Diskussionsbeitrag 2003/14
Fachbereich Wirtschaftswissenschaften
Universität Osnabrück

Verteilungsarithmetik der rot-grünen Einkommensteuerreform

Giacomo Corneo*

Oktober 2003

Abstract

I compare the distribution of net incomes before and after the reform of the personal income tax introduced by the governmental coalition of Socialdemocrats and Green in Germany. In contrast with popular views, it is found that the reform is not neutral from a distributive point of view. Rather, it is strongly regressive. Measures aimed at broadening the tax base cannot compensate for the regressive effect triggered by reductions of the statutory tax rates. Distributive neutrality could only be achieved if tax avoidance were large and such that effective tax rates are falling with income.

Keywords: income tax reform, progressivity, governmental redistribution.

JEL-Classification: D31, D72, H23.

*Universität Osnabrück, CEPR, London, CESifo, München und IZA, Bonn. Addresse: FB 9, Universität Osnabrück, Rolandstraße 8, 49069 Osnabrück; e-mail: gcorneo@oec.uni-osnabrueck.de.

1 Einleitung

Als im Oktober 1998 SPD und Grüne die Regierungsverantwortung übernahmen, traten sie kein leichtes finanzpolitisches Erbe an. Gegenüber 1991 war zwar die Steuerquote relativ unverändert und lag mit etwa 23 % ungefähr auf demselben Niveau wie dreißig Jahre zuvor, die Verschuldung der Gebietskörperschaften hatte aber von rund 40 % im Jahr 1991 auf fast 60 % des Bruttoinlandsprodukts dramatisch zugenommen. In dieser Situation hat sich die Bundesregierung letztlich auf ein riskantes Unterfangen eingelassen: durch kräftige Senkung der Steuerlast für mehr Wirtschaftswachstum zu sorgen und damit eine Konsolidierung der öffentlichen Haushalte herbeizuführen. Die Senkung der Einkommensteuer ist in diesem Versuch ein Grundpfeiler rot-grüner Finanzpolitik gewesen.

Die letzte Stufe der Einkommensteuerreform war ursprünglich für 2005 geplant, sie wird jedoch nach dem neuen Kabinettsentwurf um ein Jahr vorgezogen. Mit dem Abschluß der Reform im Jahr 2004 bietet sich an, einen Rückblick auf ihre Wirkung zu werfen. Im vorliegenden Beitrag wird die Verteilungswirkung der Reform analysiert.

Die Verteilungswirkung der Einkommensteuerreform wirft ein Licht auf die Entwicklung der Redistributionspolitik unter der rot-grünen Bundesregierung, denn die progressive Einkommensteuer ist das zentrale Instrument, mit dem der Zugang der Bürger zu ökonomischem Wohlstand gleichmäßiger gemacht wird.[1] Im Hinblick auf die historische Entwicklung von Steuersystemen kann sogar argumentiert werden, daß die Einkommensteuer ihre Existenzberechtigung in erster Linie in der von ihr ausgeübten Verteilungsfunktion findet. Daher sei die Verteilungswirkung der Einkommensteuerreform das wesentliche Kriterium, wonach diese Reform zu beurteilen ist.

Die Einkommensteuerreform 1998-2004 besteht aus einer Tarifentlastung flankiert mit verschiedenen Maßnahmen zur Verbreitung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Im Mittelpunkt der vorliegenden Untersuchung steht die Verteilungswirkung durch die Änderungen des Steuertarifes. Im Abschnitt 2 wird dargestellt, wie die Tarifentlastung sich auf die Nominal- und die Realeinkommen der Zensiten niederschlägt. Die Analyse zeigt, daß die Tarifentlastung sich überwiegend regressiv auswirkt. Im Rest des Beitrags wird die Robustheit dieses Befundes überprüft. Im Abschnitt 3 wird untersucht, ob die Effekte abgeänderter Vorschriften zur Festlegung der Bemessungsgrundlage die regressive

[1] Hierdurch sollte die Chancengleichheit gefördert sowie ein Schutz gegen langfristige, privat nicht versicherbare Risiken gewährleistet werden. Über diese als auch weitere empirisch relevante Begründungen der Redistributionspolitik siehe Corneo (2003).

Auswirkung der Tarifentlastung kompensieren können. Im Abschnitt 4 wird bei der Ermittlung der Verteilungswirkung die Rolle der Steuerumgehung - in Form von Erosion und Hinterziehung - explizit berücksichtigt.

2 Tarifentlastung und Nettoeinkommen

Es ist zu untersuchen, wie die Nettoeinkommen sich aufgrund der Tarifentlastung zwischen 1998 und 2004 verändert haben. Ausgehend von einem festen Niveau des Brutto- bzw. zu versteuernden Einkommens werden die Niveaus des Nettoeinkommens ermittelt, die aus der Anwendung des Steuertarifs für 1998 (vor Reform) und des Tarifs für 2004 (bei abgeschlossener Reform) resultieren. Somit kann für ein gegebenes Niveau des Bruttoeinkommens die Steigerung des entsprechenden Nettoeinkommens berechnet werden, die von der Reform verursacht wurde. Variiert die Steigerungsrate mit dem Niveau des Einkommens nicht, so ist die Tarifentlastung verteilungsneutral, da in diesem Fall die Lorenzkurve der Nettoeinkommen konstant bleibt. Nimmt die Steigerungsrate des Nettoeinkommens mit dem Bruttoeinkommen im gesamten Definitionsbereich ab, ist die Tarifentlastung progressiv in dem Sinne, daß die Verteilung der Nettoeinkommen von 2004 gegenüber derjenigen von 1998 Lorenz-dominant ist. Im umgekehrten Fall spricht man von einer regressiven Tarifentlastung.

Zwei Szenarien werden analysiert. Im ersten Szenario wird auf die Nominaleinkommen fokussiert. Gedanklich bleibt das Nominalniveau der Bruttoeinkommen der Zensiten zwischen 1998 und 2004 konstant. Im zweiten Szenario wird auf die Realeinkommen abgestellt; hierdurch wird das Phänomen der "kalten Progression" berücksichtigt.

Geschildert wird die Verteilungswirkung, die sich bei Anwendung des Grundtarifs ergibt. Die Verteilungswirkung hinsichtlich des Splittingtarifs kann daraus unmittelbar abgeleitet werden. Da der Durchschnittssteuersatz für ein Einkommen y gemäß dem Grundtarif dem Durchschnittssteuersatz für ein Einkommen $2y$ gemäß dem Splittingtarif entspricht, kann durch Verdoppelung des Einkommensniveaus die Steigerungsrate des entsprechenden Einkommens im Splittingfall errechnet werden.

2.1 Auswirkung auf die Nominaleinkommen

Sei $T_{98}(y)$ der im Jahr 1998 gültige Steuertarif. Mit $t_{98}(y) = T_{98}(y)/y$ wird der Durchschnittssteuersatz bezeichnet. Daraus ergibt sich das Nettoeinkommen

$$x_{98}(y) = y - T_{98}(y) = [1 - t_{98}(y)]y.$$

Analog lassen sich die Nettoeinkommen für das Jahr 2004 als

$$x_{04}(y) = y - T_{04}(y) = [1 - t_{04}(y)]y$$

ausdrücken. Die Niveaus der Durchschnittssteuersätze in den Jahren 1998 und 2004 - die aus Bals (1999) und Bals (2003) entnommen wurden - werden in der Tabelle 1 gezeigt.

Die Steigerung der Nettoeinkommen, die aufgrund der Reform eintritt, erfolgt dann gemäß der Rate

$$\Delta_n(y) = \frac{x_{04}(y) - x_{98}(y)}{x_{98}(y)} = \frac{t_{98}(y) - t_{04}(y)}{1 - t_{98}(y)}.$$

In der vierten Spalte der Tabelle 1 ist die Steigerungsrate $\Delta_n(y)$ für verschiedene Niveaus des zu versteuernden Einkommens gezeigt.

Tabelle 1: Verteilungswirkung durch die Tarifentlastung 1998-2004

Zu versteuerndes Einkommen	Durchschnitts-steuersatz 1998	Durchschnitts-steuersatz 2004	Δ_n	Δ_r
10.000	9,8	4,0	6,38	4,94
20.000	19,4	14,3	6,31	5,27
30.000	23,8	19,4	5,77	4,77
40.000	27,2	23,1	5,60	4,34
50.000	30,4	26,2	6,05	4,44
60.000	33,6	28,8	7,15	5,15
70.000	36,3	30,7	8,77	6,78
80.000	38,4	32,1	10,19	8,36
90.000	40,1	33,2	11,43	9,65
100.000	41,3	34,1	12,28	10,72
200.000	47,2	38,0	17,34	16,41
300.000	49,1	39,4	19,06	18,43
400.000	50,1	40,0	20,17	19,69
500.000	50,7	40,4	20,82	20,40
600.000	51,1	40,7	21,17	20,82
700.000	51,3	40,9	21,43	21,13
800.000	51,5	41,0	21,75	21,50
900.000	51,7	41,1	21,95	21,72
1.000.000	51,8	41,2	22,07	21,87

Da zwischen 1998 und 2004 der Durchschnittssteuersatz für jedes Einkommensniveau geringer geworden ist, sind alle Steigerungsraten positiv. Bei einem Bruttoeinkommen in Höhe von 10.000 Euro beträgt die Steigerungsrate des Nettoeinkommens fast 6,4 %. Mit steigendem Bruttoeinkommen fällt zunächst die Steigerungsrate leicht und beträgt lediglich 5,6 % bei einem Einkommen in Höhe von 40.000 Euro. Dann nimmt die Steigerungsrate mit dem Einkommen rapide zu. Bei einem Bruttoeinkommen von 100.000 Euro

ist die Steigerungsrate 12,3 % und bei einer Million Euro beträgt sie 22,1 % (das jährliche Nettoeinkommen eines Millionärs erhöht sich um gut 106.000 Euro).[2]

Geht man von nominal konstanten Einkommen aus, läßt sich folgendes festhalten: Bis zu einem Einkommensniveau von 40.000 Euro ist die Tarifentlastung progressiv, die Verteilungswirkung fällt jedoch geringfügig aus. Ab 40.000 Euro Einkommen ist die Tarifentlastung stark regressiv, das Nettoeinkommen wächst überproportional zum Bruttoeinkommen an.

An dieser Stelle soll der Kontrast zwischen den oben präsentierten Tatsachen und der Wahrnehmung der Verteilungswirkung der Einkommensteuerreform in der öffentlichen Meinung hervorgehoben werden. Während in den Medien überwiegend berichtet wird, daß die Tarifentlastung "sozial ausgewogen" sei, profitiert der Millionär rund vier mal so viel wie Otto Normalverdiener.

Hier ist auf eine geschickte Strategie politischen Marketings hinzuweisen. Die Bundesregierung drückt die Verteilungswirkung der Reform durch Entlastungsbeispiele aus, welche die prozentuale Steuerersparnis bei unterschiedlichem Einkommen verdeutlichen - hierzu möge man die Homepage des Bundesministeriums der Finanzen besuchen. Die von der Regierung gebrachten Beispiele zeigen, daß die prozentuale Steuerersparnis wenig mit dem Einkommensniveau variiert. Dies suggeriert wiederum, daß die Steuerreform verteilungsneutral sei.

Daß dieser Schluß falsch ist, zeigt nicht nur die obige Rechnung. Man kann sich auch auf einen Satz der Finanzwissenschaft stützen, der folgendes besagt: Wenn ausgehend von einem progressiven Steuertarif jede Steuerschuld um einen einheitlichen Prozentsatz verringert wird, ist der neue Tarif weniger progressiv als der alte. Daraus folgt, daß die Ungleichheit der Nettoeinkommen zunimmt.[3]

2.2 Auswirkung auf die Realeinkommen

Sei Π die Inflationsrate für Deutschland im Zeitraum 1998-2003. Die durch die Reform bedingte Steigerungsrate des realen Nettoeinkommens ergibt sich aus

$$\Delta_r(y) = \frac{[1 - t_{04}(y)]y - [1 - t_{98}(\widetilde{y})]y}{[1 - t_{98}(\widetilde{y})]y} = \frac{t_{98}(\widetilde{y}) - t_{04}(y)}{1 - t_{98}(\widetilde{y})},$$

wobei $\widetilde{y} = y/(1 + \Pi)$ das Nominaleinkommen im Jahr 1998 bezeichnet, das real einem Nominaleinkommen von y im Jahr 2004 entspricht.

[2] In Deutschland gibt es schätzungsweise mehr als zehntausend Zensiten mit einem zu versteuernden Einkommen oberhalb der Millionengrenze.

[3] Satz und Beweis befinden sich im Anhang.

Die letzte Spalte der Tabelle 1 zeigt den Verlauf der Steigerungsrate der realen Nettoeinkommen aufgrund der Steuerreform. Unterstellt wurde eine Inflationsrate Π in Höhe von 7,16 %. Diese Zahl entspricht der Veränderung des Verbraucherpreisindexes laut Bundesbankstatistik zwischen August 1997 und August 2003, dem jüngsten zur Verfügung stehenden Datum zum Zeitpunkt dieses Schreibens.

Aufgrund der kalten Progression sind alle Steigerungsraten bei Betrachtung der Realeinkommen geringer als bei Betrachtung der Nominaleinkommen. Da die kalte Progression den Effekt aus der Tarifentlastung nicht gänzlich kompensiert, fallen die Steigerungsraten positiv aus. Bei einem Bruttoeinkommen in Höhe von 10.000 Euro des Jahres 2004 beträgt die Steigerungsrate des Nettoeinkommens real etwa 4,9 %. Die Steigerungsrate wächst auf 5,3 % für ein Einkommen von 20.000 Euro und fällt dann auf 4,3 % für ein Einkommen von 40.000 Euro. Ab diesem Einkommensniveau nimmt die Steigerungsrate mit dem Einkommen rasch zu, sie erlangt bei einem zu versteuernden Einkommen von 100.000 Euro eine Höhe von 10,7 % und bei einer Million Euro rund 21,9 %.

Im Vergleich zur Analyse der Nominaleinkommen erscheint hier eine regressive Wirkung bereits im Bereich zwischen 10.000 und 20.000 Euro. Da der Grenzsteuersatz bei geringen Einkommen relativ schnell wächst, schlägt dort die kalte Progression stärker zu Buche. Eine leicht progressive Auswirkung macht sich im Bereich zwischen 20.000 und 40.000 Euro bemerkbar, danach wächst das Nettoeinkommen eindeutig überproportional zum Bruttoeinkommen an. Da für die sehr hohen Einkommen der Grenzsteuersatz konstant ist, sind sie von der kalten Progression relativ wenig betroffen.

Im Ergebnis scheint die Verteilungswirkung noch regressiver als unter dem ersten Szenario zu sein. In realen Größen profitiert der Millionär aus der Reform fünf- anstatt viermal so viel wie Otto Normalverdiener.

3 Exkursus: Verbreitung der Bemessungsgrundlage

Die Einkommensteuerreform der rot-grünen Regierung beinhaltet neben der Tarifentlastung eine Reihe von Maßnahmen zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage.[4] Eine direkte Untersuchung der Verteilungswirkung jener Maßnahme erweist sich als nicht möglich, denn die Verteilungsinzidenz der verschiedenen Abzugsmöglichkeiten ist bei der aktuell vorhandenen Datenlage empirisch nicht zu erfassen. Durch einen indirekten Weg kann dennoch untersucht werden, ob die Maßnahmen zur Verbreitung der Bemessungsgrund-

[4] Hierzu zählen z. B. die Halbierung des Sparerfreibetrages, die Verlängerung der Spekulationsfristen, die Vereinheitlichung der Entfernungskostenpauschale, die Senkung des Freibetrags für Land- und Forstwirte, die Senkung der degressiven AfA und die Abschaffung der Werbungskostenpauschale bei Vermietung und Verpachtung.

lage die regressive Verteilungswirkung der Tarifentlastung wettmachen können. Dabei sei angenommen, daß diese Maßnahmen lediglich die Zensiten mit hohen Einkommen belasten.

Der Einfachheit halber konzentriert sich die Analyse, die hier präsentiert wird, auf die Änderung der Nominaleinkommen, das Phänomen der kalten Progression bleibt unberücksichtigt. Die Zensiten werden durch ihr Bruttoeinkommen identifiziert, welches weiterhin mit y bezeichnet wird und dem zu versteuernden Einkommen von 1998 gleich gesetzt wird. Aufgrund der Reform weist der Zensite im Jahr 2004 ein zu versteuerndes Einkommen y' auf. Es gelte $y' > y$ für die Einkommenstarken, mit diesem Ausdruck seien die Zensiten gemeint, die 1998 ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von wenigstens 100.000 Euro aufwiesen. Für die Einkommenstarken beträgt die Steigerungsrate des Nettoeinkommens

$$\frac{t_{98}(y) - t_{04}(y')}{1 - t_{98}(y)}.$$

Wohlgemerkt kennen wir y' nicht, weshalb ein indirekter Weg genommen werden muß. Es wird jene gedankliche Bemessungsgrundlage $\widetilde{y}$ ermittelt, die dazu führt, daß die Steigerungsrate des Nettoeinkommens für alle Zensiten die gleiche ist:

$$\frac{t_{98}(y) - t_{04}(\widetilde{y})}{1 - t_{98}(y)} = \alpha.$$

Basierend auf den Resultaten der Tabelle 1 sei gefordert, daß die einheitliche Steigerungsrate α genau 6 % beträgt. Diese Zahl entspricht in etwa der durchschnittlichen Reformauswirkung für Zensiten mit Einkommen im Bereich zwischen 10.000 und 50.000 Euro.

Die Tabelle 2 zeigt, um wieviel sich die Bemessungsgrundlage in Folge der Reform hätte erhöhen müssen, damit die Steuersenkungen verteilungsneutral gewesen wären.

Tabelle 2: Fiktive Erhöhung der Bemessungsgrundlage

Zu versteuerndes Einkommen 1998	Fiktives zu versteuerndes Einkommen im Jahr 2004
100.000	190.000
120.000	362.500
130.000	566.667
140.000	1.142.857
150.000	8.000.000

Man betrachte die erste Zeile, die den Effekt für einen Zensiten mit 100.000 Euro Einkommen dokumentiert. Um zu erreichen, daß die Verbreitung der Bemessungsgrundlage die Tarifentlastung bis zu dem Punkt kompensiert, in dem das Nettoeinkommen dieses

Zensiten um 6 % (anstatt 12,3 % wie nach der Tabelle 1) steigt, ist es erforderlich, daß sein zu versteuerndes Einkommen auf rund 190.000 Euro steigt. Die Maßnahmen zur Verbreitung der Bemessungsgrundlage hätten also eine Steigerung des zu versteuernden Einkommens um 90 % bewirken müssen.

Mit wachsendem Einkommen steigt die für die Verteilungsneutralität erforderliche Zunahme der Bemessungsgrundlage stark überproportional an. Ab einem zu versteuernden Einkommen im Jahr 1998 in Höhe von rund 152.000 Euro existiert keine Erhöhung der Bemessungsgrundlage, die in der Lage ist, für eine einheitliche Steigerungsrate des Nettoeinkommens zu sorgen.

Die Zahlen in der Tabelle 2 belegen, daß die regressive Auswirkung der Tarifentlastung unmöglich durch Maßnahmen zur Verbreitung der Bemessungsgrundlage neutralisiert werden kann. Wohlgemerkt wurde bei der vorangegangenen Analyse die Rolle der kalten Progression vernachlässigt. Da bei Betrachtung der Realeinkommen die Regression noch ausgeprägter ausfällt, würde die Berücksichtigung der kalten Progression die obige Schlußfolgerung bekräftigen.[5]

4 Verteilungseffekte bei Steuerumgehung

Von Änderungen der gesetzlichen Bestimmung der Bemessungsgrundlage sei im weiteren abstrahiert, die Analyse gelte exklusiv der Tarifentlastung. Die Tarifanalyse in Abschnitt 2 ging implizit von der Annahme aus, daß das zu versteuernde Einkommen ein akzeptables Maß des tatsächlichen bzw. ökonomischen Einkommens der Zensiten sei, d. h. Steuererosion und -hinterziehung für die behandelte Frage Phänomene zweitrangiger Ordnung darstellen. Das Resultat, wonach die Tarifentlastung der Jahre 1998-2004 eine stark regressive Komponente besitzt, läßt sich jedoch auch dann zeigen, wenn man annimmt, daß das zu versteuernde Einkommen lediglich einen *fixen* Anteil des tatsächlichen Einkommens der Zensiten darstellt. Insofern brauchen wir die Annahme, daß der steuerliche mit dem ökonomischen Einkommensbegriff übereinstimmt, nicht. Im vorliegenden Abschnitt sollen die Implikationen einer anderen Annahme erläutert werden, nämlich der Annahme, daß die Steuerumgehung vom Bruttoeinkommen der Zensiten abhängt.

Das tatsächliche Einkommen bezeichne man mit e, das zu versteuernde Einkommen weiterhin mit y. Es gelte

[5] Die anderen Grundpfeiler der rot-grünen Steuerreform dürften insgesamt einen zusätzlichen regressiven Impuls erzeugt haben. Gewinner aus der Unternehmenssteuerreform sind in erster Linie Haushalte, deren Lebenseinkommen hauptsächlich auf Unternehmertätigkeit und Vermögen basiert [Sorensen (2002)]. Die Verteilungswirkung der ökologischen Steuerreform ist zwar bescheiden, aber in der Tendenz regressiv [Bach et al. (2003)].

$$e = \beta y,$$

wobei $\beta \geq 1$ als exogen und zeitinvariant genommen wird und sowohl Steuererosion als auch Steuerhinterziehung widerspiegeln kann.

Die Formeln zur Ermittlung des tatsächlichen Nettoeinkommens lauten

$$x'_{98}(y) = e - T_{98}(y) = [\beta - t_{98}(y)]y$$

und

$$x'_{04}(y) = e - T_{04}(y) = [\beta - t_{04}(y)]y.$$

Die Steigerungsrate des tatsächlichen Nettoeinkommens wird definiert als

$$\frac{x'_{04}(y) - x'_{98}(y)}{x'_{98}(y)} = \frac{t_{98}(y) - t_{04}(y)}{\beta - t_{98}(y)}.$$

Da wir β nicht kennen, kann diese Steigerungsrate nicht ermittelt werden. Ähnlich wie im vorangegangenen Abschnitt soll jener gedankliche Verlauf des Umgehungskoeffizienten β ermittelt werden, der dazu führt, daß die Steigerungsrate der Nettoeinkommen für alle Zensiten identisch ausfällt. Formal wird die Lösung $\widehat{\beta}$ der Gleichung

$$\frac{t_{98}(y) - t_{04}(y)}{\widehat{\beta} - t_{98}(y)} = \alpha$$

gesucht, wobei $\alpha = 6$ % ist. Diese Zahl entspricht in etwa der durchschnittlichen Reformauswirkung für Zensiten mit Einkommen im Bereich von 10.000 bis 50.000 Euro, wenn angenommen wird, daß die Steuerumgehung bei diesen Einkommen vernachlässigbar ist.

Tabelle 3: Fiktive Umgehung der Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der kalten Progression

Zu versteuerndes Einkommen	$\widehat{\gamma} = 1/\widehat{\beta}$	Fiktives tatsächliches Einkommen	Fiktiver tatsächlicher Durchschnittssteuersatz 2004
100.000	0,619	161.550	21,12
200.000	0,500	400.000	19,02
300.000	0,474	632.910	18,69
400.000	0,459	871.460	18,36
500.000	0,451	1.108.600	18,21
600.000	0,447	1.342.300	18,19
700.000	0,444	1.576.600	18,16
800.000	0,440	1.818.200	18,05
900.000	0,438	2.054.800	18,00
1.000.000	0,437	2.288.300	17,99

Das Ergebnis dieses Gedankenexperiments liefert die Tabelle 3. Zur Illustration betrachte man die erste Zeile, die die Situation eines Zensiten darstellt, welcher 100.000 Euro zu versteuerndes Einkommen deklariert. In der zweiten Spalte findet man, daß $\widehat{\gamma} = 1/\widehat{\beta}$ rund 62 % beträgt. Dies bedeutet: Angenommen daß das deklarierte Einkommen dieses Zensiten lediglich 62 % seines tatsächlichen Einkommens entspricht, erfährt dieser Zensite aufgrund der Tarifentlastung eine Steigerung seines tatsächlichen Nettoeinkommens um 6 %. Das unterstellte tatsächliche Einkommen beträgt dann für diesen Zensiten 161.550 Euro, diese Zahl findet man in der dritten Spalte der Tabelle 3. Somit beträgt die steuerliche Einkommensminderung des betrachteten Zensiten 61.550 Euro. Die letzte Spalte der Tabelle 3 zeigt den tatsächlichen Durchschnittssteuersatz unter der Annahme, daß das fiktive tatsächliche Einkommen dem echten Einkommen des Zensiten entspricht. Hiernach beträgt der tatsächliche Durchschnittssteuersatz bei 100.000 Euro zu versteuerndes Einkommens rund 21 %.

Die Tabelle 4 präsentiert die Ergebnisse bei Betrachtung der Realeinkommen. Der fiktive Umgehungskoeffizient $\widetilde{\beta}$ ergibt sich aus

$$\frac{t_{98}(\widetilde{y}) - t_{04}(y)}{\widetilde{\beta} - t_{98}(\widetilde{y})} = \widetilde{\alpha}.$$

Basierend auf den Werten in der Tabelle 1 wird gefordert, daß die einheitliche Steigerungsrate der realen Nettoeinkommen $4,8$ % beträgt. Diese Zahl entspricht der durchschnittlichen Reformauswirkung für Zensiten mit Einkommen im Bereich von 10.000 bis 50.000 Euro.

Tabelle 4: Fiktive Umgehung der Einkommensteuer mit Berücksichtigung der kalten Progression

Zu versteuerndes Einkommen	$\tilde{\gamma} = 1/\tilde{\beta}$	Fiktives tatsächliches Einkommen	Fiktiver tatsächlicher Durchschnittssteuersatz 2004
100.000	0,577	173.397	19,67
200.000	0,437	457.647	16,61
300.000	0,408	735.865	16,06
400.000	0,391	1.021.980	15,66
500.000	0,383	1.304.583	15,48
600.000	0,379	1.583.020	15,43
700.000	0,376	1.862.012	15,38
800.000	0,372	2.151.520	15,25
900.000	0,370	2.435.115	15,19
1.000.000	0,368	2.715.417	15,17

Die Botschaft der Tabellen 3 und 4 ist eindeutig. Wächst die Steuererosion bzw. -hinterziehung überproportional zum Einkommen der Steuerpflichtigen, so läßt sich ein

Fall konstruieren, bei dem die Reform sich verteilungsneutral auswirkt. Dafür erforderlich ist eine maßgebliche Umgehung der Einkommensteuer durch die Einkommenstarken. Beispielsweise müßten echte Millionäre rund 60 % ihres Einkommens steuerlich unterschlagen. Die damit verbundenen tatsächlichen Durchschnittssteuersätze wären für Millionäre so niedrig wie bei Zensiten mit Einkommen zwischen 20.000 und 30.000 Euro. Bei den hohen Einkommen würde der tatsächliche Durchschnittssteuersatz mit dem Einkommen fallen. Damit wäre die deutsche Einkommensteuer de facto *nicht* progressiv.

Über die Umgehung der Einkommensteuer in Deutschland weiß man noch wenig. Der künftigen Verbesserung des Zugangs der Wissenschaft zu den Daten der Einkommensteuerstatistik kommt für die Erforschung dieser wichtigen Thematik eine Schlüsselrolle zu. Bis dahin gilt die empirische Arbeit von Lang et al. (1997), die Daten aus der EVS verwertet haben, als Referenzstudie über die Steuerumgehung. Leider enthält die von ihnen untersuchte Stichprobe keine Millionäre und ihre Studie bezieht sich auf relativ alte Daten, die 1983 gesammelt wurden. Zentrales Ergebnis von Lang et al. (1997) ist, daß der Abstand zwischen dem gesetzlichen und dem tatsächlichen Grenzsteuersatz mit dem Einkommen der Zensiten steigt. Nach ihren Berechnungen nimmt jedoch der tatsächliche Durchschnittsteuersatz mit dem Einkommen zu, d. h. die Besteuerung ist progressiv.

5 Fazit

Geht von der deutschen Einkommensteuer der vom Gesetzgeber proklamierte progressive Impuls aus, so ist dieser Impuls durch die Reformen der rot-grünen Koalition deutlich geschwächt worden. Die vorgenommene Tarifentlastung löst einen regressiven Effekt aus, der durch etliche Maßnahmen zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage nicht aufgefangen werden kann.

Unterstellt man hingegen, daß die Steuerprogression nur im Gesetz jedoch nicht in der Wirklichkeit verankert ist, so läßt sich nicht ausschließen, daß die Einkommensteuerreform annähernd verteilungsneutral ist. In diesem Fall müßte man allerdings anerkennen, daß der öffentlichen Hand in Deutschland das zentrale Instrument der Redistributionspolitik - eine progressive Einkommensteuer - fehlt.

Auszuschließen ist, daß die Einkommensteuerreform verteilungsneutral ist *und* die Einkommensbesteuerung die vom Gesetzgeber intendierte Progression realisiert. Wenigstens einer dieser beiden Sachverhalte entspricht nicht der Wirklichkeit.

Anhang

Satz: Sei der Tarif $T(y)$ progressiv mit $1 > T' > T/y > 0$ und sei $\widetilde{T}(y) = \alpha T(y)$ ein weiterer Tarif mit $\alpha \in (0,1)$. Dann ist $\widetilde{T}(y)$ weniger progressiv als $T(y)$.

Beweis: Man betrachte den allgemeinen Tarif $\widehat{T}(y) = aT(y)$ mit $a \in (0,1]$. Da das Nettoeinkommen als $x = y - aT(y)$ definiert ist, kann die entsprechende Residualelastizität $\rho = \frac{dx}{dy}\frac{y}{x}$ als

$$\rho = \frac{y[1 - aT'(y)]}{y - aT(y)}$$

geschrieben werden. Aus $T(y)/y < T'(y)$ folgt dann $d\rho/da < 0$. Daher ist $\widetilde{T}(y)$ weniger progressiv als $T(y)$. Folgerichtig ist die Verteilung $y - T(y)$ Lorenz-dominant gegenüber der Verteilung $y - \alpha T(y)$. QED

Literaturverzeichnis

Bach, S., Kohlhaas, M., Meyer, B., Praetorius, B. und H. Welsch (2003), Auswirkungen und Perspektiven der Ökologischen Steuerreform in Deutschland: Eine modellgestützte Analyse, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 4, 223-238.

Bals, B. (1999), *Steuer-Ratgeber 1999*, 23. Auflage. Stollfuß, Bonn.

Bals, B. (2003), *Steuer-Ratgeber 2003*, 29. Auflage. Stollfuß, Bonn.

Corneo, G. (2003), Wieso Umverteilung? Einsichten aus ökonometrischen Umfrageanalysen, Papier anläßlich der 46. Arbeitstagung des Ausschusses für Finanzwissenschaft des Vereins für Socialpolitik.

Lang, O., Nöhrbaß, K.-H. und K. Stahl (1997), On Income Tax Avoidance: The Case of Germany, *Journal of Public Economics* 66, 327-347.

Sorensen, P. B. (2002), The German Business Tax Reform of 2000: A General Equilibrium Analysis, *German Economic Review* 3, 347-378.