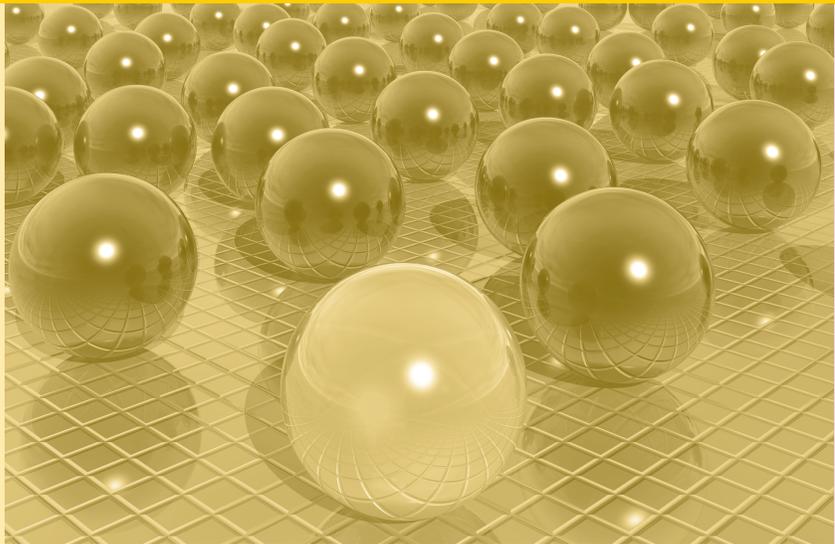


FDZ-Arbeitspapier Nr. 45



Ein Mikrosimulationsmodell zur Berechnung der
einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage und
der Steuerzahlung auf Basis des Taxpayer-Panels

Thomas-Patrick Schmidt

2013

Impressum

Herausgeber: Statistische Ämter des Bundes und der Länder
Herstellung: Information und Technik Nordrhein-Westfalen
Telefon 0211 9449-01 • Telefax 0211 442006
Internet: www.forschungsdatenzentrum.de
E-Mail: forschungsdatenzentrum@it.nrw.de

Fachliche Informationen zu dieser Veröffentlichung:

Forschungsdatenzentrum der
Statistischen Landesämter
– Geschäftsstelle –
Tel.: 0211 9449-2873
Fax: 0211 9449-8087
forschungsdatenzentrum@it.nrw.de

Informationen zum Datenangebot:

Statistisches Bundesamt
Forschungsdatenzentrum

Tel.: 0611 75-2420
Fax: 0611 72-3915
forschungsdatenzentrum@destatis.de

Forschungsdatenzentrum der
Statistischen Landesämter
– Geschäftsstelle –
Tel.: 0211 9449-2876
Fax: 0211 9449-8087
forschungsdatenzentrum@it.nrw.de

Erscheinungsfolge: unregelmäßig
Erschienen im April 2013

Diese Publikation wird kostenlos als **PDF-Datei** zum Download unter www.forschungsdatenzentrum.de angeboten.

© Information und Technik Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf, 2013
(im Auftrag der Herausbergemeinschaft)

Vervielfältigung und Verbreitung, nur auszugsweise, mit Quellenangabe gestattet. Alle übrigen Rechte bleiben vorbehalten.

Fotorechte Umschlag: ©artSILENCEcom – Fotolia.com

Bei den enthaltenen statistischen Angaben handelt es sich um eigene Arbeitsergebnisse des genannten Autors im Zusammenhang mit der Nutzung der bereitgestellten Daten der Forschungsdatenzentren. Es handelt sich hierbei ausdrücklich nicht um Ergebnisse der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder.

FDZ-Arbeitspapier Nr. 4)

Ein Mikrosimulationsmodell zur Berechnung der
einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage und
der Steuerzahlung auf Basis des Taxpayer-Panels

Thomas-Patrick Schmidt

2013

Ein Mikrosimulationsmodell zur Berechnung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage und der Steuerzahlung auf Basis des Taxpayer-Panels

Thomas-Patrick Schmidt*

Zusammenfassung: In diesem Beitrag wird auf Basis des Taxpayer-Panels ein statisches steuerliches Mikrosimulationsmodell ohne Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen zur Berechnung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage und der Steuerzahlung für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006 entwickelt. Anhand der Informationen aus den eingereichten Einkommensteuererklärungen und den Veranlagungsdaten der Finanzverwaltung wird das steuerliche Veranlagungsverfahren von der Ermittlung der Einkünfte bis zur festgesetzten Einkommensteuer sowie dem Solidaritätszuschlag detailliert nachgebildet. Ein Vergleich der Ergebnisse des Mikrosimulationsmodells mit den Veranlagungsergebnissen der Finanzverwaltung zeigt, dass die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage und die Steuerzahlung sowohl hinsichtlich des Aufkommens als auch hinsichtlich der Varianz mit hoher Präzision simuliert werden können. Angewendet auf die Fragestellung der Simulation einer rechtlich einheitlichen Bemessungsgrundlage für die Schätzung der Einkommenselastizität zeigt sich, dass ein nicht unerheblicher Teil des im Betrachtungszeitraum beobachtbaren Wachstums der Bemessungsgrundlage keine Verhaltensreaktion der Steuerpflichtigen darstellt, sondern von der rechtlichen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ausgeht.

1 Einleitung

Die Einkommensteuerstatistik stellt als Vollerhebung aller Steuerveranlagungen¹ eine zentrale Datenquelle für die Untersuchung der Aufkommens- und Verteilungswirkungen von Steuerreformen dar.² Ihr Analysepotential wurde durch die Verknüpfung der Steuerpflichtigen über mehrere Veranlagungszeiträume zu einem Panel erheblich erweitert.³ Die exakte Zuordnung der im Rahmen des steuerlichen Veranlagungsverfahrens erfassten Merkmale zu einem Steuerpflichtigen und einem

* Dipl.-Kfm. Thomas-Patrick Schmidt, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Ruhr-Universität Bochum. E-Mail: Thomas-Patrick.Schmidt@rub.de. Für die Bereitstellung der Daten und des Gastwissenschaftlerarbeitsplatzes sowie für die Anonymisierung der Ergebnisse danke ich Martin Genz, Bernd Hesselmanns und Tim Siebenmorgen vom FDZ der Länder (Düsseldorf), Raphael Beier und Tim Hochgürtel vom FDZ des Bundes (Wiesbaden) sowie Stefan Dittrich und Ulrike Gerber vom Statistischen Bundesamt (Wiesbaden).

¹ Vgl. Statistisches Bundesamt (2008a), S. 5, für die jährliche Einkommensteuerstatistik und Statistisches Bundesamt (2008b), S. 5, für die 3-jährliche Lohn- und Einkommensteuerstatistik.

² Vgl. für eine detaillierte Analyse des Aufkommens der Einkommensteuer von 1989 bis 1995 bspw. Müller (2004), S. 73-178, und für eine Analyse der Verteilungswirkungen der „rot-grünen“ Steuerreform Maiterth/Müller (2003) bzw. Maiterth/Müller (2007).

³ Vgl. Zwick (1998), S. 571, Kriete-Dodds/Vorgriemer (2007), S. 504-509 und Kaiser/Wagner (2008), S. 341.

Veranlagungsjahr ermöglichen mikroökonomisch fundierte Analysen der Verhaltensreaktionen von Steuerpflichtigen infolge von Steuerreformen.⁴

Um einen Rückschluss von einer Veränderung der in der Statistik ausgewiesenen Variablen im Zeitverlauf auf das Verhalten der Steuerpflichtigen ziehen zu können, muss jedoch sichergestellt werden, dass die Handlungen der Steuerpflichtigen zu den verschiedenen Zeitpunkten anhand des gleichen Messkonzepts erfasst werden.⁵ Die Merkmale im Taxpayer-Panel werden jedoch nicht auf Basis einer einheitlichen Definition, sondern entsprechend des zum jeweiligen Erhebungszeitpunkt gültigen Steuerrechts erfasst. Darüber hinaus stehen die Variablen entsprechend dem steuerlichen Veranlagungsverfahren zueinander in einer funktionalen Beziehung, sodass im Fall der Änderung einer Variable eine Neuberechnung der nachgelagerten Variablen erforderlich ist. Für eine Analyse von Verhaltensreaktionen ist es darum notwendig, das steuerliche Veranlagungsverfahren nachzubilden, um auch bei einer Änderung der rechtlichen Definition von Bemessungsgrundlagenbestandteilen bzw. für alternative Tarifvorschriften vergleichbare Bemessungsgrundlagen und Steuerzahlungen berechnen zu können. Dies ist Gegenstand des folgenden Beitrags.

Dabei wird wie folgt vorgegangen: Nach einer kurzen Vorstellung des Taxpayer-Panels wird ein Mikrosimulationsmodell zur Berechnung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage und der Steuerzahlung auf Basis des Taxpayer-Panels für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006 entworfen sowie die Qualität des Modells evaluiert. Daran schließt sich ein Anwendungsbeispiel an, in dem eine einheitliche Bemessungsgrundlage als notwendige Vorarbeit für die Schätzung der Einkommenselastizität simuliert wird. Die Arbeit endet mit einer Zusammenfassung.

2 Das Taxpayer-Panel des Statistischen Bundesamtes

Das Taxpayer-Panel basiert auf der jährlichen Einkommensteuerstatistik⁶, welche als zentrale Sekundärstatistik auf den im einkommensteuerlichen Veranlagungsverfahren anfallenden Daten beruht. Diese werden von den zuständigen Finanzämtern im Rahmen des Besteuerungsverfahrens erfasst und dienen insbesondere der Ermittlung sowie Festsetzung der individuellen Einkommensteuer. Die Länderfinanzverwaltungen speichern die in den Bundesländern anfallenden Einkommensteuerdaten der letzten drei Jahre und übermitteln diese im jährlichen Turnus an das Bundesministerium der Finanzen. Seit dem Veranlagungszeitraum 2001 ist das Statistische

⁴ Für die Untersuchung von Verhaltensreaktionen auf steuerpolitische Maßnahmen halten Spahn et al. (1992), S. 112 „Paneldaten, d.h. Längsschnittdaten von identischen Personen [...] [für] unverzichtbar“. Einen kurzen Überblick über die ökonomischen Probleme bei der Schätzung von Verhaltensreaktionen auf steuerpolitische Maßnahmen gibt Triest (1998), S. 762-764.

⁵ Im Rahmen der Regressionsanalyse kann die Verwendung von fehlerhaft gemessenen erklärenden Variablen zu einer verzerrten Schätzung von deren Einfluss auf die erklärte Variable führen, vgl. Wooldridge (2008), S. 318-320, und Stock/Watson (2006), S. 309.

⁶ Für die jährliche Einkommensteuerstatistik wird im Schrifttum auch die Bezeichnung „Bundesstatistik“ und für die Veranlagungszeiträume vor 2001 darüber hinaus „Geschäftsstatistik“ genutzt. Davon abzugrenzen ist die 3-jährliche Einkommensteuerstatistik, für die auch die Bezeichnung „Lohn- und Einkommensteuerstatistik“ verwendet wird.

Bundesamt mit der statistischen Aufbereitung betraut und erstellt in jährlichem Turnus die etwa 28 Millionen Steuerpflichtige umfassende jährliche Einkommensteuerstatistik.⁷

Diese Statistik bildet die Grundlage des Taxpayer-Panels, zu dem die Steuerpflichtigen in einem dreistufigen Verfahren in zeitlicher Hinsicht verknüpft werden. Dies erfolgt primär anhand der Steuernummer, welche die Steuerpflichtigen auf Ebene der Bundesländer eindeutig identifiziert. Da sich die Steuernummer insbesondere im Fall der Heirat oder Scheidung ändern kann,⁸ werden solche Steuerpflichtige, bei denen sich die Veranlagungsart ändert, anhand des Wohnortes, der Religion und des Geburtsdatums zusammengeführt. Die nach diesen beiden Verknüpfungsschritten verbleibenden Steuerpflichtigen werden anhand indirekter Identifikatoren verbunden: Zusammenveranlagte können bereits anhand ihrer Geburtsdaten und der Religionszugehörigkeit der beiden zusammenveranlagten Personen adäquat verknüpft werden, wogegen für Einzelveranlagte in einem zweistufigen Verfahren insgesamt elf indirekte Identifikatoren⁹ eingesetzt werden.¹⁰

Für wissenschaftliche Zwecke wird der Datensatz vom Forschungsdatenzentrum des Bundes und der Länder als „balanced panel“ zur Verfügung gestellt, d.h. es sind lediglich Steuerpflichtige enthalten, deren Daten über den gesamten Zeitraum verknüpft werden konnten.¹¹ Für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2006 trifft dies auf die Querschnittsdaten von etwa 18,5 Millionen Steuerpflichtigen zu. Das Taxpayer-Panel wird als geschichtete 0,5 % (5 %) Zufallsstichprobe mit 92.825 (928.993) Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt, wobei insbesondere zur Darstellung korrekter deskriptiver Statistiken für jeden Steuerpflichtigen ein Hochrechnungsfaktor angegeben wird.¹² Pro Steuerpflichtigem und Veranlagungszeitraum sind etwa 1.000 Variablen vorhanden.

Im Vergleich zu Befragungsdaten sind insbesondere der große Umfang und die hohe Präzision der steuerlichen Angaben herauszustellen. Es sind detaillierte Angaben von der Ermittlung der Einkünfte über Verlustabzug, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Kinderfreibeträge bis hin zum zu versteuernden Einkommen und der Einkommensteuerzahlung enthalten. Ebenso ist die hohe Glaubwürdigkeit der Angaben hervorzuheben, da diese als einkommensteuerliche Echtdaten durch die Finanzverwaltung auf deren Richtigkeit geprüft werden. Darüber hinaus sind hohe Einkommen

⁷ Zur Konzeption, Datenqualität und Abgrenzung von der 3-jährlichen Einkommensteuerstatistik vgl. Lietmeyer/Kordsmeyer/Gräß/Vorgrimler (2005). Einen Überblick über die jeweils aktuelle jährliche Einkommensteuerstatistik gibt die Fachserie 14, Reihe 7.1.1, des Statistischen Bundesamtes.

⁸ Zwei zusammenveranlagte Personen sind ein Steuerpflichtiger mit einer Steuernummer, wogegen zwei einzelveranlagte Personen zwei Steuerpflichtige mit zwei Steuernummern darstellen.

⁹ Die Identifikatoren sind Wohnort, Religion, Geschlecht, Gewerkekennzahl, soziale Gliederung, Geburtsdatum der ersten drei Kinder sowie jeweils ein Dummy für deklarierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, vgl. Vorgrimler/Gräß/Kriete-Dodds (2006), S. 13-15.

¹⁰ Vgl. Kriete-Dodds/Vorgrimler (2007), S. 498-502, und Vorgrimler/Gräß/Kriete-Dodds (2006), S. 5-17, für die Verknüpfung der Querschnitte zu einem Panel.
¹¹ Analysen von Kriete-Dodds/Vorgrimler (2007) für die Jahre 2001 bis 2003 zeigen, dass die Einkommen im Taxpayer-Panel im Durchschnitt höher sind als in den jeweiligen Querschnitten. Die Autoren führen dies überwiegend auf Berufsanfänger und Todesfälle bzw. Eintritte in den Ruhestand zurück, da solche Steuerpflichtige nicht in allen Veranlagungszeiträumen eine Steuererklärung erstellt haben und somit nicht im Taxpayer-Panel enthalten sind.

¹² Eine geschichtete Zufallsstichprobe unterscheidet sich von einer ungeschichteten Zufallsstichprobe darin, dass die Repräsentativität der Stichprobe durch die Vorgabe von Schichtungskriterien sichergestellt wird. Beim Taxpayer-Panel dient u.a. der Gesamtbetrag der Einkünfte als Schichtungskriterium. Dies führt dazu, dass Steuerpflichtige mit sehr hohen und sehr geringen bzw. negativen Einkommen nahezu vollständig in die Stichprobe eingehen, während für die Schicht der mittleren Einkünfte weniger Steuerpflichtige als in der Grundgesamtheit enthalten sind. Da somit im Unterschied zu einer ungeschichteten Zufallsstichprobe die Ziehungswahrscheinlichkeit nicht für alle Einheiten gleich hoch ist, wird diese in der Stichprobe für jede Erhebungseinheit ausgewiesen. Vgl. für das Stichprobendesign des Taxpayer-Panels Statistisches Bundesamt (2010a) und für eine Diskussion der Verwendung von Gewichtungsfaktoren im Rahmen der Datenanalyse statt vieler Cameron/Trivedi (2009), S. 105-108.

nahezu vollständig erfasst, sodass die wohl valideste Datenquelle zur Untersuchung hoher Einkommen vorliegt.¹³ Aufgrund der hohen Fallzahl können zudem seltene Phänomene untersucht werden. Einschränkend ist jedoch anzumerken, dass nur wenige Informationen hinsichtlich der Einkünfteermittlung vorliegen. Für die Gewinneinkunftsarten sind keine Angaben zu den Erträgen und Aufwendungen enthalten,¹⁴ für die Überschusseinkunftsarten liegen die einzelnen Einnahmen und Werbungskosten betreffend nur wenige Angaben vor. Des Weiteren schränkt die geringe Anzahl der im Besteuerungsprozess erfassten soziodemographischen Merkmale¹⁵ das Analysepotential erheblich ein.¹⁶

3 Dokumentation des Mikrosimulationsmodells

3.1 Allgemeines Vorgehen und Einordnung des Modells

Der wesentliche Anwendungsbereich des zu erstellenden Modells ist die Vereinheitlichung der Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage bzw. der Steuerzahlung vor dem Hintergrund der Vergleichbarkeit der im Taxpayer-Panel enthaltenen Angaben für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006. Dafür wird zunächst das steuerliche Veranlagungsverfahren in einem Modell nachgebildet und die Bemessungsgrundlage sowie die Steuerzahlung für jeden Steuerpflichtigen anhand der im Datensatz vorhandenen individuellen Merkmale simuliert¹⁷. Da die Veranlagungsergebnisse der Finanzverwaltung ebenfalls im Datensatz enthalten sind, kann die Qualität des Modells durch einen Vergleich der Simulationsergebnisse mit den von der Finanzverwaltung berechneten Ergebnissen gewährleistet werden. Alternative steuerliche Regelungen werden durch eine Modifikation des in der Fassung des jeweils aktuellen Steuerrechts geprüften Modells implementiert. Die Bemessungsgrundlagen und Steuerzahlungen des geänderten Rechtsstands werden durch eine Simulation des modifizierten Modells gewonnen.

Das Modell wurde für das Programm SAS entwickelt und ist modular aufgebaut. Die modulare Programmstruktur wurde – neben universellen Einsatzmöglichkeiten für verschiedene Datensätze – insbesondere aufgrund der guten Möglichkeit zur Überprüfung und Überarbeitung der Programmcodes gewählt.¹⁸ Die Module werden funktional abgegrenzt und orientieren sich am

¹³ Vgl. Statistisches Bundesamt (2008a), S. 4. Im Forschungsbereich „Hohe Einkommen“ werden überwiegend Daten der amtlichen Einkommensteuerstatistik verwendet. Ergebnisse zu hohen Einkommen auf Basis der Einkommensteuerstatistik gehen beispielsweise in den Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung ein, vgl. Merz/Hirschel/Zwick (2005). Einen Überblick über den aktuellen Stand der Literatur geben Atkinson/Piketty/Saez (2011).

¹⁴ Dies ist der Konzeption der Einkommensteuerstatistik geschuldet. Die tiefst mögliche Informationsebene des Datensatzes sind die Angaben aus den Formularen zur Einkommensteuererklärung, welche die Bilanzen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen nicht enthalten. Die Datenlage kann sich in Zukunft verbessern, da für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen, gem. § 5b EStG die Pflicht zur elektronischen Übermittlung von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung an die Finanzverwaltung besteht, vgl. Herzig/Schäperclaus (2012), S. 359.

¹⁵ Um die aufgezeigten Vorteile der amtlichen Steuerstatistik mit den umfangreichen soziodemographischen Informationen von Haushaltsbefragungen zu kombinieren, kann eine Zusammenführung der Einkommensteuerstatistik mit anderen Datensätzen erfolgen, vgl. grundlegend Spahn et al. (1992), S. 126-146, Kassella (1994), Bork (2000), S. 112-133 und Wagenhals/Buck (2007).

¹⁶ Vgl. Flory/Stöwhase (2012), S. 69, die amtliche Einkommensteuerdaten mit denen des SOEP hinsichtlich ihrer Eignung als Datengrundlage für ein Mikrosimulationsmodell des Steuer- und Transfersystems vergleichen.

¹⁷ Der Einsatz von Simulationen in der Wirtschafts- und Sozialwissenschaft geht auf Orcutt (1957) zurück und wird von Spahn (1972), S. 109, definiert als „eine Technik [...], die darauf abzielt, die Eigenschaften und das Verhalten eines realen Systems und seiner Subsysteme auf der Grundlage eines der Realität nachgebildeten operablen Modells kennenzulernen, indem man das Verhalten des Modells unter unterschiedlichen Bedingungen untersucht“.

¹⁸ Zu den Vorzügen des modularen Aufbaus von Mikrosimulationsmodellen vgl. Reister (2009), S. 17-19.

steuerlichen Veranlagungsverfahren. Dabei werden auch Interdependenzen zwischen den Modulen berücksichtigt, welche beispielsweise aufgrund von Günstigerprüfungen bestehen. Da eine Fortschreibung der Daten ebenso wie die Berücksichtigung von Verhaltensreaktionen der Steuerpflichtigen für die Vereinheitlichung des Steuerrechts nicht notwendig sind, werden diese Aspekte im Modell nicht berücksichtigt. Insoweit handelt sich um ein statisches Mikrosimulationsmodell des Steuersystems ohne Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen auf Basis von Einkommensteuerdaten der amtlichen Statistik.¹⁹

Im Unterschied zu den Mikrosimulationsmodellen zur Politikevaluation ist das Modell nicht auf die Analyse von Aufkommens- und Verteilungseffekten oder die Identifikation von Gewinnern und Verlierern von geplanten Steuerreformen ausgelegt, sondern es werden lediglich die Voraussetzungen für verschiedene Analysebereiche geschaffen.²⁰ Grundsätzlich kann für jeden Analysezweck ein eigenständiges Mikrosimulationsmodell entwickelt werden.²¹ So existieren zum gegenwärtigen Zeitpunkt bereits mehrere Mikrosimulationsmodelle des Steuer- und Transfersystems in Deutschland. Ihre Leistungsfähigkeit übersteigt insbesondere im Analysebereich die des hier vorgestellten Modells.²² Da die vorliegenden Modelle einerseits in der Regel andere Zielstellungen verfolgen und somit eine andere Struktur aufweisen, und andererseits keines dieser Modelle öffentlich zugänglich ist, muss für die Simulation der Bemessungsgrundlage und der Steuerzahlung auf Basis des Taxpayer-Panels ein eigenständiges Modell entworfen werden.²³

3.2 Simulation der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage

3.2.1 Allgemeines Vorgehen

Die Anzahl der im Modell berücksichtigten Regelungen und somit die Leistungsfähigkeit des Modells ist im Wesentlichen durch zwei Faktoren begrenzt. Zum einen richtet sich der Umfang der berücksichtigten Regelungen nach dem angestrebten Ziel einer Vereinheitlichung des Steuerrechts. Darum werden beispielsweise steuerliche Regelungen, die im gesamten Zeitraum unverändert blieben – wie beispielsweise die Besteuerung von privaten Veräußerungsgewinnen i.S.d. § 23 EStG²⁴ – nicht mit allen im Datensatz vorhandenen Details simuliert.²⁵ Zum anderen werden nur solche Zusammenhänge modelliert, die anhand der im Datensatz vorhandenen Merkmale simuliert werden

¹⁹ Die Einordnung des Modells wird entsprechend der von Spahn et al. (1992), S. 14-24, aufgestellten Kriterien vorgenommen.

²⁰ Insoweit ist das Modell eher mit für US-amerikanische Einkommensteuerdaten entwickelten reinen Steuerberechnungsprogrammen vergleichbar, vgl. Feenberg/Coutts (1993) für das Programm „TAXSIM“ und Bakija (2009) für das Programm „IncTaxCalc“. Da im deutschen Schrifttum jedoch der Begriff „Mikrosimulation“ gebräuchlicher ist, wird dieser hier verwendet.

²¹ Vgl. Bork (2000), S. 62.

²² Einen Überblick über Simulationsmodelle des Steuer- und Transfersystems für Deutschland geben bspw. Müller (2004), S. 35-42, Peichl (2005), S. 30-32, und Wagenhals (2004). Zur Anwendung von Mikrosimulationsmodellen in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre siehe Maiterth (2007).

²³ Das von Gottfried/Schellhorn (2001) entwickelte Modell SIMST ist von der Zielstellung und Datenstruktur dem hier erstellten Modell ähnlich. Da es jedoch für einen anderen Datensatz (IAW-Einkommensteuerpanel) und einen anderen Steuerrechtsstand (Veranlagungszeiträume 1988 bis 1991) erstellt wurde und darüber hinaus nicht öffentlich zugänglich ist, kann SIMST nicht für die Vereinheitlichung der Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage bzw. der Steuerzahlung auf Basis des Taxpayer-Panels genutzt werden.

²⁴ Sofern nicht anders angegeben, beziehen sich Verweise auf das EStG, die EStDV, die EStR und das SolZG auf die für den Veranlagungszeitraum 2006 gültige Fassung.

²⁵ Die enge Ausrichtung eines Mikrosimulationsmodells an einer bestimmten Fragestellung ist ein übliches Vorgehen, vgl. bspw. Galler (1994), S. 114.

können. Im Rahmen der folgenden Dokumentation wird darum weniger auf technische Details, sondern vielmehr auf das von der Problemstellung und dem Datensatz determinierte Aggregationsniveau der Simulation eingegangen.

Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage stehen im Datensatz grundsätzlich zwei Typen von Merkmalen zur Verfügung. Es sind sowohl Merkmale enthalten, welche unmittelbar die Angaben in den Formularen zur Einkommensteuererklärung widerspiegeln, als auch Merkmale, die im Veranlagungsverfahren von der Finanzverwaltung gebildet wurden. Da diese Merkmale teilweise die gleichen Inhalte betreffen, stellt sich zunächst die Frage, auf welche Variablen vorrangig für die Simulation zurückgegriffen werden sollte.

Naheliegender für eine Simulation des steuerlichen Veranlagungsverfahrens erscheint zunächst die Nutzung der Merkmale aus den Formularen zur Einkommensteuererklärung. Diese Merkmale sind jedoch in mehrfacher Hinsicht unvollständig. Einerseits sind nicht alle Formulare im Datensatz enthalten. So fehlen die Anlagen EÜR (Einnahmenüberschussrechnung), FW (Förderung des Wohneigentums), K (Übertragung von Kinderfreibeträgen), R (Renten und andere Leistungen), U (Unterhaltsleistungen), VA (Verlustabzug) und VL (Bescheinigung vermögenswirksamer Leistungen) ebenso wie die Anlagen Fortwirtschaft und Weinbau zur Anlage L (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft).²⁶ Eine vollständige Abbildung der verbleibenden Bemessungsgrundlagenkomponenten scheitert andererseits an der Unvollständigkeit der erfassten Formulare zur Einkommensteuer. Beispielsweise sind aus der Anlage V (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) lediglich die Merkmale zu den Anteilen an Einkünften²⁷, jedoch keine Merkmale zu den Einkünften aus bebauten Grundstücken und zu den Werbungskosten enthalten. Nicht zuletzt ist entsprechend der Zielstellung des Modells eine veranlagungszeitraumübergreifende Konsistenz der Simulation zu gewährleisten. Beispielsweise ist die Anlage Kind in einigen Veranlagungszeiträumen sehr gut erfasst (24 Merkmale), in anderen wiederum fast gar nicht (3 Merkmale). Somit scheidet für die Simulation einer in allen Veranlagungszeiträumen vergleichbaren Bemessungsgrundlage die Nutzung der Anlage Kind – trotz einer sehr hohen Präzision einen einzelnen Veranlagungszeitraum betreffend – aus. Im Vergleich dazu sind die von der Finanzverwaltung im Veranlagungsverfahren erzeugten Merkmale vollständiger und konsistenter. Sie liegen jedoch teilweise auf einem höheren Aggregationsniveau vor, sodass im Vergleich zum Idealfall vollständig vorliegender Formulare zur Einkommensteuererklärung hinsichtlich des kleinsten identifizierbaren Bemessungsgrundlagenbestandteils Abstriche gemacht werden müssen.

²⁶ Darüber hinaus ist die für die Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht relevante Anlage St (Anlage für statistische Zwecke) nicht enthalten.

²⁷ Darunter fallen bspw. Einnahmen aus Bauherrengemeinschaften, geschlossenen Immobilienfonds und Grundstücksgemeinschaften.

Im Ergebnis werden grundsätzlich die von der Finanzverwaltung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens erzeugten Variablen genutzt. Sollten darüber hinaus Angaben aus den Steuerklärungen in allen relevanten Veranlagungszeiträumen vorhanden und für die Fragestellung der Simulation eines einheitlichen Rechtsstands nützlich sein, so werden die zusätzlichen Informationen genutzt. In diesem Fall wird für den zugrundeliegenden Zusammenhang auf Basis der Angaben aus den Einkommensteuererklärungen ein neues Modul programmiert und das diese spezifische Regelung betreffende Veranlagungsergebnis der Finanzverwaltung durch das Simulationsergebnis ersetzt.

3.2.2 Simulation der Summe der Einkünfte

Die Summe der Einkünfte wird als Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten zuzüglich eines bis zum Veranlagungszeitraum 2003 gültigen Zuschlags für gem. § 2 Abs. 3 EStG nicht verrechenbare Verluste simuliert. Das grundsätzliche Vorgehen ist im oberen Teil von Abbildung 1 dargestellt. Hinsichtlich der kleinsten simulierbaren Bemessungsgrundlagenkomponente kann zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten unterschieden werden.

Im Rahmen der Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 S. 1. Nr. 1 bis 3 EStG) liegen keine Informationen hinsichtlich der zugrundeliegenden Aufwendungen und Erträge vor, weil weder die Bilanzen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen noch Angaben zur Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG im Datensatz enthalten sind. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb können beispielsweise der Gewinn als Einzelunternehmer, als Mitunternehmer, aus Organschaften und aus der Veräußerung des Betriebs identifiziert werden. Eine ähnliche Struktur weisen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie die Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf. Da jedoch die Mehrzahl der steuerlichen Regelungen – wie beispielsweise Abschreibungen – auf Ebene der Gewinnermittlung angewandt werden, ist das Anwendungsgebiet für die Simulation alternativer steuerlicher Regelungen aufgrund des hohen Aggregationsniveaus der Daten sehr beschränkt.

Die Datenlage im Bereich der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 S. 1. Nr. 4 bis 7 EStG) ist besser, da für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Sonstigen Einkünfte teilweise Informationen hinsichtlich der Struktur der Einnahmen und Werbungskosten vorliegen bzw. die zugrundeliegenden Merkmale in den Formularen zur Einkommensteuererklärung vergleichsweise gut erfasst sind.²⁸ Dies ermöglicht eine detaillierte Abbildung verschiedener steuerlicher Regelungen, die die Einnahmen und Werbungskosten betreffen, wie beispielsweise der Entfernungspauschale i.S.d. §§ 9 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 EStG, des Arbeitnehmer-Pauschbetrags i.S.d. § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG, des Sparer-Pauschbetrags i.S.d. § 20 Abs. 4 EStG und des Ertragsanteils von Leibrenten i.S.d. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) EStG.

²⁸ Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen solch detaillierte Informationen nicht vor.

3.2.3 Simulation des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und des zu versteuernden Einkommens

Im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und des zu versteuernden Einkommens sieht das Einkommensteuergesetz eine Vielzahl von Abzugsbeträgen vor. Da zu diesen Abzugsbeträgen umfangreiche Informationen im Datensatz vorliegen, können sie detailliert und präzise im Modell berücksichtigt werden. Aufgrund der Vielzahl der steuerlichen Regelungen wird im Folgenden auf eine inhaltliche Würdigung der einzelnen Größen weitgehend verzichtet und – ausgehend von Abbildung 1 – lediglich das in R 2 EStR dargestellte Berechnungsschema umrissen.

Die Summe der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG, vermindert um den Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG), den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) sowie den Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG) ergibt den Gesamtbetrag der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 3 EStG. Das Einkommen i.S.d. § 2 Abs. 4 EStG wird durch Abzug der verrechenbaren Verluste (§ 10d EStG), der Sonderausgaben (§§ 10, 10a, 10b, 10c EStG), der Steuerbegünstigungen (§§ 10e, 10f, 10g, 10h, 10i EStG) sowie der außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33, 33a, 33b, 33c EStG) vom Gesamtbetrag der Einkünfte ermittelt. Das zu versteuernde Einkommen i.S.d. § 2 Abs. 5 EStG wird schließlich durch Abzug des Härteausgleichs (§ 46 EStG), des Kinderfreibetrags (§ 32 Abs. 6 EStG) und des Haushaltsfreibetrags (§ 32 Abs. 7 EStG) vom Einkommen berechnet.

Im Rahmen des Verlustabzugs (§ 10d EStG) liegen aus den Veranlagungsergebnissen der Finanzverwaltung Informationen hinsichtlich der im aktuellen Veranlagungszeitraum verrechneten Verlustrückträge (§ 10d Abs. 1 EStG) und der im aktuellen Veranlagungszeitraum verrechneten Verlustvorträge (§ 10d Abs. 2 EStG) vor.

Im Bereich der Sonderausgaben sind Informationen zu den Aufwendungen für eine zusätzliche Altersvorsorge (§ 10a EStG, „Riester-Rente“), den Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 EStG) und den sonstigen Sonderausgaben vorhanden. Zu der Riester-Rente liegen Angaben zu der Altersvorsorgezulage (§ 79ff. EStG) und dem Sonderausgabenabzug (§ 10a Abs. 1 EStG) vor. Im Rahmen der Vorsorgeaufwendungen sind Versicherungsbeiträge, die Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2 bis 4a EStG) und die abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen enthalten. Zu den beiden letzteren finden sich sowohl Angaben zu der bis 2004 gültigen Rechtslage (durchgängig für alle Veranlagungszeiträume) als auch zu der ab 2005 in Kraft getretenen Neuregelung (ab dem Veranlagungszeitraum 2005). Darüber hinaus sind als weitere Sonderausgaben Unterhaltsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Renten und dauernde Lasten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG), die Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG), Steuerberatungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG), Aus- und

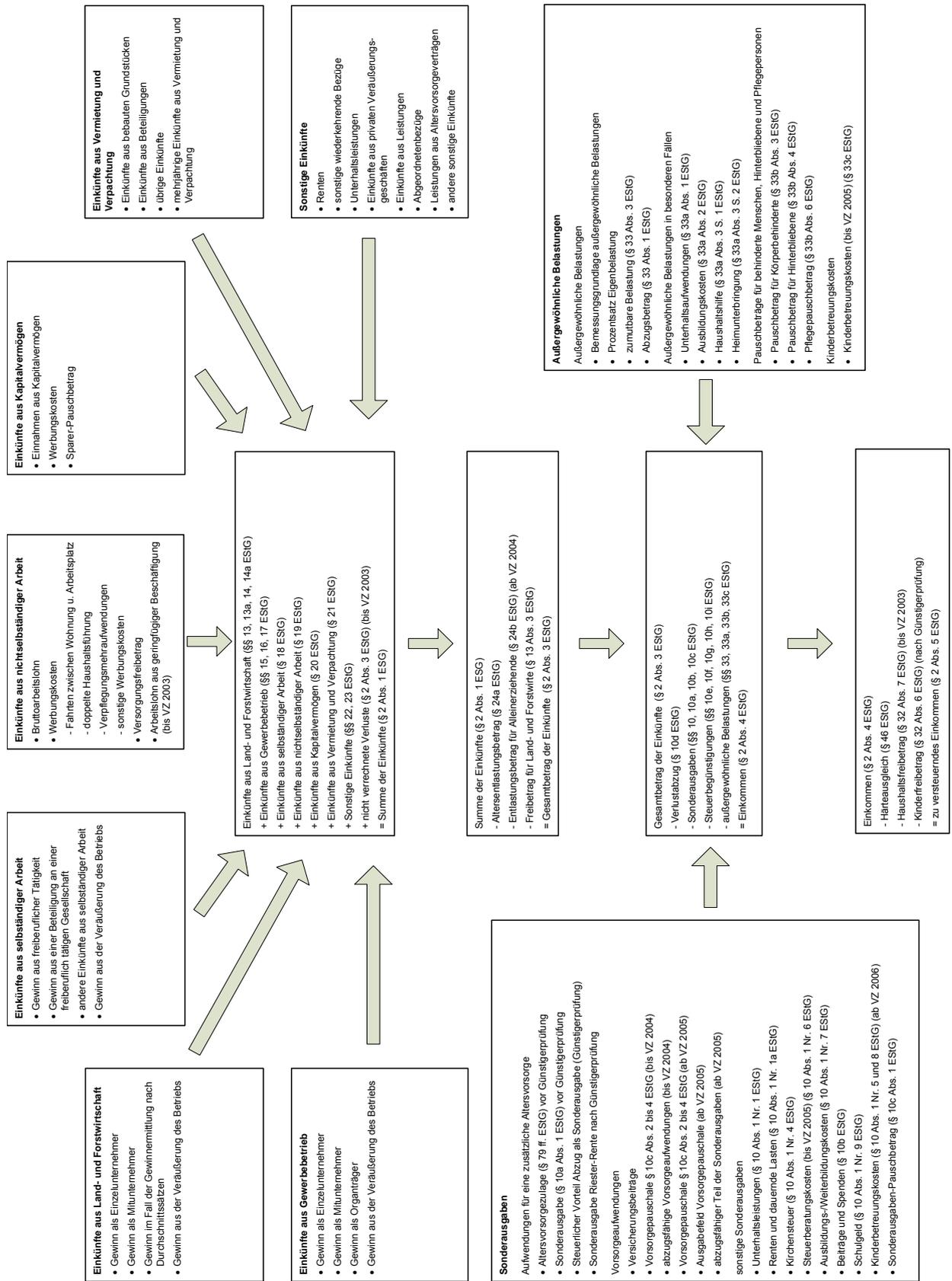
Weiterbildungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG), Spenden (§ 10b EStG) sowie Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 u. 8 EStG) enthalten.

Zu den Steuerbegünstigungen liegen Angaben sowohl zu den Steuerbegünstigungen i.S.d. §§ 10e, 10f, 10h EStG als auch zu den damit bzw. zu einer nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigten Wohnung in Zusammenhang stehenden Vorkosten (§ 10i EStG) vor.

Auch im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen liegen umfangreiche Informationen vor. Für ihre Ermittlung i.S.d. § 33 EStG sind Informationen hinsichtlich der zwangsläufigen Belastungen (§ 33 Abs. 2 EStG) und dem daraus resultierenden Prozentsatz der Eigenbelastung, der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) sowie dem Abzugsbetrag für außergewöhnliche Belastungen (§ 33 Abs. 1 EStG) enthalten. Die außergewöhnlichen Belastungen in besonderen Fällen i.S.d. § 33a EStG sind durch die abzugsfähigen Unterhaltsleistungen (§ 33a Abs. 1 EStG), die abzugsfähigen Ausbildungskosten (§ 33a Abs. 2 EStG) sowie die abzugsfähigen Aufwendungen im Fall der Beschäftigung einer Haushaltshilfe (§ 33a Abs. 3 S. 1 EStG) bzw. bei der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege (§ 33a Abs. 3 S. 2 EStG) dokumentiert. Im Rahmen der Pauschbeträge i.S.d. § 33b EStG werden der Pauschbetrag für Körperbehinderte (§ 33b Abs. 3 EStG), der Pauschbetrag für Hinterbliebene (§ 33b Abs. 4 EStG) und der Pflegepauschbetrag (§ 33b Abs. 6 EStG) im Modell berücksichtigt. Außerdem werden die bis zum Veranlagungszeitraum 2005 gem. § 33c EStG als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten einbezogen.

Aufgrund der aufgezeigten Detailliertheit der im Datensatz verfügbaren bzw. im Modell berücksichtigten Informationen können eine Vielzahl alternativer Definitionen der Bemessungsgrundlage – wie beispielsweise die Nichtberücksichtigung oder Einschränkung eines bestimmten Abzugsbetrags – ohne Weiteres mit dem Mikrosimulationsmodell abgebildet werden. Darüber hinaus werden Interdependenzen zwischen der Bemessungsgrundlage und dem Steuertarif explizit im Modell berücksichtigt. Da der Umfang des zu versteuernden Einkommens aufgrund der Günstigerprüfungen im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (§ 31 EStG) und der Riester-Rente (§ 10a EStG) zur festzusetzenden Einkommensteuer und damit zum Steuertarif in einer wechselseitigen Beziehung steht, muss diese modelliert werden, um auch bei verschiedenen Steuertarifen vergleichbare Bemessungsgrundlagen zu erstellen. Weil diese Prüfungen im steuerlichen Veranlagungsverfahren Teil der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer sind, erfolgt eine genauere Beschreibung des Vorgehens im nächsten Kapitel, welches sich mit der Simulation der Steuerzahlung beschäftigt.

Abbildung 1: Simulation der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage

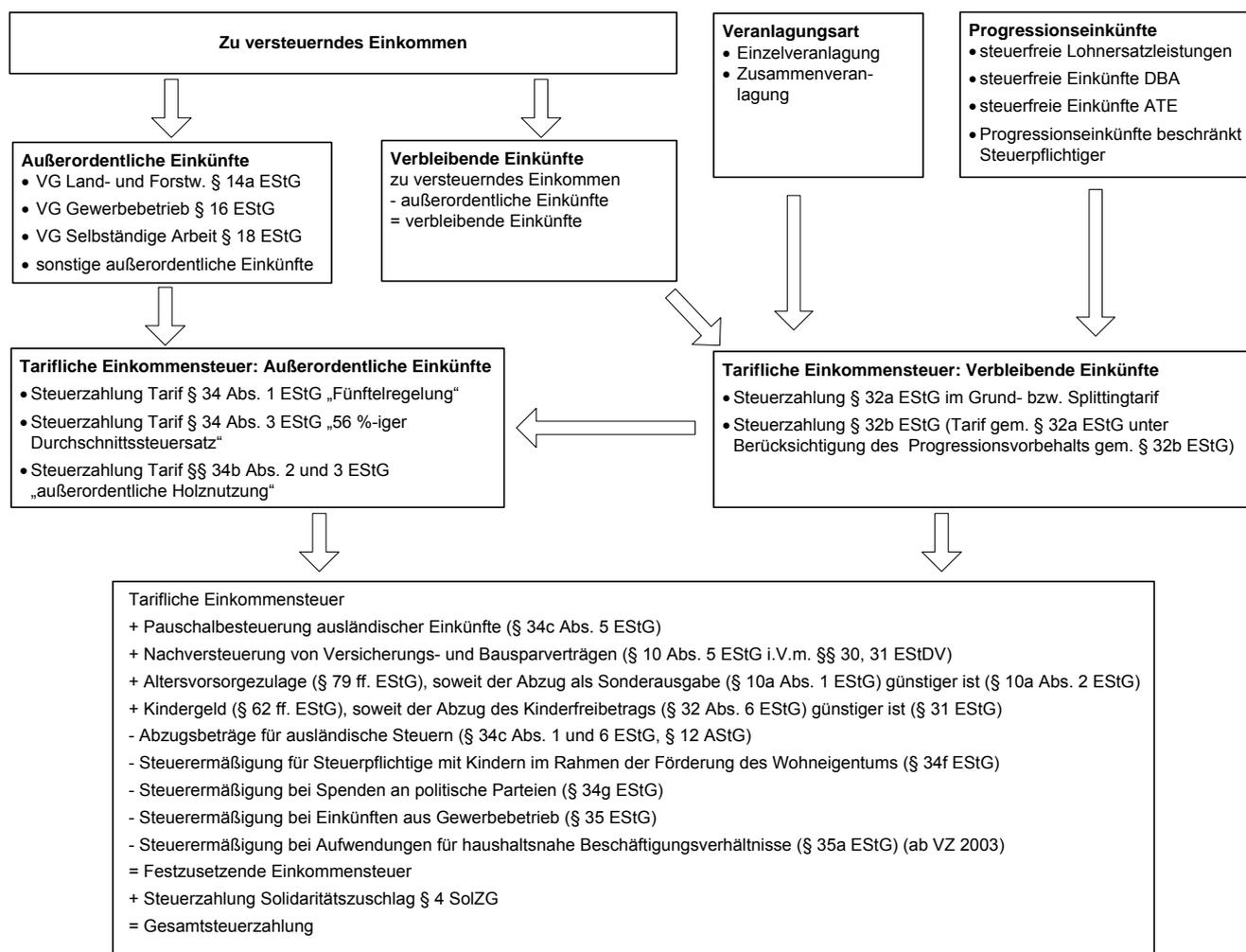


3.3 Simulation der Steuerzahlung

3.3.1 Tarifliche Einkommensteuer

Weil die tarifliche Einkommensteuer unmittelbar von der Höhe der Bemessungsgrundlage abhängt, korrespondieren im Fall der Simulation alternativer Bemessungsgrundlagendefinitionen die im Datensatz vorhandenen Veranlagungsergebnisse der Finanzverwaltung hinsichtlich der Einkommensteuerzahlung nicht mehr mit der Höhe der Bemessungsgrundlage. Aus diesem Grund wird die Berechnung der tariflichen Einkommensteuer, der festgesetzten Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags in das Simulationsmodell integriert. Relevante Parameter für die Simulation der tariflichen Einkommensteuer sind insbesondere Höhe und Zusammensetzung des zu versteuernden Einkommens (außerordentliche/verbleibende Einkünfte), der Umfang der unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellten Einkünfte (Progressionseinkünfte) sowie die Veranlagungsart (Einzel-/Zusammenveranlagung). Einen Überblick über die Simulation der tariflichen Einkommensteuer, der festzusetzenden Einkommensteuer und der Gesamtsteuerzahlung gibt Abbildung 2.

Abbildung 2: Simulation der Steuerzahlung



Zur Berechnung der tariflichen Einkommensteuer sind die verbleibenden Einkünfte – die Differenz zwischen dem zu versteuernden Einkommen und den außerordentlichen Einkünften – abzugrenzen, da diese der tariflichen Regelbesteuerung unterliegen. Die tarifliche Einkommensteuer berechnet sich durch Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die verbleibenden Einkünfte. Dabei ist grundsätzlich zwischen dem regulären Steuertarif gem. § 32a Abs. 1 EStG bei Einzelveranlagung und dem Splittingtarif gem. § 32a Abs. 5 EStG im Fall der Zusammenveranlagung zu unterscheiden.²⁹ Darüber hinaus sind Progressionseinkünfte i.S.d. § 32b Abs. 1 EStG zu beachten. Diese Einkünfte sind zwar steuerfrei, erhöhen³⁰ jedoch den für die Besteuerung der verbleibenden Einkünfte zur Anwendung kommenden Steuersatz. In diesem Fall wird die tarifliche Einkommensteuer gem. §§ 32a, 32b EStG berechnet.³¹

Für außerordentliche Einkünfte kommt eine – im Vergleich zur regulären Besteuerung – begünstigende Besteuerung zur Anwendung. Von den in § 34 Abs. 2 EStG aufgezählten außerordentlichen Einkünften können anhand der im Datensatz vorhandenen Merkmale die Veräußerungsgewinne aus Land- und Forstwirtschaft (§ 14a EStG), aus Gewerbebetrieb (§ 16 EStG) und selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) identifiziert werden.³² Für die Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte kommen drei Tarifvorschriften in Betracht. Grundsätzlich erfolgt eine Progressionsglättung entsprechend der „Fünftelregelung“ gem. § 34 Abs. 1 EStG. Bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen kann der Steuerpflichtige bestimmte außerordentliche Einkünfte gem. § 34 Abs. 3 EStG bzw. § 34b Abs. 3 EStG auf Antrag mit einem besonderen Steuersatz versteuern.³³ Eine entsprechende Antragstellung des Steuerpflichtigen kann den Daten entnommen werden, sodass auf Basis der Zuordnung der Einkünfte zu den jeweiligen Tarifvorschriften und der regulären tariflichen Einkommensteuer die Steuerzahlungen für die außerordentlichen Einkünfte simuliert werden können. Dabei beschränkt sich die Modellierung nicht ausschließlich auf die einzelnen Tarifvorschriften. Vielmehr werden sowohl die speziellen Vorschriften im Fall negativer Progressionseinkünfte als auch das Zusammentreffen mehrerer Tarife für die außerordentlichen Einkünfte berücksichtigt.³⁴

Die Summe aus der Steuerzahlung auf die verbleibenden und auf die außerordentlichen Einkünfte ergibt die tarifliche Einkommensteuer. Diese ist Ausgangspunkt für die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer.

²⁹ Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. § 26b EStG werden diese als ein Steuerpflichtiger behandelt. Die Steuerzahlung gem. § 32a Abs. 5 EStG entspricht der doppelten Einkommensteuer, die auf die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens anfallen würde.

³⁰ Sprachlich wird auf das Vorliegen positiver Progressionseinkünfte abgestellt, bei negativen Progressionseinkünften mindert sich der für die Besteuerung der verbleibenden Einkünfte maßgebliche Steuersatz.

³¹ Für das technische Vorgehen bei der Berechnung der Steuerzahlung gem. §§ 32a, 32b EStG siehe R 32b EStR.

³² Damit ist jedoch nicht der gesamte Katalog der außerordentlichen Einkünfte abgedeckt. Beispielsweise sind im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Abfindungen für mehrjährige Tätigkeiten nicht separat zu entnehmen. Ausgehend von dem im Datensatz angegebenen Gesamtumfang der außerordentlichen Einkünfte werden diese auf die im Rahmen der Einkünftermittlung identifizierbaren Quellen aufgeteilt und für das Residuum ein Feld „sonstige außerordentliche Einkünfte“ erzeugt.

³³ Für eine Besteuerung gem. § 34 Abs. 3 EStG (§ 34b Abs. 3 EStG) kommen ausschließlich die in § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (§ 34b Abs. 1 EStG) genannten außerordentlichen Einkünfte in Betracht.

³⁴ Nicht programmiert wurde die Konstellation des Zusammentreffens der Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG, § 34 Abs. 3 EStG und § 34b EStG.

3.3.2 Festzusetzende Einkommensteuer und Gesamtsteuerzahlung

Die festzusetzende Einkommensteuer i.S.d. § 2 Abs. 6 EStG ergibt sich durch einige Hinzurechnungen zu der tariflichen Einkommensteuer und den Abzug der Steuerermäßigungen.

Wie in Abbildung 2 zu sehen, sind zu der tariflichen Einkommensteuer hinzuzurechnen die pauschal erhobene Steuer auf ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 5 EStG, die Nachversteuerung von Versicherungs- und Bausparverträgen i.S.d. § 10 Abs. 5 EStG i.V.m. §§ 30, 31 EStDV, der Anspruch auf die Altersvorsorgezulage i.S.d. § 79ff. EStG, soweit der Abzug als Sonderausgabe (§ 10a Abs. 1 EStG) günstiger ist, sowie das Kindergeld i.S.d. § 62ff. EStG, soweit der Abzug des Kinderfreibetrags (§ 32 Abs. 6 EStG) günstiger ist. Von der tariflichen Einkommensteuer abzuziehen sind die Steuerermäßigungen bei ausländischen Einkünften i.S.d. §§ 34c Abs. 1 EStG, 12 AStG, die Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern im Rahmen der Förderung des Wohneigentums i.S.d. § 34f EStG, die Steuerermäßigung bei Spenden an politische Parteien i.S.d. § 34g EStG, die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 35 EStG und die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse i.S.d. § 35a EStG.

Für die Simulation alternativer Definitionen der Bemessungsgrundlage können diese Hinzurechnungs- und Abzugsbeträge überwiegend unverändert übernommen werden.³⁵ Ausnahmen bilden die Hinzurechnungsbeträge für das Kindergeld und die Altersvorsorgezulage, da bei diesen Regelungen von Amts wegen geprüft wird, ob die Steuerersparnis bei Ansatz eines Abzugsbetrags im Rahmen der Einkommensermittlung oder alternativ die Gewährung einer steuerfreien Zulage günstiger ist. Die Steuerersparnis ist infolge des progressiven Steuertarifs gem. § 32a EStG vom Gesamtumfang der simulierten Bemessungsgrundlage und somit von der gewählten Bemessungsgrundlagendefinition abhängig. Darum werden die diesen Regelungen zugrundeliegenden Günstigerprüfungen separat modelliert.³⁶

Im Rahmen der Riester-Rente (§ 10a Abs. 2 EStG) liegen für die Modellierung der Günstigerprüfung sowohl Informationen hinsichtlich der Höhe der steuerfreien Zulage i.S.d. § 79 ff. EStG als auch des Sonderausgabenabzugs i.S.d. § 10a Abs. 1 EStG vor. Unter Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs wird mit dem Simulationsmodell die Bemessungsgrundlage sowie die sich dabei ergebende festzusetzende Einkommensteuer mit und ohne den Sonderausgabenabzug berechnet und der sich rechnerisch ergebende Steuervorteil mit der steuerfreien Zulage verglichen. Sollte der Abzug als Sonderausgabe vorteilhaft sein, wird diese angesetzt, die anderen

³⁵ Der Abzug für die Gewerbesteuer gem. § 35 EStG erfolgt in Höhe des 1,8-fachen Gewerbesteuermessbetrags. Da die gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 15 EStG lediglich den Ausgangspunkt für die Berechnung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage bilden (bspw. Hinzurechnungen und Kürzungen gem. §§ 8 und 9 GewStG) und die Gewerbesteuermesszahl i.S.d. § 11 Abs. 2 GewStG darüber hinaus von der absoluten Höhe des Gewerbeertrags abhängt, kann der Gewerbesteuermessbetrag ohne eine Verknüpfung mit der Gewerbesteuerstatistik m.E. auf Individualebene nicht zufriedenstellend modelliert werden. Darum wird dieser Betrag unverändert den Rechenergebnissen der Finanzverwaltung entnommen.

³⁶ Der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer werden im Rahmen der von Amts wegen vorgenommenen Günstigerprüfung nicht berücksichtigt, vgl. Weber-Grellet (2009), Rz. 25, für die Sonderausgabe gem. § 10a EStG.

Simulationsergebnisse (Bemessungsgrundlage und Steuerzahlung) aktualisiert und die steuerfreie Zulage im Rahmen der Ermittlung der festgesetzten Einkommensteuer hinzugerechnet.

Im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (§ 31 EStG) stehen für die Modellierung der Günstigerprüfung zwischen dem Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 EStG und dem Kindergeld gem. § 62 ff. EStG keine geeigneten Informationen aus der Anlage Kind zur Verfügung. Ausgehend von den Informationen über die Zahl der Kinder und dem Gesamtumfang der maximal ansetzbaren Kinderfreibeträge wird zunächst der durchschnittliche Kinderfreibetrag pro Kind berechnet.³⁷ Nacheinander wird für jedes Kind geprüft, ob die festzusetzende Einkommensteuer unter Berücksichtigung des Kinderfreibetrags das Kindergeld für dieses Kind übersteigt. Sollte der Abzug des Kinderfreibetrags vorteilhaft sein, wird dieser angesetzt, die nachgelagerten Simulationsergebnisse (Bemessungsgrundlage und Steuerzahlung) aktualisiert und das Kindergeld für dieses Kind hinzugerechnet.

Mittels des bisher dargestellten Modells kann die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags i.S.d. § 3 Abs. 2 SolZG simuliert werden, auf welche der Steuertarif i.S.d. § 4 SolZG angewendet wird.³⁸ Die Gesamtsteuerzahlung ergibt sich aus der festzusetzenden Einkommensteuer zuzüglich des Solidaritätszuschlags.

3.4 Evaluation des Modells

In diesem Abschnitt soll geprüft werden, ob die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage und die Steuerzahlung mit dem Mikrosimulationsmodell korrekt berechnet werden können. Da für den jeweiligen Veranlagungszeitraum auch die Berechnungsergebnisse der Finanzverwaltung vorliegen, können die (Zwischen-)Ergebnisse der Simulation mit denen des tatsächlichen Veranlagungsverfahrens verglichen werden. Grundsätzlich könnte dieser Vergleich – dem modularen Aufbau des Modells folgend – für jeden Simulationsschritt separat ausgewertet werden. Da eine solch detaillierte Aufschlüsselung der Ergebnisse ein ähnliches Bild aufweist, werden lediglich einige Bemessungsgrundlagen- bzw. Steuerzahlungselemente dargestellt.

Aufgrund der heterogenen potentiellen Anwendungsgebiete des Mikrosimulationsmodells werden zwei Gütemaße berechnet. Ein zentrales Anwendungsgebiet steuerlicher Simulationsmodelle stellt die Bestimmung der Aufkommenswirkungen alternativer Tarife bzw. Bemessungsgrundlagen dar.³⁹ Daher wird zunächst der Gesamtumfang der simulierten Bemessungsgrundlage bzw. Steuerzahlung betrachtet.⁴⁰ Als Gütekriterium wird das Verhältnis der mit dem Mikrosimulationsmodell für das im jeweiligen Veranlagungszeitraum gültige Steuerrecht berechneten zu den von der Finanzverwaltung

³⁷ Eine ähnliche Annahme treffen Flory/Stöwhase (2012), S. 68, Fußnote 4.

³⁸ Als Bemessungsgrundlage gem. § 3 Abs. 2 SolZG dient die festzusetzende Einkommensteuer, die sich ergeben würde, wenn – unabhängig von deren Vorteilhaftigkeit – alle Kinderfreibeträge abgesetzt würden.

³⁹ Vgl. Müller (2007), S. 219.

⁴⁰ Dieses Evaluationskriterium wenden auch Houben/Maiterth (2011) und Reister (2009) an.

ausgewiesenen aggregierten Werte bestimmt. Ein Wert von „1“ würde eine vollumfängliche Simulation der entsprechenden Einkommensaggregate bzw. Steuerzahlungen und somit den besten Wert bedeuten, wogegen ein Wert von < 1 eine Unter- und ein Wert > 1 eine Überschätzung des Aufkommens anzeigt. Das Verhältnis der aggregierten Rechenergebnisse der Mikrosimulation zu den aggregierten Veranlagungsergebnissen der Finanzverwaltung ist für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006 für ausgewählte Merkmale des Veranlagungsverfahrens in Tabelle 1 dargestellt.

Tabelle 1: Evaluation des Mikrosimulationsmodells anhand des Verhältnisses der simulierten Aggregate zu den aggregierten Werten der Finanzverwaltung

	2002	2003	2004	2005	2006
Summe der Einkünfte	0,9996	0,9998	0,9999	0,9985	0,9993
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,9996	0,9998	0,9999	0,9998	1,0002
Einkommen	0,9992	0,9995	0,9996	0,9997	0,9999
Zu versteuerndes Einkommen	1,0000	0,9984	1,0000	1,0013	1,0006
Tarifliche Einkommensteuer	1,0000	1,0003	1,0000	1,0001	1,0006
Festzusetzende Einkommensteuer	1,0000	1,0003	1,0001	1,0001	1,0006
Gesamtsteuerzahlung	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000

Anmerkungen: Der Datensatz enthält 92.825 Erhebungen, welche 18,5 Mio. Steuerpflichtige repräsentieren. Dargestellt ist für ausgewählte Merkmale des Veranlagungsverfahrens das Verhältnis des mit dem Mikrosimulationsmodell zu dem von der Finanzverwaltung berechneten Aufkommen.

Quelle: FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder, Taxpayer-Panel, 2001-2006, eigene Berechnungen.

Es zeigt sich, dass viele Aggregate mit dem Modell sehr gut erfasst werden können. Im Bereich der Simulation der Summe der Einkünfte und des Einkommens liegt eine geringfügige Unterschätzung des Einkommens vor,⁴¹ wogegen die tarifliche Einkommensteuer tendenziell leicht überschätzt wird.⁴² Insgesamt heben sich die über- und unterschätzenden Elemente sowohl im Rahmen der Einkommensermittlung als auch der Steuerzahlung weitgehend auf. Aufgrund der geringfügigen Abweichungen von maximal 0,16 Prozentpunkte kann festgehalten werden, dass das Modell für die Untersuchung von Aufkommenseffekten geeignet erscheint.

Für eine Analyse der Variation ausgewählter Variablen im Zeitablauf spielt jedoch nicht der Mittelwert bzw. das Aggregat, sondern vielmehr die zuverlässige Simulation der Varianz der betreffenden Variablen eine Rolle. Als zweites Gütekriterium wird daher die lineare Abhängigkeit zwischen den simulierten und den von der Finanzverwaltung erzeugten Werte genutzt. Zur Vereinfachung der Interpretation wird auf den Korrelationskoeffizienten nach Pearson als normiertes Maß

⁴¹ Die geringfügige Unterschätzung im Bereich des Einkommens lässt sich weitgehend auf eine Überschätzung der angesetzten Werbungskosten bei der Simulation der Entfernungspauschale zurückführen.

⁴² Die geringfügige Überschätzung im Bereich der tariflichen Einkommensteuer lässt sich auf eine leichte Überschätzung der Progressionseinkünfte anhand der Merkmale aus dem Mantelbogen zur Einkommensteuererklärung zurückführen.

zurückgegriffen.⁴³ Dabei können die Ergebnisse Werte im Intervall von [-1,+1] annehmen, wobei +1 einen perfekt positiven Zusammenhang und somit eine „perfekte“ Abbildung der tatsächlichen Variation anhand des Mikrosimulationsmodells bedeuten würde.⁴⁴ Für ausgewählte Merkmale des Veranlagungsverfahrens sind die Korrelationskoeffizienten für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006 in Tabelle 2 dargestellt.

Tabelle 2: Evaluation des Mikrosimulationsmodells anhand des Korrelationskoeffizienten nach Pearson zwischen den simulierten Werten und den Werten der Finanzverwaltung

	2002	2003	2004	2005	2006
Summe der Einkünfte	1,0000	0,9999	1,0000	1,0000	0,9999
Gesamtbetrag der Einkünfte	1,0000	0,9999	1,0000	1,0000	0,9999
Einkommen	1,0000	0,9999	1,0000	1,0000	0,9999
Zu versteuerndes Einkommen	1,0000	0,9999	0,9999	1,0000	0,9999
Tarifliche Einkommensteuer	0,9991	0,9991	0,9999	1,0000	1,0000
Festzusetzende Einkommensteuer	0,9999	0,9997	0,9999	1,0000	1,0000
Gesamtsteuerzahlung	0,9999	0,9997	0,9999	1,0000	1,0000

Anmerkungen: Der Datensatz enthält 92.825 Erhebungen, welche 18,5 Mio. Steuerpflichtige repräsentieren. Dargestellt ist für ausgewählte Merkmale des Veranlagungsverfahrens der Korrelationskoeffizient nach der Pearson, der sich aus den Ergebnissen des Mikrosimulationsmodells und denen der Finanzverwaltung ergibt.

Quelle: FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder, Taxpayer-Panel, 2001-2006, eigene Berechnungen.

Die Ergebnisse zeigen, dass die vom Mikrosimulationsmodell erzeugten Größen die Varianz der zugrundeliegenden Variablen sehr gut abbilden. Das Mikrosimulationsmodell kann somit in der vorliegenden Version die steuerliche Bemessungsgrundlage und die festzusetzende Einkommensteuer für die Rechtsstände 2002 bis 2006 zufriedenstellend berechnen. Je nach Anwendungsgebiet kann es jedoch detaillierter ausgestaltet oder im Rahmen von Partialanalysen auch stark vereinfacht werden. Eine Anwendung ist die Berechnung einer einheitlichen steuerlichen Bemessungsgrundlage für die Schätzung der Elastizität des zu versteuernden Einkommens in Deutschland. Dieser Fragestellung widmet sich der zweite Teil der Arbeit.

⁴³ Dieses Evaluationskriterium wendet bspw. Bakija (2009) an.

⁴⁴ Ein Wert von „0“ würde bedeuten, dass kein linearer Zusammenhang besteht, und ein Wert von „-1“ würde auf perfekt gegenläufige Effekt hindeuten. Vgl. Wooldridge (2008), S. 731.

4 Anwendungsbeispiel: Simulation eines einheitlichen Rechtsstands für die Untersuchung der Elastizität des zu versteuernden Einkommens

4.1 Problemstellung und Datensatz

Im Rahmen der großen Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung erfolgte die umfassendste Senkung des Einkommensteuertarifs in der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland.⁴⁵ Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002⁴⁶ und dem Steuersenkungsgesetz⁴⁷ wurde der Spitzensteuersatz in mehreren Schritten von 53 % (1999) auf 42 % (2005) und der Eingangssteuersatz von 23,9 % (1999) auf 15 % (2005) gesenkt sowie die Bemessungsgrundlage verbreitert. Vor dem Hintergrund der angebotsorientierten Politik im angloamerikanischen Raum wurden im Rahmen dieser Reform auch Fragen der individuellen Wirkung der Besteuerung wie beispielsweise Verhaltensreaktionen und Effekte auf das Arbeitsangebot diskutiert. So weisen die Gesetzentwürfe – neben Gerechtigkeitserwägungen und dem Ziel der Steuerentlastung – die Förderung von Wachstum und Beschäftigung als Ziel aus.⁴⁸

Ob das Ziel eines steigenden Wirtschaftswachstums infolge fallender Grenzsteuersätze erreicht wird, hängt grundsätzlich von den individuellen Präferenzen der Steuerpflichtigen ab und kann somit theoretisch nicht eindeutig beantwortet werden. Anhand der Einkommenselastizität wird empirisch geprüft, ob es einen funktionalen Zusammenhang zwischen der Höhe des Einkommensteuersatzes und dem Umfang der deklarierten steuerlichen Bemessungsgrundlage gibt. Um einen Rückschluss auf die Elastizität ziehen zu können, wird in einer Regression der Einfluss der Veränderung der Nachsteuerrate (=1-Grenzsteuersatz) auf die Veränderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage untersucht.⁴⁹ Eine konsistente Schätzung setzt voraus, dass die Bemessungsgrundlage zu den verschiedenen Zeitpunkten unter Verwendung einer einheitlichen Definition ermittelt wird.⁵⁰ Diese Vereinheitlichung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage ist Gegenstand dieses Kapitels.

Um die Elastizität des zu versteuernden Einkommens zu schätzen, werden nicht alle im Taxpayer-Panel enthaltenen Steuerpflichtigen einbezogen. Nicht berücksichtigt werden Steuerpflichtige, bei denen sich die Veranlagungsart ändert, welche gem. § 10d EStG Verluste verrechnen oder bei denen Verluste entstehen, die im Alter von unter 26 oder über 55 Jahren sind, sowie solche, deren zu versteuerndes Einkommen im jeweiligen Basisjahr unter 10.000 € liegt.⁵¹ Insgesamt verbleiben 41.429 Erhebungseinheiten im Datensatz, welche 9.858.166 Steuerpflichtige repräsentieren. Darüber

⁴⁵ Vgl. beispielsweise die vom Bundesministerium der Finanzen (2013) zur Verfügung gestellten Übersichten zur Einkommensteuertarifbelastung von 1958 bis 2012.

⁴⁶ Gesetz vom 24.03.1999, BGBl. 1999 I, S. 402-496.

⁴⁷ Gesetz vom 23.10.2000, BGBl. 2000 I, S. 1433-1466.

⁴⁸ Zur Motivation der Steuerreform vgl. Merz/Zwick (2002).

⁴⁹ Vgl. für die zugrundeliegende Idee Lindsey (1987), Feldstein (1995) und Moffitt/Wilhelm (2000). Einen Überblick über das aktuelle Schrifttum geben Saez/Slemrod/Giertz (2012).

⁵⁰ Im Rahmen der Regressionsanalyse kann die Verwendung von fehlerhaft gemessenen erklärenden Variablen zu einer verzerrten Schätzung von deren Einfluss auf die erklärte Variable führen, vgl. Wooldridge (2008), S. 318-320, und Stock/Watson (2006), S. 309.

⁵¹ Vgl. Schmidt/Müller (2012), S. 9.

hinaus erfolgt eine Einschränkung der zu berücksichtigenden Komponenten der Bemessungsgrundlage. Für eine Interpretation der Elastizität als (zeitinvarianter) Strukturparameter eines Steuersystems – beispielsweise zur Messung des Selbstfinanzierungseffektes von Steuerreformen – ist die Messung langfristiger Effekte zentral.⁵² Weil außerordentliche Einkünfte, die insbesondere Veräußerungsgewinne umfassen, von ihrer rechtlichen Definition her nicht langfristiger Natur sind,⁵³ werden sie nicht berücksichtigt.⁵⁴ Darüber hinaus werden aufgrund des unklaren Einflusses auf das Entscheidungsproblem des Steuerpflichtigen die Progressionseinkünfte bei der Ermittlung des Grenzsteuersatzes nicht berücksichtigt.⁵⁵ Der durch diese Modifikationen erstellte Datensatz bildet den Ausgangspunkt für die Anpassungen auf einen einheitlichen Rechtsstand.

4.2 Anpassungen zwecks Abbildung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage

4.2.1 Allgemeines Vorgehen

Im Rahmen der Vereinheitlichung der Definition der Bemessungsgrundlage stellt sich zunächst das Problem der Wahl eines geeigneten Rechtsstands. Als Wahlkriterium dient die Verfügbarkeit von Daten bzw. Informationen. Hinsichtlich steuerlicher Abzugsbeträge liegen in den Veranlagungszeiträumen mit der breitesten Bemessungsgrundlage die wenigsten Informationen über die Steuerpflichtigen vor.⁵⁶ Ursächlich hierfür ist, dass im Datensatz lediglich steuerlich relevante Handlungen erfasst sind. Wenn man also auf die engste Bemessungsgrundlage abstellen würde, so müssten für Jahre einer breiteren Bemessungsgrundlage zusätzliche Annahmen getroffen werden.⁵⁷ Um möglichst wenige Annahmen treffen zu müssen, dient die Bemessungsgrundlagendefinition des Veranlagungszeitraums 2006 als Ausgangspunkt. Bei diesem Rechtsstand liegt die engste Definition und somit breiteste Bemessungsgrundlage vor.⁵⁸

Bestandteile der Bemessungsgrundlage, welche im gesamten Zeitraum existierten, deren Ausgestaltung aber geändert wurde, werden für alle Veranlagungsjahre in der Fassung des

⁵² Vgl. Spahn et al. (1992), S. 114.

⁵³ Wesentliches gemeinsames Merkmal der in § 34 Abs. 2 EStG aufgezählten außerordentlichen Einkünfte ist, dass diese geballt in einem Veranlagungszeitraum anfallen und infolge der Ausgestaltung der Einkommensteuer als Jahressteuer sowie dem progressiven Einkommensteuertarif im Vergleich zu einer kontinuierlichen Realisation i.d.R. mit einem höheren Grenzsteuersatz versteuert werden.

⁵⁴ Es ist durchaus denkbar, dass die zeitliche Verschiebung der Realisation eines Veräußerungsgewinns in das Jahr mit dem geringeren Steuersatz Ergebnis einer gesonderten Steuerplanung infolge der Steuersatzänderung („income shifting“) und somit Bestandteil der Möglichkeiten der Reaktion des Steuerpflichtigen auf eine Steuersatzänderung ist. Aufgrund der Zielsetzung der Messung eines langfristigen Zusammenhangs werden diese kurzfristigen Reaktionen jedoch nicht berücksichtigt.

⁵⁵ Die Mehrzahl der Progressionseinkünfte sind steuerfreie Lohnersatzleistungen (z.B. Arbeitslosengeld) sowie von der deutschen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freigestellte Einkünfte. Im Fall von negativen Progressionseinkünften kann es darüber hinaus zu paradoxen Wirkungen auf den Grenzsteuersatz kommen.

⁵⁶ Im Fall einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch die Einbeziehung bisher steuerfreier Handlungen müsste der Rechtsstand des Jahres mit der engsten Bemessungsgrundlage als Ausgangspunkt gewählt werden, da für die verbleibenden Jahre keine Informationen über die zu diesem Zeitpunkt steuerfreien Handlungsalternativen vorliegen.

⁵⁷ Beispielsweise sei im Jahr 1 der steuerliche Abzug von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung möglich und im Jahr 2 der Abzug nicht mehr zulässig. Wenn man beide Jahre auf die engere Bemessungsgrundlage (Jahr 1) anpassen wollte, so müssten für das Jahr 2 Annahmen hinsichtlich der Betreuung des Kindes getroffen werden. Unterstellt man hingegen die breitere Bemessungsgrundlage (Jahr 2), so muss lediglich der Abzugsbetrag im Jahr 1 rückgängig gemacht, jedoch keine Annahme hinsichtlich des Verhaltens des Steuerpflichtigen getroffen werden.

⁵⁸ Vgl. für dieses Vorgehen Slemrod (1998), S. 783-785. Slemrod (1998) weist jedoch auf darauf hin, dass vor dem Hintergrund der Einkommenselastizität nicht zweifelsfrei sichergestellt werden kann, dass mit der Annahme eines einheitlichen Steuerrechts die zu messende Entscheidung nicht tangiert wird. Geht man beispielsweise von einer breiteren Bemessungsgrundlage im Jahr 2 aus und vergleicht die steuerrechtlich angepassten Bemessungsgrundlagen aus Jahr 1 und Jahr 2, so kann man damit nicht ausschließen, dass der Steuerpflichtige im Jahr 2 auf die Nichtabzugsfähigkeit des Betrags beispielsweise durch die Umklassifikation von Einkünften in eine andere Einkunftsart reagiert hat. Diese Art der Verhaltensreaktion auf den Wegfall eines Abzugsbetrags kann aber nicht aus den Daten „herausgerechnet“ werden. Die Reaktion des Steuerpflichtigen auf den neuen Steuerrechtsstand ist somit trotz der technischen Anpassung weiterhin vorhanden. Darum wird bei dem hier angewandten Vorgehen die Elastizität tendenziell überschätzt.

Veranlagungszeitraums 2006 implementiert. Regelungen, die entweder neu eingeführt oder abgeschafft wurden und somit nicht im gesamten Betrachtungszeitraum galten, werden in der einheitlichen Definition der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt. Darüber hinaus sind im Datensatz Abzugsbeträge vorhanden, welche im gesamten Zeitraum nicht mehr beantragt werden konnten, deren frühere Gewährung aber im Betrachtungszeitraum noch Wirkung entfaltet. Da diese Beträge aufgrund des Auslaufens der entsprechenden Regelungen im Zeitablauf abnehmen und dies keine Reaktion auf die im Betrachtungszeitraum erfolgte Steuerreform darstellen kann, werden diese Beträge nicht berücksichtigt. Außerdem werden Komponenten der steuerlichen Bemessungsgrundlage, welche in einem wechselseitigen Zusammenhang mit dem Einkommensteuertarif stehen, auf den Einkommensteuertarif des Veranlagungszeitraums 2006 angepasst. Dies betrifft insbesondere Abzugsbeträge, bei denen eine Günstigerprüfung zwischen dem Abzug von der Bemessungsgrundlage und der Gewährung einer steuerfreien Zulage erfolgt.

Die konkrete Ausprägung dieser Modifikationen der Bemessungsgrundlage werden im folgenden Kapitel vorgestellt. Ausgehend von der im jeweiligen Veranlagungszeitraum gültigen Bemessungsgrundlagendefinition werden – unter Bezugnahme auf die im Datensatz identifizierbaren und von Gesetzesänderungen betroffenen Bemessungsgrundlagenkomponenten – die für die Vereinheitlichung notwendigen Modifikationen der Bemessungsgrundlage vorgestellt. Das Vorgehen folgt weitgehend dem steuerlichen Veranlagungsverfahren. Die Auswirkungen der Modifikationen auf den Mittelwert der jeweiligen Komponenten der Bemessungsgrundlage sind für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006 in Tabelle 4 dargestellt.

4.2.2 Anpassungen im Rahmen der Simulation der Summe der Einkünfte

Hinsichtlich der Simulation der Einkünfte muss zunächst daran erinnert werden, dass das Taxpayer-Panel insbesondere in diesem Bereich – von wenigen Ausnahmen abgesehen – kaum tief gegliederte Informationen aufweist. Bei den Gewinneinkunftsarten fehlen Informationen über die Ermittlung des steuerlichen Gewinns. Darum können Änderungen des Steuerrechts, die einzelne Aufwendungen und Erträge tangieren, nicht berücksichtigt werden.

Zur Gegenfinanzierung der Senkung des Einkommensteuersatzes wurde mit dem Haushaltsbegleitgesetz 2004⁵⁹ der Abzug von Werbungskosten erheblich eingeschränkt. Dabei wurde die Entfernungspauschale (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 4 u. Abs. 2 EStG modifiziert. Während bis zum Veranlagungszeitraum 2003 für die ersten zehn Kilometer 0,40 € und ab dem elften Kilometer 0,36 € angesetzt werden konnten, konnten ab dem Veranlagungszeitraum 2004 pro Kilometer lediglich 0,30 € angesetzt werden. Der maximal zu berücksichtigende Betrag für die Entfernungspauschale wurde von 5.112 € auf 4.500 € gesenkt.

⁵⁹ Gesetz vom 29.12.2003, BGBl. 2003 I, S. 3076-3092.

Darüber hinaus wurde der Arbeitnehmer-Pauschbetrag i.S.d. § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG von 1.044 € auf 920 € verringert. Ebenfalls mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2004 wurde der Sparer-Pauschbetrag (Einkünfte aus Kapitalvermögen) i.S.d. § 20 Abs. 4 EStG von 1.550 € auf 1.370 € gesenkt. Eine einheitliche Definition der Bemessungsgrundlage wird durch die veranlagungszeitraumübergreifende Simulation der Regelungen in der Fassung des Rechtsstands 2006 erreicht.

Mit dem Alterseinkünftegesetz⁶⁰ wurde die Umstellung des Systems der gesetzlichen Rentenversicherung auf die nachgelagerte Besteuerung beschlossen. Die Systemumstellung betrifft sowohl die steuerliche Abzugsfähigkeit der Beiträge als Sonderausgaben (Vorsorgeaufwendungen) als auch die Besteuerung von Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung. Der Übergang von der Besteuerung des Ertragsanteils gem. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) EStG (bis Veranlagungszeitraum 2004) auf den Besteuerungsanteil gem. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) EStG (ab Veranlagungszeitraum 2005) erfolgt schrittweise und richtet sich nach dem Jahr des Renteneintritts. Lag das Jahr des Rentenbeginns vor 2006, so unterlagen Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung – unabhängig von der Abzugsfähigkeit der Beiträge – zu 50 % (sog. Besteuerungsanteil) der Besteuerung.⁶¹ Der Besteuerungsanteil steigt bis 2040 jährlich um zwei Prozentpunkte. Eine einheitliche Definition der Bemessungsgrundlage⁶² wird durch die veranlagungszeitraumübergreifende Simulation der Regelungen in der Fassung des Rechtsstands 2006 hergestellt.⁶³

Neben diesen Anpassungen im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte bestand mit § 2 Abs. 3 EStG bis zum Veranlagungszeitraum 2003 darüber hinaus eine Beschränkung der Saldierung von betragsmäßig positiven und negativen Einkunftsarten sowie zwischen Zusammenveranlagten. Da diese Regelung sich als schwer handhabbar erwies, wurde sie mit dem Protokollerklärungsgesetz⁶⁴ mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2004 wieder abgeschafft. Im Rahmen der Anpassung auf den Rechtsstand 2006 wird die Summe der Einkünfte veranlagungszeitraumübergreifend ohne Anwendung von § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. 2003 ermittelt. Darüber hinaus werden auf Ebene der Ermittlung der Summe der Einkünfte die außerordentlichen Einkünfte abgezogen.

Die Auswirkung der Implementierung eines einheitlichen Rechtsstands auf das im Betrachtungszeitraum beobachtete Wachstum der Summe der Einkünfte ist in Tabelle 3 dargestellt.

⁶⁰ Gesetz vom 09.07.2004, BGBl. 2004 I, S. 1427-1447.

⁶¹ Obwohl im Gesetz sprachlich auf einen Besteuerungsanteil abgestellt wird, wirkt diese Regelung im Fall einer Rentenerhöhung wie ein Freibetrag. Gem. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) S. 4 bis 8 EStG wird ab dem Veranlagungszeitraum 2005 im Jahr des Renteneintritts einmalig der steuerfreie Teil der Rente als Unterschiedsbetrag zwischen der Rente und dem steuerpflichtigen Teil in absoluter Höhe festgehalten. Da dieser für die gesamte Laufzeit der Rente gilt, werden Rentenerhöhungen nicht mit dem Besteuerungsanteil, sondern vollumfänglich besteuert.

⁶² Da viele Rentner aufgrund des höheren steuerpflichtigen Anteils 2005 erstmals eine Steuererklärung einreichten, ergab sich aus der Einführung der nachgelagerten Besteuerung grundsätzlich auch ein Mengeneffekt, vgl. Statistisches Bundesamt (2010b), S. 4. Da im Taxpayer-Panel jedoch lediglich Steuerpflichtige verknüpft werden, die in jedem Veranlagungszeitraum veranlagt wurden, ist dieser Effekt in den Daten nicht vorhanden und muss dementsprechend nicht beachtet werden.

⁶³ Aufgrund von fehlenden Daten – ab dem Veranlagungszeitraum 2005 werden Renten in der Anlage R erfasst, welche im Datensatz im Gegensatz zur bis dahin verwendeten Anlage SO nicht enthalten ist – liegt auch nach der Simulation eines einheitlichen Rechtsstands der Besteuerungsanteil der im Veranlagungszeitraum 2006 erstmals eine Rente beziehenden Personen bei 52 %.

⁶⁴ Gesetz vom 22.12.2003, BGBl. 2003 I, S. 2840-2845.

Tabelle 3: Vergleich des Wachstums der Summe der Einkünfte bis zum VZ 2006 mit und ohne Anpassung des Steuerrechts

	2002/06	2003/06	2004/06	2005/06
Wachstum ohne Anpassung (in Prozent)	11,43	9,71	6,19	2,27
Wachstum mit Anpassung (in Prozent)	9,78	8,19	5,59	1,93
Δ in Prozentpunkten	1,64	1,52	0,60	0,34
Δ in Prozent	16,78	18,59	10,74	17,72

Anmerkungen: Der Datensatz enthält 41.429 Erhebungen, welche 9.858.166 Steuerpflichtige repräsentieren. Die den Wachstumsraten zugrundeliegenden Einkommen sind in Tabelle 4 dargestellt. Beispielsweise entspricht das Wachstum der Summe der Einkünfte mit Anpassung des Steuerrechts von 2004 bis 2006 $(51.224/48.513)-1=5,59\%$.

Quelle: FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder, Taxpayer-Panel, 2001-2006, eigene Berechnungen.

Es zeigt sich, dass ein nicht unerheblicher Teil des Wachstums der Summe der Einkünfte von der Änderung der Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeht. Insoweit bestätigt sich die Notwendigkeit der Implementierung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage für eine ökonomische Interpretation des Wachstums der Summe der Einkünfte.

4.2.3 Anpassungen im Rahmen der Simulation des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und des zu versteuernden Einkommens

Zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte sind von der Summe der Einkünfte der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, der Altersentlastungsbetrag sowie ein Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft abzuziehen. Der Altersentlastungsbetrag i.S.d. § 24a EStG wurde mit dem Alterseinkünftegesetz⁶⁵ für Steuerpflichtige eingeschränkt, die das 65. Lebensjahr in oder nach 2005 vollenden. Da diese Personen für die Untersuchung der Elastizität nicht berücksichtigt werden, ist keine Anpassung notwendig. Mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2004 wurde die steuerliche Behandlung von Alleinstehenden mit Kindern durch die Einführung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende (§ 24b EStG) und die Abschaffung des vom Bundesverfassungsgericht für mit dem Grundgesetz unvereinbar gesehenen Haushaltsfreibetrags (§ 32 Abs. 7 EStG) modifiziert.⁶⁶ Aufgrund von fehlenden Informationen – insbesondere hinsichtlich der im Haushalt lebenden Personen – kann der neu eingeführte Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für die Veranlagungszeiträume 2002 und 2003 nicht simuliert werden und wird darum in der veranlagungszeitraumübergreifenden Definition der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt.⁶⁷

Da Steuerpflichtige, welche Verluste gem. § 10d EStG verrechnen, für die Untersuchung der Elastizität des zu versteuernden Einkommens nicht berücksichtigt werden, müssen für die

⁶⁵ Gesetz vom 09.07.2004, BGBl. 2004 I, S. 1427-1447.

⁶⁶ Eingeführt durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004, Gesetz vom 29.12.2003, BGBl. 2003 I, S. 3076-3092.

⁶⁷ Der wesentliche Unterschied der Tatbestandsvoraussetzungen der beiden Regelungen liegt darin, dass für die neue Regelung die beantragende Person allein leben muss, vgl. Dürr (2012), Rz. 3.

Verlustverrechnungsregelungen – trotz der Rechtsänderung ab dem Veranlagungszeitraum 2004⁶⁸ – keine Anpassungen vorgenommen werden.

Die Umstellung der Besteuerung der Altersvorsorge im Rahmen des Alterseinkünftegesetzes wirkt sich auch auf den Umfang der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen aus. Korrespondierend zu dem steigenden Besteuerungsanteil der Rente steigt ab dem Veranlagungszeitraum 2005 auch der Anteil der abzugsfähigen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung an. Zugleich ist jedoch in jedem Veranlagungszeitraum gem. §§ 10 Abs. 4a, 10c Abs. 5 EStG von Amts wegen eine Günstigerprüfung und somit ein Vergleich mit dem bis zum Veranlagungszeitraum 2004 gültigen Recht durchzuführen. Weil im gesamten Betrachtungszeitraum die auf Basis des bis 2004 gültigen Rechtsstands abzugsfähigen Sonderausgaben vorhanden sind, werden in der veranlagungszeitraumübergreifenden Bemessungsgrundlagendefinition – unabhängig von deren Vorteilhaftigkeit – die Vorsorgeaufwendungen in der Fassung dieses Rechtsstands implementiert.

⁶⁸ Geändert mit dem Protokollerklärungsgesetz, Gesetz vom 22.12.2003, BGBl. 2003 I, S. 2840-2845.

Tabelle 4: Schematische Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006

	2002		2003		2004		2005		2006	
	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	359	359	357	357	383	383	409	409	450	450
+ Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.147	3.147	3.238	3.238	3.595	3.595	4.512	4.512	4.452	4.452
+ Einkünfte aus selbständiger Arbeit	2.620	2.620	2.673	2.673	2.921	2.921	3.156	3.156	3.282	3.282
+ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	40.379	40.705	40.910	41.237	41.690	41.690	42.192	42.192	42.968	42.968
+ Einkünfte aus Kapitalvermögen	335	352	309	326	336	336	363	363	531	531
+ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-477	-477	-411	-411	-284	-284	-190	-190	-118	-118
+ Sonstige Einkünfte	114	141	130	164	131	174	196	196	224	224
+ Nicht verrechenbare Verluste § 2 Abs. 3 EStG	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- Außerordentliche Einkünfte	0	188	0	237	0	302	0	385	0	566
= Summe der Einkünfte	46.479	46.659	47.206	47.347	48.772	48.513	50.638	50.253	51.789	51.224
- Abzugsbeträge §§ 24a, 24b, 13 Abs. 3 EStG	19	19	19	19	62	19	59	18	57	18
= Gesamtbetrag der Einkünfte	46.460	46.639	47.187	47.328	48.710	48.494	50.579	50.235	51.732	51.206
- Sonderausgaben	4.639	4.176	4.687	4.202	4.713	4.225	4.932	4.294	5.090	4.345
- Steuerbegünstigungen	267	0	144	0	72	0	48	0	32	0
- Außergewöhnliche Belastungen	295	290	313	305	343	333	361	350	365	365
= Einkommen	41.259	42.173	42.043	42.821	43.582	43.936	45.237	45.591	46.245	46.496
- Härteausgleich, Haushaltsfreibetrag	143	8	143	9	10	10	9	9	10	10
- Kinderfreibetrag	1.434	1.025	1.502	1.072	1.388	1.158	1.183	1.213	1.237	1.277
= Zu versteuerndes Einkommen	39.683	41.139	40.398	41.740	42.184	42.768	44.045	44.368	44.998	45.210

Anmerkung: Der Datensatz enthält 41.429 Erhebungen, welche 9.858.166 Steuerpflichtige repräsentieren. In der Tabelle ist das arithmetische Mittel der jeweiligen Komponenten der Bemessungsgrundlage in € für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006 auf Basis des jeweils gültigen (a) und auf Basis eines einheitlichen Rechtsstands (b) aufgeführt.

Quelle: FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder, Taxpayer-Panel, 2001-2006, eigene Berechnungen.

Bis zum Veranlagungszeitraum 2005 konnten Steuerberatungskosten gem. § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden. Da der Abzug als Sonderausgabe ab dem Veranlagungszeitraum 2006 nicht mehr möglich ist,⁶⁹ wird dieser in allen Jahren rückgängig gemacht. Ab dem Veranlagungszeitraum 2006 konnten Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 5 u. 8 EStG abgezogen werden.⁷⁰ Aufgrund fehlender Werte für die Veranlagungszeiträume bis 2005 wird diese Sonderausgabe in der einheitlichen Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt. Die gezahlte Kirchensteuer kann im gesamten Betrachtungszeitraum gem. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG als Sonderausgabe abgesetzt werden. Als Annexsteuer zur Einkommensteuer ist sie jedoch von der Einkommensteuerzahlung abhängig. Da die Kirchensteuer insoweit nicht als Bestandteil der Reaktion des Steuerpflichtigen (in Form der deklarierten Bemessungsgrundlage) auf den Einkommensteuertarif des betrachteten Jahres interpretiert werden kann,⁷¹ wird diese in der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt.

Zur Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge wurde mit dem Altersvermögensgesetz⁷² zum Veranlagungszeitraum 2002 eine Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge (Riester-Rente) eingeführt. In der Einführungsphase (bis zum Veranlagungszeitraum 2008) veränderte sich jedoch der Umfang der Förderung erheblich: Sowohl der Mindestzahlungsbetrag (§ 86 EStG) und die steuerfreien Zulagen (§§ 84, 85 EStG) als auch die als Sonderausgabe abzugsfähigen Beträge (§10a EStG) stiegen in den Jahren 2004 und 2006 sprunghaft an. Aufgrund der damit einhergehenden Änderungen der Anreizstruktur in der Einführungsphase und aus Gründen der Klarheit der Analyse der Elastizität des zu versteuernden Einkommens werden diese Abzugsbeträge in der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt.⁷³

Im gesamten Betrachtungszeitraum sind Absetzbeträge für selbst genutztes Wohneigentum – sogenannte Steuerbegünstigungen – vorhanden. Steuerpflichtige konnten gem. § 10e EStG bei Erwerb oder Bau vor dem 01.01.1996⁷⁴ einen bestimmten Prozentsatz der Summe aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudes und der Hälfte der Anschaffungskosten des Grund und Bodens wie eine Sonderausgabe absetzen.⁷⁵ Da die Abzüge für insgesamt neun Veranlagungszeiträume zulässig waren, sind diese im Taxpayer-Panel

⁶⁹ Geändert mit dem Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm, Gesetz vom 22.12.2005, BGBl. 2005 I, S. 3682.

⁷⁰ Geändert mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, Gesetz vom 26.04.2006, BGBl. 2006 I, S. 1091-1094. Vgl. Heinicke (2009), S. 879.

⁷¹ Beispielsweise kommt Arndt (2007), S. 245, Fußnote 7, zu dem Ergebnis, dass „[b]ei der KIEST-Komponente [...] die zeitlichen Wirkungszusammenhänge zwischen Einflussgrößen und Steueraufkommen insbesondere aus Gründen des Erhebungsverfahrens so stark verwischt [sind], dass in einem entsprechenden panelökonomischen Modell bisher keine stabilen Zusammenhänge gezeigt werden können“.

⁷² Gesetz vom 26.06.2001, BGBl. 2001 I, S. 1310-1343.

⁷³ Gegen die Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs für die Riester-Rente als Verhaltensreaktion der Steuerpflichtigen infolge der Tarifänderung sprechen mehrere methodisch motivierte Aspekte. Zum einen ist nicht klar, ob die Steuerpflichtigen – wie im Modell angenommen – auf den Sonderausgabenabzug oder auf die steuerfreie Zulage reagieren. Zum anderen steigt das geförderte Volumen im Zeitablauf an, sodass unklar ist, ob die Steuerpflichtigen auf das höhere Volumen der Riester-Förderung reagieren oder ob dies eine Reaktion auf die Tarifreform darstellt.

⁷⁴ Mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 1996 wurde die Förderung des privaten Wohneigentums auf steuerfreie Zulagen umgestellt (Eigenheimzulage); siehe Gesetz zur Neuordnung der steuerrechtlichen Wohneigentumsförderung, Gesetz vom 15.12.1995, BGBl. 1995 I, S. 1783-1792. Mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2005 wurde auch diese Förderung des privaten Wohneigentums wieder abgeschafft; siehe Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage, Gesetz vom 22.12.2005, BGBl. 2005 I, S. 3680.

⁷⁵ Vgl. für die Neuordnung der privaten Wohneigentumsförderung Meyer/Handzik (1996). Zur Anwendung von § 10e EStG siehe § 52 Abs. 26 EStG.

enthalten, wobei ihr Umfang jedes Jahr sinkt.⁷⁶ Da der damit verbundene Anstieg der steuerlichen Bemessungsgrundlage auf das Handeln aus einer Zeit vor dem Betrachtungszeitraum zurückzuführen ist und die Beträge im Zeitablauf lediglich aus rechtlichen Gründen abnehmen, werden diese in der veranlagungszeitraumübergreifenden Bemessungsgrundlagendefinition nicht berücksichtigt.

Bis zum Veranlagungszeitraum 2005 konnten gem. § 33c EStG Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, soweit diese 1.548 € pro Kind überschritten. Da dieser Abzugsbetrag ab dem Veranlagungszeitraum 2006 gestrichen wurde⁷⁷, wird der Abzug im gesamten Zeitraum rückgängig gemacht.⁷⁸

Im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens sind der Haushaltsfreibetrag, der Härteausgleich und der Kinderfreibetrag vom Einkommen abzuziehen. Da der Haushaltsfreibetrag i.S.d. § 32 Abs. 7 EStG mit dem Haushaltsbegleitgesetz mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2004 abgeschafft wurde, wird dieser in allen Jahren, in denen er abgezogen wurde, aus der Bemessungsgrundlage entfernt. Die steuerrechtliche Definition von Kindern sowie die Höhe des Kinderfreibetrags und des Kindergeldes unterlagen im Betrachtungszeitraum keiner rechtlichen Änderung und geben insoweit keinen Anlass zu einer Anpassung. Da sich im Betrachtungszeitraum jedoch der Einkommensteuertarif und damit die aus dem Kinderfreibetrag resultierende Steuerersparnis geändert hat, vermindert sich aufgrund der Günstigerprüfung zwischen dem Kindergeld und dem Kinderfreibetrag die steuerliche Bemessungsgrundlage rein „technisch“ infolge der Tarifreform. Weil die Veränderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage aber als Verhaltensparameter der Steuerpflichtigen infolge der Tarifreform untersucht werden soll, muss eine „Bereinigung“ für diese technische Anpassung erfolgen. Eine einheitliche Definition der Bemessungsgrundlage wird simuliert, indem die Günstigerprüfung im gesamten Betrachtungszeitraum auf Basis des Einkommensteuertarifs 2006 erfolgt.⁷⁹

Die Auswirkung der Implementierung eines einheitlichen Rechtsstands auf das im Betrachtungszeitraum beobachtete Wachstum des zu versteuernden Einkommens ist in Tabelle 5 dargestellt.

⁷⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (2011), S. 5-6. für einen ähnlichen Befund auf Basis der jährlichen Einkommensteuerstatistik.

⁷⁷ Geändert mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung, Gesetz vom 26.04.2006, BGBl. 2006 I, S. 1091-1094.

⁷⁸ Auch im Rahmen einer gemeinsamen Betrachtung der bis 2005 als außergewöhnliche Belastung und ab 2006 als Sonderausgabe abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten kommt man zu dem Ergebnis, dass aufgrund fehlender Informationen diese Abzugsbeträge nicht mit in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden sollten. Dabei ergibt sich insbesondere das Problem fehlender Werte, da bis 2005 Beträge unter 1.548 € als außergewöhnliche Belastungen nicht erfasst sind, ab 2006 aber Beträge unter 1.548 € zu zwei Dritteln als Sonderausgabe abgezogen werden dürfen.

⁷⁹ Alternativ könnte man davon ausgehen, dass entweder alle Steuerpflichtigen das Kindergeld oder alternativ alle Steuerpflichtigen den Kinderfreibetrag in Anspruch nehmen. Dieses Vorgehen würde eine einheitliche Definition der Bemessungsgrundlage sicherstellen. Da der Kinderfreibetrag jedoch in Relation zur gesamten Bemessungsgrundlage von nicht untergeordneter Bedeutung ist (vgl. Müller (2004), S. 145), würde man damit insbesondere im mittleren Einkommensbereich unrealistische Grenzsteuersätze berechnen.

Tabelle 5: Vergleich des Wachstums des zu versteuernden Einkommens bis zum VZ 2006 mit und ohne Anpassung des Steuerrechts

	2002/06	2003/06	2004/06	2005/06
Wachstum ohne Anpassung (in Prozent)	13,40	11,39	6,67	2,16
Wachstum mit Anpassung (in Prozent)	9,89	8,31	5,71	1,90
Δ in Prozentpunkten	3,50	3,07	0,96	0,27
Δ in Prozent	35,39	36,97	16,86	14,09

Anmerkungen: Der Datensatz enthält 41.429 Erhebungen, welche 9.858.166 Steuerpflichtige repräsentieren. Die den Wachstumsraten zugrundeliegenden Einkommen sind in Tabelle 4 dargestellt. Beispielsweise entspricht das Wachstum des zu versteuernden Einkommens mit Anpassung des Steuerrechts von 2004 bis 2006 $(45.210/42.768)-1=5,71\%$.

Quelle: FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder, Taxpayer-Panel, 2001-2006, eigene Berechnungen.

Es zeigt sich, dass auch bei Betrachtung des zu versteuernden Einkommens ein nicht unerheblicher Teil des Wachstums von der Änderung der Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeht. Insgesamt sinkt das Wachstum des zu versteuernden Einkommens stärker als das Wachstum der Summe der Einkünfte. Im Rahmen der Anpassung der Definition des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens und des zu versteuernden Einkommens hat jedoch überraschenderweise nicht die vom Gesetzgeber explizit vorgenommenen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, sondern die mit der Tarifreform einhergehende Änderung der Vorteilhaftigkeit des Kinderfreibetrags gegenüber dem Kindergeld den größten Einfluss auf den Rückgang des Gesamtwachstums.

5 Zusammenfassung

Mit dem Taxpayer-Panel steht ein neuer Datensatz zur Verfügung, der das Analysepotential von amtlichen Daten der Einkommensteuer um die Analyse von Verhaltensänderungen im Zeitverlauf erweitert. Da die Daten der verschiedenen Veranlagungszeiträume neben globalen Trends und individuellen Faktoren der Steuerpflichtigen auch das jeweilige Steuerrecht widerspiegeln, muss für eine ökonomische Interpretation der Veränderung der steuerlichen Angaben im Längsschnitt das jeweils gültige Steuerrecht berücksichtigt werden.

Zur Berechnung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage und der Steuerzahlung für alternative Rechtsstände wird ein statisches Mikrosimulationsmodell des Steuerrechts ohne Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen auf Basis des Taxpayer-Panels entwickelt. Anhand der Informationen aus den eingereichten Einkommensteuererklärungen und den Veranlagungsdaten der Finanzverwaltung wird das steuerliche Veranlagungsverfahren von der Einkünfteermittlung bis zur festgesetzten Einkommensteuer und dem Solidaritätszuschlag detailliert nachgebildet. Ein Vergleich der Ergebnisse des Mikrosimulationsmodells mit den Veranlagungsergebnissen der Finanzverwaltung

zeigt, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage und die Steuerzahlung sowohl hinsichtlich des Aufkommens als auch hinsichtlich der Varianz mit hoher Präzision simuliert werden können.

Ein Anwendungsbereich des Mikrosimulationsmodells ist die Berechnung einer einheitlichen ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006. Auf Basis der für die Schätzung der Einkommenselastizität relevanten Grundgesamtheit werden ausgehend von dem jeweils gültigen Steuerrecht die notwendigen Modifikationen im Rahmen der Ermittlung der Summe der Einkünfte und des zu versteuernden Einkommens dargestellt. Ein Vergleich des durchschnittlichen Wachstums der Bemessungsgrundlage zeigt, dass die Wachstumsraten bei einer einheitlichen Definition erheblich geringer sind als auf Basis des jeweils gültigen Rechts und insoweit die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bereits einen erheblichen Teil des Wachstums verursacht. Inwieweit das verbleibende Wachstum der Bemessungsgrundlage mit einer Verhaltensreaktion infolge sich ändernder Grenzsteuersätze erklärt werden kann, wird in Schmidt/Müller (2012) untersucht.

Literaturverzeichnis

Arndt, C. (2007): FAST 98 als Quelle regionaler Einkommensverteilungen für die Kirchensteuerprognose mit panelökonometrischen Modellen, in: Zwick/Merz (2007), 245-261.

Atkinson, A. B., Piketty, T. und E. Saez (2011): Top Incomes in the Long Run of History, *Journal of Economic Literature*, 49, 3-71.

Bakija, J. (2009): Documentation for a Comprehensive Historical U.S. Federal and State Income Tax Calculator Program, heruntergeladen am 11.02.2013 unter http://web.williams.edu/Economics/papers/bakijaDocumentation_IncTaxCalc.pdf.

Bork, C. (2000): Steuern, Transfers und private Haushalte – Eine mikroanalytische Simulationsstudie der Aufkommens- und Verteilungswirkungen, Frankfurt am Main.

Bundesministerium der Finanzen (2013): Übersichten zur Einkommensteuer-Tarifbelastung von 1958 bis 2012, heruntergeladen am 18.02.2013 unter https://www.bmf-steuerrechner.de/uebersicht_ekst/.

Cameron, C. A. und P. K. Trivedi (2009): *Microeconometrics Using Stata*, College Station TX.

Dürr, U. (2012): Kommentierung § 24b EStG, in: Frotscher (2012).

Feenberg, D. R und E. Coutts (1993): An Introduction to the TAXSIM Model, *Journal of Policy Analysis and Management*, 12, 189-194.

Feldstein, M. S. (1995): The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income – A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act, *Journal of Political Economy*, 103, 551-572.

Flory, J. und S. Stöwhase (2012): MIKMOD-ESSt: A Static Microsimulation Model of Personal Income Taxation in Germany, *International Journal of Microsimulation*, 5, 66-73.

Frotscher, G. (Hrsg.) (2012): Kommentar zum Einkommensteuergesetz (EStG), 171. Ergänzungslieferung, Freiburg im Breisgau.

Galler, H. P. (1994): Politikanalyse mit Mikro- und Makrosimulationsmodellen, in: Hauser/Hochmuth/Schwarze (1994), 113-135.

Gottfried, P. und H. Schellhorn (2001): Das IAW-Einkommensteuerpanel und das Mikrosimulationsmodell SIMST, *IAW-Diskussionspapiere*, 4.

Hauser, R., Hochmuth, U. und J. Schwarze (Hrsg.) (1994): *Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik*, Band 1, Ausgewählte Probleme und Lösungsansätze, Berlin.

Hauser, R., Ott, N. und G. Wagner (Hrsg.) (1994): *Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik*, Band 2, Erhebungsverfahren, Analysemethoden und Mikrosimulation, Berlin.

Heinicke, W. (2009): Kommentierung § 10 EStG, in: Schmidt (2009).

Herzig, N. und J. Schäperclaus (2012): E-Bilanz – Elektronische Bereitstellung von Jahresabschlussinformationen, *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, 41, 355-360.

Houben, H. und R. Maiterth (2011): Endangering of Businesses by the German Inheritance Tax? – An Empirical Analysis, *Business Research*, 4, 32-46.

Kaiser, U. und J. Wagner (2008): Neue Möglichkeiten zur Nutzung vertraulicher amtlicher Personen- und Firmendaten, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 9, 329-349.

- Kassella, T. (1994): Ein Verknüpfungsalgorithmus zur Zusammenführung von Steuerprozeßdaten und Umfragedaten, in: Hauser/Ott/Wagner (1994), 153-178.
- Kriete-Dodds, S. und D. Vorgrimler (2007): The German Taxpayer-Panel, *Schmollers Jahrbuch / Journal of Applied Social Science Studies*, 127, 497-509.
- Lindsey, L. B. (1987): Individual Taxpayer Response to Tax Cuts: 1982-1984 – With Implications for the Revenue Maximizing Tax Rate, *Journal of Public Economics*, 33, 173-206.
- Maiterth, R. (2007): Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Zwick/Merz (2007), 106-123.
- Maiterth, R. und H. Müller (2003): Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Übergangs vom Einkommensteuertarif 2003 zum Tarif 2005, *Betriebs-Berater*, 58, 2373-2380.
- Maiterth, R. und H. Müller (2007): Beurteilung der Verteilungswirkungen der „rot-grünen“ Einkommensteuerpolitik – Eine Frage des Maßstabs, *Schmollers Jahrbuch / Journal of Applied Social Science Studies*, 129, 375-390.
- Merz, J. und M. Zwick (2002): Verteilungswirkungen der Steuerreform 2000/2005 im Vergleich zum „Karlsruher Entwurf“ – Auswirkungen auf die Einkommensverteilung bei Selbstständigen (Freie Berufe, Unternehmer) und abhängig Beschäftigten, *Wirtschaft und Statistik*, 54, 729-740.
- Merz, J., Hirschel, D. und M. Zwick (2005): Struktur und Verteilung hoher Einkommen – Mikroanalysen auf der Basis der Einkommensteuerstatistik – Beitrag zum zweiten Armuts- und Reichtumsbericht 2004 der Bundesregierung, heruntergeladen am 16.02.2013 unter <http://www.bmas.de/SharedDocs/Downloads/DE/PDF-Publikationen/forschungsprojekt-a341-struktur-und-vereilung-hoher-einkommen.pdf>.
- Meyer, B. und P. Handzik (1996): Neuregelung der privaten Wohneigentumsförderung durch das Eigenheimzulagengesetz und § 10i EStG, *Deutsches Steuerrecht*, 34, Beihefter zu Heft 5, 2-16.
- Moffitt, R. A. und O. Wilhelm (2000): Taxation and the Labor Supply – Decisions of the Affluent, in: Slemrod (2000), 193-234.
- Müller, H. (2004): Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland – Gründe für die vom Volkseinkommen abweichende Entwicklung Anfang und Mitte der 1990er Jahre, Wiesbaden.
- Müller, H. (2007): Bestimmung der Aufkommenswirkungen von Steuerrechtsnormen – Ein Beispiel für die Anwendung der Mikrosimulation auf Basis der Einkommensteuerstatistik, in: Zwick/Merz (2007), 204-220.
- Orcutt, G. H. (1957): A New Type of Socio-Economic System, *The Review of Economics and Statistics*, 39, 116-123.
- Peichl, A. (2005): Die Evaluation von Steuerreformen durch Simulationsmodelle, *Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge*, Nr. 05 - 1.
- Reister, T. (2009): Steuerwirkungsanalysen unter Verwendung von unternehmensbezogenen Mikrosimulationsmodellen, Wiesbaden.
- Saez, E., Slemrod, J. B. und S. H. Giertz (2012): The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review, *Journal of Economic Literature*, 50, 3-50.
- Schmidt, L. (Hrsg.) (2009): *Einkommensteuergesetz*, 28. Auflage, München.

- Schmidt, T.-P. und H. Müller (2012): Die Elastizität des zu versteuernden Einkommens in Deutschland – Eine empirische Untersuchung auf Basis des deutschen Taxpayer-Panels, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, 132.
- Slemrod J. B. (Hrsg.) (2000): Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich, Cambridge MA.
- Slemrod, J. B. (1998): Methodological Issues In Measuring and Interpreting Taxable Income Elasticities, National Tax Journal, 51, 773-788.
- Spahn, P. B. (1972): Die Besteuerung des persönlichen Einkommens in der Bundesrepublik Deutschland – System und Modell, Berlin.
- Spahn, P. B., Galler, H. P., Kaiser, H., Kassella, T. und J. Merz (1992): Mikrosimulation in der Steuerpolitik, Heidelberg.
- Statistisches Bundesamt (2008a): Jährliche Einkommensteuerstatistik, Qualitätsbericht.
- Statistisches Bundesamt (2008b): Lohn- und Einkommensteuerstatistik, Qualitätsbericht.
- Statistisches Bundesamt (2010a): Planung und Ziehung der 5%-Stichprobe für das Tax-Payer-Panel, unveröffentlichtes Dokument vom 09.08.2010.
- Statistisches Bundesamt (2010b): Ergebnisse aus der jährlichen Einkommensteuerstatistik Veranlagungsjahr 2005, Statistisches Bundesamt, Fachserie 14, Reihe 7.1.1.
- Statistisches Bundesamt (2011): Ergebnisse aus der jährlichen Einkommensteuerstatistik Veranlagungsjahr 2007, Statistisches Bundesamt, Fachserie 14, Reihe 7.1.1.
- Stock, J. H. und M. W. Watson (2006): Introduction to Econometrics, 2. Auflage, London.
- Triest, R. K. (1998): Econometric Issues in Estimating the Behavioral Response to Taxation: A Nontechnical Introduction, National Tax Journal, 51, 761-772.
- Vorgrimler, D., Gräß, C. und S. Kriete-Dodds (2006): Zur Konzeption eines Taxpayer-Panels für Deutschland, FDZ-Arbeitspapier, 14.
- Wagenhals, G. (2004): Tax-benefit microsimulation models for Germany: A Survey, Hohenheimer Diskussionsbeiträge, Nr. 235/2004.
- Wagenhals, G. und J. Buck (2007): Möglichkeiten und Grenzen der Datenfusion für Mikrosimulationsmodelle, in: Zwick/Merz (2007), 84-105.
- Weber-Grellet, H. (2009): Kommentierung § 10a EStG, in: Schmidt (2009).
- Wooldridge, J. M. (2008): Introductory Econometrics: A Modern Approach, 4. Auflage, Stamford CT.
- Zwick, M. (1998): Einzeldatenmaterial und Stichproben innerhalb der Steuerstatistik, Wirtschaft und Statistik, 7, 566-573.
- Zwick, M. und J. Merz (Hrsg.) (2007): Mikroanalysen und Steuerpolitik (MITAX), Statistik und Wissenschaft, Band 7, Wiesbaden.

Bisher sind in der Reihe folgende FDZ-Arbeitspapiere erschienen:

Arbeitspapier Nr. 44: Das SAS-Makro newvar. Entwicklung und Anwendung eines Hilfsinstruments zur effizienten Erstellung neuer Variablen in der DRG-Statistik, T. Hochgürtel, T. Lösch, März 2012

Arbeitspapier Nr. 43: Average wage, qualification of the workforce and export performance in German enterprises: Evidence from KombiFiD data, J. Wagner, Januar 2012

Arbeitspapier Nr. 42: The Quality of the KombiFiD-Sample of Enterprises from Manufacturing Industries: Evidence from a Replication Study, J. Wagner, Dezember 2011

Arbeitspapier Nr. 41: How to define an enterprise and assign trade declarations to the right one: Exploration of German traders' micro transaction data, C. Stirböck, August 2011

Arbeitspapier Nr. 40: Definition von nutzerseitigen Kriterien für Datenstrukturfiles, J. Höninger/ M. Rosemann/R. Voshage, Juli 2011

Arbeitspapier Nr. 39: Improvement of data access – The long way to remote data access in Germany, M. Brandt/ M. Zwick, Juni 2011

Arbeitspapier Nr. 38: Decentralised Access to Confidential Microdata in Europe, M. Brandt/ P. Eilsberger/M. Zwick, Juni 2011

Arbeitspapier Nr. 37: Masking Micro Data with Stochastic Noise, J. Höhne/ J. Höninger, Mai 2011

Arbeitspapier Nr. 36: Enthüllungsrisiko beim Remote Access: Die Schwerpunkteigenschaft der Regressionsgerade, A. Vogel, April 2011

Arbeitspapier Nr. 35: Temporary agency work and firm performance, S. Nielen/ A. Schiersch, April 2011

Arbeitspapier Nr. 34: Harmonisation of statistical confidentiality in the Federal Republic of Germany, M. Brandt/A. Crößmann/ C. Gürke, März 2011

Arbeitspapier Nr. 33: Remote Access. Eine Welt ohne Mikrodaten ??, G. Ronning/ P. Bleninger/ J. Drechsler/C. Gürke, Februar 2011

Arbeitspapier Nr. 32: Compiling a Harmonized Database from Germany's 1978 to 2003 Sample Surveys of Income and Expenditure. T. Bönke/C. Schröder/C. Werdt, Mai 2010

Arbeitspapier Nr. 31: The Research Potential of New Types of Enterprise Data based on Surveys from Official Statistics in Germany., J. Wagner, Oktober 2009

Arbeitspapier Nr. 30: Geschlechterspezifische Einkommensunterschiede bei Selbstständigen im Vergleich zu abhängig Beschäftigten - Ein empirischer Vergleich auf der Grundlage steuerstatistischer Mikrodaten, P. Eilsberger/M. Zwick, Januar 2008

Arbeitspapier Nr. 29: Reichtum in Niedersachsen und anderen Bundesländern -Ergebnisse der Steuergeschäftsstatistik 2003 für Selbstständige (Freie Berufe und Unternehmer) und abhängig Beschäftigte, P. Böhm/J. Merz, November 2008

Arbeitspapier Nr. 28: Exports and Productivity in the German Business Services Sector. First Evidence from the Turnover Tax Statistics Panel, A. Vogel, Juli 2009

Arbeitspapier Nr. 27: Künstler in den Daten der amtlichen Statistik, C. Haak, August 2008

Arbeitspapier Nr. 26: Union Density and Varieties of Coverage: The Anatomy of Union Wage Effects in Germany, B. Fitzenberger/K. Kohn/ A. C. Lembcke, August 2008

Arbeitspapier Nr. 25: German engineering firms during the 1990's. How efficient are export champions?, A. Schiersch, Juli 2008

Arbeitspapier Nr. 24: Zum Einkommensreichtum Älterer in Deutschland – Neue Reichtumskennzahlen und Ergebnisse aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST 2001), P. Böhm/J. Merz, Februar 2008

Arbeitspapier Nr. 23: Neue Datenangebote in den Forschungsdatenzentren. Betriebs- und Unternehmensdaten im Längsschnitt, M. Brandt/D. Oberschachtsiek/R. Pohl, November 2007

Arbeitspapier Nr. 22: Stichprobendaten von Versicherten der gesetzlichen Krankenversicherung - Grundlage und Struktur des Datenmaterials, P. Lugert, Dezember 2007

Arbeitspapier Nr. 21: KombiFid - Kombinierte Firmendaten für Deutschland, S. Bender/ J. Wagner/ M. Zwick, November 2007

Arbeitspapier Nr. 20: Neue Möglichkeiten zur Nutzung vertraulicher amtlicher Personen- und Firmendaten, U. Kaiser/ J. Wagner, Juni 2007

Arbeitspapier Nr. 18: Die Gehalts- und Lohnstrukturerhebung: Methodik, Datenzugang und Forschungspotential, H.-P. Hafner/ R. Lenz, Mai 2007

Arbeitspapier Nr. 17: Anonymisation of Linked Employer Employee Datasets. Theoretical Thoughts and an Application to the German Structure of Earnings Survey, H.-P. Hafner/ R. Lenz, Dezember 2006

Arbeitspapier Nr. 16: Die europäische Union - Integration von unten oder Eliteprojekt? Eine Sekundäranalyse von Mikrodaten der amtlichen Statistik, R. Nauenburg, November 2006

Arbeitspapier Nr. 15: Keeping in Touch - A Benefit of Public Holidays Using German Time Use diary Data, J. Merz/L. Osberg, November 2006

Arbeitspapier Nr. 14: Zur Konzeption eines Taxpayer-Panels für Deutschland, D. Vorgrimler/ C. Gräß/S. Kriete-Dodds, November 2006

Arbeitspapier Nr. 13: Anonymisierte Daten der amtlichen Steuerstatistik, D. Vorgrimler, September 2006

Arbeitspapier Nr. 12: Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, R. Maiterth, August 2006

Arbeitspapier Nr. 11: Der Anteil der freien Berufe und der Gewerbetreibenden an der Gemeindefinanzierung, M. Zwick, September 2006

Arbeitspapier Nr. 10: Konstruktion und Bewertung eines ökonomischen Einkommens aus der Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik, T. Bönke/F. Neher/ C. Schröder, August 2006

Arbeitspapier Nr. 9: Anonymising business micro data - results of a German project, R. Lenz/ M. Rosemann/D. Vorgrimler/R. Sturm, Juni 2006

Arbeitspapier Nr. 8: Scientific analyses using the Continuing Vocational Training Survey 2000, R. Lenz/H.-P. Hafner/D. Schmidt, Juni 2006

Arbeitspapier Nr. 7: A standard for the release of microdata, R. Lenz/ D. Vorgrimler/ M. Scheffler, Juni 2006

Arbeitspapier Nr. 6: Measuring the disclosure protection of micro aggregated business microdata, R. Lenz, Juni 2006

Arbeitspapier Nr. 5: De facto anonymised microdata file on income tax statistics 1998, J. Merz/ D. Vorgrimler/ M. Zwick, Oktober 2005

Arbeitspapier Nr. 4: Matching German turnover tax statistics, R. Lenz/D. Vorgrimler, Juni 2005

Arbeitspapier Nr. 3: The research data centres of the Federal Statistical Office and the statistical offices of the Länder, S. Zühlke/M. Zwick/S. Scharnhorst/T. Wende, März 2005

Arbeitspapier Nr. 2: Eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer als Alternative zur deutschen Gewerbesteuer: Eine empirische Analyse für ausgewählte Gemeinden, R. Maiterth/M. Zwick, April 2005

Arbeitspapier Nr. 1: Ein Vergleich der Ergebnisse von Mikrosimulationen mit denen von Gruppensimulationen auf Basis der Einkommensteuerstatistik, H. Müller, März 2005

