

Ist eine Einkommensteuerreform kurzfristig realisierbar?

Trotz der vielfältigen Änderungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer in den letzten Jahren wird die Kritik am bestehenden Steuersystem immer lauter. Welche der zahlreichen Vorschläge zur Reform der Einkommensteuer sind realisierbar? Wie sind die Erfolgsaussichten einer Einkommensteuerreform schon in diesem Jahr einzuschätzen? Ist eine große Steuerreform finanzierbar?

Christoph Spengel, Wolfgang Wiegand

Duale Einkommensteuer: Die pragmatische Variante einer grundlegenden Steuerreform

Das deutsche Steuerrecht ist zu kompliziert, und die Steuer- und Abgabenlasten auf die Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit sind zu hoch – darüber besteht weitgehende Einigkeit. Vereinfachung des Steuerrechts und Senkung der Steuersätze sind dementsprechend auch die Ansatzpunkte aller vorliegenden Steuerreformkonzepte. Tatsächlich liegen mittlerweile derart viele Reformvorschläge auf dem Tisch, dass die Orientierung schwer fällt. Die wohl weitestreichenden, sich aber gegenseitig ausschließenden Reformentwürfe stammen von P. Kirchhof¹ und M. Rose². Eine Gruppe von Steuerexperten um J. Lang hat kürzlich den „Kölner Entwurf“ präsentiert³; der Sachverständigenrat spricht sich in seinem jüngsten Jahresgutachten

für eine duale Einkommensteuer aus⁴. Schließlich liegen von CDU, CSU und FDP Entwürfe für eine grundlegende Erneuerung der Einkommensbesteuerung vor.

Demgegenüber hält sich das Bundesfinanzministerium mit substantiellen Beiträgen zur aktuellen Steuerreformdebatte auffallend zurück. Zwar hat die Bundesregierung im Bereich der Einkommensteuer die Steuersätze in den letzten Jahren erheblich gesenkt: Immerhin werden der Spitzensteuersatz im Jahr 2005 gegenüber 1998 um 11 und der Eingangsteuersatz um 10,9 Prozentpunkte gesunken sein. Auch bei der Körperschaftsteuer wurden die Steuersätze für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne auf einheitlich 25% reduziert.

Allerdings hat der gleichzeitig vorgenommene Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren zu neuen Verwerfungen an der Schnittstelle von Einkommens- und Unternehmens-

besteuerung und einer ganzen Reihe von Komplikationen geführt. Die Belastungsunterschiede von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sind tendenziell größer geworden⁵; verschiedene Investitionsgüter und deren Finanzierungsalternativen werden steuerlich unterschiedlich behandelt; hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Europarecht besteht weiterhin Handlungsbedarf⁶; der Steuerwettbewerb um international mobile Produktionsfaktoren wird zunehmend schärfer. Die deutsche Steuerpolitik muss handeln; deshalb ist es gut, dass eine Debatte über eine grundlegende Steuerreform in Gang gekommen ist.

Tarifverlauf

Die in der Öffentlichkeit ausgetragene Steuerreformdebatte kreist vor allem um drei Problembereiche: den Tarifverlauf, die Verein-

¹ P. Kirchhof: Einkommensteuergesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Heidelberg 2003.

² M. Rose: Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer. Der Wegweiser durch die Steuerdebatte, Stuttgart 2003.

³ J. Lang: Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, unveröff. Manuskript 2004, Universität Köln.

⁴ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2003/04, Ziffern 584 ff.

⁵ Ebenda, Tabelle 59.

⁶ Vgl. vor allem W. Kessler, C. Spengel: EG-rechtliche Vorgaben für die Neuordnung der direkten Steuern in Deutschland: Checkliste über potenziell EG-rechtswidrige Normen und Implikationen für die Rechtsanwendungspraxis und Gesetzgebung, in: Der Betrieb, Beilage 5/2003 zu Heft Nr. 26.

fachung des Steuerrechts und die Höhe der Nettoentlastung⁷. Dabei ist die Frage des Tarifverlaufs – Stufentarif oder linear-progressiver Tarif – eher von untergeordneter Bedeutung. Von vornherein ist der eine Tarifverlauf weder gerechter noch finanziell ergiebiger als der andere, es kommt schon auf die genaue Ausgestaltung an. Klar ist allenfalls, dass eine „flat rate“, also ein einheitlicher Grenzsteuersatz oberhalb eines Grundfreibetrags, sowohl im Hinblick auf Einfachheit als auch Effizienz des Steuersystems große Vorteile aufweist.

Der von P. Kirchhof vorgeschlagene Einkommensteuertarif kommt einer solchen „flat rate“ noch am nächsten. Man kann auch sagen, dass die von FDP und CDU vorgeschlagenen Tarife mit nur jeweils drei (positiven) Grenzsteuersätzen einfacher sind als linear-progressiv Tarife. Demgegenüber eröffnet ein linear-progressiver Tarif mehr Freiheitsgrade bei der Erreichung vorgegebener Verteilungsziele. Insgesamt ist die Auseinandersetzung über den Tarifverlauf wissenschaftlich nicht entscheidbar; sie ist sogar kontraproduktiv, da sie von den wichtigeren Problemen ablenkt, die in der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage liegen.

Vereinfachung des Steuerrechts

Die Forderung nach einer radikalen Steuervereinfachung rührt da schon eher an ein Kernproblem unseres Steuerrechts. Über den Begriff und insbesondere den Zweck einer Vereinfachung des Steuersystems scheinen die Ansichten von Ökonomen, Juristen und Politikern allerdings auseinander zu fallen. Ökonomen befürworten

⁷ Anzumerken ist, dass außerhalb der Öffentlichkeit, in Arbeitskreisen von Verbänden, Parteien und Ministerien, auch die komplizierteren (und interessanteren) Fragen der Reform des Steuersystems behandelt werden.

eine Vereinfachung des Steuersystems, sofern und weil sich dadurch die bei den Steuerpflichtigen und beim Fiskus anfallenden Kosten der Steuererhebung („compliance costs“) reduzieren lassen⁸. Zu den

Die Autoren
unseres Zeitgesprächs:

Prof. Dr. Christoph Spengel, 40, ist Inhaber des Lehrstuhls betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Justus-Liebig-Universität Gießen und Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen; Prof. Dr. Wolfgang Wiegand, 58, ist Inhaber des Lehrstuhls für Volkswirtschaftslehre und Ökonometrie an der Universität Regensburg, Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen und Vorsitzender des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

Prof. Dr. Stefan Homburg, 42, Steuerberater, ist Inhaber des Lehrstuhls Öffentliche Finanzen an der Universität Hannover und Mitglied der von Bundestag und Bundesrat eingesetzten Föderalismuskommission.

Prof. Dr. Clemens Fuest, 35, ist Inhaber des Lehrstuhls für Finanzwissenschaft an der Universität zu Köln und Mitglied des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium der Finanzen; Prof. Dr. Bernd Huber, 43, ist Inhaber des Lehrstuhls für Finanzwissenschaft an der Universität München und stellvertretender Vorsitzender des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium der Finanzen. Er ist gegenwärtig Rektor der Ludwig-Maximilians-Universität München.

Kosten der Steuererhebung gehören dabei nicht nur die Zeit- und Opportunitätskosten, die mit der Abfassung der Steuererklärung bei den Steuerzahlern und dem Kontrollaufwand bei den Finanzämtern verbunden sind, sondern insbesondere auch die Kosten der Steuerplanung und Steuervermeidung. Diese Kosten erscheinen in keiner Kostenrechnung, aber sie können gleichwohl beträchtlich sein. Neuere Schätzungen kommen zu dem Ergebnis, dass 100 Euro zusätzliches Steueraufkommen für den Fiskus durch Steuergestaltungen bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Extrem Wohlfahrtskosten von bis zu 300 Euro bei den Steuerpflichtigen bewirken können⁹.

Da die Forderung nach Steuervereinfachung ökonomisch auf Kostensenkung zielt, ist sie Teil des umfassenderen Effizienzziels. Bei der Unternehmensbesteuerung ist ökonomische Effizienz gleichbedeutend mit Entscheidungsneutralität. Ein Steuersystem ist dann entscheidungsneutral, wenn die Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformentscheidungen steuerlich nicht verzerrt werden. Ein entscheidungsneutrales Steuersystem ist zugleich immer auch ein einfaches Steuersystem: Die Besteuerung verkürzt zwar den Investitionserfolg, ansonsten werden aber genau die Entscheidungen gefällt, die auch ohne Besteuerung getroffen worden wären; die Kos-

⁸ F. W. Wagner: Mit ökonomischem Sachverstand gegen populistische Versimpelung, in: ifo Schnelldienst, 1/2004, S. 5.

⁹ H. Schellhorn: Effizienzeffekte der Einkommensteuer bei Steuervermeidung, 2004, noch unveröff. Dissertation, Universität Regensburg.

¹⁰ So jedenfalls P. Kirchhof: Einkommensteuergesetzbuch, a.a.O., S. VII.

¹¹ Vgl. vor allem W. Schön: Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, in: Steuer und Wirtschaft, Nr. 1, Februar 2002, S. 23 – 35.

ten der Steuerplanung und Steuer-
vermeidung werden so minimiert.

Juristen neigen eher dazu, den Vereinfachungseffekt an der Zahl der Paragraphen und der Wörter der Steuergesetze festzumachen¹⁰. Kurze Steuergesetze mögen Zeit bei der Lektüre ersparen, reduzieren aber nicht notwendigerweise auch die – umfassend verstandenen – Kosten der Steuererhebung. Ein kurzes und auf wenige Grundnormen reduziertes Steuergesetz dürfte nämlich im Allgemeinen mit erhöhter Rechtunsicherheit einhergehen¹¹. Unsicherheit über die steuerlichen Folgen wirtschaftlichen Handelns erschwert aber die Steuerplanung und führt zu höheren Entscheidungskosten. Auch die eingängigen und deshalb populären Forderungen nach Beseitigung aller Ausnahmetatbestände oder der Gewährung großzügiger Pauschalierungen werden als Beitrag zur Steuervereinfachung verstanden. Im Kern trifft dies auch zu. Aber auch hier ist wieder zu beachten, dass es dadurch nicht zu einer Verzerrung ökonomischer Entscheidungen kommen darf.

Das Beispiel Abgeltungssteuer

Als Beispiel für eine auf Vereinfachung zielende, wirkungsanalytisch aber schädliche Maßnahme kann die sowohl im CSU- als auch im FDP-Steuerkonzept vorgesehene Abgeltungssteuer auf Zinseinkünfte angeführt werden. Angenommen, man steht vor der Alternative, einen bestimmten Geldbetrag zu einem festen Zinssatz von beispielsweise 10% auf der Bank anzulegen oder in ein Investitionsprojekt zu stecken. Investitionserträge (soweit sie in Personenunternehmen anfallen) werden nach dem CSU-Konzept in der Spitze mit 39% besteuert, Zinserträge hingegen generell nur mit 25%. Die Nettorendite einer

Bankeinlage beträgt in diesem Beispiel also 7,5%. Eine Investition in Sachkapital rechnet sich dann nur, wenn sie ebenfalls eine Nettorendite von mindestens 7,5% einbringt. Dann muss die Bruttorendite des Investitionsprojekts aber mindestens 12,3% betragen ($12,3 - 0,39 \times 12,3 = 7,5$). Würden die Zinserträge der Bankeinlage dagegen statt mit 25% ebenfalls mit 39% besteuert, würde die Nettorendite der Bankeinlage zwar auf 6,1% sinken, die Folge wäre aber, dass sich Investitionen schon ab einer Bruttorendite von 10% lohnen würden. Dies wäre auch dann der Fall, wenn nicht nur Zinseinkünfte, sondern auch Investitionserträge mit 25% besteuert würden.

Die Einführung einer isolierten Abgeltungssteuer auf Zinserträge führt im Vergleich zu einer einheitlichen Besteuerung von Kapitalerträgen in diesem Beispiel also dazu, dass alle Investitionsobjekte mit Bruttorenditen zwischen 10% und 12,3% unterbleiben. Eine isolierte Abgeltungssteuer vereinfacht die unmittelbare Steuererhebung, verzerrt aber die Entscheidung zwischen Finanzanlage und Sachkapitalbildung zu Lasten letzterer und erhöht so die Kosten der Steuerplanung. Was für sich genommen eine Vereinfachung verspricht, kann unter Berücksichtigung steuerlicher Entscheidungswirkungen nicht nur zu kostenwirksamen Komplikationen führen, sondern überdies das Gegenteil von dem bewirken, was eigentlich bezweckt war.

Zwischenfazit

Als Zwischenfazit bleibt festzuhalten: Eine Vereinfachung des Steuerrechts ist unbestreitbar geboten. Aber ein Steuersystem wird nicht schon dadurch einfach, dass die Steuererklärung auf einen Bierdeckel passt. Dies ist im Übrigen

auch eine Augenwischerei, da das Ausrechnen der Steuerschuld die vorgelagerte Frage nach der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ausklammert. Ökonomisch viel wichtiger ist, dass ein einfaches Steuersystem so weit wie möglich Neutralität der Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformentscheidungen gewährleistet, insofern die Anreize für gesamtwirtschaftlich unproduktive Steuergestaltungen und Steuervermeidungen reduziert und so die Kosten der Steuererhebung minimiert. Dazu muss neben der Einkommensbesteuerung auch die Besteuerung von Kapitalgesellschaften berücksichtigt werden. Entscheidungsneutralität lässt sich nur bei Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensbesteuerung erreichen. Insbesondere die Konzepte von CSU, CDU und FDP berücksichtigen diesen Aspekt nur unzureichend; der „Kölner Entwurf“ ist hierzu noch sehr vage.

Nettoentlastung

Alle vorliegenden Steuerreformkonzepte sehen eine mehr oder weniger ausgeprägte Senkung der Tarifbelastungen bei der Einkommensteuer vor. Für sich genommen führt dies zu teilweise erheblichen Steuermindereinnahmen. Zur Kompensation kann die Bemessungsgrundlage verbreitert werden. Im Prinzip lässt sich so sogar Aufkommensneutralität erreichen. Reichen die Mehreinnahmen durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage nicht aus, um die Mindereinnahmen durch Senkung der Steuersätze auszugleichen, erzielt der Fiskus per saldo geringere Einnahmen aus der Einkommensteuer, was einer Nettoentlastung der Steuerzahler entspricht. Aber auch diese Nettoentlastung muss kompensiert werden, um die staatliche Budgetgleichung zu erfüllen. Grundsätzlich in Frage

kommen dazu eine Erhöhung der staatlichen Nettokreditaufnahme, eine Kürzung staatlicher Ausgaben (etwa der Finanzhilfen) oder die Erhöhung anderer Steuern (etwa der Umsatzsteuer). Die meisten Steuerreformentwürfe geben den genauen Tarifverlauf und konkrete Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage vor. Die Höhe der Nettoentlastungsvolumina ergibt sich dann endogen. Genaue Angaben darüber liegen nicht in allen Fällen vor.

Beim Kirchhof-Modell sollen sich die Nettoentlastung und damit der außerhalb des Steuersystems anfallende Finanzierungsbedarf auf jährlich rund 60 Mrd. Euro belaufen. Natürlich ist es einfach, die Politik aufzufordern, für eine Gegenfinanzierung zu sorgen und gegebenenfalls alle Subventionen zu streichen; besonders realistisch ist dies jedoch nicht.

Begründung und Ausgestaltung einer dualen Einkommensteuer

Angesichts der Vielzahl der vorliegenden Steuerreformkonzepte stellt sich unmittelbar die Frage nach den spezifischen Vor- und Nachteilen der einzelnen Vorschläge. Zu fragen ist auch, ob es wirklich sinnvoll ist, ständig neue Entwürfe zu präsentieren, so dass selbst Fachleute den Überblick verlieren können. Die Aussichten auf eine grundlegende Steuerreform wären ungleich günstiger, wenn sich zumindest die drei Steuerwissenschaften – finanzwissenschaftliche, betriebswirtschaftliche und juristische Steuerlehre – auf ein Konzept einigen und dies

¹² Vgl. dazu unter anderem D. Meyer-Scharenberg: Kirchhofs Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts – Ein Plädoyer für die Beibehaltung der Körperschaftsteuer, unveröff. Manuskript 2003, Universität Regensburg, oder Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2003/04, Ziffern 602 ff.

dann geschlossen gegenüber der Politik vertreten würden. Nur auf welches?

Das von P. Kirchhof vorgelegte, auf dem „Karlsruher Entwurf“ aufbauende Einkommensteuergesetzbuch ist in sich geschlossen, steuersystematisch überzeugend, und es liegt als ausformulierter Text vor. Über einige offene Fragen¹² sollte Einigkeit erzielbar sein. Wenn wir auch nur den Hauch einer Chance sehen würden, dass der Kirchhofsche Entwurf in absehbarer Zeit, d.h. in den nächsten zwei bis vier Jahren, tatsächlich von der Politik aufgegriffen und umgesetzt würde, wären weitere Ausführungen zur dualen Einkommensteuer verzichtbar.

Wir sind allerdings überzeugt, dass das Kirchhof-Modell nicht einmal in diesem Jahrzehnt realisiert wird. Solange kann mit einer grundlegenden Steuerreform aber nicht gewartet werden. Nicht zuletzt aufgrund des immer schärfer werdenden internationalen Steuerwettbewerbs muss jetzt gehandelt werden, nicht erst in einigen Jahren.

Die duale Einkommensteuer bietet sich dann als pragmatische und realistische Reformoption an. Sie ermöglicht die erforderliche steuerliche Entlastung dort, wo es am dringlichsten ist, nämlich bei den international mobilen Kapitaleinkommen, ohne dass es zu nicht verkräftbaren Steuerausfällen kommen muss. Erreichen lässt sich dies dadurch, dass die Besteuerung von umfassend definierten Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen entkoppelt wird. Die duale Einkommensteuer unterscheidet dementsprechend zwischen den beiden Einkunftsarten Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen und unterwirft diese unterschiedlichen Steuertari-

fen. Zu den Kapitaleinkommen gehören unternehmerische Gewinne, Dividenden, Zinsen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Veräußerungsgewinne, zu den Arbeitseinkommen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, einschließlich Unternehmerlöhne, die Pensionen und die gesetzlichen Altersrenten.

Alle Kapitaleinkommen unterliegen einem einheitlichen proportionalen Steuersatz. Dieser sollte 30% nicht übersteigen, um im internationalen Steuerwettbewerb bestehen zu können. Die Körperschaftsteuer als eigenständige Steuer für Kapitalgesellschaften wird zwar beibehalten, allerdings unterliegen Gewinne auf Kapitalgesellschaftsebene ebenfalls mit dem Satz von 30% einer Definitivbesteuerung. Das bedeutet, dass Ausschüttungen nicht weiter besteuert werden. Auch Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen, nicht aber von Anteilen an Personengesellschaften, bleiben generell steuerfrei. Aus Praktikabilitätsgesichtspunkten ist das vorherrschende Besteuerungskonzept für Personengesellschaften beizubehalten. Sie werden deswegen gegenüber Kapitalgesellschaften aber steuerlich nicht benachteiligt¹³.

Die proportionale und einheitliche Besteuerung sämtlicher Kapitaleinkommen sichert weitgehende Finanzierungs- und Rechtsformneutralität. Sie stellt dadurch einen wesentlichen Beitrag zur Steuervereinfachung dar. Anders als Kapitaleinkommen werden Arbeitseinkommen progressiv besteuert. Obgleich der genaue Tarifverlauf eher nebensächlich ist, spricht einiges für einen Stufen tarif. Als Richtgrößen sollten der

¹³ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2003/04, Ziffern 573 ff.

Eingangssteuersatz langfristig bei 15% und der Spitzensatz bei 35% liegen. Das sollte politisch machbar sein. Kurzfristig kann aber auch ein Spitzensatz von 42% in Kauf genommen werden, wenn weitere Steuerausfälle nicht vertretbar erscheinen. Der ab 2005 geltende Einkommensteuertarif könnte dann vorübergehend auf die Besteuerung von Arbeitseinkommen angewendet werden und erst in späteren Jahren weiter gesenkt werden.

Hinsichtlich der Steuererhebung, der Verlustverrechnung und der Berücksichtigung des Grundfreibetrags bietet die duale Einkommensteuer unterschiedliche Freiheitsgrade. Denkbar ist eine unbeschränkte Verlustverrechnung nur innerhalb der Kapitaleinkünfte, aber auch zwischen den beiden Einkunftsarten. Bei insgesamt negativen Kapitaleinkünften könnte eine Steuergutschrift in Höhe des Produkts aus Steuersatz auf Kapitaleinkommen und Verlust gewährt werden, die mit der Steuerschuld auf Arbeitseinkommen verrechenbar ist. Nicht genutzte Steuergutschriften können vorgetragen werden. Auch kann ein Grundfreibetrag bei Kapitaleinkommen, ebenfalls in Form einer Steuergutschrift, berücksichtigt werden.

Die Gewerbesteuer passt weder zu einer dualen Einkommensteuer noch zu allen anderen vorliegenden Reformkonzepten. Sie ist durch ein kommunales Zuschlagsrecht zu den Steuern auf Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen zu ersetzen. In den oben angegebenen Steuersätzen ist ein bundesdurchschnittlicher Kommunalzuschlag schon enthalten.

Probleme der dualen Einkommensteuer

Die einheitliche proportionale Besteuerung sämtlicher Kapitaleinkommen

trägt zu einer beträchtlichen Steuervereinfachung bei. Dies wird aber mit zusätzlichen Komplikationen an anderer Stelle erkauft. Da Arbeitseinkommen einem progressiven Tarif mit höherem Spitzensteuersatz unterliegen, bestehen Anreize zur Umwandlung von Arbeitseinkommen in niedriger besteuertes Kapitaleinkommen. Diese Möglichkeit besteht insbesondere in personenbezogenen Unternehmen. Zwar kann bei der Gewinnaufteilung in Unternehmerlöhne einerseits und Eigenkapitalrendite andererseits auf die Erfahrungen der nordischen Länder Finnland, Norwegen und Schweden zurückgegriffen werden, die Anfang der 90er Jahre eine duale Einkommensteuer eingeführt haben. Gleichwohl liegt hier die Achillesferse der dualen Einkommensteuer.

Nach den Vorstellungen des Sachverständigenrates lässt sich diese Abgrenzungsproblematik zum einen entschärfen, indem die Tarifspreizung zwischen Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen im oberen Bereich gering gehalten wird. Zum anderen sollte der Eingangsteuersatz für Arbeitseinkommen deutlich unter dem Kapitaleinkommensteuersatz liegen, weshalb die Belastung des Arbeitseinkommens einschließlich des kalkulatorischen Unternehmerlohns auch deutlich geringer ausfallen kann.

Gegen eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Kapital- und Arbeitseinkommen könnten auch verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht werden. Darüber müssen andere entscheiden, verwunderlich ist dieser Ein-

wand gleichwohl. Zum einen werden die einzelnen Einkunftsarten ja schon im gegenwärtigen Steuerrecht unterschiedlich behandelt, und zwar in reichlich unsystematischer Weise. Zum anderen dürfte dann auch eine Abgeltungssteuer auf Zinseinkünfte kaum mit dem Gebot der „Gleichbehandlung“ der Einkunftsarten vereinbar sein. Schließlich bleibt es auch dann bei einer unterschiedlichen Besteuerung der Einkunftsarten, wenn – wie dies z.B. im „Kölner Entwurf“ oder in den Konzepten von CDU und CSU angelegt ist – die Körperschaftsteuer nicht vollständig in die Einkommensteuer integriert wird.

Die duale Einkommensteuer bringt eine Vereinfachung und Systematik in das gegenwärtige Durcheinander der Kapitaleinkommensbesteuerung und erlaubt so die Realisierung erheblicher Effizienzgewinne¹⁴. Warum daraus dann ein Verfassungsverstoß werden soll, leuchtet nicht so recht ein. Im Übrigen hat der Sachverständigenrat beim Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, Abteilung Rechnungslegung und Steuern, eine juristische Expertise über die Verfassungskonformität der dualen Einkommensteuer eingeholt. Dort wurden keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine duale Einkommensteuer festgestellt.

Ökonomisch kann der formaljuristische Einwand einer Ungleichbehandlung der Einkunftsarten sowieso nicht überzeugen. In einer offenen Volkswirtschaft und einer dem Quellenprinzip folgenden Besteuerung des international mobilen Kapitals tragen langfristig die Arbeitnehmer und nicht die Kapitaleigner die Lasten der Kapitalbesteuerung. Eine geringere steuerliche Belastung der Kapitaleinkommen liegt dann auch im Interesse der Arbeitnehmer. Für

¹⁴ Vgl. H. Fehr, W. Wiegand: Abgeltungssteuer, Duale ESt und zinsbereinigte ESt: Steuerreform aus einem Guss, Unveröff. Manuskript 2004, Universitäten Regensburg und Würzburg.

den Nicht-Ökonomen mag das merkwürdig klingen. Aber die tatsächlichen Steuerwirkungen hängen nicht davon ab, dass sie auch jeder versteht. Allerdings würde dies die Diskussion über eine rationale Steuerpolitik erleichtern.

Fazit

Die duale Einkommensteuer eröffnet durch die Abkoppelung der Kapitaleinkommen von den Arbeitseinkommen eine wesentlich größere steuerpolitische Flexibilität als alle anderen Steuerreformvorschläge. Die unterschiedliche Besteuerung von Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen trägt dabei dem Sachverhalt Rechnung, dass der Faktor Kapital international wesentlich mobiler ist als der Faktor Arbeit. Kapitaleinkommen können der Besteuerung leichter

ausweichen als Arbeitseinkommen. Aus Gründen der ökonomischen Effizienz sollten sie deshalb steuerlich schonender behandelt werden. Auch im Hinblick auf eine anstehende Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene weist die duale Einkommensteuer Vorteile auf. Eine von den Kapitaleinkommen getrennte Besteuerung der Arbeitseinkommen würde den Mitgliedstaaten wesentliche Bereiche ihrer Steuerautonomie und damit größere Spielräume für die nationale steuerliche Umverteilungspolitik lassen.

Im Übrigen ist ohne weiteres vorstellbar, dass die duale Einkommensteuer langfristig, wenn die Politik den Mut zu einer weitgehenden Nettoentlastung aufbringt, in das Kirchhof-Modell übergeht.

Dazu müssten im Wesentlichen die Stufen des progressiven Lohnsteuertarifs angepasst werden. Viele andere steuerliche Regelungen, etwa die Besteuerung von Kapitalgesellschaften oder die Bestimmungen zur Gewinnermittlung, stimmen in beiden Konzepten sowieso überein¹⁵.

Die duale Einkommensteuer stellt deshalb eine pragmatische und kurzfristig realisierbare Alternative einer grundlegenden Steuerreform dar. Richtig ist, dass sie stärker auf ökonomische als auf formale juristische Kriterien setzt. Aber genau das ist notwendig, wenn Deutschland wirtschaftlich vorankommen will.

¹⁵ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2003/04, Ziffern 614 ff.

Stefan Homburg

Verbesserungen der Steuerstruktur und der Unternehmensbesteuerung

Seit Mitte der 1990er Jahre diskutiert Deutschland über eine grundlegende Reform der Einkommensteuer. Zwar gibt es hierbei verschiedene Ansätze, doch haben diese eine beträchtliche Schnittmenge: Sie alle zielen darauf ab, punktuelle Vergünstigungen zu streichen und gleichzeitig den Steuertarif so zu senken, daß keine Mehrbelastung entsteht. Die Initiatoren dieser Idee, die teils aus der Wissenschaft kommen, teils aus der Politik, versprechen sich hiervon ein Steuersystem, das einfacher, gerechter und effizienter ist als das bisherige. Was will man mehr?

Um die Erfolgsaussichten einer grundlegenden „Einkommensteu-

erreform 2004“ richtig einzuschätzen, braucht man indes nur eins und zwei zusammenzuzählen. Eins: Deutschland verletzt die Verschuldungsgrenze des Stabilitäts- und Wachstumspaktes seit einiger Zeit eklatant; damit besteht für eine starke Nettoentlastung kein Spielraum. Zwei: Eine ökonomisch vernünftige, ja sogar dringend gebotene Steuerreform ist politisch nur durchsetzbar, wenn sie mit einer starken Nettoentlastung einhergeht. Zusammengezählt erscheinen größere Maßnahmen an der Steuerfront auf absehbare Zeit als chancenlos.

Diese Kurzfassung des vorliegenden Beitrags mutet vielleicht ein wenig hart und undifferenziert

an. Ihr Tenor läßt sich wie folgt verfeinern: Erstens haben wir bis zur nächsten Bundestagswahl natürlich keinen absoluten steuerpolitischen Stillstand zu befürchten; hierfür werden schon die üblichen rund 20 Kilobyte zusätzlicher Kautelen sorgen, die unsere fleißigen Ministerialbeamten jeweils gen Jahresende in die Steuergesetze einpflegen – natürlich mit formaler Absegnung durchs Parlament. Auch in diesem und im nächsten Jahr wird es dabei sicher wieder kleinere Aufregungen um Schnittblumen, Katzenfutter und dergleichen geben.

Zweitens wäre eine Steuerreform nach dem Rezept „Tarifsenkung plus Streichung von Vergünstigun-

gen“ theoretisch durchaus auch in Zeiten knapper Kassen realisierbar. Betrachtet man diese Möglichkeit aber nicht aus dem Elfenbeinturm heraus, sondern aus Sicht der relevanten politischen Akteure, dann erweist sie sich als unreal: Gerade im Superwahljahr 2004 wäre es viel zu gefährlich, zahlreiche konkret bezeichnete Vergünstigungen zu streichen – Vergünstigungen, die ja nicht vom Himmel gefallen, sondern Ausdruck der politischen Stärke ihrer Initiatoren sind.

Dieser Umstand erklärt, warum der Bundesfinanzminister vor einigen Tagen versicherte, an ihm solle eine große Einkommensteuerreform zwar nicht scheitern, jedoch sei es an der Opposition, hierfür einen Gesetzesentwurf vorzulegen. Die Opposition freilich denkt in ihrer Mehrheit nicht daran, ihm diesen Gefallen zu tun, sondern flüchtet sich zunehmend ins Ungefähre. Jüngstes Beispiel hierfür ist das „Konzept 21“ der CSU, das mit einer grundlegenden Steuerreform wenig zu tun hat und ebenso gut „Eichel 2007“ heißen könnte.

Keine Gespensterdebatte

Gleichwohl sollte man jene breite Diskussion, die seit einigen Monaten in allen Medien um Tarif, Bemessungsgrundlage und System geführt wird, nicht als bloße Gespensterdebatte abtun. Sie erfüllt die wichtige Funktion, das öffentliche Bewußtsein für die Notwendigkeit einer großen Einkommensteuerreform wachzuhalten und weiter zu schärfen und ist hierbei durchaus erfolgreich, denn während der deutsche Michel dem Konzept „Senkung der Steuersätze und Streichung von Vergünstigungen“ Mitte der 1990er Jahre noch unvorbereitet und skeptisch gegenüberstand, hält die Bevölkerung die damit intendierte Steuervereinfachung nach Umfragen inzwischen für wichtiger

als Steuerentlastungen. Auf Dauer wird diese Mehrheitsmeinung dem Konzept zum Durchbruch verhelfen, aber vor der nächsten Bundestagswahl ist das praktisch ausgeschlossen.

Was nach einem Regierungswechsel geschehen soll, dokumentieren die „Zehn Leitsätze“ des Bundestagsabgeordneten F. Merz: Das Einkommensteuergesetz wird nicht verändert, sondern komplett neugefaßt. Die Neufassung beinhaltet unter anderem einen weitgehenden Wegfall von Steuervergünstigungen, eine Vereinfachung des Veranlagungs- und Erhebungsverfahrens, eine Verminderung der Anzahl der Einkunftsarten von sieben auf vier und einen Tarif mit vier Stufen.

Die größte Resonanz, und zwar positive wie negative, hat seltsamerweise der Stufentarif erfahren, der außerhalb Deutschlands universell angewandt wird und eher als Akzidenz denn als Proprium erscheint. Dieser Widerhall ist unzweifelhaft darauf zurückzuführen, daß der Tarif als einziges Element des Merz-Vorschlags visualisierbar und gewissermaßen Christiansen-fähig ist. Hier erhitzen sich schlichte Gemüter bis hin zur bayerischen Behauptung, es sei die Natur eines Stufentarifs, weniger Aufkommen zu erbringen als ein linear-progressiver Tarif. Pisa läßt grüßen.

Aus steuerwissenschaftlicher Sicht sind andere Elemente des Merz-Konzepts weitaus interessanter. Drei dieser Elemente, die besonders wichtig erscheinen und in der Debatte bisher eher stiefmütterlich behandelt wurden, seien im folgenden etwas näher betrachtet.

Gewerbsteuer

Merz schlägt die Abschaffung der Gewerbsteuer vor. Dies ist zu

begrüßen, weil die Gewerbsteuer, die außerhalb Deutschlands nur noch in Luxemburg erhoben wird, keinen Platz in einem zukunfts-tauglichen Steuersystem hat. Die Gewerbsteuer ist ein unschönes Beispiel für steuerpolitisches Beharrungsvermögen, das auf Argumente keine Rücksicht nimmt. Vordergründig belastet die Gewerbsteuer Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, doch kann sie in beiden Fällen von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abgezogen werden. Damit sinkt das Aufkommen dieser Steuern. Mehr noch: Seit einigen Jahren können Einzelunternehmer und Mitunternehmer die typisiert verbleibende Belastung auf ihre Einkommensteuerschuld anrechnen, so daß netto keine Einnahme für den Staat verbleibt. Mit anderen Worten ist der gesamte Zirkus der Gewerbsteuererklärung, -veranlagung und -prüfung in diesem Bereich eine reine Arbeitsbeschaffungsmaßnahme ohne fiskalischen Ertrag.

Was liegt näher, als die Gewerbsteuer abzuschaffen und den Einnahmenverlust des Staates, der nur im Bereich der Kapitalgesellschaften entsteht, durch eine Anhebung der Körperschaftsteuer auszugleichen? Zu komplettieren wäre diese Maßnahme durch eine Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer, und zwar am besten in Form eines eigenständigen Zuschlagsrechts der Kommunen.

Unternehmensbesteuerung

Die Unternehmensbesteuerung stellt sich in Merz' Konzept wie folgt dar: Bei mitgedachter Abschaffung der Gewerbsteuer unterliegen Gewinne der Personengesellschaften einem Spitzensteuersatz von 36%. Kapitalgesellschaften werden wei-

terhin nach dem Trennungsprinzip eigenständig besteuert, und ihre Gewinne unterliegen einem Körperschaftsteuersatz von ebenfalls 36%. Weil die Gewinne der Kapitalgesellschaften bereits hinreichend vorbelastet sind, bleiben ihre Dividendenausschüttungen an natürliche Personen steuerfrei; das Halbeinkünfteverfahren wird folglich aufgegeben. Man beachte hierbei, daß die Heraufsetzung des Körperschaftsteuersatzes von derzeit 25 auf 36% keine Mehrbelastung für Kapitalgesellschaften bedeutet, sondern dem Wegfall der Gewerbesteuer geschuldet ist, die heute im Schnitt mit etwa 13-14% zu Buche schlägt.

Im neuen System besteht folglich Rechtsformneutralität in den Grenzen des Machbaren, die sich wohlthuend vom Status quo abhebt. Die Gewinnbesteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften ist weitgehend angeglichen, aber nicht vollständig, weil Gewinne der Personengesellschaften nicht durchweg dem Spitzensteuersatz von 36% unterliegen. Um diese Aneutralität zu beseitigen, müßten freilich entweder Personenunternehmen nach dem abwegigen Konzept der Betriebssteuer, oder Kapitalgesellschaften nach dem unpraktikablen Konzept der Teilhabersteuer besteuert werden.

Kapitaleinkommensbesteuerung

Merz' siebenter Leitsatz wird voraussichtlich einen Schwerpunkt der diesjährigen Steuerdiskussion bilden. Er besagt, daß Kapitaleinkünfte untereinander gleichmäßig und weder höher noch geringer als Arbeitseinkünfte besteuert werden sollen. Dies entspricht dem alten Ideal der synthetischen Einkommensteuer, die auf eine gleiche Belastung aller Einkunftsarten abzielt. Radikaler noch wird dieses Ideal nur im Ansatz von P. Kirchhof

verwirklicht, und zwar durch Abschaffung der Einkunftsarten.

Für eine gleiche Besteuerung der verschiedenen Einkunftsarten sprechen zahlreiche gewichtige Argumente. Erstens wird diese Art der Besteuerung im Vergleich zu einer „Schedulensteuer“ als gerechter wahrgenommen. Man mag zwar einwenden, daß Gerechtigkeit eine subjektive Vorstellung sei, doch ist dieser Gesichtspunkt im Hinblick auf die Akzeptanz des Steuersystems und auch im Hinblick auf Steuerwiderstand und Steuerhinterziehung nicht unbeachtlich. Zweitens ist eine gleichmäßige Besteuerung meist einfacher und ökonomisch effizienter.

Die Bundesregierung schlägt derzeit bekanntlich einen anderen Weg ein: Sie will Kapitaleinkommen im Vergleich zu Arbeitseinkommen privilegiert besteuern (und zwar ungeachtet der Tatsache, daß Teile der Regierungsparteien nach wie vor die Vermögensteuer reaktivieren wollen, was natürlich eine höhere Belastung von Kapital- gegenüber Arbeitseinkommen bedeutet, die Präferenzen sind hier offenbar noch unsortiert). Im letzten Jahr hatte die Bundesregierung zunächst eine sogenannte Abgeltungsteuer auf Zinseinkommen in Höhe von 25% erwogen, dieses Vorhaben aber aus guten Gründen verworfen: Kommen nur Zinsen in den Genuß des Steuerprivilegs, während Unternehmensgewinne mit demselben hohen Satz wie Arbeitseinkommen besteuert werden, dann steigen die Kapitalkosten der Unternehmensfinanzierung, was nur auf den ersten Blick paradox ist. Der Grund liegt darin, daß ein Kapitalanleger, der sich zwischen Sparbuch und Unternehmensgründung entscheidet, durch die niedrigere Zinsbesteuerung zur ersten Unternehmensgründung abgehal-

ten wird. Nach allgemein geteilter Auffassung kann es nicht Sinn der Steuerpolitik sein, dynamische Unternehmer gegenüber statischen Rentiers zu diskriminieren.

Duale Einkommensteuer?

Deshalb strebt die Bundesregierung nur mehr eine „duale Einkommensteuer“ an und hat für dieses Vorhaben, das ebenfalls dem Ideal der synthetischen Einkommensteuer entgegengesetzt ist, vom Sachverständigenrat für die Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung argumentative Munition erhalten. Anders als die Abgeltungsteuer privilegiert die duale Einkommensteuer jegliches Kapitaleinkommen, also nicht nur Zinsen, sondern auch die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung des Unternehmers. Nimmt man zur Vereinfachung Steuersätze von 25% und 42% für die Kapitaleinkommen- und die Arbeitseinkommensteuer an, gestaltet sich die Besteuerung eines Einzelunternehmers wie folgt: Sein Gesamtgewinn G wird in ein implizites Kapitaleinkommen K und ein implizites Arbeitseinkommen A aufgespalten (so daß $G = K + A$). Die gesamte Steuerschuld errechnet sich sodann als $0,25K$ plus $0,42A$.

Bei gleichem Gesamtgewinn G zahlt der Unternehmer um so mehr Steuern, je höher der Anteil des impliziten Arbeitseinkommens ist, und er hat daher einen steuerlichen Anreiz, das implizite Kapitaleinkommen zu erhöhen. Dies wirft keine großen Gestaltungsprobleme auf: Weil das implizite Kapitaleinkommen mit einem gesetzlich vorgeschriebenen Rechnungsfuß aus dem Eigenkapital des Unternehmens abgeleitet wird, bewirkt jede Eigenkapitalerhöhung (z.B. Willkürung von Grundstücken oder anderen Wirtschaftsgütern als Betriebsvermögen) eine Zunahme des impliziten Kapitaleinkommens

bzw. eine Minderung des impliziten Arbeitseinkommens.

Wer sich ein wenig mit Steuergestaltungen auskennt, wird vor solch einer Idee mit Grauen zurückschrecken (oder beim Verlag die Herausgabe einer Loseblattsammlung in fünf Bänden vorschlagen). Ein Weg zur allseits erhofften Steuervereinfachung ist dies sicher nicht. Ganz im Gegenteil steht zu befürchten, daß eine gesetzlich vorgesehene Minderbesteuerung von Kapital gegenüber Arbeitseinkommen, die in das ohnehin überlebte Einkommensteuergesetz eingebaut wird, jede etwaig verbliebene Akzeptanz der Einkommensteuer bei der Bevölkerung zerstören würde.

Zudem favorisiert der Sachverständigenrat die duale Einkommensteuer gegenüber der synthetischen Lösung à la Merz hauptsächlich aufgrund seiner Einschätzung, daß eine synthetische Einkommensteuer mit einem Spitzensatz um 35% und daran gekoppeltem Körperschaftsteuer-

satz politisch nicht durchsetzbar sei. Diese Einschätzung teile ich für die laufende Legislatur, meine aber, daß es ein Leben nach der Wahl gibt und folglich kein Grund besteht, die Einkommensteuer durch kurzatmigen Aktionismus noch weiter zu verunstalten, nur weil grundlegende Reformen derzeit unmöglich sind. Das Echo auf eine etwa zum 1. Januar 2005 eingeführte duale Einkommensteuer, deren wahre Tücken sich erst im anschließenden Jahr zeigen, wäre absehbar verheerend.

Schluß

In der Steuerpolitik bleibt es also spannend. Kurzfristig wird sich wenig bewegen, aber mittelfristig weisen die Zeichen in Richtung Vernunft. Vielleicht kommt es aber auch ganz anders, als man denkt: Wenn nicht alles täuscht, sehen wichtige Kreise außerhalb der Finanzpolitik die bisherigen Senkungen des Spitzensteuersatzes nicht als das an, was sie sind, nämlich ein wachstumspolitisches

Erfordernis, sondern vielmehr als herrlichen Freiraum für neuartige Belastungen. Wie viele Einkommensteuern wird Deutschland am Ende des Jahrzehnts haben?

Bisher kennen wir die eigentliche Einkommensteuer, den Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer, die in verfassungsrechtlich bedenklicher Art einem abgegrenzten Kreis politisch mißliebiger Unternehmer auferlegt wird. Das macht wirtschaftlich schon drei Einkommensteuern. Glaubt man den Plänen mancher Gesundheits- und Bildungspolitiker, dann kommen bald eine „Bürgerversicherung“ dazu, die ökonomisch nichts anderes ist als eine zweckgebundene Einkommensteuer, sowie eine weitere Einkommensteuer mit Zweckbindung, die unter dem ebenso rührenden wie falschen Namen „nachgelagerte Studiengebühr“ firmiert. Der gewerbetreibende Akademiker würde dann künftig bis zu fünf Einkommensteuern zahlen – eine erschreckende Aussicht, doch beileibe nicht unplausibel.

Clemens Fuest, Bernd Huber

Ist eine große Steuerreform finanzierbar?

Trotz der vielfältigen Änderungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer in den letzten Jahren wird die Kritik am bestehenden Steuersystem immer lauter, und die Forderung nach einer grundlegenden Reform des Ertragsteuersystems gewinnt zunehmend an Unterstützung. Bei der Kritik am bestehenden Steuersystem stehen die folgenden Argumente im Mittelpunkt:

- Das Steuersystem ist so kompliziert, dass für die meisten Steuerzahler nicht mehr nachvoll-

ziehbar ist, wie ihre Steuerschuld berechnet wird.

- Vielfältige Einzelfallregelungen und Steuervergünstigungen schaffen Anreize, durch geschickte Gestaltung Steuern zu umgehen. Das führt dazu, dass erhebliche Ressourcen für Steuerberatung und -verwaltung eingesetzt werden. Außerdem geht das Steueraufkommen zurück, und die Verteilung der Steuerlast zwischen den verschiedenen Einkommensgruppen wird zunehmend als ungerecht empfunden.

- Das deutsche Steuersystem beeinträchtigt die Wettbewerbsposition Deutschlands im internationalen Standortwettbewerb. Obwohl die gesetzlichen Steuersätze der Einkommen- und Körperschaftsteuer in den letzten Jahren immer wieder gesenkt worden sind, ist die tarifliche und effektive Belastung im internationalen Vergleich immer noch sehr hoch.

Diese Kritikpunkte gelten auch nach den jüngsten steuerlichen Reformmaßnahmen, vor allem der Senkung des Spitzensatzes

der Einkommensteuer auf 45%. An der Komplexität des Steuersystems hat sich nichts geändert, und die steuerliche Belastung in Deutschland ist, verglichen mit anderen Ländern, nach wie vor hoch. Letzteres liegt vor allem daran, dass andere Länder schneller und entschlossener als Deutschland Steuerreformen durchgeführt haben, um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu verbessern. Nach einer Dokumentation des Bundesfinanzministeriums¹ ist die tarifliche Belastung von Unternehmensgewinnen (für Kapitalgesellschaften) bei insgesamt 30 untersuchten Ländern nur in zwei Ländern geringfügig höher als in Deutschland, in allen anderen Ländern niedriger. Bei der Einkommensteuer ist die Wettbewerbsposition Deutschlands ebenfalls schlecht. Studien zur effektiven Steuerbelastung kommen zu ähnlichen Ergebnissen².

Grundlegende Reformvorschläge

Angesichts dieser Situation wird in letzter Zeit immer häufiger gefordert, von der Strategie einer schrittweisen Reform des geltenden Einkommensteuerrechts abzugehen und ein grundlegend neues System der Einkommensbesteuerung einzuführen. In den letzten Monaten sind dementsprechend verschiedene Konzepte für eine grundlegende Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer vorgelegt worden. Dazu gehören etwa der Reformvorschlag des ehemaligen Bundesverfassungsrichters Paul Kirchhof³, der Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes⁴, das Konzept einer dualen Einkommensteuer des Sachverständigenrates zur Begutachtung der

gesamtwirtschaftlichen Entwicklung⁵ oder das so genannte Merz-Konzept⁶.

Die wichtigste Gemeinsamkeit dieser Reformvorschläge besteht darin, dass sie eine Senkung der tariflichen Steuersätze vorsehen. Sie unterscheiden sich in der vorgesehenen exakten Höhe der Steuersätze, der Art des Tarifs (Stufentarif versus linear-progressiver Tarif), den Einkommensgrenzen und der Frage, ob am Prinzip der synthetischen Einkommensbesteuerung festgehalten werden soll. Als Alternative zur synthetischen Einkommensbesteuerung bietet sich das vor allem in den skandinavischen Ländern verbreitete System der dualen Einkommensbesteuerung an, das zwischen Kapitaleinkünften und Arbeitseinkünften differenziert.

In der Diskussion über die Reformkonzepte herrscht weitgehend Einigkeit, dass eine deutliche Senkung der Steuersätze durchaus wünschenswert wäre. Damit würde sich die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Steuersystems verbessern, steuerliche Verzerrungen würden abgebaut und die Anreize zur legalen und illegalen Steuerermeidung einschließlich der Schwarzarbeit würden verringert. Allerdings bedeuten niedrigere Steuersätze, dass auch das Steueraufkommen sinkt – jedenfalls bei gegebener Bemessungsgrundlage. Daher stellt sich die Frage, wie der mit niedrigeren Steuersätzen verbundene Rückgang des Steu-

eraufkommens gegenfinanziert werden kann.

Bei der Gegenfinanzierung kann man zunächst darauf setzen, dass die Steuerreform zu positiven Wachstumseffekten führt, durch die dann auch die Steuereinnahmen steigen. Vor allem mittelfristig dürfte dieser Selbstfinanzierungseffekt durchaus ins Gewicht fallen. Allerdings ist nicht damit zu rechnen, dass die Einnahmefälle dadurch vollständig ausgeglichen werden, schon gar nicht kurzfristig.

Umstrittene Kreditfinanzierung

Eine zweite Möglichkeit der Gegenfinanzierung besteht darin, die öffentliche Kreditaufnahme zu erhöhen. Von dieser Möglichkeit ist kürzlich, beim partiellen Vorziehen der Steuerreform auf das Jahr 2004, zumindest für einen Teil der Steuersenkung Gebrauch gemacht worden. Eine Kreditfinanzierung von Steuersenkungen ist nur kurzfristig zur Überbrückung von Einnahmefällen geeignet, bis durch wachstumsinduzierte Selbstfinanzierung oder andere Gegenfinanzierungsmaßnahmen die Mindereinnahmen ausgeglichen werden können. Insoweit wird die Entscheidung über eine solide Gegenfinanzierung durch zusätzliche Kreditaufnahme nur in die Zukunft verschoben.

Gerade für eine an mittelfristigen, allokativen Überlegungen orientierte Reform des Einkommensteuersystems ist ein Ausweichen in die Verschuldung aber problematisch. Auch unter kurzfristigen, konjunkturpolitischen Gesichtspunkten ist eine kreditfinanzierte Steuersenkung umstritten, weil sie im privaten Sektor Unsicherheit darüber erzeugt, wie in Zukunft die Zins- und Tilgungslasten für die zusätzliche Staatsschuld aufgebracht werden sollen. Diese Unsicherheit kann bei Investoren und Konsumenten einen Attentismus auslö-

¹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, Berlin 2003.

² Siehe etwa Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2003/04, Kap. 5.

³ Vgl. Paul Kirchhof: Das EstGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, in: Deutsches Steuerrecht, Beiheft 5 zu Heft 37/2003, S. 1-16.

⁴ Vgl. Joachim Lang et al.: Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln, 30. Juni 2003.

⁵ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2003/04.

⁶ Ein modernes Einkommensteuerrecht für Deutschland, Beschluss des CDU-Bundesvorstands vom 3. November 2003.

sen, der die angestrebte Stärkung des Wirtschaftswachstums gerade verhindert. Das Ziel der Steuerreform wird dann verfehlt. Gegen eine Kreditfinanzierung spricht außerdem, dass eine Ausweitung der Staatsverschuldung gerade in Deutschland sowohl mit dem Europäischen Stabilitätspakt als auch mit der Verschuldungsgrenze des Art. 115 GG unvereinbar wäre. Aus diesen Gründen kommt eine vollständige oder teilweise Finanzierung einer großen Steuerreform durch Kreditaufnahme nicht in Frage.

Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

Eine Form der Gegenfinanzierung, die von vielen der oben erwähnten Steuerreformkonzepte explizit vorgesehen ist, besteht in der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. In welchem Umfang eine breitere Bemessungsgrundlage zur Gegenfinanzierung beitragen kann und sollte, ist allerdings umstritten. Ein gutes Beispiel hierfür ist die Diskussion über die so genannte Entfernungspauschale, also die Möglichkeit, Kosten für Fahrten zum Arbeitsplatz steuermindernd geltend zu machen (§9 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Eine Abschaffung der Entfernungspauschale würde zu Steuer Mehreinnahmen in Höhe von ca. 5 Mrd. Euro pro Jahr führen⁷ und könnte damit signifikant zur Gegenfinanzierung beitragen. Es ist aber umstritten, ob die Abschaffung der Entfernungspauschale unter Effizienzgesichtspunkten tatsächlich sinnvoll ist. So spricht sich etwa Hans-Werner Sinn vehement gegen die Abschaffung der Entfernungspauschale aus⁸, während der Sachverständigenrat der Meinung ist, dass die Frage, ob die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten gerechtfertigt ist,

⁷ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2003/04, Ziffer 491.

„nicht eindeutig zu beantworten“ sei⁹. Aus ökonomischer Sicht spricht gegen die Abschaffung der Entfernungspauschale sicherlich, dass damit die Bereitschaft, im Fall eines Arbeitsplatzverlustes auch einen weiter entfernten Arbeitsplatz zu suchen und anzunehmen, sinken würde. Angesichts der Arbeitslosigkeit und der ohnehin relativ geringen Mobilitätsbereitschaft der Haushalte in Deutschland ist dies sicherlich nicht wünschenswert.

Auch politisch wird die Abschaffung der Entfernungspauschale schwer durchsetzbar sein, weil eine solche Maßnahme mit erheblichen Umverteilungseffekten zwischen den Bundesländern verbunden ist. Insgesamt ist es zweifellos möglich, Einnahmeherausfälle im Rahmen einer Steuerreform durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zu begrenzen. Jedoch muss die Bemessungsgrundlage ökonomisch sinnvoll gestaltet werden und ist daher nicht beliebig zu verbreitern. Es ist aus diesem Grunde zu bezweifeln, dass diese Maßnahmen allein die Gegenfinanzierung sicherstellen können.

Gegenfinanzierung durch Ausgabensenkungen

Aus den bisherigen Überlegungen folgt, dass eine größere Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer mit einer spürbaren Senkung der Steuersätze zumindest teilweise durch Ausgabensenkungen oder durch die Erhöhung anderer Steuern finanziert werden müsste. Welche Möglichkeiten bestehen bei den öffentlichen Ausgaben? Hier wird zu Recht an erster Stelle immer wieder auf die

⁸ Vgl. Hans-Werner Sinn: Hände weg von der Entfernungspauschale, in: Süddeutsche Zeitung Nr. 221 vom 25.9.2003, S. 20.

⁹ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 2003/04, Ziffer 493.

Subventionen verwiesen. Es gibt zwar durchaus Subventionen, die ökonomisch gerechtfertigt sind, für die meisten existierenden Subventionen trifft dies jedoch nicht zu. Dabei stehen die Steinkohlesubventionen und Teile der Subventionen für die Landwirtschaft unter den Streichkandidaten an erster Stelle. Auch die Subventionen im Wohnungsbau sind aus ökonomischer Sicht nicht zu rechtfertigen. Vor allem die Eigenheimzulage, die 2004 verringert, aber nicht beseitigt wurde, sollte möglichst schnell abgeschafft werden.

Einem zügigen Subventionsabbau in diesen Bereichen stehen allerdings verschiedene Hindernisse im Weg. Bei der Steinkohle hat die Bundesregierung erst kürzlich eine Zusage für die Verlängerung der Subventionen bis 2012 gemacht. Zwar sollen die jährlichen Beihilfen von derzeit rund 2,7 Mrd. Euro pro Jahr schrittweise auf 1,9 Mrd. Euro sinken. Von einem Ausstieg aus der Subventionierung der Steinkohle kann aber keine Rede sein. Angesichts dieser auch vom Bundestag bestätigten Zusage wird es schwierig sein, zur Finanzierung einer Steuerreform stärkere Kürzungen der Kohlesubventionen durchzusetzen.

Im Bereich der Landwirtschaft wird das Gros der Subventionen im Rahmen des EU-Agrarhaushalts gezahlt. Die direkten Finanzhilfen des Bundes an die deutsche Landwirtschaft sind weitaus geringer. Ihr Volumen belief sich im Jahr 2003 auf rund 1,2 Mrd. Euro. Kürzungen in diesem Bereich wären zweifellos aus ökonomischer Sicht vernünftig und können einen allerdings begrenzten Beitrag zur Gegenfinanzierung leisten.

Die Subventionen im Wohnungssektor bieten mehr Einsparpotential. Mit ca. 11 Mrd. Euro Förderungsvolumen pro Jahr ist die Eigenheimzulage eine Subvention,

deren Abschaffung erheblich ins Gewicht fallen würde. Eine solche Abschaffung würde sich aber erst in einigen Jahren voll auswirken, weil die Förderung sich über einen Zeitraum von acht Jahren erstreckt und eine im Einzelfall zugesagte Förderung nicht wieder rückgängig gemacht werden kann.

Neben diesen besonders bedeutenden Subventionen gibt es eine Vielzahl kleinerer Subventionstatbestände, bei denen eine Streichung in Frage kommt. Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung hat eine konkrete Streichliste mit einem Volumen von 24 Mrd. Euro pro Jahr vorgelegt, die neben den oben erwähnten Subventionen eine Reihe von Steuervergünstigungen wie etwa die Steuerfreiheit der Zuschläge für Feiertags- und Nacharbeit (§3bEStG) oder die so genannte Übungsleiterpauschale (§3 Abs. 1 Nr. 26 EStG) beinhaltet. Die beiden zuletzt genannten Posten fallen in den bereits behandelten Bereich der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer.

In einer kürzlich veröffentlichten Studie zum Thema Subventionsabbau¹⁰ kommt das Kieler Institut für Weltwirtschaft zu dem Ergebnis, dass unter Berücksichtigung rechtlicher Hemmnisse Subventionen im Volumen von ca. 13 Mrd. Euro und Steuervergünstigungen mit einem Volumen von ca. 38 Mrd. Euro pro Jahr sofort abgebaut werden könnten. Um einen zu abrupten Abbau zu vermeiden, wird vorgeschlagen, die betreffenden Subventionen in vier Schritten um jeweils 25% des Ausgangsniveaus zu kürzen, so dass die Subventionen nach vier Jahren ganz abgebaut wären. Davon wären dann

allerdings auch Subventionen in den Bereichen Mittelstandsförderung, Innovationsförderung, Kultur, Sport, Jugendarbeit usw. betroffen. Ob diese Subventionen aus ökonomischer Sicht ausnahmslos unbegründet sind, wäre im Einzelfall sicherlich diskussionswürdig. Insgesamt zeigt sich aber, dass der Bereich der Subventionen ein erhebliches Potential für Ausgabenkürzungen bietet und somit spürbar zur Gegenfinanzierung einer Steuerreform beitragen könnte.

Darüber hinaus gibt es weitere Bereiche, in denen Ausgabenkürzungen möglich sind. Beispielsweise hebt der Sachverständigenrat hervor, dass über die von ihm empfohlenen Subventionskürzungen hinaus eine Senkung der Ausgaben für aktive Arbeitsmarktpolitik erhebliches Potential bietet, weil positive Arbeitsmarktwirkungen dieser Maßnahmen jedenfalls bislang nicht überzeugend nachgewiesen werden konnten¹¹.

Zusätzliche Ausgabenbelastungen

Neben dem erheblichen Kürzungspotential bei den öffentlichen Ausgaben ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass für die nächsten Jahre zusätzliche Ausgaben anfallen könnten, deren Finanzierung gesichert werden müsste. So wird vielfach gefordert, die gesetzlichen Sozialversicherungen zu reformieren, indem sie von Umverteilungsaufgaben entlastet werden und sich auf ihre Versicherungsfunktion konzentrieren. Die Umverteilungsaufgaben sollen in das allgemeine Steuer- und Transfersystem integriert werden.

Ein Beispiel ist das etwa von der Herzog-Kommission favorisierte Konzept einer Einführung von Gesundheitspauschalen im

Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung, die die bisherigen einkommensabhängigen Beiträge ersetzen. Dieses Konzept würde bedeuten, dass für Bezieher niedriger Einkommen zumindest ein Teil der Pauschale aus dem allgemeinen Steueraufkommen finanziert werden müsste.

Weitere potentielle Ausgabenbelastungen ergeben sich dadurch, dass in Folge der demographischen Entwicklung möglicherweise erhöhte Zuschüsse zur Renten- und Pflegeversicherung erforderlich werden. Insofern kann von der Ausgabenseite des öffentlichen Budgets nur dann ein Beitrag zur Gegenfinanzierung einer Steuerreform erwartet werden, wenn es gelingt, die sozialen Sicherungssysteme so zu reformieren, dass zusätzliche Belastungen für den Staatshaushalt vermieden oder zumindest in engen Grenzen gehalten werden.

Erhöhung der Umsatzsteuer

Die letzte Möglichkeit der Gegenfinanzierung einer Einkommensteuerreform liegt darin, verstärkt auf andere Steuern zurückzugreifen. Hier bietet sich vor allem die Umsatzsteuer an. Natürlich bedeutet eine Gegenfinanzierung durch eine Umsatzsteuererhöhung, dass einige der positiven Effekte niedrigerer Einkommensteuersätze neutralisiert oder zumindest abgeschwächt werden. So verbessert eine Senkung der Einkommensteuersätze die Arbeitsanreize, eine höhere Umsatzsteuer wirkt aber in die entgegengesetzte Richtung. Auch die Anreize zur Schwarzarbeit gehen zurück, wenn die Einkommensteuerbelastung sinkt, sie nehmen aber bei höherer Umsatzsteuer wieder zu. Das liegt daran, dass die Umsatzsteuer bis zu einem gewissen Grade zu einer Einkommensteuer äquivalent ist.

¹⁰ Vgl. Institut für Weltwirtschaft: Eine Strategie zum Abbau der Subventionen, Kiel, 18. Dezember 2003.

¹¹ Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung des gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, a.a.O., Ziffer 481 ff.

Dennoch gibt es wichtige Unterschiede. Zum einen wird die Attraktivität des Standortes Deutschland für internationale Investitionen durch eine Umsatzsteuererhöhung nicht beeinträchtigt, denn die Umsatzsteuer belastet Investitionen nicht. Darüber hinaus ist die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer sehr breit. Sie umfasst auch den Konsum aus Einkommen, die nicht oder nur eingeschränkt der Einkommensteuer unterliegen. Das sind alle Formen von Transfereinkommen einschließlich der Renten, aber auch der Konsum von Vermögensbeständen.

Ein verstärkter Rückgriff auf die Umsatzsteuer ist schon wegen der demographischen Entwicklung in Deutschland geboten. Da auch der aus Renten und bestehendem Vermögen finanzierte Konsum von der Umsatzsteuer erfasst wird, bietet diese Steuer die Möglichkeit, die

aus dem Arbeitsleben ausgeschiedenen Teile der Bevölkerung in die Finanzierung der Lasten, die sich aus dem demographischen Wandel ergeben, einzubeziehen.

Für eine Umsatzsteuererhöhung spricht schließlich, dass die deutsche Umsatzsteuer mit einem Steuersatz von 16% im internationalen Vergleich relativ niedrig ist. Unter den EU-Mitgliedstaaten hat nur Luxemburg mit 15% einen niedrigeren Steuersatz, während vergleichbare Länder wie Frankreich mit 19,6% oder Italien mit 20% deutlich höhere Sätze erheben.

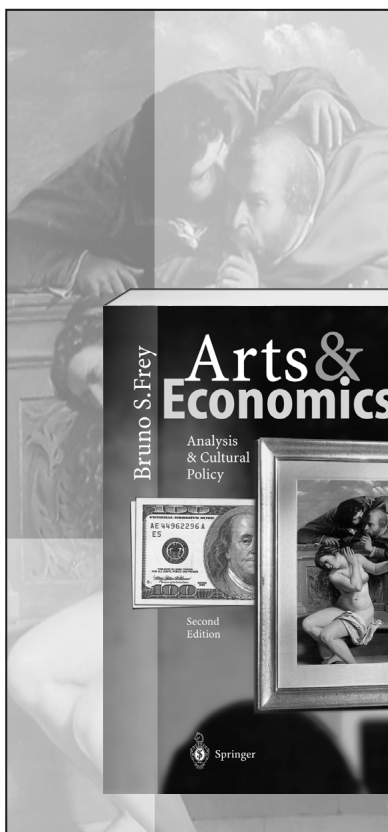
Fazit

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass eine große Reform der Einkommensteuer, die niedrigere Steuersätze und ein einfacheres und transparenteres Steuerrecht mit sich bringt, ökonomisch sinnvoll wäre und prinzi-

piell durchaus finanzierbar ist. Die Finanzierung sollte aber keinesfalls über eine höhere Neuverschuldung erfolgen.

Der Königsweg besteht in der Gegenfinanzierung durch Ausgabensenkungen, die vor allem gezielte Subventionskürzungen beinhalten sollten. Darüber hinaus müssen die sozialen Sicherungssysteme so reformiert werden, dass zusätzliche Belastungen für die Haushalte der Gebietskörperschaften möglichst vermieden werden.

Für den Fall, dass Ausgabensenkungen im erforderlichen Umfang nicht erreichbar sind, ist es denkbar, zur Gegenfinanzierung auf eine Erhöhung der Umsatzsteuer zurückzugreifen. Die positiven Wirkungen der Einkommensteuerentlastung würden damit zwar in Teilbereichen abgeschwächt, aber nicht vollständig aufgehoben.



B. S. Frey, University of Zurich, Switzerland

Arts & Economics

Analysis & Cultural Policy

Using the economic point of view for an analysis of phenomena related to artistic activities, **Arts & Economics** not only challenges widely held popular views, but also offers an alternative perspective to sociological or art historic approaches. The wide range of subjects presented are of current interest and, above all, relevant for cultural policy. The issues discussed include: institutions from festivals to „superstar“ museums, different means of supporting the arts, including the question whether artistic creativity is undermined by public intervention, an investigation into art as an investment, the various approaches applied when valuing our cultural properties, or why, in a comparative perspective, direct voter participation in cultural policy is not antagonistic to artistic values.

2nd ed. 2003. X, 246 p. 11 illus. Softcover € 29.95; sFr 51.50; £ 19.95
ISBN 3-540-00273-1

Please order from
Springer · Customer Service
Haberstr. 7 · 69126 Heidelberg, Germany
Tel.: +49 (0) 6221 - 345 - 0
Fax: +49 (0) 6221 - 345 - 4229
e-mail: orders@springer.de
or through your bookseller

All Euro and GBP prices are net-prices subject to local VAT, e.g. in Germany 7% VAT for books. Prices and other details are subject to change without notice. d&p · 009530x



Springer