

RESEARCH REPORT SERIES

IZA Research Report No. 90

**Aufkommens-, Verteilungs- und
Arbeitsangebotswirkungen einer
stufenweisen Abschaffung des
Solidaritatzuschlags**

Studie im Auftrag des Bundesministeriums fur Wirtschaft und Energie

IZA

Holger Bonin

ZEW

**Florian Buhlmann
Sebastian Siegloch
Holger Stichnoth**

SEPTEMBER 2019

Das Wichtigste in Kürze

- Dieses Kurzgutachten im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (BMWi) untersucht auf Basis des ZEW-Mikrosimulationsmodells und der Haushaltsdaten des Sozio-oekonomischen Panels (SOEP) eine Abschaffung des Solidaritätszuschlags in drei Stufen.
- Im Szenario 2021 wird ein Freibetrag von 16.988 Euro simuliert, durch den der Solidaritätszuschlag für 90 % der Haushalte entfällt. Dies führt zu Steuermindereinnahmen von 12,8 Mrd. Euro, die jedoch durch positive Arbeitsangebotswirkungen (im Umfang von etwa 70.000 Vollzeitäquivalenten) zu einem Teil gegenfinanziert würden. Insgesamt blieben fiskalische Kosten von 10,8 Mrd. Euro pro Jahr hochgerechnet auf Werte des Jahres 2021.
- Im Szenario 2024 wird eine Abschaffung des Solidaritätszuschlags für Kapitalgesellschaften simuliert, verbunden mit einer weiteren Entlastung der Haushalte durch eine Anhebung des Freibetrags auf 50.000 Euro, durch die der Solidaritätszuschlag für 97 % der Haushalte entfallen würde. Der Reformschritt führt zu einem zusätzlichen Finanzierungsbedarf von 7,1 Mrd. Euro in Werten von 2024, wobei die zusätzlichen positiven Arbeitsangebotseffekte nur zu geringen Gegenfinanzierungseffekten führen. Die Abschaffung des Solidaritätszuschlags für Kapitalgesellschaften könnte zu einer Ausweitung der wirtschaftlichen Aktivität in Form von Investitionen, Beschäftigung und höheren Löhnen mit positiven fiskalischen Zweitrundeneffekten führen.
- Eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags im Jahr 2026 würde zusätzliche Mindereinnahmen von 4,4 Mrd. Euro bedeuten, bei nur geringen zusätzlichen Arbeitsangebots- und Gegenfinanzierungseffekten.
- Die Steuermindereinnahmen führen zu einer Entlastung der Haushalte. In Szenario 2021 liegt diese zwischen 12 Euro (ärmstes Dezil) und 903 Euro (reichstes Dezil) pro Haushalt und Jahr, in Preisen von 2021. Die höchste relative Entlastung tritt mit 1,3 % des verfügbaren Einkommens im neunten Dezil auf. Die weiteren Reformschritte bis hin zur vollständigen Abschaffung wirken sich am stärksten im reichsten Dezil aus, mit einer Entlastung von durchschnittlich bis 2.395 Euro pro Jahr in Preisen von 2026 bzw. 2,4 % des verfügbaren Einkommens.

1 Einleitung, Beschreibung der Reformszenarien und Implementation

Das Ziel dieses Kurzgutachtens, das als Teil des Rahmenvertrags zur „Ökonomischen Bewertung verschiedener Reformoptionen im deutschen Steuer- und Transfersystem“ im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft (BMWi) erstellt wurde, ist, ein möglichst genaues gesamtwirtschaftliches Bild der Abschaffung des Solidaritätszuschlages zu zeichnen. Zu diesem Zweck werden mit Hilfe des ZEW-Mikrosimulationsmodells Berechnungen zu den potenziellen fiskalischen, Verhaltens- und Verteilungswirkungen einer (stufenweisen) Abschaffung des Solidaritätszuschlags durchgeführt. Konkret werden dafür Veränderungen von Zielgrößen gegenüber dem Status quo ex ante abgeschätzt, die mit vom BMWi spezifizierten Reformszenarien verbunden sind. Konkret bewertet diese Kurzexpertise die folgenden drei Szenarien:

Szenario 2021: Der Solidaritätszuschlag wird, wie im Koalitionsvertrag vorgesehen, im Jahr 2021 für 90 Prozent der ihn entrichtenden Einkommensteuerpflichtigen abgeschafft. Die Freistellung vom Solidaritätszuschlag wird dabei durch Einführung eines Freibetrags erreicht.¹

Szenario 2024: Der Solidaritätszuschlag soll 2024 für weitere Steuerzahler abgeschafft werden. Insbesondere soll der Solidaritätszuschlag für Kapitalgesellschaften entfallen. Die gesamte Entlastungswirkung in diesem Szenario (Kapitalgesellschaften und Haushalte) soll bei fünf Milliarden Euro pro Jahr zusätzlich gegenüber der Entlastungswirkung im Szenario 2021 liegen. Die zusätzliche Entlastung der Einkommensteuerpflichtigen wird durch eine weitere Erhöhung des Freibetrags erreicht.

Szenario 2026: Der Solidaritätszuschlag wird im Jahr 2026 vollständig abgeschafft. Davon profitieren die verbleibenden Einkommensteuerpflichtigen, die nach Umsetzung von Szenario 2024 noch Solidaritätszuschlag zahlen müssen.

¹ Die Bundesregierung hat dagegen, um den Solidaritätszuschlag für die weit überwiegende Mehrzahl der Einkommensteuerpflichtigen obsolet werden zu lassen, eine Anhebung der bestehenden Freigrenzen verbunden mit einer entsprechenden Verschiebung der Gleitzone angekündigt.

Um die drei Reformszenarien zu implementieren, bedarf es einiger Annahmen, die im Folgenden näher beschrieben werden.

Im Szenario 2021 soll der Solidaritätszuschlag für 90 % der Zahler durch die Einführung eines Freibetrages in entsprechender Höhe abgeschafft werden. Als Referenzwert für den Freibetrag setzen wir einen Wert von 16.988 Euro, den wir einer Antwort der Bundesregierung auf eine entsprechende Kleine Anfrage der Bundestagsfraktion der Grünen entnommen haben.² Setzt man diesen Wert als Freibetrag, würde – gegeben die sonstigen rechtlichen Regelungen des Jahres 2019 und eine Bewertung des Einkommens zu aktuellen Preisen – gemäß ZEW-Simulationsmodell der Solidaritätszuschlag für geschätzt 88,3 % der Steuerpflichtigen entfallen. Tab. 1 zeigt, dass die Umsetzung der Freibetragslösung unter den Rahmenbedingungen des Jahres 2019 die einkommensteuerpflichtigen Haushalte um insgesamt rund 11,4 Milliarden Euro entlasten würde.

Im Szenario 2024 soll über die steuerliche Entlastung in Szenario 2021 hinaus in einem zweiten Reformschritt das Aufkommen aus dem Solidaritätszuschlag um weitere fünf Milliarden Euro – im Realwert zu Preisen des Jahres 2019 – verringert werden. Wir implementieren das Szenario 2024 in zwei Schritten. Zuerst schätzen wir die zu erwartenden Steuermindereinnahmen durch eine Abschaffung des Solidaritätszuschlags für Unternehmen ab, die diesen als Ergänzungsabgabe auf die Körperschaftsteuer entrichten. Diese Abschätzung kann nicht anhand des ZEW-Mikrosimulationsmodells erfolgen, das lediglich Haushalte abbildet. Stattdessen ermitteln wir die Steuerentlastung für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen im Szenario 2024 überschlägig wie folgt: Der Wert des Körperschaftsteueraufkommens in 2018 in Höhe von 33,4 Mrd. Euro (vgl. Genesis-Online Datenbank Tabelle 71211-0001) wird mit dem Satz für den Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 Prozent multipliziert und auf 2019 hochgerechnet. Daraus ergibt sich das Aufkommen des Solidaritätszuschlags in Höhe von knapp 1,9 Milliarden Euro.

² Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage 19/1022 der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen „Finanz- und verteilungspolitische Auswirkungen steuerpolitischer Maßnahmen“.

Anschließend werden die von der vorgegebenen gesamten Entlastungsmasse verbleibenden gut 3,1 Milliarden Euro an Entlastungen an die Einkommensteuerpflichtigen verteilt, indem der Freibetrag für den Solidaritätszuschlag noch weiter angehoben wird. Nach unseren Berechnungen gewährleistet ein Freibetrag von 50.000 Euro, dass die für dieses Reformszenario vorgegebene Gesamtentlastung von fünf Milliarden Euro entsteht. Durch diesen zweiten Reformschritt wird der Solidaritätszuschlag für 97 Prozent der Zahler abgeschafft.

Tab. 1 Stufenweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags – Fiskalische Änderungen zum Rechtsstand 2019, konstantes Arbeitsangebot, in Mrd. € in 2019er Preisen

	Szenario 2021	Szenario 2024	Diff. 24-21	Szenario 2026	Diff. 26-24
Einkommensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Solidaritätszuschlag (EST)	-11,39	-14,50	-3,11	-16,88	-2,38
Sozialbeiträge	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sozialtransfers	-0,01	-0,01	0,00	-0,01	0,00
Solidaritätszuschlag (KSt)*	0,00	-1,87	-1,87	-1,87	0,00
Gesamt	-11,39	-16,37	-4,98	-18,75	-2,38

Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis von SOEP 2017.

Hinweise: Abweichungen bei Spaltensummen durch Rundung der Einzelwerte. Positive Werte bei ESt/Soli und SV-Beiträgen bedeuten Mehreinnahmen, negative Werte entsprechen Mindereinnahmen. Bei Sozialtransfers stehen negative Werte für Minderausgaben.

* Die Budgetwirkungen innerhalb der Körperschaftsteuer (KSt) basieren auf einer überschlägigen Schätzung und erfolgen außerhalb des Mikrosimulationsmodells. Sie abstrahieren von möglichen Verhaltensanpassungen von Kapitalgesellschaften (vgl. Abschnitt 2.2).

In Szenario 2026 wird in einer abschließenden Reformstufe der Solidaritätszuschlag im Jahr 2026 für alle Einkommensteuerpflichtigen abgeschafft. Gemäß ZEW-Mikrosimulationsmodell führt dieser letzte Reformschritt in der Summe nochmals zu einer Steuerentlastung von rund 2,4 Milliarden Euro.

Tab. 2 Stufenweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags – Fiskalische Änderungen zum Rechtsstand 2019, konstantes Arbeitsangebot, in Mrd. € in jeweiligen Reformjahrpreisen

	Szenario 2021	Szenario 2024	Diff. 24-21	Szenario 2026	Diff. 26-24
Einkommensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Solidaritätszuschlag (ESt)	-12,77	-18,42	-5,65	-23,05	-4,63
Sozialbeiträge	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sozialtransfers	0,01	0,01	0,00	0,01	0,01
Solidaritätszuschlag (KSt)*	0,00	-2,08	-2,08	-2,21	-0,13
Gesamt	-12,77	-20,49	-7,72	-25,25	-4,76

Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis von SOEP 2017.

Hinweise: Abweichungen bei Spaltensummen durch Rundung der Einzelwerte. Positive Werte bei ESt/Soli und SV-Beiträgen bedeuten Mehreinnahmen, negative Werte entsprechen Mindereinnahmen. Bei Sozialtransfers stehen negative Werte für Minderausgaben.

* Die Budgetwirkungen innerhalb der Körperschaftssteuer (KSt) basieren auf einer überschlägigen Schätzung und erfolgen außerhalb des Mikrosimulationsmodells. Sie abstrahieren von möglichen Verhaltensanpassungen von Kapitalgesellschaften.

Tab. 1 fasst die Basisergebnisse gemäß ZEW-Mikrosimulationsmodell zu Rechtsstand und Preisen Anfang 2019 zusammen. In den Reformjahren 2021, 2024 und 2026 werden die jeweiligen Budgetwirkungen der drei Reformszenarien auf Grund der zu erwartenden wirtschaftlichen Entwicklung höher ausfallen. Gestützt auf den vom Arbeitskreis „Steuerschätzungen“ implizit unterstellten Wachstumsraten, rechnen wir im weiteren Verlauf des Kurzgutachtens die

Budgetwirkungen auf die entsprechenden Reformjahre hoch.³ Tab. 2 zeigt die entsprechenden Budgetwirkungen ohne Arbeitsangebotsanpassungen in jeweiligen Reformjahrpreisen.

Abstrahiert man von Verhaltenseffekten, die durch die vorgenommenen Steuerentlastungen induziert werden könnten, ergeben sich gegenüber dem Status quo des Jahres 2019 im Szenario 2021 fiskalische Kosten von 12,8 Mrd. Euro⁴ und im Szenario 2024 Kosten in Höhe von 20,5 Mrd. Euro. Die Steuermindereinnahmen einer vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags im Jahr 2026 beliefen sich gemäß unseren Simulationsrechnungen auf 25,3 Milliarden Euro.

In den weiteren Teilen dieses Kurzgutachtens untersuchen wir zunächst die potenziellen Verhaltensanpassungen der untersuchten Abschaffung des Solidaritätszuschlags in drei Stufen bei einkommensteuer- und Körperschaftsteuerpflichtigen Akteuren sowie die damit verbundenen möglichen sekundären fiskalischen Effekte (Abschnitt 2). Abschnitt 3 betrachtet die aus der schrittweisen Abschaffung des Solidaritätszuschlags resultierenden Einkommensveränderungen für verschiedene Kategorien von Haushalten und charakterisiert zudem resultierende Verteilungswirkungen anhand gesamtwirtschaftlicher Ungleichheitsmaße. Das Kurzgutachten schließt in Abschnitt 4 mit einem Fazit. Details zur Methodik sowie weitere Berechnungsergebnisse befinden sich am Ende in einem Appendix.

³ Vgl. Ergebnis der 155. Sitzung des Arbeitskreises "Steuerschätzungen" vom 7. bis 9. Mai 2019 in Kiel, insb. Tabelle 5. Für die Jahre 2024 bis 2026 gibt es keine Prognose des Arbeitskreises. Für die Hochrechnung unterstellen wir das geometrische Mittel der Wachstumsraten der Vorjahre als Wachstumsrate.

⁴ Die fiskalischen Kosten von 12,8 Milliarden Euro, die bei der Einführung eines Freibetrags, der 90 % der Einkommensteuerzahler von Zahlungen des Solidaritätszuschlages befreit, anfallen, sind höher als die prognostizierten Kosten von 10 Milliarden Euro, die durch die Einführung einer Freigrenze entstünden. Die Differenz in den Kosten entsteht, weil bei einem Freibetrag alle Haushalte entlastet werden, wohingegen bei der Freigrenze Haushalte ab einem bestimmten Einkommen nicht mehr (voll) entlastet werden. Die prognostizierten Kosten für die Freigrenze variieren je nach konkreter Ausgestaltung der sich an die Freigrenze anschließende Gleitzone. In dieser wird der Solidaritätszuschlag graduell eingephas.

2 Reforminduzierte Verhaltenseffekte

Die zu untersuchende schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags bringt Steuerentlastungen sowohl für Einkommensteuerpflichtige – in allen drei Reformstufen – als auch für Körperschaftsteuerpflichtige – in der zweiten Reformstufe – mit sich. Bei beiden Gruppen von Akteuren kann die Entlastung Verhaltensänderungen auslösen und somit die Steuerbasen verändern. Dadurch können auf der fiskalischen Ebene Sekundäreffekte entstehen, die bei einer vollständigen Bewertung der Budgetwirkungen der Reformszenarien berücksichtigt werden müssen. Im Folgenden werden zunächst Verhaltenseffekte dargestellt, die über Veränderungen beim Arbeitsangebot in Folge der steuerlichen Entlastung von Einkommensteuerpflichtigen zustande kommen könnten. Daran anschließend erörtert Abschnitt 2.2 mögliche reforminduzierte Verhaltenseffekte auf der Ebene der Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen.

2.1 Arbeitsangebotseffekte

Einkommensteuerpflichtige könnten auf Grund der steuerlichen Entlastungen ihr Arbeitsangebot anpassen. Volkswirtschaftlich betrachtet können infolge der untersuchten Reformen sowohl Einkommenseffekte als auch Substitutionseffekte die Erwerbsentscheidungen der steuerlich entlasteten Haushalte beeinflussen. Ein Einkommenseffekt ergibt sich daraus, dass mit der Abschaffung des Solidaritätszuschlags das verfügbare Einkommen bei gegebenem Erwerbsumfang wächst – daraus ergibt sich ein Anreiz weniger zu arbeiten, weil ein Haushalt sein bisheriges Nettoeinkommen mit der Reform auch bei einer kürzeren Arbeitszeit erreichen kann. Andererseits ergibt sich ein Anreiz mehr zu arbeiten, da dem Haushalt von jedem zusätzlich verdientem Euro, der bisher mit Einkommensteuer- und Solidaritätszuschlag belegt ist, nach der Reform netto mehr verbleibt. Die empirische Evidenz spricht allgemein dafür, dass dieser positive Substitutionseffekt in vielen Konstellationen den negativen Einkommenseffekt dominiert. Weil der Gesamteffekt auf das Arbeitsangebot jedoch theoretisch unbestimmt ist, muss er für jeden Einzelfall abgeschätzt werden.

Das ZEW-Mikrosimulationsmodell schätzt die reforminduzierten Arbeitsangebotseffekte für eine bevölkerungsrepräsentative Stichprobe von Haushalten ab, die dem Sozio-Oekonomischen Panel (SOEP) entnommen ist. Tab. 33 fasst die

von uns simulierten Veränderungen im aggregierten Arbeitsangebot auf den drei Reformstufen im Vergleich zum aktuellen Status quo zusammen.

Tab. 3 Veränderungen des Arbeitsangebots gegenüber dem Status quo bei Abschaffung des Solidaritätszuschlags in drei Stufen, Vollzeitäquivalente und Anzahl der Erwerbspersonen in 1.000

	Szenario 2021	Szenario 2024	Szenario 2026
Vollzeitäquivalente (in 1.000)	70,1	76,8	77,6
Erwerbspersonen (in 1.000)	38,8	41,0	41,1

Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis von SOEP 2017. Erläuterungen: Änderungen zum Rechtsstand 2019. Vollzeitäquivalente kalkuliert auf Basis einer Vollzeitbeschäftigung mit 40 Arbeitsstunden pro Woche.

Es zeigt sich, dass auf allen drei Stufen der Reform die mit der Senkung der effektiven einkommensteuerlichen Grenzbelastungen verbundenen positiven Arbeitsanreizeffekte potenzielle negative Einkommenseffekte dominieren. Erwartungsgemäß zeigt sich der in der absoluten Größenordnung stärkste Effekt im ersten Schritt der Reform (Szenario 2021), wenn 90 Prozent der Einkommensteuerpflichtigen vom Solidaritätszuschlag ausgenommen werden. Die niedrigere Steuerlast regt geschätzt 38.800 Personen dazu an, am Arbeitsmarkt aktiv zu werden, die bisher keiner Erwerbstätigkeit nachgegangen sind. Gemessen in Vollzeitäquivalenten (bei einer unterstellten Wochenarbeitszeit von 40 Stunden) ist der positive Arbeitsangebotseffekt im ersten Reformschritt mit 70.100 noch spürbar größer. Dies ergibt sich daraus, dass die verringerte Grenzbelastung auf den Stundenlohn einen Arbeitsanreiz setzt, die bisherigen Arbeitszeiten auszuweiten, etwa durch einen Umstieg von Teilzeit auf Vollzeit oder durch eine stärkere Bereitschaft zu (bezahlten) Überstunden.

Auf der zweiten Reformstufe erhöht sich die Zahl der Personen, die im Arbeitsmarkt aktiv sein wollen, im Vergleich zum ersten Reformschritt nochmals um 2.200, das angebotene Arbeitsvolumen in Vollzeitäquivalenten um 6.700. Auf der dritten Reformstufe fallen die zusätzlichen positiven Arbeitsangebotseffekte dann deutlich ab. Es kommen geschätzt nur noch 100 Personen hinzu, die neu in den Arbeitsmarkt eintreten, und in Vollzeitäquivalenten gemessen

wächst das Arbeitsvolumen um 800. Die auf den höheren Reformstufen abfallenden Arbeitsangebotswirkungen hängen zum einem damit zusammen, dass der überwiegende Teil der Einkommensteuerpflichtigen schon nach der ersten Stufe keinen Solidaritätszuschlag mehr zahlt. Zum anderen erreichen die Reformszenarien 2024 und 2006 eine andere Zielgruppe erreichen als die erste Reformstufe. Da zunehmend der höhere und höchste Einkommensbereich entlastet wird, werden vor allem Personen erreicht, die bereits im Status quo ein hohes Arbeitsangebot aufweisen bzw. die eine im Vergleich zur im ersten Reformschritt erreichten Zielgruppe eine relativ geringere Arbeitsangebotselastizität – sowohl im Hinblick auf die Arbeitsmarktteilnahme als auch die gewünschte Arbeitszeit – aufweisen. Entsprechend fällt die Belastung mit dem Solidaritätszuschlag bei den Erwerbsentscheidungen dieser Personen verhältnismäßig wenig ins Gewicht.

Tab. 4 Stufenweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags – Fiskalische Änderungen zum Rechtsstand 2019 mit Arbeitsangebotsanpassung, in Mrd. € in jeweiligen Reformjahrpreisen

	Szenario 2021	Szenario 2024	Diff. 24-21	Szenario 2026	Diff. 26-24
Einkommensteuer	0,73	1,09	0,36	1,36	0,27
Solidaritätszuschlag (ESt)	-12,77	-18,42	-5,65	-23,05	-4,63
Sozialbeiträge	1,16	1,41	0,25	1,54	0,13
Sozialtransfers	0,12	0,14	0,02	0,15	0,01
Solidaritätszuschlag (KSt)*	0,00	-2,08	-2,08	-2,21	-0,13
Gesamt	-10,76	-17,85	-7,09	-22,20	-4,35

Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis von SOEP 2017
Hinweise: Abweichungen bei Spaltensummen durch Rundung der Einzelwerte. Positive Werte bei ESt/Soli und SV-Beiträgen bedeuten Mehreinnahmen, negative Werte entsprechen Mindereinnahmen. Bei Sozialtransfers stehen negative Werte für Minderausgaben.

* Die Budgetwirkungen innerhalb der Körperschaftsteuer (KSt) basieren auf einer überschlägigen Schätzung und erfolgen außerhalb des Mikrosimulationsmodells. Sie abstrahieren von möglichen Verhaltensanpassungen von Kapitalgesellschaften.

Die reforminduzierte Ausweitung des Arbeitsangebots zieht, sofern sich diese auch in eine Zunahme der Beschäftigung übersetzt, Veränderungen bei den Einnahmen und Ausgaben in den öffentlichen Haushalten nach sich.⁵ Tab. 4 fasst die von uns simulierten Budgeteffekte unter Einschluss der indirekten Wirkungen durch reforminduzierte Arbeitsangebotseffekte in jeweiligen Reformjahrpreisen zusammen. Die jeweiligen Differenzen zu den in Tab. 2 (vgl. Abschnitt 0) dargestellten Ausgangswerten entsprechen den isolierten verhaltensinduzierten Effekten.⁶

Auf der ersten Stufe der Reform reduzieren sich in Folge der reformbedingten Ausweitung des Arbeitsangebots die Gesamtkosten von rund 12,8 Milliarden Euro auf 10,8 Milliarden Euro jährlich. Die Abschaffung des Solidaritätszuschlags für 90 Prozent der Einkommensteuerpflichtigen refinanziert sich durch die Wirkungen einer gesteigerten Erwerbsbereitschaft somit um insgesamt rund 2,0 Milliarden Euro oder knapp 16 Prozent. Der Refinanzierungsbetrag verteilt sich auf etwa 1,2 Milliarden Euro zusätzliche Einnahmen in den gesetzlichen Sozialversicherungen, eine Zunahme der Einkommensteuereinnahmen um rund 0,7 Milliarden Euro, sowie Einsparungen bei den Sozialtransfers (Grundsicherung im SGB II, Kinderzuschlag und Wohngeld) von etwa 100 Millionen Euro.

Auf der zweiten Stufe der Reform (Szenario 2024) werden die Einkommensteuerpflichtigen durch eine weitere Erhöhung des Freibetrags in Reformjahrpreisen

⁵ Die in dieser Kurzexponente vorgelegten Abschätzungen unterstellen eine vollkommen elastische Arbeitsnachfrage. Mögliche Anpassungen des Gleichgewichtslohns wurden nicht modelliert.

⁶ Tab. 5 im Anhang zeigt die entsprechenden fiskalischen Effekte in Preisen von Anfang 2019. Diese korrespondieren zu der in Tab. 1 (vgl. Abschnitt 1) dargestellten unmittelbaren Budgeteffekte der Reformszenarien in Preisen des Ausgangsjahrs 2019.

nochmals um gut 7,7 Mrd. Euro entlastet. Diese Entlastung refinanziert sich infolge der zusätzlichen reforminduzierten Arbeitsangebotseffekte um gut 600 Millionen Euro. Davon entfallen rund zwei Drittel auf zusätzliche Steuereinnahmen, ein Drittel auf zusätzlich eingenommene Sozialbeiträge. Das im Vergleich zum ersten Reformschritt fallende Gewicht der Beitragseinnahmen ergibt sich daraus, dass die Reform bereits einen hohen Anteil an Personen erreicht, die mit ihren Einkünften oberhalb der Beitragsbemessungsgrenzen in den gesetzlichen Sozialversicherungen liegen oder nicht gesetzlich versichert sind. Zusätzliche Einsparungen an Sozialtransfers werden keine mehr erzielt, weil die Zielgruppe praktisch nicht auf einkommensabhängige Grundsicherungsleistungen angewiesen ist.

Der zusätzliche Finanzbedarf für die Umsetzung des dritten Reformschritts reduziert sich, wenn man die reforminduzierten Verbesserungen beim Arbeitsangebot mit in Rechnung stellt, von 4,8 Milliarden Euro auf 4,4 Milliarden Euro. Die Refinanzierungssumme von rund 400 Millionen Euro entfällt nun überwiegend auf zusätzliche Einnahmen bei der Einkommensteuer (270 Millionen Euro), weil im letzten Reformschritt kaum noch Personen erreicht werden, die Beiträge an die gesetzlichen Sozialversicherungszahlen und unterhalb der Beitragsbemessungsgrenzen liegen.

Insgesamt betrachtet belaufen sich die Mindereinnahmen der öffentlichen Haushalte, die durch eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags im Jahr 2026 im Vergleich zum Status quo entstehen, unter Einrechnung der reforminduzierten Arbeitsangebotseffekte in Reformjahrpreisen gemessen auf rund 22,2 Milliarden Euro pro Jahr. Dies sind rund 3,1 Milliarden Euro weniger als die gut 25,3 Milliarden Nettokosten, die durch die Reform unmittelbar, das heißt, unter Annahme eines unveränderten Erwerbsverhaltens der Einkommensteuerpflichtigen entstehen.⁷

⁷ In 2019er Preisen ausgedrückt, belaufen sich die anhand des ZEW-Mikrosimulationsmodells vorausgerechneten Nettokosten der vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags unter Berücksichtigung der Arbeitsangebotseffekte im Reformjahr 2026 auf 16,5 Milliarden Euro (vgl. Tab. 5 im Anhang).

Die effektiven Kosten der Reform könnten noch niedriger ausfallen, falls die Abschaffung des Solidaritätszuschlags bei der Körperschaftsteuer (Reformszenario 2024), positive Wirkungen auf die Besteuerungsbasen entfaltet. Diesen potenziellen Effekten geht der folgende Abschnitt nach.

2.2 Effekte durch Anpassungen körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen

Auch Kapitalgesellschaften können ihr Verhalten auf Grund der Befreiung vom Solidaritätszuschlag ab dem Jahr 2024 anpassen. Allerdings können reforminduzierte Anpassungsreaktionen dieser Art mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell nicht untersucht werden, weil dieses nur private Haushalte abbildet. Daher greifen wir für die folgende Erörterung von möglichen Verhaltenswirkungen auf Erkenntnisse verschiedener empirischer Untersuchungen zurück, die Hinweise darauf liefern, auf welche Weise und wie stark Unternehmen mit ihren Aktivitäten auf veränderte Steuerbelastungen reagieren.

Kapitalgesellschaften reagieren tendenziell auf Steuerentlastungen mit einer Ausweitung ihrer unternehmerischen Tätigkeit. Diese Anpassung kann zu Mehreinnahmen bei der Körperschaftsteuer führen, die zumindest einen Teil der anfänglichen Steuerentlastung refinanzieren. Darüber hinaus können infolge der ausgeweiteten Unternehmensaktivität Investitionen, Beschäftigung und Löhne steigen – was indirekt weitere fiskalische Effekte nach sich ziehen kann.

Eine verlässliche quantitative Abschätzung dieser potenziellen verhaltensinduzierten Veränderungen gestaltet sich äußert schwierig und war im Rahmen dieses Kurzgutachtens nicht darstellbar. Bereits partielle Wirkungen von Unternehmensteuerreformen erweisen sich als sehr kontextabhängig; im allgemeinen Gleichgewicht sind zudem noch diverse komplexe Wechselwirkungen unterschiedlicher Zielgrößen zu erwarten, die empirisch nur schwer fassbar sind. Trotzdem erfolgt an dieser Stelle ein Versuch einer Abschätzung. Allerdings werden hierbei nur partielle Effekte unter Zuhilfenahme stark vereinfachender ceteris paribus-Annahmen ermittelt. Die nachfolgend aufgezeigten Größenordnungen der von körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen ausgehenden potenziellen reforminduzierten Verhaltenseffekte sind deswegen mit Vorsicht zu interpretieren.

Zur Abschätzung möglicher unmittelbarer Refinanzierungseffekte einer Abschaffung des Solidaritätszuschlags für Körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen gehen wir von der Elastizität aus, mit der die zu versteuernden Unternehmensgewinne auf Veränderungen der marginalen Steuersätze reagieren – der sogenannten „*elasticity of corporate taxable income*“ ECTI.⁸ Empirische Schätzwerte für die ECTI sind in der finanzwissenschaftlichen Literatur rar und schwanken – teilweise methodisch bedingt – ziemlich stark. Unsere überschlägigen Rechnungen bilden daher eine Bandbreite potenzieller verhaltensinduzierter Aufkommenseffekte bei der Körperschaftsteuer ab, die von einem der Literatur entnommenen vergleichsweise kleinen Schätzwert für die Elastizität von 0,1⁹ und einem verhältnismäßig großen Schätzwert von 0,58¹⁰ ausgehen. Diese Setzungen für den ECTI führen in Kombination mit der marginalen Veränderung der Grenzbelastung durch die Abschaffung des Solidaritätszuschlags für Körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen zu einem verhaltensinduzierten Anstieg des Körperschaftsteueraufkommens von geschätzt zwischen 0,25 Milliarden Euro (ECTI = 0,1) und 1,45 (ECTI = 0,58) Milliarden Euro jährlich.¹¹

⁸ Die Formel für die ECTI lautet: $ECTI = \frac{d(T)}{T} \cdot \frac{(1-t)}{d(1-t)}$, wobei t der marginale Steuersatz und T die steuerliche Bemessungsgrundlage ist. Umgeformt ergibt sich daraus für die Veränderung der Steuerbasis: $dT = ECTI \cdot \frac{d(1-t)}{(1-t)} \cdot T$. Das Körperschaftsteueraufkommen (ohne Solidaritätszuschlag) im Jahr 2018 betrug 33,4 Milliarden Euro; bei einem Steuersatz von 25 Prozent ergibt sich daraus eine Steuerbasis von T in Höhe von 133,6 Milliarden Euro.

⁹ Vgl. Devereux, M., Liu, L. und Loretz, S. (2014): „The Elasticity of Corporate Taxable Income: New Evidence from UK Tax Records“, *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(2), 19-53.

¹⁰ Vgl. Dwenger, N. und Steiner, V. (2012): „Profit Taxation and the Elasticity of the Corporate Income Tax Base: Evidence from German Corporate Tax Returns“, *National Tax Journal*, 65(1), 117-150.

¹¹ Der Term $\frac{d(1-t)}{(1-t)}$, anhand dessen sich die reformbedingte Veränderung der Steuerbasis bei gegebenem ECTI abschätzen lässt, nimmt bei Abschaffung des Solidaritätszuschlags den Wert $\frac{((1-0,25)-(1-0,25 \cdot 1,055))}{(1-0,25 \cdot 1,055)} = 0,0187$ an. Die damit abgeschätzte Veränderung der Steuerbasis wird dem Körperschaftsteuersatz von 25 Prozent unterworfen. Das sich ergebende Körperschaftsteueraufkommen wird mit dem Körperschaftsteueraufkommen im Status quo verglichen, um die verhaltensinduzierten Aufkommenseffekte zu ermitteln.

Ein wahrscheinlicher Treiber dieser zusätzlichen Steuereinnahmen wäre ein Zuwachs an Investitionen. Die einschlägige empirische Literatur verweist darauf, dass die Investitionen der Unternehmen auf eine Senkung der Kapitalkosten, wie sie durch die Abschaffung des Solidaritätszuschlags bewirkt wird, positiv reagieren.¹² Empirische Schätzungen der Elastizität der Investitionen mit Bezug auf die Einheitskosten des Kapitals liegen typischerweise zwischen minus 0,5 und minus 1,0.¹³ Legt man diese Werte zu Grunde, könnte der mit der Abschaffung des Solidaritätszuschlags verbundene relative Senkung der Kapitalkosten in der Größenordnung von zwischen 0,55 Prozent (bei einer Elastizität der Investitionen von $-0,5$) und 1,10 Prozent (Elastizität von $-1,0$) nach sich ziehen.¹⁴

Weiterhin kann eine verringerte Steuerbelastung der Unternehmen infolge der gesteigerten Unternehmensaktivität eine Zunahme der Beschäftigung sowie höhere Löhne auslösen, etwa weil Beschäftigte an wachsenden Profiten teilhaben oder vermehrte Investitionen zu einer wachsenden Produktivität führen. Ein entsprechender Lohneffekt wurde etwa im Kontext von Steuererhöhungen der deutschen Gewerbesteuer und bei Steuersenkungen für Unternehmen auf Ebene der US-Bundesstaaten beobachtet.¹⁵ Allerdings lassen sich die Lohneffekte im vorhandenen Kontext nur schwer isolieren, weil die stufenweise Ab-

¹² Unter vereinfachenden Annahmen ergeben sich die Einheitskosten des Kapitals („user costs of capital“ UCC) als $UCC = r * (1+t)$, wobei r die Vorsteuer-Kapitalkosten sind, die von der Reform unberührt bleiben, und t die marginale Steuerbelastung des Unternehmens, die im Status quo die Belastung durch den Solidaritätszuschlag umfasst.

¹³ Vgl. Hassett, K. A. und Hubbard, R. G. (2002): „Tax Policy and Business Investment“ In Handbook of Public Economics, Vol. 3, hrsg. von A. J. Auerbach und M. Feldstein, Amsterdam: Elsevier Science B.V.: 1293-1343; Yagan, D. (2015): „Capital Tax Reform and the Real Economy: The Effects of the 2003 Dividend Tax Cut“, American Economic Review, 105(12): 3531-3563.

¹⁴ Für die Elastizität der Investition EI in Bezug auf die Kapitalkosten gilt: $EI = dI/I * UCC/dUCC$. Die in diese Formel eingehende relative Veränderung der Kapitalkosten $dUCC/UCC$ beträgt bei Abschaffung des Solidaritätszuschlags $dt/(1+t) = (-0,055 * 0,25)/(1+1,055 * 0,25) = -0,011$.

¹⁵ Vgl. Fuest, C., Peichl, A. und Sieglösch, S. (2018): „Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany“, American Economic Review, 108(2): 393—418; und Suárez Serrato, J.C. und Zidar, O. (2016): „Who Benefits from State Corporate Tax Cuts? A Local Labor Markets Approach with Heterogeneous Firms“, American Economic Review, 106(9): 2582–2624.

schaffung des Solidaritätszuschlags, wie oben gezeigt, zugleich Arbeitsangebotsreaktionen auslöst, die Lohnsteigerungen tendenziell entgegen wirken. Da sich die komplexen Wechselwirkungen zwischen beiden Seiten des Arbeitsmarkts im Rahmen dieses Kurzgutachtens nicht adäquat modellieren lassen, verzichten wir an dieser Stelle darauf, die denkbaren Beschäftigungs- und Lohn-effekte, die mit der Abschaffung des Solidaritätszuschlags von der Körperschaftsteuer unterliegenden Unternehmen ausgehen, zu quantifizieren. Folglich entfällt auch eine Abschätzung der aus diesen Arbeitsmarktwirkungen möglicherweise resultierenden zusätzlichen Steuereinnahmen innerhalb der Einkommensteuer.

3 Verteilungseffekte

Im Folgenden dokumentieren wir die Verteilungseffekte, die sich aus den reforminduzierten Veränderungen des verfügbaren Einkommens – unter Einschluss der mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell abgeschätzten Arbeitsangebotswirkungen – ergeben. Betrachtet werden zunächst die Veränderungen des verfügbaren Einkommens, die sich für Haushalte je nach ihrer Position in der in zehn gleiche Teile (Dezile) geteilten Verteilung im Status quo mit Rechtsstand 2019 ergeben.¹⁶ Abschließend zeigen wir, wie sich die vorausberechneten Einkommensveränderungen in zusammenfassenden, gesamtwirtschaftlichen Verteilungs- und Armutsmaßen niederschlagen.

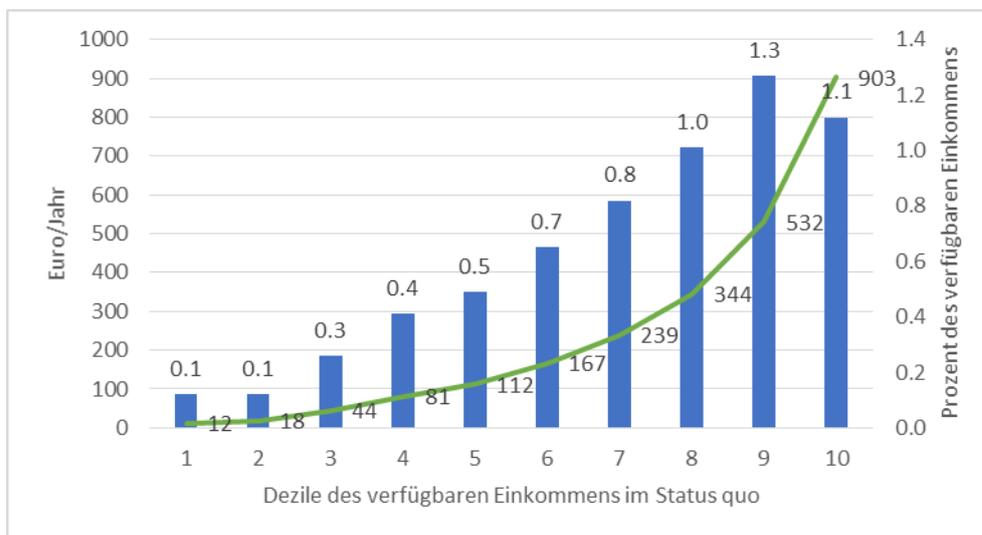
In Abb. 1 ist dargestellt, wie sich die Abschaffung des Solidaritätszuschlags für 90 Prozent der Einkommensteuerepflichtigen in der ersten Stufe der Reform (Szenario 2021) auf die durchschnittlichen äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommen der Haushalte auswirkt, je nachdem in welchem Zehntel bzw. Dezil der Einkommensverteilung sie sich im Status quo mit Rechtsstand 2019 befinden.¹⁷ Die – hier und nachfolgend in laufenden Preisen des jeweiligen Re-

¹⁶ Abschnitt 5.2 im Anhang dokumentiert analoge Berechnungsergebnisse auf Basis des Gesamtbetrags der Haushaltseinkünfte sowie unter Annahme eines konstanten Arbeitsangebots. In beiden Konstellationen sind die Einkommenseffekte zahlenmäßig etwas kleiner; qualitativ ist das Bild jedoch sehr ähnlich zu den in diesem Abschnitt gezeigten Befunden, so dass sie hier keine gesonderte Interpretation erfordern. Darüber hinaus wurde auch eine Analyse der reformbedingten durchschnittlichen Veränderungen des verfügbaren Einkommens für verschiedene Typen von Haushalten: Singles, Alleinerziehende, Paare mit Kinder und Paare ohne Kinder vorgenommen. Die Darstellung der Verteilungswirkungen nach Haushaltstypen sind für die spezifischen Reformszenarien von nachgelagertem Interesse, da die Position in der Einkommensverteilung für die differenzierten Reformeffekte der stufenweisen Einführung ausschlaggebend sind.

¹⁷ Die Äquivalenzgewichtung trägt der Tatsache Rechnung, dass der Einkommensbedarf der Haushalte je nach Größe und Zusammensetzung (Anzahl der Erwachsenen und der Kinder nach Altersgruppen) unterschiedlich ist. Wir rechnen die zunächst gemessenen verfügbaren Einkommen mittels üblicher Bedarfsgewichte um, damit die wirtschaftlichen Verhältnisse unterschiedlich zusammengesetzter Haushalte miteinander adäquat vergleichbar sind. Dafür verwenden wir die neue OECD-Skala, nach der der Hauptbezieher des Einkommens mit dem Faktor 1,0 in die Gewichtung eingeht, Haushaltsmitglieder ab 14 Jahren mit Faktor 0,5 und Mitglieder unter 14 Jahren mit Faktor 0,3.

formjahres gemessenen – absoluten Entlastungswirkungen steigen über die Dezile des ursprünglichen Haushaltseinkommens hinweg an. Hier kommt einerseits zum Tragen, dass in den unteren Einkommensdezilen die Wahrscheinlichkeit höher ist, dass Haushalte überhaupt zur Einkommensteuer veranlagt werden oder in Folge der schon im Status quo gegebenen Ausnahmetatbestände keinen Solidaritätszuschlag auf ihre Steuerschuld entrichten müssen. Darüber hinaus profitieren von der im Szenario 2021 unterstellten Reform mit einem Freibetrag Haushalte mit wachsendem Einkommen stärker, weil sie einen höheren Anteil des bisher fälligen Solidaritätszuschlags mit diesem verrechnen können. Erst wenn der maximale Freibetrag bei einer Einkommensteuerzahlung überschritten wird, kommt dieser Effekt nicht mehr zum Tragen.

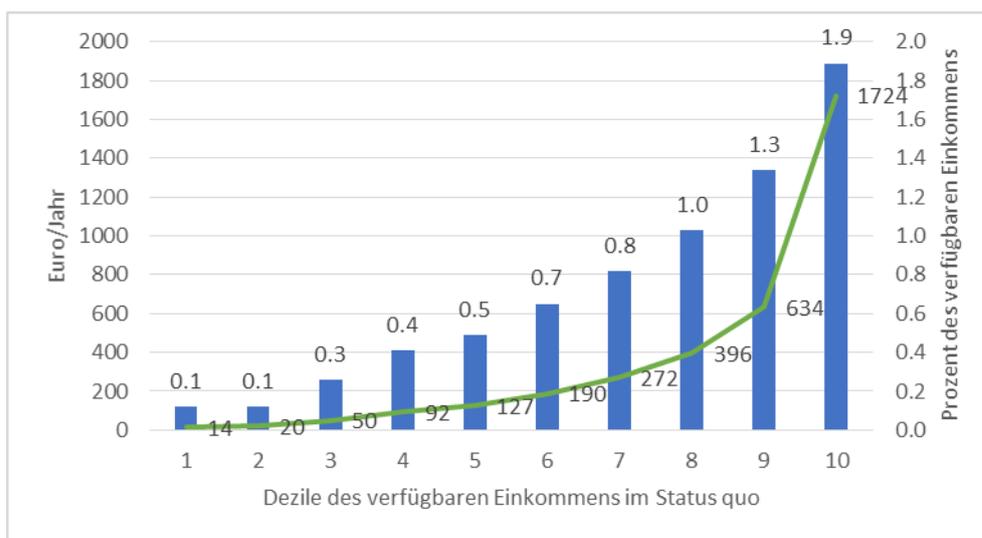
Abb. 1 Durchschnittliche Veränderung des äquivalenzgewichteten verfügbaren Haushaltseinkommens nach Einkommensposition der Haushalte bei Rechtsstand 2019, Szenario 2021 mit Anpassung des Arbeitsangebots, Veränderungen in Prozent und in Euro pro Jahr in laufenden Preisen des Reformjahrs.



Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
 Erläuterungen: Zuordnung der Haushalte auf Basis der Einkommensposition nach Dezilen des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens bei Rechtsstand 2019. Linie: Veränderungen des Einkommens pro Jahr in Euro. Balken: Veränderungen des Einkommens in Prozent des Ausgangseinkommens.

In Abb. 1 ist auch erkennbar, dass in Folge dieser Obergrenze der Entlastung die durchschnittliche Steuerentlastung auf der ersten Stufe der untersuchten Abschaffung des Solidaritätszuschlags für die Haushalte im höchsten bzw. zehnten Dezil der ursprünglichen Einkommensverteilung gemessen an ihrem verfügbaren Einkommen prozentual niedriger ausfällt als für die Haushalte im zweithöchsten bzw. neunten Einkommensdezil. Ansonsten zeigen sich anhand der prozentualen Einkommensverbesserungen nach Dezilen jedoch die bei einer Freibetragslösung zu erwartenden über die Einkommensverteilung ansteigenden Entlastungswirkungen.

Abb. 2 Durchschnittliche Veränderung des äquivalenzgewichteten verfügbaren Haushaltseinkommens nach Einkommensposition der Haushalte bei Rechtsstand 2019, Szenario 2024 mit Anpassung des Arbeitsangebots, Veränderungen in Prozent und in Euro pro Jahr in laufenden Preisen des Reformjahrs.



Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.

Erläuterungen: Zuordnung der Haushalte auf Basis der Einkommensposition nach Dezilen des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens bei Rechtsstand 2019. Linie: Veränderungen des Einkommens pro Jahr in Euro. Balken: Veränderungen des Einkommens in Prozent des Ausgangseinkommens.

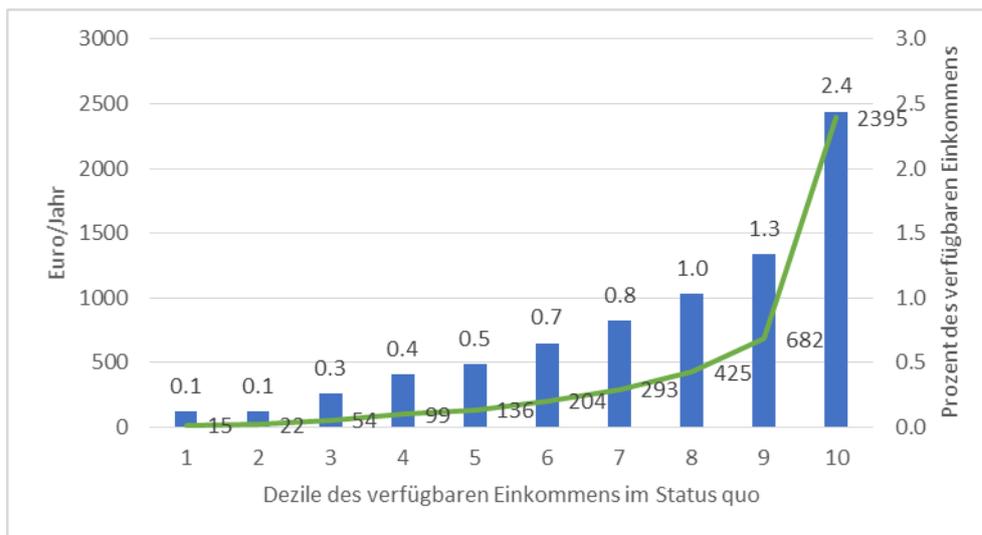
Abb. 2 zeigt, wie sich die durchschnittlichen äquivalenzgewichteten Einkommen gegenüber dem Status quo mit Rechtsstand 2019 verändern, wenn im Szenario

2024 der Freibetrag, ab dem der Solidaritätszuschlag fällig wird, erhöht wird. Der Vergleich der Ergebnisse mit den in Abb. 1 gezeigten Resultaten für das Szenario 2021 verdeutlicht, dass die Erhöhung des Freibetrags von 16.988 Euro auf 50.000 Euro (in 2019er Preisen) nur für Haushalte, die sich ursprünglich im zehnten Dezil der Verteilung der äquivalenzgewichten befinden, mit einer spürbaren relativen Entlastung verbunden ist. Diese Haushalte werden nun gemessen am verfügbaren Einkommen bei Rechtsstand 2019 um 1,9 Prozent entlastet – gegenüber lediglich 1,1 Prozent im Szenario 2021. Die Entlastungswirkungen der untersuchten schrittweisen Abschaffung des Solidaritätszuschlags steigen somit auf der zweiten Reformstufe über die Einkommensverteilung hinweg an.

Absolut gesehen werden die Haushalte im obersten Dezil der Einkommensverteilung – gemessen in laufenden Preisen – im Reformjahr um durchschnittlich 1.724 Euro pro Jahr entlastet; im neunten Dezil der Einkommensverteilung ist die absolute Entlastung mit 634 Euro fast zwei Drittel niedriger. Je niedriger das Einkommensdezil, desto stärker werden die bei einem Vergleich von Abb. 1 und Abb. 2 erkennbaren Differenzen bei den durchschnittlichen absoluten Entlastungsbeträgen lediglich durch die Fortschreibung der Einkommensdaten zwischen den Reformjahren 2021 und 2024 getrieben. Darüber hinaus ergeben sich aber auch Unterschiede durch vereinzelte Haushalte, die zwar über einen sehr hohen zu versteuernden Einkommen verfügen und darum von der Erhöhung des Freibetrags auf der zweiten Reformstufe profitieren, aber infolge der Äquivalenzgewichtung des verfügbaren Einkommens dennoch eine der niedrigeren Positionen in der Einkommensverteilung einnehmen.

Wie anhand Abb. 3 erkennbar wird, verstärkt die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags im Szenario 2026 lediglich die beim Vergleich der ersten und zweiten Reformstufe erkennbaren Effekte, das heißt bei einer Anhebung des Freibetrags, nach dessen Ausschöpfung der Zuschlag auf die Einkommenssteuer fällig wird. Während sich die prozentualen Entlastungen der Haushalte in den untersten neun Einkommensdezilen im Vergleich zur zweiten Reformstufe so gut wie nicht verändern, steigt die durchschnittliche Entlastung der Haushalte im obersten Einkommensdezil durch die Einbeziehung der Haushalte, die im Status quo am meisten Solidaritätszuschlag abführen, infolge der Reform nochmals von 1,9 Prozent auf 2,4 Prozent des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens. Dies entspricht im Reformjahr 2026 einer absoluten Entlastung von im Durchschnitt 2.395 Euro pro Haushalt im zehnten Dezil.

Abb. 3 Durchschnittliche Veränderung des äquivalenzgewichteten verfügbaren Haushaltseinkommens nach Einkommensposition der Haushalte bei Rechtsstand 2019, Szenario 2026 mit Anpassung des Arbeitsangebots, Veränderungen in Prozent und in Euro pro Jahr in laufenden Preisen des Reformjahrs.



Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.

Erläuterungen: Zuordnung der Haushalte auf Basis der Einkommensposition nach Dezilen des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens bei Rechtsstand 2019. Linie: Veränderungen des Einkommens pro Jahr in Euro. Balken: Veränderungen des Einkommens in Prozent des Ausgangseinkommens.

Die beschriebenen reforminduzierten Verbesserungen beim äquivalenzgewichteten Einkommen für Haushalte über die Einkommensverteilung haben messbare, aber ökonomisch zu vernachlässigende Auswirkungen auf aggregierte gesamtwirtschaftliche Ungleichheits- und Armutsmaße. So zeigt Tab. 6 im Anhang, dass sowohl der Gini-Koeffizient als auch der Quotient der Einkommen am 90. und 10. Perzentil (P90/P10) sowie das relative Armutsrisiko minimal ansteigen. Die insgesamt geringfügigen gesamtwirtschaftlichen Verteilungswirkungen der Reform resultieren daraus, dass das finanzielle Volumen der steuerlichen Entlastung selbst auf der dritten Stufe der Reform, also bei vollständiger Abschaffung des Solidaritätszuschlags, mit geschätzt 22 Milliarden Euro in Relation zur Summe der volkswirtschaftlichen Einkommen kaum ins Gewicht fällt.

4 Fazit

Im aktuellen politischen Diskurs darüber, wie Einkommensbezieher steuerlich entlastet werden könnten, spielt der mit dem Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD vereinbarte Abbau des Solidaritätszuschlags eine prominente Rolle. Vor diesem Hintergrund analysiert dieses Kurzgutachten die potenziellen Wirkungen einer dreistufigen Steuerreform, die im Jahr 2026 in einer vollständigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags mündet. Zuvor werden in einem ersten Reformschritt im Jahr 2021 über einen auf die Einkommensteuerschuld als Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags anzuwendenden Freibetrag mit einem Wert von real 16.988 Euro pro Jahr rund 90 Prozent der Einkommensteuerpflichtigen effektiv von der Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer befreit. In einem für 2024 vorgesehenen zweiten Reformschritt werden zum einen der Solidaritätszuschlag für Körperschaftsteuer entrichtende Kapitalgesellschaften abgeschafft und zum anderen weitere Einkommensteuerpflichtigen mittels einer weiteren Anhebung des Freibetrags bis auf 50.000 Euro vom Solidaritätszuschlag befreit.

Die für dieses Kurzgutachten unter Einsatz des ZEW-Mikrosimulationsmodells, das eine repräsentative Haushaltsstichprobe, einen umfassenden Steuer-Transfer-Rechner und ein strukturelles empirisches Modell der Erwerbsentscheidungen von Haushalten vereint, vorgenommenen vorausschauenden Berechnungen zeigen, dass diese stufenweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags die öffentlichen Kassen per Saldo in Preisen der jeweiligen Reformjahre (2021, 2024 und 2026) gerechnet im ersten Schritt 12,8 Milliarden Euro, im zweiten Schritt weitere 7,7 Milliarden Euro, und im letzten Schritt noch einmal 4,8 Milliarden Euro pro Jahr kosten würde.

Von diesen steuerlichen Entlastungen gehen gemäß den für dieses Kurzgutachten durchgeführten Simulationsrechnungen in der Summe potenziell positive Wirkungen auf das Arbeitsangebot aus. Die untersuchten Reformen verringern die auf dem Erwerbseinkommen liegenden Grenzsteuerbelastungen und stärken dadurch sowohl die Bereitschaft, überhaupt am Erwerbsleben teilzunehmen, als auch die Bereitschaft, die bisherige Arbeitszeit auszuweiten. Im Ergebnis erhöht sich das insgesamt angebotene Volumen an Arbeit auf der ersten Re-

formstufe um gut 70.000 Vollzeitäquivalente, auf der zweiten Stufe um nochmals rund 6.000 Vollzeitäquivalente und auf der letzten Stufe um weitere rund 1.000 Vollzeitäquivalente. Dass die späteren Reformschritte zunehmend kleinere Arbeitsangebotseffekte auslösen, hängt damit zusammen, dass diese verstärkt Personen mit höheren und höchsten Einkommen erreichen, die oftmals schon im Status quo sehr viel arbeiten, so dass für sie kaum noch Steigerungsmöglichkeiten bestehen, selbst wenn zusätzliche Arbeit finanziell lohnender wird.

Wenn sich das zusätzliche Arbeitsangebot auch in zusätzliche Beschäftigung übersetzt, wovon angesichts der relativ begrenzten Zunahme des Angebotsvolumensteigerung bereits eher kurzfristig auszugehen ist, führt dies zu zusätzlichem Aufkommen an Einkommensteuer und Beiträgen zu den gesetzlichen Sozialversicherungen, sowie zu – sehr geringfügigen – Minderausgaben der öffentlichen Hand bei den Sozialleistungen. Hierdurch refinanziert sich die stufenweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags zu einem gewissen Teil. Allerdings werden die damit verbundenen direkten Steuerausfälle bei weitem nicht wettgemacht. Rechnet man die Budgetverbesserungen infolge der simulierten Veränderungen beim Arbeitsangebot mit ein, verbleibt auf der ersten Stufe der untersuchten Reform zur schrittweisen Abschaffung des Solidaritätszuschlags immer noch ein Finanzierungsbedarf in Reformjahrpreisen von rund 10,8 Milliarden Euro, auf der zweiten Stufe von zusätzlich 7,1 Milliarden Euro, und auf der dritten Stufe von weiteren 4,4 Milliarden Euro pro Jahr.

Die insgesamt entstehende Finanzierungslücke könnte noch geringer ausfallen, je nachdem, wie stark Körperschaftsteuer abführende Unternehmen auf die im zweiten Reformschritt erfolgende vollständige Befreiung vom Solidaritätszuschlag mit wachsenden Geschäftsaktivitäten in Form von Profiten, Investitionen, mehr Beschäftigung und Lohnerhöhungen reagieren. Entsprechende Reaktionen auf sinkende Belastungen mit Unternehmenssteuern sind durch empirische finanzwissenschaftliche Untersuchungen belegt; die dazu vorhandenen Schätzungen sind allerdings ungeeignet, um darauf eine hinreichend belastbare Abschätzung der bei einer Abschaffung des Solidaritätszuschlags zu erwartenden verhaltensbedingten Refinanzierungseffekte aufzubauen. Die Ergebnisse grober Überschlagsrechnungen, wie sie für dieses Kurzgutachten vorgenommen wurden, lassen jedoch vermuten, dass sich die mit der Reform verbundene direkte Steuerentlastung der Kapitalgesellschaften im Umfang von real rund 1,9

Milliarden Euro pro Jahr nur unter sehr günstigen Voraussetzungen zu einem größeren Teil über Verhaltenseffekte refinanzieren könnte. Da die direkten Entlastungen durch die untersuchte Reform in der Gesamtbetrachtung bei weitem von der Abschaffung des Solidaritätszuschlags für die Einkommensteuerpflichtigen dominiert werden, ist alles in allem mit einer jährlichen Finanzierungslücke mit einem Wert um die 22 Milliarden Euro zu rechnen, die den öffentlichen Gesamthaushalt von 2026 an belastet. Die volle Lücke entfaltet sich in einer Zeit, in der die finanziellen Spielräume für den Staat infolge fortgeschrittener demografischer Alterung strukturell bedingt spürbar kleiner sein könnten als heute.

Neben den per Saldo eintretenden Mindereinnahmen in den Staatfinanzen verdienen die Verteilungswirkungen einer schrittweisen Abschaffung des Solidaritätszuschlags bei der politischen Bewertung der Maßnahme Aufmerksamkeit. Bereits auf der ersten Reformstufe, auf der die einkommensstärksten Haushalte noch nicht in den Genuss der vollen steuerlichen Entlastung kommen, führt der Freibetrag, mit dem bei der Bemessung des Solidaritätszuschlags zugrunde gelegte Einkommensteuerschuld bis zum Höchstwert von real 16.988 Euro pro Jahr reduziert wird, zu Entlastungen, die über den größten Teil der Verteilung der Haushaltseinkommen ansteigen. Die mit einer Abschaffung des Solidaritätszuschlags verbundenen Verteilungseffekte verstärken sich noch auf der zweiten und dritten Reformstufe, bei der sich die zusätzlichen Einkommensverbesserungen ganz überwiegend auf Haushalte im obersten Zehntel der Einkommensverteilung konzentrieren. Trotzdem dürften die gesamtwirtschaftlichen Verteilungswirkungen einer schrittweisen Abschaffung des Solidaritätszuschlags nur schwach ins Gewicht fallen, weil das finanzielle Volumen der steuerlichen Entlastung in Relation zur Summe der volkswirtschaftlichen Einkommen relativ gering ist.

5 Appendix

5.1 Methodisches Vorgehen

Für alle Berechnungen in diesem Gutachten verwenden wir das Mikrosimulationsmodell des ZEW. Dies betrifft insbesondere die Darstellung des Zusammenwirkens der verschiedenen Steuer-, Abgaben- und Transferregelungen, die Analyse der Anreizwirkungen im derzeitigen deutschen Steuer- und Transfersystem sowie die Präsentation möglicher Reformoptionen und die ausführliche Analyse der Arbeitsmarkt-, Verteilungs- und Budgeteffekte bei Umsetzung der Reformbausteine. Im Folgenden erläutern wir die technischen Grundlagen und das methodische Vorgehen des Modells.

5.1.1 Mikrosimulation des Steuer-, Abgaben- und Transfersystems

Das ZEW-Mikrosimulationsmodell erlaubt es, umfassend die Auswirkungen von Veränderungen im Steuer- und Transfersystem abzuschätzen. Dabei stehen insbesondere die folgenden drei Komponenten im Zentrum:

- die Höhe, die Veränderung und die Verteilung der Löhne und verfügbaren Einkommen der privaten Haushalte in Deutschland,
- die öffentlichen Haushalte, d.h. das Aufkommen aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen sowie die Kosten staatlicher Transferleistungen,
- individuelle Arbeitsanreize und die Beschäftigungsentwicklung.

Im Modell bilden wir das deutsche Steuer- und Transfersystem zum Rechtsstand Januar 2019 nach. Dabei wird unter Berücksichtigung von Freibeträgen, Anrechnungspauschalen, Sonderausgaben sowie Abzugsbeträgen für außergewöhnliche Belastungen und weiterer gesetzlicher Regelungen das individuell verfügbare Nettoeinkommen gemäß des jeweiligen Haushaltskontextes berechnet.

Das ZEW-Mikrosimulationsmodell ermöglicht eine ex ante Abschätzung von Reformauswirkungen sowohl statisch ohne Verhaltenseffekte („morning after“-Effekt), als auch unter Berücksichtigung längerfristiger Anpassungen von Arbeitsangebot. Wir berechnen die Reformauswirkungen zu beiden Zeitpunkten. Als

Datengrundlage für die Simulation dient das Befragungsjahr 2017 des Sozio-oekonomischen Panels¹⁸. Die repräsentative Bevölkerungsstichprobe umfasst mehr als 20.000 Personen in rund 11.000 Haushalten. Alle Ergebnisse werden mit den Fallgewichten multipliziert und damit auf die Gesamtbevölkerung hochgerechnet. Um die im Kontext der spezifischen Reformszenarien relevanten Budget- und Verteilungseffekte realitätsgetreuer abbilden zu können, haben wir die Fallgewichte oberhalb des 97% Perzentils derart angepasst, dass die im SOEP unterrepräsentierten, sehr hohen Einkommen (P99 und höher)¹⁹ stärker gewichtet werden. Wir nutzen die im SOEP genannten Vorjahresangaben zu Einkommen und Beschäftigung und schreiben alle Einkommensangaben mittels des vom Statistischen Bundesamt veröffentlichten Verbraucherpreisindex fort. Um mögliche Verhaltens- und Beschäftigungsanpassungen aufgrund von Steuerreformen zwischen dem Erhebungsjahr und dem Status quo zu berücksichtigen, simulieren wir die Änderungen des Arbeitsvolumens und der Löhne zwischen beiden Jahren. Für den Status quo werden die Einkommen auf Jahresanfang 2019 fortgeschrieben. Für die simulierten Reformszenarien werden die Ergebnisse auf das jeweilige Reformjahr fortgeschrieben.

Um die Effekte auf das Arbeitsangebot zu simulieren, verwenden wir ein diskretes Nutzenmaximierungsmodell²⁰. Dabei handelt es sich um ein statisches, strukturelles Haushaltsarbeitsangebotsmodell, das die Arbeitsangebotsentscheidung der Haushaltsmitglieder als optimale Wahl zwischen verschiedenen Arbeitszeitkategorien modelliert. Durch Eingriffe in das Steuer- und Transfersystem verändert sich der Nutzen für einzelne Arbeitszeitkategorien, so dass es zu Verhaltensänderungen kommen kann. Die Arbeitsangebotseffekte ergeben sich als Summe der simulierten nutzenmaximierenden individuellen Entscheidungen vor dem Hintergrund veränderter monetärer Erwerbsanreize.

¹⁸ Die von uns verwendeten Daten sind verfügbar als Sozio-oekonomisches Panel (SOEP) (2019). Daten für die Jahre 1984–2017, Version 34. doi: 10.5684/soep.v34.

¹⁹Siehe zum Beispiel Goebel, J., Schröder, C., Drechsel-Grau, M., Peichl, A., & Schmid, K. D. (2015). Einkommensverteilung und gesamtwirtschaftliche Entwicklung in Deutschland—eine Replik Bessere Daten für die Wirtschafts- und Sozialforschung—eine Erwiderung. *Wirtschaftsdienst*, 95(12), 861–867.

²⁰ Wir orientieren uns dabei an van Soest, A. (1995). „Structural Models of Family Labor Supply— A Discrete Choice Approach“. In: *The Journal of Human Resources* 30 (1), S. 63–88.

5.2 Weitere Ergebnisse

Tab. 5 Stufenweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags – Fiskalische Änderungen zum Rechtsstand 2019 mit Arbeitsangebotsanpassung, in Mrd. € in 2019er Preisen

	Szenario 2021	Szenario 2024	Diff. 24-21	Szenario 2026	Diff. 26-24
Einkommensteuer	0,65	0,86	0,21	1,00	0,14
Solidaritätszuschlag (ESt)	-11,39	-14,50	-3,11	-16,88	-2,38
Sozialbeiträge	1,03	1,11	0,08	1,13	0,02
Sozialtransfers	0,11	0,11	0,00	0,11	0,00
Solidaritätszuschlag (KSt)*	0,00	-1,87	-1,87	-1,87	0,00
Gesamt	-9,60	-14,29	-4,69	-16,51	-2,22

Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis von SOEP 2017.

Hinweise: Abweichungen bei Spaltensummen durch Rundung der Einzelwerte. Positive Werte bei ESt/Soli und SV-Beiträgen bedeuten Mehreinnahmen, negative Werte entsprechen Mindereinnahmen. Bei Sozialtransfers stehen negative Werte für Minderausgaben.

* Die Budgetwirkungen innerhalb der Körperschaftssteuer (KSt) basieren auf einer überschlägigen Schätzung und erfolgen außerhalb des Mikrosimulationsmodells (vgl. Abschnitt 0). Sie abstrahieren von möglichen Verhaltensanpassungen von Kapitalgesellschaften.

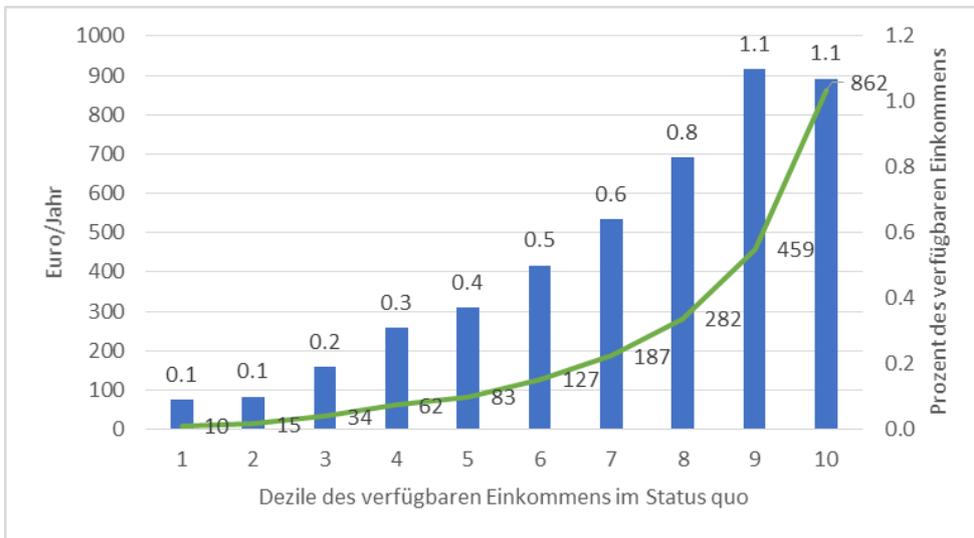
Tab. 6 Gini-Koeffizient, Quotient der Einkommen am 90. und 10. Perzentil und Armutsrisikoquote im Status quo mit Rechtsstand 2019 sowie Veränderungen bei Abschaffung des Solidaritätszuschlags in drei Stufen, Simulationsergebnisse mit und ohne reforminduzierte Anpassung des Arbeitsangebots

	Status quo	Szenario 2021	Szenario 2024	Szenario 2026
	Ohne Arbeitsangebotsanpassung			
Gini	0,326	0,002	0,003	0,004
P90/P10	3,585	0,045	0,052	0,052
Armutsrisikoquote	0,142	0,001	0,001	0,001
	Mit Arbeitsangebotsanpassung			
Gini	0,326	0,002	0,003	0,004
P90/P10	3,585	0,052	0,059	0,059
Armutsrisikoquote	0,142	0,001	0,001	0,001

Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis von SOEP 2017.

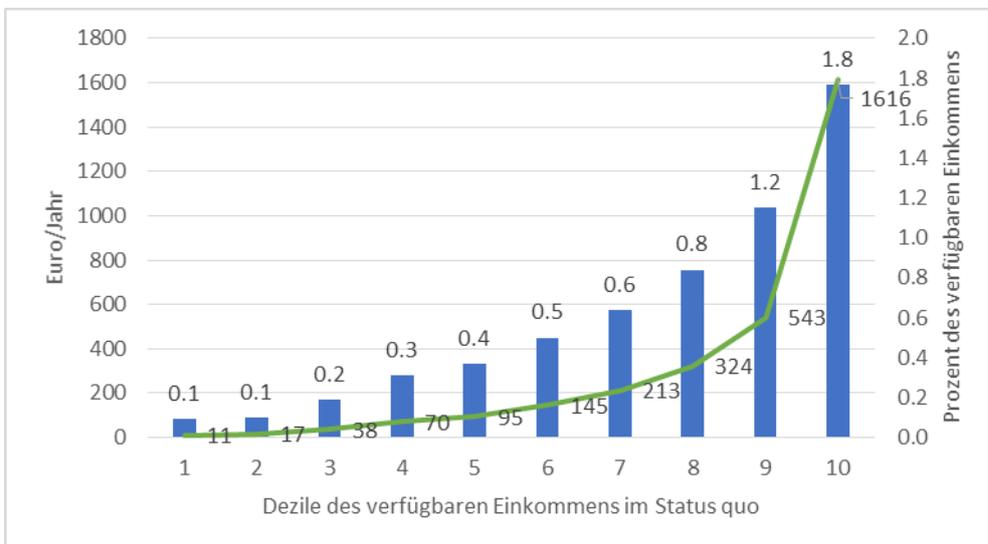
Erläuterungen: Die Armutsrisikoquote entspricht dem Anteil der Haushalte mit weniger als 60 Prozent des Medians der äquivalenzgewichteten verfügbaren Haushaltseinkommen. P90/P10: Quotient der äquivalenzgewichteten verfügbaren Haushaltseinkommen am 90. und 10. Perzentils der Einkommensverteilung.

Abb. 4 Einkommenswirkungen nach Einkommensdezilen ohne Arbeitsangebotsanpassung. Szenario 2021



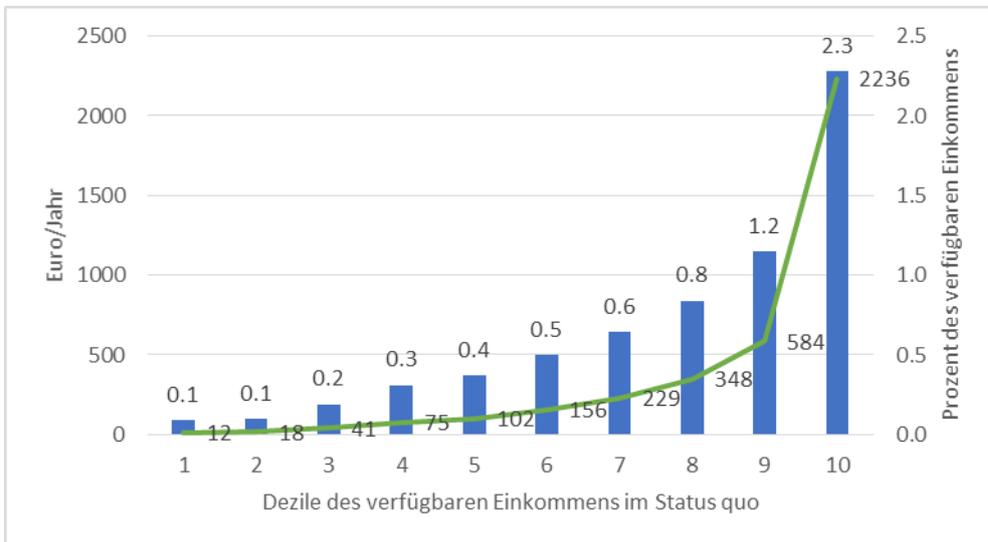
Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
 Erläuterungen: Dezile des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens im Status quo.

Abb. 5 Einkommenswirkungen nach Einkommensdezilen ohne Arbeitsangebotsanpassung. Szenario 2024



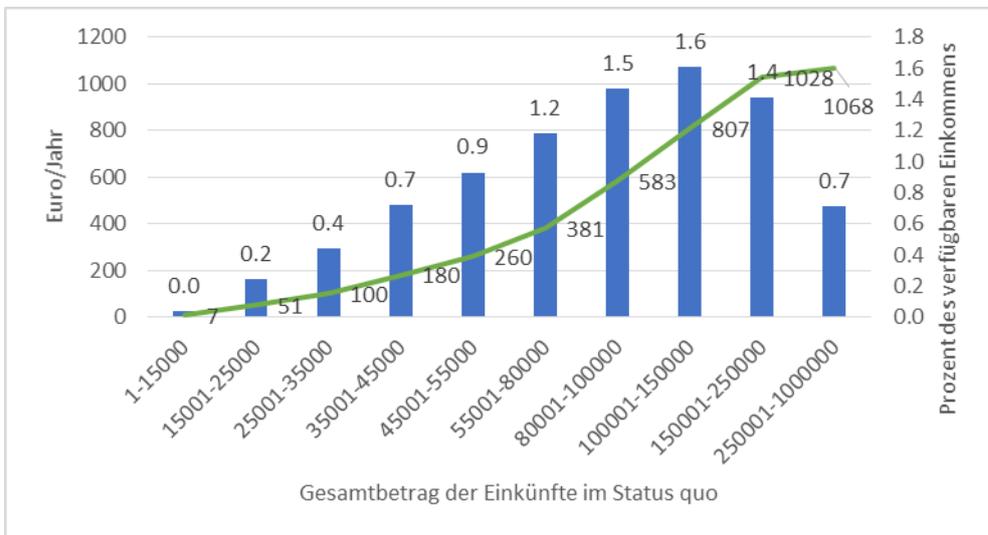
Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
 Erläuterungen: Dezile des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens im Status quo.

Abb. 6 Einkommenswirkungen nach Einkommensdezilen ohne Arbeitsangebotsanpassung. Szenario 2026



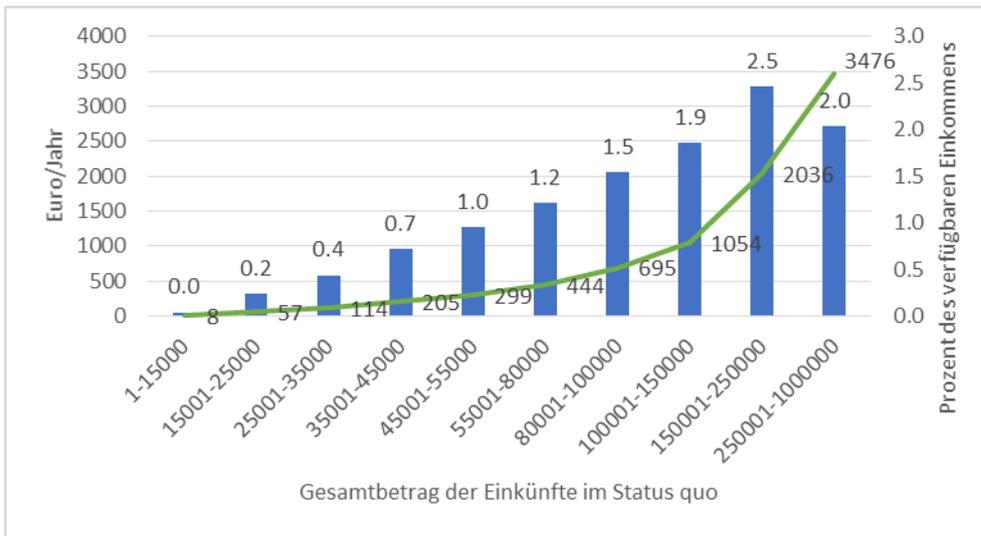
Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
Erläuterungen: Dezile des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens im Status quo.

Abb. 7 Einkommenswirkungen differenziert nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte mit Arbeitsangebotsanpassung. Szenario 2021



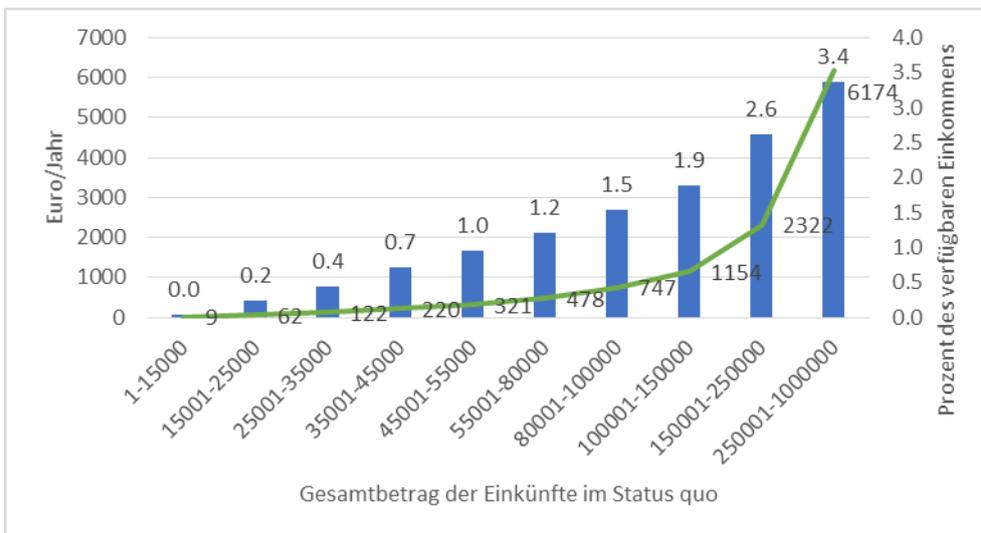
Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
Erläuterungen: Dezile des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens im Status quo.

Abb. 8 Einkommenswirkungen differenziert nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte mit Arbeitsangebotsanpassung. Szenario 2024



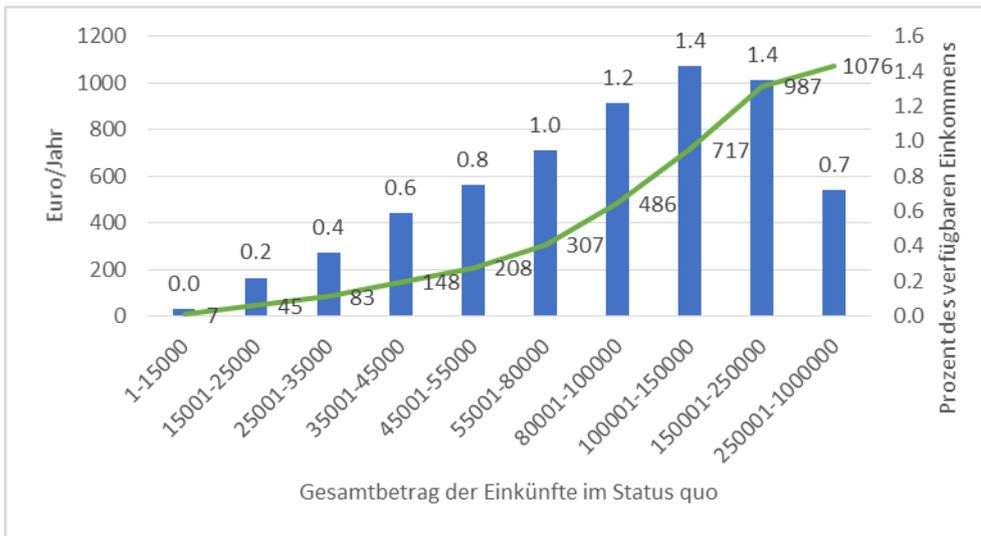
Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
Erläuterungen: Dezile des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens im Status quo.

Abb. 9 Einkommenswirkungen differenziert nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte mit Arbeitsangebotsanpassung. Szenario 2026



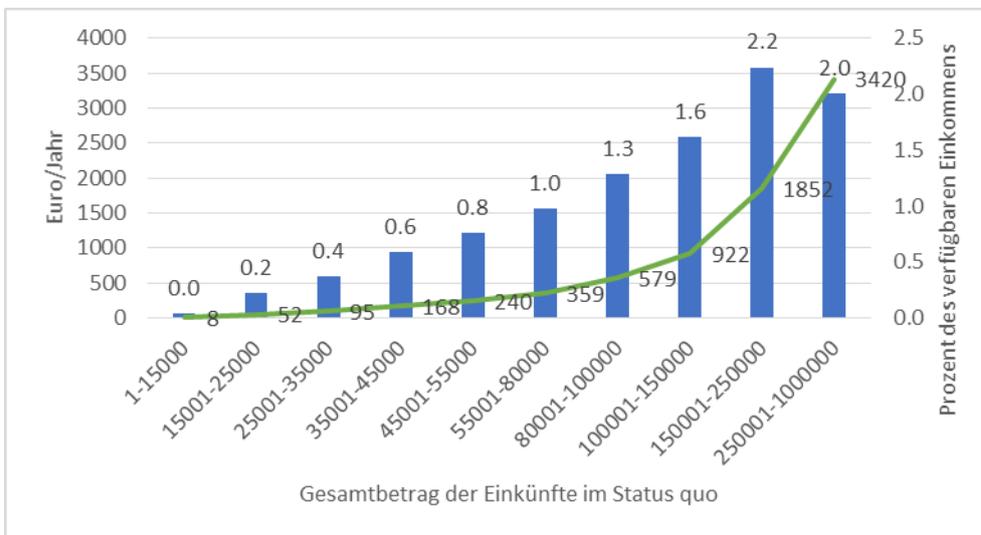
Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
Erläuterungen: Dezile des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens im Status quo.

Abb. 10 Einkommenswirkungen differenziert nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte ohne Arbeitsangebotsanpassung. Szenario 2021



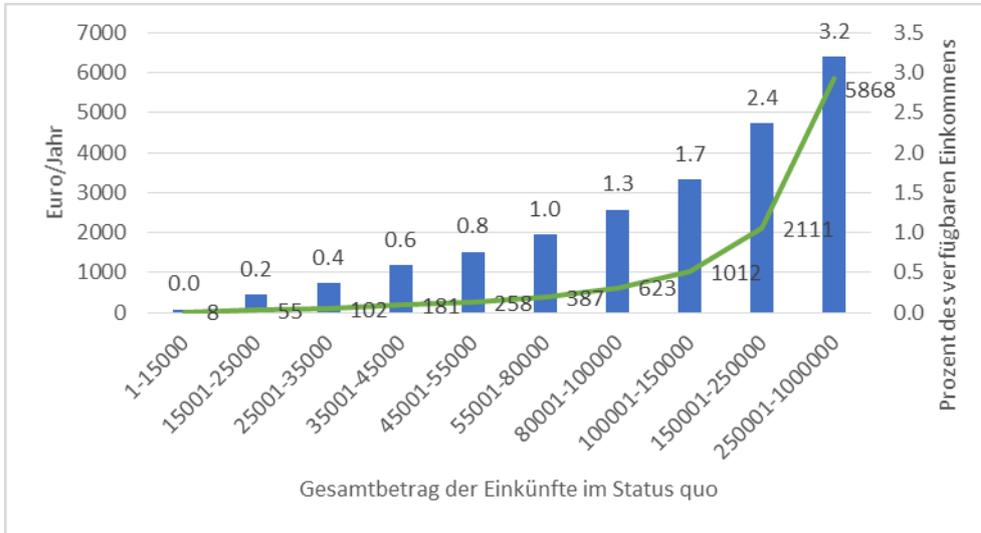
Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
Erläuterungen: Dezile des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens im Status quo.

Abb. 11 Einkommenswirkungen differenziert nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte ohne Arbeitsangebotsanpassung. Szenario 2024



Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
Erläuterungen: Dezile des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens im Status quo.

Abb. 4 Einkommenswirkungen differenziert nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte ohne Arbeitsangebotsanpassung. Szenario 2026



Quelle: Eigene Berechnungen mit dem ZEW-Mikrosimulationsmodell auf Basis des SOEP 2017.
 Erläuterungen: Dezile des äquivalenzgewichteten verfügbaren Einkommens im Status quo.