

Sven Stöwhase, Martin Teuber

## Ist eine Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif möglich?

Im Rahmen der Bund-Länder-Gespräche zur Neufassung des Finanzausgleichs im September 2014 wurde unter anderem vorgeschlagen, den Solidaritätszuschlag mit dem Auslaufen des Solidarpakts im Jahr 2019 formell in den Einkommensteuertarif zu integrieren. Wenn diese Reform möglichst aufkommensneutral ausgestaltet werden soll, wird das erhebliche Verteilungswirkungen nach sich ziehen. Die Autoren zeigen anhand ausgewählter Beispiele auf, für welche Steuerzahler Mehrbelastungen bzw. Entlastungen entstehen würden.

Die Kritik am Solidaritätszuschlag ist nicht neu, und seine Abschaffung wurde bereits mehrfach in den letzten Jahren von verschiedenen Seiten gefordert.<sup>1</sup> Zuletzt wurden 2012 Entlastungen beim Solidaritätszuschlag – vermehrt im Zusammenhang mit dem Gesetzentwurf zum Abbau der kalten Progression<sup>2</sup> – diskutiert, der von den Ländern vor allem wegen der auf sie entfallenden Steuermindereinnahmen in seiner Gesamtheit abgelehnt wurde. Schlussendlich konnten nur leichte Entlastungen der Steuerpflichtigen durch eine moderate Anhebung des Grundfreibetrags in den Jahren 2013 und 2014 realisiert werden. Da Änderungen am Solidaritätszuschlagsgesetz nicht durch den Bundesrat zustimmungspflichtig sind und etwaige Steuermindereinnahmen alleine der Bund zu tragen hätte, wäre eine entsprechende Entlastung beim Solidaritätszuschlag eine Möglichkeit gewesen, die Ziele des Gesetzentwurfes in Gänze zu erreichen.<sup>3</sup>

Im Rahmen der Bund-Länder-Gespräche zur Neufassung des Finanzausgleichs im September 2014 wurde das Thema einer Abschaffung des Solidaritätszuschlags erneut aufgegriffen. Eine der dort geäußerten Überlegungen sieht vor, den Solidaritätszuschlag mit dem Auslaufen des Solidarpakts im Jahr 2019 formell in den Einkommensteuertarif zu integrieren. Ziel ist da-

bei eine möglichst aufkommensneutrale Reform, durch die sowohl Länder als auch Kommunen automatisch an den Steuereinnahmen, die bisher dem Bund zustehen, beteiligt werden. Im Gegenzug könnten die Länder dann ihren Widerstand gegen einen in den Folgeperioden geplanten Abbau der kalten Progression aufgeben.<sup>4</sup>

Obwohl die Details zur praktischen Umsetzung einer Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif bisher nicht bekannt sind, kann erwartet werden, dass ein solches Reformvorhaben – sofern es vollständig oder zumindest weitestgehend aufkommensneutral durchgeführt werden soll – nicht ohne weitreichende Verteilungswirkungen bleibt. Will der Gesetzgeber dabei insbesondere Mehrbelastungen bei den Steuerpflichtigen verhindern, so kann er wiederum keine Aufkommensneutralität gewährleisten.

Ziel dieses Beitrags ist es, anhand einiger ausgewählter Beispiele aufzuzeigen, welche Schwierigkeiten eine Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif mit sich bringen würde. Dabei gibt es insbesondere folgende Problembereiche:

- die bestehende Freigrenze bei der Festsetzung des Solidaritätszuschlags und die darüber hinausgehende Milderungszone,
- Verteilungswirkungen bei Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen,
- Verteilungswirkungen bei außerordentlichen Einkünften,

1 Vgl. C. Fuest: Solidaritätszuschlag abschaffen?, in: Wirtschaftsdienst, 87. Jg. (2007), H. 8, S. 492; sowie G. Färber et al.: Verlängerung des Solidaritätszuschlags: Falsches Signal bei der Steuerpolitik?, in: ifo Schnelldienst, 66. Jg. (2013), H. 18, S. 3-16.

2 Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression, Bundestagsdrucksache 17/8683, Berlin 2012.

3 Eine Diskussion und Quantifizierung möglicher Reformoptionen findet sich in P. Bechara, B. Beimann, T. Kasten: Absenkung des Solidaritätszuschlags oder Abbau der kalten Progression?, in: Wirtschaftsdienst, 92. Jg. (2012), H. 5, S. 326-330, <http://www.wirtschaftsdienst.eu/archiv/jahr/2012/5/aktuelle-steuerreformvorschlaege/> (2.12.2014).

4 Vgl. o.V.: Schäuble will den Soli durch höhere Steuern ersetzen, Handelsblatt vom 9.9.2014; sowie Presseerklärung des Bundes der Steuerzahler vom 9.9.2014: Soli-Debatte. BdSt warnt vor Steuererhöhung.

**Dr. Sven Stöwhase** ist Leiter der Forschungsgruppe MIKMOD am Fraunhofer-Institut für Angewandte Informationstechnik FIT in Sankt Augustin.

**Martin Teuber**, Dipl.-Volkswirt, ist dort Mitarbeiter.

- die Gewährung von Kinderfreibeträgen,
- Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge von der tariflichen Einkommensteuer,
- die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Kirchensteuern.

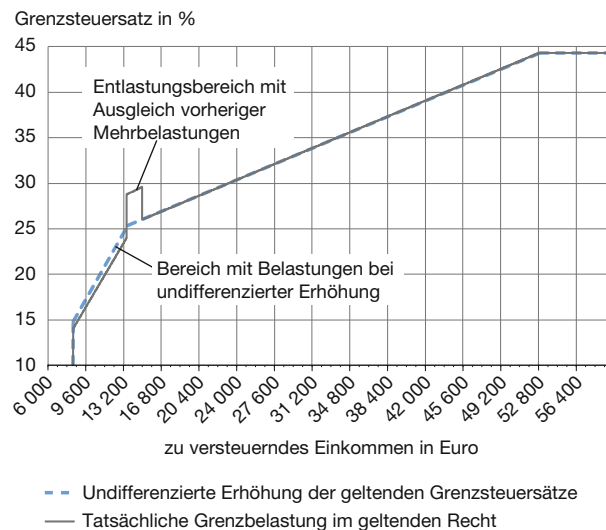
### Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif

Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zur Einkommen-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer. Entsprechend § 3 Abs. 3 Nr. 1 und 2 Solidaritätszuschlagsgesetz (SolzG) wird die Ergänzungsabgabe auf die Einkommensteuer nur erhoben, sofern seine Bemessungsgrundlage die Freigrenze von derzeit 972 Euro in der Grundtabelle, respektive 1944 Euro bei Besteuerung nach der Splittingtabelle, übersteigt. Der aktuelle Regelsatz beträgt 5,5%. Grundsätzlich darf der Solidaritätszuschlag aber nicht höher als 20% des Unterschiedsbetrags zwischen Bemessungsgrundlage und Freigrenze sein,<sup>5</sup> so dass in einem Übergangsbereich oberhalb der Freigrenze eine Milderungszone entsteht, in welcher der Solidaritätszuschlag langsam ansteigt, bevor er mit dem Regelsatz greift.

Sieht man zunächst davon ab, dass die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag in vielen Fällen nicht der tatsächlich gezahlten Einkommensteuer entspricht, so lässt sich die aktuelle Grenzbelastung vereinfacht als Summe von Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag als durchgehende Linie wie in Abbildung 1 darstellen. Es ist direkt zu erkennen, dass ein alternativer Einkommensteuertarif, der alle Grenzsteuersätze undifferenziert um 5,5% anhebt (gestrichelte Linie), die aktuelle Belastung nicht korrekt wiedergeben würde. Durch die Nicht-Berücksichtigung von Freigrenze und Milderungszone käme es zu Mehrbelastungen einiger Steuerpflichtiger im unteren Einkommensbereich. Im

<sup>5</sup> Vgl. § 3 Abs. 4 SolzG.

Abbildung 1  
Grenzsteuersätze alternativer Tarifvorschläge



Quelle: eigene Darstellung.

Bereich der bisherigen Milderungszone würde diese Belastung langsam abgebaut werden, so dass sich für Steuerpflichtige mit einem zu versteuernden Einkommen darüber keine Mehrbelastungen mehr ergeben.

Beispiel 1 verdeutlicht dies anhand konkreter Zahlen für einen nach Grundtabelle besteuerten kinderlosen Steuerpflichtigen (vgl. Tabelle 1): Im Fall 1A liegt die Einkommensteuerschuld im geltenden Recht mit 256 Euro unterhalb der Freigrenze, so dass kein Solidaritätszuschlag anfällt. Bei einer Erhöhung aller Grenzsteuersätze um 5,5% würde die Einkommensteuerschuld jedoch ebenfalls um diesen Prozentsatz ansteigen, was eine Mehrbelastung für den Steuerpflichtigen bedeutet. Im Fall 1B befindet sich der Steuerpflichtige hingegen in der Milderungszone. Der Solidaritätszuschlag beträgt hier mit etwa 25 Euro knapp 2,3% der Einkommensteuer.<sup>6</sup> Auch hier führt die undifferenzierte Erhöhung aller Grenzsteuersätze zu einer Belastung des Steuerpflichtigen. Aufgrund des positiven Solidaritätszuschlags im geltenden Recht fällt die Belastung aber geringer aus als im Fall 1A. Erst im Fall 1C, in dem der Regelsatz des Solidaritätszuschlags greift, wird die aktuelle Belastung durch den neuen Tarif korrekt wiedergegeben.

Will man die aktuelle Belastung durch Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag bei einer Integration

<sup>6</sup> Auf etwaige Rundungsprobleme bei der Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif gehen wir nicht ein. In den Fallbeispielen wird jeweils der auf volle Euro gerundete Betrag des Solidaritätszuschlags angegeben.

Tabelle 1

**Beispiel 1: Belastungswirkungen bei einer undifferenzierten Erhöhung der Grenzsteuersätze**

in Euro

	Fall A		Fall B		Fall C	
	Gel- tendes Recht	Erhöhte Grenz- steuersätze	Gel- tendes Recht	Erhöhte Grenz- steuersätze	Gel- tendes Recht	Erhöhte Grenz- steuersätze
Zu ver- steuerndes Einkommen	10 000		14 000		18 000	
Einkommen- steuer	256	270	1 098	1 158	2 104	2 220
Solidaritäts- zuschlag	0	-	25	-	116	-
Summe der Steuern	256	270	1 118	1 158	2 220	2 220
Mehrbelas- tung	44		40		0	

Quelle: eigene Berechnungen.

des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuer- tarif unverändert belassen, so müssen Freigrenze und Milderungszone bei der Festlegung des Tarifs berücksichtigt werden. Die Eckwerte eines entsprechenden Tarifvorschlags fasst Tabelle 2 zusammen. Zunächst ist festzustellen, dass ein solcher Tarif nicht wie im gel- tenden Recht zwei Progressionszonen, sondern vielmehr vier Progressionszonen aufweisen würde. Zudem stellt er durch zwei diskrete Sprünge im Grenzsteuersatz- verlauf eine Abkehr vom linear-progressiven Tarif dar: Einen Sprung zu Beginn einer neuen dritten Progressi- onszone, an dem der Grenzsteuersatz von 23,97% auf 28,76% steigt, sowie eine weitere Sprungstelle am Ende dieser Progressionszone, an welcher der Grenzsteuer- satz von 29,6% auf 26,02% sinkt. Gerade die politische Durchsetzbarkeit der zweiten Sprungstelle erscheint dabei sehr fraglich, führt sie doch letztlich dazu, dass die Grenzbelastung mit steigendem Einkommen sinkt.<sup>7</sup>

Will man am Konzept eines linear-progressiven Ein- kommensteuertarifs festhalten, so wären verschiedene Tarifvarianten denkbar. Allen ist gemein, dass sie im Gegensatz zum hier vorgestellten Alternativtarif an ei- nigen Stellen zu Belastungen und an anderen Stellen zu Entlastungen der Steuerpflichtigen führen würden. Eine geglättete Tarifvariante, bei der es keine Belastungswir-

<sup>7</sup> Einen Tarifverlauf mit sinkenden Grenzsteuersätzen findet man bisher lediglich im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens in den Steuer- klassen V und VI.

Tabelle 2

**Tarifzonen und Grenzsteuersätze**

	Geltendes Recht		Alternativtarif	
	Beginn der Tarifzone in Euro	Grenzsteuersatz am Zonen- beginn/-ende <sup>1</sup> in %	Beginn der Tarifzone in Euro	Grenzsteuersatz am Zonen- beginn/-ende <sup>1</sup> in %
1. Progres- sionszone	8 354	14,00/23,97	8 354	14,00/23,97
2. Progres- sionszone	13 469	23,97/42,00	13 469	23,97/23,97
3. Progres- sionszone	-	-	13 473	28,76/29,60
4. Progres- sionszone	-	-	14 988	26,02/44,31
1. Proporti- onalzone	52 881	42,00/42,00	52 881	44,31/44,31
2. Proporti- onalzone	250 730	45,00/-	250 730	47,48 / -

<sup>1</sup> Grenzsteuersätze in den Progressionszonen jeweils gerundet auf zwei Nachkommastellen.

Quelle: eigene Berechnungen.

kungen gibt, wäre folglich mit Steuermindereinnahmen verbunden. Von daher soll der in Tabelle 2 skizzierte Al- ternativtarif daraufhin untersucht werden, inwieweit er auch in komplexeren Fällen die aktuelle Gesamtschuld aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag exakt wiederzugeben vermag.

**Be- und Entlastungswirkungen eines alternativen Tarifs in besonderen Fällen**

Tatsächlich ergeben sich aus dem oben abgeleiteten Einkommensteuertarif (von nun an als Alternativtarif bezeichnet) mehrere Sonderfälle, bei denen die Steuer- schuld von derjenigen im geltenden Recht abweicht. In der Mehrzahl sind dies Mehrbelastungen, in Aus- nahmefällen kommt es aber auch zu Entlastungen der Steuerpflichtigen. Zunächst zu nennen sind hier Steuer- pflichtige mit Einkünften, die dem Progressionsvorbe- halt nach § 32b EStG unterliegen. Darunter fallen z.B. Lohnersatzleistungen wie Arbeitslosengeld oder Eltern- geld sowie ausländische Einkünfte, die einem Doppel- besteuerungsabkommen unterliegen. Diese Einkünfte sind selbst steuerfrei, erhöhen aber den Durchschnitts- steuersatz, mit dem das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen im Rahmen der tariflichen Ein- kommensteuer belastet wird.

Eine Mehrbelastung kann sich immer dann ergeben, wenn die ursprüngliche Steuerschuld im geltenden Recht so gering ausfällt, dass es beim Solidaritätszu-

schlag aufgrund der bestehenden Freigrenze und der anschließenden Milderungszone zu einer Belastung von weniger als 5,5% der Einkommensteuerschuld kommt. Im hier skizzierten Tarifvorschlag findet sich dieser Bereich durch die unveränderten Grenzsteuersätze in der ersten und zweiten Progressionszone und durch die vergleichsweise hohen Grenzsteuersätze in der dritten Progressionszone zwar ebenfalls wieder, der Progressionsvorbehalt erhöht die Durchschnittsteuersätze aber direkt, sofern das zu versteuernde Einkommen zuzüglich der Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, in diesen Bereich fällt.

### Beispiel 2: Progressionsvorbehalt

Beispiel 2 verdeutlicht den Effekt (vgl. Tabelle 3): Im Fallbeispiel 2A beträgt das zu versteuernde Einkommen 10 000 Euro und der Steuerpflichtige hat weitere Einkünfte von 5 000 Euro, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Im Grundtabellenfall beträgt der Durchschnittssteuersatz für ein zu versteuerndes Einkommen von 15 000 Euro etwa 8,95%. Angewendet auf das tatsächlich zu versteuernde Einkommen von 10 000 Euro ergibt sich daraus eine Einkommensteuerschuld von 895 Euro. Aufgrund der Freigrenze fällt darauf allerdings kein Solidaritätszuschlag an. Unter dem Alternativtarif steigt der Durchschnittssteuersatz durch die höheren Grenzsteuersätze in der dritten Progressionszone bei einem zu versteuernden Einkommen von 15 000 Euro nun jedoch um 5,5% auf dann 9,44% an. Die mit dem Tarifvorschlag angedachte Entlastung durch die Freigrenze und die darauf folgende Milderungszone bleibt durch den Effekt des Progressionsvorbehalts wirkungslos. Es kommt zu einer entsprechenden Mehrbelastung des Steuerpflichtigen in Höhe von 5,5% der ursprünglichen Steuerschuld, hier 49 Euro. Fallbeispiel 2B zeigt, dass diese Wirkungsweise auch dann zu Mehrbelastungen führt, wenn der Solidaritätszuschlag bereits im geltenden Recht gezahlt wird, aufgrund von Freigrenze und Milderungszone aber weniger als 5,5% der Einkommensteuerschuld ausmacht. In diesem Szenario fällt die Belastung des Steuerpflichtigen etwas geringer aus.

Dass es durch die Integration des Solidaritätszuschlags auch zu Entlastungen kommen kann, verdeutlicht das Fallbeispiel 2C, in dem die Einkünfte nach § 32b EStG negativ sind, beispielsweise durch negative ausländische Einkünfte, die einem Doppelbesteuerungsabkommen unterliegen haben. Das Beispiel ist so konstruiert, dass es im geltenden Recht zu einer Belastung durch den Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% der Einkommensteuerschuld kommt. Durch den negativen Progressionsvorbehalt landet man im Alternativtarif allerdings in einem Bereich, in dem die Grenzsteuersätze

Tabelle 3

### Beispiel 2: Progressionsvorbehalt

in Euro

	Fall A		Fall B		Fall C	
	Gel-tendes Recht	Alter-nativ-tarif	Gel-tendes Recht	Alter-nativ-tarif	Gel-tendes Recht	Alter-nativ-tarif
Zu versteuern-des Einkommen	10 000		11 000		19 000	
Einkünfte nach § 32b EStG	5 000		5 000		5 000	
Durchschnitts-steuersatz (in %)	8,95	9,44	9,95	10,50	7,84	8,02
Einkommen-steuer	895	944	1 094	1 154	1 490	1 524
Solidaritätszu-schlag	0	-	24	-	82	-
Summe der Steuern	895	944	1 118	1 154	1 572	1 524
Mehrbelastung	49		36		-48	

Quelle: eigene Berechnungen.

nicht durchgängig höher sind als im geltenden Recht, weshalb sich der Durchschnittssteuersatz im Vergleich zum geltenden Recht nur um lediglich 2,3% erhöht. Es kommt folglich zu einer Entlastung des Steuerpflichtigen.

### Beispiel 3: Außerordentliche Einkünfte

Ähnliche Effekte können sich ergeben, wenn bei einem Steuerpflichtigen außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG vorliegen, bei denen die sogenannte Fünftelregelung Anwendung findet (vgl. Tabelle 4). In diesem Fall ergibt sich die tarifliche Einkommensteuer aus der Steuer, wie sie sich ohne die Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte ergeben würde, zuzüglich des Fünffachen der Differenz zwischen dieser Steuer und der Steuer, die sich ergibt, wenn dieses zu versteuernde Einkommen um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöht wird. Zu Be- und Entlastung des Steuerpflichtigen kommt es immer dann, wenn das zu versteuernde Einkommen so niedrig ist, dass es unter dem neuen Tarif in eine der ersten drei Progressionszonen fällt. In diesem Fall erhöht sich die tarifliche Steuer auf das zu versteuernde Einkommen durch die Integration des Solidaritätszuschlags in den Tarif um weniger als 5,5%. Abhängig von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte kann die tarifliche Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte auch höher ausfallen als im geltenden Recht. Sind die außerordentlichen Einkünfte relativ groß, so steigt die sich ergebende tarifliche Ein-

Tabelle 4

**Beispiel 3: Außerordentliche Einkünfte**

in Euro

	Fall A		Fall B	
	Geltendes Recht	Alternativtarif	Geltendes Recht	Alternativtarif
(1) Zu versteuerndes Einkommen	12 000		12 000	
(2) Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	50 000		5 000	
(3) Steuerschuld auf (1)	639	639	639	639
(4) Steuerschuld auf (1) und ein Fünftel von (2)	3 182	3 357	860	860
(5) Differenzbetrag [(4)-(3)]	2 543	2 718	221	221
Einkommensteuer [(3) zuzüglich fünfmal (5)]	13 354	14 229	1 744	1 744
Solidaritätszuschlag	734	-	96	-
Summe der Steuern	14 088	14 229	1 840	1 744
Mehrbelastung	141		-96	

Quelle: eigene Berechnungen.

kommensteuer um 5,5%. Sind die außerordentlichen Einkünfte so gering, dass das zu versteuernde Einkommen auch nach ihrer Berücksichtigung innerhalb einer der ersten drei Progressionszonen liegt, so wächst die daraus resultierende Steuer um weniger als 5,5%, bzw. kann sogar konstant bleiben.

Im Falle hoher außerordentlicher Einkünfte erhöht sich die Differenz zwischen der Steuerschuld ohne und mit außerordentlichen Einkünften. Die gestiegene Differenz geht nun mit dem Faktor fünf in die Berechnung der tariflichen Einkommensteuer ein, so dass diese im Vergleich zum geltenden Recht um mehr als 5,5% ansteigt. Da der Solidaritätszuschlag im geltenden Recht maximal 5,5% der Steuerschuld ausmacht, kommt es zu einer Mehrbelastung des Steuerpflichtigen. Die Fallkonstellation 3A soll dies verdeutlichen: Im geltenden Recht ergibt sich bei einem zu versteuernden Einkommen von 12 000 Euro und außerordentlichen Einkünften in Höhe von 50 000 Euro eine Einkommensteuer von 13 354 Euro, auf die 734 Euro Solidaritätszuschlag zu entrichten sind. Mit dem Alternativtarif steigt die Steuerschuld auf das die außerordentlichen Einkünfte enthaltende zu versteuernde Einkommen von 3182 Euro um 5,5% auf 3357 Euro. Da sich die Steuerschuld auf das zu versteuernde Einkommen selbst nicht verändert hat, wächst der Differenzbetrag der beiden Größen um 175 Euro, was zu einem Anstieg der Steuerschuld um 875 Euro führt. Dieser Anstieg übertrifft die Entlastung durch den Wegfall des Solidaritätszuschlags um 141 Euro.

Sind die außerordentlichen Einkünfte jedoch niedrig, so sind durchaus Entlastungen für den Steuerpflichtigen, insbesondere durch den unveränderten Tarifverlauf in der ersten Progressionszone, möglich. Im Extremfall bleiben sowohl die Steuerschuld ohne als auch mit Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte konstant. In diesem Fall ändert sich nichts an der Höhe der tariflichen Einkommensteuer. Da allerdings der Solidaritätszuschlag wegfällt, wird der Steuerpflichtige entlastet. Verdeutlicht wird dies durch den Fall 3B.

Darüber hinaus lassen sich analog zum Beispiel des Progressionsvorbehalts auch bei den außerordentlichen Einkünften weitere Fallkonstellationen für negative außerordentliche Einkünfte konstruieren, in denen es zu Steuerbe- bzw. -entlastungen durch die Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif kommt.

Sowohl die durch den Progressionsvorbehalt als auch die durch die Fünffachregelung induzierten Effekte einer potenziellen Anpassung des Einkommensteuertarifs lassen sich nicht ohne Weiteres lösen. Obwohl es sich bei den oben dargestellten Problemen eher um Spezialfälle handelt, und, gemessen an der Gesamtzahl, nur ein vergleichsweise geringer Anteil aller Steuerpflichtigen hiervon betroffen sein sollte, zeigt sich bereits, dass eine vollständig aufkommens- und verteilungsneutrale Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif nicht möglich ist.

### Divergierende Bemessungsgrundlagen und ihr Einfluss auf die Steuerschuld

Aber auch ohne die oben genannten Spezialfälle würde eine Integration zu Problemen führen: Die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Solidaritätszuschlags orientiert sich zwar an der festgesetzten Einkommensteuer, diese ist aber nicht in jedem Fall identisch mit der tariflichen Einkommensteuer. Zudem weicht die Bemessungsgrundlage in einigen wesentlichen Punkten von der Einkommensteuer ab. Diese Abweichungen machen es, auch bei Ausblenden der oben beschriebenen, sich rein aus der Anwendung des Tarifes ergebenden Sonderprobleme, unmöglich, den Solidaritätszuschlag aufkommens- und verteilungsneutral in die Einkommensteuer zu integrieren.

Bei der Berechnung der fiktiven Einkommensteuer, welche Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags ist, wird insbesondere der Kinderfreibetrag für jedes Kind berücksichtigt, unabhängig davon, ob bei der für die Berechnung der Einkommensteuer vorgenommenen kindbezogenen Günstigerprüfung zwischen Kinderfrei-

betrag und Kindergeld nach § 31 EStG der Abzug des Kinderfreibetrags vom zu versteuernden Einkommen zum Tragen kommt oder nicht. Daraus resultiert, dass die meisten Familien im unteren und mittleren Einkommensbereich derzeit nicht oder kaum mit dem Solidaritätszuschlag belastet sind. So zahlt ein Ehepaar mit 2 Kindern im geltenden Recht bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 36 515 Euro keinen Solidaritätszuschlag. Für jedes weitere Kind erhöht sich die Einkommensgrenze um einen vollen Kinderfreibetrag von 7008 Euro. Eine streng an den aktuellen Grenzsteuersätzen orientierte Tarifänderung, die für diese Fallgruppe nicht zu Schlechterstellungen führen soll, kann es nicht geben.

#### Beispiel 4: Kinderfreibeträge

Dies soll Beispiel 4 darstellen (vgl. Tabelle 5): Im Fallbeispiel 4A liegt das zu versteuernde Einkommen eines nach der Splittingtabelle besteuerten Ehepaares mit einem Kind bei 40 000 Euro. Im geltenden Recht beträgt die Einkommensteuer 5268 Euro. Aufgrund der Berücksichtigung des Kinderfreibetrags ergibt sich jedoch als Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag nur eine fiktive Einkommensteuer von 3434 Euro, aus der sich ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 189 Euro ableitet. Dies sind bezogen auf die tatsächlich gezahlten Einkommensteuern nur knapp 3,6%. In der Summe zahlt die Familie 5457 Euro an Steuern. Mit den im Alternativtarif erhöhten Grenzsteuersätzen ergibt sich jedoch eine um exakt 5,5% höhere Einkommensteuer von 5558 Euro. Entsprechend kommt es zu einer Mehrbelastung in Höhe von 101 Euro.

Ohne Wirkung bleibt die Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif nur in solchen Fällen, in denen bereits im geltenden Recht ein Abzug der Kinderfreibeträge vorgenommen wurde. Dies veranschaulicht der Fall 4B, bei dem das zu versteuernde Einkommen 80 000 Euro beträgt. Nach Abzug des Kinderfreibetrags liegt das zu versteuernde Einkommen bei 72 992 Euro, woraus sich eine Einkommensteuer von 15 406 Euro ergibt. Da sich Einkommensteuer und Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag in diesem Fall nicht unterscheiden, ergibt sich ein Solidaritätszuschlag in Höhe von genau 5,5% der Einkommensteuer. Dies entspricht der Differenz zwischen der aktuell zu zahlenden Einkommensteuer und der sich im Alternativtarif ergebenden Steuer.

Will man die hier beschriebenen Mehrbelastungen vermeiden, wäre nur eine Kompensation jenseits einer reinen Tarifanpassung, etwa über eine gleichzeitig stattfindende Erhöhung des Kindergeldes, denkbar.

Tabelle 5

#### Beispiel 4: Genereller Abzug von Kinderfreibeträgen beim Solidaritätszuschlag<sup>1</sup>

in Euro

	Fall A		Fall B		Fall C	
	Gel- tendes Recht	Alter- nativ- tarif	Gel- tendes Recht	Alter- nativ- tarif	Gel- tendes Recht	Alter- nativ- tarif
Zu versteuern- des Einkommen	40 000		80 000 <sup>2</sup>		33 962	
Einkommen- steuer	5 268	5 558	15 406	16 253	3 682	3 885
Bemessungs- grundlage des Solidaritätszu- schlags	3 434	-	15 406	-	1 944	-
Solidaritätszu- schlag	189	-	847	-	0	-
Summe der Steuern	5 457	5 558	16 253	16 253	3 682	3 885
Mehrbelastung	101		0		203	

<sup>1</sup> Steuerpflichtiger mit Besteuerung nach der Splittingtabelle und einem Kind. <sup>2</sup> Vor Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen. Im Fall B ist die Gewährung von Kinderfreibeträgen vorteilhaft, so dass das dort angegebene zu versteuernde Einkommen weiter gemindert wird.

Quelle: eigene Berechnungen.

Dafür müsste das Kindergeld aber zumindest um den maximalen Vorteil angehoben werden, den ein Steuerpflichtiger aus der generellen Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag ziehen kann. Dieser Maximalvorteil entsteht dort, wo im geltenden Recht das zu versteuernde Einkommen durch den Abzug der Kinderfreibeträge gerade am Beginn der Milderungszone für den Solidaritätszuschlag liegt. Dies zeigt der Fall 4C: Bei einem zu versteuernden Einkommen von 33 962 Euro steigt die Einkommensteuer im Alternativtarif um 5,5% beziehungsweise 203 Euro an. Eine entsprechende Entlastung beim Solidaritätszuschlag findet allerdings nicht statt, da die Gewährung des Kinderfreibetrags in Verbindung mit der Milderungszone im geltenden Recht dazu führt, dass der Steuerpflichtige keinen Solidaritätszuschlag zahlt. Will man die jährliche Belastung dieses Ehepaares ausgleichen, so müsste das monatliche Kindergeld um 17 Euro erhöht werden.

Während eine solche Kindergelderhöhung Mehrbelastungen ausschließt, führt sie gleichzeitig überall dort zu Entlastungen, wo der tatsächliche Vorteil aus der Berücksichtigung der Kinderfreibeträge im Rahmen der Erhebung des Solidaritätszuschlags geringer ausfällt als der Maximalbetrag. Demzufolge wären die Kosten einer solchen Kindergelderhöhung nicht unerheblich:

Bei etwa 13,6 Mio. Kindern mit Kindergeldgewährung<sup>8</sup> würden sich aktuell zusätzliche Kosten beim Kindergeld in Höhe von jährlich mindestens 2,8 Mrd. Euro ergeben, denen vergleichsweise geringe Mehreinnahmen durch die oben beschriebenen Mehrbelastungen von Kindergeldbeziehern entgegenstehen.

Darüber hinaus ergibt sich für Steuerpflichtige mit Anspruch auf Kinderfreibeträge bzw. Kindergeld ein weiteres Problem: Nach § 3 Abs. 2a SolzG werden Kinderfreibeträge auch dann in voller Höhe gewährt, wenn für das Kind nur mindestens einen Monat lang Anspruch auf Kindergeld besteht. Konsequenz ist, dass z.B. für ein im Dezember geborenes Kind eines Steuerpflichtigen, für das in diesem Jahr Kindergeld in Höhe von 184 Euro gezahlt wird, ein steuerlicher Vorteil von maximal rund 203 Euro erwächst. Bei Integration des Solidaritätszuschlags in den Tarif würde dem Wegfall dieser 203 Euro lediglich ein um 17 Euro erhöhtes Kindergeld gegenüberstehen. Dieses Problem betrifft nicht nur Geburten, sondern auch Kinder, die im Verlauf des Jahres ihre Ausbildung beendet haben bzw. die Altershöchstgrenze beim Kindergeldanspruch erreichen und damit vor Jahresende aus dem Kindergeldbezug fallen. Größenordnungsmäßig könnten so bis zu 1 Mio. Kinder davon betroffen sein.<sup>9</sup> Die Finanzierbarkeit einer Kindergelderhöhung, die auch diese Fälle vollständig kompensiert, scheint eher fraglich.

### Beispiel 5: Abzüge und Hinzurechnungen

Über die Kinderfreibeträge hinaus verändern zahlreiche steuerliche Merkmale die sich ergebende Einkommensschuld als direkte Abzugs- oder Hinzurechnungsbeträge zur tariflichen Einkommensteuer. Eine Divergenz zwischen tariflicher und endgültiger Einkommensteuer führt ebenfalls zu systematischen Verzerrungen, sobald der Solidaritätszuschlag in den Tarif integriert wird. Beispiel 5 soll dies für zwei Fälle mit einem unter der Grundtabelle zu versteuernden Einkommen von 20 000 Euro konkretisieren (vgl. Tabelle 6): Im geltenden Recht beträgt die tarifliche Einkommensteuer auf dieses Einkommen jeweils 2634 Euro. Unter dem alternativen Tarif steigt dieser Wert um 5,5% auf 2779 Euro. Im Fallbeispiel 5A sind von der tariflichen Einkommensteuer 500 Euro abzuziehen. Hierbei handelt es sich z.B. um Steuerermäßigungen bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG oder Abzugsbeträge wegen Auf-

<sup>8</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF): Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2013. Demnach wurde im Jahr 2013 für etwa 13,585 Mio. Kinder Kindergeld gezahlt.

<sup>9</sup> Darüber hinaus existiert eine Zahl von Fällen, in denen Steuerpflichtige zwar einen Anspruch auf den Kinderfreibetrag, nicht jedoch auf das Kindergeld haben. Hier kommt es ebenfalls zu Mehrbelastungen.

Tabelle 6

### Beispiel 5: Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge zur tariflichen Einkommensteuer

in Euro

	Fall A		Fall B	
	Geltendes Recht	Alternativtarif	Geltendes Recht	Alternativtarif
Zu versteuerndes Einkommen	20 000		20 000	
Tarifliche Einkommensteuer	2 634	2 779	2 634	2 779
Abzugs-/Hinzurechnungsbetrag <sup>1</sup>	500		-184	
Einkommensteuer	2 134	2 279	2 818	2 963
Solidaritätszuschlag	117	-	155	-
Summe der Steuern	2 251	2 279	2 973	2 963
Mehrbelastung	28		-10	

<sup>1</sup> Positive Werte sind als Abzugsbeträge, negative Werte als Hinzurechnungen zur tariflichen Einkommensteuer zu interpretieren.

Quelle: eigene Berechnungen.

wendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen bzw. Handwerkerleistungen nach § 35a EStG.<sup>10</sup> Die Einkommensteuer, die ebenfalls die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag bildet, mindert sich auf 2134 Euro. Daraus ergeben sich ein Solidaritätszuschlag von 117 Euro und eine Gesamtbelastung von 2251 Euro. Unter dem Alternativtarif ergibt sich nach Berücksichtigung des Abzugsbetrags hingegen eine Gesamtbelastung von 2279 Euro, und somit eine Mehrbelastung von 28 Euro. Diese Mehrbelastung entspricht 5,5% des Wertes des Abzugsbetrags und ist allein der Tatsache geschuldet, dass sich die tarifliche Steuer um 5,5% erhöht, während im geltenden Recht nur die um den Abzugsbetrag geminderte Einkommensteuer mit dem Solidaritätszuschlag belastet wird.

Umgekehrt kann ein Hinzurechnungsbetrag zur tariflichen Einkommensteuer auch zu Entlastungseffekten führen. Dies sei am Beispielfall 5B verdeutlicht, in dem der tariflichen Einkommensteuer ein Betrag von 184 Euro hinzugerechnet wird. Ein solcher Hinzurechnungsbetrag kann z.B. dann zum Tragen kommen, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen eines Riestervertrages Sonderausgaben nach § 10a EStG geltend macht, deren Berücksichtigung zu einer dem direkten Zulagenanspruch übersteigenden Steuerentlastung führt. In die-

<sup>10</sup> Weitere Abzugsbeträge können sich bei von der tariflichen Steuer abzuziehenden ausländischen Steuern oder bei Zuwendungen an politische Parteien und Wählervereinigungen nach § 34g EStG ergeben.

sem Fall wird die bereits ausgezahlte Riesterzulage der tariflichen Einkommensteuer hinzugerechnet, wodurch die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag steigt. Während die tarifliche Einkommensteuer nun um 5,5% höher ausfällt als im geltenden Recht, entspricht der Solidaritätszuschlag im geltenden Recht 5,5% der durch die Hinzurechnung vergleichsweise höheren Einkommensteuer. Im Beispielfall führt dies zu einer Entlastung in Höhe von 10 Euro.

Als Lösung für die an dieser Stelle genannten Verzerrungen bietet es sich an, sämtliche Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge zunächst wie bisher zu ermitteln. In einem zweiten Schritt könnten diese Beträge dann mit dem Faktor 1,055 multipliziert werden.

Ein letztes Problem ergibt sich bei der Festsetzung der Kirchensteuer, die prinzipiell auf derselben Bemessungsgrundlage fußt wie der Solidaritätszuschlag. Durch die Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif erhöht sich die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer. Faktisch wird der Solidaritätszuschlag dadurch kirchensteuerpflichtig. Bei unveränderten Kirchensteuersätzen ergibt sich hier in der Regel bei Kirchensteuerpflichtigen eine Mehrbelastung in Höhe von 5,5%. Es kommt mitunter zu dem paradoxen Ergebnis, dass Mehrbelastungen der Steuerpflichtigen mit Steuermindereinnahmen auf Seiten von Bund, Ländern und Kommunen einhergehen, da die Steuerpflichtigen einen Teil ihrer Zusatzbelastung über die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs gezahlter Kirchensteuern nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG auf die Gebietskörperschaften überwälzen können. Theoretisch ließe sich auch dieses Problem relativ einfach lösen, indem die Kirchensteuersätze entsprechend gesenkt werden. Letztendlich würden Verhandlungen über eine Reform des Solidaritätszuschlags aber nochmals deutlich erschwert, da mit den Kirchen weitere Akteure in das Verhandlungsgeschehen eingreifen.

## Fazit

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass es selbst unter der Annahme eines die aktuellen Grenz-

steuersätze wiedergebenden Einkommensteuertarifs identifizierbare Gewinner und Verlierer geben wird. Zu den Belasteten werden Steuerpflichtige mit Kindern und unterjährigem Kindergeldanspruch gehören, ebenso diejenigen, die Abzugsbeträge von der tariflichen Steuer geltend machen. Gewinnen werden Steuerpflichtige mit Hinzurechnungen zur tariflichen Einkommensteuer.

Eine 1:1-Abbildung des Solidaritätszuschlags in einem neuen Einkommensteuertarif ist mit einer Vielzahl von Problemen behaftet. Soll die aktuelle Gesamtbelastung der Steuerpflichtigen möglichst exakt und dabei aufkommensneutral durch einen neuen Tarif abgebildet werden, so würde dies zunächst die Abkehr vom Prinzip des linear-progressiven Tarifs bedeuten. Aufgrund der Komplexität des Einkommensteuerrechts verblieben dann aber noch immer einige Spezialfälle, bei denen eine exakte Abbildung der aktuellen Gesamtsteuerschuld aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag nicht möglich ist.

Quantitativ bedeutsamer sind die Probleme, die aus den bestehenden Divergenzen zwischen tariflicher Einkommensteuer und der Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag resultieren. Das Beispiel der Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge zeigt, dass ein Teil der entstehenden Probleme durch flankierende Maßnahmen in der Gesetzgebung prinzipiell gelöst werden könnte. Insbesondere bei Steuerpflichtigen mit Kindern würde eine Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif aber zu erheblichen Mehrbelastungen führen. Eine mögliche Kompensation der Familien über eine Erhöhung des Kindergeldes läuft dem Ziel der Kostenneutralität zuwider. Zudem bliebe das Problem bei Steuerpflichtigen mit unterjährigem Kindergeldanspruch weiter bestehen.

Unten diesen Gesichtspunkten scheint es kaum möglich, den Solidaritätszuschlag in seiner bisherigen Form in den Einkommensteuertarif zu integrieren. Weder könnte dies aufkommensneutral geschehen, noch könnten Mehrbelastungen bei einzelnen Steuerpflichtigen vollständig ausgeschlossen werden.

**Title:** *Integration of the Solidarity Surcharge into the German Income Tax Tariff*

**Abstract:** *A recent policy proposal suggests integrating the solidarity surcharge into the income tax tariff. The authors discuss the feasibility of the proposed changes. Based on a number of selected examples, they conclude that a reform that is both distributionally and revenue-neutral is (almost) impossible. Such a reform would yield either an increased tax burden for at least some of the current taxpayers or significant revenue losses.*

**JEL Classification:** H24