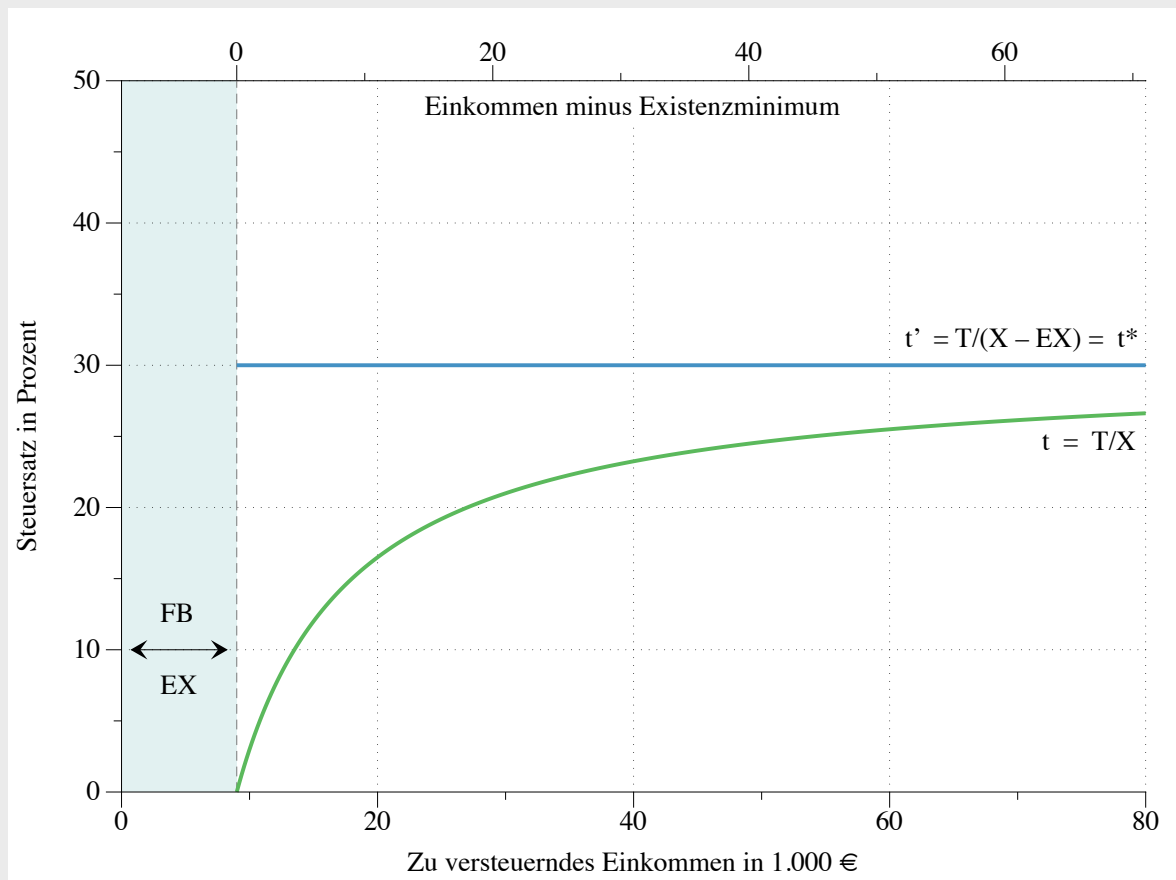


Wolfgang Scherf

# Hat die Flat Tax eine indirekte Progression?

Justus-Liebig-Universität Gießen

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften



Wolfgang Scherf

Twittern

# Hat die Flat Tax eine indirekte Progression?

Eine Flat Tax wird immer wieder als Alternative zur progressiven Einkommensteuer empfohlen. Sie würde zur Steuervereinfachung beitragen und die negativen Anreizeffekte steigender Grenzsteuersätze beseitigen. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und die gewünschte Umverteilung seien aufgrund der indirekten Progression der Flat Tax nicht fundamental gefährdet (1). Aber ist die Flat Tax überhaupt indirekt progressiv?

Eine Flat Tax ist eine (Einkommen-) Steuer mit einem konstanten Grenzsteuersatz ( $t'$ ), der sich auf die Bemessungsgrundlage ( $X$ ) abzüglich eines Freibetrags ( $FB$ ) bezieht. Die Steuerbetragsfunktion lautet demnach:  $T = t' (X - FB)$ . Der Durchschnittssteuersatz ( $t$ ) wird üblicherweise als Relation zwischen Steuerbetrag und Bemessungsgrundlage berechnet:  $t = T/X = t' (1 - FB/X)$ . Er steigt mit der Bemessungsgrundlage, was als Indikator für eine indirekte, durch den Freibetrag herbeigeführte Progression gilt.

Abbildung 1

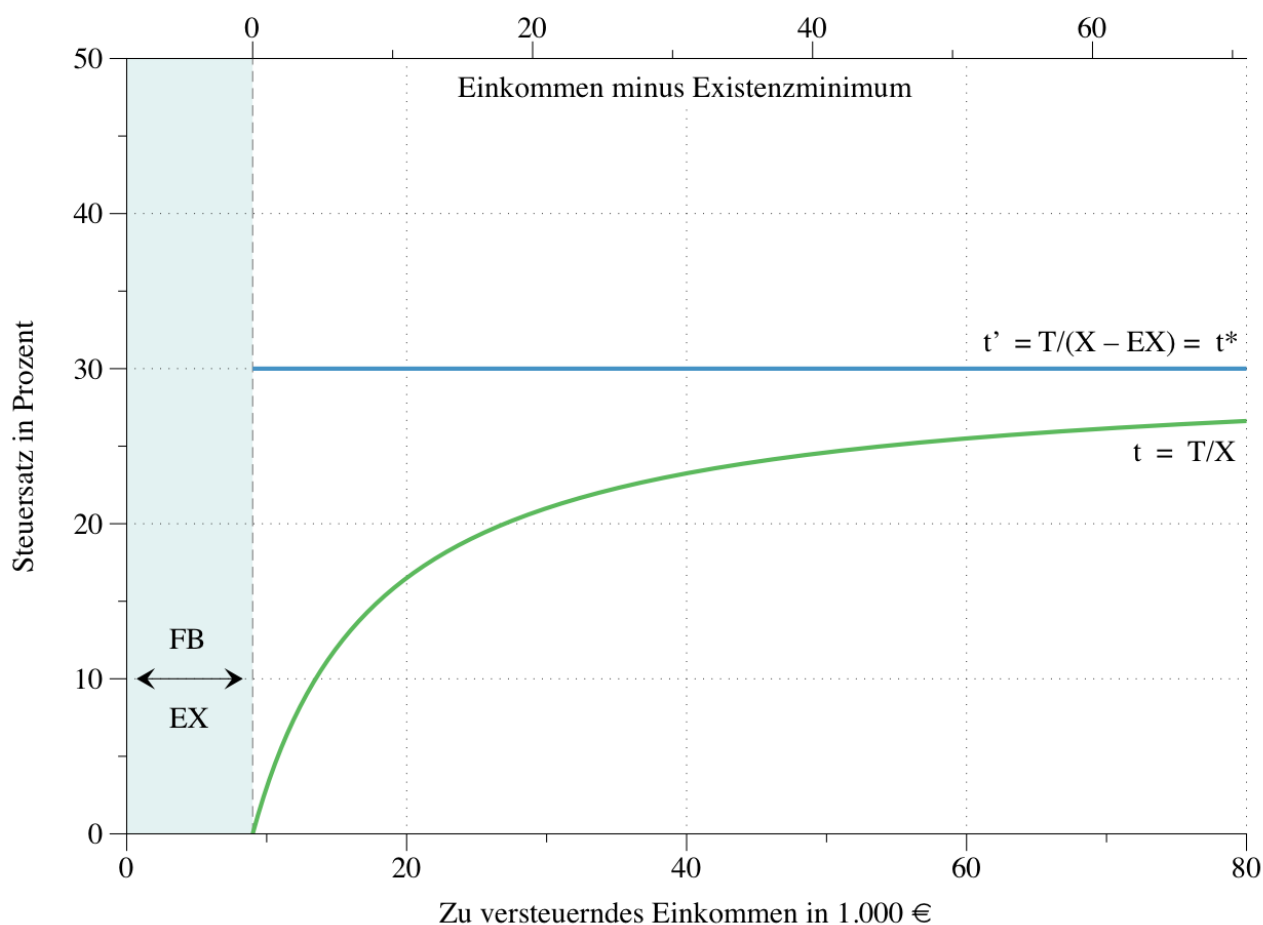
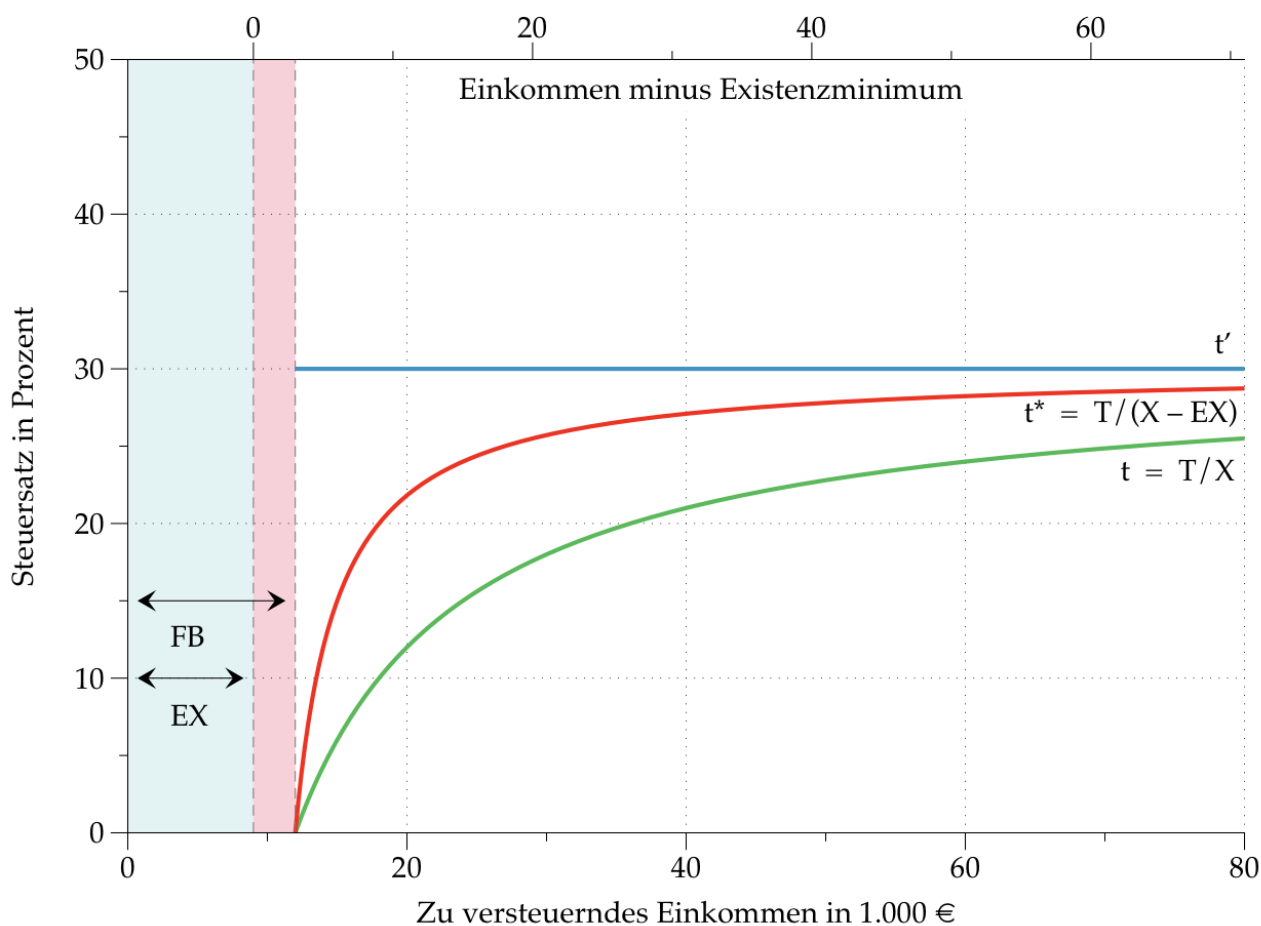


Abbildung 1 zeigt den Verlauf von Grenz- und Durchschnittssteuersatz für einen Freibetrag von 9.000 Euro und einen Grenzsteuersatz von 30 Prozent. Hat diese Steuer tatsächlich eine indirekte Progression? Technisch steht das hinsichtlich der Bemessungsgrundlage X außer Frage. Die Größe X ist das zu versteuernde Einkommen, von dem der Teil FB steuerfrei gestellt wird. Das zu versteuernde Einkommen umfasst materiell aber auch das Existenzminimum (EX) des Zensiten, das der Staat gemäß Leistungsfähigkeitsprinzip und Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ohnehin nicht besteuern darf, da es keine steuerliche Leistungsfähigkeit verkörpert.

Betrachtet man dementsprechend das Einkommen abzüglich des Existenzminimums, das hier dem Freibetrag entsprechen soll ( $EX = FB$ ), als die eigentlich relevante Bemessungsgrundlage, dann ist die Flat Tax nicht mehr indirekt progressiv, sondern durchgehend proportional. Der Grenzsteuersatz entspricht dem Durchschnittssteuersatz:  $t' = T/(X - EX) = t^*$ . Die vermeintliche indirekte Progression der Flat Tax entpuppt sich im vorliegenden Fall als Ergebnis der irreführenden Bezugsgröße X für den Durchschnittssteuersatz (2).

Abbildung 2



Dennoch kann eine Flat Tax auch bezüglich des korrekten Indikators der steuerlichen Leistungsfähigkeit indirekt progressiv sein. Das ist aber nur dann der Fall, wenn der gewährte Freibetrag das steuerfrei zu stellende Existenzminimum überschreitet. Abbildung 2 illustriert diese Konstellation am Beispiel eines Freibetrags von 12.000 Euro. Da nun 3.000 Euro von der nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip besteuerbaren Bemessungsgrundlage  $X - EX$  ausgenommen sind, nimmt der Durch-

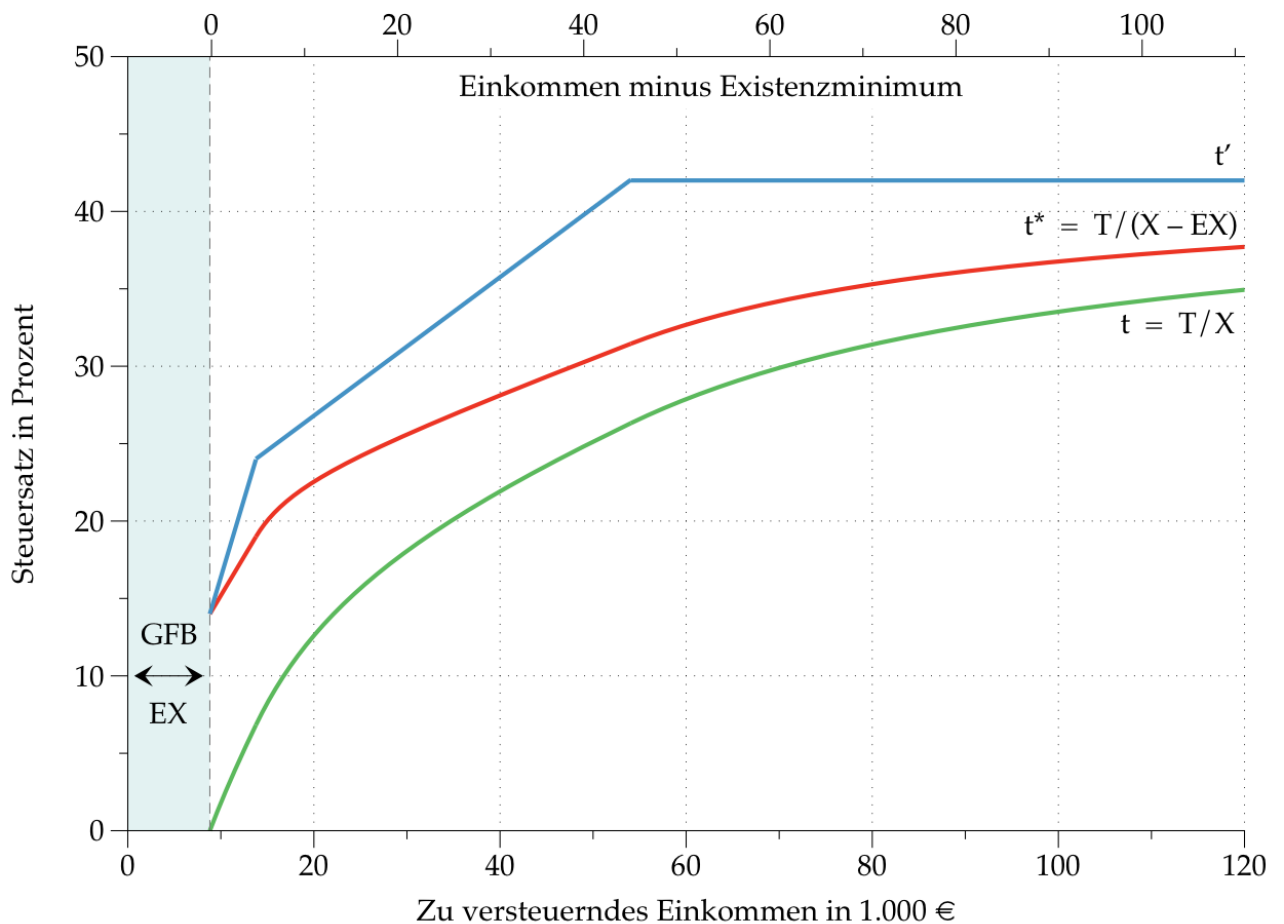
schnittssteuersatz  $t^* = T/(X - EX)$  mit der Bemessungsgrundlage kontinuierlich zu. Wegen der reduzierten Bezugsgröße steigt er sogar stärker an als der traditionell ausgewiesene Durchschnittssteuersatz  $T/X$ .

**Unterschätzte Steuerbelastung**

Die Vernachlässigung des Existenzminimums bei der Abgrenzung der relevanten Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer führt bei der Flat Tax zu einer Fehleinschätzung ihres Progressionsgrades. Eine Flat Tax mit Freibetrag in Höhe des Existenzminimums ist bezüglich des richtigen Indikators der steuerlichen Leistungsfähigkeit eben keine indirekt progressive Steuer, wie meist behauptet wird, sondern nur eine Proportionalsteuer. Sie *kann* indirekt progressiv sein, *wenn* der Freibetrag über das Existenzminimum hinaus geht.

Neben der ungenauen Bestimmung der Progressionseigenschaften hat die Einrechnung des Existenzminimums in das zu versteuernde Einkommen eine weitere Irreführung zur Folge: die Unterschätzung der tatsächlichen Steuerbelastung. Bei der Flat Tax liegen die durchschnittlichen Belastungen des besteuerten Einkommens  $t^* = T/(X - EX)$  stets über den nach der Formel  $t = T/X$  ermittelten Durchschnittssteuersätzen. Letztere beziehen sich auf die falsche, um das Existenzminimum erweiterte Bemessungsgrundlage, und zeigen daher eine geringere als die tatsächliche Belastung des leistungsfähigen Einkommens an.

Abbildung 3



Diese Fehlmessung führt nicht nur bei der Flat Tax, sondern auch bei der aktuellen Einkommensteuer zu einer Unterschätzung ihrer tatsächlichen Lasteffekte. Abbildung 3 illustriert das anhand des Tarifs 2017, der einen Grundfreibetrag (GFB) von 8.820 Euro zur Freistellung des Existenzminimums beinhaltet. Da der Grundfreibetrag das Existenzminimum gewiss nicht übersteigt, ergibt sich eine interessante Schlussfolgerung hinsichtlich der Progressionseigenschaften der Einkommensteuer. Entgegen der üblichen Klassifikation handelt es sich nicht um eine indirekt *und* direkt progressive Steuer, sondern, bezogen auf das Einkommen oberhalb des Freibetrags, nur um eine direkt progressive Steuer. Darüber hinaus zeigt der Durchschnittssteuersatz  $t^*$  gerade im unteren Einkommensbereich im Vergleich zum herkömmlichen Durchschnittssteuersatz  $t$  eine deutlich höhere Belastung des leistungsfähigen Einkommens an.

## Fazit

Steuertechnische Maßzahlen können bei der Beurteilung der Eigenschaften von Steuertarifen zu Fehleinschätzungen führen. Diese resultieren aus der Verwendung von Bemessungsgrundlagen, die das Besteuerungsanliegen nicht korrekt zum Ausdruck bringen. Konkret bedeutet die Einrechnung des steuerfreien Existenzminimums in die Bezugsgröße für die Berechnung der Durchschnittssteuersätze, dass Teile des Einkommens, die keine steuerliche Leistungsfähigkeit reflektieren, dennoch als "zu versteuern" deklariert werden (3). Daraus resultiert eine Überschätzung der Bedeutung der indirekten Progression. Darüber hinaus werden die effektiven Belastungen des leistungsfähigen Einkommens gravierend unterschätzt.

## Anmerkungen

(1) Eine gute Darstellung der Flat Tax als Reformmodell findet sich bei Schlick, G. (2005), Die Flat Tax als gerechtigkeitsförderndes Einkommensteuermodell, Wirtschaftsdienst, 582-589.

(2) Auch eine modifizierte Flat Tax mit mehreren Stufen für den Grenzsteuersatz wäre nicht indirekt progressiv, wenn die erste Nullsatz-Stufe dem Existenzminimum entspräche. Der Anstieg des Grenzsteuersatzes über die Tarifstufen würde aber eine direkte Progression erzeugen.

(3) Die Einarbeitung als Nullzone in den Tarif genügt zwar auch bei Verwendung des gesamten Einkommens als Bemessungsgrundlage der Forderung nach steuerlicher Freistellung des Existenzminimums. Vgl. z.B. Bohley, P. (2003), Die Öffentliche Finanzierung, München, 175. Dies ändert aber nichts an der Missverständlichkeit der auf das Gesamteinkommen bezogenen Durchschnittssteuersätze, die nur durch Fokussierung auf das über dem Existenzminimum liegende Einkommen behoben werden kann.

17.08.2017 © Wolfgang Scherf

Der Beitrag ist auch erschienen auf [Ökonomenstimme](#)

