



Projektbericht

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung

Prof. Dr. Heiko Müller, Ruhr-Universität Bochum

Prof. Dr. Henriette Houben, Humboldt Universität zu Berlin

**Auswirkungen eines mittelstandsfreundlichen Modells zur Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln für gewerbliche Personenunternehmen auf das Steueraufkommen**

**Endbericht**

Forschungsprojekt für das  
Saarländische Ministerium für Finanzen und Europa

# Impressum

## Vorstand des RWI

Prof. Dr. Christoph M. Schmidt (Präsident)

Prof. Dr. Thomas K. Bauer (Vizepräsident)

Prof. Dr. Wim Kösters

## Verwaltungsrat

Dr. Eberhard Heinke (Vorsitzender);

Manfred Breuer; Dr. Henning Osthues-Albrecht; Reinhold Schulte  
(stellv. Vorsitzende);

Dr. Hans Georg Fabritius; Prof. Dr. Justus Haucap, Hans Jürgen Kerkhoff;  
Dr. Thomas Köster; Dr. Thomas A. Lange; Martin Lehmann-Stanislawski; Andreas  
Meyer-Lauber; Hermann Rappen; Reinhard Schulz; Dr. Michael N. Wappelhorst

## Forschungsbeirat

Prof. Michael C. Burda, Ph.D.; Prof. Dr. Lars P. Feld; Prof. Dr. Stefan Felder;  
Prof. Nicola Fuchs-Schündeln, Ph.D.; Prof. Timo Goeschl, Ph.D.; Prof. Dr. Justus  
Haucap; Prof. Dr. Kai Konrad; Prof. Dr. Wolfgang Leininger; Prof. Regina T.  
Riphahn, Ph.D.

## Ehrenmitglieder des RWI

Heinrich Frommknecht; Prof. Dr. Paul Klemmer †; Dr. Dietmar Kuhnt

## RWI Projektbericht

Herausgeber:

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung

Hohenzollernstraße 1/3, 45128 Essen, Germany

Phone +49 201-81 49-0, Fax +49 201-81 49-200, e-mail: rwi@rwi-essen.de

Alle Rechte vorbehalten. Essen 2013

Schriftleitung: Prof. Dr. Christoph M. Schmidt

**Auswirkungen eines mittelstandsfreundlichen Modells zur Erhöhung  
des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln für gewerbliche  
Personenunternehmen auf das Steueraufkommen**

Endbericht – 23. September 2013

Forschungsprojekt für das Saarländische Ministerium für Finanzen und Europa

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung

Prof. Dr. Heiko Müller, Ruhr-Universität Bochum

Prof. Dr. Henriette Houben, Humboldt Universität zu Berlin

## **Auswirkungen eines mittelstands- freundlichen Modells zur Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln für gewerbliche Personenunternehmen auf das Steueraufkommen**

**Endbericht – 23. September 2013**

Forschungsprojekt für das  
Saarländische Ministerium für Finanzen und Europa

# Projektbericht

## Projektteam

Prof. Dr. Roland Döhrn (Projektleiter), Boris Beimann, Heinz Gebhardt (alle RWI),  
Prof. Dr. Heiko Müller (Ruhr-Universität Bochum),  
Prof. Dr. Henriette Houben (Humboldt Universität zu Berlin)

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

### Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung .....	3
2.	Empirische Grundlagen.....	3
2.1	Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST 2004).....	4
2.2	Einkommensteuerstatistik 2008 .....	6
3.	Auswirkungen des vorgeschlagenen Einkommensteuertarifs auf Steueraufkommen und Steuerbelastung.....	7
4.	Zusammenwirkung von allgemeiner Tarifierhöhung und besonderer Besteuerung nach §34a EStG: Verschonung für bilanzierende Personenunternehmen .....	10
4.1	Rechtliche Grundlagen von §34a EStG.....	11
4.2	Die kombinierte Ertragsteuerbelastung im aktuellen Steuerrecht .....	14
4.3	Konsequenzen der allgemeinen Tarifierhöhung für die von §34a EStG ausgehenden einzelwirtschaftlichen Steuerwirkungen.....	18
4.3.1	Tarifeffekt .....	18
4.3.2	Zeiteffekt .....	20
4.3.3	Anreizwirkungen und einzelwirtschaftliche Vorteilhaftigkeitskriterien für die Inanspruchnahme von §34a EStG nach der allgemeinen Tarifierhöhung .....	20
4.4	Prognose der Haushaltswirkungen .....	24
4.4.1	Verwandte Datengrundlage.....	24
4.4.2	Mikrosimulationsmodell auf Basis der jährlichen Einkommensteuerstatistik .....	24
4.4.3	Schätzergebnisse .....	27
4.5	Fazit .....	33
5.	Zusammenfassung und Schlussbemerkungen .....	34
6.	Literatur .....	35
7.	Anhang.....	37

### Verzeichnis der Tabellen und Schaubilder

Tabelle 1	Vergleich von FAST und Gesamtstatistik 2004 .....	5
Tabelle 2	Nach dem Vorschlag der SPD modifizierter Einkommensteuertarif.....	7
Tabelle 3	Einkommensteuerzahlung je Steuerpflichtigen nach Dezilen .....	8
Tabelle 4	Dezileinteilung nach Gesamtbetrag der Einkünfte .....	9
Tabelle 5	Mindestzeitraum zwischen Gewinnentstehung und Nachversteuerung bei Vorteilhaftigkeit von §34a EStG .....	20
Schaubild 1	SPD-Tarif – Grenz- und Durchschnittssteuersatzfunktion.....	8

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

### 1. Einleitung

Das saarländische Ministerium für Finanzen und Europa hat das RWI beauftragt, die finanziellen Auswirkungen einer Änderung des deutschen Einkommensteuertarifs abzuschätzen, wie sie von der SPD vorgeschlagen wurde. Im Einzelnen sieht dieser Vorschlag Folgendes vor:

- Eingeführt werden soll eine „mittlere Proportionalzone“ ab einem zu versteuernden Einkommen (zvE) i.H.v. 52.882 bis 64.000 € (bzw. 105.764 bis 128.001 € bei Zusammenveranlagung) mit einem Steuersatz i.H.v. 42%.
- Ferner soll eine „dritte Progressionszone“ ab einem zu versteuernden Einkommen i.H.v. 64.001 bis 100.00 € (bzw. 128.002 bis 200.000 € bei Zusammenveranlagung) mit einem i.H.v. 42 auf 49% linear steigenden Steuersatz eingeführt werden.
- Ab einem zu versteuernden Einkommen i.H.v. 100.000 € (bzw. 200.000 € bei Zusammenveranlagung) soll der Steuersatz 49% betragen („obere Proportionalzone“).

Diese Änderung soll verbunden werden mit Regelungen, durch die gewerbliche Einkünfte von der durch die Tarifänderung ausgehenden erhöhten Belastung verschont werden. Der vorliegende Endbericht stellt nach einer kurzen Darstellung der methodischen Grundlagen (Abschnitt 1), in Abschnitt 2 die Folgen einer Anwendung des vorgeschlagenen Tarifes für das Steueraufkommen und die Steuerbelastung der Steuerpflichtigen vor. In Abschnitt 4 werden anschließend die vorgeschlagenen Verschonungsregeln für kleine und mittlere Unternehmen bewertet und Vorschläge zu deren Ausgestaltung diskutiert.

### 2. Empirische Grundlagen

Die folgenden Ausführungen stützen sich im Wesentlichen auf zwei Quellen. Die Untersuchungen zu den Wirkungen des vorgeschlagenen Einkommensteuertarifs auf das Steueraufkommen und die Steuerbelastung stützten sich auf Daten der Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik aus dem Jahr 2004 (FAST 2004), die das Statistische Bundesamt der Wissenschaft als Scientific Use File zur Verfügung stellt (Merz et al. 2004, Kordsmeyer 2004 sowie Buschle 2009). Die Untersuchungen zu möglichen Wirkungen der Verschonungsregeln für mittelständische Unternehmen basieren hingegen auf einer nichtanonymisierten Totalerhebung der veranlagten Steuerpflichtigen 2008.

Für die FAST-Daten spricht, dass sie am eigenen Arbeitsplatz ohne Mitwirkung des Statistischen Bundesamtes ausgewertet werden können. Allerdings enthalten sie weniger Informationen als die jüngste, nicht anonymisierte Einkommensteuerstatistik, insbesondere zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus selbstständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen. Zudem galt 2008 §34a EStG erstmals in der derzeitigen Form, so dass FAST 2004 noch keine Angaben zu dessen Nutzung machen kann. Erste Angaben kann dazu die Totalerhebung aller veranlagten Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum 2008 liefern; entsprechende Daten für jüngere Jahre stehen noch nicht zur Verfügung. Die Totalerhebung steht indes nur per Fernrechen im Statistischen Bundesamt zur Verfügung, was die Anforderung von Ergebnissen sehr (zeit)aufwändig macht.

Gemeinsam ist beiden Quellen, dass die Angaben auf die Verhältnisse des Jahres 2014 hochgerechnet werden müssen, um Aussagen zu den geplanten steuerrechtlichen Änderungen zu erhalten.

### 2.1 Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST 2004)

Bei FAST 2004 handelt es sich um eine geschichtete 10%-Zufallsstichprobe der dreijährig erscheinenden Lohn- und Einkommensteuerstatistik. Der Datensatz erfasst somit Informationen aus den realen Veranlagungsdaten aller Finanzämter Deutschlands, die dem Statistischen Bundesamt (über die Statistischen Landesämter) übermittelt werden. Zudem enthält er die Lohnsteuerdaten der nicht veranlagten Steuerpflichtigen. Insgesamt stehen so Datensätze zu rund 3,5 Mill. Steuerfällen zur Verfügung.

In dem Datenmaterial sind allerdings zu ausgewählten Steuerpflichtigen einige Informationen nicht enthalten, um eine mögliche Identifizierung einzelner Steuerpflichtiger faktisch auszuschließen. Dazu wird jeder Steuerpflichtige einer von 5 Kategorien zugeordnet, die das Deanonymisierungsrisiko widerspiegeln.<sup>1</sup> Je höher dieses bei einem Steuerpflichtigen ist, umso mehr Informationen fehlen. Das zu versteuernde Einkommen, die tarifliche und die festzusetzende Einkommensteuer sind von diesen Anonymisierungsmaßnahmen nicht betroffen. Die Einkunftsarten werden nur bis einschließlich Anonymisierungsbereich 3 nachge-

---

<sup>1</sup> Das Anonymisierungskonzept des Statistischen Bundesamtes ist ausführlich dokumentiert. Es ist zu finden unter [http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/lest/suf/2004/fdz\\_fast2004\\_suf\\_anonymisierungskonzeption.pdf](http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/lest/suf/2004/fdz_fast2004_suf_anonymisierungskonzeption.pdf). Es sieht lediglich 5 Anonymisierungsbereiche vor. FAST 2004 weist aber tatsächlich 6 Anonymisierungsbereiche auf. Diese finden sich auch in der Datensatzbeschreibung.



## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

wiesen.<sup>2</sup> Auch detailliertere Charakteristika, wie z.B. die Bemessungsgrundlage für §35 EStG, sind bereits bei allen Steuerpflichtigen im Anonymisierungsbereich 4 gelöscht. Zum Anonymisierungsbereich 4 gehören die Steuerpflichtigen, deren positiver Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) 714.382 € übersteigt. Die 1.000 Steuerpflichtigen mit den höchsten GdE sowie die Steuerpflichtigen mit Verlusten über 378.04 € bilden den Anonymisierungsbereich 5.

Aufgrund der Anonymisierung und in Anbetracht der Tatsache, dass es sich um eine Stichprobe handelt, weichen die hochgerechneten Werte aus FAST von den Werten der nicht anonymisierten Gesamterhebung ab. Dies betrifft – im Kontext des hiesigen Untersuchungsziels – besonders stark die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbstständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen (Tabelle 1).

Tabelle 1

### Vergleich von FAST und Gesamtstatistik 2004

Merkmal	FAST 2004	Gesamtmaterial	es fehlen in FAST
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	59,48 Mrd. €	78,41 Mrd. €	18,93 Mrd. € (24%)
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	52,61 Mrd. €	55,54 Mrd. €	2,93 Mrd. € (5%)
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	7,07 Mrd. €	7,20 Mrd. €	0,13 Mrd. € (2%)
Einkünfte aus Kapitalvermögen	13,97 Mrd. €	16,65 Mrd. €	2,68 Mrd. € (16%)
zu versteuerndes Einkommen	873,3 Mrd. €	882,3 Mrd. €	9,1 Mrd. € (1%)

Bei dem zu versteuernden Einkommen insgesamt sind die Abweichungen hingegen gering, weshalb sich die Aufkommens- und Belastungswirkungen anhand der FAST-Daten verlässlich abbilden lassen. Aufgrund der den Steuerpflichtigen bei der Einreichung ihrer Einkommensteuererklärung zugestandenen Fristen stehen die FAST-Daten erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung zur Verfügung (Merz et al. 2004: 1082); die aktuell verfügbaren Daten repräsentieren den Stand des Jahres 2004. Um die aktuelle Einkommensteuerbelastung erfassen und auf dieser Grundlage die Wirkungen des von der SPD vorgeschlagenen Tarifs analy-

<sup>2</sup> Anders als im Anonymisierungskonzept beschrieben sind im Anonymisierungsbereich 4 die Einkunftsarten nicht nur im getrennten Ausweis für A (männlicher Steuerpflichtiger/Ehemann) und B (weiblicher Steuerpflichtiger/Ehefrau), sondern auch für A und B gemeinsam anonymisiert. Dabei wurden die Einzelangaben komplett gelöscht und die Angabe zu A und B gemeinsam dummycodiert.

sieren zu können, werden die einzelnen Einkunftsarten zunächst separat bis zum Jahr 2012 fortgeschrieben. Hier wird unterstellt, dass der geänderte Tarif ab 2014 gelten soll. Daher müssen die Einkommen bis zu diesem Jahr fortgeschrieben werden, was mit Hilfe des prognostizierten Aufkommens der Einkommen- und Lohnsteuer des Arbeitskreises Steuerschätzung (AKS) geschieht. Zudem werden in dem Modell – so weit wie möglich – bei der Ermittlung der Einkommensteuerschuld die wichtigsten Steuerrechtsänderungen seit 2004 berücksichtigt.

### 2.2 Einkommensteuerstatistik 2008

Neben der im Dreijahresturnus erscheinenden Lohn- und Einkommensteuerstatistik erstellt das Statistische Bundesamt die jährliche Einkommensteuerstatistik, die nur die veranlagten Einkommensteuerfälle enthält. Die jüngste Einkommensteuerstatistik enthält die Daten für den Veranlagungszeitraum 2008. Ausgewählte Ergebnisse aus dieser Statistik veröffentlicht das Statistische Bundesamt in der Fachserie 14, Reihe 7.1.1.

Die jährliche Einkommensteuerstatistik 2008 enthält erstmals Angaben zur Inanspruchnahme von §34a EStG. Sie ist daher für das hier vorliegende Gutachten in besonderer Weise geeignet. Allerdings ist sie deutlich umständlicher auswertbar, da Ergebnisse nur mittels Fernrechner erzeugt werden können. Dafür werden die Programmcodes an das Statistische Bundesamt übersandt, dort auf den Daten laufen gelassen; die erzeugten Ergebnisse werden im Anschluss anonymisiert und in einem nächsten Schritt von einem weiteren Mitarbeiter des Statistischen Bundesamtes auf Anonymität kontrolliert, bevor sie an den Wissenschaftler zurück gegeben werden.

Ein weiterer Nachteil besteht darin, dass nicht veranlagte Lohnsteuerfälle in der jährlichen Einkommensteuerstatistik nicht enthalten sind. Da das vorliegende Reformszenario aber Bezieher höherer Einkommen betrifft (über 64.000 € zu versteuerndes Einkommen bei Einzelveranlagten und 128.000 € bei Zusammenveranlagten) und solche Lohnsteuerpflichtige sich ohnehin häufig veranlagen lassen, ist deren Fehlen für das hiesige Gutachten unproblematisch. Berechnungen auf den fortgeschriebenen Daten aus FAST 2004 zeigen, dass vom geschätzten Mehraufkommen aus der Tarifierhöhung lediglich 1% auf nichtveranlagte Lohnsteuerpflichtige entfallen.

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

### 3. Auswirkungen des vorgeschlagenen Einkommensteuertarifs auf Steueraufkommen und Steuerbelastung

Der eingangs beschriebene Vorschlag der SPD zur Reform des Einkommensteuertarifs führt unter Berücksichtigung der für 2014 ohnehin geplanten Anhebung des Grundfreibetrags zu dem in Tabelle 1 dargestellten Tarifverlauf. Neu gegenüber dem nach gegenwärtiger Gesetzeslage für 2014 zu erwartenden Verlauf sind der Tarifbereich 5, der einen allmählichen Anstieg der marginalen Belastung vom bisherigen Spitzensteuersatz in Höhe von 42% bis zum neuen Spitzensteuersatz in Höhe von 49% bewirkt, und der Tarifbereich 6, der den neuen Spitzensteuersatz für zu versteuernde Einkommen über 100 000 € bei 49% konstant hält.

Tabelle 2

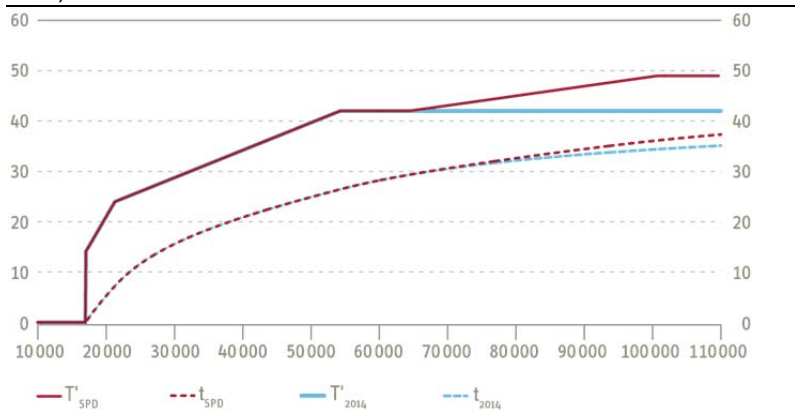
#### Nach dem Vorschlag der SPD modifizierter Einkommensteuertarif

Tarifbereich	Zu versteuerndes Einkommen	Steuerbetragsfunktionen
1	0 bis 8.354 €	$T_{1,SPD} = 0$
2	8.355 bis 13.469 €	$T_{2,SPD} = (974,58 \cdot y + 1400) \cdot y$
3	13.470 bis 52.881 €	$T_{3,SPD} = (227,74 \cdot z + 2397) \cdot z + 1014$
4	52.882 bis 64.000 €	$T_{4,SPD} = 0,42 \cdot x - 8196$
5	64.001 bis 99.999 €	$T_{5,SPD} = (97,22 \cdot u + 4200) \cdot u + 18684$
6	ab 100.000 €	$T_{6,SPD} = 0,49 \cdot x - 13978,85$

*Eigene Darstellung. T: Steuerschuld; x: zu versteuerndes Einkommen; y: der zehntausendste Teil des 8354 € übersteigenden zu versteuernden Einkommens. z: der zehntausendste Teil des 13469 € übersteigenden zu versteuernden Einkommens. u: der zehntausendste Teil des 64000 € übersteigenden zu versteuernden Einkommens.*

Stellt man den dadurch implizierten Tarifverlauf dem nach bisheriger Gesetzeslage ab 2014 geltenden gegenüber, so zeigt sich, dass die höheren Belastungen lediglich zu versteuernde Einkommen von mehr als 64 000 € betreffen (Schaubild 1). Bei gegebener Verteilung der Einkommen auf die Steuerpflichtigen bedeutet dies, dass – sieht man von einer leicht erhöhten Belastung im neunten Dezil ab – fast ausschließlich das oberste Dezil – also die 10% der Steuerpflichtigen mit dem höchsten zu versteuernden Einkommen – von der Anhebung des Steuertarifs betroffen ist.

Schaubild 1  
**SPD-Tarif – Grenz- und Durchschnittssteuersatzfunktion**  
 2014, in %



Eigene Abbildung.

Nimmt man die FAST-Daten von 2004 als Ausgangspunkt, lässt der von der SPD vorgeschlagene Einkommensteuertarif erwarten, dass das Einkommensteueraufkommen 2014 um 5,2 Mrd. € über dem bei geltendem Steuerrecht (status quo) erzielten Aufkommen liegen wird. Nicht berücksichtigt sind dabei Erhöhungen des Steueraufkommens aufgrund von Änderungen bei anderen Steuern. Auch Verhaltensänderungen bleiben hier unberücksichtigt, wobei von nur sehr geringen Arbeitsangebotseffekten auszugehen ist (RWI 2013).

Tabelle 3  
**Einkommensteuerzahlung je Steuerpflichtigen nach Dezilen**  
 2014; In €

Dezil	status quo	SPD
1	0,00	0
2	0,00	0
3	51,31	51,31
4	717,15	717,15
5	1838,26	1838,25
6	2994,76	2994,76
7	4127,91	4127,91
8	5958,78	5958,78
9	9580,10	9580,3
10	28757,80	29734,88

Eigene Darstellung, FAST 2004.

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

Tabelle 3 zeigt die Einkommensteuerzahlungen im Jahr 2014 nach Dezilen für beide Tarife. Im Vergleich zum status quo ergeben sich lediglich Unterschiede im 10. Dezil ab einem Einkommen von knapp 70.000 €. Alle Steuerfälle in den Dezilen darunter weisen im Durchschnitt die gleiche Einkommensteuerschuld auf wie im Jahr 2014. Die Bildung der Dezile erfolgt auf Basis des Gesamtbetrags der Einkünfte pro Kopf, der hier als Annäherung für das Bruttoeinkommen der Steuerfälle verwendet wird. Tabelle 3 zeigt die Einkommensgrenzen und die Anzahl an Beobachtungen in den FAST Daten sowohl ungewichtet als auch unter Berücksichtigung der in FAST vorhandenen Gewichtungsfaktoren.

Tabelle 4

### Dezileinteilung nach Gesamtbetrag der Einkünfte

Dezil	Gesamtbetrag der Einkünfte	Zahl der Beobachtungen	
		Ungewichtet	Gewichtet
1	830	634983	3518630
2	5393	604930	3518630
3	11638	508077	3518680
4	18802	380986	3518810
5	25648	83725	3518400
6	31921	67702	3518730
7	39171	57672	3519030
8	49783	52531	3518160
9	69108	93383	3518630
10	>69108	1034641	3518590

*Eigene Darstellung, FAST 2004.*

Wählt man bei den Rechnungen die Einkommensteuerstatistik 2008 als Ausgangsbasis, gelangt man – wie unten ausgeführt – zu einem etwas höheren Steuermehraufkommen von 5,8 Mrd. € (einschl. Solidaritätszuschlag). Der Unterschied zu den Rechnungen auf Grundlage der FAST-Daten resultiert in erster Linie aus der 2008 im Vergleich zu 2004 ungleicheren Einkommensverteilung, die sich darin äußert, dass die Einkommen im obersten Dezil überproportional gestiegen sind. Dadurch kommt bei der geplanten Anhebung des Spitzensteuersatzes ein etwas höheres Mehraufkommen zustande. Fraglich ist allerdings, ob man die Verteilung von 2008 ohne weiteres bis 2014 fortschreiben kann. Einiges weist nämlich darauf hin, dass die Einkommensverteilung seit 2008 wieder etwas gleichmäßiger geworden ist. Lohneinkommen waren nämlich durch die Wirtschaftskrise 2009 weniger stark betroffen als Gewinneinkommen, die im obersten Dezil eine größere Rolle spielen dürften als in denen darunter. Gleichwohl

liegt die Bruttolohnquote 2012 nur geringfügig über der von 2008 aber deutlich unter der von 2004.

Gegeben die Unsicherheit bei der Fortschreibung der Einkommen bis 2014 liegen die auf Grundlage der FAST-Daten von 2004 und der Einkommensteuerstatistik von 2008 geschätzten Mehraufkommen nicht weit auseinander. Zu geringeren Wirkungen gelangt übrigens das IMK, das das durch die von der SPD vorgeschlagenen Reform des Einkommensteuertarifs generierte Mehraufkommen auf 4,8 Mrd. € schätzt (Rietzler et al. 2013; 14). Das DIW schätzt das Mehraufkommen auf Basis des Sozio-Oekonomischen Panels für den SPD-Tarif bei gleichzeitiger Erhöhung der Abgeltungsteuer auf 30 Prozentpunkte ohne Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen auf 6,5 Mrd. € (Bach et al. 2013; 5), wobei 5,3 Mrd. € auf die Tariferhöhung entfallen.<sup>3</sup>

#### **4. Zusammenwirkung von allgemeiner Tariferhöhung und besonderer Besteuerung nach §34a EStG: Verschonung für bilanzierende Personenunternehmen**

Gegenstand dieses Kapitels sind die Wirkungen, die sich aus der Regelung zur besonderen Besteuerung von Gewinneinkünften gemäß §34a EStG im Zusammenhang mit einer allgemeinen Tariferhöhung (§32a EStG) ergeben. Dazu werden zunächst die rechtlichen Grundlagen von §34a EStG skizziert. Im daran anschließenden Abschnitt wird die Steuerbelastung unternehmerischer Gewinne dargestellt, die sich aus dem Zusammenwirken der verschiedenen Ertragsteuern ergibt. Es folgt eine Beschreibung der Konsequenzen, die sich aus der allgemeinen Erhöhung des Einkommensteuertarifs für die Besteuerung nach §34a EStG ergeben. Darauf aufbauend werden die Anreizwirkungen und die einzelwirtschaftlichen Vorteilhaftigkeitskriterien für die Inanspruchnahme von §34a EStG abgeleitet. Anschließend wird eine Modifikation des §34a EStG erörtert, durch die Personenunternehmen von der allgemeinen Tariferhöhung weitgehend verschont werden. Nach diesen steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Ausführungen folgt ein empirischer Teil zur Prognose der Aufkommenswirkungen. Diese beginnen mit der Darstellung der Datengrundlage und des Mikrosimulationsmodells. Die abschließenden Abschnitte beinhalten die Schätzgrundlagen und Schätzergebnisse für die Ermittlung der Aufkommenswirkungen der allge-

---

<sup>3</sup> Unter Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen schätzt das DIW ein Mehraufkommen von 2,0 bis 4,5 Mrd. € statt der 6,5 Mrd. €, die ohne Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen berechnet wurden. Dabei wurden die Auswirkungen von §34a EStG nicht berücksichtigt.

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

meinen Tarifierhöhung nach §32a EStG unter Berücksichtigung der Inanspruchnahme der besonderen Besteuerung nach §34a EStG sowie das Fazit.

### 4.1 Rechtliche Grundlagen von §34a EStG

#### *Begünstigte Einkunftsarten*

Unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtige können den besonderen Tarif nach §34a EStG für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§13 EStG), Gewerbebetrieb (§15 EStG) und selbstständiger Arbeit (§18 EStG) in Anspruch nehmen.

#### *Gewinnermittlungsart*

Der besondere Tarif nach §34a EStG kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§4 Abs. 1 Satz 1 oder §5 EStG) ermittelt wird. Personenunternehmen (Einzelunternehmer oder Personengesellschaften) die Kaufmann i.S.d. HGB sind, müssen ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln (§5 EStG). Darüber hinaus müssen alle gewerblichen Unternehmer - soweit sie keine Kaufleute i.S.d. HGB sind - sowie Land- und Forstwirte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, soweit sie die Größenmerkmale des §141 AO (u.a. Gewinn von mehr als 50.000 €) überschreiten (§4 Abs. 1 EStG). Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbstständig Tätige, die ansonsten ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen gem. §13a EStG oder durch eine Einnahmeüberschussrechnung gem. §4 Abs. 3 EStG ermitteln, können ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, wenn sie ohne eine Verpflichtung freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Somit sind grundsätzlich alle mittelständischen Personenunternehmen zur Inanspruchnahme berechtigt.

#### *Begünstigte Gewinne*

Der besondere Tarif nach §34a EStG kann nur für den nicht entnommenen Teil des Steuerbilanzgewinns in Anspruch genommen werden.

Maßgeblich für den besonderen Tarif nach §34a EStG ist der nach §4 Abs. 1 Satz 1 oder §5 EStG ermittelte Gewinn (einschließlich Ergebnisse aus Ergebnisabführungsverträgen in Organschaftsfällen oder steuerfreier Gewinnbestandteile wie z.B. steuerfreie Betriebsstättengewinne, steuerfreie Teileinkünfte oder Investitionszulagen). Dieser Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Im Gewinn nach §4 Abs. 1 Satz 1 EStG sind noch die Beträge enthalten, die zur weiteren Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns außerhalb der Bilanz abgezogen (z.B. steuerfreie

Gewinnanteile) oder hinzugerechnet (z.B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) werden. Der nicht entnommene Gewinn i.S. des §34a EStG wird durch Abzug des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen vom Gewinn nach §4 Abs. 1 Satz 1 EStG ermittelt (maximaler Begünstigungsbetrag).

### *Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Gewerbesteuer*

Die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben haben den nach §4 Abs. 1 Satz 1 oder §5 EStG ermittelten Gewinn gemindert; sie sind außerbilanziell hinzuzurechnen. Soweit der steuerpflichtige Gewinn auf Betriebsausgabenabzugsverboten beruht, kann der besondere Tarif nach §34a EStG folglich nicht in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch für die Gewerbesteuer, die außerbilanziell hinzuzurechnen ist. Für einen Gewerbesteuer-Hebesatz in Höhe von 400% beträgt die tarifliche Gewerbesteuerbelastung 14%, die sich aus dem Produkt der Steuermesszahl in Höhe von 3,5% (§11 Abs. 2 GewStG) und dem Gewerbesteuer-Hebesatz unter Vernachlässigung des Freibetrags gem. §11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ergibt. Liegen keine weiteren Abweichungen zwischen Steuerbilanzgewinn und steuerpflichtigen Gewinn sowie zwischen einkommensteuerlicher und gewerbesteuerlicher Bemessungsgrundlage vor, so sind unter der Annahme eines Gewerbesteuer-Hebesatzes von 400% folglich 14% der gewerblichen Gewinne aufgrund der Gewerbesteuerbelastung nicht nach §34a EStG begünstigungsfähig.

### *Antragstellung*

Der Steuerpflichtige muss für die Inanspruchnahme einen Antrag stellen, in dem er angibt, in welchem Umfang der nicht entnommene Gewinn (ganz oder teilweise) nach §34a EStG besteuert werden soll (Begünstigungsbetrag). Der Begünstigungsbetrag ist die Bemessungsgrundlage für die Steuer nach §34a Abs. 1 Satz 1 EStG.

### *Besteuerung des Begünstigungsbetrags*

Der Teil des nicht entnommenen Gewinns, für den der Antrag auf die Besteuerung nach §34a EStG gestellt wird (Begünstigungsbetrag), wird - abweichend von dem individuellen progressiven Steuersatz nach §32a EStG - mit einem einheitlichen, proportionalen Steuersatz von 28,25% (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) besteuert.

### *Nachversteuerung des nach §34a Abs. 1 EStG besteuerten Gewinns bei Entnahme*

Werden Entnahmen getätigt, so kann regelmäßig keine eindeutige wirtschaftliche Bestimmung der Mittelherkunft (Einlagen, regelbesteuerte Gewinne oder begünstigt besteuerte Gewinne) erfolgen. Vielmehr muss der Gesetzgeber hier typisierende Annahmen treffen.



## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

Im aktuellen Recht wird davon ausgegangen, dass zunächst die in der gleichen Periode geleisteten Einlagen als entnommen gelten. Danach gilt der aktuelle Steuerbilanzgewinn als verwendet. Für darüber hinaus gehende Entnahmen gilt der in vorherigen Perioden nach §34a EStG begünstigt besteuerte Gewinn als verwendet. Liegt also in späteren Jahren der positive Saldo von Entnahmen und Einlagen über dem (positiven) Gewinn nach §4 Abs. 1 Satz 1 oder §5 EStG eines Wirtschaftsjahres (Entnahmenüberhang), ist eine Nachversteuerung durchzuführen. Im Fall eines Verlustes ist der Entnahmenüberhang so hoch wie der positive Saldo von Entnahmen und Einlagen.

### *Nachversteuerungspflichtiger Betrag*

Der nachversteuerungspflichtige Betrag für den laufenden Veranlagungszeitraum wird aus dem Begünstigungsbetrag durch Abzug der auf den Begünstigungsbetrag entfallenden Steuerbelastung (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag, nicht jedoch Kirchensteuer) ermittelt. Der nachversteuerungspflichtige Betrag ist jährlich fortzuschreiben und zum Ende des Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen. Der fortgeschriebene nachversteuerungspflichtige Betrag ist die Summe der potenziellen Bemessungsgrundlagen für die Nachversteuerung in zukünftigen Veranlagungszeiträumen, soweit eine Nachversteuerungspflicht ausgelöst wird. Soweit in einem Veranlagungszeitraum ein nachversteuerungspflichtiger Betrag durch die Inanspruchnahme von §34a EStG entsteht, kann in diesem Jahr nicht gleichzeitig eine Nachversteuerung infolge eines Entnahmenüberhangs entstehen.

### *Bemessungsgrundlage und Steuersatz für die Nachversteuerung*

In Höhe eines Entnahmenüberhangs entsteht ein Nachsteuerungsbetrag, soweit zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt wurde. Bei der Ermittlung des Entnahmenüberhangs sind außerbilanzielle Hinzurechnungen (z.B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) und Kürzungen nicht zu berücksichtigen. Vielmehr ist nur die Differenz des positiven Saldos von Entnahmen und Einlagen zum (positiven) Gewinn nach §4 Abs. 1 Satz 1 oder §5 EStG eines Wirtschaftsjahres (Entnahmenüberhang) relevant. Der Nachsteuerungsbetrag unterliegt einem einheitlichen, proportionalen Steuersatz i.H.v. 25% (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer).

### *Verwendungsreihenfolge*

Aus den vorangehenden Ausführungen wird deutlich, in welcher Reihenfolge die Zuordnung der Mittelherkunft durch den Gesetzgeber typisiert wurde. Die

Verwendungsreihenfolge des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen ergibt sich wie folgt:

1. positiver steuerfreier Gewinn des laufenden Jahres
2. positiver steuerpflichtiger Gewinn des laufenden Jahres
3. nicht entnommene und nach §34a EStG begünstigte Gewinne der Vorjahre  
(= nachversteuerungspflichtiger Gewinn der Vorjahre)
4. steuerfreie und nicht entnommene mit dem persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinne der Vorjahre.

#### 4.2 Die kombinierte Ertragsteuerbelastung im aktuellen Steuerrecht

Die Ertragsteuerbelastung<sup>4</sup> von Unternehmen ergibt sich regelmäßig aus

1. der Gewerbesteuerbelastung, die durch die Steuerermäßigung gem. §35 EStG teilweise oder vollständig kompensiert wird,
2. der Einkommensteuerbelastung, die primär durch den allgemeinen Tarif gem. §32a EStG determiniert ist, sowie
3. dem Solidaritätszuschlag.

Der Gewerbesteuersatz ergibt sich aus der Multiplikation von Steuermessbetrag und gemeindespezifischem Gewerbesteuer-Hebesatz. Bei einem unterstellten Gewerbesteuer-Hebesatz von 400% beträgt der Gewerbesteuersatz 14%. §35 EStG ermöglicht eine Ermäßigung der Einkommensteuer um das 3,8-fache des Steuermessbetrags, was einer Entlastung in Höhe von 13,3% entspricht. Da sich diese Entlastung auch auf den Solidaritätszuschlag auswirkt, erhöht sich die Entlastung auf insgesamt 14,03%. Bei einem unterstellten Gewerbesteuerhebesatz von 400% wird die Gewerbesteuer daher auf der Ebene der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags vollständig kompensiert. Es kommt sogar zu einer geringfügigen Überkompensation in Höhe von 0,03 Prozentpunkten. Die Steuerbelastung der unternehmerischen Gewinne hängt daher im Wesentlichen vom Einkommensteuertarif und dem Solidaritätszuschlag ab.

Der Grenzeinkommensteuersatz gemäß §32a EStG variiert und beträgt im gegenwärtigen Steuerrecht 42% für ein zu versteuerndes Einkommen zwischen gut 52 Tsd. € und 250 Tsd. €. Darüber hinausgehende Einkommensteile werden mit einem Grenzeinkommensteuersatz von 45% besteuert. Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags beläuft sich die kombinierte Steuerlast bei einem unter-

---

<sup>4</sup> Eine mögliche Kirchensteuerbelastung wird im Folgenden nicht betrachtet.

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

stellen Gewerbesteuer-Hebesatz von 400% auf 44,31% (ESt-Satz 42%) bzw. 47,48% (ESt-Satz 45%).

Wird ein Antrag nach §34a EStG gestellt, so unterliegen diese Gewinne im The-saurierungszeitpunkt einer Steuerbelastung in Höhe von 28,25% Einkommens-teuer zuzüglich 5,5% Solidaritätszuschlags. Der gesondert festzustellende nach-versteuerungspflichtige Betrag ist um die tarifliche Einkommensteuerbelastung (inkl. Solidaritätszuschlags) zu kürzen. Folglich ergibt sich der nachversteue-rungspflichtige Betrag aus  $1 - 0,2825 \times 1,055$ . Von den thesaurierten, begünstigt besteuerten Gewinnen unterliegen also nur 70,2% der Nachversteuerung mit einem Nachversteuerungssatz von 25%. Auch die Nachversteuerung zählt in die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags. Es ergibt sich bei Antragstellung nach §34a EStG folglich eine kombinierte Steuerlast (ohne Berücksichtigung der GewSt) in Höhe von

$$28,25\% \times 1,055 + (1 - 0,2825 \times 1,055) \times 25\% \times 1,055 = 48,32\%.$$

Dies entspricht einer äquivalenten Einkommensteuerbelastung ohne Solidari-tätszuschlag von 45,8%.<sup>5</sup>

Für den Regelfall eines gewerbesteuerpflichtigen Unternehmens kann §34a EStG nicht für den Gesamtgewinn beantragt werden, da die Gewerbesteuer den Steuerbilanzgewinn gekürzt hat und damit nach §34a EStG nicht begünstigungs-fähig ist, auch wenn sie außerbilanziell gewinnerhöhend hinzugerechnet wird. Beispiel 1 zeigt die Grenzsteuerbelastung bei einem Gewinn von 100.000 € unter der Annahme, dass keinerlei Gewinnentnahmen stattfinden.

---

<sup>5</sup> Berechnet aus 48,32% geteilt durch 1,055.

## RWI/Houben/Müller

### Beispiel 1:

<i>Kombinierte Ertragsteuerlast ohne Entnahme im Gewinnentstehungsjahr und ohne Berücksichtigung von Zeit- bzw. Zinseffekten bei einem tariflichen Grenzsteuersatz der Einkommensteuer i.H.v. 42% Besteuerung gem. §34a EStG</i>		
Gewinn vor Steuern:	100.000 €	
Gewerbsteuer (Hebesatz 400%):	<u>-14.000 €</u>	-14.000 €
maximaler Begünstigungsbetrag:	86.000 €	
EST gemäß §34a EStG: 86.000 € × 28,25% =	-24.295 €	
EST gemäß §32a EStG: 14.000 € × 42,00% =	-5.880 €	
EST-Ermäßigung für GewSt gem. §35 EStG:	<u>13.300 €</u>	
EST-Zahlung im Jahr der Einbehaltung der Gewinne:	-16.875 €	-16.875 €
Solidaritätszuschlag:	-928 €	-928 €
Steuerbelastung im Jahr der Einbehaltung (EST + GewSt + SolZ):		-31.803 €
EST auf Entnahme: (86.000 € - 24.295 € × 1,055) × 25% =	-15.092 €	-15.092 €
Solidaritätszuschlag auf Nachsteuer:		-830 €
Steuerbelastung gesamt:		47.725 €
Steuerbelastung in %		47,73%
14% der Gewinne sind regelbesteuert nach §32a EStG und 86% der Gewinne unterliegen der Besteuerung nach §34a EStG. Die effektive Gewerbesteuerlast beträgt -0,03%. Die kombinierte Steuerbelastung ergibt sich daher aus		
$14\% \times 44,31\% + 86\% \times 48,32\% - 0,03\% = 47,73\%$ .		

Auch wenn der Unternehmer keine Entnahme tätigt, ist es ihm nicht möglich, für seinen gesamten steuerpflichtigen Gewinn die Besteuerung nach §34a EStG zu beantragen, da die außerbilanziell hinzugerechnete Gewerbesteuer zwingend der Regelbesteuerung unterliegt, sofern keine kompensierenden Elemente wie steuerfreie Erträge vorliegen.

Regelmäßig kann der Unternehmer seinen Gewinn nicht vollständig einbehalten, da er zumindest seine Einkommensteuer entnehmen wird, um diese zu begleichen.

Unter der Prämisse, dass zumindest die auf die unternehmerischen Einkünfte entfallende Einkommensteuer aus dem Unternehmen entnommen und ansonsten auf jegliche Entnahmen für Konsumzwecke verzichtet wird, ergibt sich der

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

maximal gemäß §34a EStG besterbarer Anteil an einem gewerblichen Gesamtgewinn B (vereinfacht, ohne Kirchensteuer) wie folgt:

$$B = \frac{1 - s^{\text{GewSt}} - (s_{\text{§32a}}^{\text{ESt}} - s_{\text{§35}}^{\text{ESt}}) \times (1 + \text{SolZ})}{1 - (s_{\text{§32a}}^{\text{ESt}} - s_{\text{§34a}}^{\text{ESt}}) \times (1 + \text{SolZ})}$$

wobei  $s^{\text{GewSt}}$  die nominale Gewerbesteuerbelastung,  $s_{\text{§32a}}^{\text{ESt}}$  die nominale Tarifbelastung nach §32a EStG,  $s_{\text{§35}}^{\text{ESt}}$  die nominale Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb,  $s_{\text{§34a}}^{\text{ESt}}$  den nominalen Steuersatz nach §34a Abs. 1 EStG und SolZ den Solidaritätszuschlag darstellt.

Für

$$s^{\text{GewSt}} = 14\% \text{ (Hebesatz 400\%)}, \quad s_{\text{§32a}}^{\text{ESt}} = 42\%, \quad s_{\text{§35}}^{\text{ESt}} = 13,3\%, \quad s_{\text{§34a}}^{\text{ESt}} = 28,25\%, \text{ SolZ} = 5,5\%$$

ergibt sich beispielsweise ein maximal gem. §34a EStG besterbarer Anteil i.H.v. 65,18%.

### Beispiel 2

Vergleich der Besteuerung nach §34a EStG und der Regelbesteuerung anhand der kombinierten Ertragsteuerlast bei Entnahme der Einkommensteuerlast im Gewinnentstehungsjahr und ohne Berücksichtigung von Zeit- bzw. Zinseffekten bei einem tariflichen Grenzsteuersatz der Einkommensteuer i.H.v. 42%

#### 1. Besteuerung gem. §34a EStG

Gewinn vor Steuern:	100.000 €	
Gewerbesteuer (Hebesatz 400%):	-14.000 €	-14.000 €
Entnahme für ESt/SolZ-Zahlung: <sup>6</sup>	-20.824 €	
maximaler Begünstigungsbetrag:	65.176 €	
ESt auf einbehaltenen Gewinn: 65.176 € × 28,25% =	-18.412 €	
ESt auf Rest (GewSt und Entnahme): 34.824 € × 42% =	-14.626 €	
ESt-Ermäßigung für GewSt gem. §35 EStG:	13.300 €	
Solidaritätszuschlag	-1.086 €	
ESt/SolZ-Zahlung im Jahr der Einbehaltung der Gewinne:	-20.824 €	-20.824 €
Steuerbelastung im Jahr der Einbehaltung (ESt + SolZ + GewSt):		-34.824 €
ESt auf Entnahme: (65.176 € - 19.425 €) × 25% =	-11.438 €	-11.438 €
Solidaritätszuschlag		-629 €
Steuerbelastung gesamt:		46.891 €
Steuerbelastung in %		46,89%

<sup>6</sup> Die Entnahme ist gerade so hoch bemessen, dass die Einkommensteuerschuld (inkl. Solidaritätszuschlag) vollständig beglichen werden kann.

## RWI/Houben/Müller

<i>2. Regelbesteuerung</i>		
<i>Gewinn vor Steuern:</i>	<i>100.000 €</i>	
<i>Gewerbesteuer (Hebesatz 400%):</i>	<i>-14.000 €</i>	<i>-14.000 €</i>
<i>EST 100.000 € × 42% =</i>	<i>-42.000 €</i>	
<i>EST-Ermäßigung für GewSt gem. §35 EStG:</i>	<i>13.300 €</i>	
<i>Solidaritätszuschlag:</i>	<i>-1.579 €</i>	
<i>EST-Zahlung:</i>	<i>-30.279 €</i>	<i>-30.279 €</i>
<i>Steuerbelastung gesamt (EST + GewSt):</i>		<i>-44.279 €</i>
<i>Steuerbelastung in %</i>		<i>44,28%</i>

Mit Inanspruchnahme von §34a EStG ergibt sich eine nominale Gesamt-Steuerbelastung von 46,89%, die höher ist als die reguläre Steuerbelastung gemäß §32a EStG in Höhe von 44,28%.

Im Fall der sonstigen Einkommensbesteuerung mit dem Spitzensteuersatz der in der zweiten Proportionalzone des Einkommensteuertarifs gemäß §32a EStG 45% beträgt, ergibt sich für den Fall, dass die Einkommensteuer entnommen wird, eine kombinierte Steuerbelastung von 47,98%, wogegen die reguläre Steuerbelastung gewerblicher Gewinne gemäß §32a EStG nur 47,44% beträgt.

Die nominale Steuerbelastung bei der Besteuerung gemäß §34a EStG ist derzeit stets höher als bei regulärer Besteuerung gemäß §32a EStG. Unter Berücksichtigung des Effekts der temporär geringeren Besteuerung der einbehaltenen Gewinne kann die Besteuerung nach §34a EStG langfristig vorteilhaft sein (Zins- oder Zeiteffekt). Die optimale Antragspolitik ist ein komplexes Entscheidungsproblem, da sie vom Planungshorizont, der Unternehmensrendite und der tariflichen Steuerbelastung beeinflusst wird.

### 4.3 Konsequenzen der allgemeinen Tarifierhöhung für die von §34a EStG ausgehenden einzelwirtschaftlichen Steuerwirkungen

#### 4.3.1 Tarifeffekt

Der Tarifvorschlag der SPD sieht vor, dass sich die erste Proportionalzone des Tarifs mit einem Grenzsteuersatz von 42% nur noch über das Einkommensintervall zwischen 52.882 € und 64.000 € erstreckt. Ab einem zu versteuernden Einkommen von 64.001 € soll eine weitere, neue Progressionszone folgen, die bei einem zu versteuernden Einkommen von 100.000 € endet. Bis zu diesem Einkommen soll der Grenzsteuersatz auf 49% steigen. Dieser Spitzen-Grenzsteuersatz gilt dann für die zweite Proportionalzone.

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen bis 64.000 € unterliegen somit einer unveränderten Einkommensteuerbelastung. Ab einem zu versteuernden Einkommen von 64.001 € steigt die Belastung im Vergleich zum Tarif 2014 an. Die bisher maximale Grenzbelastung von 45% wird nunmehr bereits bei einem zu versteuernden Einkommen von 79.428 € erreicht.

Für die Inanspruchnahme des §34a EStG gilt dann, dass die permanente Steuersatz-Differenz (ohne Berücksichtigung von Zeiteffekten, entsprechend Tab. 1, Houben/Maiterth 2008: 231) zum allgemeinen Tarif ab einem Einkommensteuersatz gemäß §32a EStG von 45,8% positiv wird (mit SolZ; ohne KiSt; Gewerbesteuer-Hebesatz 400%), was einem zu versteuernden Einkommen von 83.538 € entspricht.

Dies bedeutet, dass es künftig auch ohne jeden Zeiteffekt vorteilhaft ist, für einbehaltene Gewinne einen Antrag nach §34a EStG zu stellen, soweit das verbleibende regelbesteuernde Einkommen wenigstens 83.538 € beträgt. **Nach der Reform geht damit von §34a EStG in seiner jetzigen Fassung ein echter Tarifeffekt und nicht nur ein reiner Zeiteffekt aus.**

Die kombinierte nominale Einkommensteuerlast des §34a EStG unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags beträgt nach der allgemeinen Tarifierhöhung unverändert 48,32%. Dies entspricht einem äquivalenten allgemeinen Einkommensteuersatz (ohne Solidaritätszuschlag) von 45,8%. Im Vergleich zum allgemeinen Spitzensteuersatz von 49% ergibt sich für die kombinierte nominale Steuerbelastung des §34a EStG nunmehr ein maximaler Tarifvorteil in Höhe von 3,2 Prozentpunkten. Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags beträgt der **maximale Tarifvorteil 3,4 Prozentpunkte**. Voraussetzung für diesen deutlichen Tarifeffekt ist jedoch, dass die Steuersätze in §34a EStG unverändert bleiben.

Geht man davon aus, dass der Unternehmer zumindest seine Einkommensteuerlast entnehmen muss, so ist neben der Gewerbesteuer auch dieser Teil des Steuerbilanzgewinns nicht begünstigungsfähig. In diesem Fall beträgt bei einem Grenz-Einkommensteuersatz i.H.v. 49% die nominale Gesamt-Ertragsteuerbelastung infolge der insoweit beschränkten Inanspruchnahme von §34a EStG 49,57%, was im Vergleich zur regulären Ertragsteuerbelastung von 51,66% einen Steuersatzvorteil von 2,09 Prozentpunkten darstellt. Bezogen auf den gesamten steuerpflichtigen Gewinn läge der Tarifvorteil von §34a EStG insoweit deutlich unter dem maximalen Tarifvorteil, da §34a EStG nicht auf den gesamten steuerpflichtigen Gewinn anwendbar ist.

### 4.3.2 Zeiteffekt

§34a EStG ermöglicht über die niedrigere Besteuerung im Gewinnentstehungszeitpunkt die Anlage der zunächst gesparten Einkommensteuer im Unternehmen. Mit diesem Anlagebetrag können Zinserträge/Renditen erwirtschaftet werden. Unter Berücksichtigung dieses Zinsvorteils kann eine Inanspruchnahme von §34a EStG selbst dann vorteilhaft sein, wenn es zu einem Tarifnachteil kommt, also die kombinierte Steuerbelastung bei §34a EStG größer als bei Regelbesteuerung ist.

Wie hoch der Zinsvorteil ausfällt, wird maßgeblich durch die erzielte Rendite und die Thesaurierungsdauer bestimmt. Die Thesaurierungsdauer ist (vereinfacht) der Zeitraum zwischen Gewinnentstehung und Nachversteuerung.

Wie im Abschnitt zum Tarifeffekt beschrieben, ist der Tarifeffekt bei einem tariflichen Einkommensteuersatz i.H.v. 45,8% erstmals positiv. Liegt der Grenzsteuersatz darunter, ist der Tarifeffekt negativ und kann nur durch einen positiven Zeiteffekt kompensiert werden. Die folgende Tabelle enthält für Grenzsteuersätze zwischen 42% und 45% die Mindestthesaurierungszeiträume, die notwendig sind, um den negativen Tarifeffekt durch einen positiven Zeiteffekt zu kompensieren.<sup>7</sup>

Tabelle 5  
**Mindestzeitraum zwischen Gewinnentstehung und Nachversteuerung bei Vorteilhaftigkeit von §34a EStG**

Vorsteuer rendite $r$	tariflicher Einkommensteuersatz gem. §32a EStG			
	42%	43%	44%	45%
5%	9	7	5	2
10%	5	4	3	1
15%	4	3	2	1

*Berechnungen mit SolZ; ohne KiSt; Gewerbesteuer-Hebesatz 400%.*

### 4.3.3 Anreizwirkungen und einzelwirtschaftliche Vorteilhaftigkeitskriterien für die Inanspruchnahme von §34a EStG nach der allgemeinen Tarifierhöhung

#### *Thesaurierung vs. Antragstellung*

Ob Gewinne thesauriert oder entnommen werden, hängt von der Höhe der Unternehmensrendite und der Verzinsung der Alternativenanlage im Privatvermö-

<sup>7</sup>Zur Definition und Berechnungsmodalitäten für die Antragsverzichts-/Mindestthesaurierungszeiträume siehe auch Houben/Maiterth, *StuW* 3/2008, S.233. Hier finden sich auch in Tab. 2 die Mindestthesaurierungszeiträume bei geringeren Grenzsteuersätzen.



## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

gen bzw. der individuellen Konsumpräferenz ab. Da die Alternativanlage im Privatvermögen aus steuerlicher Sicht grundsätzlich vorteilhaft ist (z.B. niedrige Abgeltungsbesteuerung von Kapitalerträgen im Privatvermögen), muss die Vorsteuer-Rendite der unternehmerischen Anlagemöglichkeit entsprechend höher sein, damit eine Thesaurierung im Unternehmen nachsteuerlich vorteilhaft wird.

Von der Entscheidung, ob Gewinne thesauriert werden, ist die Entscheidung, ob für thesaurierte Gewinne der Antrag nach §34a EStG gestellt werden soll, zu trennen.

### *Antragspolitik für thesaurierte Gewinne*

Im geltenden Steuerrecht lohnt eine Antragstellung gemäß §34a EStG nur für Unternehmer, die dem Spitzensteuersatz (45%) unterliegen und zumindest kurzfristig thesaurieren (z.B. mindestens 2 Jahre bei einer Unternehmensrendite i.H.v. 5%), oder für Unternehmer mit einem geringeren Grenzsteuersatz, die langfristig die Gewinne nicht entnehmen (z.B. bei einem Grenzsteuersatz i.H.v. 42% und einer Rendite i.H.v. 5% mindestens 9 Jahre thesaurieren). Somit haben insbesondere Bezieher von Einkommen über 250.000 € einen Anreiz, §34a EStG in Anspruch zu nehmen.

Bei Erhöhung des allgemeinen Einkommensteuertarifs verändert sich die Anreizstruktur deutlich. Künftig profitieren Unternehmer, die wenigsten 83.538 € zu versteuerndes Einkommen aufweisen, von einer Inanspruchnahme von §34a EStG, wenn sie ohnehin beabsichtigen, zu thesaurieren. Auch Unternehmer, die ein zu versteuerndes Einkommen unter 83.538 € aufweisen, profitieren aufgrund des Zeiteffektes von §34a EStG, wenn sie ohnehin beabsichtigen, mittel- oder langfristig zu investieren.

### *Eine Alternative der Modifikation des §34a EStG zur weitergehenden Verschonung von Personengesellschaften von der allgemeinen Tarifierhöhung.*

Hohe Steuersätze schwächen die Fähigkeit von Unternehmen, Eigenkapital zu bilden, zu investieren und damit ggf. auch Arbeitsplätze zu schaffen. Daneben stellen hohe Steuersätze auch für die internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen ein Problem dar und schaden der Attraktivität Deutschlands als Standort für Personengesellschaften. Die alleinige Anhebung des Steuersatzes auf Personengesellschaftsgewinne benachteiligt Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften. Da bei unveränderter Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften nach einer Tarifreform des Einkommensteuertarifs die Steuerbelastung von Personengesellschaften über der von Kapitalgesellschaften liegt, wirkt die Tarifreform verzerrend.

Um einer übermäßigen Belastung des deutschen Mittelstandes durch die Tarifreform entgegenzuwirken, wird im Folgenden eine Entlastungskomponente für die aus der Tarifreform resultierende Zusatzlast deutscher Personenunternehmen skizziert.

Bei unverändertem Beibehalten von §34a EStG kann ein Unternehmen §34a EStG nur für den Teil der Steuerbilanzgewinne in Anspruch nehmen, der nicht entnommen wurde. Da der aktuelle Gewinn aber als vorrangig entnommen gilt, führen Entnahmen stets zum Versagen der Anwendung von §34a EStG. Für Unternehmer entsteht nun aber ein Anreiz zur Ausnutzung des Tarifeffekts kurzfristige Gestaltungen bei der Ausschüttungsplanung vorzunehmen, die zumindest eine teilweise Inanspruchnahme von §34a EStG ermöglichen. Um eine solche volkswirtschaftlich ineffiziente Steuerplanung unnötig zu machen und die Grenz-einkommensteuerbelastung für Unternehmensgewinne auf etwa 46% zu begrenzen, kann die Anwendbarkeit des §34a EStG auf den gesamten Steuerbilanzgewinn erweitert werden.

Die Reformoption sieht daher vor, die Inanspruchnahme von §34a EStG nicht mehr grundsätzlich an die Voraussetzung der Nichtentnahme der Steuerbilanzgewinne zu knüpfen, sondern vielmehr die Option zur Inanspruchnahme von §34a EStG für den gesamten Steuerbilanzgewinn einzuräumen. Gleichzeitig sollte aber eine Gewinnentnahme stets zur Nachversteuerung führen, soweit ein nachversteuerungspflichtiger Betrag besteht bzw. im aktuellen Jahr entstanden ist und nicht regelversteuertes Eigenkapital entnommen wird. Durch diese Gestaltung bliebe das Grundprinzip der Thesaurierungsbegünstigung erhalten. Somit wäre sichergestellt, dass **nur thesaurierte Gewinne zunächst der geringen Einkommensteuerbelastung in Höhe von 28,25% unterliegen**. Entnommene Gewinne unterliegen der Regelbesteuerung oder auf Antrag der kombinierten Einkommensteuerbelastung gemäß §34a EStG inklusive der Nachversteuerung. Bei einer derartigen Regelung können Gewinne im Entnahmefall - anders als im derzeitigen Recht - in ein und demselben Jahr dem Sondertarif gemäß §34a EStG in Höhe von 28,25% und der Nachversteuerung von 25% unterliegen. Die Differenz aus steuerpflichtigem Gewinn und Steuerbilanzgewinn (in erster Linie die Gewerbesteuer) unterliegt weiterhin der Regelbesteuerung.

Dies begrenzt die tarifliche Einkommensteuerbelastung (ohne Solidaritätszuschlag) auf den Steuerbilanzgewinn auf 45,8%. Folglich könnten gewerblich Unternehmen ihre Gesamtsteuerbelastung auf

$$\begin{aligned} &86\% \text{ der Gewinne} \times (28,25\% \times 1,055 + (1-0,2825 \times 1,055) \times 25\% \times 1,055) \\ &+ \quad 14\% \text{ der Gewinne} \times 49\% \times 1,055 \end{aligned}$$

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

$$\begin{aligned} & - (14\% - 3,8 \times 0,035 \times 1,055) \\ & = 48,76\% \end{aligned}$$

reduzieren.<sup>8</sup> Bei Besteuerung mit dem allgemeinen Tarif gem. §32a EStG beliefen sich die Steuerbelastung auf 51,66%.

Eine derartige Gestaltung der Regelung des §34a EStG würde in stärkerem Maße die Systematik der Besteuerung von körperschaftlichen Gewinnen auf Ebene der Kapitalgesellschaft und des Anteilseigners nachahmen. Eine Kapitalgesellschaft besteuert ihren Gewinn unabhängig vom Entnahmeverhalten stets mit 15% Körperschaftsteuer zuzüglich Gewerbesteuer i.H.v. z.B. 14%, also insgesamt mit rund 29%. Werden Gewinne an Anteilseigner in der Rechtspersönlichkeit einer natürlichen Person ausgekehrt, fällt regelmäßig Abgeltungsteuer an, unabhängig davon, ob in der aktuellen Periode ein Gewinn auf Ebene der Kapitalgesellschaft entstanden ist.

Würde §34a EStG entsprechend auf den gesamten Steuerbilanzgewinn angewandt, so wäre die Nachversteuerungsregelung entsprechend zu modifizieren. Dabei könnte grundsätzlich auch eine Änderung der Entnahmereihenfolge für den positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen in folgender Weise erwogen werden:

1. positiver steuerfreier Gewinn des laufenden Jahres
2. positive mit dem persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinnanteile des laufenden Jahres
3. nach §34a EStG besteuerte Gewinnanteile des aktuellen Jahres sowie früherer Jahre
4. steuerfreie und nicht entnommene mit dem persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinne der Vorjahre.

Analog zum geltenden Recht, sollten steuerfreie Gewinnanteile und positive mit dem persönlichen Steuersatz versteuerte Gewinnanteile des laufenden Jahres vorrangig als entnommen gelten und nicht zu einer Nachversteuerung führen. Darüber hinaus gehende Entnahmen führen dann zur Nachversteuerung, soweit ein nachversteuerungspflichtiger Betrag aus den Vorjahren besteht oder im aktuellen Jahr entstanden ist.

---

<sup>8</sup> Unterstellt wird ein Gewerbesteuerhebesatz i.H.v. 400% sowie ein tariflicher Einkommensteuersatz i.H.v. 49% für die außerbilanziell hinzugerechnete Gewerbesteuer. Weitere steuerfreie Erträge und nichtabzugsfähige Betriebsausgaben werden nicht berücksichtigt.

### 4.4 Prognose der Haushaltswirkungen

#### 4.4.1 Verwandte Datengrundlage

Abweichend von den Ergebnissen des Zwischenberichts, die auf den fortgeschriebenen FAST-Daten beruhten, werden im Abschlussbericht die Ergebnisse auf Basis der fortgeschriebenen 2008er Einkommensteuerstatistik vorgestellt. Die Auswertungen basieren dabei auf der Gesamterhebung aller Steuerpflichtigen, für die eine Einkommensteueranmeldung für den Veranlagungszeitraum 2008 vorgenommen wurde.

#### 4.4.2 Mikrosimulationsmodell auf Basis der jährlichen Einkommensteuerstatistik

##### *Modellaufbau*

Die Aufkommensänderungen werden als Änderungen der tariflichen Einkommensteuer geschätzt. Bei der Modellbildung wurden zunächst Qualitätstests durchgeführt. Im Anschluss erfolgte die Fortschreibung der Datengrundlage auf das Jahr 2014 und die Berechnung des Mehraufkommens durch den Vergleich des Aufkommens bei Anwendung des 2014er Tarifs und des vorgeschlagenen SPD-Tarifs. Danach wurden die Aufkommensänderungen unter verschiedenen Antragsszenarien für §34a EStG ermittelt.

##### *Fortschreibungsverfahren*

Die Daten wurden zunächst im Rahmen der Steuerrechtsfortschreibung angepasst. Dabei fand der Übergang vom Halbeinkünfteverfahren zur Abgeltungsteuer bzw. Teileinkünfteverfahren Berücksichtigung. Im Anschluss erfolgte die Wertfortschreibung. Die Wachstumsrate bis einschließlich 2012 basiert dabei auf der Änderung des Nettoneinkommens lt. amtlicher Statistik. Für die prognostizierte Wertänderung 2013 und 2014 wurde die vom RWI vorgenommene Schätzung des BIP-Wachstums verwendet (2013: 0,6%; 2014: 2,1%) (Döhrn et al. 2013).

##### *Tarifberechnung*

Die Simulation der tariflichen Einkommensteuer berücksichtigt neben der Tarifvorschrift des §32a EStG die Normen zur Besteuerung außerordentlicher Einkünfte und zum Progressionsvorbehalt. Dabei ist auch das Zusammenwirken von §34 Abs. 1 EStG und §34 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts implementiert. Für alle Jahre nach 2008 wird zudem eine Günstigerprüfung für die Option zur Regelbesteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt. Da diesbezüglich jedoch keine ausreichend differenzierten empiri-

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

schen Daten vorliegen, wird unterstellt, dass sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen der Abgeltungsteuer unterliegen.

### *Modellgüte*

Zur Überprüfung der Modellgüte werden zahlreiche Konsistenzprüfungen vorgenommen. Dabei wird u.a. die in der Steuerstatistik ausgewiesene tarifliche Einkommensteuer mit einer simulierten Einkommensteuer auf Basis des Rechtsstands 2008 verglichen. Es zeigt sich eine außerordentlich hohe Übereinstimmung. Die ausgewiesene tarifliche Steuer beträgt 204,20 Mrd. € während die simulierte Steuer sich auf 204,21 Mrd. € beläuft.

### *Berücksichtigung von §34a EStG*

Mit der jährlichen Einkommensteuerstatistik 2008 liegen erstmalig Informationen über die tatsächliche Inanspruchnahme von §34a EStG vor. Diese Inanspruchnahme der besonderen Besteuerung gem. §34a EStG im ersten Anwendungsjahr der Regelung stellt zunächst das Ausgangsszenario der Simulationsrechnungen dar. Jedoch ist davon auszugehen, dass es aufgrund einer zunehmenden Akzeptanz der Regelung und insbesondere durch die Anreizwirkungen einer allgemeinen Tarifierhöhung zu einer stärkeren Inanspruchnahme kommt bzw. kommen würde. Die Auswirkungen dieser Verhaltensanpassung der Unternehmer werden in den weitergehenden Simulationsrechnungen explizit berücksichtigt.

Unter der Anwendung des von der SPD geplanten Tarifs würde durch die Inanspruchnahme eines nicht modifizierten §34a EStG - wie oben beschrieben - ein tatsächlicher Tarifvorteil erzielbar sein. Die tarifliche Steuerbelastung (inkl. Solidaritätszuschlag) bei Anwendung von §34a EStG beläuft sich auf

$$28,25\% \times 1,055 + (1 - 0,2825 \times 1,055) \times 25\% \times 1,055 = 48,31\%.$$

Die tarifliche Steuerlast im Bereich des Spitzensteuersatzes läge inkl. Solidaritätszuschlag hingegen bei

$$49\% \times 1,055 = 51,70\%.$$

Der tarifliche Vorteil von §34a EStG beläuft sich auf 3,4 Prozentpunkte bzw. 6,5%<sup>9</sup> für jeden Euro Bemessungsgrundlage, für den §34a EStG beantragt werden würde.

---

<sup>9</sup> Die Änderung in Prozent wird durch Division der Änderung in Prozentpunkten durch die tarifliche Regelbelastung berechnet.

Bereits ab einem zu versteuernden Einkommen von 83.538 € liegt der tarifliche Steuersatz unter Anwendung von §34a EStG unter dem bei Anwendung des allgemeinen Tarifs gem. §32a EStG. Liegen die Anwendungsvoraussetzungen für §34a EStG vor, so ist anzunehmen, dass die Steuerpflichtigen für das 83.538 € übersteigende zu versteuernde Einkommen die besondere Besteuerung gem. §34a EStG grundsätzlich in Anspruch nehmen würden, soweit keine weiteren Entnahmen notwendig sind.

Folgende Einkommensbestandteile sind in der Datengrundlage separierbar und im Simulationsmodell abbildbar:

- Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit),
- Gewinn, der nicht aus einer außerbilanziell hinzugerechneten Gewerbesteuerzahlung resultiert,
- Veräußerungsgewinne nach §17 EStG (werden nicht durch Bilanzierung ermittelt und sind daher nicht begünstigungsfähig),
- der im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens außerbilanziell gekürzte Teil i.H.v. 40% der Dividenden etc. ist im Steuerbilanzgewinn noch enthalten.

Für den Veräußerungsgewinn i.S.d. §16 EStG besteht ein Wahlrecht, die Begünstigung gem. §16 Abs. 4 EStG bzw. §34 EStG in Anspruch zu nehmen oder alternativ die begünstigte Besteuerung nach §34a EStG zu beantragen, soweit die weiteren Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind. Da eine Prüfung der weiteren Anwendungsvoraussetzungen im Rahmen dieser Simulationsrechnung nicht möglich ist, wird unterstellt, dass Steuerpflichtige, die bislang §34 Abs. 3 EStG (ermäßigter Durchschnittssteuersatz) in Anspruch genommen haben, sich auch in Zukunft für diese Besteuerungsform entscheiden werden, da sie günstiger ist. Für Gewinnanteile, für die §34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wurde, scheidet daher eine Anwendung von §34a EStG aus.

Daneben gibt es eine Reihe weiterer Anwendungsvoraussetzungen, für die im Rahmen der Modellierung keine hinreichenden Informationen vorliegen. Als wichtigste Voraussetzung ist in diesem Kontext die Höhe der Entnahmen zu nennen. Daneben ist nicht bekannt, ob die Gewinne durch Bilanzierung ermittelt werden. Um eine äußere Schranke für die Wirkung von §34a EStG festzulegen, wird im Modell unterstellt, dass für alle Gewinne (vermindert um Veräußerungsgewinne i.S.d. §17 EStG, nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, nach §34 Abs. 3 EStG besteuerte Gewinne sowie erhöht um steuerfreie Einkünfte im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens) ein Antrag auf Besteuerung nach §34a EStG gestellt

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

wird, soweit diese Gewinne bei Nichtantragstellung zu einem über 83.538 € liegenden zu versteuernden Einkommen führen würden.

### 4.4.3 Schätzergebnisse

#### *Erstrundeneffekt der Tarifierhöhung*

Die Einführung des SPD-Tarifs würde das Einkommensteueraufkommen um 5,47 Mrd. € erhöhen. Das Aufkommen des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags läge bei 0,30 Mrd. €. Insgesamt ergibt sich ein **geschätztes Mehraufkommen von 5,77 Mrd. €**. Dabei wurde unterstellt, dass §34a EStG in gleichem Umfang in Anspruch genommen wurde, wie dies aus der 2008er Statistik als tatsächliches Antragsverhalten zu beobachten war. Allerdings erhöht eine Tarifierhöhung den Anreiz deutlich, §34a EStG in Anspruch zu nehmen.

#### *Maximale Auswirkung von §34a EStG*

Seine maximale Wirkung auf das Steueraufkommen würde §34a EStG entfalten, wenn keine Gewinnentnahme stattfindet, alle Gewinne durch Bilanzierung ermittelt werden sowie wenn für alle Gewinne, die zu einem regelbesteuerten zu versteuernden Einkommen von mehr als 83.538 € führen würden, der Antrag nach §34a EStG gestellt würde. In diesem Fall würde der Tarifeffekt unter Berücksichtigung der Nachsteuer voll ausgeschöpft und es ergäbe sich aus der Tarifierhöhung lediglich ein Mehraufkommen von 3,9 Mrd. € (inkl. Solidaritätszuschlag). Kommt der Tarifeffekt des §34a EStG in vollem Umfang zum Tragen, so würde folglich das prognostizierte Mehraufkommen um mehr als 30% unter dem Aufkommen zuvor berechneten Mehraufkommen liegen. Mit anderen Worten: Durch die maximale Ausnutzung des Tarifeffekts des §34a EStG kann das potenzielle Mehraufkommen der allgemeinen Tarifierhöhung dauerhaft i.H.v. fast 1,9 Mrd. € gemindert werden.

Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die vermehrte Inanspruchnahme von §34a EStG **zusätzlich** mit einer Stundung der Nachsteuer verbunden ist, da die Nachsteuer nicht bereits im Gewinnentstehungszeitpunkt, sondern erst im Zeitpunkt der Entnahme zu entrichten ist. Unter den oben beschriebenen Annahmen würde sich die gesamte Nachsteuer bei maximaler Inanspruchnahme von §34a EStG auf fast 13 Mrd. € pro Jahr belaufen.

#### *Prognostizierter Aufkommenseffekt bei nicht modifizierten §34a EStG*

Allerdings wird die tatsächliche Entlastungswirkung eines nicht modifizierten §34a EStG weit geringer ausfallen. §34a EStG ist in seiner gegenwärtigen Fassung nur für nicht entnommene Gewinne anwendbar. Jede Entnahme führt daher

## RWI/Houben/Müller

dazu, dass §34a EStG für den Gewinn in der Entnahmeperiode insoweit nicht in Anspruch genommen werden kann. Beispiel 3 soll dies verdeutlichen.

### Beispiel 3

Ein Unternehmer erzielt in 3 aufeinander folgenden Perioden jeweils einen Gewinn i.H.v. 100.000 € vor Steuern. Der nach Abzug der Gewerbesteuer verbleibende Gewinn wird stets eine Periode lang thesauriert und am Ende der Folgeperiode entnommen. Der Gewerbesteuerhebesatz sei 400%.

	Jahr1	Jahr2	Jahr3	Jahr4
Gewinn vor Steuer	100.000	100.000	100.000	0
Gewerbesteuer	14.000	14.000	14.000	0
Steuerbilanzgewinn	86.000	86.000	86.000	0
Entnahme des Vorjahresgewinns	0	86.000	86.000	86.000

Begünstigungsfähig ist grundsätzlich der Steuerbilanzgewinn abzüglich des positiven Saldos aus Entnahmen und Einlagen. Daraus folgt aber unmittelbar, dass lediglich in Jahr 1 ein Antrag nach §34a EStG gestellt werden kann. In allen Folgeperioden ist der Gewinn zwingend nach §32a EStG zu besteuern. Eine Nachversteuerung setzt erst in Periode 4 ein.

Ein Antrag auf die vollständige Besteuerung des Steuerbilanzgewinns nach §34a EStG kann daher nur in solchen Perioden gestellt werden, in denen überhaupt keine Entnahmen getätigt werden.<sup>10</sup>

Eine Konkretisierung der Aufkommensprognose verlangt daher zwingend eine Konkretisierung des Entnahmeverhaltens. Das Entnahmeverhalten deutscher Personenunternehmen ist mangels geeigneter statistischer Daten nur unzureichend dokumentiert und somit schwer abschätzbar. Auf Basis verschiedener Plausibilisierungen und Gespräche wird zunächst eine durchschnittliche Thesaurierungsquote von 50% des Nachsteuergewinns als Ausgangsgröße unterstellt.

Für den Thesaurierungsanteil am Vorsteuergewinn ergibt sich dann

$$\frac{50\% \cdot (\text{Vorsteuergewinn} - \text{Steuer})}{\text{Vorsteuergewinn}} = \frac{0,5 \cdot (G - T)}{G}, \text{ wobei}$$

die Entnahmen für Konsumzwecke und die Ertragsteuern nicht begünstigt besteuert werden können. Daher gilt unter Verwendung des tariflichen Spitzensteuersatzes von 49% und bei einem unterstellten Gewerbesteuer-Hebesatz von 400%

<sup>10</sup> Dies ist eine vereinfachte Betrachtungsweise. Entnahmen sind z.B. dann unschädlich, wenn sie aus steuerfreien Einnahmen stammen.



## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

$$T = 0,2825 \cdot 1,055 \cdot (G - T - 0,5 \cdot (G - T)) \\ + 0,49 \cdot 1,055 \cdot (T + 0,5 \cdot (G - T)) - 0,0003 \cdot G.$$

Nach der Umstellung der Gleichung ergibt sich, dass unter Anwendung von §34a EStG auf den nicht entnommenen Gewinnanteil eine Gesamtsteuerbelastung bezogen auf den Gesamtgewinn i.H.v. rund 46% im Gewinnentstehungszeitpunkt resultiert. Der Nachsteuergewinn beträgt dann 54%. Eine 50%ige Thesaurierung des Nachsteuergewinns entspräche dann einer Thesaurierungsquote i.H.v. rund 27% bezogen auf den Vorsteuergewinn. Die auf den Vorsteuergewinn bezogene Thesaurierungsquote fällt jedoch höher aus, wenn die Steuerbelastung geringer ist, also z.B. ein unter 49% liegender Einkommensteuersatz zur Anwendung kommt. Im Folgenden wird daher für die Simulationsrechnungen für alle relevanten Unternehmer eine durchschnittliche Thesaurierungsquote i.H.v. 30% des Vorsteuergewinns unterstellt. Dies entspricht z.B. bei einer 40%igen Steuerbelastung einer auf den Nachsteuergewinn bezogenen Thesaurierungsquote i.H.v. 50%.

Es ist davon auszugehen, dass Unternehmer, die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielen, in ihrem Unternehmen regelmäßig nicht über Anlagemöglichkeiten mit Überrenditen verfügen, da - abgesehen von einigen Berufsgruppen - die selbstständige Tätigkeit mit einem geringen Kapitaleinsatz verbunden ist. Für Selbstständige ist steuerbedingt eine Anlage außerhalb ihres Betriebsvermögens in der Regel vorteilhaft, da z.B. die geringere Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte oder die Steuerfreiheit von Immobilienveräußerungsgewinnen genutzt werden kann.

Daher wird für die Bestimmung der Aufkommensprognose zunächst angenommen, dass Selbstständige nicht langfristig thesaurieren und Gewerbetreibende 30% ihres Vorsteuergewinns (rund 50% ihres Nachsteuergewinns) thesaurieren.

Grundsätzlich bewirkt die verstärkte Inanspruchnahme von §34a EStG zwei Effekte:

1. Der Tarifeffekt (45,8% kombinierte Einkommensteuerbelastung bei Inanspruchnahme von §34a EStG im Vergleich mit der bis zu 49%igen allgemeinen tariflichen Einkommensteuerbelastung) führt dazu, dass das Mehraufkommen aus der Tarifreform **dauerhaft** geringer ausfallen wird, als bei einer Aufkommensprognose unter Berücksichtigung des Inanspruchnahme Volumens des §34a EStG des Veranlagungszeitraumes 2008.

2. Zusätzlich entsteht bei der Inanspruchnahme von §34a EStG ein Steuerstundungseffekt, da die Nachsteuer erst im Entnahmepunkt oder bei Unternehmensbeendigung zu zahlen ist. Betrachtet man nur den langfristigen Gewinneinbehalt, so mindert sich **kurz- und mittelfristig** das Aufkommen zusätzlich um die noch nicht fällige Nachsteuer.

Unter Anwendung eines nicht modifizierten §34a EStG ist daher mit den folgenden Aufkommenseffekten der allgemeinen Tarifierhöhung unter Berücksichtigung der (im Vergleich zum Inanspruchnahmevolumen des Veranlagungszeitraumes 2008) vermehrten Inanspruchnahme von §34a EStG (Verhaltensanpassung) zu rechnen.

<b>Basisszenario:</b> Gewerbetreibende thesaurieren langfristig 30% des Vorsteuergewinns und stellen den Antrag nach §34a EStG optimal; die übrigen Unternehmer stellen keinen Antrag nach §34a EStG	
rechnerische Mehreinnahmen aus der allgemeinen Tarifierhöhung ohne Verhaltensanpassungen	5,8 Mrd. €
./. dauerhafter Ausfall durch den Tarifeffekt aus zusätzlicher Inanspruchnahme von §34a EStG	- 0,7 Mrd. €
./. noch nicht fällige Nachsteuer aus zusätzlicher Inanspruchnahme von §34a EStG	-3,0 Mrd. €
<b>= kurzfristige Mehreinnahmen aus der allgemeinen Tarifierhöhung</b> unter Berücksichtigung der zusätzlichen Inanspruchnahme von §34a EStG	<b>= 2,0 Mrd. €</b>

Daraus ergibt sich bei einem nicht modifizierten §34a EStG, dass

dauerhaft 0,7 Mrd. € und zusätzlich

zeitweise (kurz- und mittelfristig) 3,0 Mrd. €

je Veranlagungsjahr an nicht realisierten Mehreinnahmen durch Verhaltensanpassungen bei der Antragstellung für den ohnehin thesaurierten Gewinn zu erwarten sind. Kurzfristig werden durch die Tarifierhöhung somit nur 2,0 Mrd. € zu erwarten sein.<sup>22</sup>

*Sensitivitätsanalyse*

---

<sup>22</sup> Die Abweichungen bei der Berechnung der Nachkommastellen sind rundungsbedingt.

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

Liegt die durchschnittliche Thesaurierungsquote des Vorsteuergewinns bei 40%, so ergäbe sich folgendes Bild:

Alternativ-Szenario I:

rechn. Mehreinnahmen	5,8 Mrd. €
./. dauerhafter Ausfall	0,9 Mrd. €
./. noch nicht fällige Nachsteuer	3,9 Mrd. €
= kurzfristige Mehreinnahmen	1,0 Mrd. €

Würde die Thesaurierungsquote hingegen nur bei 20% des Vorsteuergewinns liegen, so hätte dies kurzfristig folgende fiskalische Auswirkungen:

Alternativ-Szenario II:

rechn. Mehreinnahmen	5,8 Mrd. €
./. dauerhafter Ausfall	0,6 Mrd. €
./. noch nicht fällige Nachsteuer	2,0 Mrd. €
= kurzfristige Mehreinnahmen	3,2 Mrd. €

Die restriktive Annahme, dass lediglich Gewerbetreibende aber nie Selbstständige thesaurieren, ist selbstverständlich diskussionswürdig. Im Rahmen der Sensitivitätsanalyse soll daher auch betrachtet werden, welchen Einfluss die übrigen Unternehmer auf den potenziellen Aufkommensausfall haben. Würden Selbstständige und Land- und Forstwirte<sup>12</sup> ebenfalls ihren Gewinn durch Bilanzierung ermitteln und durchschnittlich 20% ihres Vorsteuergewinns thesaurieren, so läge der dauerhafte Ausfall in allen Szenarien um 0,25 Mrd. € über den oben angegebenen Werten. Die noch nicht fällige Nachsteuer würde zu einem weiteren kurz- bzw. mittelfristigen Ausfall i.H.v. 1,4 Mrd. € führen.

Daneben ist mit weiteren Anpassungsreaktionen der Steuerpflichtigen<sup>13</sup> zu rechnen, deren Quantifizierung nicht Gegenstand dieses Gutachtens ist.

---

<sup>12</sup> Land- und Forstwirte sind für das Aufkommen und die Aufkommensänderungen nur von untergeordneter Bedeutung.

<sup>13</sup> Zu den Steuervermeidungsreaktionen infolge einer Tarifierhöhung gehören u.a. die vermehrte Schwarzarbeit und die internationale Gewinnverlagerung.

### *Modifikation von §34a EStG*

Die reine Tarifierhöhung des §32a EStG ist insofern problematisch, als dass kurzfristig nur mit geringen Mehreinnahmen zu rechnen ist, die Unternehmen aber den Einnahmeausfall nicht als Steuerentlastung wahrnehmen werden, da der Großteil des kurzfristigen Einnahmeausfalls auf einer reinen Steuerstundung beruht. Die Unternehmer wissen, dass eine Nachbesteuerung unumgänglich ist, und die Nachversteuerung selbst dann einsetzt, wenn die thesaurierten Gewinne durch Verluste in späteren Jahren vollständig aufgezehrt wurden.

Sollen Unternehmen eine spürbare Minderung der Zusatzbelastung aus der Tarifierreform erfahren, so bedarf es einer weiteren Rechtsänderung. Eine spürbare „echte“ – also dauerhafte – Entlastung eines mittelständischen Gewerbetreibenden könnte über eine effektive Tarifbegrenzung erreicht werden, bei der unternehmerische Gewinne effektiv einem maximalen kombinierten Steuersatz i.H.v. knapp 49% statt künftig – Regelversteuerung vorausgesetzt – 52% unterliegen.<sup>44</sup> Dies wäre durch eine Ausweitung der Anwendbarkeit von §34a EStG auf den gesamten Steuerbilanzgewinn möglich. Der Steuerbilanzgewinn würde zunächst stets mit 28,25% zuzügl. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer belastet. Die außerbilanziell hinzugerechneten Beträge unterlägen der Regelbesteuerung nach §32a EStG zuzüglich Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer. Bei Gewinnentnahme erfolgt dann die Nachversteuerung mit 25% zuzügl. Solidaritätszuschlag, und zwar unabhängig davon, ob die Entnahme bereits im Jahr der Gewinnentstehung oder erst in einem späteren Veranlagungszeitraum erfolgt.

### *Aufkommensprognose bei modifiziertem §34a EStG mit der Absicht der Mittstandsentslastung*

Eine generelle Anwendbarkeit von §34a EStG auf den gesamten Steuerbilanzgewinn würde das dauerhafte Mehreinnahmeminderungspotenzial von §34a EStG i.H.v. 1,9 Mrd. € vollständig ausschöpfen. Um die Zusatzbelastung einer solchen Reform zu ermitteln, muss das gesamte Minderungspotenzial um den dauerhaften Effekt bei unverändertem §34a EStG gekürzt werden.

Die skizzierte Modifikation der Regelung des §34a EStG könnte zu einer zusätzlichen Minderung des Mehraufkommens aus der allgemeinen Tarifierhöhung i.H.v. 1,0 – 1,3 Mrd. € führen. Die durch §34a EStG verursachten Steuermindereinnahmen würden sich entsprechend erhöhen, wenn auch die Selbstständigen die

---

<sup>44</sup> Dabei wird ein Gewerbesteuerhebesatz von 400% angenommen. Die kombinierte Steuerbelastung umfasst die Gewerbesteuer unter Berücksichtigung deren Anrechnung sowie die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag.

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

Besteuerung gem. §34a EStG nutzen würden, wozu diese jedoch grundsätzlich zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wechseln müssten.

### 4.5 Fazit

Eine Tarifierhöhung im Bereich des allgemeinen tariflichen Spitzensteuersatzes führt im Zusammenwirken mit einem nicht modifizierten §34a EStG dazu, dass ein Anreiz entsteht, die besondere Besteuerung gem. §34a EStG vermehrt in Anspruch zu nehmen. Daher werden die rechnerischen Mehreinnahmen bei unveränderter Inanspruchnahme von §34a EStG i.H.v. bis zu 5,8 Mrd. € nicht realisierbar sein. Vielmehr ist damit zu rechnen, dass die Mehreinnahmen dauerhaft i.H.v. 0,7 Mrd. € geringer ausfallen werden. Alternative Schätzansätze mit einer Variation der unterstellten Thesaurierungsquoten führen zu einer Bandbreite dauerhafter Mindereinnahmen durch die verstärkte Inanspruchnahme von §34a EStG i.H.v. 0,6 Mrd. € bis 1,15 Mrd. €.

Neben dem dauerhaften Effekt geht von der verstärkten Inanspruchnahme von §34a EStG aber noch ein kurz- und mittelfristiger Effekt durch die zunächst ausbleibende Nachsteuer aus. Unter der Annahme, dass Gewerbetreibende 30% ihres Vorsteuergewinns langfristig thesaurieren, fallen kurz- und mittelfristig Mehreinnahmen i.H.v. 3,0 Mrd. € aus. Der temporäre Ausfall durch noch nicht fällige Nachsteuer liegt bei den alternativen Schätzansätzen zwischen 2,0 Mrd. € und 5,3 Mrd. €.

Insgesamt liegen die kurz- bis mittelfristigen Mehreinnahmen aus einer allgemeinen Tarifierhöhung daher nur bei 2,0 Mrd. €. Die alternativen Schätzansätze führen zu kurz- und mittelfristigen Mehreinnahmen von -0,4 Mrd. € bis 3,2 Mrd. €. Im Extremfall könnte die allgemeine Tarifierhöhung des §32a EStG kurz- und mittelfristig durch die zunächst ausbleibende Nachsteuer sogar Mindereinnahmen verursachen.

Die kurz- und mittelfristigen Mindereinnahmen durch eine vermehrte Inanspruchnahme von §34a EStG stellen keine nachhaltige Belastungsbegrenzung für Unternehmen dar, da sie im Wesentlichen auf der nur gestundeten, aber nicht erlassenen Nachsteuer beruhen. Eine Modifikation von §34a EStG, die den Unternehmen eine verbesserte Möglichkeit zur Erlangung der Tarifentlastung ermöglicht, und damit eine effektive Begrenzung der durch die Tarifreform ausgelösten Mehrbelastung erreichen würde, hätte Mindereinnahmen i.H.v. maximal bis zu 1,3 Mrd. € zur Folge.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Einen Teil dieser Mindereinnahmen können Unternehmer aber auch bei unverändertem Fortbestand von §34a EStG durch geschickte Sachverhaltsgestaltung verursachen.

### 5. Zusammenfassung und Schlussbemerkungen

In der vorliegenden Studie wird ein von der SPD vorgeschlagener Einkommensteuertarif im Hinblick auf seine Wirkungen auf Steueraufkommen und -belastung evaluiert und dabei insbesondere die Tarifregelung für nicht entnommene Gewinne (§34a EStG) berücksichtigt. Zudem wird die Möglichkeit einer mittelstandsfreundlichen Gestaltung des Tarifs durch Verschonungsregeln für Personengesellschaften diskutiert.

Die untersuchte allgemeine Tarifierhöhung könnte Mehreinnahmen von bis zu 5,8 Mrd. € generieren, falls die Steuerpflichtigen keine Anpassungen hinsichtlich der Inanspruchnahme von §34a EStG vornehmen. Allerdings würde eine allgemeine Tarifierhöhung den Anreiz verstärken, §34a EStG in Anspruch zu nehmen. Diese Regelung entlastet einbehaltene, im Unternehmen investierte Gewinne.

Die verstärkte Inanspruchnahme würde unter der Annahme, dass Gewerbetreibende langfristig 30% ihrer Vorsteuergewinne einbehalten und im Unternehmen investieren, zu einem dauerhaften Mehraufkommensausfall von rund 0,7 Mrd. € führen. Gleichzeitig entstünde aber ein temporärer Aufkommensausfall, da die Nachsteuer nicht im Gewinnentstehungs-, sondern erst im Entnahmepunkt zu leisten ist. Dieser temporäre Nachsteuerausfall läge bei rund 3,0 Mrd. € pro Jahr.

Eine allgemeine Tarifierhöhung hätte bei nicht modifiziertem §34a EStG auf die kurze Sicht ein Mehraufkommen von lediglich rund 2,0 Mrd. € zur Folge. Auf die längere Sicht würde sich das Mehraufkommen in dem Maße erhöhen, wie früher einbehaltene Gewinne nachversteuert werden.

Die aufgeschobene Nachsteuer reduziert zwar das Mehraufkommen kurzfristig spürbar, jedoch entlastet sie die Unternehmen nicht dauerhaft, da die Steuer nur aufgeschoben, aber nicht aufgehoben ist. Eine implizite Tarifreduktion zur Abmilderung der allgemeinen Tarifierhöhung wie sie durch eine Modifikation von §34a EStG möglich wäre, würde zusätzliche dauerhafte Mindereinnahmen von rund 1 Mrd. € verursachen können.

Im Mittelpunkt der Studie steht allerdings – auftragsgemäß – eine statische Sicht der steuerlichen Wirkungen. Dies ist daran festzumachen, dass die Wirkungen bei gegebenen Einkommen und einer gegebenen Einkommensverteilung betrachtet werden. Das wesentliche steuerliche Risiko der Verschonungsregeln resultiert daraus, dass die Thesaurierung von Gewinnen steuerlich privilegiert wird.

## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

Es darf allerdings nicht übersehen werden, dass mit einer Thesaurierung Gewinne keineswegs dem ökonomischen Prozess entzogen sind, sondern dass sie vielmehr Wirkungen auf das Einkommen und damit auf die Steuerbasis entfalten, die zu einem Mehraufkommen an Steuern führen können. Folgen Unternehmen bei der Thesaurierung einem ökonomischen Kalkül, so erwarten sie, dass die Verzinsung des Gewinns im Unternehmen höher ist als der am Markt zu erzielende Zins. Wäre dies nicht der Fall, wäre es ökonomisch sinnvoll, den Gewinn vollständig zu entnehmen und außerhalb des Unternehmens zu investieren. Eine über dem Marktzins liegende Verzinsung des Eigenkapitals lässt sich aber in der Regel nur erreichen, wenn die einbehaltenen Gewinne investiert werden. Solche Investitionen schaffen kurzfristig gesamtwirtschaftliche Nachfrage, und sie erhöhen langfristig das Produktionspotenzial und schaffen so Arbeitsplätze. Dies alles vergrößert die Steuerbasis und führt zu Steuererhöhungen, die die Steuererhöhungen durch die Verschonungsregeln zumindest vermindern, womöglich sogar überkompensieren werden. Allerdings setzen diese Effekte nur dann ein, wenn sich das Thesaurierungsverhalten der Unternehmen reformbedingt ändert.

### 6. Literatur

Bach, St. und B. Bartholmai (2000), Möglichkeiten zur Modellierung hoher Einkommen auf Grundlage der Einkommensteuerstatistik. DIW Diskussionspapier 222, Berlin.

Bach, S., P. Haan und R. Ochmann, Reformvorschläge zur Einkommensteuer: Mehr echte und weniger kalte Progression, Wochenbericht des DIW 30/2013: 3-12.

Buschle, N. (2009), Faktische Anonymisierung der Steuerstatistik (FAST) - Lohn- und Einkommensteuer 2004. Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.

Döhrn, R., G. Barabas, H. Gebhardt, T. Kitlinski, M. Micheli, S. Vosen und L. Zwick (2013), Die wirtschaftliche Entwicklung im Inland: Aufschwung setzt sich fort. RWI Konjunkturberichte 64 (1): 41-99.

Houben, H. und R. Maiterth (2008), Optimale Nutzung und Wirkungen von §34a EStG. In: Steuer und Wirtschaft 3/2008: 228-237.

Kordsmeyer, V. (2004), Die Einkommensteuerstatistik als Mikrodatenfile, in Merz, J. und M. Zwick (2004), MIKAS - Mikroanalysen und amtliche Statistik. Statistik und Wissenschaft 1, 157-166.

Merz, J. und M. Zwick (2001), Über die Analyse hoher Einkommen mit der Einkommensteuerstatistik - Eine methodische Erläuterung zum Gutachten „Hohe Einkommen, ihre Struktur und Verteilung“ zum ersten Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung. *Wirtschaft und Statistik* 7: 513-523.

Merz, J., D. Vorgrimler und M. Zwick (2004), Faktisch anonymisiertes Mikrodatenfile der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998. *Wirtschaft und Statistik* 10: 1079-1091.

## RWI/Houben/Müller

---

Rietzler, K. D. Teichmann und A. Truger (2013), IMK Steuerschätzung 2013-2017. IMK Report 81. Düsseldorf.

RWI (2013), Mehr Gerechtigkeit: Was steht zur Wahl? Eine Analyse und Kommentierung von Programmaussagen der Parteien zur Arbeitsmarkt- und Bildungspolitik unter dem Gesichtspunkt der Chancengerechtigkeit. RWI Projektberichte. Essen.



## Erhöhung des Spitzensteuersatzes mit Verschonungsregeln

---

### 7. Anhang

*Überleitung von der Thesaurierungsquote des Nachsteuergewinns auf die Thesaurierungsquote des Vorsteuergewinns.*

Die Steuer berechnet sich unter Verwendung eines tariflichen Einkommensteuersatzes i.H.v. 49% und eines Gewerbesteuerhebesatzes i.H.v. 400% mittels:

$$T = 0,2825 \cdot 1,055 \cdot (G - T - 0,5 \cdot (G - T)) \\ + 0,49 \cdot 1,055 \cdot (T + 0,5 \cdot (G - T)) - 0,0003 \cdot G.$$

Eine Umstellung dieser Gleichung führt zu

$$T = 0,2825 \cdot 1,055 \cdot 0,5 \cdot (G - T) + 0,49 \cdot 1,055 \cdot 0,5 \cdot (G + T) - 0,0003 \cdot G$$

weiter zu

$$T = G \cdot (0,2825 \cdot 1,055 \cdot 0,5 + 0,49 \cdot 1,055 \cdot 0,5 - 0,0003) \\ + T \cdot (-0,2825 \cdot 1,055 \cdot 0,5 + 0,49 \cdot 1,055 \cdot 0,5)$$

sowie zu  $T \cdot (1 + 0,2825 \cdot 1,055 \cdot 0,5 - 0,49 \cdot 1,055 \cdot 0,5)$

$$= G \cdot (0,2825 \cdot 1,055 \cdot 0,5 + 0,49 \cdot 1,055 \cdot 0,5 - 0,0003).$$

Die Steuerlast beträgt demnach

$$T = G \cdot (0,2825 \cdot 1,055 \cdot 0,5 + 0,49 \cdot 1,055 \cdot 0,5 - 0,0003) / (1 + 0,2825 \cdot 1,055 \cdot 0,5 - 0,49 \cdot 1,055 \cdot 0,5) = 45,72\% \cdot G.$$

Wird die Hälfte des Nachsteuergewinns thesauriert, so gilt:

$$\text{einbehaltener Gewinn} = (G - T) / 2 = G \cdot (1 - 0,45727) / 2 = G \cdot 27,13\%.$$

Soll 50% des Nachsteuergewinns einbehalten werden, so entspricht dies unter den oben dargestellten Annahmen zu den Steuersätzen, einer Thesaurierungsquote von 27,13% bzw. gerundet etwa 30% bezogen auf den Vorsteuergewinn.