme der Beschäftigtenzahl um jahresdurchschnittlich reichlich einen halben Prozentpunkt zugrunde gelegt worden waren, ergaben sich für die Jahre 1984 bis 1988 Elastizitätswerte von durchschnittlich reichlich 1,7 (Boss und Schlüter 1984).

In der zweiten Hälfte der achtziger Jahre betrug die Aufkommenselastizität bei unveränderter Beschäftigtenzahl ebenfalls rund 1,85. Bei Modellrechnungen für die Jahre 1986 bis 1989 (Boss 1986) war unterstellt worden, dass der Durchschnittslohn um 3,3, 3,0, 2,5 bzw. 2,0 Prozent zunimmt. Unter dieser Annahme resultierte eine leicht rückläufige Tendenz der Elastizität. Ein sehr ähnliches Ergebnis, insbesondere eine Aufkommenselastizität von 1,84 bzw. 1,81 für die Jahre 1989 und 1990, ergab sich bei Modellrechnungen auf der Basis des Steuertarifs 1988 (Boss 1987a).³

Anfang der neunziger Jahre, als der Steuertarif 1990 galt, belief sich die Aufkommenselastizität auf reichlich 1,8. Bei unveränderter Beschäftigtenzahl ergab sich für die Jahre 1991 und 1992 eine Elastizität von 1,82 bzw. 1,80; unter der Annahme einer etwas steigenden Beschäftigtenzahl war eine Elastizität von 1,74 bzw. 1,72 ermittelt worden (Boss 1990).

¹ Die Entwicklung der Elastizität hängt vom Tempo des Lohnanstiegs ab.

² Bei gegebener Beschäftigtenzahl hängt die Aufkommenselastizität allein von den steuerrechtlichen Regeln und der Veränderung des Durchschnittslohns bei gegebener Struktur der Beschäftigten ab. Die Elastizität bezüglich der Beschäftigtenzahl ist bei unverändertem Durchschnittslohn 1, wenn die Struktur der Beschäftigten konstant bleibt. Die Elastizität bezüglich der Lohnsumme ist ein gewogener Durchschnitt aus den beiden Komponenten.

³ Bei der unterstellten Veränderung der Beschäftigtenzahl um 1 Prozent je Jahr betrug die Elastizität 1,65 bzw. 1,64 (Boss 1987a: 21).

4 Die Entwicklung der Lohnsteuerbelastung typischer Arbeitnehmergruppen bis zum Jahr 2000

4.1 Die Belastung durch Lohnsteuer in den Jahren 1977 bis 2000

Ledige Arbeitnehmer im früheren Bundesgebiet, die einen „hohen Lohn“ beziehen, also einen Lohn, der etwa dem Facharbeiterlohn entspricht, wurden im Jahr 2000 mehr als im Jahr 1977 durch die Lohnsteuer belastet.⁴ Der Durchschnittssteuersatz belief sich im Jahr 2000 auf knapp 18 Prozent (Tabelle 1). Auch die Bezieher niedriger Löhne wurden höher besteuert. Dagegen war die durchschnittliche Lohnsteuerbelastung verheirateter Arbeitnehmer mit Facharbeiterlohn und nicht erwerbstätigem Ehegatten im Jahr 2000 geringer als im Jahr 1977.

Tabelle 1:

Durchschnittliche Steuer- und Sozialabgabenbelastung der Löhne typischer Arbeitnehmergruppen (früheres Bundesgebiet) 1977–2000 (in Prozent des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung)

Jahr	Lediger Arbeitnehmer		Verheirateter Arbeitnehmer mit hohem Lohn ^b , mit zwei Kindern und mit nicht erwerbstätigem Ehegatten	Ledige und verheiratete Arbeitnehmer mit niedrigem ^a oder hohem ^b Lohn
	mit niedrigem Lohn ^a	mit hohem Lohn ^b		
	<i>Lohnsteuer^c</i>			<i>Sozialbeiträge</i>
1977	11,4	17,1	10,8	27,9
1982	11,9	16,5	10,3	29,1
1986	12,6	17,9	8,8	30,0
1990	11,4	15,2	7,0	30,2
1995	13,8	17,8	8,2	32,8
1996	13,1	17,9	8,3 ^d	33,7
1997	13,1	17,9	8,3 ^d	34,6
1998	12,9	17,7	8,3 ^d	34,8
1999	12,9	17,9	8,2 ^d	34,3
2000	12,6	17,9	8,0 ^d	34,0

^aBruttoarbeitsentgelt ausschließlich der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung im Jahr 1993: 2 970 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. — ^b1993: 4 450 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. — ^cEinschließlich Solidaritätszuschlag: 1995–1997: 7,5 Prozent, ab 1998: 5,5 Prozent. — ^dOhne Berücksichtigung des Kindergelds, das ab 1996 als Mindeststeuererminderung infolge des Kinderfreibetrags gewährt wird.

Quelle: Boss (2004).

⁴ Die Belastung enthält jene durch den Solidaritätszuschlag; sie ist errechnet, indem dem Bruttolohn die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung zugeschlagen werden.

Die marginale Lohnsteuerbelastung lediger Arbeitnehmer im früheren Bundesgebiet hat sich von 1977 bis 2000 unterschiedlich entwickelt. Für Facharbeiter ist sie insgesamt etwas gesunken, für Bezieher niedriger Löhne ist sie deutlich gestiegen (Tabelle 2). Die marginale Lohnsteuerbelastung verheirateter Arbeitnehmer mit hohem Lohn und nicht erwerbstätigem Ehegatten ist kräftig gestiegen.

Tabelle 2:

Marginale Lohnsteuerbelastung der Löhne typischer Arbeitnehmergruppen (früheres Bundesgebiet) 1977–2000 (in Prozent des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung)

Jahr	Lediger Arbeitnehmer		Verheirateter Arbeitnehmer mit hohem Lohn ^b , mit zwei Kindern und mit nicht erwerbstätigem Ehegatten
	mit niedrigem Lohn ^a	mit hohem Lohn ^b	
1977	18,1	32,7	15,3
1982	18,9	31,6	16,9
1986	23,3	32,9	16,9
1990	22,7	24,8	18,0
1995 ^c	23,8	28,9	19,2
1996 ^c	26,5	29,5	24,1
1997 ^c	26,4	29,3	23,6
1998 ^d	26,1	29,2	23,2
1999 ^d	26,6	30,2	23,5
2000 ^d	26,4	31,2	26,4

^aBruttoarbeitsentgelt ausschließlich der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung im Jahr 1993: 2 970 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. — ^b1993: 4 450 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. — ^cEinschließlich 7,5 Prozent Solidaritätszuschlag. — ^dEinschließlich 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag.

Quelle: Boss (2004).

4.2 Exkurs: Die Belastung durch Sozialversicherungsbeiträge

Anders als bei der Lohnsteuerbelastung ist die Entwicklungstendenz bei der Belastung durch die Sozialversicherungsbeiträge eindeutig. Der Beitragssatz für die einzelnen Zweige der Sozialversicherung insgesamt hat von 1977 bis 2000 kräftig zugenommen. Die Belastung ist stark gestiegen.⁵

⁵ Sie wird am Verhältnis der gesamten Sozialversicherungsbeiträge zum Bruttolohn einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung gemessen.

4.3 Die Belastung der Löhne in den Jahren 1950 bis 1978

Die Lohnsteuer- und Sozialabgabenbelastung der Beschäftigten hat auch im Zeitraum 1950 bis 1978 zugenommen. Dies gilt für typische Arbeitnehmergruppen (Sachverständigenrat 1978: 117–121). „Gemeinsam ist allen Haushaltstypen, dass ihre Grenzbelastung zumindest seit Anfang der siebziger Jahre, teilweise auch eher, wesentlich zugenommen hat“ (Sachverständigenrat 1978: 117).⁶ Diese Gruppen sind anders als jene definiert, auf die sich Abschnitt 4.1 bezieht, auch anders als die Haushaltstypen in den laufenden Wirtschaftsrechnungen, auf die sich Abschnitt 5 bezieht.

5 Exkurs: Tarifelastizität und Lohnsteuerbelastung – Ergebnisse für die Jahre 1958 bis 1983 nach einer alternativen Methode

Die skizzierten Ergebnisse für die Belastung typischer Arbeitnehmergruppen beruhen darauf, dass aus einem bestimmten Bruttolohn unter Annahme bestimmter pauschaler Abzugsbeträge⁷ ein „zu versteuernder Lohn“ abgeleitet und die zugeordnete Lohnsteuerschuld ermittelt werden. Die Belastung wird berechnet, indem die Lohnsteuer auf den Bruttolohn einschließlich der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung bezogen wird.

Umgekehrt ist es möglich, aus Daten für die Steuerschuld typischer Gruppen von Lohnsteuerpflichtigen den zu versteuernden Lohn zu errechnen und – darauf basierend – die Grenz- und Durchschnittsbelastung dieser Gruppen von Lohnsteuerpflichtigen zu errechnen. So lassen sich anhand der Ergebnisse der laufenden Wirtschaftsrechnungen Grenz- und Durchschnittssteuersätze für die Haushaltstypen 2 und 3 ermitteln (Kirchgässner 1985: 334–339). Die Lohnsteuer bzw. die Einkommensteuer wird dabei für die Jahre 1958–1983 bzw. 1964–1983 zum einen zum zu versteuernden Lohn bzw. Einkommen und zum anderen zum Bruttolohn ohne Sozialversicherungsbeiträge bzw. zum Bruttoeinkommen in Beziehung gesetzt. Die Regelungen, die zu Unterschieden zwischen dem Bruttolohn und dem zu versteu-

⁶ Ein Anstieg der am zu versteuernden Lohn gemessenen Belastung zeigt sich auch bei einem Vergleich ausgewählter Einkommensteuertarife für den Zeitraum 1953 bis 1978 (Sachverständigenrat 1978: 119–121). Zu einem Vergleich der Belastung gemäß den Steuertarifen 1948/49, 1950, 1954, 1955 und 1986 vgl. Boss (1987b).

⁷ Andere Abzugsbeträge, die auf Antrag eines Steuerpflichtigen gewährt werden, bleiben unberücksichtigt.

erndem Lohn führen, bleiben bei der skizzierten (alternativen) Vorgehensweise notwendigerweise unbeachtet.

Für den Haushaltstyp 2 zeigt sich, dass der Grenzsteuersatz von 1958 bis 1983 – bei insgesamt geringen Schwankungen – von 20 auf 22 Prozent gestiegen ist (Tabelle 3); der auf das zu versteuernde Einkommen bezogene Durchschnittssteuersatz hat von reichlich 3 Prozent im Jahr 1958 auf reichlich 16 Prozent im Jahr 1983 zugenommen.

Tabelle 3:

Grenzsteuersatz, Durchschnittssteuersatz und Tarifelastizität für typische Arbeitnehmerhaushalte (Haushaltstypen 2^a und 3^b gemäß den laufenden Wirtschaftsrechnungen)

	Haushaltstyp 2			Haushaltstyp 3		
	Durchschnittssteuersatz ^c (%)	Grenzsteuersatz (%)	Tarifelastizität	Durchschnittssteuersatz ^c (%)	Grenzsteuersatz (%)	Tarifelastizität
1958	3,37	20,00	5,93	.	.	.
1959	2,76	20,00	7,25	.	.	.
1960	4,17	20,00	4,80	.	.	.
1961	6,04	20,00	3,31	.	.	.
1962	7,66	20,00	2,61	.	.	.
1963	8,84	20,00	2,26	.	.	.
1964	9,79	20,00	2,04	16,36	27,44	1,68
1965	9,85	19,00	1,93	15,32	19,92	1,30
1966	10,53	19,00	1,80	15,58	20,64	1,32
1967	10,57	19,00	1,80	15,59	20,66	1,33
1968	11,11	19,00	1,71	15,70	20,95	1,33
1969	12,22	19,00	1,55	16,19	22,18	1,37
1970	13,46	19,00	1,41	17,08	24,26	1,42
1971	14,43	19,00	1,32	18,38	26,98	1,47
1972	14,94	19,00	1,27	18,90	28,01	1,48
1973	15,65	20,81	1,33	20,08	30,22	1,50
1974	16,45	22,82	1,39	21,43	32,57	1,52
1975	15,89	22,00	1,38	20,55	34,20	1,66
1976	16,40	22,00	1,34	21,74	35,73	1,64
1977	16,82	22,00	1,31	22,54	36,77	1,63
1978	16,33	22,00	1,35	22,17	36,69	1,65
1979	16,07	22,00	1,37	20,87	34,32	1,64
1980	16,43	22,00	1,34	21,70	36,03	1,66
1981	16,08	22,00	1,37	20,63	33,20	1,61
1982	16,20	22,00	1,36	21,29	34,62	1,63
1983	16,33	22,00	1,35	21,67	35,39	1,63

^a4-Personen-Arbeitnehmerhaushalt mit mittlerem Einkommen des Ehemanns. — ^b4-Personen-Haushalt von Beamten und Angestellten mit höherem Einkommen. — ^cBezogen auf das zu versteuernde Einkommen.

Quelle: Kirchgässner (1985: 336, 338); eigene Berechnungen.

Für den Haushaltstyp 3 resultiert eine Grenzbelastung, die – nach einem deutlichen Rückgang infolge der Steuersenkung im Jahr 1965 – von rund 20 Prozent im Jahr 1965 auf reichlich 35 Prozent im Jahr 1983 gestiegen ist. Die durchschnittliche Belastung dieses Haus-

haltstyps hat – wieder bezogen auf das zu versteuernde Einkommen – von reichlich 15 Prozent im Jahr 1965 auf fast 22 Prozent im Jahr 1983 zugenommen.

Aus den Steuersätzen lässt sich eine Tarifelastizität als Quotient aus Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz errechnen.⁸ Es zeigt sich, dass die Tarifelastizität im Zeitraum 1965 bis 1983 bei Haushaltstyp 3 gestiegen ist, für Haushaltstyp 2 aber abgenommen hat. Allerdings ist dieses Ergebnis mit Vorsicht zu interpretieren. Die Werte für die Tarifelastizität in den Jahren 1958 bis 1964 sind wohl ohne Aussagekraft, weil die Datenbasis der angewandten Methodik Grenzen setzt. Die Angaben zur Steuer können nämlich neben der Lohnsteuer Beiträge enthalten, die infolge einer Veranlagung zur Einkommensteuer gezahlt wurden; die Angaben zum Einkommen können neben dem Lohn Kapitaleinkommen beinhalten. Dies kann bei den Rechnungen nicht berücksichtigt werden.

6 Die Einkommensteuertarife 2001, 2004 und 2005

Mit der Verwirklichung der drei Stufen der Reform der Einkommensbesteuerung, die im Jahr 2000 beschlossen worden und in den Jahren 2001, 2004 und 2005 in Kraft getreten sind, wurde das steuerfreie „Existenzminimum“ erhöht (Übersicht 1). Das zu versteuernde Einkommen, ab dem der Spitzensteuersatz gilt, wurde etwas reduziert. Die Grenzsteuersätze und die Durchschnittssteuersätze – für gegebene zu versteuernde Einkommen – wurden nennenswert gesenkt (Übersicht 2).

Übersicht 1:

Grundfreibetrag bei der Einkommensbesteuerung und zu versteuerndes Einkommen (Grundtabelle), ab dem der Spitzensteuersatz gilt, 2000 bis 2005 (DM je Jahr, ab 2002 Euro je Jahr)

Jahr	Grundfreibetrag	Zu versteuerndes Einkommen
2000	13 499	114 696
2001	14 093	107 568
2002	7 235	55 008
2003	7 235	55 008
2004	7 426	52 293
2005	7 664	52 152

Quelle: BMF (Ifd. Jgg.); Neue Wirtschafts-Briefe (2002).

⁸ Zu dem Zusammenhang vgl. Abschnitt 2.

Übersicht 2:

Ausgewählte Steuersätze 2000 bis 2005 (in Prozent)

Jahr	Eingangssteuersatz	Maximaler Einkommensteuersatz
2000	22,9	51,0 ^a
2001	19,9	48,5
2002	19,9	48,5
2003	19,9	48,5
2004	17,0	47,0
2005	15,0	42,0

^aAbweichende Regelung für gewerbliche Einkünfte; maximaler Steuersatz 43 Prozent.

Quelle: BMF (Ifd. Jgg.); Neue Wirtschafts-Briefe (2002).

Der Steuertarif 2002 entspricht praktisch dem für das Jahr 2001, abgesehen davon, dass er in Euro statt in DM formuliert ist (Übersicht 3). Der Steuertarif 2004 ist der ursprünglich für das Jahr 2003 vorgesehene Tarif; die Einführung dieses Tarifs wurde um ein Jahr ver-

Übersicht 3:

Einkommensteuertarife 2001, 2004 und 2005

Tarif 2001 ^a	
Zu versteuerndes Einkommen	Einkommensteuer
0 bis 7 235 Euro	0
7 236 bis 9 251 Euro	$(768,85 y + 1 990) y$
9 252 bis 55 007 Euro	$(278,65 z + 2 300) z + 432$
55 008 Euro oder mehr	$0,485 x - 9 872$
y ist ein Zehntausendstel des 7 200 Euro übersteigenden Teils des gerundeten zu versteuernden Einkommens. z ist ein Zehntausendstel des 9 216 Euro übersteigenden Teils des gerundeten Einkommens. x ist das zu versteuernde Einkommen.	
Tarif 2004	
Zu versteuerndes Einkommen	Einkommensteuer
0 bis 7 426 Euro	0
7 427 bis 12 755 Euro	$(747,80 y + 1 700) y$
12 756 bis 52 292 Euro	$(278,59 z + 2 497) z + 1 118$
52 293 Euro oder mehr	$0,47 x - 9 232$
y ist ein Zehntausendstel des 7 426 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. z ist ein Zehntausendstel des 12 755 Euro übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens. x ist das abgerundete zu versteuernde Einkommen.	
Tarif 2005	
Zu versteuerndes Einkommen	Einkommensteuer
0 bis 7 664 Euro	0
7 665 bis 12 739 Euro	$(883,74 y + 1 500) y$
12 740 bis 52 151 Euro	$(228,74 z + 2 397) z + 989$
52 152 Euro oder mehr	$0,42 x - 7 914$
y ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. z ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des abgerundeten zu versteuernden Einkommens. x ist das abgerundete zu versteuernde Einkommen.	

^aEntspricht dem Tarif 2002, der aber in Euro formuliert ist.

Quelle: Neue Wirtschafts-Briefe (2002: 280, 355).

schoben, weil Mehreinnahmen zur Finanzierung der Ausgaben, die infolge der Beseitigung der Hochwasserschäden in Ostdeutschland entstanden waren, für erforderlich gehalten wurden. Die Struktur der Tarifformeln (Grundtabelle) für die Jahre 2001 bis 2005 ist sehr ähnlich.

7 Aufkommenselastizität und Lohnsteuerbelastung in den Jahren 2001 bis 2005

7.1 Die Aufkommenselastizität und ihre Komponenten in den Jahren 2001 bis 2005

In den Jahren 2001 bis 2003 belief sich die Elastizität des Lohnsteueraufkommens gemäß dem Steuertarif 2001 bei gegebener Beschäftigtenzahl auf 2,00, 1,97 bzw. 1,94; bei der Berechnung waren Lohnveränderungen von 2,4, 3,0 und nochmals 3,0 Prozent zugrunde gelegt worden (Boss und Elendner 2000: 20). Für die Tarifelastizität wurden 1,72, 1,70 und 1,69 ermittelt, für die Besteuerungsmengenelastizität – bei ebenfalls leicht rückläufiger Tendenz – Werte von rund 1,16. Für das Jahr 2004 wurde auf der Basis des Steuertarifs 2004 eine Aufkommenselastizität von 1,92 errechnet; die Tarifelastizität betrug 1,69, die Mengeneelastizität (bei im Vergleich zum Steuerrecht des Jahres 2003 reduzierten Pauschbeträgen für die Werbungskosten) 1,14 (Boss und Elendner 2003a: 17 und 2003b). Für das Jahr 2005 wurden eine Elastizität von 1,92 und Teilelastizitäten von 1,68 und 1,14 ermittelt (Boss und Elendner 2003a: 17).

7.2 Durchschnittssteuersatz und Grenzsteuersatz in den Jahren 2001 bis 2005

Aus der Tarifelastizität gemäß dem jeweils geltenden Tarif lassen sich Grenz- und Durchschnittssteuersätze für die Lohnsteuerpflichtigen im Durchschnitt errechnen. Es zeigt sich, dass diese Sätze bei unverändertem Tarif von 2001 bis 2003 gestiegen sind (Tabelle 4). Mit der Einführung neuer Tarife in den Jahren 2004 und 2005 nahmen sowohl die Grenz- als auch die Durchschnittssteuerbelastung ab, im Jahr 2005 sogar deutlich.

Tabelle 4:
Durchschnittliche und marginale Belastung durch die Lohnsteuer

	Tarifelastizität	Grenzsteuersatz (%)	Durchschnittssteuersatz (%)
2001 ^a	1,716	31,13	18,19
2002 ^a	1,696	31,47	18,54
2003 ^a	1,685	31,96	18,97
2003 ^b	1,655	32,67	19,74
2004 ^b	1,687	32,54	19,29
2005 ^b	1,678	30,15	17,97

^aModellrechnung im Jahr 2000. — ^bModellrechnung im Jahr 2003.

Quelle: Boss und Elendner (2000: 21; 2003a: 18).

7.3 Die Lohnsteuerbelastung typischer Arbeitnehmergruppen in den Jahren 2000 bis 2005

Die durchschnittliche Lohnsteuerbelastung (in der in Abschnitt 4.1 verwendeten Abgrenzung) hat im Zeitraum 2000 bis 2005 abgenommen (Tabelle 5). Dies gilt für alle untersuchten Gruppen von Beschäftigten. Die Belastung durch Sozialversicherungsbeiträge ist dagegen gestiegen.

Tabelle 5:
Durchschnittliche Steuer- und Sozialabgabenbelastung der Löhne typischer Arbeitnehmergruppen (früheres Bundesgebiet) 2000–2005 (in Prozent des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung)

Jahr	Lediger Arbeitnehmer		Verheirateter Arbeitnehmer mit hohem Lohn ^b , mit zwei Kindern und mit nicht erwerbstätigem Ehegatten	Ledige und verheiratete Arbeitnehmer mit niedrigem ^a oder hohem ^b Lohn
	mit niedrigem Lohn ^a	mit hohem Lohn ^b		
	<i>Lohnsteuer^c</i>			<i>Sozialbeiträge</i>
2000	12,6	17,9	8,0 ^d	34,0
2001	11,6	16,9	7,3 ^d	34,0
2002	11,7	17,0	7,5 ^d	34,2
2003	11,9	17,2	7,8 ^d	34,8
2004	11,0	16,3	6,8 ^d	34,7
2005	11,0	15,9	6,9 ^d	34,7 ^e

^aBruttoarbeitsentgelt ausschließlich der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung im Jahr 1993: 2 970 DM je Monat; in den Jahren nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. — ^b1993: 4 450 DM je Monat; in den Jahren nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. — ^cEinschließlich Solidaritätszuschlag: 5,5 Prozent. — ^dOhne Berücksichtigung des Kindergelds, das ab 1996 als Mindeststeuerminderung infolge des Kinderfreibetrags gewährt wird. — ^eFür Personen mit Kindern; sonst 34,9 Prozent.

Quelle: Boss (2004) für die Jahre bis 2003; Boss und Elendner (2005: 4).

Noch deutlicher ist die marginale Belastung der Lohnsteuerpflichtigen im Zeitraum 2000 bis 2005 gesunken (Tabelle 6). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Belastung am Bruttolohn einschließlich der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung gemessen ist.

Tabelle 6:

Marginale Belastung der Löhne typischer Arbeitnehmergruppen durch Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag^a (früheres Bundesgebiet) 2000–2005 (in Prozent des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung)

Jahr	Lediger Arbeitnehmer		Verheirateter Arbeitnehmer mit hohem Lohn ^c , mit zwei Kindern und mit nicht erwerbstätigem Ehegatten
	mit niedrigem Lohn ^b	mit hohem Lohn ^c	
2000	26,4	31,2	26,4
2001	24,9	30,2	24,6
2002	25,0	30,3	25,3
2003	25,1	30,7	25,7
2004	24,5	29,9	23,9
2005	24,1	28,1	24,8

^a5,5 Prozent auf die Lohnsteuer. — ^bBruttoarbeitsentgelt ausschließlich der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung im Jahr 1993: 2 970 DM je Monat; in den Jahren nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. — ^c1993: 4 450 DM je Monat; in den Jahren nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns.

Quelle: Boss (2004) für die Jahre bis 2003; Boss und Elendner (2005: 5).

8 Aufkommenselastizität, durchschnittlicher Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz in den Jahren 2006 bis 2012

8.1 Die Basis der empirischen Analyse: Ein Lohnsteuersimulationsmodell und eine Prognose der Lohnentwicklung

Der folgenden Analyse liegt ein Modell zugrunde, das auf den Ergebnissen der Lohnsteuerstatistik 1998,⁹ bestimmten Ergebnissen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (Beschäftigte und Durchschnittslohn in den Jahren ab 1998), dem aktuellen Lohnsteuerrecht (DATEV 2006), also dem Einkommensteuertarif 2005 (bei Gültigkeit von Pauschalierungen für Werbungskosten und Sonderausgaben), sowie zahlreichen Annahmen basiert (Boss und Elendner 2003a, 2003b). Als Abzugsbeträge bei der Ermittlung des zu versteuernden Lohns werden Pauschbeträge (Tabelle 7) sowie die Vorsorgepauschale gemäß dem Steuerrecht des Jahres 2004 berücksichtigt.¹⁰ Die Grundstruktur des Modells entspricht derjenigen der Mo-

⁹ Es wird nicht berücksichtigt, dass die Zahl der Pflichtigen in der Steuerklasse II in den Jahren 2002 bis 2004 durch den schrittweisen Ersatz des Haushaltsfreibetrags durch den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und durch die engere Abgrenzung der Anspruchsberechtigten unterproportional gestiegen sein dürfte.

¹⁰ Die Neuregelung gemäß dem Alterseinkünftegesetz, die vor allem die Absetzbarkeit der Rentenversicherungsbeiträge betrifft, wird also nicht berücksichtigt. Es wird gewissermaßen angenommen, dass die so genannte Günstiger-Prüfung nach § 10c Abs. 5 Einkommensteuergesetz (Einkommensteuergesetz 2006) immer zugunsten der „alten“ Vorschrift (des Jahres 2004) ausfällt. Der resultierende Fehler bei der Ableitung der Elastizität des Lohnsteueraufkommens in Bezug auf die Lohnentwicklung ist bei gegebener Beschäftigtenzahl gering. Die Mindereinnahmen infolge der Neuregelung wurden für 2005 auf 330 Mill. Euro, für 2010 (bei einer größeren Beschäftigtenzahl) auf 2 435 Mill. Euro geschätzt (BMF 2006); im Jahr 2010 entspricht dies 1,4 Prozent des sonst zu erwartenden Lohnsteueraufkommens. Die Elastizität für ein einzelnes Jahr wird in dem (geringen) Ausmaß beeinflusst, in dem sich der Einfluss auf das Lohnsteueraufkommen von einem Jahr zum nächsten Jahr verändert.

delle, die vor vielen Jahren publiziert worden sind (Boss 1978, 1986, 1987a und 1990; Boss und Schlüter 1984; Boss und Elendner 2000). Das Modell hat sich bei einer Überprüfung seiner Leistungsfähigkeit bewährt (Boss und Elendner 2003a, 2003b).

Tabelle 7:

Steuerfreie Abzugsbeträge für Lohnsteuerpflichtige verschiedener Steuerklassen im Jahr 2006 (Euro pro Jahr)

	Steuerklasse			
	I	II	III ohne V	III/V, V/III oder IV/IV
Werbungskostenpauschbetrag	920	920	920	1 840
Sonderausgabenpauschbetrag	36	36	72	72
Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b Einkommensteuergesetz)	0	1 308	0	0

Quelle: DATEV (2006); BMF (lfd. Jgg.).

Der Durchschnittslohn der Beschäftigten in der Abgrenzung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) ist von 1998 bis 2005 um 9,2 Prozent und damit jahresdurchschnittlich um 1,3 Prozent gestiegen.¹¹ Es wird angenommen, dass er im Jahr 2006 um 1,5 Prozent (Boss et al. 2006) und in den Jahren 2007 bis 2012 um jahresdurchschnittlich 1,5 Prozent zunehmen wird. Dies bedeutete vermutlich, dass der Reallohn konstant bleibt; der Ausweitung der Beschäftigung wäre es angesichts des zu erwartenden Produktivitätsfortschritts förderlich.¹²

8.2 Das Ergebnis: Deutlicher Anstieg der Belastung bei unverändertem Steuerrecht

Nach dem Einkommensteuertarif 2005 gelten im Jahr 2006 ein Eingangssteuersatz von 15,0 und ein Spitzensteuersatz von 42,0 Prozent. Die Aufkommenselastizität, die Veränderungsrate des Lohnsteueraufkommens bei einer Veränderung des Lohns um 1 Prozent, ist im Jahr 2006 bei unveränderter Beschäftigtenzahl mit einem Wert von 1,91 sehr hoch (Tabelle 8). Die heimlichen Steuererhöhungen, zu denen es bei unverändertem Steuertarif kommt, sind bei

¹¹ Bei der Berechnung des Durchschnittslohns für die Jahre 2004 und 2005 wurden die Lohnsumme um die Löhne der Ein-Euro-Job-Beschäftigten und die Beschäftigtenzahl um die Zahl dieser Beschäftigten reduziert. Für diese Gruppe der Beschäftigten, die in den Jahren 2004 und 2005 sehr an Bedeutung gewonnen hat, sind die normalen Lohnsteuerregelungen nicht relevant. Korrekturen mit Blick auf die steigende Zahl der ausschließlich geringfügig Beschäftigten wurden nicht vorgenommen.

¹² Die Veränderung der Beschäftigtenzahl ist allerdings für die Zielsetzung der vorliegenden Arbeit ohne Bedeutung. Dies ist anders, wenn es darum geht, das künftige Lohnsteueraufkommen abzuleiten.

einer so hohen Aufkommenselastizität beträchtlich. Für einen Lohnsteuerpflichtigen – im Durchschnitt der Steuerklassen – mit durchschnittlichem Bruttolohn und mit pauschalieren Werbungskosten und Sonderausgaben beträgt der Durchschnittssteuersatz (Lohnsteuer bezogen auf das zu versteuernde Einkommen) im Jahr 2006 rund 18 Prozent, der Grenzsteuersatz beläuft sich auf rund 30 Prozent.

Tabelle 8:

Komponenten der Elastizität des Lohnsteueraufkommens bei unveränderten steuerrechtlichen Regelungen und gegebener Beschäftigtenzahl

Jahr	Tarifelastizität	Bemessungsgrundlagenelastizität	Aufkommenselastizität
2006	1,682	1,134	1,907
2007	1,672	1,137 ^a	1,901
2008	1,664	1,133	1,886
2009	1,657	1,129	1,871
2010	1,648	1,130 ^a	1,863
2011	1,642	1,126	1,848
2012	1,634	1,124	1,836

^aBei den getroffenen Modellannahmen muss die Bemessungsgrundlagenelastizität sinken, wenn der Lohn zunimmt. Ein Anstieg ergibt sich nur deshalb, weil infolge des Lohnanstiegs das zu versteuernde Einkommen für die Steuerpflichtigen einer zusätzlichen Bruttolohngruppe (im Durchschnitt) positiv wird.

Quelle: Eigene Berechnungen.

Der Einkommensteuertarif 2005 interessiert auch im Hinblick darauf, wie er sich mittelfristig auf den Expansionspfad des Steueraufkommens auswirken wird. Diese Effekte werden an der Aufkommenselastizität des Lohnsteueraufkommens sowie an deren Komponenten in den Jahren 2006 bis 2012 gemessen. Bei der Simulation werden Lohnveränderungen in Höhe von 1,5 Prozent je Jahr zugrunde gelegt; die Zahl der Beschäftigten wird als konstant angenommen.

Die Aufkommenselastizität wird unter diesen Annahmen in den nächsten Jahren zwar von 1,91 auf 1,84 sinken, damit aber hoch bleiben. Dabei werden sowohl die Tarifelastizität als auch die Bemessungsgrundlagenelastizität etwas abnehmen. Der Grenzsteuersatz des durchschnittlichen Lohnsteuerzahlers wird – bei dem unterstellten Lohnanstieg – in den Jahren 2006 bis 2012 von 30 Prozent auf 31,2 Prozent, der Durchschnittssteuersatz um rund 1,2 Prozentpunkte steigen (Tabelle 9). Der Tarif 2005 bringt also mittelfristig sowohl eine deutlich steigende Durchschnittsbelastung als auch eine nennenswert zunehmende Grenzbelastung der Lohnsteuerpflichtigen mit sich. Die heimlichen Steuererhöhungen sind beträchtlich.

Tabelle 9:

Komponenten der Tarifelastizität des Lohnsteueraufkommens bei gegebener Beschäftigtenzahl

Jahr	Tarifelastizität	Grenzsteuersatz (Prozent)	Durchschnitts- steuersatz im Vorjahr (Prozent)
2006	1,682	30,04	17,86
2007	1,672	30,20	18,06
2008	1,664	30,38	18,26
2009	1,657	30,64	18,47
2010	1,648	30,77	18,67
2011	1,642	30,98	18,87
2012	1,634	31,16	19,07

Quelle: Eigene Berechnungen.

Zu beachten ist, dass die Löhne nicht nur durch die Lohnsteuer, sondern auch durch den Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent auf die Lohnsteuer) und durch die Sozialversicherungsbeiträge belastet werden. Beides ist in den skizzierten Ergebnissen nicht berücksichtigt.

8.3 Ergebnisse für die einzelnen Steuerklassen

Die Ergebnisse für die einzelnen Steuerklassen für die Jahre 2006 bis 2012 unterscheiden sich teils deutlich (Tabellen 10 bis 13). Die Aufkommenselastizität für die Steuerzahlungen der Pflichtigen in Steuerklasse II ist vergleichsweise groß; darin schlägt sich die relativ hohe Besteuerungsmengenelastizität nieder, die durch den konstanten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b Einkommensteuergesetz) bedingt ist. Die Elastizität für die Lohnsteuerschuld der Verheirateten, deren Ehegatte nicht erwerbstätig ist, ist mit rund 2 (bei leicht rückläufiger Tendenz) sogar noch höher; darin spiegelt sich der Einfluss der bei niedrigen Löhnen – im Vergleich zu den Durchschnittssteuersätzen – hohen Grenzsteuersätze wider.

Tabelle 10:

Aufkommenselastizität und ihre Komponenten gemäß dem Steuertarif 2005 bei unveränderter Beschäftigtenzahl – Steuerklasse I

	2006	2008	2010	2012
Aufkommenselastizität	1,831	1,810	1,798	1,768
Besteuerungsmengenelastizität	1,128	1,124	1,127	1,115
Tarifelastizität	1,623	1,610	1,595	1,585
Grenzsteuersatz (Prozent)	30,79	31,17	31,50	31,92
Durchschnittssteuersatz im Vorjahr (Prozent)	18,97	19,36	19,75	20,14

Quelle: Eigene Berechnungen.

Tabelle 11:

Aufkommenselastizität und ihre Komponenten gemäß dem Steuertarif 2005 bei unveränderter Beschäftigtenzahl – Steuerklasse II

	2006	2008	2010	2012
Aufkommenselastizität	1,976	1,951	1,934	1,894
Besteuerungsmengenelastizität	1,196	1,189	1,192	1,175
Tarifelastizität	1,652	1,640	1,622	1,612
Grenzsteuersatz (Prozent)	30,33	30,82	31,16	31,63
Durchschnittssteuersatz im Vorjahr (Prozent)	18,36	18,79	19,21	19,62

Quelle: Eigene Berechnungen.

Tabelle 12:

Aufkommenselastizität und ihre Komponenten gemäß dem Steuertarif 2005 bei unveränderter Beschäftigtenzahl – Steuerklasse III ohne V

	2006	2008	2010	2012
Aufkommenselastizität	2,058	2,037	1,997	1,964
Besteuerungsmengenelastizität	1,146	1,152	1,145	1,140
Tarifelastizität	1,797	1,769	1,743	1,723
Grenzsteuersatz (Prozent)	27,40	27,70	27,99	28,38
Durchschnittssteuersatz im Vorjahr (Prozent)	15,25	15,66	16,06	16,47

Quelle: Eigene Berechnungen.

Tabelle 13:

Aufkommenselastizität und ihre Komponenten gemäß dem Steuertarif 2005 bei unveränderter Beschäftigtenzahl – Steuerklasse IV/IV und III/V bzw. V/III

	2006	2008	2010	2012
Aufkommenselastizität	1,872	1,851	1,830	1,808
Besteuerungsmengenelastizität	1,125	1,123	1,117	1,113
Tarifelastizität	1,665	1,649	1,638	1,624
Grenzsteuersatz (Prozent)	31,30	31,68	32,14	32,54
Durchschnittssteuersatz im Vorjahr (Prozent)	18,80	19,21	19,62	20,04

Quelle: Eigene Berechnungen.

Die Grenzsteuersätze und die Durchschnittssteuersätze unterscheiden sich in den einzelnen Steuerklassen, teilweise sogar deutlich. Sie steigen bis zum Jahr 2012 bei unverändertem Steuertarif – trotz der unterstellten schwachen Zunahme der Löhne der Beschäftigten – merklich.

Zu berücksichtigen ist, dass die Steuersätze am zu versteuernden Lohn gemessen werden. Zu beachten ist auch, dass wiederum die Belastung durch den Solidaritätszuschlag und durch die Sozialversicherungsbeiträge nicht einbezogen ist.

8.4 Zwei Beispiele

Die Ergebnisse lassen sich an zwei Beispielen verdeutlichen. Sie betreffen einen ledigen Beschäftigten und einen verheirateten Beschäftigten, dessen Ehegatte nicht erwerbstätig ist und der zwei Kinder hat (Tabelle 14). Es wird angenommen, dass der Bruttolohn im Jahr 2005 2 900 Euro je Monat betragen hat und in den Jahren 2006 bis 2012 um jahresdurchschnittlich 1,5 Prozent zunehmen wird.¹³ Die Steuersätze sind zum einen auf den Bruttolohn, zum anderen – wie in den Abschnitten 8.2 und 8.3 – auf den zu versteuernden Lohn bezogen.

Tabelle 14:
Lohnsteuerbelastung ausgewählter Haushaltstypen (Euro je Monat)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<i>Lediger Beschäftigter</i>							
Bruttolohn	2 944	2 988	3 032	3 078	3 124	3 171	3 219
Lohnsteuer	548,00	562,58	577,17	592,67	608,17	624,17	640,67
Durchschnittssteuersatz ^a	18,61	18,83	19,04	19,26	19,47	19,68	19,90
Grenzsteuersatz ^{a,b}	32,77	33,14	33,16	33,70	33,70	34,04	34,38
Durchschnittssteuersatz ^c	20,31	20,52	20,72	20,93	21,13	21,34	21,55
Grenzsteuersatz ^{b,c}	32,77	33,14	33,16	33,70	33,70	34,04	34,38
<i>Nachrichtlich:</i>							
Nettolohn ^d	2 396,00	2 425,42	2 454,83	2 485,33	2 515,83	2 546,83	2 578,33
<i>Verheirateter Beschäftigter^e</i>							
Bruttolohn	2 944	2 988	3 032	3 078	3 124	3 171	3 219
Lohnsteuer	253,83	266,67	279,50	293,00	306,67	320,67	334,00
Durchschnittssteuersatz ^a	8,62	8,92	9,22	9,52	9,82	10,11	10,38
Grenzsteuersatz ^{a,b}	28,77	29,18	29,16	29,35	29,72	29,79	27,77
Durchschnittssteuersatz ^c	10,20	10,50	10,79	11,09	11,37	11,66	11,92
Grenzsteuersatz ^{b,c}	24,80	25,16	25,14	25,30	25,62	25,68	25,65
<i>Nachrichtlich:</i>							
Nettolohn ^d	2 690,17	2 721,33	2 752,50	2 785,00	2 817,33	2 850,33	2 885,00

^aBezogen auf den Bruttolohn. — ^bBei einem Lohnanstieg um 1,5 Prozent gegenüber dem Vorjahr. — ^cBezogen auf den zu versteuernden Lohn. — ^dVor Abzug des Solidaritätszuschlags und der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung. — ^eAlleinverdiener, zwei Kinder, ohne Berücksichtigung des Kindergeldes.

Quelle: Eigene Berechnungen.

Es zeigt sich, dass – je nach Definition – die Durchschnittsbelastung des ledigen Beschäftigten von 2006 bis 2012 um 1,2 bis 1,3 Prozentpunkte und die des verheirateten Beschäftigten, wenn das Kindergeld nicht berücksichtigt wird, um 1,7 bis 1,8 Prozentpunkte zunimmt. Die Grenzbelastung nimmt für den ledigen Beschäftigten noch etwas stärker zu als die Durchschnittsbelastung. Hinzu kommt in beiden Fällen die Belastung durch den Solidaritätszuschlag und durch die Sozialversicherungsbeiträge.

¹³ Es werden – wie in den Abschnitten 8.2 und 8.3 – die in Abschnitt 8.1 beschriebenen steuerrechtlichen Regeln zugrunde gelegt.

8.5 Ergänzende Bemerkungen

Die skizzierten Ergebnisse sind in gewisser Weise zu relativieren. So wurde die Neuregelung gemäß dem Alterseinkünftegesetz nicht berücksichtigt. Dies hat zur Folge, dass die Besteuerungsmengenelastizität etwas über- und die Tarifelastizität geringfügig unterschätzt werden. Die Aufkommenselastizität insgesamt wird wohl etwas überschätzt; der Fehler dürfte aber gering sein.

Außer Betracht bleibt auch, dass im Jahr 2007 der Spitzensteuersatz erhöht wird. Für zu versteuernde Einkommen von mehr als 250 000 Euro je Jahr für Ledige bzw. 500 000 Euro je Jahr für Verheiratete wird er dann 45 statt 42 Prozent betragen. Vermutlich wird die Einführung der so genannten Reichensteuer im Jahr 2007 die Aufkommenselastizität etwas erhöhen, ihre Entwicklung in den Jahren danach aber kaum beeinflussen.¹⁴

Schließlich ist zu beachten, dass sich der unterstellte Lohnanstieg als zu niedrig erweisen könnte. Steigen die Löhne rascher, so steigen die Grenzsteuersätze für alle Gruppen stärker, die Durchschnittssteuersätze aber schwächer als sonst; die Aufkommenselastizität fällt geringer als sonst aus – bei ebenfalls sinkender Tendenz.

9 Wirtschaftspolitische Überlegungen

Der Einkommensteuertarif 2005 ist so geartet, dass es zu beträchtlichen heimlichen Steuererhöhungen kommt, sei es dadurch, dass das Preisniveau steigt, sei es dadurch, dass die Realeinkommen zunehmen. Die heimlichen Lohnsteuererhöhungen belaufen sich bei einem Lohnanstieg um jahresdurchschnittlich 1,5 Prozent auf rund 2,2 Mrd. Euro je Jahr. Der Tarif müsste Jahr für Jahr angepasst werden, um heimliche Erhöhungen der Einkommensteuer zu vermeiden.¹⁵ Soll dies bei gegebener Struktur der Belastung der Steuerpflichtigen geschehen, so sind eine Indexierung der Abzugsbeträge bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und eine Indexierung aller Stufen des Einkommensteuertarifs erforderlich. Der Staat ist dann nicht Inflationsgewinner; auch profitiert er nicht automatisch von steigenden Realeinkommen. Für jeden Steuerpflichtigen bleibt die Steuerbelastung konstant, wenn sich sein Realeinkommen wie im Durchschnitt für alle Beschäftigten verändert. Unterbleibt die

¹⁴ Mit dem verwendeten Modell lässt sich der Effekt dieser Maßnahme nur unzureichend messen.

¹⁵ Zum Ausmaß der heimlichen Steuererhöhungen im Zeitraum 1965–1990 vgl. Boss und Ente (1988).

regelmäßige Anpassung der Grenz- und damit der Durchschnittssteuersätze, so werden die Arbeitsanreize geschwächt, und das Wachstum des Produktionspotentials fällt geringer aus als sonst.¹⁶

Der Bedarf, die Abzugsbeträge und den Steuertarif regelmäßig zu ändern, ist, was das Ausmaß der Aufkommenselastizität betrifft, ähnlich groß wie früher. Er ist allerdings deshalb größer, weil infolge der Reduktion von Steuervergünstigungen die festen Abzugsbeträge (trotz einer Verringerung in den vergangenen drei Jahren) im Vergleich zu den einkommensabhängigen Abzugsbeträgen bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens größere Bedeutung erlangt haben. So ist die Entfernungspauschale reduziert worden; eine weitere Verringerung wird im Januar 2007 in Kraft treten (BMF lfd. Jgg.).

Die Indexierung des Einkommensteuertarifs – jedenfalls entsprechend dem Anstieg des Preisniveaus – ist keineswegs eine Seltenheit in den Industrieländern. In den Vereinigten Staaten von Amerika und in einigen anderen Ländern ist sie eine Selbstverständlichkeit.

In den Vereinigten Staaten werden seit 1981 wichtige Elemente des Einkommensteuerrechts jedes Jahr angepasst, nämlich die persönlichen Freibeträge, die Standardabzüge und die Stufen des Tarifs.¹⁷ In Kanada werden der Tarif und die Grundbeträge bei der Berechnung der persönlichen Steuerabzüge jährlich der Inflationsrate angepasst (Mennel und Förster, *Loseblattsammlung*). In Belgien werden die Grundfreibeträge und die Grenzen der Einkommensbereiche, für die bestimmte marginale Steuersätze gelten, jährlich entsprechend der Entwicklung der Verbraucherpreise verändert; auch in den Niederlanden wird der Tarif jährlich entsprechend der Inflationsrate korrigiert (Mennel und Förster, *Loseblattsammlung*). Großbritannien passt den Tarif jährlich an die Verbraucherpreisentwicklung an (Mennel und Förster, *Loseblattsammlung*). In Griechenland wird der Tarif alle zwei Jahre auf der Grundlage der Veränderung der Verbraucherpreise neu festgelegt (Mennel und Förster, *Loseblattsammlung*).

¹⁶ Zur Entwicklung der Wachstumsrate des Produktionspotentials und der Veränderung ihrer Komponenten vgl. Kamps et al. (2004).

¹⁷ Vgl. hierzu Rosen (2005: 385–388); zu dem aktuellen Steuertarif in den Vereinigten Staaten von Amerika vgl. Zschiegner (2006).

10 Exkurs: Zur Entwicklung des Progressionsgrades des Einkommensteuertarifs

Die Aufkommenselastizität der Lohnsteuer (und der gesamten Einkommensteuer) hat sich in den vergangenen Jahrzehnten wenig verändert. Dazu hat auch die Art und Weise beigetragen, in der der Grundfreibetrag und das Einkommen, für das der Spitzensteuersatz gilt, verändert worden sind. Der Grundfreibetrag bei der Einkommensbesteuerung (ggf. einschließlich des (geringen) Freibetrags infolge der Rundung des steuerbaren Einkommens) wurde häufig – insbesondere in der zweiten Hälfte der neunziger Jahre – erhöht (Tabelle 15); das zu versteuernde Einkommen, ab dem der marginale Spitzensatz gilt, wurde dagegen erst zum Jahresbeginn 2000 nennenswert gesenkt, nachdem es mehr als 40 Jahre lang kaum geändert worden war. In den Jahren 2004 und 2005 wurden die relevanten Einkommensgrenzen nochmals etwas verändert.

Tabelle 15:

Steuerfreies Einkommen und zu versteuerndes Einkommen (Grundtabelle), ab dem der Spitzensteuersatz gilt gemäß den Einkommensteuertarifen (DM je Jahr, ab 2002: Euro je Jahr)

Steuertarif	Grundfreibetrag	Zu versteuerndes Einkommen
1958	1 709	110 040
1965	1 709	110 040
1975	3 029	130 020
1978	3 329	130 020
1979	3 690	130 000
1981	4 212	130 001
1986	4 536	130 032
1990	5 669	120 042
1996	12 095	120 042
1998	12 365	120 042
1999	13 067	120 042
2000	13 499	114 696
2001	14 093	107 568
2002 ^a	7 235	55 008
2004	7 426	52 293
2005	7 664	52 152

^aIm Kern wie Steuertarif 2001, aber in Euro definiert.

Quelle: Kirchgässner (1985: 330–331); Neue Wirtschafts-Briefe (1966; 2002); *BGBI.* (lfd. Jgg.).

Der Progressionsgrad des Tarifs hat sich in den vergangenen Jahrzehnten verändert. Dies lässt sich anhand einer einfachen Maßgröße¹⁸ verdeutlichen, nämlich mittels der Änderung

¹⁸ Zur Definition der Steuerprogression sowie zu alternativen Maßen für den Progressionsgrad vgl. Homburg (1997: 70–72).

des Grenzsteuersatzes je 1 000 DM bzw. 551 Euro zu versteuerndes Einkommen, die infolge der direkten Progression¹⁹ mit einem Einkommensteuertarif verbunden ist. Diese Maßgröße hat nach einem Rückgang im Jahr 1975 bis zum Jahr 2004 zugenommen (Tabelle 16). Erst mit der Einführung des Steuertarifs 2005 wurde die Progression entschärft.

Bei dieser Entwicklung hat sich die Einkommensteuerschuld für – gegebene (nicht indexierte) – hohe Einkommen bis zum Beginn des Jahrtausends unterproportional verringert. Im Zeitraum 1990 bis 2000 ist die durchschnittliche Einkommensteuerbelastung für Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen von rund 100 000 DM je Jahr sogar praktisch nicht reduziert worden – trotz der häufigen Anhebung des Grundfreibetrags und der Änderungen der Eingangssteuersätze im Zeitraum 1996 bis 2000. Erst im Jahr 2005 wurden hohe Einkommen nennenswert entlastet. Zum Jahresbeginn 2007 wird freilich die Belastung hoher Einkommen erhöht.

Tabelle 16:
Elemente ausgewählter Einkommensteuertarife 1958–2005

	Änderung des Grenzsteuersatzes je 1 000 DM bzw. (ab 2002) 511 Euro zu versteuerndes Einkommen im Bereich direkter Progression, Grundtabelle (Prozentpunkte)	Einkommensteuerschuld (Grundtabelle) in DM bzw. (ab 2002) Euro bei einem zu versteuernden Einkommen von	
		100 008 DM / (ab 2002) 51 133 Euro	50 004 DM / (ab 2002) 25 567 Euro
Tarif 1958	0,489	41 815	17 238
Tarif 1965	0,489	41 840	16 997
Tarif 1975	0,441	43 396	17 220
Tarif 1978	0,442	43 357	17 160
Tarif 1979	0,443	42 455	16 258
Tarif 1981	0,445	41 267	15 095
Tarif 1986	0,446	39 949	14 532
Tarif 1988	0,447	37 071	13 302
Tarif 1990	0,463	30 769	11 101
Tarif 1996	0,491	30 768	11 080
Tarif 1998	0,492	30 767	11 057
Tarif 1999	0,495	30 725	10 923
Tarif 2000	0,504	30 715	10 515
Tarif 2001	0,519	29 285	9 665
Tarif 2002	0,519	14 969	4 938
Tarif 2004	0,535	14 804	4 774
Tarif 2005	0,482	13 564	4 440

Quelle: Kirchgässner (1985: 330–331); Neue Wirtschafts-Briefe (1966: 50–81); *BGBI.* (lfd. Jgg.); Boss und Elendner (2003a); eigene Berechnungen.

¹⁹ Die so genannte indirekte Progression resultiert aus der Existenz eines Grundfreibetrags.

Literaturverzeichnis

BGBI. (Bundesgesetzblatt, Teil I) (lfd. Jgg.).

- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (2006). Ergebnisbericht über die 127. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 8. bis 11. Mai 2006 in Saarbrücken. *Pressemitteilung* 63, 11. Mai. Via Internet (28. November 2006) <http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Service/Downloads/Abt__I/0509291a6001,templateId=rww,property=publicationFile.pdf>.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (Hrsg.) (lfd. Jgg.). *Finanzbericht*. Bonn bzw. Berlin.
- Boss, A. (1978). Zur künftigen Entwicklung des Lohnsteueraufkommens in der Bundesrepublik Deutschland. *Die Weltwirtschaft* (1): 34–46.
- Boss, A. (1986). Ein Modell zur Simulation des Lohnsteueraufkommens in der Bundesrepublik Deutschland – ein Beispiel für die Nutzbarmachung sekundärstatistischer Daten. In K. Hanau, R. Hujer und W. Neubauer (Hrsg.), *Wirtschafts- und Sozialstatistik. Empirische Grundlagen politischer Entscheidungen*. Göttingen.
- Boss, A. (1987a). Ein Modell zur Simulation des Lohnsteueraufkommens in der Bundesrepublik Deutschland – Beschreibung und Anwendung. Kieler Arbeitspapiere 282. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Boss, A. (1987b). Incentives und Wirtschaftswachstum – zur Steuerpolitik in der frühen Nachkriegszeit. Kieler Arbeitspapiere 295. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Boss, A. (1990). A Model for Simulating Wage Income Tax Revenues in the Federal Republic of Germany – Structure, Predictive Power and Application. In J.K. Brunner und H.-G. Petersen (eds.), *Simulation Models in Tax and Transfer Policy*. Frankfurt am Main.
- Boss, A. (2004). Radikale Steuerreform in Deutschland? Kieler Arbeitspapiere 1208. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Boss, A., J. Dovern, C.-P. Meier, F. Oskamp und J. Scheide (2006). Konjunktureller Höhepunkt in Deutschland wird überschritten. Institut für Weltwirtschaft (Hrsg.), *Weltkonjunktur und deutsche Konjunktur im Herbst 2006*. Kieler Diskussionsbeiträge, 430/431. IfW, Kiel.
- Boss, A., und T. Elendner (2000). Ein Modell zur Simulation des Lohnsteueraufkommens in Deutschland. Kieler Arbeitspapier 988. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Boss, A., und T. Elendner (2003a). Steuerreform und Lohnsteueraufkommen in Deutschland – Simulation auf Basis der Lohnsteuerstatistik. Kieler Arbeitspapiere 1185. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Boss, A., und T. Elendner (2003b). Steuerreform und Lohnsteueraufkommen in Deutschland – Simulation auf Basis der Lohnsteuerstatistik. *Die Weltwirtschaft* (4): 368–387.
- Boss, A., und T. Elendner (2004). Vorschläge zur Steuerreform in Deutschland: Was bedeuten sie? Was „kosten“ sie? *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik* 53 (3): 259–286.
- Boss, A., und T. Elendner (2005). Incentives to Work: The Case of Germany. Kieler Arbeitspapiere 1237. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Boss, A., und W. Ente (1988). Die Einkommensteuertarife 1965, 1986 und 1990: Wo liegen die Unterschiede? *Finanzarchiv* 46 (1): 85–97.
- Boss, A., und M. Schlüter (1984). Ein Modell zur Simulation des Lohnsteueraufkommens in der Bundesrepublik Deutschland. Kieler Arbeitspapiere 207. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.

- DATEV (2006). *Tabellen und Informationen für den steuerlichen Berater*. Nürnberg.
- Homburg, S. (1997). *Allgemeine Steuerlehre*. München.
- Einkommensteuergesetz* (2006). Via Internet (30. November 2006) <[http://www.jusline.de/Einkommensteuergesetz_\(EStG\).html](http://www.jusline.de/Einkommensteuergesetz_(EStG).html)>.
- Kamps, C., C.-P. Meier und F. Oskamp (2004). Wachstum des Produktionspotentials in Deutschland bleibt schwach. Kieler Diskussionsbeiträge 414. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Kirchgässner, G. (1985). Die Entwicklung der Einkommensteuerprogression in der Bundesrepublik Deutschland. *Finanzarchiv* 43 (2): 328–347.
- Mennel, A., und J. Förster (Hrsg.). *Steuern in Europa, Amerika und Asien. Loseblattsammlung*. Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.
- Neue Wirtschafts-Briefe (Hrsg.) (1966). *Wichtige Steuergesetze*. 7. Auflage. Herne (Westf.) und Berlin.
- Neue Wirtschafts-Briefe (Hrsg.) (2002). *Wichtige Steuergesetze*. 50. Auflage. Herne (Westf.).
- Rosen, H.S. (2005). *Public Finance*. Seventh Edition. Boston, Mass.: McGraw-Hill/Irwin.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (1978). *Wachstum und Währung. Jahresgutachten 1978/1979*. Wiesbaden.
- Zschiegner, H. (2006). Inflationäre Anpassungen und andere Steuererleichterungen für 2006 beim Einkommensteuerrecht der USA. *Internationale Wirtschafts-Briefe (IWB)* (11): 497–506.