

Radikale Steuerreform in Deutschland?

Von Alfred Boss

Die Ausgangssituation

Zu Beginn des Jahres 2004 wurden die Einkommensteuersätze gesenkt. Eine zusätzliche Reduktion zum Jahresbeginn 2005 ist beschlossen (Boss et al. 2004). Die Einkommensteuersätze (ohne Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 Prozent) werden dann deutlich niedriger sein als Ende der neunziger Jahre (Tabelle 1). Gleichwohl werden seit Monaten von verschiedenen Seiten Vorschläge für eine Steuerreform gemacht. Sie zielen darauf ab, die Steuersätze kräftig zu senken, gleichzeitig aber die zahlreichen Steuervergünstigungen stark zu reduzieren oder gar abzuschaffen. Die Parteien streiten heftig darüber, welches Konzept das beste sei.

Tabelle 1:

Ausgewählte Steuersätze in Deutschland 1998–2005 (in Prozent)

Jahr	Eingangssteuersatz bei der Einkommensbesteuerung	Maximaler Einkommensteuersatz	Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne
1998	25,9	53,0 ^a	45,0
1999	23,9	53,0 ^a	40,0
2000	22,9	51,0 ^a	40,0
2001	19,9	48,5	25,0 ^b
2002	19,9	48,5	25,0 ^b
2003	19,9	48,5	26,5 ^b
2004	16,0	45,0	25,0 ^b
2005	15,0	42,0	25,0 ^b

^aAbweichende Regelung für gewerbliche Einkünfte; maximaler Steuersatz: 47, 45 bzw. 43 Prozent. – ^bAuch für ausgeschüttete Gewinne maßgeblich.

Quelle: BMF (lfd. Jgg.; 2004); DATEV (lfd. Jgg.).

Vermutlich liegt das auch daran, dass die Einkommensteuerbelastung typischer Personengruppen im Jahr 2004 kaum niedriger ist als Ende der neunziger Jahre und im Jahr 2005 nur wenig geringer als damals sein wird. Die durchschnittliche Belastung eines ledigen Facharbeiters im früheren Bundesgebiet durch die Lohnsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) wird im Jahr 2005 mit reichlich 16 Prozent zwar 1 ½ Prozentpunkte niedriger sein als im Jahr 1998 (Tabelle 2), die marginale Belastung wird sich aber kaum von jener im Jahr 1998 unter-

scheiden (Tabelle 3). Für andere Personengruppen ist der Befund ähnlich. Die Lohnsteuerbelastung, sei es die durchschnittliche, sei es die marginale Belastung, wird im Jahr 2005 auch wenig anders als zu Anfang der neunziger Jahre ausfallen.¹ Die Belastung durch die Sozialversicherungsbeiträge wird im Jahr 2005 etwas niedriger als im Jahr 1998, aber wesentlich höher als Anfang der neunziger Jahre sein.

Tabelle 2:

Durchschnittliche Steuer- und Sozialabgabenbelastung der Löhne typischer Arbeitnehmergruppen (früheres Bundesgebiet) 1977–2005 (in Prozent des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung)

Jahr	Lediger Arbeitnehmer		Verheirateter Arbeitnehmer mit hohem Lohn ^b , mit zwei Kindern und mit nicht erwerbstätigem Ehegatten	Ledige und verheiratete Arbeitnehmer mit niedrigem ^a oder hohem ^b Lohn
	mit niedrigem Lohn ^a	mit hohem Lohn ^b		
	<i>Lohnsteuer^c</i>			<i>Sozialbeiträge</i>
1977	11,4	17,1	10,8	27,9
1982	11,9	16,5	10,3	29,1
1986	12,6	17,9	8,8	30,0
1990	11,4	15,2	7,0	30,2
1995	13,8	17,8	8,2	32,8
1996	13,1	17,9	8,3 ^d	33,7
1997	13,1	17,9	8,3 ^d	34,6
1998	12,9	17,7	8,3 ^d	34,8
1999	12,9	17,9	8,2 ^d	34,3
2000	12,6	17,9	8,0 ^d	34,0
2001	11,6	16,9	7,3 ^d	34,0
2002	11,7	17,0	7,5 ^d	34,2
2003	11,9	17,2	7,8 ^d	34,8
2004	11,0	16,3	6,8 ^d	34,5
2005	11,1	16,2	7,0 ^d	34,4

^a1993: 2 970 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. – ^b1993: 4 450 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. – ^cEinschließlich Solidaritätszuschlag: 1995–1996: 7,5 Prozent, ab 1998: 5,5 Prozent. – ^dOhne Berücksichtigung des Kindergelds, das ab 1996 als Mindeststeuerminderung infolge des Kinderfreibetrags gewährt wird.

Quelle: Eigene Berechnungen.

¹ Maßgeblich für dieses – auf den ersten Blick paradoxe – Ergebnis ist der hohe Progressionsgrad des Systems; ohne Korrektur des Einkommensteuertarifs kommt es Jahr für Jahr zu beträchtlichen „heimlichen“ Steuererhöhungen (Boss und Elendner 2003).

Tabelle 3:

Marginale Lohnsteuerbelastung der Löhne typischer Arbeitnehmergruppen (früheres Bundesgebiet) 1977–2005 (in Prozent des Bruttolohns einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung)

Jahr	Lediger Arbeitnehmer		Verheirateter Arbeitnehmer mit hohem Lohn ^b , mit zwei Kindern und mit nicht erwerbstätigem Ehegatten
	mit niedrigem Lohn ^a	mit hohem Lohn ^b	
1977	18,1	32,7	15,3
1982	18,9	31,6	16,9
1986	23,3	32,9	16,9
1990	22,7	24,8	18,0
1995 ^c	23,8	28,9	19,2
1996 ^c	26,5	29,5	24,1
1997 ^c	26,4	29,3	23,6
1998 ^d	26,1	29,2	23,2
1999 ^d	26,6	30,2	23,5
2000 ^d	26,4	31,2	26,4
2001 ^d	24,9	30,2	24,6
2002 ^d	25,0	30,3	25,3
2003 ^d	25,2	30,7	25,3
2004 ^d	24,4	29,7	24,0
2005 ^d	24,1	28,8	24,0

^a1993: 2 970 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. – ^b1993: 4 450 DM je Monat; in den Jahren vor und nach 1993 geringer oder höher entsprechend der Veränderungsrate des Durchschnittslohns. – ^cEinschließlich 7,5 Prozent Solidaritätszuschlag. – ^dEinschließlich 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag.

Quelle: Eigene Berechnungen.

Von größerer Bedeutung dafür, dass zahlreiche Reformvorschläge gemacht worden sind, ist aber die Tatsache, dass im Laufe der Jahre einige Grundprinzipien einer Einkommensbesteuerung immer mehr durchbrochen wurden. So werden bei einzelnen Einkunftsarten spezifische Freibeträge gewährt (z.B. Freibetrag für Landwirte, Sparerfreibetrag); auch gibt es zahlreiche Sonderregelungen (z.B. die Zulässigkeit von Ansparabschreibungen). Die Einkommen- und Körperschaftsteuervergünstigungen insgesamt belaufen sich im Jahr 2004 auf 34,3 Mrd. Euro (Boss und Elendner 2004). Ferner sind die Möglichkeiten, Verluste bei einer Einkunftsart mit Gewinnen bzw. Überschüssen bei anderen Einkunftsarten derselben oder einer anderen Periode zu verrechnen, beschränkt. Schließlich schafft der so genannte Einkünftedualismus Probleme; gemeint ist der Sachverhalt, dass bei den einzelnen Einkunftsarten unterschiedliche Methoden zu ihrer Ermittlung angewendet werden (Betriebsvermögensvergleich z.B. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb versus Zufluss-Abfluss-Prinzip z.B. bei Löhnen). Der Verstoß gegen die Grundprinzipien der Besteuerung hat zur Folge, dass das Einkommensteuerrecht außerordentlich kompliziert ist, dass eine Systematik kaum noch zu erkennen ist und dass unternehmerische Entscheidungen beispielsweise über die Rechtsform und über die Finanzierung von Investitionen verzerrt werden.

Es scheint einen parteiübergreifenden Konsens dahingehend zu geben, dass eine grundlegende Steuerreform mit einer kräftigen Reduktion der Steuervergünstigungen bei gleichzeitiger Senkung der Einkommensteuersätze wünschenswert ist. Im Folgenden werden zunächst einige Steuerreformvorschläge skizziert, die in der öffentlichen Diskussion eine große Bedeutung haben und – auch deswegen – am ehesten eine Chance haben, Gesetzeskraft zu erlangen. Zwei radikale Vorschläge, die den breit diskutierten Vorschlägen möglicherweise überlegen sind, werden ebenfalls vorgestellt. Bei der Darstellung der Vorschläge wird insbesondere aufgezeigt, inwieweit sie eine Integration der Unternehmensbesteuerung in die Einkommensbesteuerung vorsehen und inwieweit sie – auch deshalb – eine Gleichbehandlung der einzelnen Einkommensarten beinhalten und insofern die Systematik wiederherstellen. Auch wird die Grundstruktur der vorgeschlagenen Steuertarife erläutert. Gemeinsamkeiten – beispielsweise bei der steuerlichen Berücksichtigung der Beiträge zur Altersvorsorge und der Rentenbesteuerung – werden dagegen sehr knapp dargestellt. Beurteilt werden die Vorschläge insbesondere unter Effizienzaspekten. Schließlich wird erörtert, ob es in Deutschland in absehbarer Zeit zu einer grundlegenden Einkommensteuerreform kommen wird.

Der Reformvorschlag des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung

Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung schlägt eine duale Einkommensteuer vor. Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen werden getrennt besteuert.² Presseberichten zufolge favorisiert die Bundesregierung die Reformkonzeption des Sachverständigenrats; jedenfalls kann eine Zinsabgeltungsteuer, deren Einführung offenbar erwogen wird, als Element dieser Konzeption betrachtet werden.

Im System der dualen Einkommensteuer werden Gewinne von Einzelunternehmen und Personengesellschaften, Dividenden, Zinsen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie private Veräußerungsgewinne mit einem festen Steuersatz belastet, ohne dass es Freibeträge

² Nach ausführlicher Abwägung der Vor- und Nachteile verwirft der Sachverständigenrat eine Alternative, die im Kern aus folgenden Regeln besteht: Der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer wird in Höhe des Körperschaftsteuersatzes (auf etwa 30 Prozent) festgesetzt. Die Doppelbelastung der Gewinne der Kapitalgesellschaften, die im Rahmen des geltenden Halbeinkünfteverfahrens für Ausschüttungen und – teilweise – für Veräußerungsgewinne entsteht, wird abgeschafft, und zwar sowohl für Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften als auch für solche an ausländischen Kapitalgesellschaften. Die Gewerbesteuer wird durch Zuschlagsteuern auf die Einkommen- und die Körperschaftsteuer ersetzt. Mit diesen Maßnahmen würden Entscheidungen über die Rechtsform und Finanzierungsentscheidungen weit weniger als im herrschenden System verzerrt (Sachverständigenrat 2003, Ziffer 583).

gibt („flat rate“). Der Steuersatz wird mit Blick auf die hohe Mobilität des Faktors Kapital relativ niedrig festgelegt (beispielsweise auf 30 Prozent). Gewinne der Kapitalgesellschaften werden durch die Körperschaftsteuer mit dem Steuersatz für Kapitaleinkommen belastet. Dabei wird eine Doppelbesteuerung der Dividenden sowie der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften vermieden. Dies wird dadurch erreicht, dass ausgeschüttete Gewinne der Kapitalgesellschaften auf der Empfängerebene einem Vollarrechnungsverfahren oder, was einfacher ist, dem Freistellungsverfahren unterworfen werden; Veräußerungsgewinne ebenso wie Veräußerungsverluste werden als steuerlich unerheblich eingestuft.³ Auch Ausschüttungen von Gewinnen ausländischer Kapitalgesellschaften sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften werden im Inland nicht besteuert (Sachverständigenrat 2003: Ziffer 590). Die Körperschaftsteuer ist demnach vollständig in die Steuer auf Kapitaleinkommen integriert. Die Gewerbesteuer wird durch kommunale Zuschläge auf die Steuer auf Kapitaleinkommen und auf die Steuer auf Arbeitseinkommen ersetzt.

Arbeitseinkommen werden nach dem Konzept der dualen Einkommensteuer, das der Sachverständigenrat favorisiert, gemäß einem progressiven Tarif – bei einer Grenzbelastung von maximal z.B. 35 Prozent – besteuert. Dies erfordert eine Abgrenzung der Arbeits- und der Kapitaleinkommen bei Selbständigen und bei Personengesellschaften; es ist ein kalkulatorischer Unternehmerlohn zu ermitteln. Auch sind Regeln nötig, um den Anreizen zur Umwandlung von Arbeitseinkommen, dem eine hohe Besteuerung droht, in proportional und niedriger besteuertes Kapitaleinkommen zu begegnen (Sachverständigenrat 2003: Ziffer 591). Beiträge für die Altersvorsorge bleiben steuerfrei; Pensionen, gesetzliche Altersrenten und staatliche Transfers werden als Arbeitseinkommen betrachtet und besteuert (nachgelagerte Besteuerung).⁴

Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen werden zweckmäßigerweise, aber nicht notwendigerweise getrennt besteuert. „Ein Grundfreibetrag und sonstige persönliche Entlastungsbeträge werden ausschließlich dem Arbeitseinkommen zugerechnet“ (Sachverständigenrat 2003: Ziffer 595). Eine Steuerprogression, also mit zunehmendem Einkommen steigende Durchschnittssteuersätze, gibt es in der Grundversion des Reformvorschlags nur bei der Arbeitseinkommensteuer.

³ Gegenwärtig gilt das so genannte Halbeinkünfteverfahren. Dividenden und – unter bestimmten Umständen – Veräußerungsgewinne werden auf der Anteilseignerebene zur Hälfte besteuert, obwohl die Gewinne der Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer unterliegen.

⁴ Dies entspricht grundsätzlich einer Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts, die nach den Plänen der Bundesregierung schrittweise umgesetzt werden soll (BMF 2004b).

Eine duale Einkommensteuer, die der skizzierten nahe kommt, wurde Anfang der neunziger Jahre in Norwegen, Schweden, Finnland und – mit Einschränkungen – in Dänemark eingeführt (Cnossen 1999). Die Steuersätze für Kapitaleinkommen sind dort – gemessen an den herrschenden Sätzen in Deutschland – niedrig (Tabelle 4).

Tabelle 4:
Einkommensteuersätze in Finnland, Norwegen und Schweden im Jahr 2004 (Prozent)

	Steuer auf Arbeitseinkommen	Steuer auf Kapitaleinkommen	Körperschaftsteuer
Finnland	29,8–52,8	29	29
Norwegen	28–55,3	28	28
Schweden	31,2–57	30	28

Quelle: Sachverständigenrat (2003: Tabelle 63); BMF (2003: 13–14, 20–23).

Der Karlsruher Entwurf („Kirchhof-Vorschlag“)

Der so genannte Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer ist geprägt von Paul Kirchhof; sein Vorschlag aus dem Jahr 2001 wurde von der „Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch“ weiterentwickelt (Institut für Finanz- und Steuerrecht 2004a; 2004b; 2004c). Nach dem Karlsruher Entwurf entfällt die Unterscheidung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer; es gibt nur noch eine Einkunftsart (Institut für Finanz- und Steuerrecht 2004b).

Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner werden im Ergebnis nach dem Dividendenfreistellungsverfahren behandelt; die Gewinne von Kapitalgesellschaften werden auf Unternehmensebene abschließend besteuert. Die Besteuerung der Körperschaften ist insoweit in die Einkommensbesteuerung integriert. Einzelunternehmen und Personengesellschaften werden wie Kapitalgesellschaften (als „steuerjuristische Personen“) behandelt. Insbesondere werden Entnahmen auf Unternehmensebene definitiv belastet. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Unternehmen werden begrenzt besteuert; ein fiktiver Gewinn in Höhe von 10 Prozent des Veräußerungspreises wird mit 25 Prozent besteuert.⁵ Der Körperschaftsteuersatz in Höhe von 25 Prozent entspricht dem Spitzensatz der Einkommensteuer. Die Gewerbesteuer

⁵ Dies soll das Besteuerungsverfahren vereinfachen, hat aber zur Folge, dass es zu einer Doppelbelastung der thesaurierten Gewinne kommt.

wird durch einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer ersetzt.

Kapitaleinkommen wie z.B. Zinsen werden wie andere Einkünfte belastet. Fast alle Steuervergünstigungen und Sonderregelungen werden abgeschafft. Das gesamte Einkommen eines Haushalts wird nach einem progressiven Tarif (Stufentarif) belastet; die Grenzsteuersätze betragen 15, 20 und 25 Prozent. Die Altersrenten werden nachgelagert besteuert.

Der Vorschlag der CDU („Merz-Vorschlag“)

Der CDU-Parteitag hat im November 2003 einen Entwurf für „Ein modernes Einkommensteuerrecht für Deutschland“ beschlossen. Er basiert auf dem Vorschlag des Politikers Friedrich Merz und besteht aus zehn Leitsätzen (CDU 2003: 4–9).

Die Körperschaftsteuer wird – unabhängig von der Gewinnverwendung – auf 24 Prozent festgesetzt. Die auf Dividenden entfallende Steuer wird auf der Ebene der Anteilseigner auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. Kapitaleinkünfte außer Dividenden werden per Quellenabzug mit 24 Prozent besteuert; diese „Kapitalertragsteuer“ wird ebenfalls auf die Einkommensteuer angerechnet, für die ein maximaler Steuersatz von 36 Prozent vorgeschlagen wird. Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit (bisherige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung) werden mit maximal 24 Prozent belastet, solange es eine Gewerbesteuer gibt. Neben den Einkünften aus unternehmerischer Tätigkeit werden solche aus nichtselbständiger Arbeit und solche aus Kapitalvermögen sowie sonstige Einkünfte unterschieden (CDU 2003: 5).⁶ Veräußerungsgewinne werden in der Regel durch die Einkommensteuer belastet; Gewinne aus der Veräußerung von Aktien unterliegen voll der Einkommensteuer (zu dieser Interpretation der Leitsätze vgl. Sachverständigenrat 2003: Ziffer 408). Veräußerungsgewinne, die Kapitalgesellschaften erzielen, sind steuerpflichtig, soweit sie auf stille Reserven entfallen.

Die Steuervergünstigungen werden – bis auf wenige Ausnahmen – abgeschafft; die Vorschläge hierzu sind allgemein formuliert. Es gibt nur drei Grenzsteuersätze: 12, 24 und 36

⁶ Anders als gemäß dem Karlsruher Entwurf gibt es nicht nur eine Einkunftsart.

Prozent. Der Steuertarif wird – in Abständen von jeweils zwei Jahren – indexiert⁷ (CDU 2003: 6). Die Altersrenten werden grundsätzlich nachgelagert besteuert.

Die CSU hat auch einen Reformvorschlag vorgelegt (*Handelsblatt* 2004). Zinseinkünfte sollen definitiv mit 25 Prozent an der Quelle belastet werden (Abgeltungssteuer). Andere Kapitaleinkommen unterliegen wie gegenwärtig der Einkommensteuer. Es sollen – gemessen am Merz-Vorschlag – wesentlich weniger Vergünstigungen abgebaut werden. Der Eingangsteuersatz beträgt 13, der Spitzensteuersatz 39 Prozent. Der Grenzsteuersatz steigt linear von 13 auf 39 Prozent. Renten sollen nachgelagert besteuert werden. Anfang März 2004 haben sich CDU und CSU auf gemeinsame Leitsätze eines Steuerreformkonzepts geeinigt (*F.A.Z.* 2004), das weit weniger durchgreifend als der Merz-Vorschlag ist.

Der Gesetzentwurf der FDP („Solms-Vorschlag“)

Die FDP hat Mitte Januar 2004 einen Gesetzentwurf zur Steuerreform vorgelegt (Deutscher Bundestag 2004); er beinhaltet Elemente, die Hermann Otto Solms vor vielen Jahren vorgeschlagen hat. Körperschaftsgewinne werden mit 35 Prozent besteuert. Ausschüttungen der Körperschaften werden auf der Ebene der Anteilseigner nicht noch einmal belastet. Anteilseigner können durch Option die Steuer auf Ausschüttungen (35 Prozent) auf ihren individuellen Steuersatz reduzieren, der maximal 35 Prozent beträgt. Zinsen und sonstige Kapitalerträge (ohne Ausschüttungen von Körperschaften) werden per Abgeltungssteuer definitiv mit 25 Prozent belastet. Veräußerungsgewinne der Unternehmen werden grundsätzlich besteuert; sie können aber auf andere Wirtschaftsgüter übertragen oder bis zu ihrer Verwendung einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden. Die Gewerbesteuer wird abgeschafft und durch kommunale Zuschläge auf die Einkommensteuer- und auf die Körperschaftsteuerschuld ersetzt. Darüber hinaus sollen die Gemeinden einen kräftig erhöhten Teil des Umsatzsteueraufkommens (11,5 statt 2,2 Prozent) erhalten. Arbeitseinkommen unterliegen – wie grundsätzlich andere Einkünfte – auf der Haushaltsebene der Einkommensteuer. Viele Steuervergünstigungen werden abgeschafft. Es gibt drei Grenzsteuersätze: 15, 25 und 35 Prozent. Renten werden nachgelagert besteuert; die aufgewendeten Beiträge bleiben steuerfrei, die ausgezahlten Renten werden besteuert.

⁷ Dies bedeutet, dass steigende Einkommen nicht progressionsbedingt immer höher belastet werden, „heimliche“ Steuererhöhungen also vermieden werden.

Die vorgeschlagenen Einkommensteuertarife im Vergleich

Die vorgeschlagenen Grenzsteuersätze unterscheiden sich für einzelne Einkommensbereiche wenig (Abbildungen 1 und 2). Die Grundfreibeträge sind fast gleich. Der Karlsruher Entwurf beinhaltet für Einkommen ab 40 000 bzw. 48 000 Euro einen deutlich geringeren Steuersatz als der Merz- bzw. der Solms-Vorschlag. Bei alledem ist zu berücksichtigen, dass sich das zu versteuernde Einkommen gemäß den einzelnen Vorschlägen – gemessen am Status quo – (im Durchschnitt) unterschiedlich stark erhöht, weil sich die Vorschläge hinsichtlich der Kürzung der Steuervergünstigungen unterscheiden.

Abbildung 1:
Marginaler Einkommensteuersatz (Prozent) in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen (Euro) nach verschiedenen Reformvorschlägen

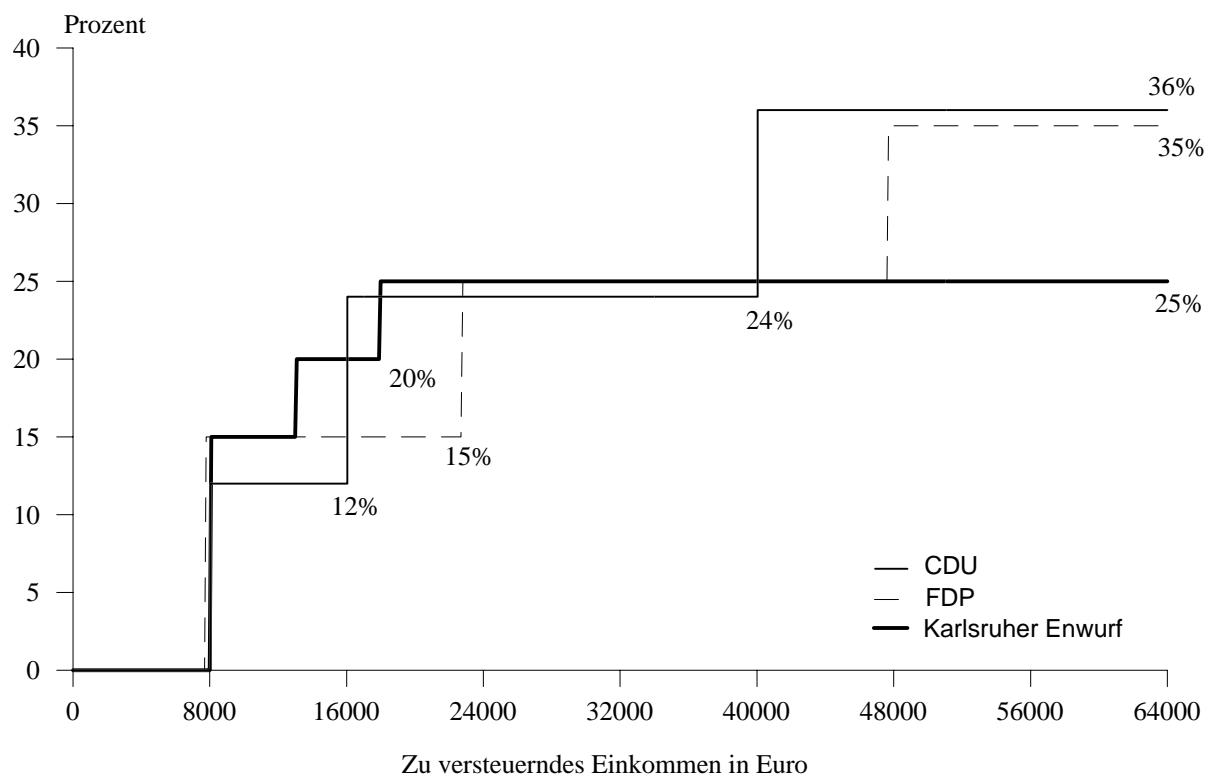
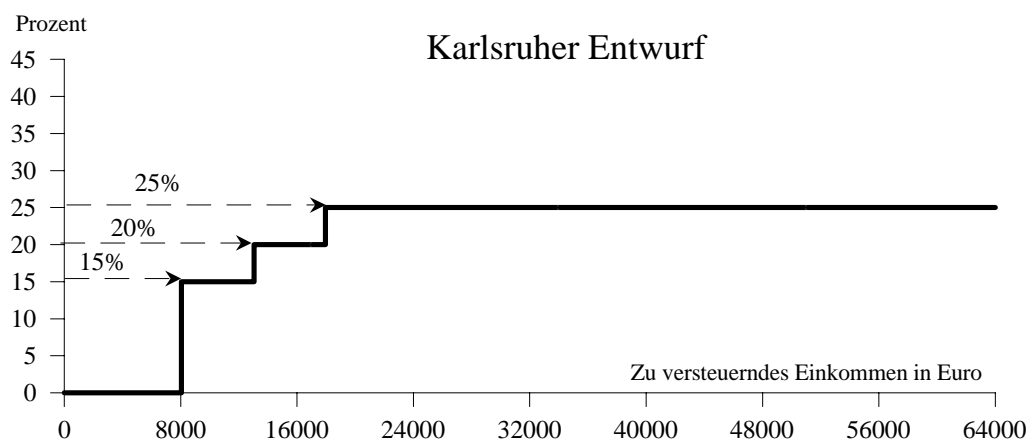
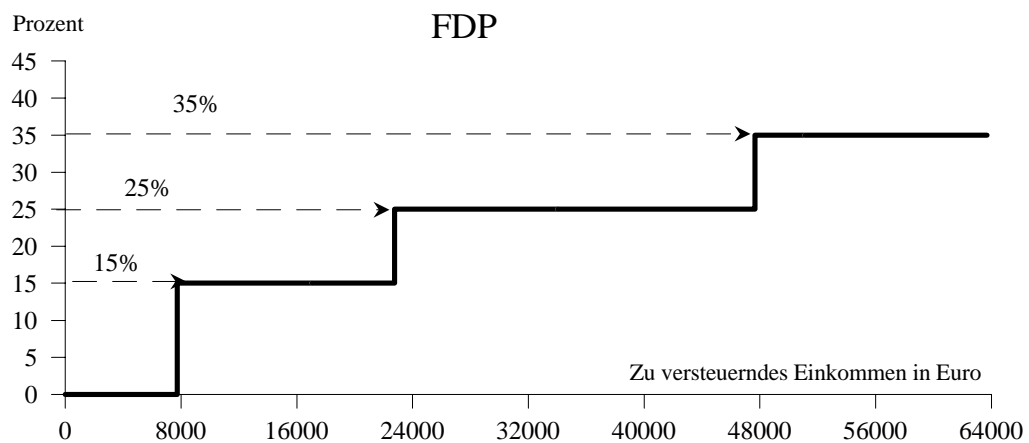
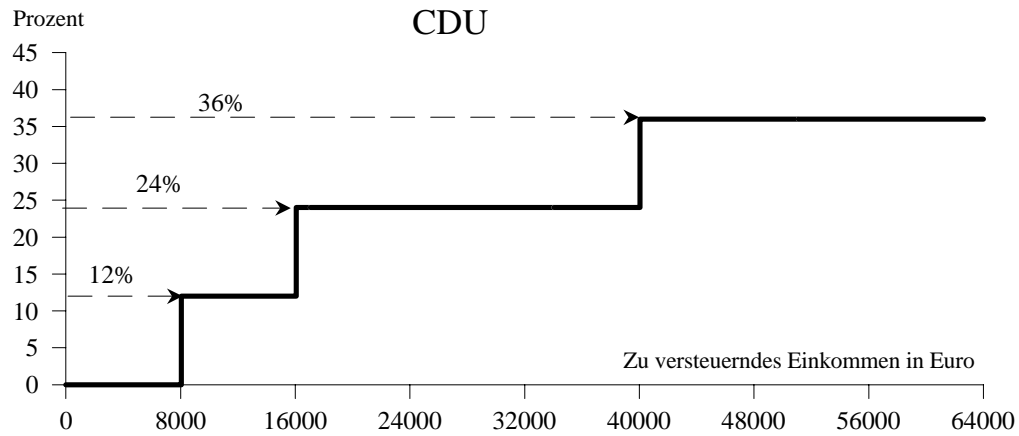


Abbildung 2:
Marginaler Einkommensteuersatz (Prozent) in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen (Euro) nach verschiedenen Reformvorschlägen



Einige kritische Anmerkungen zu den Vorschlägen

Wird der Vorschlag des Sachverständigenrats realisiert, so werden Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformentscheidungen der Unternehmen grundsätzlich nicht durch steuerliche Regelungen beeinflusst. Der Standort Deutschland gewinnt Attraktivität. „Eine umfassende, proportionale Besteuerung der Kapitaleinkommen dient ... der Steuervereinfachung, sie verbessert die Systematik des Steuerrechts und sie führt im Bereich der Kapitaleinkommen zu einer gleichmäßigeren Besteuerung“ (Sachverständigenrat 2003: Ziffer 588).

Der Steuerrechtler Kirchhof und die Politiker Merz und Solms nehmen für ihre Vorschläge die traditionelle Einkommensteuer als Leitbild. Grundsätzlich soll das gesamte Einkommen einem Tarif unterworfen werden; es gibt aber teilweise – in Form der Abgeltungssteuer – eine Ausnahme von diesem Prinzip.

Nach dem Karlsruher Entwurf werden Kapitaleinkünfte und Arbeitseinkünfte zwar als eine Einkunftsart betrachtet, aber wie im geltenden Recht nach verschiedenen Methoden ermittelt. Eine weitere Methode der Einkunftsermittlung kommt in Form der nachgelagerten Rentenbesteuerung hinzu. Der Einkünfte dualismus wird also nicht nur beibehalten, sondern sogar erweitert.⁸ Der Karlsruher Entwurf beinhaltet grundsätzlich eine rechtsformunabhängige Besteuerung. Bei Gewinnthesaurierung werden aber Kapitalgesellschaften bei einer Definitivbesteuerung mit 25 Prozent gegenüber anderen Unternehmen benachteiligt, für die eine progressionsabhängige Belastung auf Haushaltsebene vorgesehen ist, die sich auf maximal 25 Prozent an der Grenze beläuft. Gewinne aus der Veräußerung von Unternehmensanteilen werden – anders als nach dem Konzept des Sachverständigenrats – nicht konsistent behandelt.

Der CDU-Vorschlag (Merz-Vorschlag) impliziert weder Rechtsformneutralität noch Neutralität bei Finanzierungsentscheidungen noch eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten (Sachverständigenrat 2003: Ziffern 407–410). Thesaurierte Gewinne von Kapitalgesellschaften werden (ohne Gewerbesteuer) mit 24 Prozent besteuert, einbehaltene Gewinne sonstiger Unternehmen dagegen werden (ebenfalls ohne Gewerbesteuer) mit maximal 24 Prozent und damit bei niedrigem Gesamteinkommen mit weniger als 24 Prozent belastet. Bei Ausschüttung der Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit beträgt die Belastung maximal 24 Prozent, Dividenden von Kapitalgesellschaften werden aber – je nach persönlichem marginales Einkommensteuersatz – mit maximal 36 Prozent besteuert. Rechtsformneutralität wird also nicht erreicht. Auch werden die einzelnen Finanzierungswege unterschiedlich belastet (Sachver-

⁸ Dies gilt auch für den Merz-Vorschlag und für den Solms-Vorschlag.

ständigerrat 2003: Ziffer 408). Zudem werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, weil sie nicht der Gewerbesteuer unterliegen, niedriger als die Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit besteuert (Sachverständigenrat 2003: Ziffer 409).

Auch nach dem Gesetzentwurf der FDP werden die einzelnen Einkunftsarten nicht durchgängig gleich behandelt. Ausschüttungen und Zinsen sowie andere Kapitalerträge werden in der Regel unterschiedlich belastet.

Die Konzepte der CDU und der FDP sowie der Karlsruher Entwurf enthalten das Prinzip einer nachgelagerten Besteuerung der Renten. Diese Form der Rentenbesteuerung ist zusammen mit der Steuerfreiheit der Aufwendungen für die Altersvorsorge im Rahmen des gewählten Leitbilds ein Fremdkörper. Eine nachgelagerte Rentenbesteuerung bedeutet, dass in einem Teilbereich die Einkommensteuersystematik aufgegeben und ein Stück Konsumbesteuerung eingeführt wird.⁹

Andere Vorschläge: Cash-Flow-Steuer und zinsbereinigte Einkommensteuer

Neben den Reformvorschlägen, die sich an der traditionellen Einkommensteuer orientieren, jedenfalls die Besteuerung des Einkommens grundsätzlich zum Ziel haben, gibt es Reformvorschläge, die letztlich auf eine konsumorientierte Besteuerung hinauslaufen. Zu diesen zählen verschiedene Varianten einer Cash-Flow-Steuer sowie der Vorschlag einer zinsbereinigten Einkommens- und Gewinnbesteuerung (Rose 1996).

Das Wesen einer Cash-Flow-Steuer auf Unternehmensebene lässt sich durch einen Vergleich mit der existierenden Mehrwertsteuer (Nettoumsatzsteuer vom Konsumtyp) verdeutlichen. Eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp belastet grundsätzlich die Differenz zwischen Umsätzen und Vorleistungen einschließlich Investitionsausgaben. Sie entspricht bei einheitlichem Steuersatz einer proportionalen (unpersönlichen) Ausgabensteuer und einer proportionalen Steuer, die Arbeitseinkommen, Bodeneinkommen und Reingewinne trifft (Grossekettler 2001: 72; Homburg 2000: 148).¹⁰ Bei einer Cash-Flow-Besteuerung auf Unternehmensebene ist grundsätzlich die Differenz zwischen bestimmten Einnahmen und Ausgaben (einschließlich

⁹ Das heißt freilich keineswegs, dass die Konsumbesteuerung der Einkommensbesteuerung unterlegen ist (vgl. hierzu die folgenden Ausführungen).

¹⁰ Dabei wird vereinfachend angenommen, dass Erbschaften keine Rolle spielen.

Investitionen und einschließlich gezahlter Löhne) die steuerliche Bemessungsgrundlage (vgl. z.B. Sinn 1985; King 1987; Richter und Wiegard 1991).

Eine Spielart ist die so genannte Reingewinnsteuer (Brown 1948). Ein Unternehmen zahlt Steuer auf den Nettozahlungsstrom, der aus den realwirtschaftlichen Aktivitäten resultiert (R-Base-Tax). Der realwirtschaftliche Zahlungsüberschuss ist definiert als Erlöse aus Verkäufen von Gütern und Diensten minus Vorleistungen minus Bruttoinvestitionen minus Löhne (Kasten 1). Zinsen bleiben als finanzwirtschaftliche Zahlungsein- oder -ausgänge außer Betracht; es gibt also weder eine Zinsbesteuerung bei den Haushalten noch einen Schuldzinsenabzug bei den Unternehmen. Die Ausschüttung und die Einbehaltung von Gewinnen sind ebenfalls steuerlich irrelevant. Bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage wird also nicht zwischen Kapital und Einkommen unterschieden; eine Messung des Einkommens im

Kasten 1:

Alternative Bemessungsgrundlagen einer Cash-Flow-Steuer

Die Bemessungsgrundlage für ein Unternehmen wird als R-Base oder als S-Base ermittelt.

1. R-Base

Einnahmen aus dem Verkauf von Gütern und Dienstleistungen

./.

Vorleistungen

./.

Ausgaben für Bruttoinvestitionen

./.

gezahlte Löhne (einschließlich Sozialversicherungsbeiträge)

=

Basis der R-Base-Tax.

2. S-Base

Basis der R-Base-Tax

+

Kreditaufnahme

+

empfangene Zinsen

./.

Kreditvergabe bzw. Kredittilgung

./.

geleistete Zinsen

=

Basis der S-Base-Tax.

Die Basis der S-Base-Tax ist identisch mit den Nettoausschüttungen, die folgendermaßen definiert sind: Bruttoausschüttungen abzüglich Eigenkapitaleinzahlungen (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften) bzw. Einnahmen aus der Emission neuer Anteilsrechte (bei Kapitalgesellschaften) zuzüglich Eigenkapitalauszahlungen.

ökonomischen Sinne oder im bilanzrechtlichen Sinne ist entbehrlich. Damit entfallen viele Probleme, die eine traditionelle Einkommensteuer notwendigerweise mit sich bringt. So müssen Abschreibungen nicht gemessen werden. Auch sind Vorkehrungen zur Verhinderung einer Scheingewinnbesteuerung nicht nötig, weil in die Steuerbasis Zahlungsströme eingehen, nicht die (teils modifizierten) Ergebnisse der Gewinn- und Verlustrechnung, die für andere Zwecke erforderlich ist. Die Prinzipien einer Konsumsteuer oder Ausgabensteuer auf der Ebene der Individuen werden gewissermaßen auf den Unternehmenssektor angewendet.

Arbeitseinkommen wird auf der Haushaltsebene besteuert. Möglich ist – wie im herrschenden System – eine vorläufige Besteuerung auf Unternehmensebene (zu Varianten und zur Systematik vgl. Slemrod 1997).

Eine Cash-Flow-Steuer mit einer R-Base ist offenbar, sieht man von grenzüberschreitenden Transaktionen ab (vgl. hierzu Auerbach 1997), eine Mehrwertsteuer, aus deren Basis die Lohnsumme (einschließlich der Beiträge zur Sozialversicherung), faktisch ein sehr großer Teil, herausgerechnet wird. Eine Cash-Flow-Steuer auf Unternehmensebene wirkt neutral auf Finanzierungs- und Investitionsentscheidungen. Sie ist investitionseffizient, finanzierungsneutral und produktionseffizient. Dies beruht darauf, dass sie – im Sinne gewisser Modellvorstellungen – nur funktionslose Produzentenrenten besteuert; alle mit dem Erwerb von Produktionsfaktoren verbundenen Ausgaben sind absetzbar (Richter und Wiegard 1991b: 454).

Eine Cash-Flow-Steuer ist unter Effizienzaspekten einer Mehrwertsteuer überlegen. Eine reine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp ist – bei einem einheitlichen Satz – investitionseffizient in dem Sinne, dass die Gleichheit von Marktzins und interner Ertragsrate der marginalen Investition gewährleistet ist (Richter und Wiegard 1991). Das bedeutet nicht, dass die Mehrwertsteuer das Investitionsvolumen unbeeinflusst lässt; der dämpfende Effekt auf die Arbeitsnachfrage beeinflusst nämlich die Grenzproduktivität des Kapitals. Die Mehrwertsteuer ist aber neutral im Hinblick auf die marginale Entscheidung zwischen einer Sach- und einer Finanzinvestition. Eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp diskriminiert freilich den Arbeitseinsatz, sie belastet die Produzentenrente und das Leistungseinkommen des Faktors Arbeit (Richter und Wiegard 1991). Die existierende Mehrwertsteuer hat infolge spezifischer Regeln (Boss 1998; Grosseckler 2001: 79–82) im Vergleich zu einer reinen Mehrwertsteuer zahlreiche Mängel.¹¹

¹¹ Nicht alle Investitionen sind bei der Festsetzung der Basis der Mehrwertsteuer absetzbar. Es gibt steuerbefreite Bereiche (mit oder ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug). Das Vorumsatzabzugsverfahren, das dem Vorsteuerabzugsverfahren aus verschiedenen Gründen vorzuziehen ist, wird nicht angewendet. Umsätze werden gemäß vereinbarten statt vereinnahmten Entgelten ermittelt.

Banken und andere Finanzintermediäre wären von einer Steuer auf den realwirtschaftlichen Zahlungsüberschuss nicht oder kaum betroffen. Deren Jahresüberschuss im Sinne des geltenden Rechts resultiert vor allem aus einem Zinsüberschuss (Tabelle 5), der den realwirtschaftlichen Zahlungsüberschuss nicht beeinflusst.

Tabelle 5:

Komponenten des Betriebsergebnisses der Kreditinstitute im Jahr 2002 (Mrd. Euro)

Zinsüberschuss	85,6
Zinsertrag	344,4
aus Kredit- und Geldmarktgeschäften	266,0
aus festverzinslichen Wertpapieren und Schuldbuchforderungen	57,9
aus Aktien etc. (u.a. Beteiligungen)	17,4
aus sonstigen Aktivitäten	3,1
Zinsaufwendungen	258,9
Provisionsüberschuss (u.a. aus Handel mit Dividendenwerten für Kunden)	24,3
Verwaltungsaufwand	<u>./ 78,3</u>
Teilbetriebsergebnis	31,6
Nettoergebnis aus Finanzgeschäften (Eigenhandel)	3,0
Saldo der sonstigen betrieblichen Erträge und Aufwendungen (u.a. ertragsunabhängige Steuern, Erträge und Abschreibungen im Leasinggeschäft)	<u>3,7</u>
Betriebsergebnis vor Berücksichtigung des Bewertungsergebnisses	38,3
Bewertungsergebnis (Kredite, Forderungen, Wertpapiere)	<u>./ 31,5</u>
Betriebsergebnis	6,8
Saldo der anderen und außerordentlichen Erträge und Aufwendungen	<u>3,9</u>
Jahresüberschuss vor Steuern	<u>10,6</u>

Quelle: Deutsche Bundesbank (2003: 18, 36–37).

Eine andere Spielart einer Cash-Flow-Steuer ist die Meade-Steuer (vgl. z.B. King 1987). Die Bemessungsgrundlage dieser Steuer (*S-Base-Tax*) enthält neben den Komponenten der R-Base die Kreditaufnahme und die empfangenen Zinszahlungen; Kreditvergabe bzw. Kredittilgung sowie geleistete Zinszahlungen werden dagegen bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage subtrahiert. Besteuert werden damit letztlich die Ausschüttungen (bereinigt um Eigenkapitalein- bzw. -auszahlungen). Dies folgt aus dem Umstand, dass die Summe der Einnahmen eines Unternehmens der Summe der Ausgaben gleich ist (Kasten 2). Die Meade-Steuer würde offenbar auch Banken nennenswert belasten.

Zu den absetzbaren Löhnen zählt bei beiden Varianten der Cash-Flow-Steuer ein kalkulatorischer Unternehmerlohn; er ist bei Nichtkapitalgesellschaften festzulegen. Kalkulatorische Mieten und Pachten sind hingegen nicht Teil der Bemessungsgrundlage einer Cash-Flow-Steuer. Eine Cash-Flow-Steuer im Sinne der Reingewinnsteuer (R-Base) erbringt Steueraufkommen aus Investitionen der Vergangenheit und aus Erträgen, die ein Normalmaß (die Ver-

zinsung einer risikolosen Anlage) übersteigen. Grenzinvestitionen werden nicht belastet.¹² Die ökonomische Rente inframarginaler Investitionsprojekte wird also besteuert; dies hat aber nur einen Aufkommenseffekt, nicht einen Substitutionseffekt. Der größte Teil des Aufkommens resultiert bei einem Übergang zu einer Cash-Flow-Steuer aus der Besteuerung des vorhandenen Realkapitalbestands (R-Base) bzw. des Eigenkapitalbestands (S-Base). Die Steuereinnahmen fallen bei den beiden Varianten der Cash-Flow-Steuer zu verschiedenen Zeiten an. Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass die Basis der Meade-Steuer anders als die der Reingewinnsteuer die Steuerschuld einschließt (Richter und Wiegard 1991b: 455); insofern sind die formalen Steuersätze bei gegebenem Aufkommen unterschiedlich.¹³

Kasten 2:

Ableitung der Bemessungsgrundlage einer Cash-Flow-Steuer aus den Einnahmen und Ausgaben eines Unternehmens

Quellen von finanziellen Mitteln	Verwendung von finanziellen Mitteln
Einnahmen aus dem Verkauf von Gütern und Diensten abzüglich Vorleistungen und Lohnzahlungen (R)	Investitionsausgaben abzüglich Einnahmen aus dem Verkauf von Investitionsgütern (I)
Kreditaufnahme abzüglich Kreditrückzahlung (B)	Zinsaufwendungen abzüglich empfangene Zinszahlungen (P)
Ausgabe neuer Aktien (abzüglich Rückkäufe von Aktien) einschließlich Nettoverkäufe von Aktien an andere Unternehmen (S)	Gezahlte Dividenden abzüglich empfangene Dividenden (D)
	Gezahlte Steuer (T)
Es gilt, weil die Summe der Einnahmen der Summe der Ausgaben entspricht:	
$R + B + S = I + P + D + T$	
Die Bemessungsgrundlage der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss ist folgendermaßen definiert:	
$R\text{-Base} = R - I = -B - S + P + D + T = D - S + P - B + T$	
Demgegenüber gilt für die Basis der Meade-Steuer:	
$S\text{-Base} = R - I + B - P = D - S + T$	
Die Meade-Steuer ist eine Steuer auf die Nettoausschüttungen. Sie trifft – anders als die Reingewinnsteuer – Gewinne aus Transaktionen in Finanzaktiva, die nicht Eigenkapital sind.	

¹² „... the return to capital can be thought of as the sum of the risk-free return (opportunity cost), inframarginal returns (economic profits), and returns to risk-taking (payment for bearing risk and luck). In contrast to the base of the consumption tax, the income tax includes the opportunity cost of capital, which equals the rate of return on a marginal riskless project” (Hubbard 1997: 140).

¹³ Eine Variante einer Cash-Flow-Steuer hat Joachim Mitschke vorgeschlagen (Mitschke 2003). Besteuert werden im Kern die Ausschüttungen der Unternehmen sowie die Arbeitseinkommen; der maximale Grenzsteuersatz beträgt 30 Prozent. Mitschke hat einen detaillierten Gesetzentwurf vorgelegt.

Eine so genannte zinsbereinigte Einkommensteuer hat Manfred Rose vorgeschlagen (Rose 1996). Rose sieht den gravierendsten Mangel des deutschen Systems in der Besteuerung der marktüblichen Rendite des Kapitals, die zusammen mit den Abschreibungen die Kapitalkosten bildet. Durch die Einkommensbesteuerung im traditionellen Sinn werde das Sparen gegenüber dem Gegenwartskonsum diskriminiert. Dies hemme die Investitionstätigkeit. Sind nämlich Zinserträge zu versteuern, so müssen die Erträge einer Investition, soll diese rentabel sein, nicht nur für das Opfer des Konsumverzichts entschädigen, sondern auch zur Zahlung der Zinssteuer ausreichen. Eine Einkommensteuer treibt so die Kapitalkosten in die Höhe (Rose 1996). Rose plädiert für eine konsumorientierte Neugestaltung des gesamten Systems der Einkommens- und Gewinnbesteuerung.

Es gibt zwei Methoden, die intertemporale Neutralität der Besteuerung zu sichern:

1. Besteuert werden Arbeitseinkommen und die über die Normalverzinsung hinausgehenden Gewinne aus der Nutzung der übrigen Produktionsfaktoren neben Arbeitskraft; steuerfrei sind die Zinserträge.
2. Besteuert werden das um die Ersparnis reduzierte Einkommen einschließlich der Erträge aus der Ersparnis sowie die Verringerung des Vermögens durch Konsum.

Beide Varianten, die so genannte Sparbereinigung, bei der die Differenz zwischen Einkommen und (positiver oder negativer) Ersparnis besteuert wird, und die so genannte Zinsbereinigung, bei der die Differenz zwischen Einkommen und marktüblicher Verzinsung des Geldvermögens belastet wird, führen zu einer gleichen Belastung des Lebenseinkommens eines Steuerpflichtigen.

Rose zeigt auf, wie einzelne Einkunftsarten in einem reformierten Steuersystem behandelt werden sollten. Der Gewinn aller voll buchführungs- und bilanzierungspflichtigen Einzel- und Personenunternehmen sowie aller Kapitalgesellschaften soll zinsbereinigt ermittelt werden. Dies bedeutet, dass bei der Berechnung der Steuerbasis neben den Abschreibungen und den Fremdkapitalzinsen eine Standardverzinsung des Eigenkapitals als Betriebsausgabe abgesetzt werden darf. Sämtliche Kapitalkosten wären damit vor einer Steuerbelastung geschützt. Die Standardverzinsung soll in Anlehnung an den Zins langfristiger Staatsanleihen festgelegt werden.¹⁴ Für Personengesellschaften und Einzelunternehmen soll zur Sicherstellung des Rechts

¹⁴ Bei einem solchen Vorgehen hat die Wahl des Abschreibungsverfahrens keinen maßgeblichen Einfluss auf die Höhe der Steuerbelastung eines Unternehmens. Hohe Abschreibungen mindern nämlich den Buchwert und damit die Standardverzinsung des Eigenkapitals. Die generelle Verpflichtung zur einfachen linearen Abschreibung wäre möglich.

auf Abzug persönlicher Freibeträge ein (allerdings lohnsteuerpflichtiger) Unternehmerlohn eingeführt werden. Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden, wenn vollständige Buchführung und Bilanzierung nicht vorgeschrieben sind, auf der Basis der Differenz zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (einschließlich Standardverzinsung) belastet. Der Gewinnsteuersatz soll in Höhe des Maximalsatzes der Einkommensteuer festgelegt werden und 30–35 Prozent betragen. Die Gemeinden sollen – bei Abschaffung der Gewerbesteuer – einen Zuschlag auf die Gewinnsteuer erheben dürfen.

Bei den so genannten Einkünften aus Privatvermögen werden jene aus Realvermögen (z.B. aus Vermietung und Verpachtung) und jene aus Finanzvermögen unterschieden. Einkünfte aus Realvermögen werden grundsätzlich wie Einkünfte aus selbständiger Arbeit belastet. Für die einzelnen Formen des Finanzvermögens werden unterschiedliche Wege vorgeschlagen. Einzahlungen in die gesetzliche Rentenversicherung oder in private oder staatliche Pensionsfonds, Prämien an Lebensversicherungen und Einzahlungen in ähnliche langfristige Sparfonds sollen (anders als gegenwärtig die so genannten Vorsorgeaufwendungen) ohne Obergrenze steuerfrei zulässig sein; umgekehrt sollen die ausgezahlten Renten oder sonstigen Erträge voll (und nicht nur in Höhe des so genannten Ertragsanteils) versteuert werden (Methode der Spärbereinigung). Für Erträge aus kurz- und mittelfristigen Kapitalanlagen (Spareinlagen, festverzinsliche Papiere) wird dagegen die Methode der Zinsbereinigung vorgeschlagen. Zinsen auf Spareinlagen und Zinserträge aus festverzinslichen Wertpapieren sollen also ganz (und nicht – wie gegenwärtig – bis zu einem Höchstwert in Form des Sparerfreibetrags) steuerfrei bleiben; die (vorausgehende) Ersparnisbildung darf dann natürlich nicht steuermindernd geltend gemacht werden.

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit zählen Löhne und lohnäquivalente Leistungen aus gegenwärtigen oder früheren Arbeitsverhältnissen. Sie werden (bei eng definierten Abzugsbeträgen für „lohnbedingte Ausgaben“ bzw. „Werbungskosten“) zusammen mit den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit für nicht buchführungspflichtige Unternehmen und den Einkünften aus Privatvermögen – nach Abzug von Krankenversicherungsbeiträgen und beispielsweise familienbezogenen Freibeträgen – durch die persönliche Einkommensteuer belastet.

Der Einkommensteuertarif soll nach Rose einfach sein, z.B. drei Stufen beinhalten, der Spitzensteuersatz soll niedrig (z.B. 30 Prozent) sein. Die Gemeinden sollen einen begrenzten Zuschlag auf ihren Anteil am Aufkommen der Einkommen- und Gewinnsteuer (z.B. 15 Prozent) erheben dürfen. Bei einer Reform müssten, so Rose, alle Vergünstigungen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht entfallen. Einige davon (z.B. die Wohnungsbauförderung) seien

durch Subventionen in Form von Staatsausgaben zu ersetzen; dies führe zu mehr Transparenz des Förderwesens. Andere sollten wegen ihrer strukturverzerrenden Wirkungen gänzlich unterbleiben (Rose 1996).

Anmerkungen zur Cash-Flow-Steuer und zur zinsbereinigten Einkommensteuer

Die Cash-Flow-Steuer und die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer haben bei vollkommenem Kapitalmarkt identische ökonomische Wirkungen. Sie führen aber zu einer unterschiedlichen Verteilung des Barwerts der Steuerzahlungen in der Zeit. Die Entscheidung zwischen den beiden Steuern kann anhand erhebungstechnischer Aspekte und mit Blick auf die Kosten des Systemwechsels (weg von der gegebenen „Einkommensbesteuerung“) erfolgen. Die zinsbereinigte Steuer könnte am Erhebungsapparat der traditionellen Einkommens- und Gewinnbesteuerung ansetzen, hat also insofern einen Vorteil.¹⁵ Allerdings ist eine Cash-Flow-Steuer viel einfacher zu praktizieren. Übergangsprobleme bringt die alternative Einführung beider Steuersysteme mit sich; beispielsweise ist zu klären, inwieweit Abschreibungen auf den vorhandenen Kapitalstock zulässig sein sollen.¹⁶

Eine zinsbereinigte Einkommensteuer müsste anders als eine Cash-Flow-Steuer, die auch Banken und Finanzintermediäre trifft, nicht auf einem Nebeneinander zweier Steuerbemessungsgrundlagen (R-Base und S-Base) aufbauen. Ein solches Nebeneinander ist problematisch (Rose 1991: 208), auch deshalb, weil Produktionsunternehmen Finanzinvestitionen tätigen und bankähnliche Geschäfte betreiben (z.B. „Kreditgewährung im Kontext von Forderungen aus Warenumsätzen“).

Fazit

Es gibt offenbar viele Wege, das deutsche Steuersystem von Ineffizienzen zu befreien. Eine erhebliche Verbesserung träte ein, wenn der FDP-Vorschlag oder der CDU-Vorschlag verwirklicht würde; Ersteres wäre ohne weiteres möglich, weil ein Gesetzentwurf vorliegt. Unter

¹⁵ Die Zinsbereinigung wirft weniger Übergangsprobleme als die alternativ mögliche Sparbereinigung auf, da bei der Auflösung von Ersparnissen nicht unterschieden werden muss, ob diese vor Einführung der Konsumausgabensteuer versteuert worden sind oder steuerfrei gebildet wurden (Pollak 2001: 58).

¹⁶ Zu dem Weg, auf dem die traditionelle Einkommens- und Gewinnbesteuerung mithilfe einer Zinsbereinigung zu einem ökonomisch konsistenten System umgestaltet werden kann, vgl. Wenger (1997).

Effizienzaspekten ist freilich der Kirchhof-Vorschlag sowohl dem FDP- als auch dem CDU-Vorschlag vorzuziehen; er weist allerdings eine Schwäche bei der Behandlung der Veräußerungsgewinne auf. Der Vorschlag des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung vermeidet diesen Mangel. Er nimmt überdies Rücksicht auf die hohe Kapitalmobilität, verhindert aber durch die im Vergleich zum Kirchhof-Vorschlag hohe Belastung der Arbeitseinkommen, dass – für sich genommen – das Steueraufkommen deutlich sinkt. Die vom Sachverständigenrat vorgeschlagene duale Einkommensteuer dürfte freilich – jedenfalls unter den Aspekten Effizienz und Einfachheit – der Cash-Flow-Besteuerung und der zinsbereinigten Einkommensbesteuerung unterlegen sein.

Eine radikale Steuerreform muss nicht daran scheitern, dass sie bei unveränderten Staatsausgaben das Budgetdefizit erhöhen würde. Selbst die Realisierung des Kirchhof-Vorschlags, der einen Spitzensteuersatz von nur 25 Prozent beinhaltet, ist möglich, wenn Steuervergünstigungen radikal gekürzt werden (Boss und Elendner 2004). Das gilt umso mehr dann, wenn sich die Verwirklichung des Vorschlags positiv auf das Wachstum der Wirtschaft auswirkt.

Ein aus ökonomischer Sicht optimales System, das sich durch Effizienz auszeichnet, ist aber nicht das System, das aus Sicht der Politik rational ist. Man kann das „komplexe Gefüge von Bemessungsgrundlagen, Tarifstrukturen und steuerlichen Spezialvorschriften ... als das Ergebnis eines Optimierungskalküls, das die Kosten der staatlichen Administration ebenso einbezieht wie die politischen und ökonomischen Reaktionen der Steuerzahler“ (Wigger 2004) begreifen. Dann ist es, solange die Regeln für den politischen Entscheidungsprozess – wie z.B. die Verwischung der Verantwortlichkeiten im System des so genannten kooperativen Föderalismus – unverändert bleiben, wenig wahrscheinlich, dass es zu einer radikalen Steuerreform kommt, die das System einfach und effizient macht. Das politische System (einschließlich der Mehrheitserfordernisse bei Entscheidungen über die Steuerpolitik) bedingt gewissermaßen die Komplexität der Besteuerung (Blankart 2004: 9).

Gewisse Steuersatzreduktionen mag es dennoch geben. Es muss sie schon deshalb in kurzen Abständen geben, weil es sonst zu massiven heimlichen Steuererhöhungen kommt.

Literaturverzeichnis

- Auerbach, A.J. (1997). The Future of Fundamental Tax Reform. *American Economic Review* 87 (2): 143–146.
- Blankart, C.B. (2004). Die Macht der Partikularinteressen. *Handelsblatt*, 2. Februar: 9.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (2003). *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich. Steuerquoten, Abgabenquoten, Tarife*. Dezember. Berlin.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (2004a). Ergebnis aus dem Vermittlungsverfahren vom Dezember 2003. *Monatsbericht* (1): 35–43.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (2004b). Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG). *Monatsbericht* (2): 75–82.
- BMF (Bundesministerium der Finanzen) (Hrsg.) (lfd. Jgg.). *Finanzbericht*. Bonn bzw. Berlin.
- Boss, A. (1998). Untersuchungen zur Bemessungsgrundlage und zum kassenmäßigen Aufkommen der Steuern vom Umsatz. Kieler Arbeitspapier 844. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Boss, A., und T. Elendner (2003). Steuerreform und Lohnsteueraufkommen in Deutschland – Simulationen auf Basis der Lohnsteuerstatistik. *Die Weltwirtschaft* (4): 368–387.
- Boss, A., und T. Elendner (2004). Vorschläge zur Steuerreform in Deutschland: Was bedeuten sie? Was „kosten“ sie? Kieler Arbeitspapiere. Institut für Weltwirtschaft, Kiel. In Vorbereitung.
- Boss, A., A. Kuhn, C.-P. Meier, F. Oskamp, B. Sander, J. Scheide und R. Schmidt (2004). Deutsche Konjunktur: Gedämpfte Erholung. *Die Weltwirtschaft* (1), in Vorbereitung.
- Brown, E.C. (1948). Business-income Taxation and Investment Incentives. In L.A. Metzler, E.D. Domar u.a. (Hrsg.), *Income, Employment and Public Policy*. Essays in honor of Alvin H. Hansen. New York.
- CDU (2003). Beschluss B 1 des 17. Parteitages der CDU Deutschlands 2003. Ein modernes Einkommensteuerrecht für Deutschland. Online Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://cdu.de>
- CDU (2004). Steuerpolitik '21. Gemeinsame Grundsätze von CDU und CSU. Online-Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://cdu.de>
- Cnossen, S. (1999). Taxing Capital Income in the Nordic Countries: A Model for the European Union? *Finanzarchiv N.F.* 56: 18–50.
- DATEV (lfd. Jgg.). *Tabellen und Informationen für den steuerlichen Berater*. Nürnberg.
- Deutsche Bundesbank (2003). *Monatsbericht*. September. Frankfurt am Main.
- Deutscher Bundestag (2004). Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer. Online-Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://www.hermann-otto-solms.de/>
- F.A.Z. (*Frankfurter Allgemeine Zeitung*) (2004). Vorschläge der Union zum Steuerrecht. 9. März: 2.
- Grossekettler, H. (2001). Die Umsatzsteuer aus ökonomischer Sicht. In P. Kirchhof und M.J.M. Neumann (Hrsg.), *Freiheit, Gleichheit, Effizienz. Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung*. Bad Homburg.

- Handelsblatt* (2004). Die Steuermodelle von CDU und CSU im Vergleich. 8. Januar: 6.
- Homburg, S. (2000). *Allgemeine Steuerlehre*. 2. Auflage. München.
- Hubbard, R.G. (1997). How Different Are Income and Consumption Taxes? *American Economic Review* 87 (2): 138–142.
- Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg (Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch) (2004a). Forschungsvorhaben Bundessteuergesetzbuch. Online-Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://www.bundessteuergesetzbuch.de/project/projekt.htm>
- Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg (Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch) (2004b). Das Wichtigste in 10 Punkten. Online-Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://www.bundessteuergesetzbuch.de/project/projekt.htm>
- Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg (Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch) (2004c). Gesetzestext – Vorschlag. Online-Quelle (Zugriff am 2. Februar 2004): <http://www.bundessteuergesetzbuch.de/project/projekt.htm>
- King, M.A. (1987). The Cash Flow Corporate Income Tax. In: M. Feldstein (ed.), *The Effects of Taxation on Capital Accumulation*. Chicago.
- Mitschke, J. (2003). *Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts*. April. Saarbrücken. Unveröffentlichtes Manuskript.
- Pollak, H. (2001). Die Besteuerung der Einkommen aus ökonomischer Sicht. In: P. Kirchhof, J.M. Neumann (Hrsg.), *Freiheit, Gleichheit, Effizienz: Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung*. Tagung des Frankfurter Instituts – Stiftung Marktwirtschaft und Politik am 29. und 30. März 2001. Bad Homburg.
- Richter, W.F., und W. Wiegard (1991). Effizienzorientierte Reform der Gewerbesteuer. In M. Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Berlin.
- Rose, M. (1991). Cash-flow-Gewerbesteuer versus zinsbereinigte Gewerbeertragsteuer. Pilotmodell für eine neue direkte Unternehmenssteuer. In M. Rose, *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*: 205–216.
- Rose, M. (1996). Reform der öffentlichen Finanzen zur Stärkung der Standortqualität. In H. Siebert (Hrsg.), *Steuerpolitik und Standortqualität. Expertisen zum Standort Deutschland*. Tübingen.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (2003). Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren. Jahrgutachten 2003/04. Wiesbaden.
- Sinn, H.-W. (1985). *Kapitaleinkommensbesteuerung*. Tübingen.
- Slemrod, J. (1997). Deconstructing the Income Tax. *American Economic Review* 87 (2): 151–155.
- Wenger, E. (1997). Traditionelle versus zinsbereinigte Einkommens- und Gewinnbesteuerung: Vom Sammelsurium zum System. In M. Rose (Hrsg.), *Standpunkte zur aktuellen Steuerreform*. Heidelberg.
- Wigger, B. (2004). Warum einfach, wenn es kompliziert geht? *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, 21. Februar: 13.