

## REICHENSTEUER

# Spitzensteuersatz: Wieder Spielraum nach oben

Von Stefan Bach und Peter Haan

In der Steuerpolitik wird in letzter Zeit die Ausweitung von „Reichensteuern“ diskutiert. Unter diesem Schlagwort wird meist die höhere Besteuerung des Einkommens von Spitzenverdienern verstanden, zuweilen aber auch die stärkere Belastung von Vermögen. Eine Anhebung des Einkommensteuer-Spitzenatzes könnte zu jährlichen Mehreinnahmen von mehreren Milliarden Euro führen. Damit könnten zum Beispiel Steuerzahler mit niedrigen Einkommen entlastet werden, um der „kalten Progression“ entgegen zu wirken. Mehreinnahmen in dieser Größenordnung sind indes nur zu erzielen, wenn steuerpflichtige Einkommen deutlich unterhalb der Grenze von 250 000 Euro, ab der zurzeit der „Reichensteuerzuschlag“ einsetzt, höher belastet werden. Davon wären bis zu vier Prozent der Steuerzahler betroffen.

Die von Gegnern höherer Spitzensteuersätze befürchteten Anpassungs- und Ausweichreaktionen werden häufig überbewertet. Zum einen dürften Verhaltensreaktionen auf dem Arbeitsmarkt gering ausfallen, da nur Arbeitnehmer mit höheren Einkommen betroffen sind. Zum anderen wären wegen der „Dualisierung“ der Einkommensteuer die Unternehmenseinkünfte und vor allem die Kapitaleinkommen nicht von einer Erhöhung des Spitzensteuersatzes betroffen. Das bedeutet aber auch, dass viele Steuerpflichtige mit sehr hohen Einkommen durch diese Maßnahme kaum belastet würden. Sollen Unternehmens- und Kapitaleinkommen wieder stärker in die progressive Einkommensbesteuerung einbezogen oder über Vermögensteuern höher belastet werden, sind steuerliche Gestaltungen und internationale Verlagerungen in Rechnung zu stellen. Um dies zu vermeiden, müsste die „Reichenbesteuerung“ stärker koordiniert werden, zumindest zwischen den großen OECD-Ländern.

In den meisten EU- und OECD-Ländern wurden Personen und Haushalte mit hohem Einkommen und Vermögen in den letzten Jahrzehnten steuerlich entlastet. Dies geschah auch in Deutschland. Die Vermögensteuer wird nicht mehr erhoben, die Einkommensteuer-Spitzenätze und die Unternehmenssteuern wurden deutlich gesenkt und die Kapitalerträge sind nur noch der Abgeltungssteuer unterworfen. Zugleich hat sich in diesem Zeitraum die Verteilung der Erwerbseinkommen deutlich polarisiert. Nennenswerte reale Einkommenszuwächse gab es nur noch für Reiche.<sup>1</sup> Die Unternehmens- und Vermögenseinkommen stiegen im Trend kräftig, während die Masseneinkommen stagnierten und die niedrigen Erwerbseinkommen gesunken sind.

Nach der Finanzkrise und der damit verbundenen drastischen Zunahme der Staatsverschuldung hat der Konsolidierungsdruck auf die öffentlichen Haushalte deutlich zugenommen. Vor diesem Hintergrund werden in der letzten Zeit höhere „Reichensteuern“ wieder verstärkt diskutiert, allen voran eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer.

## Spitzensteuersätze weltweit deutlich gesunken

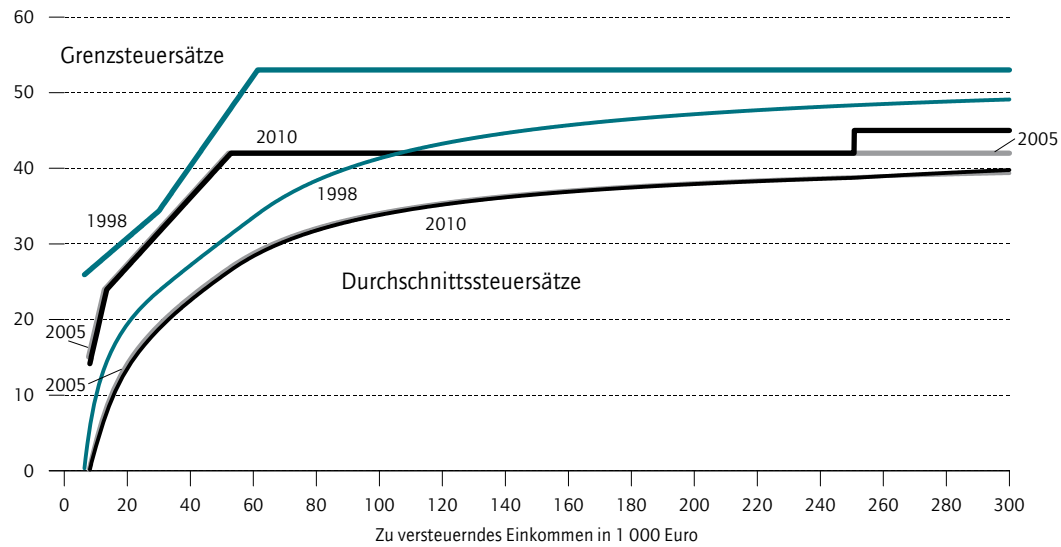
Im Zuge der rot-grünen Steuerreformen von 1999 bis 2005 ist der Spitzenatz der Einkommensteuer von 53 auf 42 Prozent gesenkt worden (Abbildung 1). Seit 2007 gilt für zu versteuernde Einkommen ab 250 000 Euro wieder ein etwas höherer Satz von 45 Prozent. Das ist der sogenannte „Reichensteuerzuschlag“. Gegenüber dem Einkommensteuertarif 1998 verbleibt aber auch beim derzeitigen Tarif (2010) eine spürbare Entlastung für Steuerpflichtige mit sehr hohem Einkommen. Bei die-

<sup>1</sup> Bach, S., Corneo, G., Steiner, V. (2011): From Bottom to Top: The Entire Income Distribution in Germany, 1992–2003. *Review of Income and Wealth*, 55, 331–359; Brenke, K., Grabka, M.M. (2011): Schwache Lohnentwicklung im letzten Jahrzehnt. *Wochenbericht des DIW Berlin* Nr. 45/2011.

Abbildung 1

**Einkommensteuertarife 1998, 2005 und 2010**

In Prozent des zu versteuernden Einkommens



Quelle: Berechnungen des DIW Berlin.

© DIW Berlin 2011

Bis 2005 wurden die Steuersätze deutlich gesenkt.

sen Steuerpflichtigen nähert sich die Durchschnittsbelastung deutlich der Grenzbelastung, sodass inflationsbedingte Mehrbelastungen („kalte Progression“) über diesen Zeitraum keine große Rolle spielen. Allerdings wurden insbesondere bei den Unternehmens- und Kapitaleinkommen Steuervergünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten gekürzt.

Auch in anderen EU- und OECD-Ländern wurden die Spitzensätze der Einkommensteuer in den letzten beiden Jahrzehnten deutlich gesenkt (Tabelle 1). Einschließlich Solidaritätszuschlag liegt Deutschland mit einem Spitzensteuersatz von 47,5 Prozent im internationalen Vergleich im oberen Bereich, sofern man lediglich die Einkommensteuern im engeren Sinn, einschließlich entsprechender Steuern untergeordneter Gebietskörperschaften oder Zuschlagsteuern, betrachtet. Höhere Spitzensteuersätze als Deutschland verlangen Belgien, Österreich, die Niederlande, Finnland, Schweden, Großbritannien und Japan. Zudem setzen die Spitzensteuersätze in diesen Ländern zumeist bei einem deutlich geringeren Einkommen ein. So beginnt der Spitzensteuersatz in Belgien bereits bei einem jährlichen steuerpflichtigen Einkommen von 34 330 Euro, in den Niederlanden bei 54 367 Euro, in Österreich bei 60 000 Euro, in Finnland bei 66 400 Euro und in Groß-

britannien bei 150 000 Pfund.<sup>2</sup> In Deutschland setzt der Spitzensteuersatz erst oberhalb von 251 000 Euro ein, allerdings wird bereits bei 53 000 Euro ein Satz von 42 Prozent erreicht. Ferner werden in manchen Ländern Freibeträge und Abzugsbeträge bei höheren Einkommen abgeschmolzen, was eine versteckte Progressionserhöhung in diesen Einkommensbereichen bedeutet. Zusätzlich muss man bei internationalen Vergleichen berücksichtigen, dass in anderen Ländern Sozialabgaben sowie einkommensteuerähnliche Sonderabgaben auch von höheren Einkommen erhoben werden, zumindest von Arbeitseinkommen, während in Deutschland die Sozialversicherungsbeiträge nur bis zu einer Beitragsbemessungsgrenze erhoben werden (gegenwärtig 66 000 Euro Jahreseinkommen in Westdeutschland und 57 600 Euro in Ostdeutschland).<sup>3</sup> Zudem werden Ehepaare mit deutlich unterschiedlichen Einkommen und Familien mit Kindern in Deutschland relativ günstig besteuert, was sich auch auf die effekti-

<sup>2</sup> Bundesministerium der Finanzen (BMF): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2010. [www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_618/DE/BMF\\_Startseite/Service/Broschueren\\_\\_Bestellservice/Steuern/000\\_wichtigste\\_\\_steuern\\_\\_vergleich\\_\\_10.templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_618/DE/BMF_Startseite/Service/Broschueren__Bestellservice/Steuern/000_wichtigste__steuern__vergleich__10.templateId=raw,property=publicationFile.pdf).

<sup>3</sup> OECD (2011): Taxing Wages 2009-2010. Paris.

Tabelle 1

**Einkommensteuer-Spitzensätze<sup>1</sup>**  
In Prozent

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Veränderung		
																		1995-2011	2007-2011	
Deutschland	57,0	57,0	57,0	55,9	55,9	53,8	51,2	51,2	51,2	47,5	44,3	44,3	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	-9,5	0,0
Frankreich	59,1	59,6	57,7	59,0	59,0	59,0	58,3	57,8	54,8	53,4	53,5	45,8	45,8	45,8	45,8	45,8	46,7	46,7	-12,4	0,9
Belgien	60,6	60,6	60,6	60,6	60,6	60,6	60,1	56,4	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	-6,9	0,0
Niederlande	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	60,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	-8,0	0,0
Österreich	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	0,0	0,0
Luxemburg	51,3	51,3	51,3	47,2	47,2	47,2	43,1	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	42,1	42,1	-9,2	3,1
Italien	51,0	51,0	51,0	46,0	46,0	45,9	45,9	46,1	46,1	46,1	44,1	44,1	44,9	44,9	44,9	45,2	45,6	45,6	-5,4	0,7
Spanien	56,0	56,0	56,0	56,0	48,0	48,0	48,0	48,0	45,0	45,0	45,0	45,0	43,0	43,0	43,0	43,0	45,0	45,0	-11,0	2,0
Portugal	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	45,9	46,5	46,5	6,5	4,5
Großbritannien	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	50,0	50,0	50,0	10,0	10,0
Dänemark	63,5	62,0	62,9	61,4	61,1	59,7	59,6	59,8	59,8	59,0	59,0	59,0	59,0	59,0	59,0	51,5	51,5	51,5	-12,0	-7,5
Finnland	62,2	61,2	59,5	57,8	55,6	54,0	53,5	52,5	52,2	52,1	51,0	50,9	50,5	50,1	49,1	49,0	49,2	49,2	-13,0	-1,3
Schweden	61,3	61,4	54,4	56,7	53,6	51,5	53,1	55,5	54,7	56,5	56,6	56,6	56,6	56,4	56,4	56,4	56,4	56,4	-4,9	-0,2
Irland	48,0	48,0	48,0	46,0	46,0	44,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	41,0	-7,0	0,0
Griechenland	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	42,5	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	45,0	45,0	45,0	0,0	5,0
Polen	45,0	45,0	44,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	32,0	32,0	32,0	32,0	-13,0	-8,0
Tschechien	43,0	40,0	40,0	40,0	40,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-28,0	-17,0
Slowakei	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	38,0	38,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-23,0	0,0
Ungarn	44,0	44,0	44,0	44,0	44,0	44,0	40,0	40,0	40,0	38,0	38,0	36,0	40,0	40,0	40,0	40,6	20,3	20,3	-23,7	-19,7
Norwegen	41,7	41,7	41,7	41,7	41,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	43,5	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	-1,7	0,0
Schweiz	42,4	42,4	42,4	42,4	42,4	43,2	43,2	38,4	42,1	42,1	42,1	42,1	42,1	41,7	41,7	41,7	41,7	41,7	-0,8	-0,4
Türkei	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	40,0	40,0	40,0	40,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0	0,0
USA	45,4	45,3	45,4	45,5	45,6	46,7	46,1	45,2	41,6	41,5	41,4	41,4	41,4	41,9	41,9	41,9	41,9	41,9	-3,5	0,5
Kanada	51,0	51,0	49,0	48,0	47,0	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	-4,6	0,0
Japan	65,0	65,0	65,0	65,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	-15,0	0,0
Australien	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	46,5	46,5	46,5	46,5	46,5	46,5	-2,0	0,0
Neuseeland	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	39,0	38,0	35,5	35,5	35,5	2,5	-3,5
Alle Länder <sup>2</sup>	49,7	49,5	49,0	48,4	47,3	47,1	46,4	45,8	45,4	44,5	43,9	43,5	43,6	42,9	42,5	42,9	42,4	42,4	-7,2	-4,7
EU-15 <sup>2</sup>	53,7	53,5	52,9	52,1	51,2	50,6	49,3	48,7	48,0	47,8	47,3	47,0	47,0	47,0	46,9	47,7	48,1	48,1	-5,5	-2,4

1 Ungeminderte tarifliche Steuersätze, die auf die steuerpflichtigen Einkommen angewendet werden. Einschließlich Zuschlagsteuern und Einkommensteuern untergeordneter Gebietskörperschaften.  
2 Ungewichteter Mittelwert.

Quellen: Europäische Kommission, Taxation trends in the European Union 2011; OECD Tax Database; Berechnungen des DIW Berlin.

Der deutsche Spitzensteuersatz liegt seit 2010 knapp unter dem Durchschnitt der alten EU-Länder.

ven Spitzensteuerbelastungen auswirkt.<sup>4</sup> Insgesamt ist damit die Belastung von Spitzenverdienern in Deutschland im Vergleich zu den wichtigen Konkurrenzländern nicht besonders hoch.

Eine Reihe von Ländern, deren öffentliche Haushalte zu- meist durch die Finanzkrise stark belastet wurden, ha- ben in den letzten Jahren ihre Spitzensteuersätze wie- der angehoben, allen voran Großbritannien (von 40 auf 50 Prozent), ferner in geringerem Umfang Griechen- land, Portugal, Spanien, Luxemburg, Frankreich und

Italien. Deutlich gesenkt wurden dagegen die Spitzen- steuersätze in Polen, Tschechien und Ungarn.

**Spitzensteuersatz trifft die Reichen nur teilweise**

Die wohlhabenden Teile der Bevölkerung unterliegen dem Spitzensteuersatz nur teilweise. In Deutschland und in vielen anderen Ländern ist die „Dualisierung“ der Einkommensteuer in den letzten Jahren stark vor- angetrieben worden. Unternehmenseinkünfte und vor allem die Kapitaleinkommen wurden zunehmend aus der gemeinsamen Bemessungsgrundlage der Einkom- mensteuer herausgenommen und gesonderten propor- tionalen Steuersätzen unterworfen, die deutlich niedri-

4 Ebenda sowie OECD (2005): Taxing Working Families: A Distributional Analysis. OECD Tax Policy Study No. 12, Paris.

ger sind als die Spitzensätze.<sup>5</sup> Hintergrund ist die zunehmende internationale Mobilität von Direktinvestitionen und Finanzanlagen, die zu einem Steuersenkungswettbewerb bei der Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung geführt hat. So hat Deutschland 2001 die mit dem früheren Vollarrechnungsverfahren verbundene Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer zugunsten eines klassischen Körperschaftsteuersystems<sup>6</sup> aufgegeben und die Unternehmensteuersätze gesenkt. Ab 2008 wurde der Körperschaftsteuersatz weiter reduziert und eine Begünstigung für einbehaltene Gewinne bei einkommensteuerpflichtigen Unternehmenseinkommen eingeführt (Thesaurierungsbegünstigung). Von 2009 an werden höhere Kapitaleinkünfte nur noch von der pauschalen Abgeltungsteuer in Höhe von 25 Prozent plus Solidaritätszuschlag belastet.

Dadurch unterliegen dem Spitzensteuersatz nur noch die Lohneinkommen, (also auch hohe Managerbezüge), Vermietungseinkommen, Unternehmenseinkommen der Selbständigen, soweit sie nicht im Unternehmen reinvestiert werden sowie Renten und Pensionen. Sehr wohlhabende Unternehmer oder Kapitalanleger zahlen dagegen den Spitzensteuersatz gar nicht, soweit sie ihre Gewinneinkommen und Kapitalerträge in Kapitalgesellschaften oder Familienstiftungen abschotten. Dort zahlen sie auf die Gewinne 15 Prozent Körperschaftsteuer plus Solidaritätszuschlag, daneben Gewerbesteuer auf Inlandsgewinne oder ausländische Steuern auf Auslandseinkünfte. Alles in allem resultiert hier eine Tarifbelastung von etwa 30 Prozent. Die Effektivbelastung kann geringer ausfallen, soweit Gestaltungen genutzt werden oder im Ausland investiert wird. Nur insoweit die kumulierten Einkommen und Vermögen in die Privatsphäre ausgeschüttet werden, fällt zusätzlich die Abgeltungsteuer von 25 Prozent plus Solidaritätszuschlag an.

### Spürbares Mehraufkommen erfordert höhere Spitzensteuersätze auf Einkommen deutlich unter 250 000 Euro

Aufgrund der Dualisierung der Einkommensbesteuerung erbringt der bestehende „Reichensteuersatz“ von drei Prozentpunkten, der zurzeit ab einem zu versteuernden Einkommen von 250 730 Euro erhoben wird,

<sup>5</sup> BMF, a. a. O.

<sup>6</sup> Die Körperschaftsteuer ist die Einkommensteuer der Kapitalgesellschaften. Beim Vollarrechnungsverfahren wurde die Körperschaftsteuerbelastung der Kapitalgesellschaften auf die Einkommensteuer der Gesellschafter angerechnet, die diese auf die empfangenen Gewinnausschüttungen zu entrichten hatten. Beim klassischen Körperschaftsteuersystem gibt es keine solche Verrechnung mehr. Allerdings waren die Gewinnausschüttungen bis 2008 nur zur Hälfte bei den Gesellschaftern einkommensteuerpflichtig („Halbeinkünfteverfahren“). Seit 2009 unterliegen sie nur noch der pauschalen Abgeltungsteuer in Höhe von 25 Prozent plus Solidaritätszuschlag.

nur ein relativ geringes Mehraufkommen. Nach groben Schätzungen auf der Grundlage des Mikrosimulationsmodells STSM des DIW Berlin<sup>7</sup> und der Einkommensteuerstatistiken 2004 bis 2007<sup>8</sup> dürften dadurch aktuell nur 0,8 Milliarden Euro Einnahmen im Jahr entstehen. Davon betroffen sind nur etwa 45 000 Steuerpflichtige, rund 0,1 Prozent aller Steuerpflichtigen. Dementsprechend würde eine Erhöhung des Reichensteuersatzes von 45 auf 49 Prozent nur etwa 1,1 Milliarden Euro jährliche Mehreinnahmen erzielen (Tabelle 2), Anpassungs- und Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen vernachlässigt. Allerdings gibt es dabei große Schätzunsicherheiten, da mangels Datengrundlagen nur schwer zu prognostizieren ist, wie sich die Einkommen im oberen Bereich entwickelt haben oder in welchem Umfang die Thesaurierungsbegünstigung bei Unternehmenseinkommen in Anspruch genommen wird. Klar ist aber, dass ein nennenswertes Mehraufkommen nur dann erzielt werden kann, wenn der Spitzensteuersatz bei einem Einkommen deutlich unter 250 000 Euro einsetzt.

So wird in der SPD diskutiert, einen Spitzensteuersatz von 49 Prozent schon ab einem zu versteuernden Ein-

<sup>7</sup> Steiner V., Wrohlich, K., Haan, P. und Geyer, J. (2008): Documentation of the Tax-Benefit Microsimulation Model STSM: Version 2008. DIW Data Documentation Nr. 31, Berlin.

<sup>8</sup> [www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Publikationen/Fachveroeffentlichungen/FinanzenSteuern/Steuern/LohnEinkommensteuer/LohnEinkommensteuer,templateId=renderPrint.psml](http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Publikationen/Fachveroeffentlichungen/FinanzenSteuern/Steuern/LohnEinkommensteuer/LohnEinkommensteuer,templateId=renderPrint.psml)

Tabelle 2

### Mehraufkommen von Erhöhungen des Spitzensatzes der Einkommensteuer 2012

Jährliche Steuer Mehreinnahmen<sup>1</sup> in Milliarden Euro

Erhöhung des Reichen-zuschlags um sieben Prozentpunkte	Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 49 Prozent ab einem zu versteuernden Einkommen von 250 730 Euro	1,1
SPD-Vorschlag	Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 49 Prozent ab einem zu versteuernden Einkommen von 100 000 Euro	3,5
Vorschlag der Grünen	Linear-progressiver Anstieg der Steuersätze von 42 auf 49 Prozent bei zu versteuernden Einkommen von 52 882 bis 80 000 Euro	6,0
Szenario Verlängerung der Tarifprogression	Linear-progressiver Anstieg der Steuersätze von 42 auf 53 Prozent bei zu versteuernden Einkommen von 52 882 bis 77 000 Euro	10,0

<sup>1</sup> Einschließlich Solidaritätszuschlag.

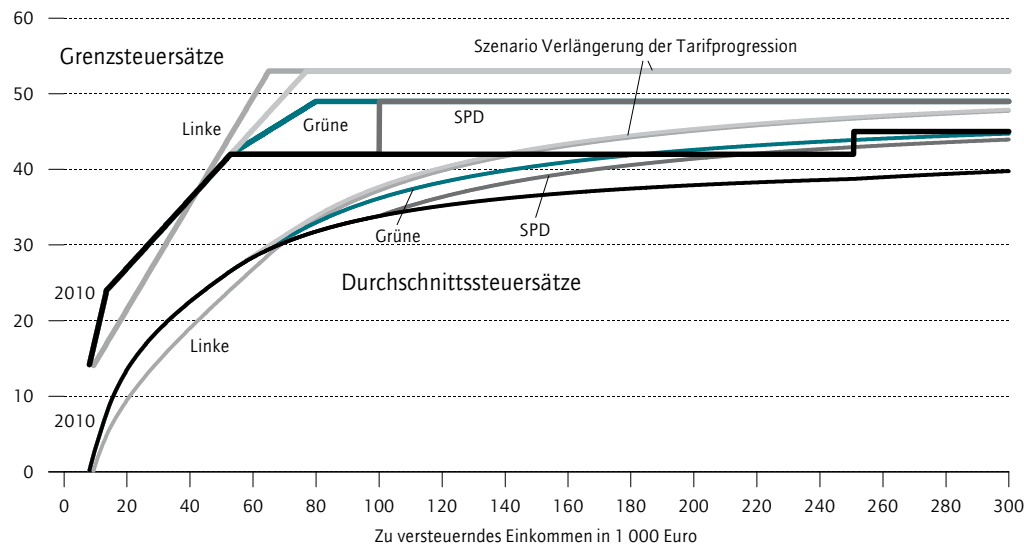
Quelle: Schätzungen auf Grundlage des Mikrosimulationsmodells STSM des DIW Berlin und der Einkommensteuerstatistiken 2004 bis 2007; ohne Berücksichtigung von Anpassungs- und Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen.

Eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes für Einkommen von mehr als 250 000 Euro bringt kaum zusätzliche Einnahmen.

Abbildung 2

**Einkommensteuertarif 2010 und Reformvorschläge**

In Prozent des zu versteuernden Einkommens



Quelle: Berechnungen des DIW Berlin.

© DIW Berlin 2011

Die Linke verbindet ihren Vorschlag zur Erhöhung des Spitzsteuersatzes mit einer Entlastung bei Einkommen unter 70 000 Euro.

kommen von 100 000 Euro zu erheben (Abbildung 2).<sup>9</sup> Betroffen wären etwa 260 000 Steuerpflichtige, 0,8 Prozent aller Steuerpflichtigen. Dies könnte etwa 3,5 Milliarden Euro Steuermehreinnahmen pro Jahr erbringen. Die Grünen planen, einen Spitzensteuersatz von 49 Prozent bereits bei einem zu versteuernden Einkommen von 80 000 Euro einsetzen zu lassen.<sup>10</sup> Ferner sollen die Steuersätze auch für die Einkommen zwischen 52 882 Euro (ab dem der Steuersatz von 42 Prozent gilt) und 80 000 Euro linear-progressiv von 42 auf 49 Prozent steigen. Rund 1,4 Millionen Steuerpflichtige, vier Prozent aller Steuerpflichtigen, verfügen über Einkommen von mehr als 53 000 Euro. Bei dieser Variante könnten Steuermehreinnahmen von etwa sechs Milliarden Euro entstehen. Würde man die derzeitige linear-progressive Tariffunktion bis zu einem Spitzensteuersatz von 53 Prozent verlängern, der bei einem zu versteuernden Einkommen von 77 000 Euro erreicht wäre, so könnten etwa zehn Milliarden Euro Mehreinnahmen erzielt werden. Die Linkspartei schlägt vor, den Spitzensteuersatz bereits ab einem zu versteuernden Einkommen von 65 000 Euro auf 53 Prozent anzuheben. Zugleich sollen die Steuersätze im unteren Ein-

kommensbereich deutlich gesenkt werden, sodass aus der Tarifreform insgesamt erhebliche Mindereinnahmen erwartet werden.<sup>11</sup> Anpassungs- und Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen sind bei diesen Schätzungen vernachlässigt.

**Anpassungs- und Ausweichreaktionen werden häufig überbewertet**

Gegner eines höheren Spitzensteuersatzes befürchten Anpassungs- und Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen. Ausweichreaktionen könnten vor allem auf dem Arbeitsmarkt durch eine Reduzierung des Arbeitsangebots entstehen. Zahlreiche empirische Studien zeigen jedoch, dass generell die Verhaltensreaktionen auf dem Arbeitsmarkt als Folge von Steuerreformen eher gering ausfallen. Dies gilt vor allem für das Arbeitsangebot von Männern. In einer früheren Studie hat das DIW Berlin die Arbeitsangebotseffekte der Steuerreform 2000 untersucht.<sup>12</sup> Trotz des massiven Abbaus der Steuerprogression (vergleiche Tariffunktion 1998 und 2005

<sup>9</sup> www.spd.de/linkableblob/17144/data/finanzkonzept\_2011\_09\_05.pdf.

<sup>10</sup> www.gruene-partei.de/cms/default/dok/391/391116.solide\_solidarisch\_gruen\_unsere\_haushalt.htm.

<sup>11</sup> www.die-linke.de/fileadmin/download/misc/20110129\_Beschluss\_Steuerkonzept.pdf.

<sup>12</sup> Haan, P., Steiner, V. (2005): Distributional Effects of the German Tax Reform 2000 – A Behavioral Microsimulation Analysis. Schmollers Jahrbuch – Journal of Applied Social Science Studies, 125, 39–49.

in Abbildung 1) ergaben sich nur geringe Veränderungen des Arbeitsangebots.<sup>13</sup> Bei den oben diskutierten Reformszenarien dürften die Effekte noch deutlich geringer ausfallen, da nur Haushalte mit einem hohen und sehr hohen Einkommen betroffen sind. Für die überwiegende Mehrheit der angestellten Arbeitnehmer verändern sich die Arbeitsanreize folglich gar nicht. Die geschätzten Arbeitsangebotseffekte der jeweiligen Reformen auf Basis des Mikrosimulationsmodells STSM des DIW Berlin sind so gering, dass sie im Folgenden nicht weiter diskutiert werden müssen.

Auch bei Managern und hochbezahlten Fachkräften spielen Anpassungen der Arbeitszeit keine große Rolle. Die Verlagerung der Arbeitsplätze ins Ausland ist kaum möglich, da die Unternehmen in der Regel standortgebunden sind. Allerdings könnten international mobile Fachkräfte mit hohen Einkommen eine erhöhte inländische Steuerbelastung auf die Arbeitgeber überwälzen. Das kann zum Beispiel bei Investmentbankern oder Profifußballern eine Rolle spielen.<sup>14</sup> Ansonsten haben Manager und andere Arbeitnehmer mit hohen Einkommen nur begrenzte Möglichkeiten, ihre Einkommen steuerlich zu gestalten. Wie bei normalen Arbeitnehmern unterliegen ihre Bezüge der Lohnsteuer. Gewisse Gestaltungsmöglichkeiten gibt es allenfalls bei Nebenleistungen (Dienstwagen etc.), bei Aktienoptionen oder bei der Altersvorsorge. Eine höhere Steuerbelastung auf erfolgsabhängige Entgelte kann gesamtwirtschaftlich auch positive Wirkungen auslösen, wenn dadurch Gewinnmanipulationen oder riskante, aber nur kurzfristig den Gewinn oder den Börsenwert erhöhende Entscheidungen vermieden werden.<sup>15</sup>

Deutlich größere Gestaltungs- oder Hinterziehungsmöglichkeiten gibt es bei den Unternehmenseinkommen. Diese wären aber wegen der Dualisierung der Einkommensteuer von einer Erhöhung des Spitzensteuersatzes gar nicht betroffen. Höher besteuert werden nur

Gewinne von Personenunternehmen. Dies könnte zur Folge haben, dass die Thesaurierungsbegünstigung etwas stärker in Anspruch genommen wird oder Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften umgewandelt werden. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind ebenfalls nicht betroffen, da für sie die Abgeltungsteuer von 25 Prozent plus Solidaritätszuschlag gilt.

## Fazit

Insgesamt zeichnet sich beim Spitzensatz der Einkommensteuer für Deutschland wieder ein Spielraum nach oben ab. Anders als bei den Unternehmen- und Kapitaleinkommensteuern scheint der internationale Steuer-senkungswettbewerb bei den Spitzensteuersätzen zu Ende gegangen zu sein. Eine Reihe von Ländern hat die Spitzensteuersätze wieder angehoben, nicht zuletzt vor dem Hintergrund des Konsolidierungsdrucks auf die öffentlichen Haushalte durch die Finanz- und Staatsschuldenkrise. Ferner hat die spürbar ungleicher gewordene Einkommensverteilung, vor allem die Zunahme bei den hohen und sehr hohen Einkommen, die Forderung nach einer höheren Besteuerung von Spitzenverdienern verstärkt.

Eine Anhebung des Einkommensteuer-Spitzensatzes auf zum Beispiel 49 Prozent kann zu jährlichen Mehreinnahmen von mehreren Milliarden Euro führen. Verlängert man die linear-progressive Tariffunktion bis zu einem Spitzensteuersatz von 53 Prozent, wie er noch bis 1998 galt, könnten sogar bis zu zehn Milliarden Euro zusätzliche Steuereinnahmen im Jahr erzielt werden. Damit könnten zum Beispiel die Steuerzahler mit niedrigeren Einkommen entlastet werden, um der „kalten Progression“ entgegen zu wirken. Voraussetzung ist allerdings, dass auch steuerpflichtige Einkommen nur wenig oberhalb der Einkommensgrenze von 53 000 Euro belastet werden, ab der gegenwärtig ein Steuersatz von 42 Prozent gilt. Davon wären dann nicht nur die Spitzenverdiener betroffen, sondern die oberen vier Prozent der Steuerzahler, das sind 1,4 Millionen Steuerpflichtige.

Mögliche Anpassungs- und Ausweichreaktionen auf höhere Spitzensteuersätze werden häufig überbewertet. Durch die inzwischen auch in Deutschland weit vorangetriebene Dualisierung der Einkommensteuer werden gestaltungs- und hinterziehungsanfällige Unternehmens- und Kapitaleinkünfte nicht mehr von der Einkommensteuerprogression getroffen. Das bedeutet aber auch, dass die Steuerpflichtigen mit sehr hohen Einkommen, die zumeist aus Unternehmens- und Kapitaleinkommen bestehen, von einem höheren Spitzensteuersatz kaum betroffen wären. Gerade diese Einkommen haben aber in den vergangenen Jahren stark zugenommen, während die Masseneinkommen stagnierten.

<sup>13</sup> Siehe auch Bach, S., Haan, P., Rudolph, H.-J., Steiner, V. (2004): Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Erhebliche Aufkommens- und Verteilungswirkungen, aber relativ geringe Effekte auf das Arbeitsangebot. Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 16. Auf Basis einer anderen Methode kommen Gottfried und Witzczak (2009) zu dem gleichen Ergebnis. Sie zeigen, dass Arbeitnehmer mit einem zu versteuernden Einkommen bis 50 000 Euro kaum auf Veränderungen der marginalen Steuern reagieren, Gottfried, P., Witzczak, D. (2009): The Responses of Taxable Income Induced by Tax Cuts – Empirical Evidence from the German Taxpayer Panel. IAW Discussion Paper 57, [www.iaw.edu/w/IAWPDF.php?id=773&name=iaw\\_dp\\_57.pdf](http://www.iaw.edu/w/IAWPDF.php?id=773&name=iaw_dp_57.pdf).

<sup>14</sup> Vgl. [www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/deutsche-managerzahlen-ueberdurchschnittlich-hohe-steuern/5051126.html](http://www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/deutsche-managerzahlen-ueberdurchschnittlich-hohe-steuern/5051126.html); sowie Kleven, H., Landais, C., Saez, E. (2011): Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market. NEBR Working Paper 16545, [www.ceg.berkeley.edu/research\\_27\\_3341497084.pdf](http://www.ceg.berkeley.edu/research_27_3341497084.pdf).

<sup>15</sup> Corneo, G.: Steuern die Steuern Unternehmensentscheidungen? Februar 2005, [www.wiwiiss.fu-berlin.de/verwaltung-service/bibliothek/diskussionsbeitraege/diskussionsbeitraege-wiwiiss/files-diskussionsbeitraege-wiwiiss/discpaper03\\_05.pdf](http://www.wiwiiss.fu-berlin.de/verwaltung-service/bibliothek/diskussionsbeitraege/diskussionsbeitraege-wiwiiss/files-diskussionsbeitraege-wiwiiss/discpaper03_05.pdf).

Sollen die Unternehmens- und Kapitaleinkommen wieder stärker in die progressive Einkommensbesteuerung einbezogen oder über Vermögensteuern höher belastet werden, sind steuerliche Gestaltungen und internatio-

nale Verlagerungen in Rechnung zu stellen. Um dies zu vermeiden, müsste die „Reichenbesteuerung“ stärker koordiniert werden, zumindest zwischen den großen OECD-Ländern.

**Dr. Stefan Bach** ist Stellvertretender Leiter der Abteilung Staat am DIW Berlin | [sbach@diw](mailto:sbach@diw)

**Dr. Peter Haan** ist Leiter der Abteilung Staat am DIW Berlin | [phaan@diw.de](mailto:phaan@diw.de)

**JEL Classification:** H24, D12,H26.

**Keywords:** Top income taxation, income distribution, tax evasion.





DIW Berlin – Deutsches Institut  
für Wirtschaftsforschung e.V.  
Mohrenstraße 58, 10117 Berlin  
T +49 30 897 89 -0  
F +49 30 897 89 -200  
[www.diw.de](http://www.diw.de)  
78. Jahrgang

#### Herausgeber

Prof. Dr. Pio Baake  
Prof. Dr. Tilman Brück  
Prof. Dr. Christian Dreger  
Dr. Ferdinand Fichtner  
PD Dr. Joachim R. Frick  
Prof. Dr. Martin Gornig  
Prof. Dr. Peter Haan  
Prof. Dr. Claudia Kemfert  
Karsten Neuhoff, Ph.D.  
Prof. Dr. Jürgen Schupp  
Prof. Dr. C. Katharina Spielf  
Prof. Dr. Gert G. Wagner  
Prof. Georg Weizsäcker, Ph.D.

#### Chefredaktion

Dr. Kurt Geppert  
Sabine Fiedler

#### Redaktion

Renate Bogdanovic  
PD Dr. Elke Holst  
Dr. Wolf-Peter Schill

#### Lektorat

Dr. Ferdinand Fichtner  
Dr. Markus M. Grabka

#### Pressestelle

Renate Bogdanovic  
Tel. +49-30-89789-249  
[presse@diw.de](mailto:presse@diw.de)

#### Vertrieb

DIW Berlin Leserservice  
Postfach 7477649  
Offenburg  
[leserservice@diw.de](mailto:leserservice@diw.de)  
Tel. 01805 - 19 88 88, 14 Cent./min.  
ISSN 0012-1304

#### Gestaltung

Edenspiekermann

#### Satz

eScriptum GmbH & Co KG, Berlin

#### Druck

USE gGmbH, Berlin

Nachdruck und sonstige Verbreitung –  
auch auszugsweise – nur mit Quellen-  
angabe und unter Zusendung eines  
Belegexemplars an die Stabsabteilung  
Kommunikation des DIW Berlin  
([kundenservice@diw.de](mailto:kundenservice@diw.de)) zulässig.

Gedruckt auf 100 % Recyclingpapier.