



Kiel

Working Papers

**Kiel Institute
for the World Economy**



Steuerpolitik für Deutschland: Ein Reformvorschlag und Schritte zu seiner Verwirklichung

by Alfred Boss

1707 | June 2011

Web: www.ifw-kiel.de

Kiel Working Paper 1707 | June 2011

Steuerpolitik für Deutschland: Ein Reformvorschlag und Schritte zu seiner Verwirklichung

Alfred Boss

Abstract:

Tax reform is a permanent topic of the economic policy debate in Germany. The paper presents a radical reform proposal (as well as a survey of other proposals) and describes some steps towards the realization of the proposal. The tax system proposed mainly consists of a value added tax, a flat wage income tax, and a cash flow tax. The proposal resembles the proposal of Robert E. Hall and Alvin Rabushka published about 30 years ago as well as the proposal presented by David Bradford at about the same time. Some political impediments for tax reform measures are discussed, too.

Keywords: Tax reform, flat tax, cash flow tax, capital income taxation, tax expenditures

JEL classification: H20, H24

Dr. Alfred Boss

Kiel Institute for the World Economy

24100 Kiel, Germany

Telephone: +49 (0) 431-8814 231

E-mail: alfred.boss@ifw-kiel.de

The responsibility for the contents of the working papers rests with the author, not the Institute. Since working papers are of a preliminary nature, it may be useful to contact the author of a particular working paper about results or caveats before referring to, or quoting, a paper. Any comments on working papers should be sent directly to the author.

Coverphoto: uni_com on photocase.com

Inhaltsverzeichnis

1	Das Problem	1
2	Reformüberlegungen: Wohin sollte die Reise gehen?	2
2.1	Einkommen oder Konsum als Steuerbasis?	2
2.2	Mehrwertsteuer ohne Satzdifferenzierung als Element eines guten Steuersystems	4
2.3	Spezifische Verbrauchsteuern als ergänzende Steuern	5
2.4	Steuerprogression als Element des Steuersystems?	6
2.4.1	Die grundsätzliche Problematik der Progression	6
2.4.2	Einkommensteuer mit Progression und ihre Nachteile	8
2.4.3	Die Alternative mit indirekter Progression: Eine Cash-Flow-Steuer zusammen mit einer Lohnsteuer ohne direkte Progression	9
2.5	Die Steuern im vorgeschlagenen Steuersystem	12
2.6	Behandlung der Betriebsrenten, der Sozialversicherungsbeiträge und der durch diese finanzierten Transfers	13
2.7	Höhe des Lohnsteuersatzes und des Satzes der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss	14
2.8	Übergangsprobleme	17
2.9	Verteilung des Steueraufkommens im föderativ aufgebauten Staat	18
3	Exkurs: Andere Reformvorschläge	19
3.1	Flat tax	19
3.2	Cash-Flow-Steuer, zins- bzw. sparbereinigte Einkommensteuer und die von Hans-Werner Sinn vorgeschlagene Kapitaleinkommensbesteuerung	20
3.2.1	Alternativen zur Einkommensteuer	20
3.2.2	Cash-Flow-Steuer	20
3.2.3	Zinsbereinigte bzw. sparbereinigte Einkommensteuer	25
3.2.4	Der Vorschlag von Hans-Werner Sinn	27
3.2.5	Ein knapper Vergleich	28
3.3	Die duale Einkommensteuer – der Reformvorschlag des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und seine Weiterentwicklung	29
3.3.1	Die Konzeption	29
3.3.2	Eine knappe Bewertung	30
3.4	Die X-Steuer von Bradford und die Flat Tax gemäß Hall und Rabushka	31
3.4.1	Die X-Steuer von David Bradford	31
3.4.2	Die Flat Tax von Robert E. Hall und Alvin Rabushka	32
3.5	Der Zusammenhang zwischen verschiedenen Steuertypen	33
4	Schritte zur Verwirklichung des Reformvorschlags	33
4.1	Änderungen bei der Einkommensbesteuerung	34
4.1.1	Vermeidung heimlicher Steuererhöhungen	34
4.1.2	Abschaffung der Einkommen- und Körperschaftsteuervergünstigungen	34
4.2	„Reform“ der Reform der Unternehmensbesteuerung	34
4.2.1	Die Reform zum Jahresbeginn 2008	34
4.2.2	Mängel der Reform und Änderungsvorschläge	36
4.3	Änderungen bei der Umsatzbesteuerung	40
4.3.1	Vorumsatz- statt Vorsteuerabzugsverfahren	40
4.3.2	Ursprungs- statt Bestimmungslandprinzip	40
4.3.3	Beseitigung von Umsatzsteuervergünstigungen und -befreiungen	42
4.4	Abschaffung der Vergünstigungen bei spezifischen Verbrauchsteuern	44
4.5	Weitere Schritte des Übergangs zum vorgeschlagenen System	44
5	Kommt eine radikale Steuerreform?	45
6	Anhang: Steuervergünstigungen	47
7	Literatur	53

1 Das Problem

Das Steuersystem Deutschlands ist kompliziert, weil über die Besteuerung Sozialpolitik, Wohnungspolitik, Vermögensbildungspolitik, Strukturpolitik, Beschäftigungspolitik etc. betrieben wird. Bei der Umsatzbesteuerung sind die Grundprinzipien von Anfang an nicht eingehalten und im Laufe der Zeit aufgeweicht worden. Bei der Einkommensbesteuerung wurden im Laufe der Jahrzehnte einige Grundprinzipien immer mehr durchbrochen; eine Systematik ist kaum noch zu erkennen. So werden bei einzelnen Einkunftsarten spezifische Freibeträge gewährt (z.B. Freibetrag für Landwirte, Sparerfreibetrag, Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, Übungsleiterpauschale, Entfernungspauschale). Ferner sind die Möglichkeiten, Verluste bei einer Einkunftsart mit Gewinnen bzw. Überschüssen bei anderen Einkunftsarten derselben oder einer anderen Periode zu verrechnen, beschränkt. Zudem sind die Steuersätze für unterschiedliche Aktivitäten verschieden (Beispiel: Art der Gewinnverwendung durch eine Kapitalgesellschaft). Schließlich schafft der sogenannte 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; Zufluss-Abfluss-Prinzip z.B. bei Löhnen).¹

Die wegen der Sonderregelungen hohen Steuersätze veranlassen die Steuerpflichtigen dazu, Schlupflöcher zu suchen, um Steuern zu sparen. Der Staat versucht, die Schlupflöcher durch neue Regeln zu schließen, damit das Steueraufkommen nicht sinkt. Das lässt die Bürger und ihre Berater nach neuen Wegen suchen und neue Vergünstigungen verlangen, um sich vor der Ausbeutung durch den Staat zu schützen. So geht das Spiel immer weiter.

Viele wirtschaftliche Entscheidungen werden aufgrund steuerlicher Regeln verzerrt, beispielsweise Spar-, Finanzierungs- und Investitionsentscheidungen sowie die Wahl der Rechtsform eines Unternehmens. Die Realeinkommen und der Wohlstand sind

¹ Zur Problematik vgl. beispielsweise Sinn (1987), Wagner (1997) und Wenger (1997; 1999b).

kleiner, als es bei einem anderen Steuerrecht möglich wäre. Ob durch die zahlreichen Extra-Regelungen insgesamt mehr „Gerechtigkeit“ erreicht wird, ist sehr fraglich.

Es ist an der Zeit, eine Fundamentalreform durchzuführen. Im Folgenden wird in Anlehnung an Reformentwürfe anderer Autoren ein radikaler Reformvorschlag entwickelt. Als Kriterien dienen dabei Einfachheit, Effizienz und Gerechtigkeit, ohne dass der Begriff Gerechtigkeit näher definiert wird. Auch werden Reformvorschläge anderer Autoren vorgestellt. Schließlich werden Schritte hin zur Verwirklichung der radikalen Reformkonzeption beschrieben sowie Hemmnisse aufgezeigt, die der Verwirklichung entgegenstehen.

2 Reformüberlegungen: Wohin sollte die Reise gehen?

2.1 Einkommen oder Konsum als Steuerbasis?

Bei der Konzeption eines Steuersystems stellt sich zunächst die Frage nach der adäquaten einzel- und gesamtwirtschaftlichen Bemessungsgrundlage. Prinzipiell kommen dafür in Betracht

- das Einkommen und
- der Konsum, also die Differenz zwischen Einkommen und Ersparnis.

Aus ethischer Sicht lässt sich fragen: Ist es besser, die Steuer danach zu bemessen, was jemand zum Volkseinkommen beiträgt, oder danach, was er in Form von Konsum entnimmt? Man kann durchaus für Letzteres argumentieren, trifft aber in jedem Fall ein Werturteil; denn es „ist wissenschaftlich nicht entscheidbar, ob steuerliche Leistungsfähigkeit besser durch den Konsum oder besser durch das Einkommen gemessen wird“ (Homburg 2010: 223).

Unter Effizienzaspekten sind – bei gegebenen Staatsausgaben – Steuern auf den Konsum besser als Steuern auf das Einkommen. Konsumsteuern wie z.B. die Mehrwertsteuer bestrafen die Kapitalbildung nicht, weil der investierte bzw. gesparte Teil

des Einkommens steuerfrei bleibt. Eine Konsumsteuer belastet Arbeitseinkommen, Reingewinne wie z.B. ökonomische Renten, nicht aber Kapitaleinkommen. Die herkömmliche Einkommensteuer dagegen belastet das Sparen dadurch, dass der Zinsertrag einer Besteuerung unterworfen wird. Sie schafft einen Anreiz, den Konsum zu Lasten des Sparens auszudehnen; „Konsum morgen“ wird diskriminiert.

Die Arbeitseinsatzentscheidung, also die Entscheidung zwischen Freizeit (einschließlich der Zeit für Hausarbeit, Nachbarschaftshilfe oder Schwarzarbeit) und Arbeit in der offiziellen Wirtschaft, wird sowohl durch eine Einkommensteuer als auch durch eine Konsumsteuer verzerrt. Die Zusatzlast der Besteuerung, der „deadweight loss“, hängt zwar nicht von der Zahl der Verzerrungen individueller Entscheidungen ab. Sie ist aber bei einer Einkommensbesteuerung wohl größer als bei einer Konsumbesteuerung. Hinzu kommt: Man kann argumentieren, dass eine Besteuerung der Freizeit, die direkt nicht möglich ist, indirekt dadurch erreicht werden kann, dass freizeitkomplementäre Güter stärker besteuert werden als freizeitsubstitutive und freizeitneutrale Güter. Wenn nämlich der „Konsum heute“ mehr komplementär zur Freizeit ist als der „Konsum morgen“, dann könnte der „Konsum heute“ höher belastet werden als der „Konsum morgen“, und der Wohlfahrtsverlust infolge der Nichtbesteuerbarkeit der Freizeit würde verringert. Diesem Zweck trägt eine Konsumsteuer sicher eher Rechnung als eine Einkommensteuer, die das Gegenteil bewirkt, nämlich den „Konsum heute“ begünstigt.² „Ein Ersatz der Kapitaleinkommensteuer durch eine Cash-Flow-Steuer auf Kapitaleinkünfte bei unveränderter Besteuerung der Lohneinkünfte ... wäre ... ein Schritt in die richtige Richtung“ (Sinn 1987: 32).

Steuern auf das Einkommen (Löhne, Gewinne, Zinsen, Mieten etc.) haben eine abnehmende Leistungs- und Investitionsbereitschaft im Inland sowie vermehrte Investitionen im Ausland bis hin zur Verlagerung von Produktionsstätten ins Ausland zur Folge. Das bedeutet im Inland eine geringere Kapitalausstattung je Arbeitsplatz und einen niedrigeren Reallohn (bei geringerer Produktivität des Faktors Arbeit). Geschädigt werden durch eine Einkommensteuer demnach – jedenfalls auf Dauer –

² Vgl. zu dieser Argumentation z. B. Blankart (2008: 292) sowie Sinn (1987: 31–32). Zu der theoretischen Grundlegung vgl. Corlett und Hague (1953).

diejenigen, die (als Beschäftigte oder als Arbeitsuchende) Arbeit anbieten, und (bei hoher Kapitalmobilität) nicht oder kaum diejenigen, die Kapital einsetzen.

Eine wichtige Folge einer hohen Einkommensteuer besteht darin, dass die Schattenwirtschaft, insbesondere die Schwarzarbeit, aufblüht; in ihr wird steuerfrei und sozialabgabefrei gearbeitet, während die marginale Belastung durch Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Sozialversicherungsbeiträge bei einer Tätigkeit in der offiziellen Wirtschaft in vielen Fällen bei 65 Prozent liegt.³

Fazit: Der Konsum sollte die maßgebliche Basis der Besteuerung sein, nicht das Einkommen.

2.2 Mehrwertsteuer ohne Satzifferenzierung als Element eines guten Steuersystems

Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ist – jedenfalls grundsätzlich – der Konsum. Daher sollte die Mehrwertsteuer (bei Abzug der Vorleistungen und der Investitionsausgaben bei der Berechnung ihrer Bemessungsgrundlage) einen hervorragenden Platz in einem Steuersystem haben.

Die Steuern vom Umsatz in der gegenwärtigen Form sind grundsätzlich eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp. Allerdings gilt das Vorsteuerabzugsverfahren statt des Vorumsatzabzugsverfahrens; auch wird bei grenzüberschreitenden Umsätzen das Bestimmungslandprinzip, nicht das Ursprungslandprinzip angewendet.

Generell – und auch bei der Mehrwertsteuer – ist es ökonomisch sinnvoll, die Steuersätze niedrig zu halten und die Steuerbasis breit zu definieren. Dies bedingt, dass Befreiungen von der Mehrwertsteuer und ermäßigte Steuersätze neben dem Regelsatz schädlich sind.⁴

³ Dabei sind die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung sowohl im Zähler als auch im Nenner des Belastungskoeffizienten berücksichtigt.

⁴ Brennan und Buchanan (1980) haben freilich diese Sicht der Dinge problematisiert und Einwendungen formuliert.

Differenzierungen des Steuersatzes lassen sich nicht mit positiven externen Effekten begründen. Auch die Optimalsteuertheorie „hilft“ nicht. Eine Satzdifferenzierung hat keine effizienztheoretische Begründung mit empirischer Absicherung. Aus wohlfahrtstheoretischer Sicht lässt sich sogar eher ein erhöhter Satz beispielsweise für Nahrungsmittel begründen, weil die Nachfrage nach vielen Nahrungsmitteln relativ wenig elastisch ist; allerdings fehlt eine ausreichende empirische Basis für das, was aus der Optimalsteuertheorie formal ableitbar ist. Differenzierungen sind auch aus verteilungspolitischer Sicht untauglich, weil sie nicht zielgenau sind.

Fazit: Eine Mehrwertsteuer ohne Satzdifferenzierung ist eine gute Steuer.

2.3 Spezifische Verbrauchsteuern als ergänzende Steuern

Ergänzen lässt sich das Steuersystem, das bislang allein aus einer Mehrwertsteuer besteht, durch einige spezifische Verbrauchsteuern, beispielsweise die Versicherungsteuer, die Energiesteuer, die Tabaksteuer, die Biersteuer, die Schnapssteuer, die Sektsteuer, die Kaffeesteuer und die Lotteriesteuer in ihrer gegenwärtigen Form.

Diese Steuern werden unterschiedlich gerechtfertigt.⁵ Teilweise sind die Begründungen für die Erhebung spezifischer Verbrauchsteuern fragwürdig. Teilweise überzeugen die Begründungen, nämlich dann, wenn durch die Steuern negative externe Effekte internalisiert werden, sowie dann, wenn diese Steuern einen Ersatz für eine Belastung durch die Mehrwertsteuer darstellen. Wie auch immer: Die spezifischen Verbrauchsteuern richten wohl wenig Schaden an und können in ein Steuersystem übernommen werden.

Fazit: Einzelne spezifische Verbrauchsteuern erscheinen akzeptabel.

⁵ Zu potentiellen Begründungen der Tabaksteuer und zu deren Stichhaltigkeit vgl. Wigger (2011).

2.4 Steuerprogression als Element des Steuersystems?

2.4.1 Die grundsätzliche Problematik der Progression

In einem Steuersystem mit einer Mehrwertsteuer und einigen Verbrauchsteuern lässt sich eine Steuerprogression im üblichen Sinne nicht realisieren. Die Progression ist aber populär und damit für viele Politiker interessant. Durch eine Höherbelastung der Einkommen der sogenannten Besserverdienenden will man mehr „Gerechtigkeit“ schaffen.

Alle Theorien, die entwickelt wurden, um eine progressive Einkommensteuer zu rechtfertigen, haben sich als nicht stichhaltig erwiesen.⁶ Zu einer Gesellschaft freier Menschen gehört, dass gesetzliche Regelungen allgemein und auf alle gleich anwendbar sind. Dieses Prinzip verlangt eine nichtprogressive Besteuerung. Eine Umverteilung der Einkommen durch eine progressive Besteuerung – so ein berühmter Nationalökonom vor mehr als 200 Jahren – ist „eine milde Form des Raubs“ (John Stuart Mill 1921: 475).

Die Problematik ist von einer grundsätzlichen Art, die Friedrich August von Hayek (1983: 387–408), ein Nobelpreisträger der Ökonomie, deutlich herausgearbeitet hat. Alle Argumente zugunsten einer Einkommensteuerprogression können zur Rechtfertigung jeden Ausmaßes der Progression gebraucht werden (von Hayek 1983: 397). „Im Gegensatz zur Proportionalität bietet die Progression kein Prinzip, das uns sagen würde, welches die relative Last der verschiedenen Personen sein soll. Sie ist nichts anderes als eine Ablehnung der Proportionalität zum Zweck einer Diskriminierung gegen die Wohlhabenden, ohne jedes Kriterium für die Begrenzung des Ausmaßes dieser Diskriminierung“ (von Hayek 1983: 397). Wo „das sogenannte Prinzip nichts anderes ist als eine offene Aufforderung zu Diskriminierung und, was noch schlimmer ist, eine Aufforderung an die Mehrheit, gegen eine Minderheit zu diskriminieren, muß das angebliche Gerechtigkeitsprinzip der Vorwand für reine Willkür werden“ (von Hayek 1983: 398). „Daß eine Mehrheit, nur weil sie Mehrheit ist, berechtigt sein

⁶ Zu Interpretationen des absoluten und des relativen Opfers und zu den jeweiligen Implikationen vgl. Blankart (2008: 167–169).

sollte, auf eine Minderheit eine Regel anzuwenden, die sie nicht auf sich selbst anwendet, ist eine Durchbrechung eines Prinzips, das viel fundamentaler ist als die Demokratie selbst, nämlich ein Prinzip, auf dem die Berechtigung der Demokratie beruht“ (von Hayek 1983: 398). „In keinem Sinn kann ein progressiver Steuertarif als eine allgemeine, auf alle gleich anwendbare Regel betrachtet werden“ (von Hayek 1983: 398).

Es gibt im Übrigen keine Garantie dafür, dass das durch die Steuerprogression angestrebte Ergebnis für die Steuerlastverteilung tatsächlich eintritt. Denn die Steuerbelastung löst Reaktionen und Anpassungsprozesse aus, die die beabsichtigte Umverteilung verhindern können: Leistungsverweigerung, Kapitalflucht, Schwarzarbeit und Abwanderung sind Beispiele dafür. Es ist möglich, dass die angeblich Begünstigten durch eine Umverteilungspolitik schlechter gestellt werden, nämlich dann, wenn die negativen Anreizwirkungen groß sind. Es gibt dann infolge der Progression zwar eine relative Besserstellung der Niedrigbesteuerten, aber einen absoluten Einkommensverlust für diese. „Gerechtigkeit“ wird dann durch Wohlstandseinbußen für alle erkaufte.

Eine Progression ist auch in intertemporaler Sicht problematisch: „Eine nach dem Prinzip der Jährlichkeit erhobene Steuer muß im Hinblick auf *horizontale* Gerechtigkeit *proportional* sein“ (Homburg 2010: 223). „Eine progressive Steuer stellt Pflichtige mit schwankendem Konsum bzw. Einkommen gegenüber Pflichtigen mit gleichmäßigem Konsum bzw. Einkommen schlechter“ (Homburg 2010: 223). Schließlich sprechen steuertheoretische Überlegungen eher gegen als für eine Progression. „Die Theorie des optimalen Steuertarifs weist eher in Richtung einer *Flat Tax* mit Grundfreibetrag und konstantem Grenzsteuersatz“ (Homburg 2010: 223).

Eine Steuerprogression und ein ergänzendes Transfersystem können aber von der Bevölkerung gewünscht sein. Dahinter können ein Versicherungsmotiv und ein Selbstschutzmotiv stehen. Es könnte sein, dass sich die Mitglieder einer Gesellschaft in einer gedachten Entscheidung über eine Verfassung hinter dem Schleier der Ungewissheit – als Ersatz für eine nicht verfügbare Versicherung gegen unerwartete Einkommensverluste – für ein Steuer- und Transfersystem mit Progression entschei-

den würden (Blankart 2008: 84–85). Zudem können Progression und Transfers gewünscht sein, um Unruhen und Kriminalität zu begegnen. Es „kann Gründe geben, die alle Beteiligten dazu bewegen, einem Umverteilungssystem ex ante zuzustimmen und ihm dadurch ex post Legitimität zu verleihen“ (Blankart 2008: 85).

Fazit: Die Steuerprogression ist ein sehr fragwürdiges Instrument. Sie scheint aber gewünscht zu sein.

2.4.2 *Einkommensteuer mit Progression und ihre Nachteile*

Wird die Steuerprogression gewollt und soll sie über eine Einkommensteuer erreicht werden, so ist ein proportionaler Einkommensteuertarif ausreichend. Die marginale Belastung ist bei einem proportionalen Tarif oberhalb des Existenzminimums konstant. Eine indirekte Progression resultiert daraus, dass ein Grundfreibetrag, das soziale Existenzminimum, nicht durch die Einkommensteuer belastet wird und dass daher die durchschnittliche Einkommensteuerbelastung mit steigendem Einkommen zunimmt.

Entscheidet man sich, um Progression zu haben, für eine Einkommensteuer, dann läßt man sich viele Probleme auf. In dem System eines Nebeneinanders von Mehrwertsteuer, spezifischen Verbrauchsteuern und proportionaler Einkommensteuer mit Grundfreibetrag ist die Messung des Einkommens im ökonomischen Sinne erforderlich. Dabei stellen sich gravierende Bewertungsprobleme (Abschreibungen, Veräußerungsgewinne, Vorräte, Berücksichtigung der Inflation). „Alle Konventionen der Bilanzierung und Rechnungslegung zielen im Kern darauf ab, Zahlungsüberschüsse in ökonomische Gewinne zu transformieren und die Gewinne dadurch periodengerecht zuzuordnen“ (Homburg 2010: 243).

Hinzu kommen Abgrenzungsprobleme (Betriebsausgaben versus privater Konsum). Abgrenzungsprobleme entstehen immer dann, wenn der Sachverhalt, an den die Besteuerung anknüpfen soll, nicht unmittelbar beobachtbar ist. „Steuererhebung ist einfach, wenn die Steuer an unmittelbar beobachtbare („äußere“) Tatsachen anknüpft. Hierzu gehören vor allem schriftliche Verträge zwischen Parteien mit konfligierenden

Interessen. Der Interessengegensatz zwingt die Parteien, den Vertrag wahrheitsgemäß zu formulieren, und an die damit offenbarten Tatsachen knüpft der Fiskus steuerlich an. Schwierig wird die Besteuerung, wenn eine der eben genannten Bedingungen verletzt ist“ (Homburg 2010: 237). Probleme entstehen beispielsweise bei Verträgen mit Angehörigen. „Durch rein formal geschlossene Verträge können Gewinneinkommen in Arbeits- oder Zinseinkommen verwandelt und damit Freibeträge genutzt oder die Gewerbesteuerbelastung gesenkt werden“ (Homburg 2010: 237).

Fazit: Eine Einkommensteuer hat viele Nachteile. Auf eine Einkommensteuer sollte verzichtet werden.

2.4.3 *Die Alternative mit indirekter Progression: Eine Cash-Flow-Steuer zusammen mit einer Lohnsteuer ohne direkte Progression*

Die Probleme bei der Messung des Einkommens entfallen in einem System, in dem es neben der Mehrwertsteuer vom Konsumtyp, neben den spezifischen Verbrauchsteuern und neben einer Lohnsteuer, die der Lohnsteuer im herkömmlichen Sinne ähnelt, eine Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss der Unternehmen gibt. Die Lohnsteuer ist eine proportionale Steuer mit Grundfreibetrag, bewirkt also indirekt eine Progression. Die Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss wird wie die Mehrwertsteuer, in der Terminologie Deutschlands die Steuern vom Umsatz, erhoben, allerdings wird bei ihrer Bemessung der Abzug der Lohnsumme der Unternehmen zugelassen (vgl. schematische Ableitungen). Überdies erfolgt eine Ist- statt einer Sollbesteuerung (vereinnahmte statt vereinbarter Entgelte). Ferner wird gemäß dem Inlandskonzept abgegrenzt; es gibt keinen „Grenzausgleich“. Bei der gegenwärtigen Mehrwertsteuer gilt dagegen bei grenzüberschreitenden Umsätzen grundsätzlich das Bestimmungslandprinzip. Der Satz der Lohnsteuer entspricht im vorgeschlagenen System dem der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss.

Durch die Lohnsteuer werden die Löhne an der Quelle – bei Berücksichtigung eines (vom Familienstand und von der Kinderzahl abhängigen) Grundfreibetrages – proportional, also mit einem einheitlichen Satz, belastet. Lohnsteuerkarten sind zwar

erforderlich, allerdings nur deshalb, weil der Grundfreibetrag (gegebenenfalls einschließlich des Kinderfreibetrags) steuerfrei bleiben soll. Ist ein Beschäftigter mehrere Arbeitsverhältnisse eingegangen, so darf nur ein Grundfreibetrag geltend gemacht werden. Ein Grundfreibetrag für Kinder lässt sich – wie in der geltenden Optionslösung – per Kinderfreibetrag oder per Kindergeld berücksichtigen. Werbungskosten, Vorsorgeaufwendungen, Vergünstigungen, Splitting etc. gibt es im vorgeschlagenen System nicht. „Steuererklärungen“ müssen die Bürger nur noch in Ausnahmefällen, beispielsweise bei Änderungen des Familienstandes im Jahresverlauf, abgeben.

Schematische Ableitung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer aus Einnahmen und Ausgaben eines Unternehmens

Ausgaben	Einnahmen
Käufe von Vorleistungen	Umsätze; Verkäufe
Bruttoinvestitionen (Nettoinvestitionen plus Abschreibungen)	
Saldo (= Bemessungsgrundlage)	

Schematische Ableitung der Bemessungsgrundlage der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss

Ausgaben	Einnahmen
Käufe von Vorleistungen	Umsätze; Verkäufe
Bruttoinvestitionen	
Lohnsumme ^a	
Saldo (= Bemessungsgrundlage)	

^aBesteuerung durch die Lohnsteuer (Freistellung des Existenzminimums).

Selbständige und Anteilseigner von Personenunternehmen können die Grundfreibeträge auch in Anspruch nehmen. Der von ihnen zu versteuernde realwirtschaftliche Überschuss wird im Ausmaß des relevanten Grundfreibetrags und gegebenenfalls des maßgeblichen Kinderfreibetrags verringert.

Ein kalkulatorischer Unternehmerlohn muss nicht ermittelt werden. Würde er ermittelt und getrennt besteuert, so würde sich, wenn er den Grundfreibetrag überstiege, nichts ändern, weil der Lohnsteuersatz und der Satz der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss gleich sind. Wenn der Unternehmerlohn kleiner als der Grundfreibetrag wäre, wäre die Summe beider Steuern höher als bei Verzicht auf die Ermittlung des Unternehmerlohns. Wenn es – anders als vorgeschlagen – eine direkte Progression bei der Lohnsteuer gibt, dann sind aber bei Selbständigen und bei Anteilseignern von Personenunternehmen (bei Nichtkapitalgesellschaften) ein kalkulatorischer Unternehmerlohn sowie gegebenenfalls Ausgaben für Löhne der mithelfenden Familienangehörigen festzusetzen (Wiegard 1991: 187).

Bei Selbständigen und Personenunternehmern sind bei der Festlegung der Steuerbasis Käufe für Unternehmenszwecke („Betriebsausgaben“) von Käufen für den privaten Konsum zu unterscheiden. Ebenso sind Verkäufe an Unternehmen von Verkäufen an sich selbst („Entnahmen“) abzugrenzen. Die Abgrenzungsproblematik ist die, die im herrschenden System bei der Umsatzbesteuerung auch besteht (Homburg 2010: 237).

Wohnungsbauinvestitionen der privaten Haushalte werden durch die Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss belastet. Anders als bei einer Besteuerung des Nutzungswertes der eigenen Wohnung im Rahmen der Einkommensbesteuerung sind die diskontierten Barwerte der Nutzungswerte steuerpflichtig; dies entspricht der Vorgehensweise bei der existierenden Mehrwertsteuer. Die beim Erwerb von Wohneigentum ... zu entrichtende Steuer stellt eine „Vorauszahlung in Höhe des Gegenwartswerts derjenigen Steuern dar, die ansonsten auf die im Zeitablauf anfallenden Nutzungen erhoben würden“ (Bradford 1991: 177). Wohnungsbauinvestitionen der Landwirte, der Selbständigen und Personenunternehmer wären analog zu behandeln. Es geht um dasselbe Problem wie bei der Abgrenzung der Betriebsausgaben.

Für Unternehmen, deren Bemessungsgrundlage negativ ist, können verzinsliche Verlustvorträge zugelassen werden (Hall und Rabushka 1995: 64). Andere Lösungen sind möglich (Bradford 1991: 179–182).

Erbschaften und Schenkungen werden im vorgeschlagenen System nicht besteuert. Private Transfers sind sowohl auf der Geberseite als auch auf der Empfängerseite steuerlich irrelevant. Deren Bruttobeträge würden sich nach Einführung des vorgeschlagenen Steuersystems entsprechend den veränderten steuerlichen Anreizen anpassen.

Fazit: Eine proportionale Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss und eine Lohnsteuer mit identischem Steuersatz und Grundfreibetrag (sowie Kinderfreibetrag bzw. Kindergeldanspruch) sind die Alternative zur Einkommensteuer.

2.5 Die Steuern im vorgeschlagenen Steuersystem

Es wird vorgeschlagen, ein Steuersystem zu errichten, das aus einer reformierten Mehrwertsteuer, einigen spezifischen Verbrauchsteuern ohne Vergünstigungen, einer Lohnsteuer in einer bestimmten Variante, die die jetzige Lohnsteuer ersetzt, und einer Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss der Unternehmen besteht. Eine gewisse Steuerprogression wird durch die Regeln für die Lohnsteuer erreicht (Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag). Die veranlagte Einkommensteuer, die Abgeltungssteuer, die nicht veranlagten Steuern vom Ertrag (vor allem auf Dividenden), die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer und die Erbschaftsteuer werden abgeschafft; als Ersatz dient die Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss. Der Vorschlag entspricht im Kern den Reformüberlegungen, die Bradford sowie Hall und Rabushka vor ca. 30 Jahren vorgestellt haben.⁷ Anpassungen im Außensteuerrecht und Änderungen der Doppelbesteuerungsabkommen sind nötig, wenn das vorgeschlagene System – eventuell schrittweise – verwirklicht werden soll.

⁷ Zu einem ähnlichen Vorschlag in Anlehnung an Hall und Rabushka sowie an Bradford vgl. Boss (1995).

2.6 Behandlung der Betriebsrenten, der Sozialversicherungsbeiträge und der durch diese finanzierten Transfers

Was Betriebsrenten betrifft, so wird vorgeschlagen, dass sie den realwirtschaftlichen Überschuss mindern und wie Löhne der Beschäftigten an der Quelle besteuert werden. Dabei kann der Grundfreibetrag beansprucht werden, soweit er nicht – bei fortbestehender Erwerbstätigkeit – bei der Besteuerung des Lohns genutzt werden kann.

Arbeitnehmerbeiträge zur Renten- und zur Arbeitslosenversicherung werden wie im geltenden System als Lohnbestandteil durch die Lohnsteuer belastet. Arbeitgeberbeiträge zur Renten- und zur Arbeitslosenversicherung sind – wie die Arbeitnehmerbeiträge – Lohnbestandteile. Die Arbeitgeberbeiträge sind insofern wie die Arbeitnehmerbeiträge zu behandeln, also der Lohnsteuer zu unterwerfen. Es wird aber vorgeschlagen, die Arbeitgeberbeiträge nicht durch die Lohnsteuer zu belasten und stattdessen die Absetzbarkeit dieser Beiträge bei der Berechnung des realwirtschaftlichen Überschusses nicht zuzulassen, die Arbeitgeberbeiträge also zur Bemessungsgrundlage der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss zu zählen. Auf diese Weise ist eine geringere Änderung des bestehenden Systems nötig als bei einer Belastung der Arbeitgeberbeiträge durch die Lohnsteuer, das Bruttoarbeitsentgelt behält seine Rolle als Bemessungsgrundlage (wie für die Sozialversicherungsbeiträge); wegen des einheitlichen Steuersatzes für die Löhne und für den realwirtschaftlichen Überschuss resultiert ein nur wenig anderes Ergebnis für die Belastung insgesamt und für das gesamte Steueraufkommen. Werden die Beiträge wie beschrieben belastet, so müssen die durch sie im Umlageverfahren finanzierten Transfers steuerfrei bleiben. Wenn das Bruttoarbeitsentgelt im herkömmlichen Sinne die Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer ist und wenn die Renten- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge der Arbeitgeber zum realwirtschaftlichen Überschuss zählen, so resultiert im Sinne gewisser Modellvorstellungen eine „vorgelagerte“ Besteuerung dieser Beiträge.⁸

⁸ Analoges gilt für die steuerliche Behandlung der Beiträge an andere Zweige der Sozialversicherung sowie für deren Leistungen.

2.7 Höhe des Lohnsteuersatzes und des Satzes der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss

Die Höhe des Lohnsteuersatzes und die des Steuersatzes für den realwirtschaftlichen Überschuss sind im vorgeschlagenen System gleich. Sie hängen davon ab, wie hoch die Ausgaben der Gebietskörperschaften sind, die nicht durch Verschuldung oder durch die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer sowie durch das Aufkommen der spezifischen Verbrauchsteuern finanziert werden. Im Folgenden werden einige grobe Berechnungen angestellt, um den bei den gegebenen Verhältnissen erforderlichen Steuersatz zu ermitteln. Die Berechnungen beziehen sich auf das Jahr 2010. Sie erfolgen zunächst getrennt für die vorgeschlagenen Einzelsteuern, dann für das System aus Lohnsteuer und aus Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss. Sie berücksichtigen nicht den Solidaritätszuschlag.

Soll die vorgeschlagene Lohnsteuer bei einem Grundfreibetrag (soziales Existenzminimum) von 8 004 Euro je Beschäftigten im Jahr das Aufkommen der existierenden Lohnsteuer (167 Mrd. Euro vor Abzug des Kindergeldes im Zeitraum Februar 2010 bis Januar 2011⁹) erbringen, so ist ein Lohnsteuersatz erforderlich, der 21,6 Prozent beträgt.¹⁰ Der Grundfreibetrag ist zu indexieren, damit „heimliche Steuererhöhungen“ nicht auftreten;¹¹ deren Ausmaß wäre freilich – anders als gemäß geltendem Recht – gering.

Soll die Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss das Aufkommen der veranlagten Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der nicht veranlagten Steuern vom Ertrag, der Abgeltungssteuer, der Gewerbesteuer und der Erbschaftsteuer bringen (105 Mrd. Euro im Jahr 2010, vgl. Deutsche Bundesbank (2010a)), so ist ein Satz von 15,2 Prozent nötig.¹² Er wird errechnet, indem angenommen wird, die Bemessungsgrundlage sei der realwirtschaftliche Überschuss, der sich im jetzigen System bei

⁹ Die Lohnsteuer auf die Löhne eines Monats wird im Folgemonat an den Staat gezahlt.

¹⁰ Der Berechnung liegt ein Modell zur Simulation des Lohnsteueraufkommens zugrunde. Zu einer Erläuterung vgl. z. B. Boss, Boss und Boss (2008) sowie Boss, Boss und Boss (2009).

¹¹ Zu heimlichen Einkommensteuererhöhungen vgl. insbesondere Boss, Boss und Boss (2008).

¹² Der Satz der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss bezieht sich – gemessen an dem der Mehrwertsteuer – auf eine kleinere Bemessungsgrundlage und ist mit dem gegenwärtigen Regelsatz der Mehrwertsteuer von 19 Prozent oder dem durchschnittlichen Mehrwertsteuersatz nicht zu vergleichen.

Herausrechnung der FISIM aus den Produktionswerten und aus den Vorleistungen der Kapitalgesellschaften und der privaten Haushalte (einschließlich der Haushalte der Personenunternehmer), also der inländischen Sektoren ohne den Staat, ergibt (Tabelle 1). Es wird nicht berücksichtigt, dass in den betreffenden Größen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen unterstellte Werte enthalten sind, beispielsweise der Wert der Nutzung eigener Wohnungen.

Tabelle 1:

Ermittlung des realwirtschaftlichen Überschusses der Kapitalgesellschaften und der privaten Haushalte für das Jahr 2010 (Mrd. Euro)

	Kapitalgesellschaften	Private Haushalte und private Organisationen ohne Erwerbszweck	Zusammen
Produktionswert	3 423,59	816,89	4 240,48
darunter: FISIM ^a	86,25	.	86,25
abzüglich:			
Vorleistungen	1 923,91	293,81	2 217,72
darunter: FISIM ^a	24,72	27,39	52,11
abzüglich:			
Bruttoinvestitionen	238,25	159,96	398,21
abzüglich:			
Geleistetes Arbeitnehmerentgelt	893,99	184,29	1 078,28
zuzüglich:			
Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung			179,32 ^b
Saldo = realwirtschaftlicher Überschuss	.	.	725,59
dito, ohne Berücksichtigung von FISIM ^a	.	.	691,45

^aFinanzserviceleistungen, indirekt gemessen. Sie sind in der Basis der vorgeschlagenen R-Base-Tax nicht enthalten. —

^bGeschätzt anhand des Anteils der Kapitalgesellschaften und der privaten Haushalte an den von allen inländischen Sektoren gezahlten tatsächlichen Arbeitgeberbeiträgen.

Quelle: Statistisches Bundesamt (2011: 34–37); eigene Berechnungen.

Ein einheitlicher Steuersatz kann bei gegebenem Grundfreibetrag (8 004 Euro) offenbar zwischen 15,2 und 21,6 Prozent festgesetzt werden, wenn das Steueraufkommen nicht verändert werden soll. Ein niedrigerer Satz ist möglich, wenn das Aufkommen der spezifischen Verbrauchsteuern (Energiesteuer, Stromsteuer, Tabaksteuer, Branntweinabgabe, Biersteuer, Kfz-Steuer) durch die Abschaffung der Vergünstigungen bei diesen Steuern erhöht wird. Werden diese Vergünstigungen – wie hier vorgeschlagen wird – bei gegebenen Sätzen der betreffenden Verbrauchsteuern abgeschafft, so resultieren – rechnerisch – Mehreinnahmen in Höhe von 9,57 Mrd. Euro (zu den Einzelpositionen vgl. Abschnitt 4.4). Die Lohnsteuer muss dann zusammen mit der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss ein Aufkommen in

Höhe von 262,43 Mrd. Euro erbringen; dies ist die Summe aus 167 und 105 Mrd. Euro, nach Abzug von 9,57 Mrd. Euro.

Dieser Anforderung wird ein System mit einem einheitlichen Satz von rund 18 Prozent gerecht. Das Aufkommen der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss beträgt bei diesem Steuersatz 124,46 Mrd. Euro. Bei einem Grundfreibetrag in Höhe von 8 004 Euro und bei einem Steuersatz von 18 Prozent beläuft sich das Lohnsteueraufkommen auf 138,99 Mrd. Euro. Das Aufkommen beider Steuern beträgt 263,45 Mrd. Euro (Tabelle 2), reicht also – rechnerisch – aus, um das Steueraufkommen insgesamt nicht nennenswert zu verändern.

Tabelle 2:

Aufkommen der Lohnsteuer und der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss bei unterschiedlichen einheitlichen Steuersätzen und bei unterschiedlichen Grundfreibeträgen – Modellrechnung für das Jahr 2010 (Mrd. Euro)

	Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss	Lohnsteuer	Zusammen
Steuersatz 18 %, Grundfreibetrag 8 004 Euro	124,46	138,99	263,45
Steuersatz 18 %, Grundfreibetrag 10 000 Euro	124,46	125,61	250,07
Steuersatz 19 %, Grundfreibetrag 10 000 Euro	131,38	132,60	263,98
Steuersatz 20 %, Grundfreibetrag 10 000 Euro	138,29	139,59	277,88
Steuersatz 20 %, Grundfreibetrag 12 000 Euro	138,29	125,59	263,88
Steuersatz 21 %, Grundfreibetrag 13 000 Euro	145,20	124,86	270,06

Quelle: Eigene Berechnungen.

Der Übergang zu dem skizzierten Tarif (Grundfreibetrag 8 004 Euro, Grenzsteuersatz 18 Prozent) hätte zur Folge, dass Bezieher geringer Löhne wesentlich mehr Lohnsteuer als nach geltendem Recht zahlen müssen. Um ein Maß an Progression zu erreichen, das die Unterschiede zum geltenden System nicht allzu groß werden lässt, werden bei zusätzlichen Modellrechnungen für den einheitlichen Satz höhere Werte angenommen, auch wird der Grundfreibetrag höher angesetzt. Unter den jeweiligen Annahmen für die beiden Parameter wird das Aufkommen der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss errechnet. Bei dem angenommenen Wert für den einheitlichen Steuersatz wird dann der Grundfreibetrag ermittelt, der bewirkt, dass das zusätzlich erforderliche Aufkommen der Lohnsteuer näherungsweise erzielt wird.

Gemäß den Berechnungen betragen bei einem Grundfreibetrag in Höhe von 10 000 Euro und einem Steuersatz von 19 Prozent das Lohnsteueraufkommen 132,6 Mrd.

Euro, das Aufkommen beider Steuern rund 264 Mrd. Euro. Ein Steuersatz in Höhe von einheitlich 20 Prozent bei einem Grundfreibetrag von 12 000 Euro hätte zur Folge, dass sich das Aufkommen aus Lohnsteuer und Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss zusammen auf knapp 264 Mrd. Euro beläuft. Diese Kombination aus Grundfreibetrag und Steuersatz wird vorgeschlagen.

Die Lohnsteuerschuld fiel bei Verwirklichung des Vorschlags deutlich anders als nach geltendem Recht aus (Tabelle 3). So würde ein Lediger mit einem Bruttolohn von 30 000 Euro im Jahr 3 600 statt 4 193 Euro Lohnsteuer zahlen. Ein verheirateter Beschäftigter mit einer nicht erwerbstätigen Ehefrau würde bei einem Bruttolohn von 50 000 Euro im Jahr 5 200 statt 6 274 Euro zahlen müssen.

Tabelle 3:

Lohnsteuer im Jahr 2010 nach gültiger Lohnsteuertabelle und nach dem Vorschlag (Euro je Jahr)

Bruttolohn	Steuerklasse I		Steuerklasse III ohne V	
	Tabelle	Reformtarif	Tabelle	Reformtarif
12 000	171	0	0	0
20 000	1 750	1 600	0	0
30 000	4 193	3 600	1 598	1 200
40 000	6 939	5 600	3 838	3 200
50 000	10 185	7 600	6 274	5 200
75 000	20 212 ^a	12 600	13 706 ^b	10 200
100 000	30 705 ^c	17 600	22 732 ^d	15 200

^aWesten; Osten: 20 382. — ^bWesten; Osten: 13 842. — ^cWesten; Osten: 30 875. — ^dWesten; Osten: 22 890.

Quelle: Haufe, *Lohnsteuer Super-Tabelle 2010*; eigene Berechnungen.

2.8 Übergangsprobleme¹³

Im vorgeschlagenen Steuersystem gibt es eine Sofortabschreibung für Investitionen. Investitionen der Vergangenheit sind steuerlich irrelevant. Abschreibungen, die im herrschenden System zulässig sind, verfallen, wenn es keine Übergangsregelung gibt. Lässt man im Interesse eines Vertrauensschutzes für einige Zeit Abschreibungen ganz oder teilweise zu, so resultieren für einige Jahre Mindereinnahmen und der Satz der einheitlichen Steuer muss vorübergehend höher als 20 Prozent festgesetzt werden.

¹³ Vgl. hierzu Hall und Rabushka (1995: 78–80) sowie King (1987: 390–394).

Auch bei dem Zinsabzugsrecht und bei der Zinsbesteuerungspflicht sind Übergangsregelungen erwägenswert. Sie werden weniger dringlich, wenn die Neuaushandlung von Kreditverträgen ermöglicht wird (zu Details vgl. Hall und Rabushka 1995: 78–80).

2.9 Verteilung des Steueraufkommens im föderativ aufgebauten Staat

In föderalistisch organisierten Staaten ist zunächst die Verteilung der Aufgaben des Staates bzw. der Gemeinden zu regeln. Dabei sollte das Subsidiaritätsprinzip angewendet werden. Es besagt, dass möglichst die unterste Ebene mit einer Aufgabe betraut wird. Dann ist in großem Maße Wettbewerb zwischen Gebietskörperschaften (insbesondere Kommunen) möglich.

Sind die Zuständigkeiten für die einzelnen öffentlichen Aufgaben mit einem Maximum an Dezentralisierung geregelt, so sollte ein sog. Trennsystem realisiert werden. Es ist dadurch gekennzeichnet, dass jede Ebene hinsichtlich der Besteuerungsbefugnisse innerhalb der ihr zugewiesenen Steuern autonom ist. Es gibt eine Einschränkung der Autonomie nur dadurch, dass beispielsweise der Bund eine Steuer nicht erheben darf, wenn diese Steuerart den Ländern oder den Gemeinden zugewiesen ist (Brennan und Buchanan 1980; Grossekketter 1981). Ein Steuerverbund wie im gegenwärtigen System ist von Nachteil. Er bedeutet, dass das Aufkommen der wichtigen Steuern aufgeteilt wird, und führt dazu, dass finanzielle Verantwortlichkeiten der einzelnen Gebietskörperschaften verwischt werden und dass die Eigenverantwortung geschwächt wird.

In einem Trennsystem erweist es sich als vorteilhaft, die Besteuerungsrechte so zu verteilen, dass die am stärksten unter Konkurrenzdruck stehenden Gebietskörperschaften, also die Gemeinden, über diejenigen Steuern (wie z.B. die Lohn- bzw. – im herrschenden System – die Einkommensteuer einschließlich der Lohnsteuer) verfügen dürfen, die bei fehlender Konkurrenz zwischen den Gebietskörperschaften zur Ausbeutung der Bevölkerung genutzt werden können, auf die die Bevölkerung bei Steuerwettbewerb aber mit Zu- oder Abwanderung reagieren kann. Schritte in diese Richtung, beispielsweise die Einführung eines Einkommensteuerzuschlags der Län-

der oder Gemeinden, werden gelegentlich vorgeschlagen. Hätten Länder und Kommunen ein Recht, die Einkommensteuer, mindestens aber einen Zuschlag auf die Einkommensteuer des Bundes, zu erheben, so führte dies zu Steuerwettbewerb und zu erhöhter Ausgabendisziplin. Wettbewerb stellt sich dar als Alternative zur Abwahl einer Regierung und zu Verfassungsgrenzen für das Niveau der Ausgaben und das der Steuern.

Dies bedeutet, dass im reformierten System – bei Abstraktion von der gegenwärtigen Aufgaben- und Ausgabenverteilung – die Kommunen den Lohnsteuersatz autonom festlegen dürfen. Zudem sollten sie das Aufkommen der Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss erhalten. Dem nicht (oder international nur wenig) durch Konkurrenz gezügelten Zentralstaat, also dem Bund, sollten grundsätzlich die nur wenig ertragskräftigen Steuern zustehen wie z.B. die Steuern auf den mengenmäßigen Verbrauch bestimmter Güter (Tabak, Alkohol). Den Ländern könnte das Aufkommen der Steuern vom Umsatz zugestanden werden. Bei der gegebenen Verteilung der Aufgaben und Ausgaben auf Bund, Länder und Gemeinden würde sich bei der skizzierten Zuordnung der Steuern die Verteilung des Gesamtsteueraufkommens deutlich ändern. Abweichungen davon oder ein Steuerverbund bei einzelnen Steuern wären wohl vorübergehend nötig.

3 Exkurs: Andere Reformvorschläge¹⁴

3.1 Flat tax

Eine „flat tax“ kann verschieden definiert werden. Häufig meint man eine synthetische Einkommensteuer mit niedrigen Steuersätzen und mit einer in die Einkommensteuer integrierten Körperschaftsteuer. Es gibt einen Grundfreibetrag und nur einen Grenzsteuersatz. Daraus resultiert eine indirekte, nicht aber eine direkte Progression.

¹⁴ Bei der Darstellung dieser Vorschläge werden Transaktionen zwischen Inländern und Ausländern vernachlässigt. Zu den Konsequenzen eines Übergangs von einer Einkommensteuer zu einer Konsumsteuer, die aus internationalen Geschäften resultieren, vgl. Auerbach (1997).

Eine „flat tax“ hat Vorteile und Nachteile. Bei unterschiedlichen Grenzsteuersätzen bestehen Anreize, Einkünfte von Personen oder von Perioden mit hohen Grenzsteuersätzen auf Personen oder in Perioden mit niedrigen Grenzsteuersätzen zu verlagern. Bei einer „flat tax“ sind diese Anreize wesentlich geringer. Auch wird die Integration der Körperschaftsteuer im System der „flat tax“ einfach. Es treten aber – gemessen am Status quo – massive Umverteilungseffekte auf. Die Steuerausfälle sind bei einem (wegen der gewollten Standortattraktivität) niedrigen Steuersatz und bei einem (wegen der gewollten Verteilungseffekte) hohen Freibetrag sehr groß. Auch sind breite Bemessungsgrundlagen „allokationstheoretisch nur dann weniger breiten Besteuerungsbasen überlegen, wenn man bei dem Vergleich auf Steuersysteme mit gleichem Aufkommen abstellt. Tatsächlich regen umfassende Bemessungsgrundlagen aber den Steuerappetit an und führen zu einer höheren Steuerbelastung ... Aus dieser Sicht ist also bei einer beliebigen Besteuerungsbasis eine ‚flat rate‘ ohne verfassungsmäßig festgelegte Besteuerungsgrenzen problematisch“ (Boss 1987: 229–230).

3.2 Cash-Flow-Steuer, zins- bzw. sparbereinigte Einkommensteuer und die von Hans-Werner Sinn vorgeschlagene Kapitaleinkommensbesteuerung

3.2.1 Alternativen zur Einkommensteuer

Neben den Reformvorschlägen, die sich an der traditionellen Einkommensteuer orientieren, jedenfalls die Besteuerung des Einkommens grundsätzlich zum Ziel haben, gibt es Reformvorschläge, die auf eine konsumorientierte Besteuerung hinauslaufen. Zu diesen zählen verschiedene Varianten einer Cash-Flow-Steuer, der Vorschlag einer zinsbereinigten bzw. sparbereinigten Einkommens- und Gewinnbesteuerung sowie ein Reformentwurf von Hans-Werner Sinn.

3.2.2 Cash-Flow-Steuer

Die Grundversion einer Cash-Flow-Steuer ist die sogenannte Reingewinnsteuer (Brown 1948). Ein Unternehmen zahlt Steuer auf den Nettzahlungsstrom, 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 als finanzwirtschaftliche Zahlungseingänge oder -ausgänge bleiben außer Betracht; es gibt also weder eine Zinsbesteuerung bei den Haushalten noch einen Schuldzinsenabzug bei den Unternehmen.

Im Rahmen einer Cash-Flow-Besteuerung auf Unternehmensebene lassen sich Arbeitseinkommen auf der Haushaltsebene besteuern. Möglich ist – wie im herrschenden System – eine vorläufige Besteuerung der Arbeitseinkommen (ein sogenannter Quellenabzug) auf Unternehmensebene.

Kasten 1:

Bemessungsgrundlage einer Cash-Flow-Steuer (R-Base)

Einnahmen aus dem Verkauf von Gütern und Dienstleistungen
./.
Vorleistungen
./.
Ausgaben für Investitionen
./.
gezahlte Löhne
=
Basis der Cash-Flow-Steuer (R-Base-Tax)

Eine Messung des Einkommens im ökonomischen Sinne oder im bilanzrechtlichen Sinne ist bei einer Cash-Flow-Besteuerung entbehrlich. Damit entfallen viele Probleme, die eine traditionelle Einkommensteuer notwendigerweise mit sich bringt (vgl. hierzu z.B. Sinn 1987: 12–14 sowie Homburg 2010: 250). So müssen Abschreibungen und Rückstellungen nicht festgelegt 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 als für den Zweck der Steuerbemessung wichtig sind.

Das Wesen einer Cash-Flow-Steuer auf Unternehmensebene lässt sich durch einen Vergleich mit der Mehrwertsteuer (Nettoumsatzsteuer vom Konsumtyp) verdeutlichen. Eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp belastet grundsätzlich die Differenz zwischen Umsätzen einerseits und Vorleistungen sowie Investitionsausgaben anderer-

seits; sie entspricht bei einheitlichem Steuersatz einer proportionalen Steuer, die Arbeitseinkommen, Bodeneinkommen und Reingewinne trifft, und auch einer proportionalen (unpersönlichen) Ausgabensteuer (Grossekettler 2001: 72).¹⁵ Bei einer Cash-Flow-Besteuerung auf Unternehmensebene ist dagegen grundsätzlich die Differenz zwischen bestimmten Einnahmen und bestimmten Ausgaben (einschließlich Investitionen und einschließlich gezahlter Löhne) die steuerliche Bemessungsgrundlage (vgl. z.B. Sinn 1986; King 1987; Richter und Wiegard 1991a und 1991b). Eine Cash-Flow-Steuer mit dieser Bemessungsgrundlage ist offenbar, sieht man von grenzüberschreitenden Transaktionen ab, eine Mehrwertsteuer, aus deren Basis die Lohnsumme, faktisch ein sehr großer Teil der Basis, herausgerechnet ist.

Eine Cash-Flow-Steuer auf Unternehmensebene wirkt neutral auf Finanzierungs- und Investitionsentscheidungen. Dies beruht darauf, dass sie – im Sinne bestimmter Modellvorstellungen – funktionslose Produzentenrenten besteuert. Alle mit dem Erwerb von Produktionsfaktoren verbundenen Ausgaben sind absetzbar (Richter und Wiegard 1991b: 454).¹⁶ Eine 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. 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.

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, der den realwirtschaftlichen Zahlungsüberschuss nicht beeinflusst (Tabelle 2). Dies ist der Grund, warum eine andere Variante einer Cash-Flow-Steuer entwickelt wurde. Diese Spielart einer Cash-Flow-Steuer ist die Meade-Steuer (vgl. z.B. King 1987). Die

¹⁵ Ist politisch eine Zinsbesteuerung gewollt, dann darf es auf Unternehmensebene eine Cash-Flow-Steuer nicht geben. Dies gilt uneingeschränkt nur dann, wenn – mit Blick auf das Lebensinkommen – Erbschaften keine Rolle spielen.

¹⁶ Bei im Zeitablauf variierendem Steuersatz ist die Cash-Flow-Steuer nicht investitionsneutral (Homburg 2010: 250).

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 Banken nennenswert belasten.

Tabelle 2:
Gewinn- und Verlustrechnungen der Kreditinstitute im Jahr 2009 (Mrd. Euro)

Zinsüberschuss	91,5
Zinserträge	309,8
Zinsaufwendungen	218,3
Provisionsüberschuss (u.a. aus Handel mit Dividendenwerten für Kunden)	27,4
Allgemeine Verwaltungsaufwendungen	<u>./ 82,2</u>
Teilbetriebsergebnis	36,7
Nettoergebnis aus Finanzgeschäften	6,9
Saldo der sonstigen betrieblichen Erträge und Aufwendungen	<u>0,5</u>
Bewertungsergebnis	<u>./ 27,0</u>
Betriebsergebnis	17,1
Saldo der anderen und außerordentlichen Erträge und Aufwendungen	<u>./ 19,9</u>
Jahresüberschuss vor Steuern	<u>./ 2,9</u>

Quelle: Deutsche Bundesbank (2010b: 38–39).

Zu den absetzbaren Löhnen zählt bei Nichtkapitalgesellschaften gemäß beiden Varianten der Cash-Flow-Steuer ein kalkulatorischer Unternehmerlohn. Kalkulatorische Mieten und Pachten sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage einer Cash-Flow-Steuer.

Eine Cash-Flow-Steuer im Sinne der Reingewinnsteuer erbringt Steueraufkommen aus Erträgen auf Investitionen der Vergangenheit und aus Erträgen, die ein Normalmaß (die Verzinsung einer risikolosen Anlage) übersteigen. Grenzinvestitionen werden dagegen nicht belastet.¹⁷ Die ökonomische Rente inframarginaler Investitionsprojekte wird also besteuert; dies hat aber nur einen Aufkommenseffekt, nicht

¹⁷ „... 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).

einen Substitutionseffekt. Der größte Teil des Aufkommens resultiert wohl aus der Besteuerung des vorhandenen Realkapitalbestands (R-Base). Bei der Meade-Steuer ist es die Besteuerung des Eigenkapitalbestands (S-Base).¹⁸

Kasten 2:

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

Quellen von finanziellen Mitteln	Verwendung von finanziellen Mitteln
Einnahmen aus dem Verkauf von Gütern und Diensten abzüglich Vorleistungen und Lohn-zahlungen (R)	Investitionsausgaben abzüglich Einnahmen aus dem Verkauf von Investitionsgütern (I)
Kreditaufnahme abzüglich Kreditvergabe und 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: $S \text{ Base} = R - I + B - P - T = R \text{ Base} + B - P - T = D - S$	
Die Meade-Steuer ist eine Steuer auf die Nettoausschüttungen. Die Nettoausschüttungen sind folgendermaßen definiert: Bruttoausschüttungen abzüglich Eigenkapitaleinzahlungen (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften) bzw. Einnahmen aus der Emission neuer Anteilsrechte (bei Kapitalgesellschaften) zuzüglich Eigenkapitalauszahlungen bzw. Rückkauf von Aktien. Sie trifft – anders als die Reingewinnsteuer – Gewinne aus Transaktionen in Finanzaktiva, die nicht Eigenkapital sind.	

Quelle: King (1987: 380).

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 nicht einschließt; insofern sind die formalen Steuersätze bei gegebenem Aufkommen unterschiedlich.

Bei einer Cash-Flow-Besteuerung ist der Staat an den Aktivitäten der Unternehmen unmittelbar beteiligt. “A tax levied at a constant flat rate on the R base makes the government a fully participating partner in all corporate real investment projects, a partner whose interest is independent of how projects are financed ... Under a cash-

¹⁸ Joachim Mitschke propagiert ebenfalls eine Form der Cash-Flow-Besteuerung (Mitschke 2004). Besteuert werden im Kern die Ausschüttungen der Unternehmen sowie die Arbeitseinkommen; der maximale Grenzsteuersatz beträgt 30 Prozent. Mitschke hat einen detaillierten Gesetzentwurf vorgelegt.

flow tax, the government-partner shares both outlays and receipts” (King 1987: 121). “Whereas the R base tax has the effect of making the government share in the real consequences of the project, the R+F-base tax makes the government into a fully-fledged shareholder, splitting the consequences of financial as well as real choices by the firm” (King 1987: 121).

3.2.3 *Zinsbereinigte bzw. sparbereinigte Einkommensteuer*

Eine Variante der Kapitaleinkommensbesteuerung, die der Cash-Flow-Besteuerung ähnelt, haben Boadway und Bruce (1979, 1984) und Wenger (1983) vorgeschlagen. Sie wurde in Form der sogenannten zinsbereinigten Einkommensteuer insbesondere von Manfred Rose propagiert (vgl. z. B. 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 plädiert für eine konsumorientierte Neugestaltung des gesamten Systems der Einkommens- und Gewinnbesteuerung.

Es gibt zwei Methoden, die intertemporale Neutralität der Besteuerung zu sichern, also die gleiche Belastung des Lebenseinkommens eines Steuerpflichtigen herbeizuführen:

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

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.¹⁹ Für Personengesellschaften und Einzelunternehmen soll zur Sicherstellung des Rechts auf Abzug persönlicher Freibeträge ein (lohnsteuerpflichtiger) Unternehmerlohn eingeführt werden. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sollen, wenn vollständige Buchführung und Bilanzierung nicht vorgeschrieben sind, auf der Basis der Differenz zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (einschließlich Standardverzinsung) belastet werden. Der Gewinnsteuersatz soll in Höhe des Maximalsatzes der Einkommensteuer festgelegt werden.

Bei den sogenannten 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 ohne Obergrenze steuerfrei zulässig sein; umgekehrt sollen die ausgezahlten Renten oder sonstigen Erträge voll versteuert werden (Methode der Sparbereinigung). 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 steuerfrei bleiben; die

¹⁹ 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 (Rose 1996: 165).

(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 sowie den Einkünften aus Privatvermögen – nach Abzug von Krankenversicherungsbeiträgen und (beispielsweise familienbezogenen) Freibeträgen – durch die persönliche Einkommensteuer belastet.

Der Einkommensteuertarif soll nach Rose z.B. drei Stufen beinhalten, der Spitzensteuersatz soll niedrig sein. Die Gemeinden sollen einen begrenzten Zuschlag auf ihren Anteil am Aufkommen der Einkommen- und Gewinnsteuer erheben dürfen. Alle Vergünstigungen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht sollen zwar entfallen, einige davon (z.B. die Wohnungsbauförderung) sollen aber durch Subventionen in Form von Staatsausgaben ersetzt werden; dies führe zu mehr Transparenz des Förderwesens (Rose 1996).

3.2.4 *Der Vorschlag von Hans-Werner Sinn*²⁰

Das von Hans-Werner Sinn vorgeschlagene System der Kapitaleinkommensbesteuerung beinhaltet eine Steuer auf ausgeschüttete Gewinne, eine auf einbehaltene Gewinne und eine auf Zinseinkünfte. Der Schuldzinsenabzug wird zugelassen. Investitionen dürfen sofort abgeschrieben werden. Es wird sichergestellt, „dass die Grenzsteuerbelastung der einbehaltenen Gewinne jener der Zinseinkünfte der Haushalte entspricht. Letzteres wird sich am einfachsten durch eine ‚flat-rate‘-Besteuerung für Kapitaleinkünfte erreichen lassen“ (Sinn 1987: 16).

²⁰ Vgl. hierzu im Detail Sinn (1985, 1986 und 1987).

3.2.5 *Ein knapper Vergleich*

Die Cash-Flow-Steuer und die zinsbereinigte bzw. sparbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer haben bei vollkommenem Kapitalmarkt identische ökonomische Wirkungen. Sie führen aber zu einer unterschiedlichen Verteilung des Barwerts der Steuerzahlungen in der Zeit (Wenger 1997: 132). 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.²¹ “Conventional accounting rules for measuring business profits could be adopted” (Wenger 1999a: 66). 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. im Kontext von Forderungen aus Warenumsätzen Kredite einräumen. Allerdings ist eine Cash-Flow-Steuer viel einfacher zu praktizieren. Zu den Vorteilen der Cash-Flow-Systeme schreibt Sinn: „Die größere Praktikabilität und das Vermeiden von Bewertungsproblemen würde viele Buchhalter und Steuerberater arbeitslos machen ... Der gesamte Sektor der Steuereintreiber und Steuervermeidungshelfer kostet ... viel Geld“ (Sinn 1987: 42). Übergangsprobleme bringt die Einführung jeder Variante einer Cash-Flow-Steuer mit sich; beispielsweise ist zu klären, inwieweit Abschreibungen auf den vorhandenen Kapitalstock zulässig sein sollen.²²

²¹ Zu dem Weg, auf dem die traditionelle Einkommens- und Gewinnbesteuerung mithilfe einer Zinsbereinigung zu einem ökonomisch konsistenten System umgestaltet werden kann, vgl. Wenger (1997).

²² Die Zinsbereinigung wirft weniger Übergangsprobleme als die alternativ mögliche Sparbereinigung auf, „da bei der Auflösung von Ersparnissen nicht unterschieden werden muss, ob diese noch vor Einführung der Konsumausgabensteuer versteuert worden sind oder bereits steuerfrei gebildet werden konnten“ (Pollak 2001: 58).

3.3 Die duale Einkommensteuer – der Reformvorschlag des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und seine Weiterentwicklung

3.3.1 Die Konzeption

Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung hat eine duale Einkommensteuer vorgeschlagen (Sachverständigenrat 2003). Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen werden getrennt besteuert. Beiträge für die Altersvorsorge bleiben steuerfrei; Pensionen, gesetzliche Altersrenten und staatliche Transfers werden als Arbeitseinkommen betrachtet und besteuert (nachgelagerte Besteuerung).

Der Sachverständigenrat hat seine ursprüngliche Konzeption im Jahr 2005 modifiziert. Dies beruht darauf, dass eine nur einmalige Belastung der Dividenden (Dividendenfreistellung nach Belastung durch die Körperschaftsteuer) für nicht durchsetzbar gehalten wurde. Grenzüberschreitende Ausschüttungen dürften – so der Rat – nämlich nicht anders behandelt werden als Ausschüttungen im Inland, und die Steuermindereinnahmen wären erheblich. „Die Steuerbefreiung von Ausschüttungen bekommen wir wohl nicht hin, weil der deutsche Fiskus bei Gewinnen aus Auslandsbeteiligungen leer ausginge“ (Wiegard, *Handelsblatt* vom 6. Juni 2005). Nach dem revidierten Reformvorschlag des Sachverständigenrats beträgt der Körperschaftsteuersatz 25 Prozent. „Kapitaleinkünfte“ werden mit 25 Prozent (einschließlich der (durchschnittlichen) kommunalen Steuer, ohne Solidaritätszuschlag mit 23,7 Prozent) belastet.

Zum Kapitaleinkommen zählen

- Zinsen,
- Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, soweit diese aus „Übergewinnen“ resultieren,
- Gewinne von Personenunternehmen, die als „Normalgewinne“ klassifiziert werden,

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (einschließlich Veräußerungsgewinne bei Immobilienverkauf außer beim Verkauf der „Hauptwohnung“), soweit sie als „Normalgewinne“ eingestuft werden.

Für die zwei ersten Einkommenskategorien wird eine „abgeltende“ Quellensteuer vorgeschlagen. Die übrigen Einkünfte, insbesondere die aus nichtselbständiger Arbeit, sollen dem progressiven Tarif unterliegen. „Normalgewinne“ sind die „Normalverzinsung“ des eingesetzten Kapitals („risikoloser“ Zins, seinerzeit geschätzt auf 6 Prozent), der restliche Gewinn ist „Übergewinn“.

Varianten einer dualen Einkommensteuer hat der Sachverständigenrat zusammen mit dem Max-Planck-Institut und dem ZEW im Jahr 2006 veröffentlicht.²³ Auch hat er sich mit der Kritik auseinandergesetzt. Nach der aktualisierten Version werden sämtliche Kapitaleinkommen mit 25 Prozent besteuert. „Zu den Kapitaleinkommen gehören neben Zinsen ... diejenigen Gewinnanteile aus gewerblicher und selbständiger Tätigkeit sowie aus Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Vermietung und Verpachtung, die einer kalkulatorischen Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals entsprechen. Darüber hinausgehende Gewinnanteile unterliegen ebenso wie andere Einkünfte dem ... progressiven Einkommensteuertarif ... Auch die über eine kalkulatorische Verzinsung des Eigenkapitals hinausgehenden Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen werden in die Kapitaleinkommensbesteuerung einbezogen“ (Sachverständigenrat 2006b: 8).

3.3.2 *Eine knappe Bewertung*

Wird eine duale Einkommensteuer gemäß dem Vorschlag des Sachverständigenrats eingeführt, so werden Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformentscheidungen der Unternehmen weitaus weniger durch steuerliche Regelungen beeinflusst als im herrschenden System. Der Standort Deutschland gewinnt Attraktivität. Der Vorschlag des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen

²³ Der revidierte Vorschlag des Sachverständigenrats wird im Detail dargestellt in Sachverständigenrat (2005: 275–283 sowie Sachverständigenrat, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht und ZEW 2006b).

Entwicklung nimmt Rücksicht auf die hohe Kapitalmobilität und verhindert durch die relativ hohe Belastung der Arbeitseinkommen, dass – für sich genommen – das Steueraufkommen deutlich sinkt.

Im herrschenden System wird Arbeitseinkommen tendenziell weniger als Kapitaleinkommen belastet. Dies resultiert aus dem Dualismus der Einkunftsermittlung. Was die Löhne betrifft, so werden Investitionen in Humankapital gemäß dem Zuflussprinzip sofort abgesetzt. Ausgaben für Sachinvestitionen werden dagegen im Rahmen der Feststellung der Kapitaleinkommen aktiviert und erst im Verlauf der Nutzung der Anlagen als Abschreibungen geltend gemacht. Als Ausgleich kann man einen höheren Steuersatz für Arbeitseinkommen für angebracht halten. Die duale Einkommensteuer gemäß dem Vorschlag des Sachverständigenrats kann man als eine konkrete Lösung mit dieser Intention ansehen (Sachverständigenrat 2003, Ziffer 601). Es stellt sich allerdings dann, wenn so argumentiert wird, die Frage, warum der Dualismus der Einkunftsermittlung nicht aufgegeben und eine Cash-Flow-Besteuerung oder eine zinsbereinigte Einkommensteuer vorgeschlagen werden. Dies präferieren insbesondere Rose, Wenger und Wagner.

Gegen die duale Einkommensteuer wird vorgebracht, sie behandle Einkunftsarten ungleich.²⁴ Dies gilt für die Grenzbelastung oberhalb von Freibeträgen, nicht aber unbedingt für die durchschnittliche Belastung von Arbeits- und Kapitaleinkommen. Ferner ist nicht klar, ob die ein- oder die mehrperiodische Sichtweise die bessere ist; Letztere beachtet die Diskriminierung der Kapitaleinkommen durch die Einkommensteuer.

3.4 Die X-Steuer von Bradford und die Flat Tax gemäß Hall und Rabushka

3.4.1 Die X-Steuer von David Bradford

Bemessungsgrundlage der Grundform der X-Steuer sind zum einen – unabhängig von der Rechtsform – der realwirtschaftliche Überschuss der Unternehmen und zum

²⁴ Zur Diskussion der Einwände vgl. Sachverständigenrat (2005).

anderen die Einkommen aus unselbständiger Arbeit (Bradford 1991: 175). Basis der „Unternehmenssteuer“ sind „Einnahmen aus jeglicher Art von Verkäufen ... abzüglich der Ausgaben für Käufe von anderen Unternehmen und abzüglich der Ausgaben für Löhne, sei es für laufende, vergangene oder zukünftige Leistungen“ (Bradford 1991: 175). Die Ausgaben für Löhne werden durch die Lohnsteuer belastet; Lohnzahlungen aus mehreren Arbeitsverhältnissen werden addiert. Die X-Steuer enthält eine begrenzte Progression. Der Spitzensteuersatz entspricht dem Satz der „Unternehmenssteuer“ (Bradford 1991: 176). Dies bedeutet, dass die X-Steuer eine umfassende „Konsumsteuer mit einer Lohneinkommenssubvention für Niedrigverdiener“ (Bradford 1991: 176) kombiniert.

Bradford hat auch dargelegt, wie Unternehmen mit einer negativen Steuerbemessungsgrundlage behandelt werden sollen; es geht dabei wohl primär um Unternehmen mit hohen Investitionen in der Phase unmittelbar nach der Gründung. Man könnte diesen Unternehmen entweder einen Steuererstattungsanspruch einräumen oder gestatten, dass sie „Verluste aufgezinste vortragen und mit künftigen Schulden verrechnen“ (Bradford 1991: 179–180); im zweiten Fall stellte sich die Frage, welcher Zinssatz angemessen ist (Wiegard 1991: 186). Bradford schlägt vor, bei den betreffenden Unternehmen den Abzug der Lohnsumme nicht zuzulassen, aber eine Lohnsteuergutschrift (einen „Lohnsteuererstattungsanspruch“) für Niedrigverdiener²⁵ zu gewähren. Die Steuerbasis wäre bei dieser Variante wohl nur in seltenen Fällen negativ (Bradford 1991: 182). Offen bleibt, inwieweit im System der X-Steuer Finanzintermediäre besteuert werden; darauf weist Wiegard (1991: 188) hin.

3.4.2 Die Flat Tax von Robert E. Hall und Alvin Rabushka

Hall und Rabushka haben für die Vereinigten Staaten von Amerika vor fast 30 Jahren eine Reingewinnsteuer vorgeschlagen, die auf Haushaltsebene durch eine Lohnsteuer mit einem einheitlichen Steuersatz von 19 Prozent ergänzt wird; dabei bleibt ein Mindestarbeitseinkommen (Grundfreibetrag, Familienfreibetrag) lohnsteuerfrei.²⁶

²⁵ Gemeint sind Beschäftigte, für die ein Lohnsteuersatz unter dem Höchstsatz gelten soll.

²⁶ Zu einem ähnlichen Vorschlag für Deutschland in Anlehnung an Hall und Rabushka vgl. Boss (1995).

Der in diesem Beitrag vorgeschlagene Reformentwurf ähnelt in vielerlei Hinsicht dem Vorschlag von Hall und Rabushka.

3.5 Der Zusammenhang zwischen verschiedenen Steuertypen

Die Unterschiede zwischen vielen Reformvorschlägen, die auf eine verbesserte Einkommensteuerbesteuerung oder auf eine Konsumbesteuerung abzielen, hat Slemrod (1997) in einer schematischen Übersicht dargestellt (Kasten 3). Im Ein-

Kasten 3:

Zusammenhang zwischen verschiedenen Einkommen- bzw. Konsumsteuern

Point of departure: Traditional income tax

Adjustment measures:

1. Replace the system of graduated personal income tax rates with a single tax rate (e.g. 25%). Keep the personal exemption allowances and standard deduction unchanged.
2. Change the corporate income tax rate to the personal income tax rate.
3. Institute a form of integration of the corporate and personal tax systems by fully crediting corporate taxes paid to receivers of dividends through removing dividends from the personal tax base.
4. Institute withholding of interest at source by (i) disallowing deductibility of interest payments and (ii) eliminating interest receipts from taxable income for loans between businesses and individuals.
5. Require all business income (including that from sole proprietorships, partnerships and rental property) to be reported on a separate business tax form. Implication due to step 3: Corporate businesses are taxed the same as non-corporate businesses and can use the same business tax form.
6. Clean the personal income tax base by (i) eliminating all itemized deductions and the standard deduction, (ii) eliminating all adjustments, (iii) eliminating all credits.
7. Eliminate the deductibility for businesses of all expenditures on fringe benefits for workers, and eliminate any tax liability under the personal income tax for fringe benefits.
8. Clean the business tax base by eliminating industry-specific preferential arrangements (including special rules for agriculture).
9. Eliminate personal taxable income implications of payments between individual (including loans and gambling) and transfer payments from government to individuals.

Result: A clean base, single-rate income-type tax

Adjustment measures:

10. For all businesses, replace accrual accounting with cash flow accounting, including allowing expensing (100% first-year depreciation allowances) rather than depreciation of capital assets.
11. Exempt from taxable income capital gains on assets (including both corporate stock and other assets).
12. Eliminate the deductibility for businesses of all taxes paid to local governments (e.g. Gewerbesteuer) and of all federal or state excise taxes.

Result: The Hall-Rabushka Flat Tax

Adjustments:

13. Eliminate the personal exemption and dependent allowances in the personal income tax.
14. Abolish the personal tax. Disallow deductibility to businesses of payments to labor, including pension payments.

Result: A Consumption-Base Value-Added Tax

Adjustment:

15. Replace immediate expensing of capital purchases with fractional expensing. Institute inventory accounting etc.

Result: An Income-Base Value-Added Tax

Quelle: Slemrod (1997: 152); etwas an die deutschen Verhältnisse angepasst.

zelenen wird gezeigt, mit welchen Maßnahmen die in den Vereinigten Staaten von Amerika existierende Einkommensteuer in eine „flat-rate income tax“ überführt werden kann. Auch wird dargestellt, wie aus dieser Steuer eine Flat Tax à la Hall und Rabushka (1985) entwickelt werden kann und wie diese im Verhältnis zu einer Mehrwertsteuer vom Konsumtyp und zu einer vom Einkommenstyp einzuordnen ist.

4 Schritte zur Verwirklichung des Reformvorschlags

4.1 Änderungen bei der Einkommensbesteuerung

4.1.1 Vermeidung heimlicher Steuererhöhungen

Die Einkommensteuer ist gekennzeichnet durch eine starke Progression. Die progressionsbedingten Mehreinnahmen allein bei der Lohnsteuer belaufen sich in den Jahren 2011 und 2012 auf 3,9 bzw. 8,7 Mrd. Euro (Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose 2011); ein großer Teil davon ist inflationsbedingt. Progressionsbedingte Mehreinnahmen, auch jene, die auf einer Zunahme der Realeinkommen beruhen, sollten durch Indexierung vermieden werden (Boss, Boss und Boss 2008).

4.1.2 Abschaffung der Einkommen- und Körperschaftsteuervergünstigungen

Alle Vergünstigungen bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer sollten abgeschafft werden; sie belaufen sich für das Jahr 2010 auf 25,2 Mrd. Euro (zu Einzelpositionen vgl. Boss und Rosenschon 2011 sowie Anhang, S. 47–52). Alle Steuersätze sollten aufkommensneutral in relativ gleichem Maße gesenkt werden.

4.2 „Reform“ der Reform der Unternehmensbesteuerung

4.2.1 Die Reform zum Jahresbeginn 2008

Zum 1. Januar 2008 ist eine Reform der Unternehmensbesteuerung in Kraft getreten. Mit der Reform wurden nicht nur die Sätze der Körperschaft- und der Gewerbesteuer

gesenkt, sondern auch Maßnahmen in Kraft gesetzt, die die Bemessungsgrundlagen der „Gewinnsteuern“ erhöhen und so die Steuermindereinnahmen reduzieren.

Mit der Reduktion der Steuersätze wurden die Kapitalkosten einerseits und die effektiven Durchschnittssteuersätze für unternehmerische Gewinne andererseits verändert, also die Indikatoren, anhand derer sich die Wirkungen der Steuern auf Investitions- und Standortentscheidungen messen lassen. Die Kapitalkosten der eigenfinanzierten (also der selbst- und der beteiligungsfinanzierten) Investitionen nahmen zu,²⁷ die Kapitalkosten fremdfinanzierter Investitionen wurden verringert (Sachverständigenrat 2006a: Ziffern 434–447). Im Durchschnitt der Finanzierungswege fallen die Kapitalkosten – bei gegebener Finanzierungsstruktur – höher aus als zuvor. Zudem wurde eine sogenannte Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen geschaffen.

Zur Finanzierung der Steuersatzsenkungen dienen zahlreiche Maßnahmen.²⁸ Insbesondere wurde die degressive Abschreibung für Ausrüstungsinvestitionen, die im Jahr 2001 eingeschränkt, zu Jahresbeginn 2006 aber – auf zwei Jahre befristet – großzügiger ausgestaltet worden war, abgeschafft. Dadurch stiegen die Kapitalkosten.²⁹ Die Absetzbarkeit der Zinsen bei der Gewinnermittlung wurde in Form der sogenannten Zinsschranke eingeschränkt.³⁰ Konzernabhängige Unternehmen dürfen Zinsaufwendungen unter bestimmten Voraussetzungen nur in Höhe von 30 Prozent des Ergebnisses vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen absetzen.

Insgesamt gibt es wohl keinen Anlass, infolge geänderter steuerlicher Anreize eine verstärkte Investitionstätigkeit zu erwarten. Die Investitionstätigkeit national tätiger Unternehmen wird langfristig eher negativ beeinflusst. Die Qualität des Standorts

²⁷ Durch die Einführung einer Abgeltungssteuer im Jahr 2009 nahm – für sich genommen – die Nach-Steuer-Verzinsung der Alternativanlage zu; die Kapitalkosten stiegen.

²⁸ Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer wurde aufkommensneutral verändert. Statt 50 Prozent der Dauerschuldzinsen werden 25 Prozent aller Zinsen und Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer „hinzugerechnet“; dabei gilt ein Freibetrag von 100 000 Euro.

²⁹ Die marginale Belastung der Rendite auf Ausrüstungsinvestitionen nahm schon infolge der Steuersatzsenkung zu, die Abschaffung der degressiven Abschreibung erhöhte die Grenzbelastung.

³⁰ Die gegen Buchgewinnverlagerungen unternommenen Maßnahmen („Zinsschranke“, Bekämpfung von „Funktionsverlagerungen“) sind nicht nur überflüssig, sondern auch rechtlich fragwürdig (Heckemeyer und Spengel 2008: 59).

Deutschland nahm aber zu, weil die effektiven Durchschnittssteuersätze für profitable Investitionsprojekte inländischer und ausländischer Unternehmen sanken. Es ist insofern unklar, ob per saldo die Investitionstätigkeit gestärkt wurde und ob positive Beschäftigungswirkungen zustande kommen. Eine Simulationsstudie mithilfe eines dynamischen, allgemeinen Gleichgewichtsmodells zeigt aber, dass die Investitionstätigkeit negativ beeinflusst wird und dass das reale Bruttoinlandsprodukt langfristig schrumpfen wird (Rădulescu und Stimmelmayer 2008). Mindestens mittelfristig ist damit zu rechnen, dass Gewinne international tätiger Unternehmen in größerem Maße als bisher in Deutschland versteuert werden.³¹

Der Sachverständigenrat kritisiert „das unkoordinierte Nebeneinander von Abgeltungsteuer und Unternehmensbesteuerung im engeren Sinne“ (Sachverständigenrat 2007: Ziffer 422) und die damit verbundenen massiven Anreize zur Fremdfinanzierung von Investitionen. Er sieht aber gleichwohl „eine Verbesserung gegenüber dem steuerlichen Status quo“ (ebenda: Ziffer 423). Er urteilt, „dass die von der Reduzierung der Tarifbelastung unternehmerischer Gewinne ausgehende Stärkung der Standortattraktivität für internationale Investoren wichtiger ist als die Einschränkung der Investitionen durch national tätige Unternehmen aufgrund der mangelhaften Abstimmung von Unternehmensbesteuerung und Abgeltungsteuer und die negativen Auswirkungen der Gegenfinanzierungsmaßnahmen“ (ebenda: Ziffer 423).

4.2.2 Mängel der Reform³² und Änderungsvorschläge

4.2.2.1 Überblick

Gemäß dem Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung gehören zu den Mängeln der Reform der Unternehmensbesteuerung (Sachverständigenrat 2009: Ziffern 288–293)

- die unzureichende Verzahnung der Abgeltungsteuer mit der Unternehmensbesteuerung,

³¹ Eine detaillierte Bewertung der Reform der Unternehmensbesteuerung findet sich in Sachverständigenrat (2007: Ziffern 394–423 sowie 749–760).

³² Vgl. hierzu auch Boss (2010).

- die Ausweitung der Besteuerung ertragsunabhängiger Elemente durch veränderte Hinzurechnungsvorschriften bei der Gewerbesteuer und
- die Einführung einer Zinsschranke.

In all diesen Bereichen sind Änderungen nötig.

4.2.2.2 Unzureichende Verzahnung der Abgeltungsteuer mit der Unternehmensbesteuerung

Das nicht abgestimmte Nebeneinander von Abgeltungsteuer und Unternehmensbesteuerung beeinträchtigt die nationale Investitionstätigkeit (Sachverständigenrat 2007: Ziffern 404 ff). „Die Abgeltungssteuer ... wirkt als Investitionsbremse, indem sie Realinvestitionen relativ zu Kapitalmarktanlagen unattraktiv macht“ (Homburg 2010: 247). Sie erzeugt im herrschenden System „... Produktionsineffizienzen, indem sie das Investitionsvolumen verringert und ... dessen Zusammensetzung verändert“ (Homburg 2010: 248). „Die ... Ergebnisse ... gelten nicht für Kapitalgesellschaften ... Auf Ebene der Kapitalgesellschaften werden sowohl Gewinne aus Realinvestitionen als auch Erträge aus Kapitalmarktanlagen einheitlich mit rund 30 % besteuert“ (Homburg 2010: 248).³³ Sie gelten auch nicht „für Unternehmer, deren persönlicher Einkommensteuersatz unter dem Abgeltungsteuersatz liegt“ (Homburg 2010: 248); auch bei diesem Personenkreis besteht gegebenenfalls Investitionsneutralität. Diese Fälle sind aber wohl eher selten.

Das geltende System schwächt zudem die Eigenkapitalbasis von Banken und Unternehmen, und „die Investitionsfinanzierung über Einsatz von Eigenkapital ... wird gegenüber der Fremdfinanzierung steuerlich diskriminiert (Sachverständigenrat 2009: Ziffer 288). „Die steuerliche Mehrbelastung des Eigenkapitals gegenüber dem Fremdkapital stellt einen Kardinalfehler der Unternehmenssteuerreform dar“ (Sachverständigenrat 2009: Ziffer 293). Dies sollte korrigiert werden.

³³ Der Steuersatz wurde aufgrund vereinfachender Annahmen errechnet.

4.2.2.3 Korrektur der Hinzurechnungsregeln bei der Gewerbesteuer

Die Zinsen sowie die Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen werden infolge der Reform nach § 8 Gewerbesteuergesetz gewichtet und dann dem gewerbesteuerpflichtigen Gewinn zu 25 Prozent hinzugerechnet; es gibt allerdings einen Freibetrag. Im Gegenzug fiel die Hinzurechnung von 50 Prozent der Dauerschuldzinsen weg.

Die Finanzierungsanteile sind ebenso wie die Zinsen Kosten der Unternehmen. Die Besteuerung von Kosten ist steuersystematisch falsch. „Die Regelungen zu den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsentgelte stellen grundsätzlich eine Verletzung eines fundamentalen Besteuerungsprinzips, des objektiven Nettoprinzips, dar“ (Sachverständigenrat 2009: Ziffer 291). Sie führten in der Rezession wohl oft dazu, dass die Steuerzahlung das Eigenkapital verringerte und dass die Kreditbeschaffung erschwert wurde. Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer sollte an die der Einkommensteuer bzw. die der Körperschaftsteuer angeglichen werden.

4.2.2.4 Korrektur bzw. Beseitigung der Zinsschranke

Nach der Reform der Unternehmensbesteuerung sind Zinsen nur in Höhe von 30 Prozent des Ergebnisses vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen als Betriebsausgaben absetzbar, wenn der Saldo aus Zinsaufwendungen und Zinserträgen mehr als eine Million Euro beträgt, wenn es sich um ein (voll konsolidiertes) Konzernunternehmen handelt und wenn die Eigenkapitalquote des Unternehmens geringer als die des Konzerns ist, wobei ein Unterschreiten um einen Prozentpunkt keine Rolle spielt. Der nicht absetzbare Teil des Zinssaldos kann vorgetragen und in den folgenden Jahren steuermindernd geltend gemacht werden.

Mit der Einführung der Zinsschranke sollte „Steuergestaltungen etwa durch konzerninterne Fremdkapitalausstattung einer deutschen Tochtergesellschaft durch die im Ausland ansässige Muttergesellschaft Einhalt geboten werden“ (Sachverständigenrat 2009: Ziffer 290). Allerdings hatte die konkrete Ausgestaltung der Zinsschranke zur Folge, dass „jegliche Fremdfinanzierung von Konzerngesellschaften,

also auch von reinen Inlandskonzernen, erfasst wird“ (Sachverständigenrat 2009: Ziffer 290). Grundsätzlich verstößt die Zinsschranke gegen die Prinzipien der Besteuerung. Die Zinsschranke ist, jedenfalls in dem Maße, in dem es sich um normale Bankfinanzierungen handelt, ein klarer Verstoß gegen das Nettoprinzip.

Die Zinsschranke wurde im Jahr 2009 – allerdings nur für die Jahre 2010 und 2011 – entschärft. Die Freigrenze bei der Zinsschranke wurde von 1 Mill. Euro auf 3 Mill. Euro angehoben. Die Befristung wurde inzwischen aber abgeschafft. Die Anhebung der Zinsschranke auf einen Zinssaldo von 3 Mill. Euro je Jahr entlastet zwar viele Unternehmen, gleichwohl ist die Zinsschranke fragwürdig. Am besten wäre es, die Zinsschranke abzuschaffen.

4.2.2.5 Änderung der sogenannten Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen

Personenunternehmen können (bei unveränderter Anrechnung der Gewerbesteuer) einbehaltene Gewinne gemäß § 34a Einkommensteuergesetz auf Antrag mit einem Satz von 28,25 Prozent (statt 45 Prozent maximal) versteuern, müssen aber bei späterer Entnahme die zuvor begünstigten Gewinne mit 25 Prozent nachversteuern („Thesaurierungsbegünstigung“). Beabsichtigt ist, einbehaltene Gewinne nur etwa so hoch zu belasten wie einbehaltene Gewinne der Kapitalgesellschaften. Allerdings wird dieser Zweck nicht erreicht, weil der Anteilseigner einer Personengesellschaft Gewinnanteile entnehmen muss, um Einkommensteuer zahlen zu können, und weil dadurch der begünstigte Gewinnbetrag sinkt. Eine Begünstigung der Thesaurierung entsteht nur unter engen Voraussetzungen (Homburg 2010: 259).

Die „Thesaurierungsbegünstigung“ für Personenunternehmen sollte korrigiert werden. Einkommensteuerzahlungen eines Unternehmens dürfen nicht als entnommener Gewinn gelten und müssen damit aus begünstigt besteuerten Einkommen gezahlt werden dürfen.

4.3 Änderungen bei der Umsatzbesteuerung³⁴

4.3.1 Vorumsatz- statt Vorsteuerabzugsverfahren

Die Mehrwertsteuerschuld ergibt sich bei Vorsteuerabzug als die Differenz zwischen der Steuer auf die Umsätze und der Vorsteuer. Anders ist es beim Vorumsatzabzugsverfahren. Formal gilt dann:

Mehrwertsteuerschuld = (Umsätze minus Vorumsatz (ausschließlich Vorsteuer)) mal Steuersatz

Die beiden Methoden unterscheiden sich bei einheitlichem Steuersatz in einer geschlossenen Volkswirtschaft nicht. Es sollte aber in einer offenen Wirtschaft mit unterschiedlichen Sätzen in den einzelnen Ländern die Vorumsatzabzugsmethode für die Mehrwertsteuer vom Konsumtyp gelten. Dies würde – im Nebeneffekt – den Steuerbetrug mindern. Entsprechende Änderungen lassen sich aber nicht im nationalen Alleingang durchsetzen.

4.3.2 Ursprungs- statt Bestimmungslandprinzip³⁵

Bei der Besteuerung der Umsätze kommt es – generell und in der EU – darauf an, Steuerwettbewerb zuzulassen. Wettbewerb entsteht dann, wenn das Ursprungslandprinzip und damit ein genereller (auch grenzüberschreitender) Vorumsatzabzug eingeführt werden. Nach diesem System wird die um die Investitionen verringerte Wertschöpfung in einem Land mit dem nationalen Steuersatz belegt, es gibt keinen „Grenzausgleich“, und das Aufkommen fließt dem Land zu, in dem die (konsumierten oder exportierten) Güter produziert werden. Nettoexportländer (Nettoimportländer) hätten höhere (niedrigere) Steuereinnahmen. Diese Verteilung entspricht dem, was der Begriff „Mehrwertsteuer“ eigentlich nahe legt. „Die Verantwortung für die Höhe

³⁴ Die existierende Mehrwertsteuer hat infolge spezifischer Regeln (Boss 1997; Grosseckler 2001: 79–82) im Vergleich zu einer reinen Mehrwertsteuer zahlreiche Mängel. Zu diesen gehören: Nicht alle Investitionen sind bei der Festsetzung der Basis der Mehrwertsteuer absetzbar. Es gibt einen ermäßigten Satz und steuerbefreite Bereiche (mit oder ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug). Das Vorumsatzabzugsverfahren, das dem Vorsteuerabzugsverfahren aus verschiedenen Gründen vorzuziehen ist, wird nicht angewendet.

³⁵ Vgl. hierzu Boss et al. (2004: 91–92).

der Steuersätze und der Anspruch auf das Steueraufkommen fielen zusammen“ (BMWi 1994: 73).

Länder mit hohem durchschnittlichem Mehrwertsteuersatz (Hochsteuerländer) würden beim Übergang zum Ursprungslandprinzip – isoliert betrachtet – Wettbewerbsfähigkeit verlieren, Länder mit niedrigem Mehrwertsteuersatz (Niedrigsteuerländer) würden profitieren. Aber die Löhne und Preise in den einzelnen Ländern würden – wenngleich möglicherweise verzögert – reagieren, so dass sich die ursprüngliche Wettbewerbssituation wieder einstellte;³⁶ wenn die Lohnsenkung in den Hochsteuerländern verzögert oder nicht erfolgt, steigt dort vorübergehend oder dauerhaft die Arbeitslosigkeit.

Die Einführung des Ursprungslandprinzips samt Vorumsatzabzug hätte viele Vorteile. Jedes Land könnte sich nach Einführung des Ursprungslandprinzips durch eine Steuersatzsenkung als Produktionsort attraktiv machen. Das Niveau der Steuerbelastung in der EU im (gewogenen) Durchschnitt wäre angesichts des Wettbewerbs auf mittlere Frist vermutlich geringer als sonst, weil das Expansionsstreben der Bürokratie und der Subventionswettlauf der Interessengruppen gezügelt würden (Vaubel 1993: 101). Zudem könnte es dazu kommen, dass sich die Steuersätze den von den einzelnen Staaten für die Unternehmen erbrachten Leistungen (z.B. in Form der Infrastruktur) annähern. Aus der Sicht der Unternehmen kommt es auf die Steuerbelastung im Vergleich zu dem Leistungsangebot des Staates an; hohe Steuersätze sind im Wettbewerb möglich, wenn ihnen hohe Staatsleistungen zugunsten der produzierenden Unternehmen gegenüberstehen. Schließlich ist Wettbewerb auch insofern von Vorteil, als die für die einzelnen Länder möglicherweise unterschiedliche optimale Struktur der einzelnen Mehrwertsteuersätze gefunden werden könnte und damit Effizienzgewinne realisiert werden könnten.³⁷ Die „optimale Steuerstruktur hängt von den Nachfrage- und Angebotselastizitäten der Volkswirtschaft ab. Da sich die

³⁶ Die realen Wechselkurse innerhalb der EU wären nach Anpassung an das neue System unverändert; im Verhältnis zu Nicht-EU-Ländern käme es bei unveränderten realen Wechselkursen zu Änderungen der nominalen Wechselkurse.

³⁷ Bei Einführung des Ursprungslandprinzips wäre der Verwaltungsaufwand in den Unternehmen nicht so groß wie im herrschenden System. Auch wären die Steuermindereinnahmen infolge Betrugs geringer als in einem System mit Vorsteuerabzug; es würde im Einzelfall nur die Steuer auf die (korrigierte) Wertschöpfung einer Produktions- bzw. Handelsstufe hinterzogen.

Präferenzen der Nachfrager – zum Beispiel einkommensbedingt – unterscheiden, die Ausstattung mit immobilien Faktoren variiert und auch die Effizienz der Steuerverwaltung nicht überall die gleiche ist, sind für unterschiedliche Volkswirtschaften auch unterschiedliche Steuersysteme und Steuersätze optimal“ (Vaubel 1993: 101).

Häufig wird gleichwohl behauptet, es gebe „Wettbewerbsverzerrungen“. Die Länder mit niedrigem Mehrwertsteuersatz hätten Vorteile gegenüber den Ländern mit hohem Steuersatz. Diese Einschätzung berücksichtigt nicht, dass sich Wechselkurse so anpassen, dass Unterschiede der Steuersätze ausgeglichen werden. Dies ist freilich nicht möglich bei festen Wechselkursen, also z.B. in der Europäischen Währungsunion. In diesem Fall erfolgt die Anpassung über Änderungen der Löhne und Bruttopreise (Boss et al. 2004: 91–92). Es bleibt dabei: Wettbewerb in der Steuerpolitik ist besser als Kartellabsprachen, die aus naheliegenden Gründen zu hohen Steuersätzen führen.

4.3.3 *Beseitigung von Umsatzsteuervergünstigungen und -befreiungen*

Es gibt eine Vielzahl von Umsätzen, die ermäßigt besteuert werden (§ 12 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz). Zwei neue Fälle kamen vor kurzem hinzu, die Begünstigung des Beherbergungsgewerbes und die für Skiliftbetreiber und Bergbahnen. Die Gründe für eine Begünstigung sind häufig nicht einsichtig. Dies zeigen viele Beispiele (Übersicht).

Die ermäßigte Besteuerung hat Mindereinnahmen in Höhe von 23 Mrd. Euro zur Folge (Sachverständigenrat 2010: Ziffer 377). Der größte Teil davon entfällt auf die Begünstigung der Umsätze mit Nahrungsmitteln, Milch und Trinkwasser. Diese Begünstigung bedeutet Mindereinnahmen in Höhe von 17 Mrd. Euro (Sachverständigenrat 2010: Ziffer 377). Überdies gibt es zahlreiche Umsatzsteuerbefreiungen (mit oder ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug). Insgesamt belaufen sich die Mindereinnahmen auf Basis der Angaben im Subventionsbericht der Bundesregierung auf 16,43 Mrd. Euro (Anhang, S. 47–52 dieses Arbeitspapiers).

Übersicht:

Beispiele für reduziert und voll durch die Umsatzsteuer belastete Waren und Dienstleistungen

7 Prozent	19 Prozent
Güter des gehobenen Bedarfs wie	Güter des Grundbedarfs wie
Kunstgegenstände	Babywindeln
Rennpferde	Strom
Fahrt mit Skiliften und Bergbahnen	Heizöl
Frische Trüffel	Gas
Zubereitetes Krebsfleisch	Apfelsaft
Wachteleier	Mineralwasser
Taxifahrten	Kleidung
Theaterkarten	Schuhe
Frisches Moos	Trockenes Moos
Islandmoos (<i>Cladonia Silvatica</i>)	Isländisches Moos (<i>Cetravia Islandica</i>)
Hamburger zum Mitnehmen	Hamburger, bei McDonald gegessen
Brennholz, Holzabfälle	Holz
Äpfel	Apfelsaft
Karotten	Karottensaft
Kaffeebohnen, Kaffeepulver	Aufgebrühter Kaffee
Schnittblumen	
Hundefutter	Babywindeln
Kauspielzeug für Hunde	Spielsachen für Kinder
Hotelübernachtung	Fahrt im Schlafwagen
Reinrassiger Esel, geschlachtet	Reinrassiger Esel, lebend
Maultier	

Eine Satzendifferenzierung ist fragwürdig. „Gespaltene Mehrwertsteuersätze begünstigen meist Güter des Grundbedarfs, was effizienztheoretisch oder unter Verteilungsgesichtspunkten kaum gerechtfertigt werden kann“ (Homburg 2010: 321). Eine weniger rigorose Einschätzung findet sich beim Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung. Er konzidiert, dass „Verteilungsgesichtspunkte oder externe Effekte für eine reduzierte Besteuerung von Lebensmitteln, Vermietungs- und Verpachtungsleistungen oder von kulturellen Einrichtungen und Leistungen angeführt werden können“ (Sachverständigenrat 2009: Ziffer 297), sieht aber „für einen umfangreichen Güterkatalog keine überzeugenden ökonomischen Gründe für eine gegenüber dem Regelsatz von 19 vH reduzierte Besteuerung“ (Sachverständigenrat 2009: Ziffer 297). Genannt werden z.B. Umsätze durch die Aufzucht und das Halten von Vieh, die Umsätze der Zahntechniker sowie die ermäßigte Besteuerung von Bulben, Zwiebeln und Knollen, Blumen, Brennholz und bestimmten Postdienstleistungen (Sachverständigenrat 2009: Ziffer 297).

Bei einer Abschaffung der ermäßigten Umsatzsteuersätze und der Umsatzsteuerbefreiungen könnte der Regelsatz auf 10 1/2 Prozent gesenkt werden. Würde sich infolge

der Preisveränderungen der Wert des sozialen Existenzminimums erhöhen, so ließe sich der Regelsatz für Leistungen, die dieses Minimum sichern sollen, anheben. Es geht hier beispielsweise um den Regelsatz des Arbeitslosengeldes II.

4.4 Abschaffung der Vergünstigungen bei spezifischen Verbrauchsteuern

Nicht nur die Vergünstigungen bei der Umsatzsteuer und bei der Einkommensteuer (einschließlich Körperschaftsteuer), sondern auch die bei anderen Steuern sind abzuschaffen. Die Steuersätze könnten dann verringert werden. Besser wäre es aber, den vorgeschlagenen einheitlichen Steuersatz für Löhne und für den realwirtschaftlichen Überschuss niedriger als sonst möglich festzusetzen (vgl. Abschnitt 2.7).

4.5 Weitere Schritte des Übergangs zum vorgeschlagenen System

Nach einer Variante des vorgeschlagenen Steuersystems bleibt die Lohnsteuer in der jetzigen Form, also mit den zahlreichen Abzugsbeträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Lohns und mit direkter Progression gemäß dem Einkommensteuertarif, erhalten. Möglich ist ferner der allmähliche Ersatz der vorgeschlagenen Lohnsteuer durch die neue Lohnsteuer; die beiden Lohnsteuern könnten also gleichzeitig erhoben werden. Möglich ist auch der allmähliche Ersatz der veranlagten Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der nicht veranlagten Steuern vom Ertrag, der Abgeltungssteuer, der Gewerbesteuer und der Erbschaftsteuer durch die Steuer auf den realwirtschaftlichen Überschuss.

Die Übergangsprobleme wären bei einem allmählichen Übergang geringer. Auch könnte dem Finanzbedarf der einzelnen Ebenen bei der Zuordnung der Steuern und ihres Aufkommens leichter Rechnung getragen werden. Der Finanzbedarf einer Ebene lässt sich wohl nur schrittweise durch Korrekturen der Aufgabenzuordnung ändern.

5 Kommt eine radikale Steuerreform?

Jede Besteuerung verursacht Kosten. Bei den Kosten der Besteuerung sind grundsätzlich zu unterscheiden:

- Steuervollzugskosten beim Steuerzahler und bei der Finanzverwaltung (Deklarations- und Kontrollkosten),
- Steuerplanungskosten (mit der Folge von Verhaltensänderungen, also legalen oder illegalen Ausweichreaktionen) sowie
- Zusatzlasten der Besteuerung.

Das vorgeschlagene Steuersystem erweist sich im Hinblick auf alle Kosten als vorteilhaft.

Bei der Beurteilung des Steuerrechts kommt es zwar nicht unbedingt auf die Anzahl der Paragraphen eines Steuergesetzes an; wenn ein auf wenige Grundnormen reduziertes Steuergesetz mit einer verringerten Regelungsdichte und einer großen Rechtsunsicherheit einhergeht, weil Auslegungsprobleme erst von Gerichten gelöst werden, dann ist nichts gewonnen. Für das vorgeschlagene Steuersystem gilt dies aber gerade nicht.

Die Verwirklichung des Vorschlags würde sich positiv auf das Wachstum der Wirtschaft auswirken. Es gäbe allerdings beträchtliche Wirkungen auf die Einkommensverteilung. Steuerpflichtige mit hohem Einkommen würden – gemessen am Status quo – nicht nur absolut, sondern auch im Verhältnis zu ihrem Einkommen deutlich stärker entlastet als Bezieher kleiner Einkommen. Allerdings ist der Status quo keineswegs notwendigerweise die für eine Bewertung angemessene Referenzsituation.

Politiker werden sich wohl nur dann für eine große Steuerreform, entscheiden, wenn sie erwarten dürfen, dass dies bei künftigen Wahlen belohnt wird. Zweifel an der Belohnung sind aber berechtigt. Die Bürger sind häufig wenig über die Zusammenhänge informiert. Sie stimmen einer Reform zu, solange die Diskussion abstrakt

bleibt; sie lehnen eine Reform ab, sobald es konkret wird. Sie sehen, was passieren könnte, wenn beispielsweise die Übungsleiterpauschale gestrichen wird, sie sehen aber kaum die positiven Effekte einer generellen Steuersatzsenkung. Politiker berücksichtigen das und entscheiden sich gegen das Streichen von Vergünstigungen und gegen das Senken der Steuersätze, weil sie meinen, so Stimmen zu gewinnen oder nicht zu verlieren.

Fragt man, ob eine große Steuerreform kommt, dann ist auch Folgendes zu bedenken: Das vorgeschlagene Steuersystem einschließlich der Art der Verteilung der Besteuerungskompetenzen hat einen gravierenden „Nachteil“. Es ist transparent – zum Leidwesen vieler Interessenvertreter und vieler Politiker. Demgegenüber ist im herrschenden System mit seinen zahlreichen Steuervergünstigungen und mit der Beteiligung aller staatlichen Ebenen und der Kommunen am Aufkommen vieler Steuern völlig unklar, wer seine Hand in wessen Tasche hat und wie viel er dabei herausnimmt.

Ein aus ökonomischer Sicht optimales System, das sich durch Effizienz auszeichnet, ist nicht unbedingt 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: 13) begreifen. Dann ist es, solange die Regeln für den politischen Entscheidungsprozess in Deutschland – wie z.B. die Verwischung der Verantwortlichkeiten im System des sogenannten kooperativen Föderalismus – unverändert bleiben, wenig wahrscheinlich, dass es zu einer 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).

6 Anhang: Steuervergünstigungen

Tabelle 1:
Steuervergünstigungen 2003–2010 (Mill. Euro)

Nr. ^a	Anlage ^a	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
I Sektorspezifische Steuervergünstigungen									
1. Land- und Forstwirtschaft, Fischerei									
1	2	Freibeträge für Veräußerungsgewinne nach §§ 14 und 14a Einkommensteuergesetz (EStG)	40	40	35	25	15	15	15
2	2	Einkommensteuer-Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 EStG	80	80	80	80	70	75	75
3	2	Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen beim Bau einer eigen- genutzten Wohnung oder einer Altenteilerwohnung	5	5	5	5	.	.	.
7	2	Steuerbefreiung land- und forstwirtschaftlicher Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie -vereine	15	15	15	15	.	.	.
8	2	Körperschaftsteuerfreibetrag für bestimmte Genossenschaften	11	11	0	0	0	0	0
9	2	Gewerbsteuerbefreiung kleiner Hochsee- und Fischereiunternehmen	1	1	1	1	.	.	.
10	2	Gewerbsteuerbefreiung landwirtschaftlicher Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und -vereine etc.	10	10	10	10	.	.	.
13	2	Ermäßigter Umsatzsteuersatz für bestimmte Leistungen in der Tier- und Pflanzenzucht	150	150	150	150	.	.	.
14	2	Versicherungsteuerbefreiung für Viehversicherungen bei Versicherungssummen 4 000 Euro	1	1	1	1	0	0	0
15	2	Kraftfahrzeugsteuerbefreiung der Zugmaschinen, Sonderfahrzeuge etc.	55	55	55	55	60	55	55
16	2	Branntweinsteuerermäßigung für Brennereien und Stoffbesitzer	9	9	7	6	6	6	6
17	2	Mineralölsteuerbegünstigung für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Agrardieselgesetz)	355	470	410	180	135	135	265
18	2	Mineralölsteuerbegünstigung für Gewächshaus- anbau	15	16	16	16	.	.	.
54	3	Ansatz von niedrigen Ertragswerten im Rahmen der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer	504	504	504	504	.	.	.
.	.	Anhebung der Vorsteuerpauschalen und der Durchschnittssätze	0	0	0	0	290	340	350
		<i>Insgesamt</i>	1 251	1 367	1 289	1 048	576	626	766
2. Bergbau									
18	2	Bergmannsprämien (Lohnsteuerermäßigung)	25	25	25	21	11	1	0
		<i>Insgesamt</i>	25	25	25	21	11	1	0
3. Verkehr									
59	2	Einkommensteuerbefreiung der Arbeitgeberzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln	50	0	0	0	0	0	0
62	2	Sonderabschreibungen bei Schiffen und Luftfahrzeugen	2	2	0	0	0	0	0
64	2	Tonnagebesteuerung	.	.	900	600	500	500	–
65	2	Lohnsteuerermäßigung für Seeleute	15	16	18	18	18	18	18
66	2	Ermäßigter Umsatzsteuersatz für die Personen- beförderung im Nahverkehr	570	570	580	580	825	830	830
68	2	Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für Kraftomnibusse und Anhänger für den Linienverkehr	35	35	35	35	35	30	30

noch Tabelle 1

Nr. ^a	Anlage ^a	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
69	2 Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für Fahrzeuge im kombinierten Schienen-Straßen-Verkehr	4	4	2	2	2	2	2	2
70	2 Kfz-Steuerbefreiung für partikelreduzierte Pkw mit Dieselmotor	0	0	0	0	80	35	20	5
72	2 Kraftfahrzeugsteuerermäßigung für Elektrofahrzeuge	1	1	1	1	1	1	1	1
73	2 Nichterhebung der Kraftfahrzeugsteuer für überzählige Kraftfahrzeuganhänger	60	60	60	60	65	35	35	35
74	2 Senkung des Anhängerzuschlags	0	0	0	0	10	45	45	45
75	2 Senkung der Höchststeuer für Anhänger	0	0	0	0	10	50	50	50
76	2 Senkung der Höchststeuer für Nutzfahrzeuge	0	0	0	0	15	70	70	70
77	2 Mineralölsteuervergünstigung für Flüssiggas/ Erdgas für Fahrzeuge im öffentlichen Verkehr	20	38	57	85	100	120	140	160
78	2 Mineralölsteuerbefreiung für gewerbsmäßigen Einsatz von Luftfahrtbetriebsstoffen	402	397	397	395	395	640	660	680
79	2 Mineralölsteuerbefreiung von Schweröl als Betriebsstoff für die gewerbliche Binnenschifffahrt	187	128	129	129	129	118	120	120
80	2 Mineralölsteuerbegünstigung für den öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV)	61	70	69	63	57	67	67	67
81	2 Steuervergünstigung für Strom im Schienenbahnverkehr	160	140	140	140	125	125	125	125
	<i>Insgesamt</i>	<i>1 567</i>	<i>1 461</i>	<i>2 388</i>	<i>2 108</i>	<i>2 367</i>	<i>2 686</i>	<i>2 213</i>	<i>2 238</i>
	4. Wohnungsvermietung								
6	2 Körperschaftsteuerbefreiung der Vermietungsgenossenschaften und -vereine und der gemeinnützigen Siedlungsunternehmen	5	5	.	.	.	.	.	.
83	2 Erhöhte Absetzungen für bestimmten Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwand nach § 7h EStG	40	40	40	40	50	50	50	50
84	2 Erhöhte Absetzungen bei kulturhistorisch wertvollen Gebäuden nach § 7i EStG	63	62	62	61	65	70	70	70
86	2 Sonderausgabenabzug bei einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung nach § 10e EStG	430	145	30	0	0	0	0	0
85	2 Steuerbegünstigung für zu eigenen Zwecken genutzte Baudenkmale etc.	17	17	17	16	16	16	16	16
89	2 Kinderkomponente zu § 10e EStG	65	40	30	0	0	0	0	0
87	2 Eigenheimzulage § 9 Abs. 2 EigZulG	6 990	7 196	6 812	6 197	5 140	4 172	3 314	2 504
88	2 Ökologische Zusatzförderung § 9 Abs. 3 u. 4 EigZulG	110	95	85	70	55	40	30	15
89	2 Kinderzulage § 9 Abs. 5 EigZulG	3 436	3 538	3 349	3 047	2 527	2 051	1 629	1 231
53	3 Verschonungsabschlag für vermietete Wohnimmobilien	.	.	.	.	.	.	50	210
	<i>Insgesamt</i>	<i>11 156</i>	<i>11 138</i>	<i>10 425</i>	<i>9 431</i>	<i>7 853</i>	<i>6 399</i>	<i>5 159</i>	<i>4 096</i>
	5. Sonstige sektorspezifische Vergünstigungen								
40	2 Gewinnsteuerermäßigung für Wasserkraftwerke	1	1	1	1	.	.	.	.
46	2 Umsatzsteuerbefreiung der Bausparkassen- und Versicherungsvertreter	5	5	5	5	5	5	5	5
47	2 Vergütungsfrist für Erwerber von Betrieben oder Anteilen im Erb- oder Schenkungsfall	241	241	210	210	210	210	210	210
48	2 Tariffbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen etc.	8	8	8	7	7	7	7	7
49	2 Tabaksteuerbefreiung für Deputate	5	5	7	7	7	7	7	7
50	2 Biersteuersatzstaffelung	34	25	24	24	24	24	24	24

noch Tabelle 1

Nr. ^a	Anlage ^a	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
51	2 Biersteuerbefreiung des Haustrunks	1	1	1	1	1	1	1	1
52	2 Steuerbefreiung für Biokraft- und Bioheizstoffe	0	613	1 192	2 144	1 166	580	150	80
54	2 Vergünstigung für Pilotprojekte	0	2	2	2	2	2	2	2
55	2 Steuerbefreiung der bei der Mineralölherstellung verwendeten Mineralöle	400	400	400	400	270	270	270	270
56	2 Mineralölsteuerbegünstigung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft	1 457	1 594	342	313	236	315	320	320
57	2 Vergünstigung für die Stromerzeugung und für Kraft-Wärme-Koppelungsanlagen			1 296	1 329	1 964	2 196	2 000	2 000
58	2 Mineralölsteuerbegünstigung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes in Sonderfällen	240	240	240	240	170	162	160	160
59	2 Energiesteuerbegünstigung bestimmter Prozesse	0	0	0	117	560	586	600	600
61	2 Steuerbegünstigung des Stroms, der von Unternehmen des produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft für betriebliche Zwecke entnommen wird	1 850	1 850	1 850	1 850	2 100	2 100	2 100	2 100
62	2 Stromsteuerbegünstigung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes	1 700	1 700	1 700	1 700	1 700	1 800	1 800	1 800
63	2 Stromsteuervergünstigung bestimmter Prozesse und Verfahren	0	0	0	16	300	300	300	300
98	2 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für kulturelle und unterhaltende Leistungen	1 340	1 350	1 360	1 360	1 815	1 815	1 815	1 815
99	2 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Beherbergungsleistungen	0	0	0	0	0	0	0	805
100	2 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Zahntechniker und Zahnärzte	400	400	320	320	400	415	415	415
102	2 Kraftfahrzeugsteuerbefreiung der Schaustellerzugmaschinen	1	1	1	1	1	1	1	1
105	2 Steuervergünstigung für Strom zum Betrieb von Nachtspeicherheizungen	200	200	200	200	.	.	.	.
38	3 Umsatzsteuerbefreiung der ärztlichen Leistungen	4 300	4 300	4 320	4 320	5 040	5 370	5 370	5 370
39	3 Umsatzsteuerbefreiung der Sozialversicherungsträger, Krankenhäuser, Diagnosekliniken, Altenheime, Pflegeheime, der ambulanten Pflegedienste, der Wohlfahrtsverbände und der Blinden	4 550	4 600	4 960	4 960	6 000	6 000	6 000	6 000
41	3 Umsatzsteuerbefreiung für kulturelle Einrichtungen	100	100	160	160	195	195	195	195
43	3 Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Krankenrollstühle, Körperersatzstücke und orthopädische Vorrichtungen sowie für Bäder- und Kureinrichtungen	200	200	215	215	380	395	395	395
	<i>Insgesamt</i>	<i>17 033</i>	<i>17 836</i>	<i>18 814</i>	<i>19 902</i>	<i>22 553</i>	<i>22 756</i>	<i>22 147</i>	<i>22 882</i>
	6. Sektorspezifische Steuervergünstigungen insgesamt	31 032	31 827	32 941	32 510	33 360	32 468	30 285	30 022
	II Branchenübergreifende Steuervergünstigungen								
	1. Regionalpolitische Steuervergünstigungen für die neuen Länder und für Berlin								
19	2 Investitionszulage für Ausrüstungsinvestitionen	996	944	1 136	380	1 061	425	–	–

noch Tabelle 1

Nr. ^a	Anlage ^a	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
20	2	Investitionszulage für Ausrüstungsinvestitionen	–	–	–	–	727	1 292	952
21	2	Investitionszulagen für Ausrüstungsinvestitionen	0	0	0	438	–	–	–
23	2	Investitionszulage für gewerbliche Bauten	176	166	200	67	–	–	–
22, 23	2	Investitionszulage für betriebliche Gebäudeneubauten	0	0	0	77	187	203	228
26	2	Investitionszulage für Modernisierungsarbeiten	715	578	635	214	–	–	–
27	2	Erhöhte Investitionszulage für Modernisierungsmaßnahmen	50	92	137	48	–	–	–
28	2	Sonderausgabenabzug für Herstellungs- und Erhaltungskosten bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden	260	185	120	80	–	–	–
		<i>Insgesamt</i>	2 197	1 965	2 228	1 304	1 248	1 355	1 520
		2. Sonstige Steuervergünstigungen							
25	2	Übertragung stiller Reserven, die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden, auf neue Investitionen	485	475	385	90	–30	5	20
27	2	Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe	9	53	8	8	–102	7	–11
28	2	Ansparabschreibung in Form einer Rücklage bis zu 40 % künftiger Anschaffungs- oder Herstellungskosten	17	17	15	15	–327	–272	798
29	2	Freibetrag für Gewinne bei der Veräußerung kleiner Betriebe	135	135	120	120	100	100	100
30	2	Freibetrag für Gewinne bei Veräußerung von Anteilen	10	10	15	15	5	5	5
31	2	Steuerfreiheit der Hälfte der Einnahmen bei Veräußerungen von Grund und Boden an REIT-AGs etc.	0	0	0	0	290	480	510
33	2	Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften	–	–	–	–	730	–	–
39	2	Freibetrag für bestimmte Körperschaften	5	6	18	19	15	9	9
39	2	Steuerliche Erleichterung von Unternehmensinvestitionen im Ausland	10	10	10	10	–	–	–
41	2	Einkommensteuerermäßigung für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen	0	0	0	315	2 185	2 185	2 185
45	2	Erbschaftsteuerfreibetrag und -minderung beim Übergang von Betriebsvermögen, Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und Anteilen an Kapitalgesellschaften an den/die Unternehmensnachfolger	241	241	226	211	–	–	–
46	2	Erbschaftsteuertarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften	8	8	8	7	–	–	–
52	2	Mineralölsteuervergünstigung bei bestimmten Versuchen	0	2	2	2	–	–	–
91	2	Einkommensteuerbefreiung bei Überlassung von Beteiligungen nach § 19a EStG	41	36	80	80	80	97	198
93	2	Arbeitnehmersparzulage	156	186	390	280	187	146	145
94	2	Steuerbefreiung bestimmter Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	1 940	1 985	1 800	1 740	1 930	2 060	2 060
95	2	Einkommensteuerfreibetrag bei der Veräußerung kleiner und mittlerer Betriebe	45	45	40	40	30	30	30
3	3	Einkommensteuer-Freibetrag für Belegschaftsrabatte	75	65	60	60	50	50	50

noch Tabelle 1

Nr. ^a	Anlage ^a	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
	Halbierung des Steuersatzes für betriebliche Veräußerungsgewinne	800	800	735	735	735	735	735	735
	Freibetrag für Abfindungen	445	385	380	355	95	5	0	0
	Begrenzte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Geschenke	125	125	120	115	115	115	115	115
	Freibetrag für Übergangsgelder	55	50	50	50	50	50	25	0
	Freigrenze bei verbilligt überlassener Wohnung	50	50	50	45	45	45	45	45
	Freibetrag für Heirats- und Geburtsbeihilfen	45	45	45	0	0	0	0	0
	Freibetrag für Sachprämien aus Kundenbindungsprogrammen	5	5	5	5	5	5	5	5
	Sonstige Vergünstigungen	70	70	60	60	60	60	60	60
	Insgesamt	9 395	8 530	7 445	7 365	7 105	7 015	6 985	6 960
	VII Steuervergünstigungen in weiter Abgrenzung (V+VI)	51 792	52 092	52 252	50 797	53 886	52 962	51 848	51 758
	VIII Nicht als Steuervergünstigungen eingestufte Regelungen, die im Subventionsbericht der Bundesregierung ausgewiesen werden								
32	2	Freigrenze im Rahmen der Zinsschranke	.	.	.	.	10	120	150
37	2	Sanierungs- und Konzernklausel bei der Körperschaftsteuer	.	.	.	.	.	655	870
90	2	Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge	0	70	190	250	450	1 030	1 290
92	2	Gewährung eines Sparerfreibetrags	2 180	1 910	1 614	1 630	1 170	1 240	1 080
4	3	Sonderausgabenabzug für Vorsorgeaufwendungen	11 800	11 300	11 800	12 500	11 890	12 570	12 800
12	3	Pauschalierung der Lohnsteuer bei Verpflegungsaufwendungen	60	50	50	50	50	50	50
	Insgesamt	14 040	13 330	13 654	14 430	13 560	14 440	15 735	4 690

. bedeutet: Ausmaß nicht beziffert (laut Anmerkung im Subventionsbericht).

^aDie Nummer bezieht sich auf den Zweiundzwanzigsten, teilweise auf den Einundzwanzigsten Subventionsbericht. — ^bEnde 2008 wurde aufgrund eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts die bis 2006 geltende Rechtslage wiederhergestellt.

Quelle: Boss und Rosenschon (2011); eigene Berechnungen.

7 Literatur

- Auerbach, Alan J. (1996). Measuring the Impact of Tax Reform. *National Tax Journal* XLIX (4): 665–673.
- Auerbach, Alan J. (1997). The Future of Fundamental Tax Reform. *The American Economic Review* 87 (2): 143–146.
- Blankart, Charles B. (2004). Die Macht der Partikularinteressen. *Handelsblatt*, 2. Februar: 9.
- Blankart, Charles B. (2008). *Öffentliche Finanzen in der Demokratie: Eine Einführung in die Finanzwissenschaft*. 7. Auflage. München.
- BMWi (Bundesministerium für Wirtschaft) (1994). *Ordnungspolitische Orientierung für die Europäische Union*. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Wirtschaft. Dokumentation 356. Bonn.
- Boadway, Robin W., und Neil Bruce (1979). Depreciation and Interest Deductions and the Effect of Corporation Income Tax on Investment. *Journal of Public Economics* 11 (1): 93–105.
- Boadway, Robin W., und Neil Bruce (1984). A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax. *Journal of Public Economics* 24: 231–239.
- Boss, Alfred (1987). Die Vorschläge zur Steuerreform in den USA. In: Steuersystem und wirtschaftliche Entwicklung. Bericht über den wissenschaftlichen Teil der 49. Mitgliederversammlung der Arbeitsgemeinschaft deutscher wirtschaftswissenschaftlicher Forschungsinstitute e.V. in Bonn am 6. und 7. Mai 1986. *Beihefte der Konjunkturpolitik* (33): 215–232.
- Boss, Alfred (1995). Das ideale Steuersystem aus ökonomischer Sicht. Informationen – Meinungen – Analysen 73. Mittelstandsinstitut Schleswig-Holstein e.V., Kiel.
- Boss, Alfred (1997). Untersuchungen zur Bemessungsgrundlage und zum kassenmäßigen Aufkommen der Steuern vom Umsatz. Kieler Arbeitspapiere 844. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Boss, Alfred (2010). Konsolidierung der öffentlichen Haushalte unverändert erforderlich, aber Reformbedarf bei der Unternehmensbesteuerung. IfW Fokus 83. Via Internet (12. April 2011) <<http://www.ifw-kiel.de/medien/fokus/2010/fokus83>>.
- Boss, Achim, Alfred Boss und Thomas Boss (2008). Der deutsche Einkommensteuertarif: wieder eine Wachstumsbremse? *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 9 (1): 102–124.
- Boss, Achim, Alfred Boss und Thomas Boss (2009). Die Änderungen des Einkommensteuertarifs: Folgen für das Lohnsteueraufkommen und die Leistungsanreize. Kieler Arbeitspapiere 1529. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Boss, Alfred, und Astrid Rosenschon (2011). Subventionsabbau in Deutschland. Gutachten im Auftrag der INSM-Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.

- Boss, Alfred, Klaus-Jürgen Gern, Carsten-Patrick Meier und Joachim Scheide (2004). *Mehr Wachstum in Europa durch eine Koordination makroökonomischer Politik?* Kieler Studien 330. Berlin.
- Bradford, David F. (1986). *Untangling the Income Tax*. Cambridge, Mass.
- Bradford, David F. (1991). Die X-Steuer: Ein Weg zur Steuervereinfachung. In Manfred Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Berlin.
- Brennan, Geoffrey, und James M. Buchanan (1980). *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Cambridge.
- Brennan, Geoffrey, und James M. Buchanan (1991). Konsumbesteuerung und demokratischer Prozess. In Manfred Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Berlin.
- Brown, E. Cary (1948). Business-Income Taxation and Investment Incentives. In Lloyd A. Metzler u.a. (Hrsg.): *Income, Employment and Public Policy. Essays in Honor of Alvin H. Hansen*. New York.
- Corlett, Wilfred J., und D.C. Hague (1953). Complementary and the Excess Burden of Taxation. *Review of Economic Studies* 21: 21–30.
- Deutsche Bundesbank (2010a). *Monatsbericht*. Mai. Frankfurt am Main.
- Deutsche Bundesbank (2010b). Die Ertragslage der deutschen Kreditinstitute im Jahr 2009. *Monatsbericht* 62 (9): 17–48.
- Fehr, Hans, und Wolfgang Wiegard (1998). German Income Tax Reforms: Separating Efficiency from Redistribution. In Amedeo Fossati (Hrsg.), *Policy Simulations in the European Union*. London.
- Grossekettler, Heinz (1981). Der Brennan-Buchanan-Plan zur Eindämmung der Staatstätigkeit: oder: Brauchen wir eine neue Finanzwissenschaft? *Finanzarchiv* 39 (3): 495-508.
- Grossekettler, Heinz (2001). Die Umsatzsteuer aus ökonomischer Sicht. In Paul Kirchhof und Manfred J.M. Neumann (Hrsg.), *Freiheit, Gleichheit, Effizienz: Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung*. Bad Homburg.
- Hall, Robert E. (1997). Potential Disruption from the Move to a Consumption Tax. *The American Economic Review* 87 (2): 147–150.
- Hall, Robert E., und Alvin Rabushka (1985). *The Flat Tax*. Hoover Press Publication 322. Stanford, Cal.
- Hall, Robert E., und Alvin Rabushka (1995). *The Flat Tax*. 2. ed. Hoover Institution Press Publication 423. Stanford, Cal.
- Hayek, Friedrich August von (1983). *Die Verfassung der Freiheit*. 2. Auflage. Tübingen.
- Heckemeyer, Jost H., und Christoph Spengel (2008). Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen: Empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 9 (1): 37–61.
- Homburg, Stefan (2010). *Allgemeine Steuerlehre*. 6. Auflage. München.

- Hubbard, Glenn (1997). How Different Are Income and Consumption Taxes? *The American Economic Review* 87 (2): 138–142.
- King, Mervyn A. (1987). The Cash Flow Corporate Income Tax. In Martin Feldstein (Hrsg.), *The Effects of Taxation on Capital Accumulation*. Chicago, Ill.
- Kruschwitz, Lutz, Dirk Schneider und Sven Husmann (2003). Investitionsneutrale Steuersysteme vor dem Hintergrund der Diskussion um Einkommen oder Konsum als Steuerbemessungsgrundlage. *Wirtschaftswissenschaftliches Studium (WiSt)* 32 (7): 394–398.
- Mill, John Stuart (1921). *Grundsätze der politischen Ökonomie*. Deutsch von W. Gehring. Band II. Jena 1921.
- Mitschke, Joachim (2004). *Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts – Gesetzentwurf und Begründung*. Köln.
- Pollak, Helga (2001). Die Besteuerung des Einkommens aus ökonomischer Sicht. In Paul Kirchhof und Manfred J.M. Neumann (Hrsg.), *Freiheit, Gleichheit, Effizienz: Ökonomische und verfassungsrechtliche Grundlagen der Steuergesetzgebung*. Bad Homburg.
- Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (2011). *Aufschwung setzt sich fort – Europäische Schuldenkrise noch ungelöst*. Gemeinschaftsdiagnose Frühjahr 2011. München.
- Rădulescu, Doina Maria, und Michael Stimmelmayer (2008). Die Unternehmensteuerreform 2008: eine Reformalternative für Deutschland? *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 9 (1): 19–36.
- Richter, Wolfram F., und Wolfgang Wiegard (1991a). Cash-flow-Steuern: Ersatz für die Gewerbesteuer? In Manfred Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Berlin.
- Richter, Wolfram F., und Wolfgang Wiegard (1991b). Effizienzorientierte Reform der Gewerbesteuer. In Manfred Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Berlin.
- Rose, Manfred (1991). Cash-flow-Gewerbesteuer versus zinsbereinigte Gewerbeertragsteuer. In Manfred Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Berlin.
- Rose, Manfred (1996). Reform der öffentlichen Finanzen zur Stärkung der Standortqualität. In Horst Siebert (Hrsg.), *Steuerpolitik und Standortqualität*. Tübingen.
- Rose, Manfred (2003). Die Illusion bei Merz, Kirchhof und Solms. *Welt am Sonntag*, 7. Dezember.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (2003). Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren. Jahresgutachten 2003/04. Wiesbaden.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (2005). Die Chancen nutzen – Reformen mutig voranbringen. Jahresgutachten 2005/06. Wiesbaden.

- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (2006a). Widerstreitende Interessen – ungenutzte Chancen. Jahresgutachten 2006/07. Wiesbaden.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung), Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht und ZEW (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH) (2006b). Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer. Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Februar. Wiesbaden.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (2007). Das Erreichte nicht verspielen. Jahresgutachten 2007/08. Wiesbaden.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (2009). Die Zukunft nicht aufs Spiel setzen. Jahresgutachten 2009/10. Wiesbaden.
- Sachverständigenrat (Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung) (2010). Chancen für einen stabilen Aufschwung. Jahresgutachten 2010/11. Wiesbaden.
- Siegel, Theodor (1991). Kommentar zu Franz W. Wagner und Reiner Schwinger, Der Einfluss einer Cash-Flow-Steuer auf Finanzierung und Rechnungslegung. In Manfred Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Heidelberg.
- Sinn, Hans-Werner (1985). *Kapitaleinkommensbesteuerung*. Tübingen.
- Sinn, Hans-Werner (1986). Alternativen zur Einkommenbesteuerung. Münchener wirtschaftswissenschaftliche Beiträge 86–10. München.
- Sinn, Hans-Werner (1987). Alternativen zur Einkommensteuer. *Beihefte der Konjunkturpolitik* (33): 11–50.
- Slemrod, Joel (1997). Deconstructing the Income Tax. *The American Economic Review* 87 (2): 151–155.
- Statistisches Bundesamt (2011). *Fachserie 18: Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1.4: Inlandsproduktsberechnung – Detaillierte Jahresergebnisse*. Wiesbaden.
- Vaubel, Roland (1993). Das Problem der wirtschaftspolitischen Zentralisierung in der Europäischen Gemeinschaft. In W. Grosskopf und K. Herdzina (Hrsg.), *Der ländliche Raum im Europa der 90er Jahre*. Stuttgart.
- Wagner, Franz W. (1997). Kann es eine Beseitigung aller steuerlichen Ausnahmen geben, wenn es gar keine Regel gibt? In Manfred Rose (Hrsg.), *Standpunkte zur aktuellen Steuerreform: Vorträge des zweiten Heidelberger Steuerkongresses 1997*. Heidelberg.
- Wagner, Franz W. (2001). Statt neuer Ordnung nur neue Widersprüche. *Handelsblatt*, 22. Mai: 10.
- Wagner, Franz W. (2002). Ungerecht. *Handelsblatt*, 6./7. Dezember: 10.

- Wagner, Franz W., und Reiner Schwinger (1991). Der Einfluss einer Cash-Flow-Steuer auf Finanzierung und Rechnungslegung. In Manfred Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Heidelberg.
- Wagner, Franz W. (2003). Die real existierende Einkommensteuer ist eine konsumorientierte Besteuerung. In Michael Ahlheim, Heinz-Dieter Wenzel und Wolfgang Wiegard (Hrsg.), *Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis*. Berlin.
- Wenger, Ekkehard (1983). Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften. *Finanzarchiv* 41 (2): 207–252.
- Wenger, Ekkehard (1985). Lebenszeitbezogene Gleichmäßigkeit als Leitidee der Abschnittsbesteuerung. *Finanzarchiv* 43 (2): 307–327.
- Wenger, Ekkehard (1997). Traditionelle versus zinsbereinigte Einkommens- und Gewinnbesteuerung: Vom Sammelsurium zum System. In Manfred Rose (Hrsg.), *Standpunkte zur aktuellen Steuerreform: Vorträge des zweiten Heidelberger Steuerkongresses 1997*. Heidelberg.
- Wenger, Ekkehard (1999a). Taxes on Business Profits. In Manfred Rose (Hrsg.), *Tax Reform for Countries in Transition to Market Economies*. Stuttgart.
- Wenger, Ekkehard (1999b). Warum die Finanzwissenschaft bei der Suche nach einer theoretischen Basis für die Einkommensteuer erfolglos bleiben mußte. In Christian Smekal, Rupert Sendlhofer und Hannes Winner (Hrsg.), *Einkommen versus Konsum: Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion*. Heidelberg.
- Wiegard, Wolfgang (1991). Kommentar zu David F. Bradford, Die X-Steuer: Ein Weg zur Steuervereinfachung. In Manfred Rose (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Heidelberg.
- Wiegard, Wolfgang, und Christoph Spengel (2002). Sind Kapitalgesellschaften begünstigt? *Handelsblatt*, 27. August: 8.
- Wigger, Berthold (2004). Warum einfach, wenn es kompliziert geht? *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, 21. Februar: 13.
- Wigger, Berthold (2011). Kleine Sünden besteuert der Staat sofort. *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, 17. Januar: 12.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2004). *Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung*. Gutachten. Berlin.