

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

**Kieler Arbeitspapier Nr. 1185**

**Steuerreform und Lohnsteueraufkommen  
in Deutschland – Simulationen auf Basis  
der Lohnsteuerstatistik**

**von**

**Alfred Boss und Thomas Elendner**

September 2003

*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.*

# **Steuerreform und Lohnsteueraufkommen in Deutschland – Simulationen auf Basis der Lohnsteuerstatistik**

Zusammenfassung:

Die Bruttolohnschichtungen für die einzelnen Steuerklassen gemäß der Lohnsteuerstatistik 1998 werden anhand der Lohnentwicklung und der Entwicklung der Beschäftigtenzahl für die Jahre 2001 bis 2006 fortgeschrieben. Unter Anwendung des gegenwärtigen und des geplanten Steuerrechts wird das Lohnsteueraufkommen simuliert und prognostiziert. Die Einführung der Einkommensteuertarife 2004 bzw. 2005 wird die Durchschnittsbelastung der Löhne und Gehälter und – in etwas geringerem Ausmaß – die Grenzsteuerbelastung der Lohnsteuerzahler im Durchschnitt verringern. Beide Tarife implizieren „heimliche“ Steuererhöhungen, die höher sind als bei dem geltenden Steuertarif. Eine Indexierung des Tarifs könnte Abhilfe schaffen.

Abstract:

The gross wage income distributions for different groups of taxpayers in 1998 are used to derive wage income distributions for 2001–2006. By applying alternative rules of taxation, revenues according to different tax rate structures are deduced. Introducing new tax rates in 2004 resp. in 2005 will reduce the average tax rates and – though somewhat less – the marginal tax rates on average. “Bracket creep” will remain a huge problem in Germany. Indexation of the tax rate structure is the solution of the problem.

Schlagworte: Steuerreform, Steuersimulation, Steuerprogression,  
Marginale Steuerbelastung, Indexierung

JEL Klassifikation: H24

**Dr. Alfred Boss**

Institut für Weltwirtschaft  
an der Universität Kiel

24100 Kiel

Telefon: (0431) 8814-231

Telefax: (0431) 8814-525

E-mail: [alfred.boss@ifw.uni-kiel.de](mailto:alfred.boss@ifw.uni-kiel.de)

**Thomas Elendner**

Institut für Betriebswirtschaft  
an der Universität Kiel

Olshausenstr. 40

24118 Kiel

Telefon: (0431) 880-1532

E-mail: [elendner@bwl.uni-kiel.de](mailto:elendner@bwl.uni-kiel.de)

## Inhaltsverzeichnis

<b>A.</b>	<b>Problemstellung .....</b>	<b>1</b>
<b>B.</b>	<b>Ein Modell zur Prognose und zur Simulation des Lohnsteuer- aufkommens .....</b>	<b>1</b>
	1. Grundzüge .....	1
	2. Bruttolohnschichtungen .....	2
	3. Abzugsbeträge und Steuerschuld .....	6
	4. Überprüfung des Modells .....	8
<b>C.</b>	<b>Simulation der Auswirkungen alternativer Einkommensteuer- tarife auf das Lohnsteueraufkommen .....</b>	<b>10</b>
	1. Vorbemerkungen .....	10
	2. Elemente der Einkommensteuertarife 1998–2005 .....	11
	3. Die Steuertarife 2002, 2004 und 2005 .....	12
	4. Auswirkungen der Einführung alternativer Steuertarife auf das Lohnsteueraufkommen .....	13
	5. Aufkommenselastizität, durchschnittlicher Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz nach den einzelnen Einkommensteuer- tarifen .....	14
	a) Formale Darstellung der Zusammenhänge .....	14
	b) Die Verhältnisse im Jahr 2003 .....	16
	c) Steuerrechtsänderungen und Dynamik des Lohnsteuer- aufkommens in den Jahren 2003 bis 2006 .....	16
	6. Ergebnisse für Steuerklassen gemäß dem geltenden Tarif .....	18
<b>D.</b>	<b>Die Nutzung des Modells bei der Prognose des Lohnsteuer- aufkommens .....</b>	<b>21</b>
<b>E.</b>	<b>Exkurs: Zur Entwicklung des Progressionsgrades des Einkommensteuertarifs .....</b>	<b>23</b>
<b>F.</b>	<b>Wirtschaftspolitische Überlegungen .....</b>	<b>24</b>
<b>G.</b>	<b>Anhangtabellen .....</b>	<b>26</b>
<b>H.</b>	<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>29</b>

## **A. Problemstellung**

Zu Beginn des Jahres 2004 werden in Deutschland nach geltender Gesetzgebung die Einkommensteuersätze im Rahmen der zweiten Stufe der Steuerreform reduziert. Die Bundesregierung beabsichtigt, die dritte Stufe der Steuerreform, die eigentlich zum Jahresbeginn 2005 in Kraft treten soll und abermals reduzierte Steuersätze beinhaltet, zum Jahresanfang 2004 wirksam werden zu lassen. Es könnte sein, dass die Opposition diesem Plan zustimmt. Fraglich ist, wie sich die jeweiligen Änderungen des Einkommensteuertarifs auf das Lohnsteueraufkommen auswirken würden. Fraglich ist auch, wie sich das Lohnsteueraufkommen – ein bedeutsamer Teil des gesamten Steueraufkommens – in den nächsten Jahren entwickeln wird.

Im Folgenden wird zunächst ein Verfahren dargestellt, das zur Prognose und zur Simulation des Lohnsteueraufkommens geeignet ist; als Datenbasis dienen vor allem die Ergebnisse der Lohnsteuerstatistik für das Jahr 1998. Das Verfahren wird dann verwendet, um die finanziellen Auswirkungen der Einführung alternativer Steuertarife auf das Lohnsteueraufkommen abzugreifen sowie die Implikationen dieser Tarife für die Dynamik des Lohnsteueraufkommens aufzuzeigen. Des Weiteren wird das Verfahren genutzt, um das Lohnsteueraufkommen der Jahre 2004 bis 2006 zu prognostizieren. Einige steuerpolitische Überlegungen schließen den Beitrag ab.

## **B. Ein Modell zur Prognose und zur Simulation des Lohnsteueraufkommens**

### **1. Grundzüge**

Ausgangspunkt für die Prognose des Lohnsteueraufkommens und für die Untersuchung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf das Lohnsteueraufkommen ist die Verteilung aller Lohnsteuerpflichtigen auf die einzelnen Steuerklassen und Bruttolohngruppen in dem Jahr, für das die aktuellste Lohnsteuerstatistik vorliegt. Gegenwärtig ist dies das Jahr 1998. Um entsprechende Verteilungen für die Jahre bis zum Jahr 2006 zu gewinnen, werden Annahmen über die Veränderung der Zahl der Lohnsteuerpflichtigen und über die

Entwicklung des durchschnittlichen Bruttolohns getroffen. Hier fließen die Ergebnisse der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) für die Jahre 1998 bis 2002 sowie die Ergebnisse einer Prognose ein.

Im nächsten Schritt werden für alle Jahre unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Regelungen die Verteilungen der Steuerpflichtigen nach Steuerklassen sowie nach der Höhe des „zu versteuernden Einkommens“ abgeleitet. Schließlich werden die Steuerbeträge für die einzelnen Personengruppen gemäß der jeweils relevanten Tarifformel ermittelt und addiert.

Das skizzierte Verfahren lässt sich sowohl bei kurz- als auch bei mittelfristigen Prognosen anwenden. Zudem ermöglicht es, die Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen zu simulieren.

## **2. Bruttolohnschichtungen**

Grundlage der Untersuchung sind die vom Statistischen Bundesamt für das Jahr 1998 erstellten Bruttolohnschichtungen für die Steuerklassen I (Grundtabelle ohne Haushaltsfreibetrag), II (Grundtabelle mit Haushaltsfreibetrag), III ohne V (Splittingtabelle, ein Einkommensbezieher), III/V bzw. V/III und IV/IV (Splittingtabelle, zwei Einkommensbezieher), also die Verteilungen der Steuerpflichtigen jeder dieser Kategorien auf jeweils 40 Bruttolohngruppen.<sup>1</sup> Insgesamt werden also vier Lohnschichtungen für vier Steuerklassen verwendet.<sup>2,3</sup>

Die Ergebnisse der Lohnsteuerstatistik sind aufgrund der folgenden Überlegungen als Grundlage für Modellrechnungen gut geeignet. Ein Vergleich der in der Lohnsteuerstatistik 1998 insgesamt ausgewiesenen Bruttolohnsumme (Sum-

---

<sup>1</sup> Die betreffenden Daten sind noch nicht publiziert worden. Sie wurden den Verfassern dieses Beitrags freundlicherweise vorab zur Verfügung gestellt. Zu den Ergebnissen für das Jahr 1995 vgl. Statistisches Bundesamt (1999).

<sup>2</sup> Für die Berechnungen auf der Basis der Lohnsteuerstatistik 1998 ist es – anders als für die auf der Basis 1992 – nicht möglich, für jede Steuerklasse die einzelnen Schichtungen für die unterschiedlichen Haushaltsgrößen zugrunde zu legen; anhand der Lohnsteuerstatistik 1992 konnte nach der Zahl der Kinderfreibeträge (kein Freibetrag, 0,5 Freibeträge, 1 Freibetrag, ..., 4 oder mehr Freibeträge) differenziert werden, so dass jeweils neun und insgesamt 36 Schichtungen resultierten.

<sup>3</sup> Die in der Lohnsteuerstatistik 1998 nicht zusammengeführten Fälle der Steuerklasse V werden vernachlässigt; auf sie entfallen lediglich 0,03 Prozent des Bruttolohns aller in der Lohnsteuerstatistik erfassten Steuerpflichtigen.

me der auf den statistisch erfassten Lohnsteuerkarten von den Arbeitgebern bescheinigten Bruttolöhne) mit der entsprechenden Größe der VGR (Bruttolöhne und -gehälter zuzüglich öffentliche Pensionen<sup>4</sup> und betriebliche Renten) für das Jahr 1998 zeigt, dass der VGR-Wert zwar höher ist (Tabelle 1), dass die Lohnsteuerstatistik 1998 aber etwa 90 Prozent jener Größe erfasst, die in den VGR ausgewiesen wird. Der Erfassungsgrad für das Jahr 1995 hat mit 91,6 Prozent eine ähnliche Größenordnung.

*Tabelle 1:* Lohnsteuerpflichtige Einkommen gemäß der Lohnsteuerstatistik und gemäß den volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen 1998 und 1995 (Mrd. Euro)

	Lohnsteuerstatistik	Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen
	<i>1998</i>	
Bruttolohn	788,60	.
Bruttolöhne und -gehälter (Inländerkonzept)	.	830,50
Beamtenpensionen <sup>a</sup> und ähnliche Leistungen	.	35,17
Betriebsrenten	.	10,00 <sup>b</sup>
Insgesamt		875,67
	<i>1995</i>	
Bruttolohn	777,01	.
Bruttolöhne und -gehälter (Inländerkonzept)	.	806,37
Beamtenpensionen <sup>a</sup> und ähnliche Leistungen	.	32,44
Betriebsrenten	.	9,00 <sup>b</sup>
Insgesamt	.	847,81

<sup>a</sup>Vom Staat oder von anderen Sektoren. – <sup>b</sup>Geschätzt.

*Quelle:* Statistisches Bundesamt (1999: 20; 2002: 223, 229); Angaben des Statistischen Bundesamts; Sachverständigenrat (2002); eigene Berechnungen.

Die Zahlen über die Steuerpflichtigen, die in der Lohnsteuerstatistik ausgewiesen werden, sind kompatibel mit den VGR-Daten für die Zahl der Beschäftigten.

<sup>4</sup> Die beamten- und soldatenrechtlichen Versorgungsbezüge sind im Gegensatz zu den Renten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und unterliegen deshalb dem Lohnsteuerquellenabzug.

In der Lohnsteuerstatistik 1998 sind Angaben für knapp 31,60 Millionen Steuerfälle erfasst (Tabelle 2). Nach Abzug der Zahl der Versorgungsempfänger resultieren 28,60 Millionen Steuerfälle; diese Zahl kennzeichnet in etwa die Zahl der abhängig Beschäftigten. Die VGR weisen für das Jahr 1998 33,58 Millionen Beschäftigte aus.

*Tabelle 2:* Beschäftigte gemäß der Lohnsteuerstatistik und gemäß den volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen in den Jahren 1998 und 1995 (1000)

	1998	1995
Beschäftigte (Lohnsteuerfälle <sup>a</sup> ) gemäß der Lohnsteuerstatistik		
Nicht rentenversicherungspflichtige Arbeitnehmer	.	2 818,4
Rentenversicherungspflichtige	.	26 857,5
Zusammen	28 603,9	29 675,9
Versorgungsempfänger	2 994,3	2 337,1
Insgesamt	31 598,3	32 013,0
Abhängig Beschäftigte (Inländerkonzept) gemäß den VGR	33 580,0	33 498,0

<sup>a</sup>Ohne Lohnsteuerfälle, bei denen andere Einkünfte die aus nichtselbständiger Arbeit überwiegen.

*Quelle:* Statistisches Bundesamt (1999: 124–125); Angaben des Statistischen Bundesamts; Sachverständigenrat (2002: 414); eigene Berechnungen.

Eine weitere Überlegung zeigt, dass die Lohnsteuerstatistik als Basis für Modellrechnungen gut geeignet ist. In der Lohnsteuerstatistik 1998 werden 25 528 243 Lohnsteuerpflichtige, darunter 2 894 153 Lohnsteuerpflichtige mit Versorgungsbezügen<sup>5</sup>, ausgewiesen (Tabelle 3). Dabei werden Ehegatten mit beiderseitigem Bruttolohn (Arbeitseinkommen oder Versorgungsbezüge) als ein Lohnsteuerpflichtiger gezählt. Unterstellt man, dass Lohnsteuerpflichtige mit Versorgungsbezügen nur diese und kein Arbeitseinkommen aus einem Arbeitsverhältnis beziehen, so resultieren 22 634 090 erwerbstätige Lohnsteuerpflichtige im Sinne der Statistik. Beachtet man, dass viele davon Ehegatten mit zwei Einkommen sind (6 011 961 nach der Splittingtabelle besteuerte Pflichtige mit zwei Einkommensbeziehern nach Abzug der Zahl derjenigen unter diesen, die Versorgungsbezüge hatten), so gab es gemäß der Lohnsteuerstatistik 28 646 051

<sup>5</sup> Am 1. Januar 1999 gab es 1,346 Millionen Versorgungsempfänger bzw. -empfängerinnen des öffentlichen Dienstes (Koufen 2003: 128), im Jahresdurchschnitt 1998 waren es schätzungsweise 1,338 Millionen.

Beschäftigte im Jahr 1998.<sup>6</sup> In den VGR werden 33 580 000 Beschäftigte für das Jahr 1998 ausgewiesen.

Tabelle 3: Lohnsteuerpflichtige<sup>a</sup> nach Steuerklassen 1998 und 1995

	1998	1995
Grundtabelle		
– Ohne Haushaltsfreibetrag	10 809 345	11 416 722
darunter: Steuerpflichtige mit Versorgungsbezügen	1 271 540	1 422 748
– Mit Haushaltsfreibetrag	1 171 761	1 193 085
darunter: Steuerpflichtige mit Versorgungsbezügen	30 197	39 043
Splittingtabelle		
– Ein Einkommensbezieher	7 089 122	7 228 612
darunter: Steuerpflichtige mit Versorgungsbezügen	1 163 904	1 211 120
– Zwei Einkommensbezieher	6 378 260	6 859 375
darunter: Steuerpflichtige mit Versorgungsbezügen	366 299	329 639
Nicht zusammengeführte Fälle	79 755	75 991
darunter: Steuerpflichtige mit Versorgungsbezügen	62 213	61 383
Insgesamt	25 528 243	26 773 785
darunter: Steuerpflichtige mit Versorgungsbezügen	2 894 153	3 063 933
<sup>a</sup> Ehegatten mit beiderseitigem Bruttolohn zählen als ein Steuerpflichtiger.		

Quelle: Statistisches Bundesamt (1999: 108–123); Angaben des Statistischen Bundesamts; eigene Berechnungen.

Um Lohnschichtungen für die Jahre bis 2006 zu gewinnen, wird angenommen, dass sich die Bruttolöhne aller Steuerpflichtigen mit der gleichen Rate verändern; als Veränderungsrate wird jene für die Bruttolöhne und -gehälter je Beschäftigten laut VGR verwendet. Als Veränderungsrate für die Zahl der Steuerpflichtigen wird die für die Zahl der abhängig Beschäftigten gemäß den VGR zugrunde gelegt. Alle Veränderungsrate für die Jahre 2003 bis 2006 werden geschätzt (Tabelle 4); die Schätzung für die Jahre 2003 und 2004 orientiert sich an der Prognose, die das Institut für Weltwirtschaft im September 2003 veröffentlicht hat (vgl. Benner et al. 2003).

<sup>6</sup> Dies entspricht etwa der Zahl der Beschäftigten, die bei der Betrachtung der Lohnsteuerfälle resultiert (Tabelle 2).

Tabelle 4: Durchschnittslohn und Beschäftigte 1995–2006

	1995	1998	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Durchschnittslohn <sup>a</sup>								
– Euro je Monat	2 006	2 061	2 166	2 198	2 235	2 276	2 325	2 377
– Veränderung gegenüber dem Vorjahr (Prozent)	.	.	.	1,48	1,68	1,83	2,15	2,24
Abhängig Beschäftigte <sup>a</sup>								
– 1000	33 498	33 580	34 774	34 520	33 890	33 670	33 770	33 940
– Veränderung gegenüber dem Vorjahr (Prozent)	.	.	.	–0,73	–1,83	–0,65	0,30	0,50

<sup>a</sup>Inländerkonzept.

Quelle: Statistisches Bundesamt (2002; 2003); Sachverständigenrat (2002: 414); eigene Berechnungen und Prognose.

### 3. Abzugsbeträge und Steuerschuld

Nachdem alle Bruttolohnschichtungen festgelegt sind, müssen die Bruttolöhne entsprechend den steuerrechtlichen Regelungen um Abzugsbeträge vermindert werden, um die „zu versteuernden Einkommen“ ableiten zu können; schließlich sind die Formeln des Einkommensteuertarifs anzuwenden.

Für die einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen werden Beträge für den Werbungskostenpauschbetrag und für den Sonderausgabenpauschbetrag abgesetzt (Tabelle 5). Hinzu kommt gegebenenfalls der Haushaltsfreibetrag.<sup>7</sup> Als weitere Abzugsbeträge werden Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt. Sie werden für die einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen gewonnen, indem die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (Vorsorgepauschale) angewendet werden.<sup>8,9</sup> Die Vorschrift, nach der das zu versteuernde Einkommen auf den nächs-

<sup>7</sup> Dieser Freibetrag beträgt für das Jahr 2001 2 916 Euro, für die Jahre 2002 und 2003 2 340 Euro. Im Jahr 2004 wird er nach geltendem Recht auf 1 188 Euro und im Jahr 2005 auf 0 reduziert; er soll aber erhöht werden. In der Modellrechnung, die Aufschluss über die Dynamik der Lohnbesteuerung geben soll, wird der Freibetrag für alle Jahre auf 2 340 Euro festgelegt.

<sup>8</sup> Die besonderen Regelungen für nicht rentenversicherungspflichtige Personen werden nicht berücksichtigt; die betreffenden Personengruppen (z. B. Beamte) werden als sozialversicherungspflichtig beschäftigt betrachtet.

<sup>9</sup> Bei Ehegatten müsste die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorsorgepauschale eigentlich für jeden Ehegatten gesondert ermittelt werden. Informationen über die Aufteilung

ten durch 36 ohne Rest teilbaren Euro-Betrag abgerundet und dann um 18 Euro erhöht wird, entfällt ab dem Jahr 2003 (§ 52 Abs. 24b Einkommensteuergesetz); in der Modellrechnung wird die Rundungsprozedur durchgängig vernachlässigt.

*Tabelle 5:* Steuerfreie Abzugsbeträge für Lohnsteuerpflichtige verschiedener Steuerklassen im Jahr 2003 (Euro je Jahr)

	Steuerklasse			
	I	II	III ohne V	III/V, V/III oder IV/IV
Werbungskostenpauschbetrag	1 044	1 044	1 044	2 088
Sonderausgabenpauschbetrag	36	36	72	72
Haushaltsfreibetrag	–	2 340	–	–

*Quelle:* Neue Wirtschafts-Briefe (2002), *Einkommensteuergesetz*.

Werbungskosten, die über die Pauschbeträge hinausgehen, werden nicht berücksichtigt. Freibeträge (wie z. B. der Versorgungsfreibetrag, der Altersentlastungsbetrag und der Altersfreibetrag), Aufwendungen wegen außergewöhnlicher Belastungen und (auf der Lohnsteuerkarte eingetragene) Freibeträge beispielsweise infolge der Inanspruchnahme der Begünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung werden ebenfalls nicht in die Modellrechnung einbezogen. Sie spielen eine immer kleiner werdende Rolle, vor allem deshalb, weil die Eigenheimförderung nach § 10e Einkommensteuergesetz mit Wirkung ab 1996 durch die Eigenheimzulagenregelung ersetzt worden ist; die Mindereinnahmen infolge der Zulagenregelung betreffen das Einkommen der veranlagten Einkommensteuer.

Um schließlich für die Steuerpflichtigen jeder Bruttolohngruppe die Steuerschuld zu ermitteln, werden die Tarifforneln herangezogen. Bezeichnen  $x_{ij}$  die Zahl der Steuerpflichtigen der  $i$ -ten Bruttolohngruppe in der  $j$ -ten Steuerklasse (bei vier Steuerklassen) und  $t_{ij}$  die dazugehörige Steuerschuld, so gilt für die Einkommensteuerschuld (Lohnsteuerschuld)  $T$  auf die in einem bestimmten Jahr gezahlten Löhne, Gehälter und Pensionen:

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

---

des gesamten Lohns auf Ehemann und Ehefrau liegen aber nicht vor, es wird eine Gleichverteilung angenommen. Das bedeutet, dass eine überhöhte Vorsorgepauschale und schließlich eine zu niedrige Lohnsteuer ermittelt wird, wenn die Annahme nicht zutrifft.

#### 4. Überprüfung des Modells

Das dargestellte Modell zur Ableitung des Lohnsteueraufkommens basiert auf den steuerrechtlich festgelegten Zusammenhängen sowie auf einer Vielzahl von Hypothesen. Die Behandlung konkreter Fragestellungen ist grundsätzlich erst dann mit Aussicht auf Erfolg möglich, wenn diese Hypothesen bei empirischen Tests nicht widerlegt worden sind.

Einige Hypothesen haben sich bewährt, etwa die Hypothese einer Konstanz der relativen Lohnpyramide. Für andere Hypothesen sprechen nur Plausibilitätsüberlegungen. Einzelne Hypothesen können mangels entsprechender Daten nicht geprüft werden. Prüfen lässt sich freilich, ob die Gesamtheit der Hypothesen – zusammen mit den Anwendungsbedingungen in Form der Basisstatistik für 1998 und der VGR-Daten für die Jahre 1998 bis 2002 – zu Resultaten für das Lohnsteueraufkommen führt, die den tatsächlichen Werten für diese Jahre entsprechen.

Dabei zeigt sich für das Jahr 2002, dass das abgeleitete Lohnsteueraufkommen (148,4 Mrd. Euro) um 18,3 Mrd. Euro von dem tatsächlichen Aufkommen (166,7 Mrd. Euro) abweicht (Tabelle 6). Die Differenz für das Jahr 2001 beträgt ebenfalls 18,3 Mrd. Euro. Beides besagt aber nur wenig. Es sind nämlich verschiedene Umrechnungen und Korrekturen erforderlich, will man von der abgeleiteten Lohnsteuerschuld auf Löhne, Gehälter, Pensionen und Betriebsrenten (in einem Kalenderjahr) zu den „kassenmäßigen“ Lohnsteuereinnahmen eines Jahres gelangen.

Erstens ist der einmonatige Lag zu beachten, mit dem die Unternehmen die Lohnsteuer abführen. Von der „entstehungsmäßig“ (für ein Kalenderjahr) abgeleiteten Lohnsteuerschuld sind die Lohnsteuereinnahmen im Januar des Jahres  $t+1$  (für Löhne, Pensionen und betriebliche Renten im Dezember des Jahres  $t$ ) abzuziehen, während die Lohnsteuereinnahmen im Januar des Jahres  $t$  hinzuzufügen sind. Zweitens sind nicht alle Lohnsteuerkarten in der Lohnsteuerstatistik erfasst. So sind die Steuerkarten jener Steuerpflichtigen nicht einbezogen, die mit großer Verzögerung zur Einkommensteuer veranlagt werden. Auch werden manche Steuerkarten (wohl vor allem bei nur kurzfristiger Beschäftigung) nicht

*Tabelle 6:* Modellmäßig abgeleitetes Lohnsteueraufkommen und tatsächliches Lohnsteueraufkommen in den Jahren 2001 und 2002 (Mrd. Euro)

Jahr	2001	2002	2003
Deduzierte Lohnsteuer auf gezahlte Löhne, Gehälter, Pensionen und Betriebsrenten	145,40	148,39	150,31
+ Lohnsteuer gemäß nicht erfassten Steuerkarten	16,05 <sup>a</sup>	16,38 <sup>a</sup>	16,59 <sup>a</sup>
– Lohnsteuereinnahmen im Januar des Jahres $t+1$	14,17	14,31	14,50 <sup>b</sup>
+ Lohnsteuereinnahmen im Januar des Jahres $t$	14,63	14,17	14,31
Abgeleitetes kassenmäßiges Lohnsteueraufkommen im Kalenderjahr vor Abzug des Kindergeldes	161,91	164,63	166,71
Tatsächliches Lohnsteueraufkommen im Kalenderjahr vor Abzug des Kindergeldes	163,72	166,71	168,30 <sup>c</sup>
Abweichung zwischen Modellergebnis und tatsächlichem Ergebnis	–1,81	–2,08	–1,59
<i>Nachrichtlich:</i> Modellergebnis (ohne Zuschlag für die Untererfassung in Höhe von 11,04 Prozent) für			
– Bruttolohn im Sinne der Lohnsteuerstatistik	858,01	864,32	862,83
– Zu versteuerndes Einkommen	744,74	751,81	752,27

<sup>a</sup>Geschätzt auf der Basis der Ergebnisse in Tabelle 1 (11,04 Prozent der Beträge in Zeile 1). –  
<sup>b</sup>Geschätzt. – <sup>c</sup>Aufkommen in den Monaten September bis Dezember 2003 geschätzt; tatsächliches Aufkommen für die Monate Januar bis August 2003.

*Quelle:* Angaben des Bundesministeriums der Finanzen; eigene Berechnungen.

an das Finanzamt zurückgegeben. Der Grad der Erfassung im Jahr 1998 beträgt – gemessen an den Ergebnissen der VGR – rund 90 Prozent. Umgekehrt: Die tatsächlich relevante Lohnsumme ist um 11,04 Prozent größer als der Bruttolohn gemäß der Lohnsteuerstatistik. Das Modellergebnis muss demnach um rund 11 Prozent erhöht werden, wenn die Untererfassung berücksichtigt werden soll. Auf diese Weise wird implizit berücksichtigt, dass im Modellergebnis naturgemäß jene Lohnsteuereinnahmen nicht enthalten sind, die im Rahmen der pauschalen Lohnsteuerabgeltung durch den Arbeitgeber (ohne Vorlage einer Lohnsteuerkarte) anfallen.

Beachtet man diese Diskrepanzen, so liegen die modellmäßig errechneten Steuereinnahmen für die Jahre 2001 und 2002 um jeweils rund 2 Mrd. Euro unter den tatsächlichen Steuereinnahmen. Für das Jahr 2003 ist eine Abweichung von rund 1,5 Mrd. Euro zu erwarten; das tatsächliche Aufkommen dürfte

sich nämlich, geschätzt anhand der bereits vorliegenden Daten für die Monate Januar bis August 2003, auf 168,3 Mrd. Euro belaufen.

Die Diskrepanzen sind allerdings deutlich größer, wenn berücksichtigt wird, dass in die Modellrechnung nur pauschalisierte, nicht aber auf den Steuerkarten eingetragene Abzugsbeträge Eingang finden. Das (korrigierte) Modellergebnis müsste das tatsächliche eigentlich deutlich übersteigen. Dies gilt umso mehr deshalb, weil es nach 1998 mehrere Steuerrechtsänderungen gegeben hat, die per saldo das Aufkommen reduzieren (Anhangtabellen A1 und A2).

Die Gründe dafür, dass die Abweichungen zwischen Modellergebnis und tatsächlichem Ergebnis kleiner als eigentlich zu erwarten sind, sind nicht bekannt. Möglicherweise werden in der Lohnsteuerstatistik relativ viele Steuerpflichtige mit außergewöhnlich hohen Löhnen angesichts eines Schlusstermins für die Erfassung, der regelmäßig auf das Ende des dritten Jahres nach dem Veranlagungsjahr fällt, nicht ausgewiesen, so dass der Zuschlag von 11,04 Prozent, der bei gleichmäßiger Verteilung der fehlenden Steuerkarten auf alle Lohnklassen angemessen ist, zu gering ist.<sup>10</sup> Eine Rolle mag auch spielen, dass im Modell in allen bedeutsamen Lohngruppen und Steuerklassen zu geringe durchschnittliche Steuersätze angewendet werden, weil den Steuerpflichtigen stets der jeweilige durchschnittliche Bruttolohn zugeordnet wird, die Verteilung innerhalb der Gruppen also vernachlässigt wird; es wird für alle Steuerpflichtigen einer Gruppe gewissermaßen – fälschlicherweise – das „Splitting-Verfahren“ angewendet. Insgesamt erscheint es zulässig, das Modell zu Prognose- und Simulationszwecken zu nutzen.

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

### **1. Vorbemerkungen**

Mit dem entwickelten Modell lassen sich die Konsequenzen von Änderungen des Steuertarifs simulieren. Im Folgenden werden die Auswirkungen dargestellt,

---

<sup>10</sup> Zum Einfluss der Lage des Schlusstermins auf die Ergebnisse der Lohnsteuerstatistik 1995 vgl. Rosinus (2000: 461–462).

die sich bei Einführung der Tarife 2004 bzw. 2005 ergeben.<sup>11</sup> Gesamtwirtschaftliche Rückwirkungen bleiben unberücksichtigt.

## 2. Elemente der Einkommensteuertarife 1998–2005

Mit der Verwirklichung der drei Stufen der Reform der Einkommensbesteuerung, die im Jahr 2000 beschlossen worden sind, wird das steuerfreie „Existenzminimum“ erhöht (Übersicht 1). Das zu versteuernde Einkommen, ab dem der Spitzensteuersatz gilt, wird etwas reduziert. Die Grenzsteuersätze und die Durchschnittssteuersätze – für gegebene (zu versteuernde) Einkommen – werden nennenswert gesenkt (Übersicht 2). Der Körperschaftsteuersatz wurde im Jahr 2001 im Rahmen der Systemumstellung kräftig reduziert.

*Übersicht 1:* Grundfreibetrag bei der Einkommensbesteuerung und zu versteuerndes Einkommen (Grundtabelle), ab dem der Spitzensteuersatz gilt, 1998 bis 2005 (DM je Jahr, ab 2002 Euro je Jahr)

Jahr	Grundfreibetrag	Zu versteuerndes Einkommen
1998	12 365	120 042
1999	13 067	120 042
2000	13 499	114 696
2001	14 093	107 568
2002	7 235	55 008
2003	7 235	55 008
2004	7 426	52 293
2005	7 664	52 152

*Quelle:* BMF (lfd. Jgg.; 2000); Neue Wirtschafts-Briefe (2002).

<sup>11</sup> Die Auswirkungen auf das Aufkommen an Solidaritätszuschlag, der als Zuschlag u.a. auf die Lohnsteuerschuld erhoben wird, werden vernachlässigt.

Übersicht 2: Ausgewählte Steuersätze 1998 bis 2005 (in Prozent)

Jahr	Eingangssteuersatz bei der Einkommensbesteuerung	Maximaler Einkommensteuersatz	Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne
1998	25,9	53,0 <sup>a</sup>	45,0
1999	23,9	53,0 <sup>a</sup>	40,0
2000	22,9	51,0 <sup>a</sup>	40,0
2001	19,9	48,5	25,0 <sup>b</sup>
2002	19,9	48,5	25,0 <sup>b</sup>
2003	19,9	48,5	26,5 <sup>b</sup>
2004	17,0	47,0	25,0 <sup>b</sup>
2005	15,0	42,0	25,0 <sup>b</sup>

<sup>a</sup>Abweichende Regelung für gewerbliche Einkünfte; maximaler Steuersatz 47, 45 bzw. 43 Prozent. – <sup>b</sup>Auch für ausgeschüttete Gewinne maßgeblich.

Quelle: BMF (lfd. Jgg.; 2000); Neue Wirtschafts-Briefe (2002).

### 3. Die Steuertarife 2002, 2004 und 2005

Der Steuertarif 2002 entspricht dem für das Jahr 2001, abgesehen davon, dass er in Euro statt in DM formuliert ist. Der Steuertarif 2004 ist der ursprünglich für das Jahr 2003 vorgesehene Tarif; die Einführung dieses Tarifs wurde um ein Jahr verschoben, weil Mehreinnahmen zur Finanzierung der Hochwasserschäden für erforderlich gehalten wurden. Die Struktur der Tarifformeln (Grundtabelle) wird sich in den kommenden Jahren wenig ändern (Übersicht 3).

## Übersicht 3: Einkommensteuertarife 2002, 2004 und 2005

<i>Tarif 2002<sup>a</sup></i>	
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.	
<i>Tarif 2004</i>	
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.	
<i>Tarif 2005</i>	
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.	
<sup>a</sup> Wie Tarif 2001, aber in Euro.	

Quelle: Neue Wirtschafts-Briefe (2002).

#### 4. Auswirkungen der Einführung alternativer Steuertarife auf das Lohnsteueraufkommen

Die Einführung des Steuertarifs 2004 bringt im Jahr 2004 Lohnsteuerminder-einnahmen in Höhe von etwa 6 Mrd. Euro mit sich (Tabelle 7). Dabei ist ein

Aufschlag dafür eingerechnet worden, dass die Lohnsteuerstatistik 1998 nur rund 90 Prozent der der Besteuerung unterliegenden „Löhne“ erfasst. Wesentlich größere Mindereinnahmen (19 Mrd. Euro) hätte das Inkrafttreten des ursprünglich für das Jahr 2005 geplanten Tarifs zur Folge. Der Vergleichbarkeit wegen sind die „Steuerausfälle“ für die Jahre 2003 sowie 2005 und 2006 errechnet worden. Die Mindereinnahmen für diese Jahre variieren mit der Beschäftigtenzahl und mit dem Durchschnittslohn.

*Tabelle 7:* Auswirkungen der Einführung alternativer Einkommensteuertarife auf das Lohnsteueraufkommen (im Vergleich zum Aufkommen nach dem Tarif 2003) für die Jahre 2003–2006 (Mrd. Euro)

	2003	2004	2005	2006
Tarif für das Jahr 2004	-5,7	-5,8	-5,9	-6,0
Tarif für das Jahr 2005	-18,9	-19,3	-20,0	-20,7

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

Bei einer Bewertung der Ergebnisse ist zu beachten, dass die errechneten Resultate die Effekte nur der „ersten Runde“ angeben. Mit der betreffenden Steuersatzreduktion einhergehende Anpassungen der Privaten oder des Staates werden nicht berücksichtigt. Soweit etwa durch eine Maßnahme allokativer Verzerrungen reduziert und/oder – verbunden mit Ausgabenvariationen – Leistungsanreize geschaffen werden und es daraufhin zu höheren Wachstumsraten des Sozialprodukts kommt, fließen den Gebietskörperschaften höhere Steuereinnahmen zu. Diese sind den „Ausfällen der ersten Runde“ gegenüberzustellen.

## **5. Aufkommenselastizität, durchschnittlicher Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz nach den einzelnen Einkommensteuertarifen**

### **a) Formale Darstellung der Zusammenhänge**

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)

$T$  = Lohnsteuer

$d$  = Veränderung

Die Elastizität des Lohnsteueraufkommens bezüglich der Lohnsumme ist so definiert:

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

Sie lässt sich wie folgt erweitern und umformen:

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

$e$  = Bemessungsgrundlagenelastizität \* Tarifelastizität

Durch weitere Umformung folgt:

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

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

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

### **b) Die Verhältnisse im Jahr 2003**

Nach dem Einkommensteuertarif 2001 gelten seit Jahresanfang 2001 ein (nennenswert) erhöhter Grundfreibetrag (7 235 Euro), ein Eingangsteuersatz von 19,9 und ein Spitzensteuersatz von 48,5 Prozent. Für einen Lohnsteuerpflichtigen – im Durchschnitt der Steuerklassen – mit durchschnittlichem Bruttolohn und mit pauschalierten Werbungskosten und Sonderausgaben beträgt der Durchschnittssteuersatz (Lohnsteuer bezogen auf das zu versteuernde Einkommen) im Jahr 2003 knapp 20 Prozent, der Grenzsteuersatz beläuft sich auf knapp 33 Prozent. Die Aufkommenselastizität, die Veränderungsrate des Lohnsteueraufkommens bei einer Veränderung des Lohns um 1 Prozent, ist im Jahr 2003 bei unveränderter Beschäftigtenzahl mit einem Wert von 1,89 sehr hoch. Die heimlichen Steuererhöhungen, zu denen es bei unverändertem Steuertarif kommt, sind bei einer so hohen Aufkommenselastizität beträchtlich.

### **c) Steuerrechtsänderungen und Dynamik des Lohnsteueraufkommens in den Jahren 2003 bis 2006**

Die unterschiedlichen Einkommensteuertarife interessieren auch im Hinblick darauf, wie sie sich mittelfristig auf den Expansionspfad des Steueraufkommens auswirken. Diese Effekte werden an der Aufkommenselastizität des Lohnsteueraufkommens sowie an deren Komponenten in den Jahren 2003 bis 2006 gemessen. Bei der Simulation werden die prognostizierten Lohnveränderungen zugrunde gelegt; die Zahl der Beschäftigten wird als konstant angenommen.

Die Einführung des Tarifs 2004 würde die Aufkommenselastizität erhöhen (Tabelle 8). Sie wäre im Jahr 2004 mit einem Wert von 1,92 noch höher als gegenwärtig (1,89). Der Durchschnittssteuersatz für den durchschnittlichen Lohnsteuerpflichtigen belief sich im Jahr 2004 auf 19,6 Prozent, der Grenzsteuersatz auf 32,5 Prozent (Tabelle 9).

Der Steuertarif 2005 schneidet hinsichtlich der hier untersuchten Kriterien besser ab. Der Grenzsteuersatz des durchschnittlichen Lohnsteuerzahlers würde – bei dem unterstellten Lohnanstieg – in den Jahren 2005 und 2006 etwas mehr als 30 Prozent, der Durchschnittssteuersatz rund 18 Prozent betragen. Der Tarif 2005 brächte also sowohl eine deutlich reduzierte Durchschnittsbelastung der

Lohnsteuerpflichtigen als auch eine nennenswert verringerte Grenzbelastung mit sich.

*Tabelle 8:* Kennzahlen zur Dynamik des Lohnsteueraufkommens bei unterschiedlichen steuerrechtlichen Regelungen und gegebener Beschäftigtenzahl

Steuerrechtliche Regelung	Tarif- elastizität	Bemessungs- grundlagen- elastizität	Aufkommens- elastizität
		<i>im Jahre 2003</i>	
Geltender Tarif	1,655	1,141	1,888
Tarif 2004	1,696	1,141	1,935
Tarif 2005	1,696	1,141	1,934
		<i>im Jahre 2004</i>	
Geltender Tarif	1,646	1,140	1,876
Tarif 2004	1,687	1,140	1,922
Tarif 2005	1,687	1,140	1,923
		<i>im Jahre 2005</i>	
Geltender Tarif	1,639	1,142 <sup>a</sup>	1,872
Tarif 2004	1,676	1,142 <sup>a</sup>	1,914
Tarif 2005	1,678	1,142 <sup>a</sup>	1,917
		<i>im Jahre 2006</i>	
Geltender Tarif	1,627	1,138	1,852
Tarif 2004	1,665	1,138	1,896
Tarif 2005	1,665	1,138	1,895

<sup>a</sup>Bei 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.

Die Steuertarife 2004 und 2005 unterscheiden sich allerdings hinsichtlich der durch sie implizierten Aufkommenselastizität praktisch nicht. Beide Steuertarife bewirkten, dass die Aufkommenselastizität rund 1,9 beträgt, also größer als gegenwärtig ausfällt. Die heimlichen Steuererhöhungen nähmen also – gemessen am Tarif 2002 – zu.

Tabelle 9: Komponenten der Tarifelastizität verschiedener Einkommensteuertarife

Steuerrechtliche Regelung	Tarif- elastizität	Grenz- steuersatz (Prozent)	Durch- schnitts- steuersatz im Vorjahr (Prozent)
		<i>im Jahre 2003</i>	
Geltender Tarif	1,655	32,67	19,74
Tarif 2004	1,696	32,29	19,04
Tarif 2005	1,696	29,66	17,49
		<i>im Jahre 2004</i>	
Geltender Tarif	1,646	32,89	19,98
Tarif 2004	1,687	32,54	19,29
Tarif 2005	1,687	29,89	17,72
		<i>im Jahre 2005</i>	
Geltender Tarif	1,639	33,19	20,25
Tarif 2004	1,676	32,80	19,57
Tarif 2005	1,678	30,15	17,97
		<i>im Jahre 2006</i>	
Geltender Tarif	1,627	33,45	20,56
Tarif 2004	1,665	33,10	19,88
Tarif 2005	1,665	30,42	18,27

Quelle: Eigene Berechnungen.

## 6. Ergebnisse für Steuerklassen gemäß dem geltenden Tarif

Auch für die einzelnen Steuerklassen können die Komponenten der Aufkommenselastizität ermittelt werden. Es wird allein der geltende Steuertarif zugrunde gelegt. Die Beschäftigtenzahl wird wiederum als unverändert angenommen. Auch werden die für die Jahre 2004 bis 2006 beschlossenen Steuerrechtsänderungen, die die Bemessungsgrundlage betreffen, nicht berücksichtigt. Es lässt sich so die unterschiedliche Dynamik erkennen.

Die Ergebnisse für die einzelnen Steuerklassen unterscheiden sich teils deutlich (Tabellen 10 bis 13). Die Elastizität für die Steuerzahlungen der Pflichtigen in Steuerklasse II ist vergleichsweise groß; darin schlägt sich die relativ hohe

Besteuerungsmengenelastizität nieder, die durch den konstanten Haushaltsfreibetrag bedingt ist.

*Tabelle 10:* Lohnsteueraufkommen gemäß dem Steuertarif 2003 bei unveränderter Beschäftigtenzahl – Steuerklasse I

	2003	2004	2005	2006
Lohnsumme				
Mrd. Euro	243,13	247,59	252,92	258,57
Prozent gegenüber Vorjahr <sup>a</sup>	.	1,83	2,15	2,24
Zu versteuerndes Einkommen				
Mrd. Euro	212,58	216,98	222,26	227,88
Prozent gegenüber Vorjahr	.	2,07	2,43	2,53
Lohnsteuer				
Mrd. Euro	44,92	46,42	48,22	50,15
Prozent gegenüber Vorjahr	.	3,33	3,88	4,01
Besteuerungsmengenelastizität	1,127	1,129	1,129	1,131
Tarifelastizität	1,613	1,606	1,598	1,584
Aufkommenselastizität	1,818	1,813	1,804	1,791
Grenzsteuersatz (Prozent)	33,70	33,93	34,18	34,37
Durchschnittssteuersatz im Vorjahr (Prozent)	20,89	21,13	21,39	21,70

<sup>a</sup>Bei fester Beschäftigtenzahl identisch mit Veränderung des Durchschnittslohns.

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

*Tabelle 11:* Lohnsteueraufkommen gemäß dem Steuertarif 2003 bei unveränderter Beschäftigtenzahl – Steuerklasse II

	2003	2004	2005	2006
Lohnsumme				
Mrd. Euro	29,93	30,48	31,14	31,83
Prozent gegenüber Vorjahr <sup>a</sup>	.	1,83	2,15	2,24
Zu versteuerndes Einkommen				
Mrd. Euro	23,67	24,22	24,87	25,57
Prozent gegenüber Vorjahr	.	2,31	2,70	2,80
Lohnsteuer				
Mrd. Euro	4,79	4,96	5,18	5,41
Prozent gegenüber Vorjahr	.	3,70	4,30	4,42
Besteuerungsmengenelastizität	1,259	1,259	1,253	1,251
Tarifelastizität	1,615	1,601	1,595	1,581
Aufkommenselastizität	2,033	2,015	1,999	1,978
Grenzsteuersatz (Prozent)	32,24	32,37	32,68	32,90
Durchschnittssteuersatz im Vorjahr (Prozent)	19,96	20,22	20,49	20,81

<sup>a</sup>Bei fester Beschäftigtenzahl identisch mit Veränderung des Durchschnittslohns.

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

*Tabelle 12:* Lohnsteueraufkommen gemäß dem Steuertarif 2003 bei unveränderter Beschäftigtenzahl – Steuerklasse III ohne V

	2003	2004	2005	2006
Lohnsumme				
Mrd. Euro	238,66	243,04	248,27	253,82
Prozent gegenüber Vorjahr <sup>a</sup>	.	1,83	2,15	2,24
Zu versteuerndes Einkommen				
Mrd. Euro	205,34	209,66	214,89	220,42
Prozent gegenüber Vorjahr	.	2,11	2,49	2,57
Lohnsteuer				
Mrd. Euro	35,68	36,98	38,56	40,25
Prozent gegenüber Vorjahr	.	3,65	4,28	4,38
Besteuerungsmengenelastizität	1,152	1,149	1,157	1,151
Tarifelastizität	1,744	1,732	1,716	1,701
Aufkommenselastizität	2,009	1,990	1,986	1,957
Grenzsteuersatz (Prozent)	29,87	30,10	30,27	30,53
Durchschnittssteuersatz im Vorjahr (Prozent)	17,13	17,38	17,64	17,95

<sup>a</sup>Bei fester Beschäftigtenzahl identisch mit Veränderung des Durchschnittslohns.

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

*Tabelle 13:* Lohnsteueraufkommen gemäß dem Steuertarif 2003 bei unveränderter Beschäftigtenzahl – Steuerklasse IV/IV und III/V bzw. V/III

	2003	2004	2005	2006
Lohnsumme				
Mrd. Euro	343,22	349,52	357,05	365,03
Prozent gegenüber Vorjahr <sup>a</sup>	.	1,83	2,15	2,24
Zu versteuerndes Einkommen				
Mrd. Euro	303,80	310,10	317,66	325,66
Prozent gegenüber Vorjahr	.	2,08	2,44	2,52
Lohnsteuer				
Mrd. Euro	63,55	65,70	68,31	71,11
Prozent gegenüber Vorjahr	.	3,39	3,97	4,09
Besteuerungsmengenelastizität	1,134	1,131	1,132	1,127
Tarifelastizität	1,638	1,632	1,630	1,622
Aufkommenselastizität	1,858	1,847	1,846	1,827
Grenzsteuersatz (Prozent)	33,86	34,14	34,54	34,89
Durchschnittssteuersatz im Vorjahr (Prozent)	20,67	20,92	21,19	21,51

<sup>a</sup>Bei fester Beschäftigtenzahl identisch mit Veränderung des Durchschnittslohns.

*Quelle:* Eigene Berechnungen.

## **D. Die Nutzung des Modells bei der Prognose des Lohnsteueraufkommens**

Das Modell wird nun angewendet, um das Lohnsteueraufkommen zu prognostizieren. Gesamtwirtschaftliche Vorgaben sind die Beschäftigtenzahl und der Durchschnittslohn, mithin also die Lohnsumme. Zudem wird beachtet, dass Beamtenpensionen (oberhalb eines spezifischen Freibetrags) und Betriebspensionen besteuert werden.

Ausgangspunkt ist das um einige Einflüsse<sup>12</sup> korrigierte tatsächliche (teils geschätzte) Ergebnis für das Jahr 2003 (Tabelle 14). Es wird mit Hilfe der Elastizität fortgeschrieben, die sich durch Anwendung des Modells bei gegenwärtigem Steuerrecht errechnen lässt. Dabei ist zu beachten, dass die Aufkommenselastizität bei steigender Beschäftigtenzahl geringer ist als bei konstanter Beschäftigtenzahl.<sup>13</sup>

Die Aufkommenselastizität bei unveränderter Beschäftigtenzahl beläuft sich im Jahr 2004 auf rund 1,88. In der Aufkommenselastizität spiegeln sich verschiedene Einflussfaktoren wider. Die Tarifelastizität, also der Quotient aus durchschnittlichem Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz im Vorjahr, beträgt rund 1,65, die Besteuerungsmengenelastizität rund 1,14 (Tabelle 15). In den Jahren 2005 und 2006 nimmt die Aufkommenselastizität bei unverändertem Recht geringfügig ab; beide Komponenten der Elastizität sinken tendenziell. Dies sind seit Jahrzehnten Kennzeichen der Einkommensteuertarife in Deutschland (Boss 1986; Boss und Elendner 2000).

Es wird angenommen, dass die dritte Stufe der Steuerreform vorgezogen wird. Die Einflüsse der Änderungen des Steuertarifs werden entsprechend den obigen Rechenergebnissen berücksichtigt. Die Auswirkungen anderer Rechtsänderungen werden gemäß offiziellen Angaben eingebaut (Anhangtabelle A3).

---

<sup>12</sup> Dazu zählen der einmonatige Lag, mit dem die Lohnsteuer in die Kassen des Staates fließt, sowie die Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen (wie z.B. der Förderung der Altersvorsorge).

<sup>13</sup> Dies beruht darauf, dass eine Änderung der Beschäftigtenzahl im Rahmen der Modellannahmen das Lohnsteueraufkommen um den gleichen Prozentsatz verändert wie die Lohnsumme. Bei zunehmender Beschäftigtenzahl sinkt die Relation der Veränderungsraten. Bei rückläufiger Zahl der Beschäftigten ist es umgekehrt.

Tabelle 14: Ableitung der Prognose des Lohnsteueraufkommens in den Jahren 2003–2006

	2003	2004	2005	2006
Veränderung der Summe aus Lohnsumme, Beamtenpensionen und Betriebsrenten (Bruttolohn im Sinne der Lohnsteuerstatistik) in Prozent <sup>a</sup>	.	1,17	2,46	2,75
Aufkommenselastizität bei gegebener Beschäftigtenzahl des Jahres 2003	.	1,876	1,872	1,852
Aufkommenselastizität bei veränderter Beschäftigtenzahl	.	2,368	1,764	1,698
		Mrd. Euro		
Lohnsteueraufkommen, bereinigt	168,49	173,16	180,68	189,12
dito, Veränderung in Prozent	(1,29)	(2,77)	(4,34)	(4,67)
Auswirkung der Steuerreform <sup>b</sup>	.	–19,26	–19,95	–20,73
Änderung des Haushaltsfreibetrags	.	0,34	0,66	0,66
Einfluss sonstiger Rechtsänderungen (z.B. Altersvermögenszulage) <sup>c</sup>	.	–0,30	–2,10	–2,00
Zusammen	168,49	153,94	159,29	167,05
Lohnsteuer, Januar des Jahres $t+1$	–14,50	–13,20	–13,70	–14,30
Lohnsteuer, Januar des Jahres $t$	14,31	14,50	13,20	13,70
Lohnsteuer vor Abzug des Kindergeldes	168,30	155,24	158,79	166,45
Kindergeld	–34,44	–34,44	–34,44	–34,44
Lohnsteuer, kassenmäßig	133,86	120,80	124,35	132,01
<sup>a</sup> Vgl. Tabelle 4. – <sup>b</sup> Vgl. Tabelle 7. – <sup>c</sup> Vgl. Anhangtabelle A3.				

Quelle: Eigene Berechnungen; Neue Wirtschaftsbriefe (2002).

Tabelle 15: Elemente der Prognose des Lohnsteueraufkommens bei unveränderter Beschäftigtenzahl und bei unverändertem Steuertarif in den Jahren 2004–2006

	2004	2005	2006
Zunahme des Lohnsteueraufkommens (Prozent)			
Aufkommenselastizität	1,876	1,872	1,852
Tarifelastizität	1,646	1,639	1,627
Besteuerungsmengenelastizität	1,140	1,142 <sup>a</sup>	1,138
Durchschnittlicher Grenzsteuersatz (Prozent)	32,89	33,19	33,45
Durchschnittlicher Steuersatz im Vorjahr (Prozent)	19,98	20,25	20,56
<sup>a</sup> Vgl. hierzu Fußnote a in Tabelle 8.			

Quelle: Eigene Berechnungen; Tabelle 9.

## E. Exkurs: Zur Entwicklung des Progressionsgrades des Einkommensteuertarifs

Der Grundfreibetrag bei der Einkommensbesteuerung wurde häufig – insbesondere in der zweiten Hälfte der neunziger Jahre – erhöht (Tabelle 16); das zu versteuernde Einkommen, ab dem der marginale Spitzensatz gilt, wurde erst zum Jahresbeginn 2000 gesenkt, nachdem es zehn Jahre nicht geändert worden war. Der Progressionsgrad des Tarifs hat sich in den vergangenen Jahrzehnten erhöht.

*Tabelle 16:* Steuerfreies Einkommen und zu versteuerndes Einkommen (Grundtabelle), ab dem der Spitzensteuersatz gilt, 1965 bis 2000 (DM je Jahr, ab 2002: Euro je Jahr)

Jahr	Grundfreibetrag	Zu versteuerndes Einkommen
1965	1 709	110 040
1975	3 029	130 020
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	7 235	55 008
2004	7 426	52 293
2005	7 664	52 152

*Quelle:* Neue Wirtschafts-Briefe (1966; 2002); *BGBl.* (lfd. Jgg.).

Die Progressionsverschärfung lässt sich anhand einfacher Maßgrößen verdeutlichen. Die Änderung des Grenzsteuersatzes je 1 000 DM zu versteuerndes Einkommen, die infolge der direkten Progression<sup>14</sup> mit den Einkommensteuertarifen verbunden war bzw. ist, hat im Zeitablauf zugenommen (Tabelle 17). Bei dieser Entwicklung hat sich die Einkommensteuerschuld für – gegebene – hohe Einkommen unterproportional verringert. Im Zeitraum 1990 bis 2000 ist die durchschnittliche Einkommensteuerbelastung für Steuerpflichtige mit einem zu

<sup>14</sup> Die so genannte indirekte Progression resultiert aus der Existenz eines Grundfreibetrags.

versteuernden Einkommen von rund 100 000 DM je Jahr praktisch nicht reduziert worden – trotz der häufigen Anhebung des Grundfreibetrags und der Änderungen der Eingangssteuersätze im Zeitraum 1996–2000.

Der Steuertarif 2005 beinhaltet eine Entschärfung der Progression. Gleichzeitig werden hohe Einkommen nennenswert entlastet.

*Tabelle 17:* Elemente ausgewählter Einkommensteuertarife 1965–2005

	Änderung des Grenzsteuersatzes je 1 000 DM zu versteuerndes Einkommen im Bereich direkter Progression, Grundtabelle (Prozentpunkte)	Einkommensteuerschuld (Grundtabelle) in DM bei einem zu versteuernden Einkommen von	
		100 008 DM	50 004 DM
Tarif 1965			
Tarif 1975	0.441	43 396	17 220
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	29 276	9 656
Tarif 2004	0.536	28 954	9 338
Tarif 2005	0.483	26 528	8 684

*Quelle:* BGBl. (Ifd. Jgg.); eigene Berechnungen.

## F. Wirtschaftspolitische Überlegungen

Sowohl die Einführung des Einkommensteuertarifs 2004 als auch die des Tarifs 2005 implizieren, dass es immer wieder zu beträchtlichen heimlichen Steuererhöhungen kommt. Die Tarife müssten Jahr für Jahr angepasst werden, um heimliche Erhöhungen der Einkommensteuer in Grenzen zu halten. Die Effekte der kalten Progression belaufen sich bei einem Lohnanstieg um 2 Prozent auf rund 3 Mrd. Euro je Jahr. Sollen sie vermieden werden, 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.

Die Indexierung des Einkommensteuertarifs ist keineswegs eine Seltenheit in den Industrieländern. In den Vereinigten Staaten von Amerika<sup>15</sup> und in einigen anderen Ländern ist sie eine Selbstverständlichkeit.

---

<sup>15</sup> Vgl. hierzu Rosen (1999); zu dem aktuellen Steuertarif in den Vereinigten Staaten von Amerika vgl. Zschiegner (2003).

## G. Anhangtabellen

*Tabelle A1:* Auswirkungen von Rechtsänderungen (ohne Änderungen des Steuertarifs) auf das Lohnsteueraufkommen 1999–2002 (Mill. DM)

	1999	2000	2001	2002
Anhebung der Einkommensgrenzen im Vermögensbildungsgesetz etc.	–	–50	–100	–150
Senkung der Freibeträge für Abfindungen	74	161	162	162
Begrenzung der Steuerfreiheit für Übergangsgelder und -beihilfen	21	23	23	23
Aufhebung der Steuerfreiheit für Zuwendungen anlässlich bestimmter Jubiläen	96	104	104	104
Streichung des Vorkostenabzugs bei selbstgenutzten Wohnungen	585	638	638	638
Änderung der pauschalierten Besteuerung von Direktversicherungen	300	300	300	300
Änderung des § 50a Abs. 7 EStG	5	11	16	18
Steuerbefreiung von Entgelten aus geringfügiger Beschäftigung	–1 300	–2 000	–2 000	–2 000
Zusammen	–219	–813	–857	–905
Zusammen (in Euro)	–112	–416	–438	–463

*Quelle:* BMF (lfd. Jgg.); eigene Berechnungen.

*Tabelle A2: Auswirkungen von Rechtsänderungen (ohne Änderungen des Steuertarifs) auf das Lohnsteueraufkommen 2001–2006 (Mill. Euro)*

	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Einführung einer Entfernungspauschale	-432	-483	-465	-447	.	.
Befreiung der Zuwendungen gewerblicher Arbeitgeber an Pensionskassen und -fonds (§ 3 Nr. 63 EStG)	-	-222	-266	-291	-320	.
Einführung eines Anspruchs auf Gehaltsumwandlung (Pensionskassen und Direktversicherungen) und Ähnliches	-51	{-200 -58}	-224 -59	-232 -61	-238 -63	.
Steuerfreistellung von Trinkgeldern	-	-	-51	-56	-56	-56
Reduktion der Ausbildungsfreibeträge	-	243	271	271	245	.
Einführung eines Steuerabzuges für Bauleistungen in Höhe von 15 %	-	115	128	141	153	.
Änderung des Haushaltsfreibetrags von 5 616 DM in 2 916 Euro	.	-13	-13	-13	-13	.
Verringerung des Haushaltsfreibetrags auf 2 340 Euro <sup>a</sup>	-	240	614	649	892	.
Gewährung des Haushaltsfreibetrags auch für Neufälle in den Jahren 2002 bis 2004	-	-35	-32	-46	5	.
Beibehaltung des Haushaltsfreibetrags von 2 340 Euro im Jahr 2003	-	-	-350	-30	-	.
Zusammen	-268	-468	-217	145	.	.
<i>Nachrichtlich:</i>						
Stufenweise Umstellung des Einkommensteuertarifs auf Euro-Basis ohne Tabellenstufen	215	-55	230	260	260	.
Änderung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags von 2 000 DM auf 1 044 Euro	.	-110	-118	-118	-118	.
Änderung des Sonderausgaben-Pauschbetrags von 108 DM auf 36 Euro	.	110	118	118	118	.
Änderung des Haushaltsfreibetrags insgesamt	-	192	219	560	884	.
Haushaltsfreibetrag (Euro)	5 616 <sup>b</sup>	2 340	2 340	1 188	0	0

<sup>a</sup>Neufälle ab 2002: 0 Euro. – <sup>b</sup>DM.

*Quelle:* BMF (lfd. Jgg.); eigene Berechnungen.

*Tabelle A3: Auswirkungen von Rechtsänderungen (ohne Änderungen des Steuertarifs) auf das Lohnsteueraufkommen 2003–2006 (Mill. Euro)*

	2003	2004	2005	2006
Förderung gemäß Altersvermögensgesetz (Zulage)	-1 343	-1 401	-2 926	-2 875
Einführung der Zulagenregelung für Beamte und Arbeitnehmer im öffentlichen Dienst	-343	-343	-688	-658
Reform der geringfügigen Beschäftigung, Höchstbetrag 400 Euro je Monat	-725	-1 090	-1 090	-1 090
Pauschsteuer von 2 Prozent	270	360	360	360
Pauschalierung der Lohnsteuer bis zu einem Lohn von 400 (statt 325) Euro je Monat	-5	-5	-5	-5
Zusammen	-2 146	-2 479	-4 349	-4 268
Veränderung gegenüber dem Vorjahr	.	-333	-1 870	81
<i>Nachrichtlich:</i>				
Veränderung <sup>a</sup> infolge mehrmaliger Korrektur der Regelung für den Haushaltsfreibetrag <sup>b</sup>	27	341	324	.
<sup>a</sup> Gegenüber dem Vorjahr. – <sup>b</sup> Vgl. Tabelle A2.				

*Quelle:* BMF (lfd. Jgg.); eigene Berechnungen.

## H. Literaturverzeichnis

- Benner, J., D. Borbély, A. Boss, A. Kuhn, C.-P. Meier, F. Oskamp, J. Scheide und R. Schmidt (2003). Leichte Belebung der Konjunktur in Deutschland. *Die Weltwirtschaft* (3), in Vorbereitung.
- BGBI. (Bundesgesetzblatt, Teil I)* (lfd. Jgg.).
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (Hrsg.) (lfd. Jgg.). *Finanzbericht*. Bonn bzw. Berlin.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (Hrsg.) (2000). Steuerpolitik für die Zukunft unseres Landes. *Finanznachrichten* (7): 1–4.
- 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., und T. Elendner (2000). Ein Modell zur Simulation des Lohnsteueraufkommens in Deutschland. Kieler Arbeitspapier 988. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Koufen, S. (2003). Versorgungsempfänger des öffentlichen Dienstes am 1. Januar 2002. *Wirtschaft und Statistik* (2): 126–134.
- Neue Wirtschafts-Briefe (Hrsg.) (1966). *Wichtige Steuergesetze*. 7. Auflage. Herne.
- Neue Wirtschafts-Briefe (2002). *Wichtige Steuergesetze*. 50. Auflage. Herne.
- Rosen, H.S. (1999). *Public Finance*. Boston.
- Rosinus, W. (2000). Die steuerliche Einkommensverteilung. *Wirtschaft und Statistik* (6): 456–463.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (2002). *Zwanzig Punkte für Beschäftigung und Wachstum. Jahresgutachten 2002/2003*. Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (1999). *Fachserie 14: Finanzen und Steuern, Reihe 7.1: Lohn- und Einkommensteuer 1995*. Stuttgart.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2002). *Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1.3: Konten und Standardtabellen. Hauptbericht 2001*. Stuttgart.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2003). *Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 3: Vierteljahresergebnisse der Inlandsproduktsberechnung. 2. Vierteljahr 2003*. Wiesbaden.

Zschiegner, H. (2003). Senkungen für 2003 beim Einkommensteuerrecht der USA. *IWB* (8): 359–360.