ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Petersen, Hans-Georg; Fischer, Antje; Flach, Juliane

Working Paper

Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen

Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, No. 39

Provided in Cooperation with:
Chair of Public Finance, University of Potsdam

Suggested Citation: Petersen, Hans-Georg; Fischer, Antje; Flach, Juliane (2003) : Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, No. 39, Universität Potsdam, Lehrstuhl Finanzwissenschaft, Potsdam, https://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:kobv:517-opus-8933

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/39686

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

UNIVERSITÄT POTSDAM

WIRTSCHAFTS- UND SOZIALWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT

Lehrstuhl für Finanzwissenschaft

Hans-Georg Petersen
Antje Fischer
Juliane Flach

Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen

Diskussionsbeitrag 39
Potsdam 2003

Hans-Georg Petersen

Antje Fischer

Juliane Flach

Universität Potsdam
August-Bebel-Str. 89
14482 Potsdam
Tel.: (+49) 0331 977 3394

Hans-Georg Petersen
Antje Fischer
Juliane Flach

Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen

Dezember 2003

Mit den Finanzwissenschaftlichen Diskussionsbeiträgen werden Manuskripte von den Verfassern möglichen Interessenten in einer vorläufigen Fassung zugänglich gemacht. Für Inhalt und Verteilung sind die Autoren verantwortlich. Es wird gebeten, sich mit Anregungen und Kritik direkt an sie zu wenden und etwaige Zitate aus ihrer Arbeit vorher mit ihnen abzustimmen. Alle Rechte liegen bei den Verfassern.

ISSN 0948 - 7549

Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen

von

Hans-Georg Petersen
Antje Fischer
Juliane Flach

I. Einleitung

Zur Mitte des Jahres 2001 wurden der Wissenschaft und breiten Öffentlichkeit zwei grundlegende Gesetzentwürfe zur deutschen Einkommensbesteuerung vorgestellt, die im Kern einen gemeinsamen Ansatz verfolgen: das deutsche Einkommensteuersystem so weit wie möglich zu vereinfachen und für die Steuerpflichtigen Transparenz der rechtlichen Regelungen sowie weitestgehend eine Gleichbelastung von Einkommen aus unterschiedlichen Einkommensquellen herzustellen. Den Anfang machten Kirchhof et. al. mit ihrem „Karlsruher Entwurf“[1], gefolgt vom Gesetzentwurf „Einfachsteuer“ des Heidelberger Steuerkreises.[2] Im Gegensatz zu den am Lebenszyklus orientierten Ansätzen des Heidelberger Steuerkreises hält der Karlsruher Entwurf an den Prinzipien der traditionellen, synthetischen Einkommensteuer fest, die sich in einer statischen Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips, einer stärkeren Umsetzung der Reinvermögenszugangstheorie und engen Orientierung am Jahresperioditätsprinzip (etwa im Sinne einer „jahresgerechten“ Besteuerung) ausdrücken.[3] Darüber hinaus regelt der Karlsruher Entwurf im Wesentlichen die Haushaltsbesteuerung, die Unternehmensbesteuerung wird nur am Rande berührt. Insofern kann es nicht verwundern, dass der Gesetzentwurf von Kirchhof et. al. kürzer als der des Heidelberger Steuerkreises ausfällt, wobei allenthalben kritisiert wird, das im Kirchhof-Ansatz wichtige Problemkomplexe nicht mehr im Gesetz, sondern über den Verordnungsweg geregelt werden.[4] Folglich ist die Transparenz und Regelungssicherheit für die Steuerpflichtigen im Karlsruher Entwurf deutlich geringer.[5]

---

1 *Kirchhof* et. al. (2001).

2 Zur Vorstellung der Einfachsteuer siehe die Statements von *Klaus F. Zimmermann*, *Manfred Rose*, *Hans-Georg Petersen* und *Bernd Raffelhüschen* anlässlich der Bundespressekonferenz unter http://marx.wiso.uni-potsdam.de/start/einfachsteuer/index.htm; zum Konzept vgl. Rose (2002) und die immer auf dem neuesten Stand gehaltene Internet-Darstellung unter www.einfachsteuer.de; dem Heidelberger Steuerkreis gehören *Joachim Lang* (Universität Köln), *Hans-Georg Petersen* (Universität Potsdam und DIW Berlin), *Bernd Raffelhüschen* (Universität Freiburg und Universität Bergen) und *Manfred Rose* (Universität Heidelberg und Alfred-Weber-Gesellschaft) an.

3 Zur Kritik dieses Ansatzes und einer dynamischen Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips vgl. *Petersen* (2003).

4 In der Praxis der steuerrechtlichen Umsetzung kommt die Einfachsteuer mit nur zwei Durchführungsverordnungen aus; ein im Verhältnis zum deutschen Gesetzentwurf leicht modifiziertes Einfachsteuersystem wird derzeit in Zusammenarbeit mit der GTZ in einem Teil von Bosnien und Herzegowina eingeführt; zu Problemen vgl. *Petersen* (2003a).

5 Vgl. hierzu *Anton/Brehe/Petersen* (2002, S. 100 ff.).

Das starre Festhalten an der Jahresgerechtigkeit im Zusammenhang mit der Kapitaleinkommens- und Unternehmensbesteuerung hat darüber hinaus zur Folge,[6] dass die bekannten Lawinenwirkungen bei der Kapitaleinkommensbesteuerung auch zukünftig wirksam bleiben;[7] wenn man entsprechend der Reinvermögenszugangstheorie die im Konzept der synthetischen Einkommensteuer bestehenden steuerlichen Vergünstigungen eliminiert, ergeben sich dramatische Folgen. Denn im Rahmen der traditionellen Einkommensteuer hatten die als Schlupflöcher und Vergünstigungen bezeichneten Sonderregelungen auch die Aufgabe, die mit diesem Konzept verbundene Überbelastung der Zins- und Gewinneinkünfte auf ein vernünftiges Maß zu begrenzen, wobei die Regelungen allerdings unsystematisch konzipiert waren und verschiedene Einkunftsarten privilegierten bzw. diskriminierten. Die mit der Eichel-Steuerreform sowie dem Karlsruher-Entwurf verbundenen durchaus beachtlichen Absenkung der Grenzsteuersätze wird in dynamischer Betrachtung durch die infolge der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage stark zunehmenden Lawinenwirkungen bei weitem überkompensiert. So werden die Unternehmen nur periodisch entlastet, während über die gesamte Investitionslaufzeit die Steuerbelastung stark ansteigt. Insbesondere eine erweiterte Besteuerung beinahe aller Veräußerungsgewinne würde sich als Bumerang erweisen, sodass auch weiterhin in Deutschland mit einem starken Investitionsattentismus zu rechnen wäre.

Aufgrund dieser offenkundigen Nachteile des Karlsruher Entwurfs konzentriert sich die weitere Darstellung auf die Einfachsteuer.[8] Die Besonderheiten des Einfachsteuergesetzes werden im II. Kapitel knapp referiert, während im III. Kapitel eine kurze empirische Analyse der Auswirkungen auf der Haushaltsebene unter Nutzung des Potsdamer Mikrosimulationsmodells[9] präsentiert wird. Da bisher keine adäquaten Mikrodaten auf der Unternehmensebene verfügbar waren, wird im IV. Kapitel eine Veranlagungssimulation auf der Unternehmensebene vorgestellt, welche einen Datensatz von Modellunternehmen nutzt, der vom DIW Berlin zur Verfügung gestellt wurde.[10] Das V. Kapitel fasst die Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Einfachsteuer auf Haushalts- und Unternehmensebene kurz zusammen und endet mit einer intuitiven makroökonomischen Bewertung der möglichen Effizienzwirkungen, die sich derzeit aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit eines adäquaten angebotsorientierten Makromodells einer eingehenden empirischen Analyse entziehen.

II. Der Gesetzentwurf „Einfachsteuer“

Die grundlegenden Besteuerungsprinzipien, denen das Einfachsteuersystem folgt, sind in den ersten drei Paragraphen des Gesetzentwurfs aufgeführt. In diesen kommt zum Ausdruck, dass der „Heidelberger Steuerkreis“ die Orientierung am Lebenseinkommen als ideale Umsetzung des Gerechtigkeitsprinzips einer Besteuerung nach der dynamischen Leistungsfähigkeit be

---

6 Bei der Rentenbesteuerung findet im Karlsruher Entwurf hingegen eine Hinwendung zur nachgelagerten Besteuerung, die der Sparbereinigung entspricht, statt. Hier wird also das strenge Jahresperioditätsprinzip durchbrochen zugunsten eines lebenszeitorientierten Besteuerungsansatzes; zur Spar- und Zinsbereinigung vgl. *Rose* (2002a, S. 18 ff. und S. 23 ff.) und *Petersen* (2002 und 2003).

7 Vgl. zu den Lawinenwirkungen die Steuerlastrechnungen von *Rose* (2002a, S. 36 ff.). Ein kurze Darstellung der Gesamtproblematik findet sich bei Petersen/Rose (2003).

8 Eine ausführliche empirische Untersuchung des Karlsruher Entwurfs findet sich bei *Anton/Brehe/Petersen* (2002, S. 100 ff.).

9 Zum Modellansatz vgl. *Bork* (2000), *Petersen/Bork* (2000) und *Anton/Brehe/Petersen* (2002).

10 Die Verfasser danken *Stefan Bach*, DIW Berlin, für die Unterstützung bei ihren empirischen Arbeiten.

trachtet.[11] Dies bedeutet jedoch nicht, dass das Einkommen erst am Lebensende des Bürgers besteuern werden muss – was ja schon naturgemäß nicht möglich ist. Vielmehr wird in jedem Steuerabschnitt (Kalenderjahr) von dem traditionell ermittelten Jahreseinkommen ausgegangen und geprüft, inwieweit seine Komponenten einen originären Beitrag zum Lebenseinkommen darstellen. Auszusondern sind Komponenten, die bereits steuerlich vorbelastet sind, sowie jene, die in späteren Steuerabschnitten besteuert werden. Dies hat gegenüber der lebensfremd nur am Kalenderjahr orientierten Leistungsfähigkeit insbesondere eine andere Behandlung der Kapitaleinkommen zur Folge.

II.1. Kapitaleinkommen

Diese entstehen aus dem Vermögen als periodisch neue Einkünfte in Form von Zinsen und Gewinnen. Ursächlich für das Entstehen der Kapitaleinkommen war ein Konsumverzicht (also die periodischen Ersparnis) und/oder eine besondere unternehmerische Leistung, abstrahiert man einmal von ererbten Vermögensbestandteilen.[12] Sollen also die Präferenzen der Bürger nicht steuerlich verzerrt werden, dann muss ein effizientes Einkommensteuersystem Arbeits- und Kapitaleinkommen gleich belasten. Diese Gleichbelastung kann in dynamischer Perspektive nur dann gesichert werden, wenn die Einkünfte im Lebenszyklus einer einmaligen steuerlichen Belastung unterworfen werden. Wird aber – wie bei dem traditionellen Leitbild der Einkommensteuer – die Leistungsgerechtigkeit im Sinne einer puren Jahresgerechtigkeit interpretiert, resultieren in Bezug auf die Kapitaleinkommensbesteuerung erhebliche steuerliche Mehrfachbelastungen, die über den Lebenszyklus hinweg einen geradezu lawinenartigen Anstieg des effektiven Steuersatzes nach sich ziehen. Daher fordert § 1 des Einfachsteuergesetzes: „Das Lebenseinkommen natürlicher Personen ist durch Besteuerung ihrer Jahreseinkommen einmalig, gleichmäßig und auf einfache Weise steuerlich zu belasten“[13].

Das Heidelberger Einfachsteuergesetz nennt als Erhebungsformen der Einkommensteuer (§ 3) die persönliche Einkommensteuer der Bürger und die Gewinnsteuer großer Kapitalgesellschaften u.ä., die auf der Unternehmensebene abschließend besteuert werden. Beide Erhebungsformen werden vollständig abgestimmt in einem Gesetz geregelt.[14] Die Steuerbasis der persönlichen Einkommensteuer (§ 6) setzt sich aus den Einkünften aus nichtselbstständiger und selbstständiger Erwerbstätigkeit sowie den Vorsorgeeinkünften zusammen, sodass grundsätzlich nur drei Einkunftsarten bestehen. Auf der Ebene der einzelnen Einkunftsarten findet das vor allem von Juristen postulierte objektive Nettoprinzip Anwendung, demgemäß von den Bruttoeinkünften diejenigen Kosten abgesetzt, welche für die Erzielung dieser Einkünfte auf

---

[11] Dies hat z.B. auch der bekannte Steuerrechtler Klaus Tipke gefordert. Siehe *Tipke* (1993, S. 502).

[12] Zur Problematik der Erbschafts- und Vermögensbesteuerung im Kontext der Einfachsteuer vgl. *Petersen* (2003, S. 85 ff.).

[13] Vgl. http://www.einfachsteuer.de/idee/download/Gesetz.pdf

[14] Das Einfachsteuergesetz würde also das gegenwärtige Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz ersetzen; außerdem könnte – verbunden mit einem Hebesatzrecht der Gemeinden – ein kommunaler Zuschlag auf die Einkommensteuer ihrer Bürger eingeführt werden, um die gegenwärtige Gewerbesteuer abzulösen. Zu möglichen Zuschlagssätzen siehe unter IV.2 unten.

gewendet werden mussten. Abziehbar sind Ausgaben für die berufliche Bildung (Humankapital) und ein Verlustvortrag aus früheren Steuerabschnitten.[15]

II.2. Ausgaben für berufliche Bildung

Ausgaben für die berufliche Bildung sind z.B. Ausgaben für Studiengebühren, Gebühren für Lehrgänge, Kurse, Vorträge, Schulungen und Fachkongresse (Weiterbildungskosten), Prüfungs- und Zulassungskosten sowie die Tilgung von Darlehen und ihre Verzinsung, wenn zur Finanzierung der Bildungs- und Weiterbildungsmaßnahmen ein Kredit aufgenommen wurde. Die Behandlung dieser Ausgabekategorien, die letztendlich nichts anderes als Investition in das Humankapital darstellen, korrespondiert mit der nachgelagerten Besteuerung bei den Vorsorgeeinkünften, da sie die zukünftigen aus nichtselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit sichern bzw. erhöhen. Damit werden Humankapitalinvestitionen mit den Sachkapital- wie auch Finanzkapitalinvestitionen gleichgestellt.

II.3. Unternehmensbesteuerung

Gewinne von persönlich geführten Unternehmen[16] gehören unabhängig von der Rechtsform grundsätzlich zum Lebenseinkommen ihrer Eigentümer. Die Gewinne großer Unternehmen (Publikumsgesellschaften) werden aus Vereinfachungsgründen auf der Unternehmensebene abschließend besteuert. Die Gewinnsteuer hat hier also die Funktion einer Quellensteuer. Der Gewinn wird nach der zinsbereinigt modifizierten Kassenrechnung ermittelt.[17] Er wird als kassenmäßiger Überschuss der Erwerbseinnahmen über die Erwerbsausgaben definiert. Die Modifikationen beziehen sich auf Ausgaben für abnutzbare Sachanlagen, die über jährliche Abschreibungen absetzbar sind, sowie auf den Abzug von Schutzzinsen auf das berücksichtigungsfähige Eigenkapital des Unternehmens. Darüber hinaus unterliegen Dividenden und Veräußerungsgewinne nicht der Besteuerung.

Über die Konstruktion der Durchreichgesellschaft[18] erfolgt die Aufteilung des Gewinns kleiner Kapitalgesellschaften wie derzeit schon bei Personengesellschaften, sodass deren Anteilseigner auch in den Genuss der steuermindernden persönlichen Abzüge unter Berücksichtigung der unterhaltenen Personen kommen. Die Gewinne der Publikumsgesellschaften (AG

---

[15] Steuerpflichtige, deren Einkommen sich im Lebenszyklus ungleichmäßig über die Steuerabschnitte verteilen oder die gar in einzelnen Kalenderjahren Verluste ausweisen müssen, haben dennoch im Wesentlichen gleiche Lasten zu tragen. Dies wird durch zeitlich unbegrenzte Verlustvorträge und einen auf zehn Jahre begrenzten und damit ausreichenden Verlustrücktrag erreicht.

[16] Als Unternehmertätigkeit gelten im Sinne des Gesetzentwurfs Einfachsteuer auch die Vermietung und Verpachtung von Immobilien und die Vermögensverwaltung; zum Kapitaleinkommen zählen also die –Einkunftsarten 1 bis 3, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß dem heutigen EStG und die Gewinne der persönlich geführten Kapitalgesellschaften (Durchreichgesellschaften).

[17] Die Kassenrechnung korrespondiert mit der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG; zu den Vorteilen der Kassenrechnung gegenüber der heutigen Unternehmensbesteuerung vgl. die Beiträge zum Steuerforum Fulda 2003 unter http://www.dstv.de/einfachst.html.

[18] Die Durchreichgesellschaft ist dadurch gekennzeichnet, dass an ihr nur natürliche Personen beteiligt sind, sie also persönlich geführt, die Zahl ihrer Eigentümer überschaubar (z.B. nicht mehr als hundert Gesellschafter) und die Zusammensetzung der Eigentümer stabil ist (deren Anteile also nicht an Börsen gehandelt werden). Die Gewinne und Verluste der Durchreichgesellschaft sind Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit und erhöhen die Basis der persönlichen Einkommensteuer der Anteilseigner.

u.a.) werden abschließend auf der Ebene der Gesellschaften besteuert, weil diese einen großen und ständig wechselnden Kreis von Anteilseignern haben, die zudem noch häufig aus dem Ausland stammen.

Ein weiterer gewichtiger Schritt in Richtung auf Gleichbelastung und Neutralität aller Arten von Einkünften in lebenszeitlicher Perspektive wird durch die bereits mehrfach erwähnte Zins- und Sparbereinigung vollzogen. Damit die Gleichbelastung von Arbeits- und Gewinneinkommen erreicht werden kann, also eine steuerliche Mehrfachbelastung von Ersparnis und Investition mit lawinenartiger Wirkung vermieden wird, muss eine marktübliche Verzinsung des Sparkapitals steuerfrei bleiben (Zinsbereinigung) oder aber das aus steuerfreien Markteinkünften gebildete Sparkapital einschließlich der damit erwirtschafteten und steuerlich noch nicht belasteten Erträge bei seiner Auszahlung besteuert werden (Sparbereinigung). Beide Verfahren sind in ihrer Wirkungsweise auf die lebenszeitliche Steuerbelastung äquivalent, beeinflussen allerdings in entscheidender Weise die Verteilung des Steueraufkommens über die Zeit. Dabei verschiebt die Sparbereinigung, bei der die gesparten Einkünfte zunächst steuerfrei bleiben und das Gesparte erst bei der Auszahlung zusammen mit den aufgelaufenen Zinsen steuerlich erfasst werden, die Besteuerung der Bemessungsgrundlage in die Zukunft, sodass dem Fiskus bei einer generellen Durchsetzung dieses Verfahrens zumindest in einer langen Übergangsperiode erhebliche Steuerausfälle drohen würden.

Auch hier bietet der Einfachsteuer-Gesetzentwurf pragmatische, aber durchaus konsequente Lösungsansätze: Bei allen Gewinnen, Zinsen und sonstigen Kapitalerträgen bleibt eine standardisierte marktübliche Verzinsung des Sparkapitals – eine durchschnittliche Grundrendite in Höhe des Jahresdurchschnittssatzes der um 2 Prozentpunkte erhöhten Basiszinssätze gemäß § 247 BGB - als Entlohnung für die Kosten des Konsumverzichts steuerfrei.[19] Damit werden also nur die um die Grundrendite (oder auch den Schutzzins) bereinigten Kapitaleinkommen der Besteuerung unterworfen, sodass aus der Sicht des Fiskus eine stetige steuerliche Bemessungsgrundlage gesichert ist, denn die überschießende Rendite wird in der Endstufe des Einfachsteuergesetzentwurfs mit einem Marginalsteuersatz von 25% belastet. Der Ansatz des Schutzzinses vermeidet die lebenszeitliche, lawinenartige Belastung der Kapitaleinkommen und sichert in der dynamischen Perspektive die gleiche steuerliche Belastung von Arbeits- und Kapitaleinkommen.[20]

II.3. Rentenbesteuerung

Die Sparbereinigung oder auch nachgelagerte Besteuerung kommt bei der steuerlichen Behandlung der Renten (Vorsorgeeinkünfte[21]) zum Tragen. Hier drohen keine wesentlichen Steuerausfälle, weil die Mehrzahl der Renten bisher faktisch nicht oder nur äußerst gering

---

[19] Aus Vereinfachungsgründen wird auf die Besteuerung der Differenzbeträge aus Zinseinnahmen und Schutzzinsen verzichtet, wenn es sich um Staatsanleihen, Festgeldanlagen bei Banken und ähnlichen Kapitalforderungen handelt, die einer breiten Öffentlichkeit zum Erwerb angeboten werden und der Anleger von seinen anderen betrieblichen Tätigkeiten strikt getrennt hält. Damit hat der Bürger die Zinsen aus den meisten seiner Sparkapitalanlagen nicht zu versteuern.

[20] Vgl. *Rose* (http://www.einfachsteuer.de/idee/download/Konzept.pdf).

[21] Vorsorgeeinkünfte sind im Sinne des Einfachsteuer-Gesetzentwurfs Einkünfte, die der Einkommensabsicherung des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen im Alter (Renten), bei Arbeitslosigkeit (Arbeitslosengeld) und bei Krankheit (Krankengeld) dienen.

fügig steuerlich belastet war.[22] Das Einfachsteuergesetz sieht die Steuerfreiheit der Beiträge zur staatlichen und privaten Altersvorsorge vor, während die Renten voll besteuert werden.

Über die Zins- und Sparbereinigung wird die aus Gründen der Praktikabilität durchaus notwendige Jahresabschnittsbesteuerung gleichermaßen dynamisiert. Beide Methoden gewährleisten, dass die verschiedenen Komponenten des Lebenseinkommen eines Bürgers nur einmalig belastet werden, unabhängig davon, aus welchen Quellen sie auch stammen mögen. Gleichzeitig wird mit der gleichmäßigen Belastung des Lebenseinkommens die intertemporale Neutralität der Konsumentscheidung garantiert, womit die dem traditionellen Leitbild inhärente Diskriminierung des Sparens für den morgigen Konsum entfällt. Aus der Sicht der Unternehmensbesteuerung stellt die Einfachsteuer über die Durchreichgesellschaften weitestgehend die Rechtsformneutralität für alle mittelständischen Gesellschaften her, während der Schutzzinsabzug die Investitionsneutralität, Finanzierungsneutralität und damit auch die Inflationsneutralität (Verhinderung der Scheingewinnbesteuerung) sichert.

II.4. Familienbesteuerung

Genauso wichtig wie eine effiziente Unternehmensbesteuerung sind für ein modernes Steuersystem selbstverständlich die soziale Ausgewogenheit der individuellen Belastung sowie auch seine Familiengerechtigkeit, also die Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips über den Schutz des Konsumexistenzminimums. Diesen Ansprüchen an eine faire Einkommensbesteuerung dienen eine Reihe persönlicher Abzüge, die eigentlich Kosten der privaten Lebensführung darstellen. Erstens kann der Steuerpflichtige den Grundfreibetrag absetzen, der sich in der Endstufe des Einfachsteuergesetzentwurfs 2015 auf 10 000 Euro belaufen soll. Natürlich können auch Rentner im Rahmen ihrer persönlichen Abzüge diesen ihr Konsumexistenzminimum schützenden Freibetrag abziehen. Damit sichert die Einfachsteuer, dass der Bürger über sein ganzes Leben hinweg keiner einkommensteuerlichen Belastung seines existentiellen Konsumbedarfs ausgesetzt ist.

Zweitens sind die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung bis zur Höhe der gesetzlichen Beiträge des Arbeitnehmers und Arbeitgebers abzugsfähig. Hierbei ist zu beachten, dass die Arbeitgeberbeiträge als geldwerter Vorteil in den Einkünften aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit enthalten sind. Im Endeffekt unterliegen sie damit keiner Steuerbelastung. Drittens sieht der Einfachsteuergesetzentwurf einen zusätzlichen Freibetrag für unterhaltene Personen bis zu 10 000 Euro je Person vor. Damit entspricht dieser Entwurf den Zielsetzungen einer gerechten Familienbesteuerung, da über Grundfreibetrag und den Freibetrag für unterhaltenen Personen das Konsumexistenzminimums der Familie geschützt wird. Der Heidelberger Steuerkreis geht davon aus, dass der Kinderlastenausgleich im Transfersystem über das Kindergeld geregelt wird, welches selbstverständlich in angemessener Höhe den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen muss. Die auf die Familie bezogene Entlastungswirkung hängt damit einerseits von der Zahl der unterhaltenen Personen und andererseits von der Tarifstruktur ab. Viertens gibt es einen zusätzlichen Freibetrag für den Sonderbedarf aus einer körperlichen oder geistigen Behinderung und fünftens sind – wie bei den Unternehmen – die dem Steuerpflichtigen eventuell entstandenen Steuerberatungskosten abzugsfähig.

[22] Vgl. *Petersen* (1999).

II.5. Einfachsteuertarif

Da der bisherige direkt progressive Einkommensteuertarif mit stark steigender Grenzsteuerbelastung vor allem Verhaltensanpassungen hervorgerufen hat, welche über Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zum einen eine Erosion der Bemessungsgrundlage ausgelöst und zum anderen eine stark wachsende Schattenwirtschaft verursacht haben, soll die direkte Progression auf mittlere Sicht aufgegeben werden. Denn die hohen Grenzsteuersätze haben in erster Linie abschreckend auf ökonomische Aktivitäten gewirkt, ohne dass diese Sätze in wesentlichen Einkommensbereichen auch effektiv geworden sind.[23] Daher schlägt der Heidelberger Steuerkreis im Endstadium der Einfachsteuer (2015) einen Flat-rate Tarif mit einem Steuersatz von 25 Prozent vor.

Bei einem Freibetrag für unterhaltene Personen in Höhe von 10 000 Euro ergäbe sich somit eine steuerliche Entlastung von 2 500 Euro pro unterhaltener Person, sofern jedenfalls ein ausreichend hohes Markteinkommen vorliegt. Diese Entlastung ist unabhängig von der Höhe des Markteinkommens, da der Grenzsteuersatz über den gesamten Einkommensbereich konstant ist. Die im heutigen Einkommensteuerrecht schon leidige Diskussion um das Ehegattensplitting hätte sich mit dieser Ausgestaltung der Ehegattenbesteuerung erledigt. Würde – wie in der Übergangsfrist auch vom Heidelberger Steuerkreis vorgesehen – ein Stufentarif (zunächst dreistufig mit 15 %, 25 % und 35 %, dann zweistufig mit 20 % und 30 %) angewendet, wäre die Entlastung vom jeweiligen Grenzsteuersatz abhängig; das derzeitige Splitting bliebe im Übergang somit erhalten.

II.6. Vereinfachung

Die Integration von bisheriger Einkommen- und Körperschaftsteuer stellt eine wesentliche Vereinfachung für die Steuerverwaltung und die Unternehmen dar. Darüber hinaus reduziert die Kassenrechnung als einheitliche Gewinnermittlungsmethode deutlich den Aufwand der Unternehmen im Bereich ihrer steuerlichen Rechnungslegung; für die Finanzämter wird die steuerliche Kontrolle wesentlich einfacher, reduziert sich diese doch auf wenige Konten der Unternehmen. Darüber hinaus werden auch die Finanzgerichte stark entlastet, da die wichtigsten Konfliktfelder beispielweise im Bereich der heutigen verdeckten Gewinnausschüttung (Geschäftsführergehälter etc.) wegen der Konstruktion der Durchreichgesellschaft entfallen.

Die Folgewirkungen des Schutzzinses lassen darüber hinaus eine Verstetigung des Abschreibungsverhaltens der Unternehmen erwarten. Eine beschleunigte Abschreibung reduziert das Eigenkapital und damit auch den Schutzzinsabzug, was den Zinsvorteil eines zeitlichen Vorziehens der Steuerzahlung vollständig neutralisiert. Die Neutralität der zinsbereinigten Gewinnsteuer bezüglich alternativer Abschreibungsmethoden ermöglicht zugleich die Entwicklung des Gewinnsteueraufkommens durch vereinfachende Abschreibungsregeln so zu verstetigen, dass auch der Bundes- und die Länderfinanzminister von einer gesicherten Grundlage vor allem für die mittelfristige Finanzplanung ausgehen können.

Natürlich bleibt die Unternehmensbesteuerung ein Komplex, der zwar deutlich vereinfacht, aber bei dem immer noch die Steuerberatung eine gewichtige Rolle spielen wird. Wesentlich einfacher und transparenter ist im Einfachsteuer-Gesetzentwurf hingegen die Besteuerung der Bürger; dazu trägt in erster Linie der Flat-rate Tarif bei, demzufolge im Anschluss an den Grundfreibetrag jeder zusätzlich verdiente Euro mit 25 Prozent besteuert wird. Vorweg

[23] Zu diesem Problemkreis vgl. *Petersen* (2003, S. 90 ff.).

zahlungen sichern hier das beständig fließende Steueraufkommen: dabei erfolgt auch weiterhin ein direkter Abzug der Steuer durch den Arbeitgeber auf der Grundlage einer Steuerkarte (Lohnsteuerabzug) oder aber eine vierteljährliche Vorauszahlung durch den Steuerpflichtigen gemäß einem Vorauszahlungsbescheid des Finanzamtes.

Die jährliche Abschlusszahlung erfolgt auf der Grundlage der Einfachsteuererklärung. Zu diesem Zweck erhält der Steuerpflichtige vom zuständigen Bundesfinanzamt das Formular der Einfachsteuererklärung zugesandt, das in einer linken Spalte vom Bundesfinanzamt mit den dort bereits bekannten Daten („nach amtlicher Feststellung") vorausgefüllt worden ist. Die rechte Spalte („nach privaten Unterlagen") wird vom Bürger nur dann ausgefüllt, wenn die Daten des Bundesfinanzamts nicht korrekt sind oder aber durch Angaben zu anderen erzielten Markteinkommen bzw. getätigten Ausgaben für z.B. die berufliche Bildung ergänzt werden müssen. Je nachdem, ob sich ein höheres bzw. niedrigeres Markteinkommen ergibt, erfolgt eine Steuernachzahlung bzw. Steuererstattung, wobei auch die Verrechnung mit der Steuerschuld anderer Jahre möglich ist.

III. Auswirkungen auf der Haushaltsebene

Flat-rate Vorschläge werden im Allgemeinen damit beantwortet, dass sie erstens für nicht finanzierbar gehalten werden und zweitens zu einer sozialen Schieflage führen. Das erste Argument lässt sich dadurch entkräften, dass das Einfachsteuergesetz unter Anwendung des Potsdamer Mikrosimulationsmodells im Detail durchgerechnet worden ist.[24] Überblick 1 verdeutlicht in Kürze den Aufbau des Modellansatzes. Als Referenzjahr wurde das Jahr 1998 und der Stand des Steuerrechts des Jahres 1998 angenommen. Bei der 1998 geltenden Bemessungsgrundlage findet der damals geltende Einkommensteuertarif mit Grenzsteuersätzen zwischen 25,9 % und 53 % bei einem Grundfreibetrag von 12 366 DM Anwendung. Setz man das daraus resultierende Steueraufkommen als gegeben an und berechnet bei der Bemessungsgrundlage gemäß Rechtsstand 1998 den aufkommensgleichen Flat-rate Steuersatz für 1998, würde sich dieser auf 30,4 % belaufen.

III.1. Rentenbesteuerung

Auf der Ebene der Rentenbesteuerung bringt der Gesetzentwurf Einfachsteuer geradezu eine fundamentale Vereinfachung mit sich. Wie bereits erwähnt kommt bei den Einkünften aus Vorsorgevermögen, das aus steuerfreien Einkommensteilen gebildet wurde, die Methode der nachgelagerten Besteuerung zur Anwendung (§ 2 Abs. (3) Satz 2.). Zur Bemessungsgrundlage der persönlichen Einkommensteuer (§ 9 Abs. (1)) zählen demgemäss die Versorgungsbezüge auf Grund einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit, gleichgültig, ob sie vom Arbeitgeber oder anderen Personen (z.B. gesetzlichen Arbeitslosen- und Rentenversicherungsanstalten) ausgezahlt werden.

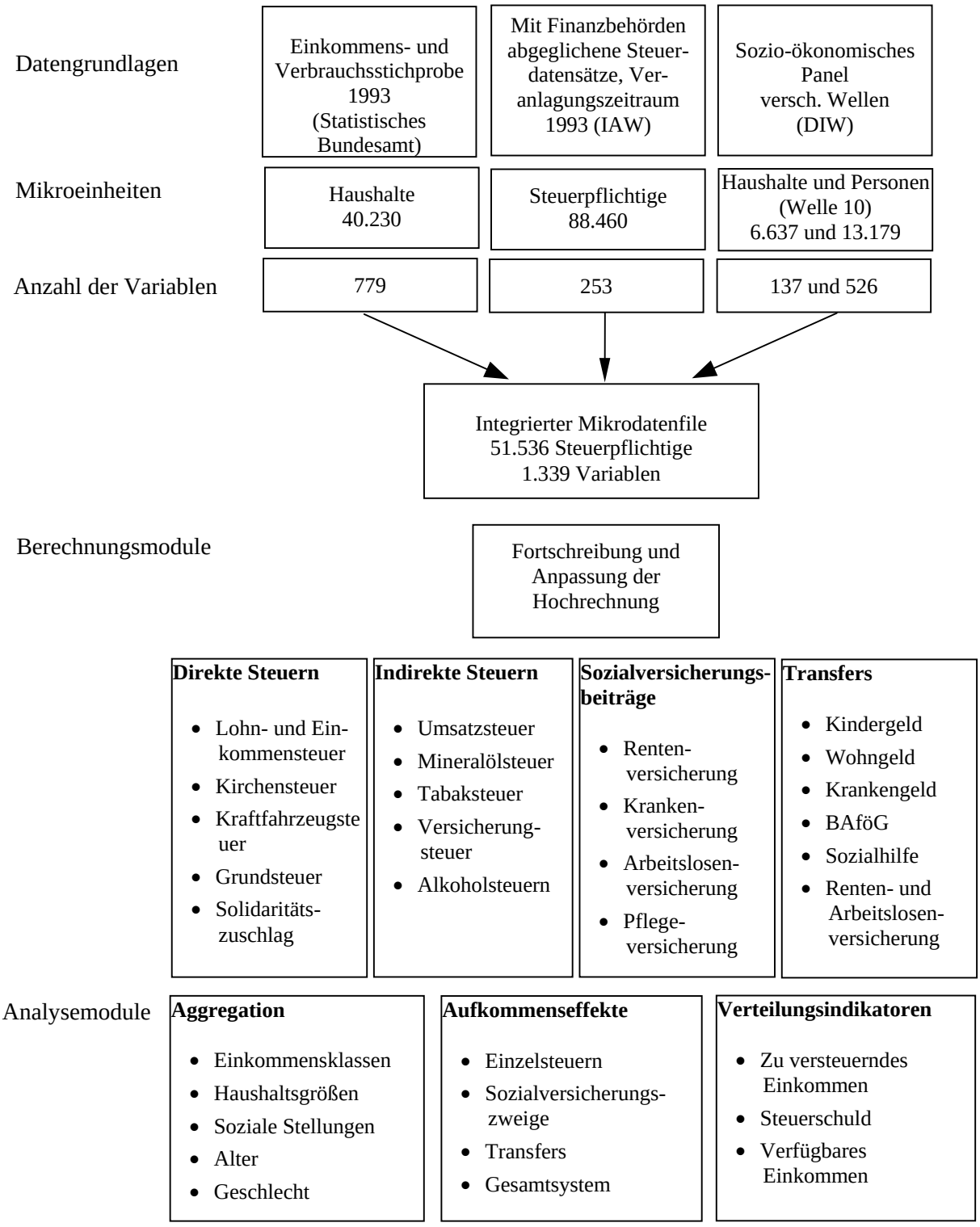
Die Ertragsanteilsbesteuerung der Renten wird ersatzlos gestrichen. Damit werden alle Renten, Pensionen und rentenähnlichen Leistungen einem einheitlichen Besteuerungsverfahren unterworfen. Auch wenn in der Vergangenheit Teile der GRV-Beiträge, VBL-Beiträge und Beiträge zur betrieblichen Altersversorgung der Besteuerung unterlegen haben sollten, bedarf diese Tatsache allein deshalb keiner gesonderten steuerlichen Berücksichtigung, weil diese

[24] Vgl. hierzu *Anton/Brehe/Petersen* (2002, S. 42 ff.).

Teile des Alterseinkommen ausnahmslos in den Bereich der Grundfreibetragsregelung des Einkommensteuertarifs fallen, sodass schon aus diesem Grunde wesentliche Teile der Alterseinkommen einschließlich der Renten, Pensionen und Betriebsrenten keinerlei Besteuerung unterliegen werden. Die wohlhabenderen Bezieher von Alterseinkommen profitieren auf der anderen Seite ganz erheblich von der Beseitigung der direkten Progression, sodass keine weiteren Vergünstigungen zu rechtfertigen sind. Konsequenter Weise ist im Gesetzentwurf auch kein Altersentlastungsbetrag mehr enthalten. Darüber hinaus werden der Versorgungsfreibetrag und der Arbeitnehmer-Pauschbetrag für Bezieher von Renten, Pensionen und Betriebsrenten gestrichen.

Die erwähnten steuerlichen Modifikationen bei Renten und Pensionen führen zu einer Veränderung der tariflichen Steuerbemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen) für alle Steuerpflichtigen von 1.507,8 Mrd. DM auf 1.589,8 Mrd. DM, also zu einem Anstieg um 82,0 Mrd. DM oder 5,4 % (gegenüber dem Status quo 1998, siehe Tabelle 1 unten).

Überblick 1:
Potsdamer Mikrosimulationsmodell



Quelle: *Bork* (2000, S. 90).

Infolge dieser Erweiterung der Bemessungsgrundlage steigt das Einkommensteueraufkommen 1998 von 288,2 Mrd. DM auf 302,3 Mrd. DM. Die modifizierte Renten- und Pensionsbesteuerung führt demnach zu einem steuerlichen Mehraufkommen von ca. 14,1 Mrd. DM oder 4,9 %. Da die Beiträge zur GRV im unteren Einkommensbereich überwiegend durch die Vorsorgepauschale steuerbefreit waren und auch die Rentenzahlungen unterhalb des geltenden Grundfreibetrags angesiedelt sind, bleibt bei diesen Steuerpflichtigen das steuerliche Existenzminimum auch im Kontext der Lebenseinkommensbetrachtung steuerfrei. Vor allem bei höheren Einkommensbeziehern waren zumindest Teile der Sozialversicherungsbeiträge (auch der zur GRV) teilweise besteuert,[25] sodass in diesen Fällen die nachgelagerte Besteuerung zu einer Doppelbelastung führt. Hierbei ist allerdings zu berücksichtigen, dass gerade die höheren Einkommensbezieher ganz erheblich von den Absenkungen der marginalen Steuersätze in allen hier zugrunde gelegten Tarifmodellen in besonderer Weise profitieren, sodass die Folgen dieser Doppelbelastung erheblich gemindert, wenn nicht gar tariflich überkompensiert werden. Damit verbleibt somit kein Grund, diese Einkommensschichten über gesonderte Freibeträge oder die temporäre Aufrechterhaltung der Ertragsanteilsbesteuerung (wie im Kirchhof-Vorschlag) auch fürderhin zu begünstigen.

III.2. Sozialversicherungsbeiträge

Ebenfalls einschneidend sind die Veränderungen auf der Ebene der Sozialversicherungsbeiträge. Betrachtet man die Charakteristik der verschiedenen Sozialversicherungsbeiträge im Detail, dann wird deutlich, dass die Beiträge zur GRV sich grundlegend von denen zur GKV, GPfV und Arbeitslosenversicherung inhaltlich unterscheiden. Die GRV stellt zweifellos in Deutschland eines der wichtigsten Instrumente des intertemporalen Einkommensausgleichs dar.[26] Demgegenüber sind in den anderen Sozialversicherungszweigen die innerperiodischen Risikoausgleichsmomente bedeutsamer. So geht es bei der GKV und GPfV wie auch der Arbeitslosenversicherung vorwiegend um innerperiodische Risiken einer besonderen Ausgabenlast (Sachleistungen der GKV bzw. GPfV). Auch in Privatversicherungssystemen mit ähnlichen Leistungsspektren werden derartige Risiken überwiegend innerperiodisch abgedeckt.[27]

---

[25] Vgl. *Bork/Müller* (1997, S. 8). Beide Autoren weisen nach, dass auf der Basis der Einkommens- und Transferschichtung des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung Berlin für das Jahr 1992 im Durchschnitt ca. 77 % der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung aus unversteuertem Einkommen geleistet worden sind, wobei unterstellt wurde, dass die steuerlich abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen sich proportional auf die Beiträge zur GRV, GKV, GPfV und Arbeitslosenversicherung aufgeteilt haben.[25] Wenn man ausschließlich die GRV-Beiträge den abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen gegenüberstellt, dann werden ca. 93 % der Arbeitnehmerbeiträge zur GRV aus unversteuertem Einkommen geleistet. Da auch die Arbeitgeberbeiträge zur GRV als Betriebsausgaben auf der Ebene der Unternehmen unbesteuert bleiben, ist dem Fazit von Bork und Müller mit Nachdruck zuzustimmen, „dass die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung überwiegend aus unversteuertem Einkommen geleistet werden".

[26] Zur Definition vgl. *Petersen* (1989), S. 27 f.

[27] Dabei umfassen allerdings auch gesetzliche und private Krankenversicherungen zumindest dann einen gewissen intertemporalen Einkommensausgleich, wenn zur Absicherung einer stabilen Beitragsentwicklung über den Lebenszyklus die Beiträge der jungen Versicherten bereits einen Rückstellungsbeitrag umfassen, der die höheren Leistungen im Alter mit abdecken soll. Im Umfang dieser Altersrückstellungen müssen private Krankenversicherungen auch entsprechende Fonds bilden, um diese zusätzlichen Alterslasten auffangen zu können. Damit hätte auch ein Teil der Beitragsleistungen zur Krankenversicherung einen intertemporalen Charakter, sodass diese Beitragsteile ähnlich wie Rentenversicherungsbeiträge zu behandeln wären. Diese Problematik kann vernachlässigt werden, wenn bei den einzelnen Beitragsarten auch noch andere Gründe für die Abzugsfähigkeit sprechen.

Aufgrund dieser inhaltlichen Unterschiede zwischen GRV-Beiträgen und GKV-, GPfV- sowie Arbeitslosenversicherungsbeiträgen scheint es durchaus begründbar zu sein, die Beiträge zur GRV einer nachgelagerten Besteuerung zu unterziehen. Bei den übrigen Sozialbeiträgen bzw. gleichartigen Beiträgen zum Privatversicherungssystem sprechen zum Teil anders gelagerte Argumente ebenfalls für eine grundsätzliche Abzugsfähigkeit von der steuerlichen Bemessungsgrundlage. So sichert die GKV allen Versicherungspflichtigen ein Existenzminimum an gesundheitlichen Sachleistungen ab, welches ebenfalls nicht der Besteuerung zu unterwerfen ist. Bei den Lohnersatzleistungen hingegen kann wiederum die nachgelagerte Besteuerung greifen. Für die Pflegeversicherungsbeiträge greift entsprechend das Sachleistungsargument der GKV.

Etwas komplizierter sieht es mit der Begründung der Abzugsfähigkeit der Beiträge zur Arbeitslosenversicherung aus. Während das Arbeitslosengeld und die Fortbildungsaufwendungen der Arbeitslosenversicherung, die der Humankapitalbildung dienen und deren Aufwendungen auch im Einfachsteuergesetzt (§ 11) abzugsfähig sind, nachgelagert besteuert werden können,[28] wären die Vermittlungskosten Werbungskosten im klassischen Sinne, sodass auch für diesen beitragsfinanzierten Ausgabenteil die Abzugsfähigkeit zu rechtfertigen ist. Bei der Arbeitslosenhilfe, die der Bedürftigkeitsprüfung unterliegt und nicht weit über die Sozialhilfeleistungen hinaus geht, greift wieder die Argumentation mit der Freistellung des steuerlichen Existenzminimums. In dieser konsequenten Weise werden im Gesetzentwurf Einfachsteuergesetz die tatsächlichen Beiträge zur Sozialversicherung bzw. entsprechende Beiträge zum Privatversicherungssystem in tatsächlicher Höhe von der Einkommensteuer freigestellt.

Der tatsächliche Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und korrespondierender Privatversicherungsbeiträge verändert das gesamte zu versteuernde Einkommen von 1.507,8 Mrd. DM auf 1.418,1 Mrd. DM (siehe Tabelle 1). Damit verringert sich das zu versteuernde Einkommen also um 89,7 Mrd. DM bzw. 5,9 %. Isoliert betrachtet würde das zu einer Verminderung des Steueraufkommens um 40,0 Mrd. DM oder 13,9 % führen. Die hohen Aufkommensausfälle resultieren daraus, das die Verlagerungen der Bemessungsgrundlagen zwischen den Steuerpflichtigen ein wesentlich höheres Niveau erreichen, diese sich aber gegenseitig heraussaldieren. Infolgedessen sinkt das Steueraufkommen stärker als die gesamte Bemessungsgrundlage.[29]

III.3. Werbungskosten

Ein weiterer großer Block fragwürdiger Abzugsmöglichkeiten ist in den derzeitigen Werbungskosten zu erkennen. Unter Werbungskosten versteht man Aufwendungen, die durch die berufliche Tätigkeit verursacht sind. Dazu gehören in erster Linie „Aufwendungen zur Erwer

---

[28] Entsprechendes gilt im übrigen auch für die Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen (ABM).

[29] Dieser Tatbestand beruht auf der Darstellung der Nettoeffekte. Der Saldo resultiert sowohl aus massiven Erhöhungen wie auch starken Verringerungen der individuellen Bemessungsgrundlagen und Steuerschuld. Eine Verringerung der Bemessungsgrundlage ist bei denjenigen Steuerpflichtigen festzustellen, die im Rahmen der bisherigen Vorsorgeaufwendungen ihre Sozialversicherungsbeiträge nicht vollständig geltend machen konnten. Dies sind Haushalte mit relativ hohen Lohneinkünften und entsprechend hohen Grenzsteuersätzen. Eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage tritt bei den Beziehern von niedrigen Lohneinkünften auf, bei denen die Vorsorgepauschale höher als deren Beiträge zur Sozialversicherung war. Dieser Personenkreis unterliegt einer geringen Grenzsteuerbelastung, sodass sich die Erhöhung der Bemessungsgrundlage weitaus weniger stark auf die Steuerschuld auswirkt als eine in etwa glich große Verringerung der Bemessungsgrundlage bei höheren Grenzsteuersätzen.

bung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zu den abzugsfähigen Werbungskosten zählen beispielsweise die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, für die (infolge eines beruflichen Umzugs verursachten) doppelte Haushaltsführung, für Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit, Beiträge zu Berufsverbänden, Arbeitszimmer, Arbeitsmittel, andere Werbungskosten (u.a. Bewirtungskosten, Bewerbungskosten, Telefonkosten, Umzugskosten, Versicherungsbeiträge) und Dienstreisen. Auch sogenannte ungewollte Werbungskosten beispielsweise infolge eines Autounfalls auf beruflicher Fahrt, Strafverteidigung wegen beruflichen Fehlverhaltens u.ä. sind grundsätzlich abzugsfähig.

Mit der allgemeinen Wohlstandsentwicklung, aber auch infolge der steigenden Abgabenbelastung sind immer mehr Lohnsteuerpflichtige dazu übergegangen, ihre Werbungskosten im einzelnen nachzuweisen und dies in Form einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung zu dokumentieren. Verständlicherweise kommt es hier zu immer engeren Verknüpfungen mit den Kosten der privaten Lebensführung bzw. sogar zu einer Anpassung der privaten Lebensführung an die Möglichkeiten des Werbungskostenabzugs, sodass die Auseinandersetzungen um die steuerliche Anerkennung der Werbungskosten zu erheblichen Belastungen in der Steuerverwaltung und vor den Finanzgerichten führen. Diese Auseinandersetzungen ähneln im übrigen denen, die im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung von Betriebsausgaben hinlänglich bekannt sind. Insgesamt ist der steuerliche Komplex „Werbungskosten bei nichtselbständiger Arbeit“ ein Einfallstor für nahezu willkürliche Entscheidungen auf der Ebene einzelner Finanzbehörden und verstößt in zunehmenden Maße gegen den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung.

Verzichtet ein Arbeitnehmer auf den Einzelnachweis seiner Werbungskosten, dann gelangt der sogenannte Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9 a Nr. 1 a EStG) zur Anwendung. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag beträgt jährlich 2000 DM. Er wird bei dem Lohnsteuerabzug bzw. bei der Einkommensteuerveranlagung automatisch berücksichtigt. Berufstätige Ehegatten haben beide einen Anspruch auf diesen Pauschbetrag.

Der Gesetzentwurf Einfachsteuer sieht nun vor, die nachweisbaren Werbungskosten weitgehend zu eliminieren. Bei den meisten dieser Werbungskosten geht es um Aufwendungen (bzw. beruflich bedingte Mehraufwendungen), die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erstattet werden. Über den Erstattungsumfang muss letztendlich zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber im Rahmen individueller oder tariflicher Lohnverhandlungen eine Übereinkunft erzielt werden. Wie der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber kompensiert wird – ob über die Lohnzahlung oder über direkten Kostenersatz – sollte unabhängig von steuerlichen Erwägungen sein. Gehen die vom Arbeitnehmer geltend gemachten Aufwendungen über die vom Arbeitgeber gewährte Erstattung hinaus, besteht im übrigen der begründete Verdacht, dass solche Arbeitnehmeraufwendungen eher in den Bereich der privaten Lebensaufwendungen fallen, die selbstverständlich keiner steuerlichen Berücksichtigung bedürfen.

Auch aus verteilungspolitischen Erwägungen heraus ist die Streichung der nachzuweisenden Werbungskosten weitgehend unproblematisch, da ihre tatsächliche Höhe eindeutig mit der Höhe der Lohneinkommen korreliert. Probleme in den unteren Lohnbereichen könnten dadurch aufgefangen werden, dass im Gesetzentwurf Einfachsteuer auch weiterhin ein Arbeitnehmer-Pauschbetrags von 1200 Euro (§ 21 Absatz 2 Einfachsteuergesetz) vorgesehen ist. Ein solcher Arbeitnehmer-Pauschbetrag entlastet im Vergleich zu einer Erhöhung des Grundfreibetrags zudem die erwerbstätigen Generationen.

Geht man von der Streichung der nachzuweisenden Werbungskosten und des Arbeitnehmer-Pauschbetrags aus, erhöht sich infolge dieser Maßnahmen das gesamte zu versteuernde Einkommen von 1.507.8 Mrd. DM auf 1.626,5 Mrd. DM (siehe Tabelle 1), also um 118,7 Mrd. DM bzw. 7,9 %. Isoliert betrachtet würde das zu einem Anstieg des Steueraufkommens um 33,5 Mrd. DM bzw. 11,6 % führen.

III.4. Gesamtwirkungen

Die Tabelle 1 gibt die Auswirkungen der tiefgreifenden Eingriffe in die steuerliche Bemessungsgrundlage im Zusammenhang wieder.[30] Bei der isolierten Betrachtung von Einzelveränderungen der Steuerbemessungsgrundlage lassen sich in Bezug auf die Auswirkungen auf die Steuerschuld konkrete Aufkommensveränderungen ermitteln. Bei der Zusammenfassung verschiedener Steuerreformkomponenten ergibt sich allerdings das bekannte Problem der Sub- bzw. Superadditivität.[31] In den hier vorgelegten Simulationsrechnungen tritt ein ähnlicher Effekt bereits auf der Ebene der Bemessungsgrundlage auf. So wirkt die Superadditivität einerseits über die Bemessungsgrundlage, andererseits bei Betrachtung der Aufkommensveränderungen über die Tarifprogression. Da durch die simulierten Reformschritte zum Teil in Folge des nachhaltigen Abbaus von Steuervergünstigungen die positiven Einkünfte stark erhöht, zum Teil aber (insbesondere in der bisherigen Einkunftsart 6 „Vermietung und Verpachtung“) stark verringert werden, lassen sich die in Tabelle 1 angegebenen Einzeleffekte nicht unmittelbar zu einem Gesamteffekt aufrechnen.[32]

Tabelle 1:

Wirkungen auf „zu versteuerndes Einkommen“ und Steuerschuld

Maßnahme / Szenario	Veränderung des „zu versteuernden Einkommens“ in Mrd. DM	Veränderung der Steuerschuld in Mrd. DM
nachgelagerte Rentenbesteuerung	82,0	14,1
Sozialbeiträge	-89,7	-40,0
Werbungskosten	118,7	33,5
Einfachsteuer	314,6	aufkommensneutral

Quelle: *Anton/Brehe/Petersen* (2002, S. 919).

[30] Zu Einzelheiten vgl. *Anton/Brehe/Petersen* (2002).

[31] Vgl. *Bork* (2000), S. 167. Zur Erläuterung ein kurzes Beispiel: Der Haushalt hat im Status quo negative Einkünfte in Höhe von 200 000 DM und positive Einkünfte von 100 000 DM. Die Differenz beträgt minus 100 000 DM, aber das zu versteuernde Einkommen 0 DM. Mit der Reform A wird nunmehr der Betrag negativer Einkünfte um 70 000 DM auf 130 000 DM verringert. Die Differenz beträgt dann minus 30 000 DM, das zu versteuernde Einkommen aber immer noch 0 DM. Mit der Reform B werden die positiven Einkünfte auf 190 000 DM erhöht, sodass die negative Differenz nunmehr lediglich 10 000 DM beträgt, das zu versteuernde Einkommen allerdings wiederum auf 0 DM gesetzt wird. Faßt man nun die Reformen A und B zusammen, dann resultieren die negativen Einkünfte mit 130 000 DM und die positiven Einkünfte mit 190 000 DM. Das zu versteuernde Einkommen ist nunmehr mit 60 000 DM positiv.

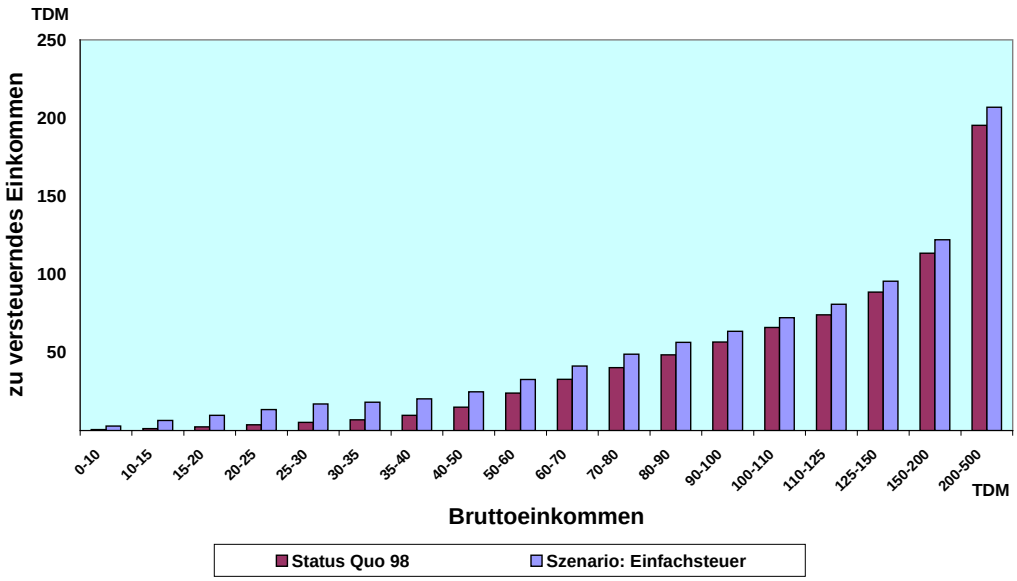
[32] Eine solche sehr aufwendige Aufrechnung wäre nur dann halbwegs korrekt möglich, wenn vorher die Sequenz der Reformschritte genau festgelegt und dann entsprechend dieser Sequenz in den Simulationsläufen schrittweise die Aufkommensveränderungen ermittelt würden. Damit wären die mit den einzelnen Reformschritten verbundenen Aufkommensausfälle allerdings abhängig von der gewählten Sequenz.

Die nachgelagerte Rentenbesteuerung erhöht das zu versteuernde Einkommen um 82,0 Mrd. DM. Daraus resultiert ein steuerliches Mehraufkommen von 14,1 Mrd. DM. Die volle Abzugsfähigkeit der tatsächlich gezahlten Sozialbeiträge reduziert hingegen das zu versteuernde Einkommen um 89,7 Mrd. DM, wobei hier insbesondere infolge der oben beschriebenen Verlagerungseffekte ein starker Aufkommensausfall von 40,0 Mrd. DM zu erwarten ist. Demgegenüber dehnt der Abbau der nachzuweisenden Werbungskosten die Bemessungsgrundlage stark aus (um 118,7 Mrd. DM), sodass hier ein Zusatzaufkommen von 33,5 Mrd. DM resultiert.

Nimmt man die gesamten erwähnten Veränderungen infolge einer Einführung der Einfachsteuer zusammen, ergibt sich eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 314,6 Mrd. DM, die aufkommensneutral in die Steuertarifreform – also den Übergang auf einen Flat-rate Tarif bzw. temporär auf Stufentarife mit zwei bis drei Grenzsteuersätzen – eingebracht werden kann.[33] Die über die Einfachsteuer erzielte Verbreiterung des zu versteuernden Einkommens erstreckt sich für alle Steuerpflichtigen über den gesamten Bruttoeinkommensbereich; dabei ist der Anstieg im unteren Einkommensbereich relativ höher als im oberen (siehe Abbildung 1).

Abbildung 1:

Zu versteuerndes Einkommen

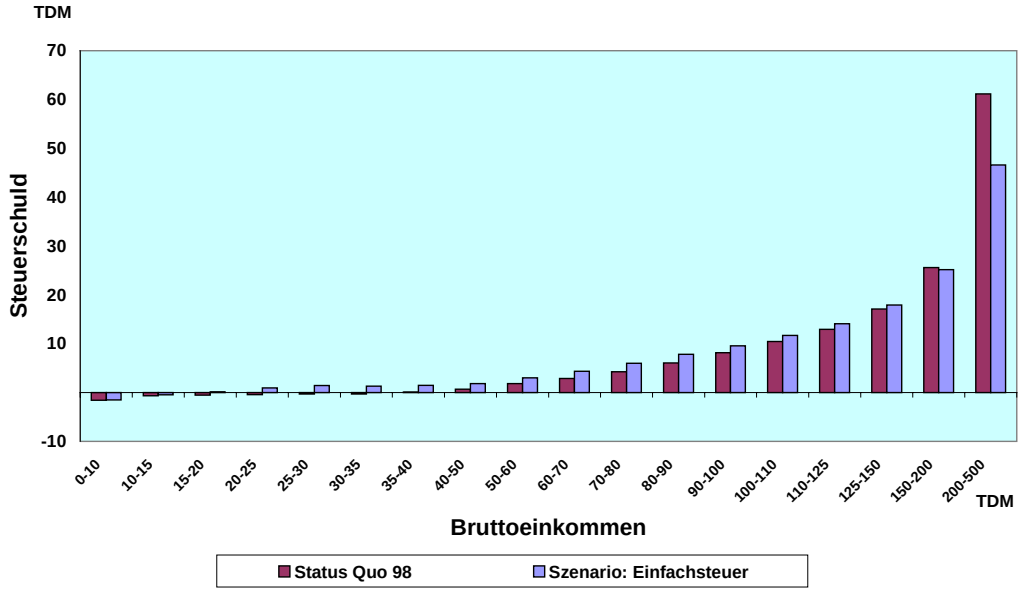


[33] Wendet man diese Bemessungsgrundlage der Einfachsteuer im Jahr 1998 an, dann ergibt sich ein Flat-rate Steuersatz bei gleichem Steueraufkommen wie im Status quo von 28,8 %. Die erweiterte Bemessungsgrundlage (Wegfall eines Großteils der Werbungskosten, partielle Zinsbereinigung bei Vermietung und Verpachtung, Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge in effektiver Höhe, Wegfall aller anderen Sonderausgaben, volle Rentenbesteuerung, Wegfall des Freibetrags aus Land- und Forstwirtschaft, Wegfall Versorgungsfreibetrag und Altersentlastungsbetrag) führt trotz der erheblichen Verringerung der Grenzbelastungssätze im mittleren und oberen Einkommensbereich zu einer Reduzierung der Flat-rate um 1,6 Prozentpunkte (ausgehend von den oben erwähnten 30,4 %). Dieses Szenario vernachlässigt allerdings die positiven Anreizwirkungen, die von der Einfachsteuer und vor allem dem Flat-rate Tarif ausgehen und stellt im Vergleich zum Status quo gewissermaßen den worst case Vergleich dar.

Die zusätzliche steuerliche Belastung fällt im unteren Einkommensbereich allerdings relativ gering aus (siehe Abbildung 2) und könnte über eine Erhöhung des Grundfreibetrags bzw. die Implementierung eine Arbeitnehmer-Pauschbetrags weiter reduziert werden. Im mittleren Einkommensbereich treten bei allen Steuerpflichtigen allerdings größere Mehrbelastungen auf, welche auf die höhere Besteuerung der Alterseinkommen zurückgeführt werden können. In den oberen Einkommensbereichen treten leichte Mehrbelastungen, in den höchsten Bruttoeinkommensklassen allerdings deutliche Entlastungen auf, weil hier die Absenkung der hohen Grenzbelastungssätze greift.

Abbildung 2:

Steuerschuld abzüglich Kindergeld



Für das Jahr 2004 ist eine weitere Verringerung der Grenzsteuersätze im Einkommensteuertarif geplant, wobei der Eingangssteuersatz auf 15 % und der Spitzensteuersatz auf 42 % gesenkt wird (mit einem erhöhten Grundfreibetrag von 7 664 Euro = 15 000 DM). Wendet man diesen Steuertarif auf den Status quo der Bemessungsgrundlage 1998 an, resultiert eine Verringerung des Steueraufkommens. Damit ergibt sich bei Anwendung der Einfachsteuer weiterer Spielraum, den Flat-rate Steuersatz zu senken. Über die im Gesetzentwurf vorgenommenen Vereinfachungen, Pauschalierungen und Streichungen von Steuervergünstigungen ist es sogar aufkommensneutral möglich, das im Jahre 2005 geltende Einkommensteuersystem durch das Einfachsteuersystem mit einem einheitlichen Steuersatz von 24,1 % zu ersetzen. Und dennoch: Würde man die Einfachsteuer auf einen Schlag aufkommensneutral mit einer Flat-rate von 25 % einführen, käme es – das ist unumwunden festzustellen – zu Verteilungswirkungen, die kurzfristig zu Lasten der unteren Einkommensschichten gingen. Dies liegt nicht nur am Tarif, sondern in der Hauptsache daran, dass die unteren Einkommensschichten stärker von der Abschaffung von Pauschalabzügen und Steuervergünstigungen getroffen werden als die oberen Einkommensschichten. Diese negativen Verteilungswirkungen sind jedoch zu vermeiden, wenn die Einfachsteuer im Rahmen einer mehrjährigen Übergangszeit schrittweise eingeführt wird und zunächst die oben erwähnten Stufentarife (mit Sätzen von

15 %, 25 % und 35 % bzw. 20 % und 30 % in einer zehnjährigen Übergangsperiode) zur Anwendung kommen.

IV. Veranlagungssimulation auf der Unternehmensebene

Das Potsdamer Mikrosimulationsmodell erlaubt aufgrund nicht auszugleichender Datenmängel keine Simulation der Auswirkungen von Steuerreformen auf die Unternehmen in ihren verschiedenen Rechtsformen. Es ist davon auszugehen, dass zumindest in absehbarer Zeit keine geeigneten Mikrodaten zur Verfügung stehen werden, da Unternehmensdaten eine hohe Sensibilität aufweisen und ihre Anonymisierung kaum möglich erscheint; zudem sind die Betriebsgrößenklassen sehr ungleichmäßig besetzt, wobei eine geringe Klassenbesetzung, aber auch die Zusammenführung verschiedener statistischer Daten eine Re-anonymsierung begünstigen dürften. Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW Berlin) hat daher einen Unternehmensdatensatz zusammengeführt (DIW-Modellunternehmen), in denen die wesentlichen Unternehmensdaten (verkürzte Bilanzstruktur und Gewerbeertrag[34]) von 51.458 (kleinen und großen) Einzelgewerbetreibenden, 28450 (kleinen, mittleren und großen) Personengesellschaften und 50.504 (kleinen, mittleren und großen) Kapitalgesellschaften enthalten sind. Diese Daten wurden aus der Gewerbesteuerstatistik und Einheitswertstatistik 1995 hergeleitet, wobei im Zusammenhang mit den Kapitalgesellschaften ergänzend auf die Körperschaftsteuerstatistik zurückgegriffen werden konnte.[35] Dabei ist erwähnenswert, dass aufgrund der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer nach 1995 keine solche statistische Grundlage mehr zur Verfügung stehen wird. Man kann die Zeitferne und mangelnde repräsentative Qualität beklagen, dennoch bietet diese statistische Grundlage für eine Veranlagungssimulation eine durchaus interessante Anknüpfungsgrundlage.

IV.1. Zur Methode der Veranlagungssimulation

Bei der Veranlagungssimulation sind die einzelnen Unternehmenssteuerarten sowie deren Wechselwirkungen zu berücksichtigen, da die Berechnung einer Steuerart erst die Bestimmung der Steuerschuld einer anderen Steuerart voraussetzt. Einzelunternehmen und Personengesellschaften unterliegen im gegenwärtigen deutschen Steuerrecht (siehe Überblick 2) der Gewerbesteuerveranlagung und der Einkommensteuerveranlagung, wobei der weitere Belastungsvergleich in unserem Beispiel auf das Jahr 2004 – also nach Umsetzung aller Schritte der Eichel-Reform – abgestellt wird. Bei den Kapitalgesellschaften ist zusätzlich die Ausschüttung von steuerlicher Bedeutung, wobei die ausgeschütteten Gewinne auf der Ebene der Anteilseigner gemäß dem Halbeinkünfteverfahren in die Einkommensteuerveranlagung einbezogen werden. Um einen sauberen Vergleich der Simulationsergebnisse bei unterschiedlichen Rechtsformen durchführen zu können, müssen die subjektiven Merkmale der Steuerpflichtigen bei der Einkommensteuerveranlagung konstant gehalten werden. Dabei sei unterstellt, dass der Steuerpflichtige verheiratet ist, zu seinem Haushalt ein Kind gehört, er frei

[34] Angegeben werden der Einheitswert und das Gewerbekapital (jeweils in tausend DM). Bei den Aktiva ist die Summe des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens zu finden und unter den Passiva werden das Eigenkapital, Verbindlichkeiten sowie die Summe der Schulden und sonstigen Abzüge aufgeführt. Ferner wird der Gewinn aus Gewerbebetrieb mit den jeweiligen Hinzurechnungen und Kürzungen sowie die Verzinsung des Fremdkapitals angegeben.

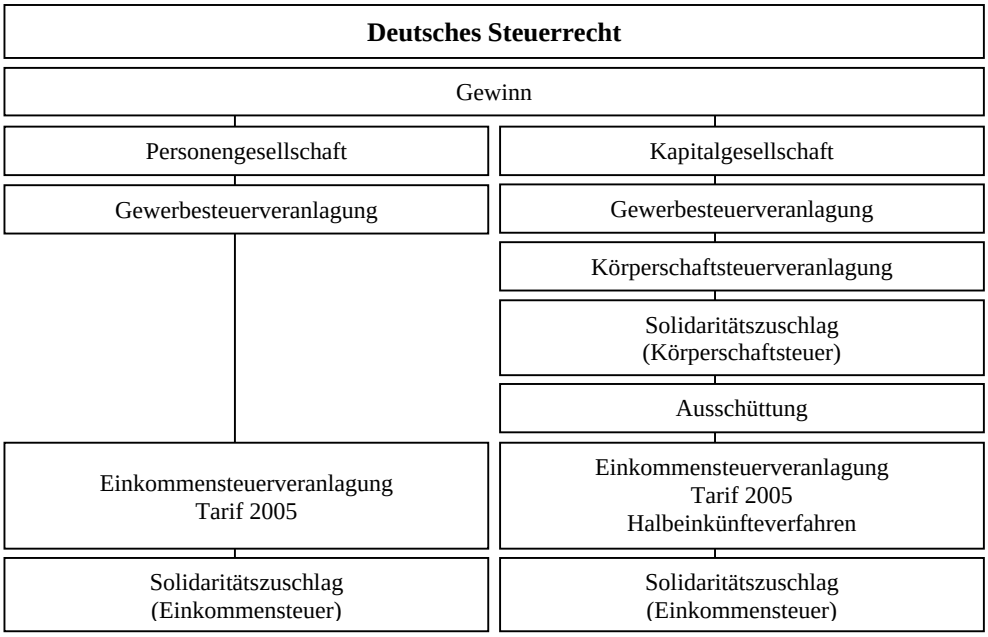
[35] Zu Einzelheiten vgl. *Flach* (2003).

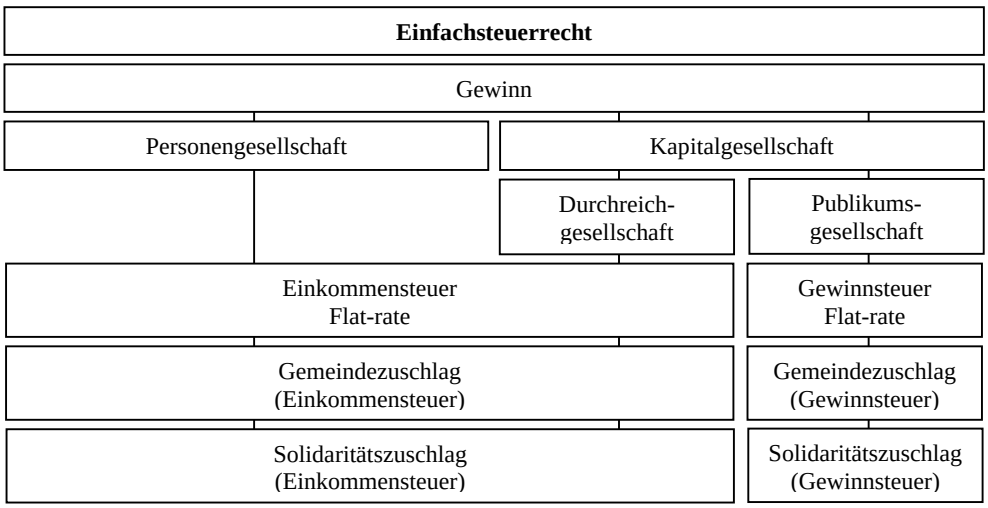
willig in der GRV und GKV versichert ist, keine anderen Einkünfte bezieht und der Hebesatz der Gemeinde 385 % beträgt.

Außerdem wird die Veranlagungssimulation für den Gesetzentwurf Einfachsteuer durchgeführt, wobei im Folgenden die Simulationsergebnisse mit dem Status quo des Jahres 2004 konfrontiert werden. Der Simulationsablauf wird dabei wesentlich vereinfacht (siehe Überblick 2), da die Gewerbeertragsteuer durch einen Gemeindezuschlag zur Einkommensteuer ersetzt wird.

Überblick 2:

Veranlagungssimulation





Quelle: In Anlehnung an *Flach* (2003).

Aus Übersicht 2 wird auch deutlich, dass die kleinen und mittleren Kapitalgesellschaften als Durchreichgesellschaften wie die Einzelunternehmen und Personengesellschaften behandelt werden. Nur die großen Publikumsgesellschaften, die börsennotiert sind und eine permanent wechselnde Zusammensetzung ihrer Anteilseigner haben, werden abschließend auf der Unternehmensebene mit der Flat-rate besteuert. Eine Besteuerung der Dividenden und Veräußerungsgewinne findet konsequenterweise nicht statt. Dabei wird eine Flat-rate von 25 % unterstellt und der Schutzzins beläuft sich auf 5 %.[36]

Die Zinsbereinigung der Einfachsteuer setzt am Eigenkapital der Unternehmen an. Die im Datensatz enthaltenen Modellunternehmen weisen ein Eigenkapital auf, das mit der Unternehmensgröße wächst. Dabei beträgt beispielsweise das durchschnittliche Eigenkapital der kleinen Einzelunternehmen 18.316 DM und der großen Personengesellschaften 4.851.539 DM; der jeweilige Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt 58.452 DM bzw. 1.584.465 DM, wobei Die Eigenkapitalrendite von 314 % auf 33 % sinkt.[37] Die Kapitalgesellschaften weisen Renditen zwischen 84 % und 29 % auf.[38]

IV.2. Schutzzinsabzug und Zuschlagssatz

Der Zinsbereinigung wird häufig vorgeworfen, dass diese weitgehend zu einer Steuerfreiheit der Gewinne beitragen würde – die Unternehmen also steuerlich unbelastet blieben. Angesichts der ausgewiesenen Eigenkapitalrenditen sind derartige Vermutung allerdings unrealistisch. So beträgt bei den Einzelunternehmen und Personengesellschaften der Schutzzinsabzug zwischen 2 % (bei den kleinen Einzelunternehmen KEU) und 15 % (bei den großen Personengesellschaften GPG) der Gewinne aus Gewerbebetrieb; die Spanne bei den Kapitalgesellschaften liegt zwischen 6 % (bei den kleinen Kapitalgesellschaften KK) und 17 % (bei den großen Kapitalgesellschaften GK).[39] Geht man davon aus, dass die 130.412 Modellunternehmen im DIW-Datensatz wenn auch nicht repräsentativ, aber doch in etwa die Situa

---

[36] Angesichts der geringen Umlaufrendite für staatliche Wertpapiere erscheint der Wert etwas hochgegriffen; er könnte derzeit auch mit 4 % unterstellt werden.

[37] Die kleinen und großen Einzelunternehmen sind im Folgenden mit KEU und GEU abgekürzt, die kleinen, mittleren und großen Personengesellschaften mit KPG, MPG und GPG sowie die kleinen, mittleren und großen Kapitalgesellschaften mit KK, MK und GK. An letzteren bedeutet der hinzugefügte Buchstabe D eine Durchreichgesellschaft sowie P eine Publikumsgesellschaft. Die Gewinne aus Gewerbebetrieb, das Eigenkapital und die Rendite der Modellunternehmen stellen sich wie folgt dar:

	Gewinne aus Gewerbebetrieb	Eigenkapital	Rendite	Schutzzinsabzug
KEU =	58.452 DM	18.613 DM	314 %	2 %
GEU =	83.772 DM	209.353 DM	40 %	12 %
KPG =	104.380 DM	217.702 DM	48 %	10 %
MPG =	429.357 DM	1.115.705 DM	38 %	13 %
GPG =	1.584.465 DM	4.851.539 DM	33 %	15 %
KK =	32.531 DM	38.626 DM	84 %	6 %
MK =	166.171 DM	244.472 DM	68 %	7 %
GK =	2.185.856 DM	7.414.310 DM	29 %	17 %

[38] Erfahrungswerte aus Untersuchungen aus anderen europäischen Ländern weisen für den gewerblichen Bereich ähnlich hohe Eigenkapitalrenditen aus. Zu bedenken ist allerdings, dass im Jahre 1995 in Deutschland noch die Vermögenssteuer und Gewerbekapitalsteuer gegolten haben, welche in der Regel ein Verminderung des Eigenkapitalausweises zur Folge haben. Das kann sich infolge der Abschaffung dieser beiden Steuern auf das Betriebsvermögen geändert haben, sodass auch die Eigenkapitalrenditen niedriger sind. Empirische Angaben über mögliche Verhaltensanpassungen sind nicht verfügbar.

[39] Die Werte für den Schutzzinsabzug sind ebenfalls in der Fußnote 37 aufgeführt.

tion des deutschen Unternehmenssektors widerspiegeln, dann würde die Zinsbereinigung bei einem Schutzzinsabzug von 5 % die Gewinne aus Gewerbebetrieb um rund 7,4 % verringern, wobei die Gewichtung mit den jeweiligen Anteilen der Unternehmensform an der Zahl der Modellunternehmen vorgenommen worden ist. In dieser Größenordnung dürfte sich dann auch die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) der Einzelunternehmen und Personengesellschaften sowie der Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaften verringern. Eine Zinsbereinigung und damit die Eliminierung der Lawinenwirkungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung vermindert die Bemessungsgrundlage folglich weitaus weniger als die vielen Sonderregelungen, die eine Erosion der Bemessungsgrundlage im Bereich der traditionellen Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung ausgelöst haben.

Der Heidelberger Steuerkreis schlägt außerdem vor, die derzeitige Gewerbeertragsteuer durch einen Gemeindezuschlag zur Einfachsteuer zu ersetzen.[40] Um das Gewerbesteueraufkommen bei einem unterstellten durchschnittlichen gemeindlichen Hebesatz von 385 % durch einen aufkommensgleichen Gemeindezuschlag zur Einfachsteuer zu erzielen, müsste auf der Ebene der gewerblichen Unternehmen ein Zuschlagsatz von 29 % angewendet werden. Soll sich der Gemeindezuschlag nicht nur auf die Gewinne auf Gewerbebetrieb, sondern die gesamte Einfachsteuerbemessungsgrundlage (also die Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit, selbständiger Erwerbstätigkeit – darunter die bisherigen Einkunftsarten 1 und 2, Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – und Vorsorgeeinkünfte) erstrecken, könnte bei einem einheitlichen Zuschlagssatz auf diese drei Einkunftsarten der Zuschlagsatz auf unter 10 % gesenkt werden. Alle Steuerbürger und nicht nur die gewerblichen Unternehmen wären dann an der Aufbringung dieser wichtigen Kommunalsteuer beteiligt, sodass auch das Interesse der Steuerbürger an der Ausgabenpolitik der Gemeinden gestärkt würde, was zugleich den Druck auf effizientes staatliches Handeln erhöhen würde.

IV.3. Steuerbelastung und Rechtsform

Aufgrund der Dualität von Einkommen- und Körperschaftsteuer und des unterschiedlichen Ausschüttungsverhaltens der Kapitalgesellschaften hängt die effektive Grenz- und Durchschnittssteuerbelastung der derzeitigen Unternehmensbesteuerung von der Rechtsform und der Ausschüttungsquote ab. In der folgenden Analyse sei daher zum einen die volle Gewinnthesaurierung und als anderes Extrem die volle Gewinnausschüttung beispielhaft betrachtet. Die dunkelgrauen Säulen in Abbildung 3 stellen die Grenzbelastung gemäß der 2004 geltenden Unternehmensbesteuerung für die Unternehmen der verschiedenen betrachteten Rechtsformen dar. Es tritt deutlich hervor, dass die durchschnittliche Marginalbelastung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften deutlich höher ausfällt als bei den Kapitalgesellschaften, die ihre Gewinne vollständig thesaurieren.

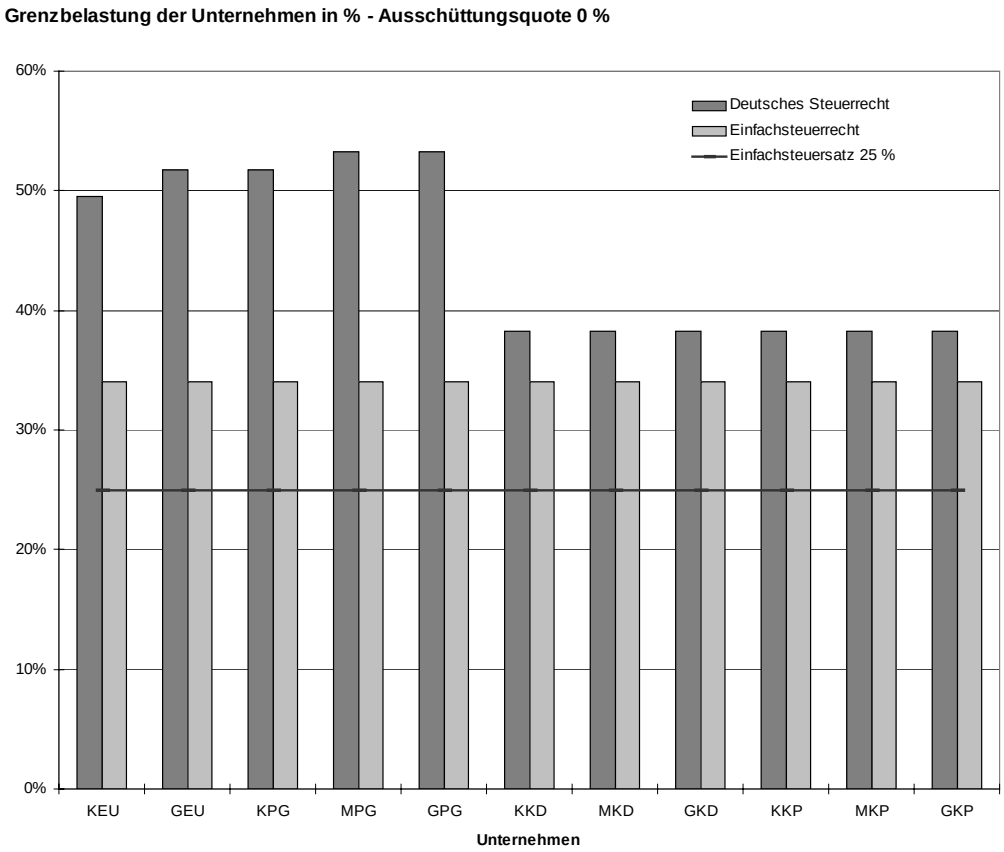
Abbildung 3 zeigt außerdem die Unternehmensbelastung im Falle der Einfachsteuer (hellgraue Säulen). Die Marginalbelastung übersteigt die 25 % Flat-rate, weil außerdem der Solidarzuschlag und der Gemeindezuschlag zur Einfachsteuer Berücksichtigung finden. Es sei allerdings festgehalten, dass für alle Unternehmen unabhängig von der Rechtsform eine gleiche Marginalbelastung gegeben ist. Noch gravierender als die Marginalbelastung differiert die effektive Durchschnittsbelastung (siehe Abbildung 4). Kleine Personengesellschaften

[40] Vgl. *Rose* (2002a, S. 29 ff.); dort werden auch mögliche Alternativen aufgezeigt.

(KPG), aber insbesondere mittlere und große Personengesellschaften (MPG und GPG) werden derzeit steuerlich stärker belastet als mittlere und große Kapitalgesellschaften (in Form der Publikumsgesellschaft MKP und GKP).

Abbildung 3:

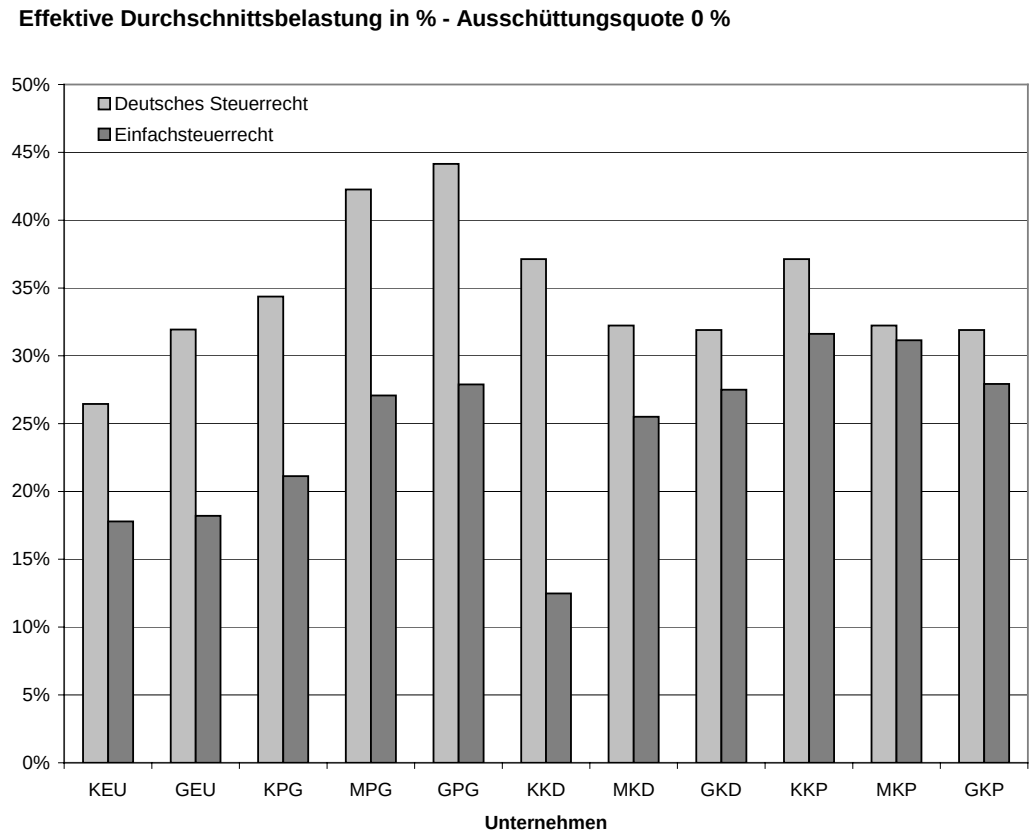
Belastungsvergleich Eichel-Reform und Einfachsteuer



Quelle: Eigene Berechnungen.

Abbildung 4:

Belastungsvergleich Eichel-Reform und Einfachsteuer



Quelle: Eigene Berechnungen.

Aufgrund der lediglich indirekten Progression der Einfachsteuer differiert auch hier die Höhe der Steuerbelastung in Abhängigkeit von der Höhe des Gewinns, wobei der Abbau der Grenzsteuerbelastung und die Zinsbereinigung aber generell zu einer Reduzierung der Steuerschuld führt.[41] Bei den kleinen Kapitalgesellschaften, welche die Form der Durchreichgesellschaft wählen (KKD), ist die Durchschnittsbelastung deutlich geringer, weil die Gesellschafter hier ihre Gewinne in die private Besteuerungssphäre durchreichen dürfen, sodass nunmehr die persönlichen Abzüge der Einfachsteuer die durchschnittliche Steuerbelastung wesentlich reduzieren. Würden die kleinen Kapitalgesellschaften hingegen die Form der Publikumsgesellschaft wählen (KKP), wäre ihre Steuerbelastung auch unter dem Einfachsteuerregime deutlich höher.

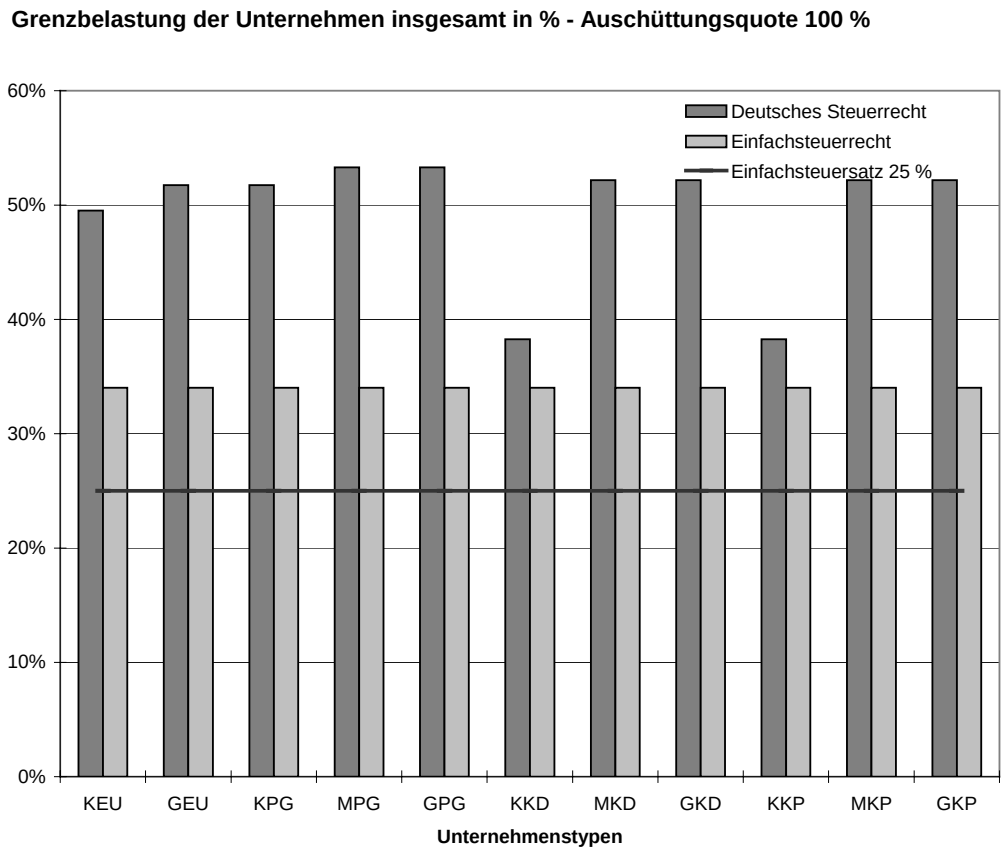
Im Falle der Vollausschüttung steigen im geltenden Unternehmenssteuerrecht die Marginalbelastungen bei den mittleren und großen Kapitalgesellschaften (MK und GK) deutlich an, weil hier nun die höheren Grenzsteuersätze der Einkommensteuer greifen (siehe Abbildung 5), während der Gewinn der kleinen Kapitalgesellschaften weit unter den höchsten

[41] In der Veranlagungssimulation kann infolge eines fehlenden Gesamtsteueraufkommens nicht wie in der Mikrosimulation von Aufkommensgleichheit ausgegangen werden. Diese Tatsache darf bei dem Vergleich der Steuerbelastung beider Steuersysteme nicht außer Acht gelassen werden.

Marginalsätzen der Einkommensteuer verbleibt, sodass hier keine Erhöhungen eintreten. Auch die effektive Durchschnittssteuerbelastung steigt für alle Kapitalgesellschaften (siehe Abbildung 6) deutlich an. Demgegenüber bleibt die Grenz- und Durchschnittsbelastung der Einfachsteuer unverändert, sie ist wie oben erwähnt ausschüttungsneutral.

Abbildung 5:

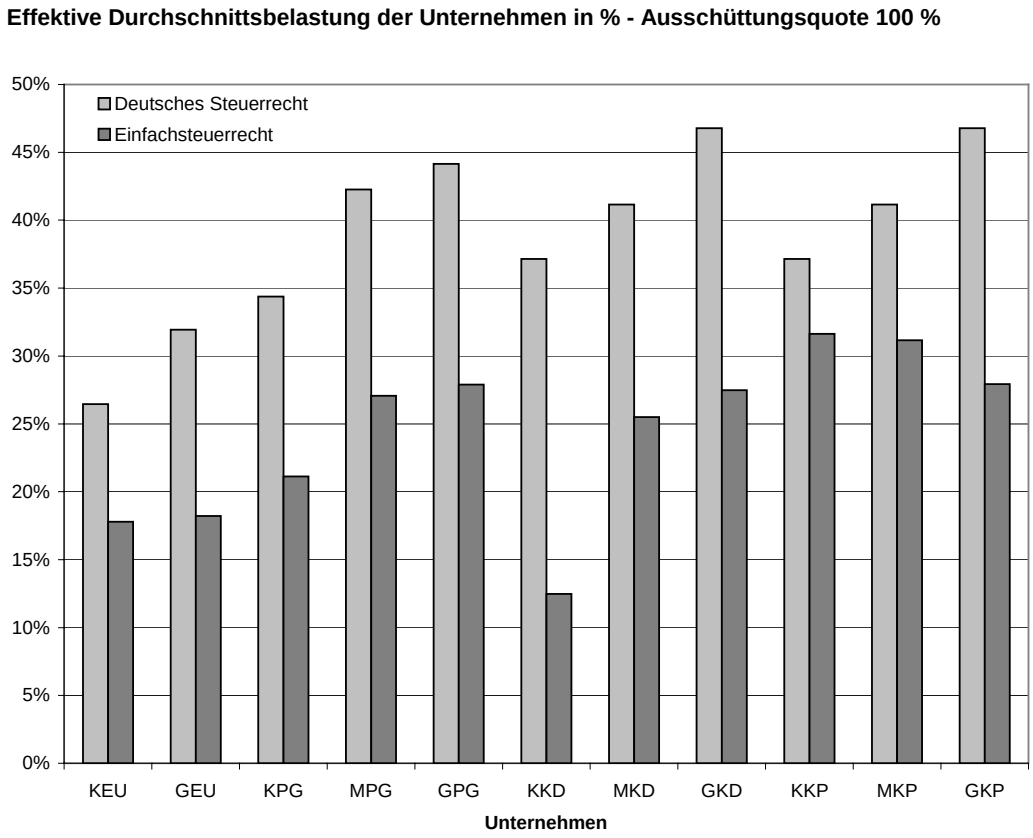
Belastungsvergleich Eichel-Reform und Einfachsteuer



Quelle: Eigene Berechnungen.

Abbildung 6:

Belastungsvergleich Eichel-Reform und Einfachsteuer



Quelle: Eigene Berechnungen.

V. Zusammenfassung

Gegenüber dem heutigen traditionellen Einkommensteuersystem entfallen infolge des Abbaus der direkten Progression, der nachgelagerten Besteuerung der Vorsorgeeinkünfte (Sparbereinigung) und des Schutzzinsabzugs bei den Kapitaleinkommen (Zinsbereinigung) alle fragwürdigen interpersonellen und intertemporalen Verteilungswirkungen. Im Bereich der Haushaltsbesteuerung führt die Einfachsteuer zu einer gleichmäßigen Belastung des Lebenseinkommens aus Arbeit und Kapital, wobei die intertemporale Neutralität der Konsumentscheidung gewahrt bleibt. Die Diskriminierung von Kapitalbildung und Kapitaleinkommen entfällt – ein wichtiger Aspekt zur Lösung der demographischen Probleme bei der sozialen Sicherung, bei denen nur eine verstärkte Kapitalbildung die Belastung der zukünftigen Generationen mildern kann.

Im Unternehmensbereich sorgt die Einfachsteuer als integrierte Einkommen- und Gewinnsteuer für eine einheitliche Marginalbelastung aller Unternehmen, unabhängig von der jeweiligen Rechtsform. Die Marginalbelastung für kleine und mittleren Unternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) wird ebenso nachhaltig gesenkt wie die Durchschnittsbelastung für kleine Kapitalgesellschaften. Letztere und die mittleren Kapitalgesellschaften profitieren darüber hinaus von der Einführung der Durchreichgesellschaft, die gerade deren Durchschnittssteuerbelastung spürbar abbaut. Damit käme die Einführung der Einfachsteuer einer steuerliche Rehabilitation der kleinen und mittleren Unternehmen gleich, die über Jahre hinweg in Deutschland die höchsten Steuerlasten getragen haben und zugleich die Leistungsträger unserer Gesellschaft darstellten.

Aus steuertheoretischer Sicht erfüllt die Einfachsteuer in geradezu beispielhafter Art und Weise nahezu alle Neutralitätspostulate. Sie ist rechtsform- wie ausschüttungsneutral, unabhängig von der Finanzierungsart und zugleich inflationsneutral. Ihre nachhaltige Vereinfachung macht die Steuererklärung für den durchschnittlichen Bürger zu einem kurzen Überprüfungsakt, der in der Mehrzahl der Fälle auf einem einzigen Blatt Papier abgewickelt werden kann, da sowohl die wesentlichen Regelungen zur Bemessungsgrundlage als auch der Steuertarif völlig transparent sind. Die Senkung der Marginalbelastung für die große Mehrzahl der Haushalte und Unternehmen sowie die Vermeidung der Lawinenwirkungen bei der Besteuerung der Kapitaleinkommen setzt enorme positive Anreizwirkungen sowohl für das Arbeitsangebot der Arbeitnehmer als auch für Kapitalangebot und unternehmerische Initiative. Die Einfachsteuer erleichtert also die Reintegration zeitweilig Arbeitsloser in die offiziellen Arbeitsmärkte und reduziert zugleich das Potenzial der Schattenwirtschaft. Produktive Anlageentscheidungen werden darüber hinaus weitaus bedeutsamer als Überlegungen hinsichtlich möglicher Steuervermeidung oder gar Steuerhinterziehung. Effizienzsteigerungen und zurückkehrende Wachstumsdynamik werden des Weiteren den Standort verbessern und eine Rückwanderung von Kapital induzieren, was über zusätzliche Investitionen die Zahl der Arbeitsplätze wachsen lassen und die Arbeitslosigkeit abbauen würde.

Wachstumsdynamik und Abbau der Arbeitslosigkeit sorgen zugleich für eine wachsende Einfachsteuerbemessungsgrundlage und ein zunehmendes Steueraufkommen. Nach der notwendigen Haushaltskonsolidierung verbleiben mittel- bis längerfristig Zusatzaufkommen, die in sozialer Perspektive zu einer Erhöhung des Grundfreibetrags (Konsumexistenzminimums) bzw. aus Effizienzsicht zu einem weiteren Abbau der Grenzbelastung genutzt werden können. Außerdem ermöglicht die Einfachsteuer aufgrund der Abstimmung mit den Sozialbeiträgen einen gleitenden Übergang aus dem Transfersystem in das Markteinkommen, ohne dass hohe

Armutsfallen wirksam werden. Sie bildet ein Kernelement für die Integration von Steuer- und Transfersystem, wie das in einigen unserer Nachbarländer schon vor geraumer Zeit gelungen ist.

Literaturverzeichnis

Anton, St., Brehe, M. und Petersen, H.-G. (2002): II. Die Einfachsteuer im empirischen Test. In: M. Rose (Hrsg.): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises. Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg, S. 42 – 121.

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

Bork, C. und Müller, K. (1997): Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Reform der Rentenbesteuerung. In: Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge der Universität Potsdam, Nr. 12, Potsdam.

Flach, J. (2003): Die Auswirkung der Unternehmenssteuerreform auf ausgewählte Unternehmen. In: Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge der Universität Potsdam, Potsdam (im Erscheinen).

Kirchhof, P. et al. (2001): Karlsruher Entwurf des Einkommensteuergesetzes. Paul Müller Verlag, Heidelberg.

Petersen, H.-G. (1989): Sozialökonomik. Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, Berlin Köln.

Petersen, H.-G. (1999): Diskussionsbeitrag, in. Manfred Rose (Hrsg.): Steuern einfacher machen! Vorträge des dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998, Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg, S. 95 – 101.

Petersen, H.-G. (2002): Die Einfachsteuer des „Heidelberger Steuerkreises“. In: DSWR, Bd. 9, S. 257 – 260.

Petersen, H.-G. (2003): Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit: Zu einem dynamischen Verständnis von Leistungsfähigkeit. In: M. Ahlheim, H.-D. Wenzel und W. Wiegard (Hrsg.): Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis. Festschrift für Manfred Rose. Springer, Heidelberg et al., S. 59 – 100.

Petersen, H.-G. (2003a): Fiskalischer Föderalismus als Mittel friedlicher Integration: Das Beispiel Bosnien und Herzegowina. In: K.G. Adam und W. Franz (Hrsg.): Instrumente der Finanzpolitik. Grundlagen, Staatsaufgaben, Reformvorschläge. Festschrift für Rolf Peffekoven zum 65. Geburtstag. Frankfurter Allgemeine Buch, Frankfurt am Main, S. 44 – 63.

Petersen, H.-G. und Bork, C. (2000): Revenue and Distributional Effects of the Current Tax Reform Proposals - An Evaluation by Microsimulation. In: H.-G. Petersen und P. Gallgher (Hrsg.): Tax and Transfer Reform in Australia and Germany. Australia Centre Series Vol. 3, Berliner Debatte Wissenschaftsverlag, Berlin.

Rose, M. (Hrsg.) (2002): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises. Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg.

Rose, M. (2002a): I. Die Einfachsteuer: „Das Konzept“. In: M. Rose (Hrsg.): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises. Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg, S. 15 – 41.

Tipke, K. (1993): Die Steuerrechtsordnung. Teil I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtstaatliche Grundlagen. Schmidt Verlag, Köln.

Internetadressen

http://www.dstv.de/einfachst.html

http://www.einfachsteuer.de

http://www.einfachsteuer.de/idee/download/Konzept.pdf

http://marx.wiso.uni-potsdam.de/start/einfachsteuer/index.htm

Also published in this series:

Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge

Nr. 1	7/95	H.-G. Petersen	Economic Aspects of Agricultural Areas Management and Land/Water Ecotones Conservation
Nr. 2	7/95	H.-G. Petersen	Pros and Cons of a Negative Income Tax
Nr. 3	7/95	C. Sowada	Haushaltspolitische Konsequenzen steigender Staatsverschuldung in Polen
Nr. 4	8/95	C. Bork	Die Elektrizitätswirtschaft in der Bundesrepublik Deutschland - Das Tarifpreisgenehmigungsverfahren und seine Auswirkungen auf eine potentielle Netzübernahme nach Ablauf von Konzessionsverträgen
Nr. 5	10/95	H.-G. Petersen	Transformation Process After Five Years: Behavioral Adaptation and Institutional Change - The Polish Case
Nr. 6	11/95	C. Bork K. Müller H.-G. Petersen S. Wirths	Wider den Sachzeitwert - Untersuchung zur Frage des angemessenen Übernahmepreises von Elektrizitätsversorgungsnetzen
Nr. 7	1/96	C. Sowada	Sozialpolitik im Transformationsprozess am Beispiel Polens
Nr. 8	4/96	K. Müller T. Nagel H.-G. Petersen	Ökosteuerreform und Senkung der direkten Abgaben: Zu einer Neugestaltung des deutschen Steuer- und Transfersystems
Nr. 9	6/96	H.-P. Weikard	The Rawlsian Principles of Justice Reconsidered
Nr. 10	9/96	H.-G. Petersen	Effizienz, Gerechtigkeit und der Standort Deutschland
Nr. 11	10/96	H.-P. Weikard	Sustainable Freedom of Choice - A New Concept
Nr. 12	2/97	C. Bork K. Müller	Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Reform der Rentenbesteuerung mit einem Kommentar von H.-P. Weikard zu Rentenbesteuerung und Korrespondenzprinzip
Nr. 13	2/97	C. Bork	Ein einfaches mikroökonomisches Gruppensimulationsmodell zur Einkommensbesteuerung
Nr. 14	3/97	H.-G. Petersen	Das Neuseeland Experiment: Ist das die zukünftige Entwicklung des deutschen Sozialstaats?
Nr. 15	4/97	H.-P. Weikard	Contractarian Approaches to Intergenerational Justice
Nr. 16	8/97	H.-G. Petersen C. Bork	Schriftliche Stellungnahme zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes (StRG) 1999 der Fraktionen CDU/CSU und F.D.P.
Nr. 17	10/97	H.-P. Weikard	Property Rights and Resource Allocation in an Overlapping Generations Modell
Nr. 18	10/97	C. Sowada	Wieviel Staat braucht der Markt und wieviel Staat braucht die Gerechtigkeit? Transformation des polnischen Sozialversicherungssystems im Lichte der deutschen Erfahrungen
Nr. 19	12/97	C. Bork K. Müller	Effekte der Verrechnungsmöglichkeit negativer Einkünfte im deutschen Einkommensteuerrecht
Nr. 20	01/98	C. Bork H.-G. Petersen	Ein Vergleich möglicher Datensätze zur Eignung für steuerpolitische Simulationsrechnungen
Nr. 21	02/98	S. Gabbert H.-P. Weikard	Food Deficits, Food Security and Food Aid: Concepts and Measurement
Nr. 22	01/99	H.-G. Petersen C. Bork	Finanzpolitischer Reformbedarf jenseits der Besteuerung Konsequenzen für die Aufgabenseite

Nr. 23	02/99	C. Sowada	Soziale Reformen in Polen. Zwischen Bewahrung und Neuanfang.
Nr. 24	06/99	G. Leßmann	Zur Theorie der Einstellungen zur Staatstätigkeit – Möglichkeiten und Grenzen der Erfassung -
Nr. 25	07/99	H.-G. Petersen	The German Tax and Transfer System: A Problem Oriented Overview
Nr. 26	07/99	C. Bork H.-G. Petersen	Revenue and Distributional Effects of the Current Tax Reform Proposals in Germany – An Evaluation by Microsimulation
Nr. 27	11/99	H.-G. Petersen	Arbeit organisieren – Sozialstaat erneuern
Nr. 28	11/99	U. Paschen	Die Regionalisierte Ökologische Gesamtrechnung: Mittel zur Darstellung regionaler umweltökonomischer Tatbestände -Hintergrund, Konzeption und Anwendungsmöglichkeiten im Rahmen des interdisziplinären GRANO-Projektes
Nr. 29 a	04/00	H.-G. Petersen S. Anton C. Bork C. Sowada	Gutachten im Auftrag des Ministeriums der Finanzen des Landes Brandenburg: Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung: Mischfinanzierungen und Gemeinschaftsaufgaben (Teil a, Text des Gutachtens)
Nr. 29 b	04/00	s. Nr. 29 a	Titel s. Nr. 29 a (Teil b, tabellarischer Anhang)
Nr. 30	04/00	H.-G. Petersen B. Raffelhüschen	Die gesetzliche und freiwillige Altersvorsorge als Element eines konsumorientierten Steuer- und Sozialsystems
Nr. 31	07/02	S. Anton M. Brehe H.-G. Petersen	Das Konzept der Einfachsteuer im empirischen Text
Nr. 32	08/02	H.-G. Petersen	The Polit-economic Situation in Germany: Chances for Changes in Resource and Energy Economics
Nr. 33	12/02	H.- G. Petersen	Fiskalischer Föderalismus als Mittel friedlicher Integration – das Beispiel Bosnien und Herzegowina
Nr. 34	01/03	H.- G. Petersen M. Rose	Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: Die Einfachsteuer des „Heidelberger Kreises“
Nr. 35	02/03	H.-G. Petersen	Soziale Gerechtigkeit und Leistungsfähigkeit in dynamischer Perspektive
Nr. 36	07/03	H.-G. Petersen	Globalisierung und soziale Gerechtigkeit
Nr. 37	08/03	A. Keser	Staatliche Belastung fabrikneuer PKW im europäischen Vergleich und Preisdiskriminierung auf dem Automobilmarkt (im Druck)
Nr. 38	08/03	J. Ehrke	Die Strukturfonds der EU. Eine ökonomische Einschätzung vor dem Hintergrund ihrer historischen Entwicklung

Specials Series:

Industrial and Social Policies in Countries in Transition

No. S-1	12/97	H.-P. Weikard	Industrial Policies and Social Security: Investigating the Links
No. S-2	06/98	H.-G. Petersen C. Sowada	On the Integration of Industrial and Social Policy in the Transition Process
No. S-3	06/98	B. Czasch A. Balmann M. Odening T. Sobczak M. Switlyk	Die Umstrukturierung landwirtschaftlicher Unternehmen beim Übergang zur Marktwirtschaft unter besonderer Berücksichtigung des Faktors Arbeit
No. S-4	06/98	R. Bakardjieva C. Sowada	Soziale Sicherung in Bulgarien 1991-1997. Entwicklung - Stand - Perspektiven
No. S-5	06/98	R. Bakardjieva	Der Privatisierungsprozeß in Bulgarien - Strategien, Widersprüche und Schlußfolgerungen
No. S-6	06/98	M. Bednarski	Privatisation Policy and Industrial Policy in Poland in the Period of Transformation
No. S-7	06/98	G. D. Demopoulos E. K. Fratzeskos	Macroeconomic Developments and Problems in the Transition Process of the Bulgarian Economy
No. S-8	10/98	P. Kurowski	Scope and Forms of State Support to Enterprises in Poland in Period of Transition
No. S-9	11/98	S. Golinowska	Public Social Expenditures in Poland in the Period of Transition
No. S-10	03/99	M. Switlyk	The Economic Standing of the Partnership Companies which Lease Agricultural Real Estate from the Agricultural Property Agency of the State Treasury in Gorzów Voivodeship in 1996 and 1997
No. S-11	05/99	B. Czasch A. Balmann M. Odening	Organisation und Effizienz landwirtschaftlicher Unternehmen während der Umstrukturierung des Agrarsektors - Eine empirische Analyse für Brandenburg -
No. S-12	06/99	M. Bednarski P. Kurowski	Industrial Policy and Social Strategy at the Corporate Level in Poland: Qestionnaire Results
No. S-13	06/99	H.-G. Petersen A. Naydenov	The Tax and Social Contribution System in Bulgaria: Formal Structure and Possible Impacts
No. S-14	07/99	R. Bakardjieva C. Sowada	The Employment Crisis, Pensions and Poverty in Bulgaria 1990-1998. Trends Consequences – Preventative measures
No. S-15	07/99	R. Rusielik T. Sobczak M. Switlyk	Organisation and Efficiency of Agricultural Enterprises in Transformation: An Empirical Analysis of the Gorzów Voivodeship
No. S-16	07/99	R. Bakardjieva C. Sowada	Privatisation in Bulgaria. Strategies, Methods, Results and Conclusions
No. S-17	07/99	A. Christev H.-G. Petersen	Privatisation and Ownership: The Impact on Firms in Transition Survey Evidence from Bulgaria
No. S-18	07/99	A. Christev H.-P. Weikard	Social Benefits and the Enterprise: Some Recent Evidence from Bulgaria and Poland
No. S-19	07/99	A. Christev F. FitzRoy	Employment and Wages in Transition: Panel Evidence from Poland
No. S-20	07/99	H.-G. Petersen C. Sowada	The Polish an Bulgarian Questionnaires