

Flat Tax oder Duale Einkommensteuer?
Zwei Entwürfe zur Reform
der deutschen Einkommensbesteuerung¹

1. Warum eine Einkommensteuerreform notwendig ist	2
2. Für eine Flat Tax	3
3. Gestaltungselemente einer Flat Tax	7
4. Die Duale Einkommensteuer als Alternative ?	11
<i>a) Die Konzeption einer Dualen Einkommensteuer</i>	<i>11</i>
<i>b) Die Belastung des Arbeitseinkommens im Rahmen der FT und der DIT</i>	<i>16</i>
5. Die Flat Tax in der Unternehmensbesteuerung	19
6. Die Duale Einkommensteuer in der Unternehmensbesteuerung	23
7. Grenzüberschreitende Investitionen	27
8. Zusammenfassung	29

¹ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen (Juli 2004)

1. Warum eine Einkommensteuerreform notwendig ist

Der Verdross über die deutsche Einkommensbesteuerung² ist groß. Sie ist kompliziert, sie ist im internationalen Vergleich - jedenfalls soweit sie Unternehmen trifft - hoch, sie ist in vieler Beziehung aneutral und damit gestaltungsanfällig und sie ändert sich oft, häufig noch bevor die Steuerpflichtigen die vorangegangenen Änderungen erfasst haben. Dazu wird sie allenthalben als ungerecht empfunden. Nicht alle Vorwürfe sind berechtigt. Aber sie sind Symptom für eine insgesamt reformbedürftige Steuer.

Die Politik hat dies erkannt. Reformvorschläge wachsen wie Pilze aus dem Boden. Alle versprechen größere Steuergerechtigkeit, Einfachheit, Neutralität. Aber eine alle Wünsche befriedigende, optimale Einkommensteuer gibt es nicht. Sie ist Illusion – schon deswegen, weil sie letztlich den Staat an dem beteiligen muss, was die Bürger als das Ihre, das von ihnen zumeist mühsam Erarbeitete, erachten.

Jede Einkommensteuer – wie im Übrigen auch jede andere Steuer – ist ein Kompromiss zwischen vielen, nur schwer zu vereinbarenden Zielen. Sie muss notwendigerweise Gewichte setzen und letztlich den Schwerpunkt auf das für am wichtigsten Gehaltene legen. Daraus folgt, dass es auch keinen dauerhaften, lange Zeiten überdauernden Kompromiss geben dürfte; denn die Gewichtungen ändern sich. So wurde der Einkommensteuer über viele Jahre die Aufgabe zugewiesen, als ungerecht empfundene Verteilungsergebnisse des Marktes zu korrigieren. Eine steile direkte Progression und eine Vielzahl von Abzugsmöglichkeiten erschienen als die dafür geeigneten Instrumente. Damit wurde eine Entwicklung geprägt, die in ein undurchschaubares Gewirr von Einzelbestimmungen mündete und nicht zuletzt wegen dieser Unüberschaubarkeit die angestrebte Gerechtigkeit gründlich verfehlt: *Summum jus, summa injuria*.

Zudem hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, dass über die Verteilung nicht unabhängig von der Verteilungsmasse entschieden werden kann. Wachstumsschwäche, Unterbeschäftigung, Leistungsverweigerung sind keine unvermeidlichen volkswirtschaftlichen Schicksale, sondern auch die Folge einseitig konzipierter Steuer- und Transfersysteme. Nicht zuletzt die Besteuerung des Einkommens in seinen verschiedenen Formen als Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen kann dazu führen, dass mögliches Einkommen gar nicht erst entsteht oder verlagert oder steuerlich verheimlicht wird. Dies würde schwere volkswirtschaftliche Schäden verursachen. In einer solchen Lage gewinnen gegenüber der Umverteilung andere Besteuerungsziele die Oberhand. Nicht dass die steuerliche Gerechtigkeit deswegen vernachlässigt werden dürfte – aber sie muss so geübt werden, dass sie die Erfüllung der aktuellen Anforderungen nicht verhindert. Gelingt dies nicht, gerät sogar die Einkommensbesteuerung als solche ins Zwielficht.

² Einkommen werden generell der Einkommensteuer unterworfen; soweit es sich um Körperschaftsgewinne handelt, kommt die Körperschaftsteuer zur Anwendung. Die folgenden Reformvorschläge beziehen sich sowohl auf die Einkommensteuer als auch – soweit der Sache nach passend - auf die Körperschaftsteuer.

Die aktuellen Aufgaben liegen auf der Hand: Die Einkommensbesteuerung darf die individuelle Bereitschaft, in Deutschland Einkommen zu erwirtschaften und zu versteuern, nicht so sehr beeinträchtigen, wie dies offenbar gegenwärtig der Fall ist. Sorgen bereitet vor allem die Neigung vieler Unternehmen, ihre Produktion ins Ausland zu verlagern. Gerade dafür wird auch die vergleichsweise hohe Steuerbelastung der in Deutschland erzielten Gewinne verantwortlich gemacht. Deshalb müssen die Steuerzahllasten weiter zurückgehen. Darüber hinaus muss die Gestaltbarkeit steuerlicher Sachverhalte begrenzt werden. Die Möglichkeiten der Steuergestaltung verleiten die Wirtschaftssubjekte nämlich zu steuerlich bedingtem Verhalten und verursachen damit Zusatzkosten der Besteuerung, die nicht selten über den reinen Steuerzahllasten liegen. Demgegenüber macht eine Einkommensteuer, die ein weites Spektrum möglicher Verhaltensweisen stets mit den gleichen steuerlichen Folgen belegt, steuerliche Gestaltungen unattraktiv und damit entbehrlich. Unternehmer und Anbieter von Faktorleistungen werden ihre Entscheidungen dann weniger an steuerlichen Erwägungen orientieren und sich auf ökonomische Ergebnisse konzentrieren. Dies fördert nicht nur ihr eigenes Wohlergehen, sondern kommt dem Ganzen zugute.

Neben einer Steuersenkung ist also wesentliches Ziel einer aktuellen Steuerreform die Einführung und Durchsetzung einer möglichst einfachen und neutralen Einkommensbesteuerung. Aber gerade das ist nicht einfach; denn die zu erfassenden wirtschaftlichen Sachverhalte selbst sind kompliziert. Die Einkommensbesteuerung steht damit vor dem Dilemma, die Regeln zur Einkommensermittlung so genau zu bestimmen, dass möglichst alles wirtschaftliche Einkommen der Besteuerung unterliegt, gleichzeitig aber so einfach zu fassen, dass jedermann ohne große Mühe das Einkommen ermitteln und die einkommensteuerlichen Folgen seines Handelns überblicken kann.

2. Für eine Flat Tax

Nach Auffassung des Beirats dient diesem Ziel eine – nach dem Sprachgebrauch ihrer amerikanischen Initiatoren – **Flat Tax (FT)**, die sinngemäß als „Ein-Stufen-Steuer“ bezeichnet werden könnte. Inhaltlich handelt es sich dabei um eine Einkommensteuer, die das wirtschaftliche Einkommen möglichst vollständig erfasst³, also keine Ausnahmen zulässt, und dieses Einkommen mit einem vergleichsweise niedrigen, einheitlichen Satz besteuert. Auf der persönlichen Ebene werden aber relativ hohe Freibeträge gewährt, so dass der Tarif insgesamt eine (indirekt) progressive Wirkung entfaltet.

Der einheitliche Steuersatz hat große Vorteile. Zwar liegt das Problem der geltenden deutschen Einkommensteuer zunächst nicht im Tarif, und die Ablösung des linear progressiven

³ Nach dem ursprünglichen Vorschlag sollten gesparte Einkommensteile freigestellt, also nur der Konsum besteuert werden. Diesen Aspekt greift der Beirat nicht auf. Im Übrigen wird der Konsum in den Staaten der Europäischen Union bereits durch die – harmonisierte – Umsatzsteuer belastet.

Tarifs durch einen Mehrstufentarif schafft wegen des Anstiegs der marginalen Steuersätze nicht die Vereinfachung, die mit einer solchen Reform angestrebt wird. Die Einführung eines einheitlichen Satzes ist allerdings weit mehr als eine der üblichen Tarifänderungen. Sie führt dazu, dass eine ganze Reihe von neuralgischen Punkten der direkt progressiven Einkommensteuer entschärft oder gar gegenstandslos wird:

- Der einheitliche Satz erlaubt es, Einkünfte im größeren Umfang an der Quelle zu besteuern. So werden z.B. Löhne und Kapitalerträge abschließend bei der auszahlenden Stelle besteuert - es sei denn, der Einkommensempfänger kann den Grundfreibetrag, Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben oder ausgleichsfähige Verluste nicht anders als in einer Einkommensteuererklärung geltend machen. Zumeist wird sich dies aber durch Eintragung in die Lohnsteuerkarten bzw. durch eine entsprechende Freistellung vermeiden lassen. In keinem Fall besteht die Gefahr, dass durch eine unterlassene Deklaration dieser Einkünfte die Steuerschuld verkürzt wird.
- Der einheitliche Satz vermindert wesentliche steuerliche Anreize, Einkommen bestimmten Perioden oder Personen zuzuordnen. So ist es weniger bedeutsam, ob ein bestimmtes Einkommen in einem einkommensschwachen oder in einem einkommensstarken Jahr anfällt. Auch können Steuerpflichtige in der Regel nichts mehr gewinnen, wenn sie ein bestimmtes Einkommen auf andere Personen verlagern, deren eigenes Einkommen den Grundfreibetrag übersteigt.
- Der einheitliche Steuersatz entschärft die Diskussion um die Berechtigung des Ehegattensplittings. Auch bei Eheleuten ist es dann nämlich generell ohne Bedeutung, welchem der beiden Partner welcher Teil des gemeinsamen Einkommens zugerechnet wird. Es genügt, den durch einen Ehepartner möglicherweise nicht ausgenutzten Teil seines Grundfreibetrags auf den anderen Ehepartner zu übertragen.
- Das bisherige System der Lohnsteuerklassen entfällt – und damit auch die andauernde Kritik an den vermeintlich überhöhten Steuersätzen der Klassen V und VI⁴. Es genügt, die Freibeträge auf der Lohnsteuerkarte einzutragen.
- Zumindest erwägenswert wäre auch ein Wegfall des Progressionsvorbehalts, über den im geltenden System bestimmte steuerbefreite Einnahmen wie Auslandseinkünfte bei der Ermittlung des auf das zu versteuernde Einkommen anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt werden.
- Der einheitliche Tarif verhindert die beim direkt progressiven Tarif oft als Problem betrachtete Regressivwirkung von Abzügen von der Bemessungsgrundlage. Damit erübrigt sich die notorische Streitfrage, ob bestimmte Abzugsbeträge bei der Bemessungsgrundlage

⁴ Die Abschaffung der Lohnsteuerklassen würde zudem den Misstand beseitigen, dass mit einer „strategischen“ Wahl der Lohnsteuerklasse auch die Höhe von Sozialleistungen (Arbeitslosengeld) beeinflusst werden kann.

oder bei der Steuerschuld zum Ansatz kommen sollen. Auch ist nicht mehr wie heute zu prüfen, ob Eltern anstelle eines Kindergeldes ein Kinderfreibetrag eingeräumt werden muss, um die gebotene Entlastung zu erreichen. Unter realistischen Annahmen über die Höhe des einheitlichen Steuersatzes reicht das heutige Kindergeld aus, um das Existenzminimum des Kindes de facto freizustellen; der Kinderfreibetrag wird entbehrlich.

- Der einheitliche Steuersatz schafft zudem ein Höchstmaß an Klarheit über den steuerlichen Anteil jedweden zusätzlich erwirtschafteten Einkommens.
- Der einheitliche Steuersatz entschärft ein letztlich noch von keinem Körperschaftsteuersystem gelöstes Problem: die neutrale Verknüpfung von Einkommen- und Körperschaftsteuer. Werden nämlich auch Körperschaftsgewinne mit dem einheitlichen Satz – und auf Ebene der Anteilseigner nicht weiter – besteuert, sind Unternehmensgewinne gleich belastet und zwar unabhängig davon, ob sie in Körperschaften oder Personenunternehmen anfallen und ob sie ausgeschüttet oder einbehalten werden. Gilt dieser gleiche Satz auch für Zinseinkommen, spielt es jedenfalls generell auch keine Rolle, ob Investitionen eigen- oder fremdfinanziert werden. Dass damit allerdings noch keine in jeder Hinsicht neutrale „Betriebssteuer“ gefunden ist, wird in einem späteren Abschnitt der Stellungnahme dargelegt.
- Schließlich erleichtert es der einheitliche Satz, den in der direkten Progression angelegten inflations- und wachstumsbedingten Anstieg der Steuerquote („kalte Progression“) zu neutralisieren. Es genügt, die Freibeträge regelmäßig anzupassen.

Den eindeutigen Vorteilen der **FT** steht gegenüber, was sicherlich von vielen als Nachteil empfunden wird: die Aufgabe der direkten Progression. Jenseits der Freibeträge wird jeder verdiente Euro gleich besteuert, unabhängig davon, ob er an einen reichen oder an einen armen Bürger fließt. Dies kollidiert mit einem weit verbreiteten Gerechtigkeitsempfinden. Dazu lässt sich wissenschaftlich wenig sagen. Gleichwohl bleibt festzustellen, dass auch die **FT** progressiv wirkt. Für die Progressivität eines Tarifs ist nämlich nicht der Verlauf des Grenzsteuersatzes – dieser ist bei der **FT** oberhalb des Freibetrags in der Tat konstant – sondern der Verlauf des Durchschnittsteuersatzes relevant. Und infolge der Freibeträge steigt der Durchschnittsteuersatz mit steigendem Einkommen auch bei der **FT**. Diese indirekte Progression ist umso stärker, d.h. die Durchschnittsbelastung steigt umso schneller, je höher die Freibeträge sind. Unterstellt man z.B. einen Freibetrag von 10.000 € und einen Steuersatz von 30 v. H., steigt die Durchschnittsbelastung mit einem Einkommensanstieg von 20.000 € auf 30.000 € von 15 v. H. auf 20 v. H., also um ein Drittel. Bei einem Freibetrag von 5.000 € würde die Durchschnittsbelastung zwischen Einkommen in Höhe von 20.000 € und 30.000 € dagegen nur von 22,5 v. H. auf 25 v. H., also um rund ein Zehntel ansteigen. Wer mit seinem Einkommen knapp über dem Freibetrag liegt, hat nur eine geringfügige Durchschnittsbelastung, während sehr hohe Einkommen nahezu voll mit dem einheitlichen Steuersatz belastet werden. Der Anstieg der Durchschnittsbelastung verläuft verzögert, d.h. er wird mit wachsendem Einkommen immer langsamer. Dies lässt sich jedoch bei keinem Einkommensteuertarif

vermeiden, da anderenfalls der Steuerbetrag schließlich das zu versteuernde Einkommen übersteigen würde. Auch der geltende Einkommensteuertarif hat wie alle seine Vorgänger am oberen Ende eine Zone mit einem konstanten Grenzsteuersatz – einer „flat rate“; sie beginnt bereits bei einem Jahreseinkommen von knapp über 52.000 €. Ein konstanter Grenzsteuersatz ist also keineswegs ungewöhnlich und gilt schon heute für eine nicht unbeträchtliche Zahl von Steuerpflichtigen und für einen erheblichen Teil des steuerpflichtigen Einkommens.⁵

Im Übrigen ist eine Gleichbesteuerung von Einkommen oberhalb des für die soziale Existenz Notwendigen eine durchaus vertretbare Interpretation von Gleichbehandlung. Alternativ ließe sich der Beginn steuerlicher Leistungsfähigkeit auch auf einem Einkommensniveau deutlich oberhalb des Existenzminimums vorstellen. So oder so steht eine proportionale Besteuerung des um den Freibetrag verminderten Einkommens – und damit eine indirekt progressive Besteuerung – keinesfalls im Widerspruch zum steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip. Sobald das Einkommen eine Höhe erreicht, bei der die steuerliche Leistungsfähigkeit einsetzt, steigt diese proportional mit jedem zusätzlichen Einkommen. Dass dennoch im Vergleich zu einem direkt progressiven Tarif die Bezieher sehr hoher Einkommen von einer flat rate profitieren, ist gewissermaßen die Kehrseite einer bei direkt progressiven Tarifen typischer Weise sehr hohen und wegen ihrer volkswirtschaftlich schädlichen Wirkungen gerade zu mildernden Grenzbelastung höherer Einkommen. Im Übrigen zielt die angestrebte Tarifreform auch insbesondere darauf, die Bildung von Steuerschlupflöchern zu unterbinden, die unter dem geltenden direkt progressiven Tarif dazu führen, dass die mit dem Tarif angestrebte und die effektive Verteilung der Steuerlast auseinanderklaffen.

Zusammenfassend ist festzustellen: Eine Ausgestaltung der Einkommensteuer als **FT**

- kann die Einkommensbesteuerung wesentlich vereinfachen,
- dient wie keine andere Einkommensteuer der Durchsetzung steuerlicher Neutralität und
- kann verteilungspolitischen Erfordernissen durchaus Rechnung tragen.

⁵ Nach Ansicht eines Beiratsmitglieds verschleiern diese Ausführungen die Verteilungswirkungen. Die **FT** führt ebenso wie die **DIT** (siehe Abschnitt 4) dazu, dass vor allem die Bezieher hoher Einkommen stark entlastet werden – in den obersten Einkommensschichten um weit mehr als 100.000 € im Jahr. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird folglich faktisch aufgegeben. Hinzu kommt, dass die Mindereinnahmen bei der Einkommens- und Gewinnbesteuerung wahrscheinlich durch eine Erhöhung der indirekten Steuern wenigstens zum Teil ausgeglichen werden, so dass sich zusätzlich regressive Verteilungswirkungen ergeben.

3. Gestaltungselemente einer Flat Tax

Wie schon erläutert, sind die Höhe des einheitlichen Steuersatzes sowie der Umfang des Grundfreibetrags wesentliche Gestaltungselemente der **FT**. Sie bestimmen den Tarifverlauf. Für das Ausmaß der effektiven Steuerbelastung ist darüber hinaus entscheidend, wie das steuerliche Einkommen bestimmt wird, d.h. ob der steuerliche Einkommensbegriff eher weit gefasst oder durch viele Ausnahmetatbestände und Sonderregeln eingeengt wird. Spiegelbildlich zur damit bestimmten Steuerschuld der Bürger ergibt sich die fiskalische Ergiebigkeit der Steuer, die selbstverständlich bei jeder Reform zu beachten ist.

Die Höhe des einheitlichen Satzes muss im Hinblick auf die Steuerwirkungen festgelegt werden. Hohe Sätze verschärfen die Anreize, Einkommen zu verlagern, zu hinterziehen oder gar nicht erst entstehen zu lassen. Gefahren drohen vor allem aus dem internationalen Steuerwettbewerb. Deutsche Unternehmen tragen im internationalen Vergleich gegenwärtig eine hohe Steuerlast. Dies verlockt Unternehmen dazu, vor allem mobile Funktionen und damit verbundene Gewinne ins Ausland zu verlagern. Die Erweiterung der Europäischen Union verschärft diese Entwicklung, zumal die Beitrittsstaaten vergleichsweise niedrige Steuersätze bieten.

Der Beirat schlägt einen Einkommensteuersatz in Höhe von 30 v. H. vor. Ein Steuersatz in dieser Höhe liegt zwar über dem, was gegenwärtig für international hoch mobiles Kapital weltweit üblich ist; er liegt aber – deutlich - unterhalb der Grenzbelastung hoher persönlicher Einkommen durch den geltenden deutschen Einkommensteuertarif. Auch für Körperschaften muss die ertragsteuerliche Belastung bei einer Höhe von 30 v. H. liegen. Wenn die Gewerbesteuer in ihrer geltenden Form fortbesteht, ist bei einkommensteuerpflichtigen Personen weiterhin eine (pauschale) Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer vorzunehmen. Bei Körperschaften ist der Körperschaftsteuersatz so weit zu senken, dass die kumulierte Belastung aus Körperschaft- und Gewerbesteuer 30 v. H. erreicht.⁶ Die Erhebung der **FT** „an der Quelle“ bei Lohneinkünften und Kapitalerträgen wird durch die gewerbesteuerliche Zusatzbelastung nicht berührt.

Zwar wirkt ein Steuersatz von 30 v. H., der im internationalen Vergleich eher noch hoch ist, für sich genommen abschreckend. Er muss aber auch im gehörigen Zusammenhang mit dem gesehen werden, was ein Standort zu bieten hat. Die Standortwahl wird außer durch den Steuersatz von vielen anderen Faktoren bestimmt. Wer sich für einen bestimmten Standort entscheidet, unterwirft sich allen Standortbedingungen, und d.h. auch allen Rechtsregeln einschließlich des Steuerrechts. Schafft der Staat, um nur einige wichtige, von ihm zu beeinflussende Standortbedingungen zu nennen, eine effiziente Verwaltung oder ein modernes

⁶ Würde die Gewerbesteuer abgeschafft, könnten für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer einheitliche Sätze gewählt werden. Diese Sätze müssten auf etwaige Zusatzbelastungen durch kommunale Zuschläge zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer Rücksicht nehmen.

Arbeitsrecht, braucht er auch nicht jede Steuersenkung des Auslands nachzuvollziehen. Auch dies spricht dagegen, die Besteuerung einseitig auf den Standortwettbewerb auszurichten. Vielmehr sollte die Politik insgesamt darauf abzielen, für den nationalen Faktoreinsatz günstige Bedingungen zu schaffen. Gelingen die angestrebten Reformen des Arbeitsmarkts und der Sozialversicherungssysteme, die Beschleunigung von Genehmigungsverfahren und – nicht zuletzt – die Vereinfachung gesetzlicher Regelwerke einschließlich des Steuerrechts, kann Deutschland im internationalen Standortwettbewerb auch dann bestehen, wenn es nicht jede Wendung aggressiver ausländischer Steuerpolitik nachvollzieht.

Ein noch niedrigerer Satz würde sicherlich zunächst die Wettbewerbslage deutscher Unternehmen verbessern. Ein nachhaltiger Effekt ist so aber wohl kaum zu erreichen; denn Deutschland hat als große Volkswirtschaft im reinen Steuerwettbewerb schlechte Karten. Rasch könnten kleinere Nachbarstaaten die deutschen Steuersenkungen übertrumpfen und damit letztlich auf niedrigerem Niveau am alten Abstand festhalten. Ein höherer als der vorgeschlagene Satz würde allerdings voraussetzen, dass der deutsche Standort mehr zu bieten hat, als dies gegenwärtig offenkundig der Fall ist. Zudem würde er im unteren Einkommensbereich – in der Kombination mit lohnabhängigen Abgaben - zu stark belasten und im oberen Bereich wiederum mit der angestrebten Freisetzung wirtschaftlicher Leistungskraft kollidieren. Auch ist der moderate Satz Voraussetzung dafür, dass Ausnahmen gering gehalten werden können; denn nur wenn die steuerlichen Folgen nicht dramatisch sind, kann zugunsten von Transparenz und Einfachheit auf die strikte Ausübung von Einzelfallgerechtigkeit verzichtet werden.

Freibeträge müssen die – über die Einkommensteuer zu lösende - Verteilungsaufgabe erfüllen; sie müssen daher erheblich sein. Der Beirat schlägt vor, den Grundfreibetrag aktuell auf 10.000 € festzulegen⁷. Weitere Freibeträge müssen die große Ausnahme bleiben, wie spezielle Freibeträge für besondere Belastungen durch Behinderung oder für Vorsorgeaufwendungen, die nachgelagert besteuert werden. Hohe Freibeträge haben zur Konsequenz, dass viele Haushalte aus der Einkommensbesteuerung herausfallen, und dadurch den Vorteil, dass Erhebungs- und Entrichtungskosten entfallen. Sie haben aber auch Nachteile: Von der Steuer nicht mehr erfasste Bürger verlieren das Interesse, bei der Einkommensverwendung zwischen dem individuellen Nutzen und dem Gemeinwohl abzuwägen. Die Einkommensbesteuerung wird ihnen gleichgültig oder schlimmer noch, sie unterstützen vermehrte staatliche Ansprüche, ohne die volkswirtschaftlichen Folgen angemessen zu bedenken. Letztlich ist aber im Bereich niedriger Einkommen eine Freistellung

⁷ Nach Berechnungen des Bundesministeriums der Finanzen erbrächte der Wechsel zu einer FT mit einem Steuersatz von 30 v. H. bei unveränderter Bemessungsgrundlage und dem geltenden Grundfreibetrag – im Jahr 2005 - ein Mehraufkommen an Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag in Höhe von 8,5 Mrd. €. Bei einem auf 10.000 € erhöhten Grundfreibetrag ergäbe sich bei einem Steuersatz von 30 v. H. ein Minderaufkommen an Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag in Höhe von 13,2 Mrd. €. Dieser Betrag ließe sich durch den Abbau von Steuervergünstigungen und Finanzhilfen gewinnen.

nur konsequent – und damit überzeugender, als eine nur mit dem Ziel einer möglichst großen steuerlichen Reichweite zu begründende geringfügige Besteuerung. Im Übrigen haben hohe Freibeträge auch einen günstigen Nebeneffekt: Mit einem das Sozialhilfeniveau übersteigenden (Grund-)Freibetrag wird der Weg aus der Sozialhilfe attraktiver, weil das Mehreinkommen nicht sofort besteuert wird.

Schließlich ist für Steueraufkommen und Steuerbelastung der zugrunde gelegte **Einkommensbegriff** von wesentlicher Bedeutung. Auch wenn - nach der vom Beirat nach wie vor grundsätzlich unterstützten Konzeption einer umfassenden Einkommensbesteuerung - alles Einkommen von der Einkommensteuer erfasst werden soll, hängt doch die konkrete Belastung entscheidend davon ab, wie das Einkommen zum Zwecke der Besteuerung ermittelt wird. Im Einzelnen geht es dabei um den Umfang steuerpflichtiger Einnahmen, den Abzug durch die Erzielung von Einnahmen veranlasster Ausgaben, die periodische Zurechnung der Einnahmen und Ausgaben und den Verlustausgleich.

Überwiegend stellen sich diese Fragen bei der Unternehmensbesteuerung, auf die später gesondert eingegangen wird. Ohnehin wird die Bedeutung der Unternehmensbesteuerung zunehmen, wenn die Unternehmen im Zuge der erweiterten Quellenbesteuerung stärker noch als heute mit der Steuererhebung befasst werden und bereits im Unternehmensbereich eine weitgehend abschließende Einkommensbesteuerung erreicht werden soll.

Einige Änderungen der Bemessungsgrundlage müssen aber auch unmittelbar die Haushalte treffen. Dies ist zum einen Voraussetzung für die fiskalische Verantwortbarkeit des angestrebten niedrigen Steuersatzes. Zum anderen liegt aber auch die systematische Rechtfertigung der FT in dem weitgehenden Verzicht auf Sondertatbestände. Gerade der niedrige Satz erlaubt es, auf mögliche individuelle Besonderheiten weniger Rücksicht zu nehmen und mit der damit notwendigerweise einhergehenden stärkeren Generalisierung eine transparentere und einfachere Einkommensbesteuerung zu erreichen.

Es ist klar, dass Steuervergünstigungen, wie z.B. bei Zuschlägen zur Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit oder der Sparerfreibetrag, fallen müssen. Das folgt aus dem Grundsatz, dass alles Einkommen, unabhängig von der Art seiner Erzielung und Verwendung, zu besteuern ist.⁸ Dieser Grundsatz ist auch dann zu befolgen, wenn die spezielle Förderung nicht mehr wie ursprünglich als Steuervergünstigung (in der Form der Sonderausgabe), sondern als einkommensabhängige Zulage (Finanzhilfe) gewährt wird. Dementsprechend müssten Vergünstigungen wie die Eigenheimzulage oder die steuerliche Privilegierung von Einkommen aus Vermietung und Verpachtung entfallen.⁹ Schließlich sind auch die Begriffe

⁸ Auf das Problem der steuerlichen Behandlung von realisierten Wertsteigerungen („Kapitalgewinnen“) wird im Abschnitt 5 Bezug genommen.

⁹ Ein Indiz für die mögliche Steuerbegünstigung der Einkünfte aus Vermietungen und Verpachtungen liefert die Einkommensteuerstatistik. Danach werden in dieser Einkunftsart die positiven Einkünfte regelmäßig von den negativen Einkünften übertroffen, im zuletzt ausgewerteten Jahr 1998 um über 16 Mrd. €.

Werbungskosten und Betriebsausgaben restriktiv auszulegen. Daraus wird vielfach gefolgert, dass z.B. die Entfernungspauschale - zumindest in ihrer Größenordnung - zur Disposition steht.¹⁰ Auch alle Formen der Sonderabschreibungen müssten demnach gestrichen werden.

Ein wesentlicher Beurteilungsmaßstab jeder Steuer ist heute ihre Vereinbarkeit mit der außenwirtschaftlichen Verflechtung einer Volkswirtschaft. Bereits diskutiert wurde die Forderung, dass sich die auf Inlandseinkommen erhobenen Steueransprüche an den im Ausland geltenden Steuersätzen orientieren müssen. Damit ist aber noch nicht entschieden, auf welches im Ausland erwirtschaftete Inländereinkommen und auf welches im Inland erwirtschaftete Ausländereinkommen der inländische Fiskus Ansprüche erheben sollte. Strebt man auch hier eine möglichst breite Bemessungsgrundlage an, mag man eine umfassende Besteuerung sowohl des Auslandseinkommens von Inländern als auch des Inlandseinkommens von Ausländern erwägen. Dies würde aber die üblichen Probleme einer internationalen Doppelbesteuerung hervorrufen und die Chance zu einer wesentlichen Steuervereinfachung ungenutzt lassen. Wie schon erwähnt, erlaubt die FT eine weitgehende Steuererhebung an der Quelle, da alles zu versteuernde Einkommen dem gleichen Steuersatz unterworfen wird. Dies würde im Rahmen der internationalen Besteuerung eine Aufteilung der Besteuerungsrechte nach dem so genannten Quellenprinzip nahe legen. In der Tat könnte ein international konsistentes System einer „Flat-Rate-Besteuerung“ so aussehen, dass jeder Staat die und nur die auf seinem Territorium erwirtschafteten Einkommen proportional besteuert. Der Wohnsitzstaat wäre dann allein für die Bemessung der Freibeträge zuständig¹¹. Steuerschuldner wären alle Unternehmen bzw. Unternehmer.

Zwar ist davon auszugehen, dass sich dann die Steuerbelastung des Einkommens je nach dem Land seiner Entstehung unterscheidet. Dies mag man als steuerliche Verzerrung der internationalen Standortentscheidung oder genauer: der Auswahl unter verschiedenen internationalen Faktoreinsatzorten verstehen. Mit der strikten Anwendung des Quellenprinzips würde aber nur konsequent umgesetzt, was gegenwärtig teils absichtsvoll teils der Not gehorchend ohnehin weitestgehend praktiziert wird, obwohl sich die Steueransprüche generell auf das Welteinkommen der Inländer richten. Wer in einem Land Einkommen erzielt, müsste sich - anders als heute – ausschließlich dem nationalen Steuerrecht dieses Landes unterwerfen, und zwar genau so wie allen anderen nationalen rechtlichen und sonstigen Regeln und

¹⁰ Nach Angaben des Bundesministeriums der Finanzen ergäben sich bei den erwähnten Beispielen fiskalische Entlastungen in der folgenden Größenordnung: Wegfall der Steuerbefreiung von Zuschlägen zur Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit: 1,7 Mrd. €; Abschaffung des Sparerfreibetrags: 2,4 Mrd. €; Abschaffung der Entfernungspauschale: 4,1 Mrd. €; Streichung der Eigenheimzulage: 5,9 Mrd. € (bei voller Wirkung im Jahr 2012).

¹¹ Dies könnte – wenn auch nicht unüberwindbare – Schwierigkeiten aufwerfen, wenn ein Bürger in seinem Wohnsitzstaat kein Einkommen erzielt. Vgl. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 65, S. 115.

Bedingungen der Einkommenserzielung auch. Insbesondere was die Besteuerung von Zinseinkommen angeht, ist aber international mit einer derartigen Besteuerungsregel nicht zu rechnen; vielmehr werden die meisten Staaten Zinszahlungen, die von gebietsansässigen Unternehmen gezahlt werden, zum Abzug zulassen. Insofern bleibt auch Deutschland nichts anderes übrig, als die auf seinem Territorium erwirtschafteten Zinsen zum Abzug zuzulassen – und analog die von Inländern im Ausland verdienten Zinsen zu besteuern.

Wie sich zeigt, werden viele der mit der Einkommens- bzw. Gewinnermittlung verbundenen Probleme entschärft, wenn alles Einkommen nur noch mit einem einzigen Satz besteuert wird. Insbesondere bei der Unternehmensbesteuerung gibt es jedoch eine Reihe von Fragen, die mit der **FT** nicht automatisch gegenstandslos werden. Insofern ist jeder Reformvorschlag Makulatur, der bloße Tarifänderungen propagiert, ohne das weitaus größere Problem der Einkommens- und Gewinnermittlung anzupacken. Dieser Aufgabe dienen die späteren Abschnitte zur Unternehmensbesteuerung.

4. Die Duale Einkommensteuer als Alternative ?

a) Die Konzeption einer Dualen Einkommensteuer

Mit der Dualen Einkommensteuer (**Dual Income Tax, DIT**) wird der **FT** eine grundsätzliche Alternative für die anstehende Reform gegenübergestellt. Die wesentliche Prägung dieser Konzeption liegt darin, dass der Steuertarif für Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen unterschiedlich ist.¹² Dabei soll das Arbeitseinkommen weiterhin einem direkt progressiven Einkommensteuertarif unterworfen bleiben, während auf das Kapitaleinkommen ein niedriger Proportionalsteuersatz (ca. 30 v. H.) angewandt wird. Zu den Kapitaleinkommen gehören insbesondere Gewinne der Einzelunternehmen, Gewinnanteile der Gesellschafter von Personengesellschaften, Gewinne der Kapitalgesellschaften, Zinsen, Mieten und Pachten. Zu den Arbeitseinkommen zählen im Wesentlichen Löhne und Gehälter, Renten und ähnliche Bezüge aus früheren Arbeitsleistungen sowie Gewinne und Ausschüttungen, die als Arbeitseinkommen eingestuft werden.

Die **DIT** würde einerseits für die Investition von ausländischem und inländischem Kapital eine im internationalen Vergleich angemessene Einkommensteuerbelastung schaffen, ohne dass andererseits erhebliche Einschränkungen des finanzpolitischen Handlungsspielraums in Kauf genommen werden müssten, die mit der Senkung des Einkommensteuertarifs auf der Grundlage der **FT** einhergehen würden.¹³

¹² Eine Steuer, die wie die **DIT** verschiedene Einkunftsarten unterschiedlich behandelt, wird auch als **Schedulensteuer** bezeichnet.

¹³ Die Aufkommenseffekte eines Wechsels zur **DIT** werden wesentlich davon bestimmt, nach welchen Tarifen Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen besteuert und welche Erweiterungen der

Dazu muss zunächst bemerkt werden, dass eine Gesetzgebung zur **DIT** auf ausländische Vorbilder zurückgreifen kann. So sind in den skandinavischen Ländern (Dänemark, Schweden, Norwegen, Finnland) zu Beginn der 90er Jahre **DIT**-Konzepte verwirklicht worden.¹⁴ Auch wenn systematische Schwierigkeiten überwunden werden mussten (insbesondere die theoretische und praktische Abgrenzung zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen) und Fragen der Steuergerechtigkeit zwischen Arbeitnehmern und Kapitalinhabern kontrovers diskutiert wurden, belegt die Besteuerungspraxis dieser Staaten, dass die **DIT** trotz aller Abgrenzungsschwierigkeiten erhoben werden kann und darüber hinaus fiskalisch ergiebig ist. Ein Schritt in Richtung **DIT** würde daher nicht einen Weg ins Ungewisse bedeuten.

In Deutschland würde die Einführung einer **DIT** - ebenso wie die **FT** - auf dem Gebiet der Besteuerung von Kapitaleinkommen mehrere bereits existierende, aber ohne überzeugende Konzeption nebeneinander her geführte Besteuerungsregeln des geltenden Rechts aufnehmen und einer systematischen Ordnung – näher am Gleichheitsgebot liegend und geringere Verzerrungen auslösend - zuführen. Dies sei an zwei typischen Sachverhalten erläutert:

Seit der Unternehmensteuerreform 2000 verfügt unser Körperschaftsteuersystem über einen Definitivsteuersatz von 25 v. H. Dieser Definitivsteuersatz wurde mit dem Argument eingeführt, dass Investitionen in deutsche Unternehmen im internationalen Standortwettbewerb steuerlich deutlich entlastet werden müssten. Diese punktuelle Entlastung von thesaurierten Körperschaftsteuergewinnen führt jedoch in dreifacher Hinsicht zu schwer zu rechtfertigenden Diskriminierungen: Die Gewinnverwendungsneutralität wird gestört, weil die reguläre Nachbelastung des ausgeschütteten Gewinns mit der Einkommensteuer des Anteilseigners (nach dem Halbeinkünfteverfahren) die Dividendenzahlung mit einer zusätzlichen Steuer belegt; die Rechtsformneutralität wird gestört, weil Personenunternehmen (insbesondere den Körperschaften gesellschaftsrechtlich durchaus vergleichbare Personengesellschaften) den Zugang zu dieser niedrigen Körperschaftsteuerbelastung nicht besitzen, und die Finanzierungsneutralität wird gestört, weil die Fremdkapitalfinanzierung der regulären Einkommensbesteuerung beim Kapitalgeber unterliegt und daher ebenfalls nicht den

Bemessungsgrundlage vorgenommen werden. Unterstellt man für die Kapitaleinkommensteuer einen einheitlichen Steuersatz in Höhe von 30 v. H. und für die Arbeitseinkommensteuer den - in 2005 - geltenden Einkommensteuertarif, ergäbe sich nach Berechnungen des Bundesministeriums der Finanzen in diesem Jahr ein Minderaufkommen in Höhe von 5,2 Mrd. €. Würde man dagegen für die Arbeitseinkommensteuer eine Kappung des - in 2005 - geltenden Einkommensteuertarifs beim Grenzsteuersatz von 35 v. H., also eine „Spreizung“ der Spitzenbelastungen von nur fünf Prozentpunkten, vornehmen, ergäben sich bei der Einkommensteuer tarifär bedingte Aufkommensminderungen von 18,8 Mrd. €. Die Aufkommensverluste nehmen also zu, je mehr man die Spreizung zwischen dem Kapitaleinkommensteuersatz von 30 v. H. und dem Arbeitseinkommenspitzensteuersatz verringert. Selbstverständlich besteht aber auch – wie bei der **FT** – die Möglichkeit, Aufkommenseinbußen über eine Erweiterung der Bemessungsgrundlage auszugleichen (vgl. Fußnote 9).

¹⁴ Dänemark hat die **DIT** inzwischen wieder abgeschafft.

Sonderregeln über den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn unterworfen ist. Dass dies in der Praxis zu problematischen Gestaltungen im Bereich der Rechtsformwahl und Finanzierungsmethode führt und sich – etwa im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen – massive Kontrollprobleme einstellen, liegt auf der Hand. Eine **DIT**, welche Kapitaleinkommen unabhängig von der Rechtsform, der Gewinnverwendung und des Finanzierungsweges einer einheitlichen proportionalen Steuerbelastung unterwirft, würde – bezogen auf das Feld der Kapitalinvestitionen – ebenso wie die **FT** für mehr Gleichbehandlung und Systematik sowie für einen Abbau bestehender Verzerrungen sorgen.

Dies zeigt sich auch in Bezug auf die steuerliche Belastung von Auslandsinvestitionen inländischer Steuerpflichtiger. Die Investition in ausländische Betriebsstätten führt nach den meisten Doppelbesteuerungsabkommen, die Deutschland geschlossen hat, zu einer Freistellung der Auslandsgewinne vom deutschen Besteuerungszugriff und damit zu einer Definitivbelastung auf der Grundlage des ausländischen Steuertarifs. Gleiches gilt für die Investition in ausländische Kapitalgesellschaften (zumindest dann, wenn nach DBA oder auf der Grundlage der Mutter-Tochter-Richtlinie keine Zusatzbelastung der Dividendenzahlungen erfolgt oder – auf der Grundlage von § 8b KStG – Dividendenzuflüsse aus dem Ausland weitgehend steuerbefreit sind). Diese außensteuerrechtliche Lage hat zur Folge, dass Auslandsinvestitionen (soweit nicht die Sonderregeln der – europarechtlich umstrittenen - Hinzurechnungsbesteuerung eingreifen) weitgehend dem Steuerniveau des Investitionsstaates unterliegen. Eine Senkung der Steuerbelastung auf inländische Kapitaleinkommen könnte daher zu einer Annäherung der Steuerbelastung von Inlands- und Auslandsinvestitionen führen und damit die Bedingungen für Investitionen in Deutschland verbessern.

Die **DIT** ist geeignet, den von der internationalen Entwicklung der Unternehmensbesteuerung ausgehenden Wettbewerbsdruck für die in Deutschland aktiven Unternehmen und damit letztlich für die deutsche Volkswirtschaft als ganzes abzuwehren. Von besonderer Bedeutung ist dabei der Körperschaftsteuersatz, der bei der **FT** stets an deren einheitlichen Satz gekoppelt ist. Weil die **DIT** die Besteuerung des international hoch mobilen Kapitals und der international immer mobiler werdenden Unternehmen von der Arbeitseinkommensbesteuerung löst, kann sie auf den internationalen Wettbewerbsdruck elastischer als die **FT** reagieren. Die als Folge von Steuersatzsenkungen allein in diesem Bereich entstehenden Aufkommenseinbußen halten sich in Grenzen und lassen sich jedenfalls leichter als bei einer Senkung des einheitlichen Satzes der **FT** durch den Abbau von Steuervergünstigungen ausgleichen. Notfalls könnten verbleibende Fiskalverluste durch eine Anhebung der Lohneinkommensbesteuerung kompensiert werden. Dagegen wäre es mit der Konzeption der **FT** völlig unvereinbar, ausländische Steuersenkungen allein mit einer Senkung des Körperschaftsteuersatzes zu beantworten; dies ginge zu Lasten der mit der **FT** angestrebten Neutralität und Einfachheit der Besteuerung. Stattdessen müsste mit einer Erhöhung anderer Steuern reagiert werden. Die mit der **DIT** zu gewinnende größere Flexibilität der deutschen Steuerpolitik könnte sich eher mäßigend auf eine Niedrigsteuerstrategie benachbarter Staaten auswirken. Eine größere Beweglichkeit deutscher Steuerpolitik im Bereich der

Kapitaleinkommen wäre sicherlich von Vorteil, wenn es zukünftig zu einer stärkeren Koordinierung der europäischen Unternehmensbesteuerung kommen sollte.

Es erweist sich also, dass die **DIT** ebenso wie die **FT** die vielfach beklagten Verwerfungen vor allem im deutschen Unternehmenssteuerrecht deutlich abmildert. Möglicherweise verbessert sie zugleich die Wettbewerbsposition Deutschlands eher als die **FT**. Sie zeigt sich auch zumindest auf dem Gebiet der Kapitaleinkommen als insgesamt „gleichheitsnäher“ als der gegenwärtige Zustand.

Die entscheidende Problematik der **DIT** besteht in der Aufspaltung des einheitlichen „synthetischen“ Einkommens in Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen. Aus der Sicht der Befürworter der **DIT** ist die maßgebliche Rechtfertigung für die gesetzgeberische Option einer **DIT** in dem Umstand begründet, dass die internationale Mobilität des Kapitals ohnehin zu einer Überwälzung der steuerlichen Belastung von Kapitaleinkommen auf Konsumenten und Arbeitnehmer führt. Insoweit stellt die Tarifspaltung zwischen Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen keine Diskriminierung der Arbeitseinkommen dar, sondern greift die am Markt bewirkten Ausweich- und Überwälzungseffekte zwischen den Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit systematisch auf. Die effizienzorientierte Spaltung der Steuerbelastung ist darauf angelegt, die Investition in Deutschland steuerlich zu „verbilligen“, damit die Nachsteuererträge der Investoren zu erhöhen, positive Beschäftigungswirkungen zu erzeugen, den wirtschaftlichen Druck auf die Lohnhöhe zu mildern und somit insgesamt auch die wirtschaftliche Lage der Arbeitnehmer zu verbessern. Die **DIT** erweist sich dann einerseits als Kompromiss zwischen den Haushaltszwängen der öffentlichen Hand und dem Wettbewerbsdruck der mobilen Produktionsfaktoren; sie durchbricht die herkömmliche „Gleichbehandlung aller Einkunftsarten“, gelangt aber andererseits im Verhältnis zum geltenden Recht zu einer (durchaus beachtlichen) Gleichbehandlung der Kapitaleinkommen.

Es stellt sich freilich die Frage, ob der Preis einer Schedulisierung der Einkommensbesteuerung nicht möglicherweise zu hoch ist. Auch ist zu prüfen, ob sich die zweifellos wünschenswerte Reaktionsfähigkeit der deutschen Steuerpolitik nicht auch bei Einführung einer **FT** erreichen lässt. Schließlich stellt sich das Problem, ob eine auf Arbeitseinkommen beschränkte progressive Besteuerung wirklich geeignet ist, sozusagen allein die überkommenen Ideale der Einkommensbesteuerung zu bewahren.

Eine Trennung von Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen führt zu neuartigen praktischen Schwierigkeiten, die dem geltenden Recht im Wesentlichen fremd sind. Um eine progressive Belastung des Arbeitseinkommens unabhängig von der rechtlichen Einkleidung zu sichern, muss bei eigentümergeführten Unternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, kleine und mittlere Kapitalgesellschaften) der bisher einheitlich erfasste Unternehmensgewinn in Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen aufgespalten werden. Für das Arbeitseinkommen (Unternehmerlohn) fehlt es allerdings weitgehend an verlässlichen Richtgrößen, so dass in den nordischen Ländern bei mittelständischen Unternehmen überwiegend eine rechnerische Verzinsung des Kapitals proportional besteuert

und der übrige Gewinn als Arbeitseinkommen erfasst wird. Im Bereich mittelständischer Unternehmen kann diese Technik der Aufspaltung zwischen Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen (Unternehmerlohn) jedoch Wettbewerbsnachteile gegenüber Großunternehmen hervorbringen, bei denen die Arbeitsleistung ausschließlich von der Lohnsteuer auf Arbeitnehmerlöhne (einschließlich der Geschäftsleitergehälter) progressiv besteuert wird. Damit kann gerade ein innovativer Teil der deutschen Wirtschaft über Gebühr steuerlich in die Pflicht genommen werden. Man muss daher versuchen, über eine entsprechende Höhe des steuerlichen Zinssatzes, der auf das eingesetzte Kapital anzuwenden ist, sowie möglicherweise über die Zuordnung eines Teils besonders hoher Gewinne zum Kapitaleinkommen zu einer gleichmäßigen Entlastung von Unternehmen unabhängig von ihrer Größe und ihrer Leitungsstruktur zu gelangen.

Es liegt auf der Hand, dass diese erhebliche Problematik einer Aufspaltung des Einkommens in kapitalbezogene und arbeitsbezogene Einkommensteile die eigentliche Schwachstelle der **DIT**, ihre Achillesferse, darstellt. Aus der Sicht der Bürger wird dies den Versuch einer Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse nahe legen, um für einen möglichst hohen Anteil ihres Gesamteinkommens in den Genuss des niedrigen Proportionalatzes zu gelangen.

Fraglich ist weiterhin, wie ein Verlustausgleich zwischen den beiden Einkommensarten erfolgen soll. Würde ein Verlustausgleich ausgeschlossen, könnte es dazu kommen, dass ein Bürger Einkommensteuer zahlen muss, obwohl er insgesamt kein oder gar ein negatives Einkommen erzielt hat. Würde ein Verlustausgleich zugelassen, so müsste dieser so geregelt werden, dass Verluste beim Kapitaleinkommen auch eine Entlastung nach Maßgabe des Steuersatzes für Kapitaleinkommen nach sich ziehen.

Die der **DIT** zugeschriebene Flexibilität der deutschen Steuerpolitik bezieht sich in erster Linie auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen und anderen Kapitaleinkommen. Der internationale Wettbewerb erfasst aber zunehmend auch den Faktor Arbeit. Besonders hochproduktive Arbeit (als „Humankapital“ letztlich auch eine Form von Kapital) ist international umworben. Dies gilt nicht nur für abhängig beschäftigte Fachleute, sondern auch für persönlich haftende Unternehmer, deren Einkommen zu einem erheblichen Teil aus Unternehmertätigkeit, also aus dem Einsatz von Arbeit stammt. Eine hohe und wegen der angestrebten Kapitalentlastung möglicherweise noch höhere Besteuerung von Arbeit kann also gerade wegen des internationalen Wettbewerbs auch in Widerspruch zu den deutschen Interessen geraten. Wollte man aber folgerichtig auch hochproduktive Arbeit mit einem festen und relativ niedrigen Satz besteuern, bliebe für eine progressive Besteuerung nur noch Einkommen aus wenig produktiver Arbeit übrig: Die Einkommensteuer, traditionell auf eine Lastverteilung nach der individuellen Belastbarkeit der Bürger verpflichtet, führte sich selbst ad absurdum.

Wie bereits erwähnt, lässt sich aber auch die These vertreten, dass eine Besteuerung in Deutschland verdienter Kapitaleinkommen ohnehin zu Lasten inländischer Arbeitseinkommen

geht. International mobile Unternehmen werden nur dann in Deutschland produzieren, wenn sie deswegen nicht auf einen Teil der Nettoerträge, die sie anderswo erzielen könnten, verzichten müssen. Je höher sie in Deutschland besteuert werden, desto weniger werden sie hier investieren – und desto geringer ist die inländische (Grenz-) Produktivität von Arbeit und damit der finanzierbare Lohn. Nach diesem Zusammenhang belasten Gewinnsteuern am Ende die Anbieter von Arbeit, und diese würden sich nicht schlechter stellen, wenn sie die Steuern anstelle der Unternehmen selbst zahlen müssten¹⁵. So gesehen geht es eigentlich nur um die Frage, ob der Faktor Arbeit die ihm im Wettbewerb ohnehin zufallenden Belastungen in Form höherer Steuern oder geringerer Bruttolöhne (oder Beschäftigung) tragen soll. Mit der **DIT** würde nur augenfällig, was bei der **FT** implizit bliebe: Der im internationalen Wettbewerb der Anbieter von Arbeit erzwungene Verlust der Knappheitsrente inländischer Arbeit.

Doch gilt dies vor allem für Anbieter gering produktiver Arbeit. Wollte man die im internationalen Wettbewerb begründete Senkung der – finanzierbaren - Löhne gewissermaßen steuerlich erzwingen, indem man die überhöhten Bruttolöhne hoch besteuert und gleichzeitig die Unternehmensgewinne steuerlich entlastet, müsste man das Arbeitseinkommen wohl eher regressiv als progressiv besteuern. So oder so ist davon auszugehen, dass sich angesichts der Kompliziertheit der sich auf den Güter- und Faktormärkten abspielenden Anpassungsvorgänge das Austarieren einer derartigen Steuersubstitution als nahezu unlösbare Aufgabe erweisen dürfte.

b) Die Belastung des Arbeitseinkommens im Rahmen der FT und der DIT

Es stellt sich schließlich die Frage, ob die durch die Senkung der Steuersätze auf Kapitaleinkommen drohenden Steuerausfälle notwendiger Weise innerhalb der Einkommensbesteuerung auszugleichen sind. Alternativ könnten andere Steuern erhöht werden. In diesem Fall wäre es möglich, auch den einheitlichen Satz der **FT** wettbewerbsgerecht zu bestimmen. Nahe liegt, wenn erforderlich, vor allem eine Erhöhung der Umsatzsteuersätze.

Damit würde mit der Konzeption der **FT** letztlich eine Lösung angestrebt, die der **DIT** zumindest in der Richtung durchaus entspricht. Auch eine Erhöhung der Umsatzsteuer kann nämlich als Zusatzbelastung des Faktors Arbeit interpretiert werden. Dies lässt sich am leichtesten sehen, wenn man den Wechsel zur **DIT** gedanklich in zwei Schritte zerlegt: Im ersten Schritt wird die geltende Einkommensteuer durch eine **FT** ersetzt; im zweiten Schritt wird die proportionale (und vergleichsweise niedrige) Lohnbesteuerung durch eine progressive und tendenziell höhere Lohnneinkommensteuer abgelöst. Aus dieser Sicht unterscheiden sich **DIT** und **FT** (in Kombination mit einer Umsatzsteuererhöhung) allein dadurch, dass die **DIT** mit einer höheren (und progressiven) Lohnneinkommensteuer und die **FT** mit einer höheren

¹⁵ Möglicherweise würden die Anbieter von Arbeit netto sogar gewinnen, wenn die Entlastung der Unternehmensgewinne erwartungsgemäß die sonst eintretende Senkung der Bruttolöhne (oder der Beschäftigung) verhindert.

Umsatzsteuer einher geht. Um den Vergleich noch weiter zu erleichtern, sei zunächst unterstellt, dass die **DIT** Lohneinkommen ebenfalls proportional aber höher als Kapitaleinkommen besteuert.

Zwischen einer Erhöhung der Umsatzsteuer und einer Erhöhung einer proportionalen Lohnsteuer besteht nun eine große Ähnlichkeit. Unter bestimmten Annahmen sind beide Maßnahmen sogar äquivalent; denn das Aufkommen aus der Besteuerung eines gegebenen Lohneinkommens entspricht bei gleichem Steuersatz dem Erwartungswert des Aufkommens aus der Besteuerung des aus diesem Lohneinkommen – in der gleichen Periode oder später – gespeisten Konsums. Da die Umsatzsteuer vereinfachend als allgemeine Konsumsteuer interpretiert werden kann, ist die Äquivalenz insoweit gegeben. Allerdings würde eine Umsatzsteuererhöhung nicht nur den aus dem danach entstehenden Lohneinkommen, sondern auch den aus früheren Ersparnissen finanzierten Konsum treffen. Die Bemessungsgrundlage ist insofern breiter als bei einer zusätzlichen Lohnsteuer, ohne dass dadurch zusätzliche Verzerrungen entstünden; denn die betroffenen Ersparnisse sind bereits vor der Steuerreform gebildet worden, die Sparentscheidung wird also von der Steuerreform nicht mehr tangiert. Nach dieser Überlegung kann die Umsatzsteuererhöhung im Vergleich zur Lohnsteuererhöhung mit einem geringeren Anstieg des Steuersatzes auskommen und behindert daher die Bereitschaft zur Lohneinkommenserzielung nur in geringerem Maße. Man muss allerdings bedenken, dass bei dieser Schlussfolgerung aktuelles Lohnsteueraufkommen und Erwartungswerte zukünftigen Umsatzsteueraufkommens verglichen werden. Das ist angesichts vielfältiger Unwägbarkeiten und aktueller Haushaltsrestriktionen ein durchaus problematischer Vergleich.

Es bleibt zu berücksichtigen, dass nach dem Konzept der **DIT** Arbeitseinkommen nicht proportional sondern direkt progressiv besteuert werden soll. Das bedeutet, dass im Vergleich zur **FT** in Kombination mit einer Umsatzsteuererhöhung eine stärkere Belastung von hohen Arbeitseinkommen erreicht werden kann. Dies mag als verteilungspolitischer Vorteil erscheinen. Wer nach der Leistungsfähigkeit besteuern will, muss allerdings am Sinn einer direkten Progression zweifeln, die nur Arbeitseinkommen, nicht aber Kapitaleinkommen erfasst.

Verteilungsprobleme resultieren nämlich typischer Weise aus der ungleichen Vermögensverteilung und der damit verbundenen ungleichen Verteilung von Kapitaleinkommen. Sie löst man nicht dadurch, dass man das ohnehin schon gleichmäßiger verteilte Arbeitseinkommen entsprechend stärker umverteilt und die Kapitaleinkommen durch eine proportionale Besteuerung von der Umverteilung (weitestgehend) verschont¹⁶. Andererseits gibt es durchaus Bürger mit einem nur geringen, aber ausschließlichen Kapitaleinkommen. Sie würden durch den einheitlichen Steuersatz im Vergleich zu denen

¹⁶ Eine alternative – allerdings kaum genutzte – Chance zur Korrektur ungleicher Vermögensverteilungen ist die Erbschaftsbesteuerung.

benachteiligt, die über ein ebenso geringes, aber aus dem Einsatz von Arbeit stammendes Einkommen verfügen. Dies gälte erst recht, wenn sie auch keine Freibeträge geltend machen könnten.

Im Übrigen entsteht bei einer progressiven Besteuerung ausschließlich des Arbeitseinkommens ein schwer zu lösendes Dilemma: Soll sie ein – wie auch immer begründetes - Umverteilungsbedürfnis stillen, muss sie gerade vor dem Hintergrund einer proportionalen Kapitaleinkommensbesteuerung kräftig ausfallen. Ein Spitzensatz kaum über dem auf Kapitaleinkommen angewandten Satz ist angesichts der mit der Dualisierung verbundenen Nachteile kein lohnendes Ergebnis. Sollen aber gleichzeitig die erwähnten Gestaltungsanreize niedrig gehalten und zudem mögliche Verfassungsprobleme (Wahrung des Gleichbehandlungsgrundsatzes) vermieden werden, darf sich der Spitzensatz der Arbeitseinkommensteuer gerade nicht zu sehr vom proportionalen Kapitaleinkommensteuersatz entfernen.

Auch vor dem Hintergrund einer möglichen dualen Einkommensbesteuerung plädiert der Beirat mehrheitlich für die **FT**, die im Hinblick auf Neutralität und Einfachheit der Besteuerung sowie der verfassungsrechtlich gebotenen Belastungsgleichheit überlegen ist; hinzu kommt, dass auch eine Senkung der Steuerlast auf Arbeitseinkommen positive wirtschaftliche Effekte zeitigen kann. Der Beirat sieht jedoch auch die **DIT** als eine deutliche Verbesserung im Vergleich zur aktuellen chaotischen Lage der deutschen Besteuerungsordnung an; dies gilt vor allem mit Blick auf den Wettbewerbsdruck, der von der internationalen Besteuerung ausgeht. **FT** und **DIT** weisen im Rahmen der Unternehmensbesteuerung weitgehend die gleichen Vorteile auf – vor allem in Bezug auf Transparenz und Neutralität der Besteuerung. Dass die **DIT** zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen differenziert, lässt sie auch aus dieser Sicht aber nur als zweitbeste Lösung erscheinen. Im internationalen Steuerwettbewerb dagegen könnte die **DIT** der **FT** überlegen sein, wenn die Gewinnsteuersätze des Auslands noch weiter sinken und vielleicht 20 v. H. oder gar 15 v. H. erreichen sollten. Einer derartigen Attraktion kann Deutschland nicht mehr allein mit anderen Standortvorteilen begegnen, und seien sie viel größer, als dies heute vorstellbar ist. Notwendige Steuerentlastungen des Kapitaleinkommens mögen dann einfacher innerhalb einer **DIT** als mit einer Kombination aus **FT** und Umsatzsteuererhöhungen zu erreichen sein. Man muss allerdings auch bedenken, dass die heilsamen Folgen des Steuerwettbewerbs, insbesondere der Zwang zu einem sorgsameren Umgang mit volkswirtschaftlichen Ressourcen, geschmälert würden, wenn der Staat die ihm bei der Kapitaleinkommensbesteuerung verloren gehenden Mittel durch eine entsprechend höhere Arbeitseinkommensbesteuerung ausgleichen könnte.

5. Die Flat Tax in der Unternehmensbesteuerung

Gelegentlich entsteht der Eindruck, es gehe bei der Reform der Einkommensteuer vor allem um den Steuertarif. So ist es aber nicht. Vielmehr liegt die Hauptschwierigkeit der gegenwärtigen Einkommensbesteuerung bei der Ermittlung des Einkommens und damit in erster Linie auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung. Ein Wechsel zur **FT** erlaubt aber auch hier wesentliche Korrekturen, wobei ganz im Sinne dieser Steuerkonzeption steuerliche Begünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten weitestgehend auszumerzen sind. Die Reform hat dafür zu sorgen, dass Kapitalgeber und Unternehmer ihre Entscheidungen möglichst wenig von steuerlichen Erwägungen abhängig machen. Dies gilt für Investitionsentscheidungen wie für die Wahl von Finanzierung und Rechtsform. Schließlich ist das Steuerrecht zu vereinfachen; denn ein kompliziertes Steuerrecht erhöht die Kosten der Steuererhebung und trägt mit dazu bei, dass Entscheidungen durch Steuern beeinflusst werden.

Das geltende Recht unterwirft die Gewinne der Kapitalgesellschaften der proportionalen Körperschaftsteuer und im Fall der Ausschüttung an unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen zusätzlich der Einkommensteuer; die Hälfte der Ausschüttungen ist steuerfrei. Dagegen unterliegen Gewinne der Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Gesellschaftern) nur der Einkommensteuer. Die dadurch hervorgerufenen Belastungsunterschiede verschwinden, wenn wie bei der **FT** Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen mit einem einheitlichen Satz besteuert werden und Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften genau wie Gewinnentnahmen aus Personenunternehmen steuerfrei bleiben. Wenn auch Zinsen und andere Entgelte, welche die Unternehmen zahlen, dem gleichen Steuersatz unterworfen werden, ist es für die Höhe der Steuerbelastung bedeutungslos, ob ein Unternehmen Zinsen zahlt oder Gewinne ausschüttet.

Die **FT** stellt Ausschüttungen steuerfrei. Dies ist insofern nicht unproblematisch, als nach einer generellen Regel Ausgaben, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht zum Abzug zugelassen sind. Es könnte daher auch eine steuerliche Berücksichtigung der mit dem Erwerb und dem Halten einer Beteiligung zusammenhängenden Refinanzierungskosten in Frage gestellt werden. Doch darf es nicht darauf ankommen, ob die Refinanzierungskosten bei der Kapitalgesellschaft oder bei deren Gesellschaftern anfallen. In beiden Fällen verringert sich das mit der Beteiligung zu erzielende Einkommen. Das Nettoprinzip verlangt deswegen, den Zinsabzug zuzulassen. Der einheitliche Steuersatz der **FT** gewährleistet, dass der Zinsabzug zu keinen Steuervorteilen führt, wenn die Belastung der ausgeschütteten Gewinne mit Körperschaftsteuer der Entlastung durch den Zinsabzug bei der Einkommensteuer gleicht; dies ist bei Ausschüttungen im Inland erzielter und versteuerter Gewinne einer Kapitalgesellschaft immer der Fall.

Der einheitliche Steuersatz der **FT** entschärft auch Probleme, die bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (share deal) auftreten. Auf die Besteuerung solcher Veräußerungsgewinne ist zu verzichten. Es macht wirtschaftlich nämlich keinen Unterschied, ob ein mit Körperschaftsteuer belasteter Gewinn ausgeschüttet oder mit der Beteiligung

verkauft wird. Dabei ist es gleichgültig, ob der Erwerber im Kaufpreis eine bereits versteuerte Gewinnrücklage oder einen zukünftig entstehenden und der Körperschaftsteuer zu unterwerfenden Gewinn vergütet. Der Gewinn der Kapitalgesellschaft unterliegt immer ausschließlich dem Satz der Körperschaftsteuer. Da der Körperschaftsteuersatz dem einheitlichen Einkommensteuersatz entspricht, ist der Gewinn in jedem Fall genau so belastet, wie der Erwerber der Anteile grundsätzlich auch jedes andere Einkommen versteuern müsste.

Gleichwohl vermeidet die **FT** nicht alle im Zusammenhang mit Veräußerungen auftretenden Belastungsunterschiede. Denn der Gewinn aus der Veräußerung eines Einzelunternehmens oder eines Anteils an einer Personengesellschaft (asset deal) ist der Einkommensteuer zu unterwerfen. Im Gegenzug kann der Erwerber den Kaufpreis bei der Ermittlung des Gewinns (im Wege der Abschreibung der erworbenen Wirtschaftsgüter) absetzen, was dem Erwerber des Anteils an einer Kapitalgesellschaft (share deal) versagt bleibt. Es ist zwar gleichgültig, ob ein Einzelunternehmen, der Anteil an einer Personengesellschaft oder der Anteil an einer Kapitalgesellschaft veräußert wird. Immer wird der Gewinn nur einmal besteuert - bei Personenunternehmen versteuert ihn der Verkäufer und bei Kapitalgesellschaften die Unternehmung. Die **FT** beseitigt zwar Tarifunterschiede; es bleiben aber Unterschiede der Steuerbelastung in Folge von Zinseffekten, die sich aus den verschiedenen Zeitpunkten der Besteuerung ergeben.

An der unterschiedlichen Besteuerung von share deal und asset deal würde auch die Einführung einer allgemeinen, rechtsformunabhängigen Steuerpflicht für alle Unternehmen (Betriebssteuer) nichts ändern. Zwar unterlägen dann nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern alle Unternehmen als solche der Steuerpflicht, und deswegen erfolgte die Veräußerung der Beteiligung an einem Unternehmen immer nach den Regeln des share deal. Da aber auch das Unternehmen selbst sein Vermögen veräußern kann und in diesem Fall einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, also ein asset deal vorliegt, ist eine einheitliche Besteuerung des Verkaufs ganzer Unternehmen oder von Anteilen an Unternehmen auch mit einer Betriebssteuer nicht zu erreichen.

Überdies führt eine Steuerpflicht der Personenunternehmen zu zwei bisher nur bei der Körperschaftsteuer bekannten Problemen: die fehlende Berücksichtigung der persönlichen Freibeträge des Eigentümers und der grundsätzlich versagte Ausgleich von Gewinnen (Verlusten) des Unternehmens mit Verlusten (Gewinnen), die außerhalb des Unternehmens entstehen. Zwar erlaubt es die **FT**, dem Gesellschafter bei Vorlage einer entsprechenden Gewinn- bzw. Verlustbescheinigung des Unternehmens eine Steuererstattung nach Maßgabe des einheitlichen Satzes zu gewähren. Doch wäre dieses Verfahren nur ein Umweg, der sich vermeiden lässt, wenn bei einem Personenunternehmen der Unternehmer Steuersubjekt bleibt. Dies entspricht auch dem Zivilrecht; Träger des Unternehmens ist der Unternehmer selbst. Eine einheitliche Unternehmenssteuer kommt angesichts dieser Nachteile nicht in Frage.

Wenn Gewinne der Personenunternehmen wie im geltenden Einkommensteuerrecht den Unternehmern (natürlichen Personen) steuerlich zugerechnet werden, bleibt es auch unter der

FT bei der steuerlichen Differenzierung zwischen Personenunternehmen einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits. Wie bisher könnten Gesellschafter von Kapitalgesellschaften im Vergleich zu Personenunternehmern vor allem bei Verlusten steuerliche Nachteile erleiden. Ein Patentrezept für die Lösung dieses Problems gibt es nicht. Zu erwägen ist ein Wahlrecht der Kapitalgesellschaften, sich der Besteuerung für Personenunternehmen zu unterwerfen. Dieses Wahlrecht wäre daran zu binden, dass alle Gesellschafter entsprechend votierten. Damit sind die Unterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zwar nicht beseitigt; jedoch können steuerliche Nachteile kleinerer Kapitalgesellschaften vermieden werden, wenn sich die Gesellschafter einig sind.

Im geltenden Einkommensteuerrecht ist der Dualismus zwischen Gewinneinkünften und Überschusseinkünften zusammen mit der Steuerpflicht der Kapitalgesellschaften Ursache für Belastungsunterschiede. Wirtschaftsgüter, die einer Kapitalgesellschaft von ihrem Gesellschafter zur Nutzung überlassen werden, gehören grundsätzlich zum steuerlichen Privatvermögen; das gleiche gilt für entsprechende Darlehen des Gesellschafters. Bei Personengesellschaften dagegen handelt es sich dabei um Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen). Deswegen sind Gewinne aus der Veräußerung des einer Personengesellschaft zur Nutzung überlassenen Vermögens einkommensteuerpflichtig, während entsprechende Gewinne bei einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht der Einkommensteuer unterliegen. Derartige Unterschiede der Steuerbelastung sind sachlich schon im geltenden Recht kaum zu rechtfertigen. Dies ist erst recht so, wenn die **FT** sämtliche Einkommen einem einheitlichen Satz unterwirft. Die Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne aus steuerlichem Privatvermögen, das der Erzielung von Einkünften dient, muss folglich, soweit dies noch nicht geschehen ist, beseitigt werden.

Der Dualismus der Einkunftsarten hat weiter zur Folge, dass Vergütungen an geschäftsführende Gesellschafter, die nach deren Eintritt in den Ruhestand gezahlt werden, unterschiedlich besteuert sind. Bei Personengesellschaften erhöht der Anspruch auf eine spätere Pensionszahlung sofort den Gewinnanteil des Gesellschafters (Sondervergütung), und die spätere Zahlung ist nicht zu versteuern. Bei Kapitalgesellschaften hat der Gesellschafter zunächst kein Einkommen zu versteuern, während die spätere Pensionszahlung der Einkommensteuer unterliegt. Auch hier verhindert die **FT** Belastungsunterschiede, die sich aus dem Tarif ergeben. Doch ist die zeitliche Verschiebung der Steuerzahlung ein erheblicher Steuervorteil für Kapitalgesellschaften. Diese Unterschiede ließen sich nur ebnen, indem man geschäftsführende Gesellschafter der Kapitalgesellschaften insoweit den Gesellschaftern der Personengesellschaften (und damit den Einzelunternehmern) gleichstellte. Die konkrete Ausgestaltung einer Lösung hängt letztlich davon ab, wie die Besteuerung der Alterseinkünfte künftig geregelt wird. Dies ist jedoch kein Problem der Unternehmensbesteuerung.

Die Gewinnermittlung der Unternehmen ist an das Handelsbilanzrecht und damit an die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) gebunden (Maßgeblichkeitsprinzip). Ab dem Jahr 2005 haben EU-Konzerne einen Konzernabschluss nach International Financial Reporting

Standards (IFRS) zu erstellen. Die Mitgliedstaaten der Union können IFRS auch für den Einzelabschluss vorschreiben. In Deutschland ist dies derzeit nicht geplant. Sollten gleichwohl IFRS in den Einzelabschluss vordringen, könnte an die Stelle der Maßgeblichkeit der GoB die Maßgeblichkeit der IFRS treten. Es bliebe bei der seit langem bestehenden Bindung an das Handelsbilanzrecht. IFRS, die für steuerliche Zwecke ungeeignet sind, wird man dabei von der Steuerbilanz fernhalten. Der steuerliche Betriebsvermögensvergleich kann dann weiterhin auf allgemein anerkannte Regeln der Rechnungslegung zurückgreifen. Viele Unternehmen hätten nach wie vor den Vorteil, die Handelsbilanz auch für steuerliche Zwecke nutzen zu können.

An die Stelle der Bindung der steuerrechtlichen Gewinnermittlung an handelsrechtliche GoB oder an (geeignete) IFRS könnte auch eine einheitliche, eigenständige steuerrechtliche Gewinnermittlung treten. Für eine einheitliche Methode der steuerlichen Einkommensermittlung spricht, dass die FT den bestehenden Dualismus der Einkünfte beseitigen und alle Einkommen unterschiedslos besteuern will. Derzeit kommt es bei den Gewinneinkünften dagegen meist zu umfangreichen Zahlungsperiodisierungen, während bei den Überschusseinkünften ein weitgehend nicht periodisierter Zahlungsüberschuss ermittelt wird.

Diese Ungleichbehandlung lässt sich vermeiden, indem das Entstehen von Einkommen generell an den Zufluss von Zahlungsmitteln gebunden wird. Eine stärkere Orientierung an den Zahlungen trägt zur Einfachheit der Einkommensermittlung bei und verringert die Streit anfälligkeit der Gewinnermittlung. Eine vereinfachte Gewinnermittlung könnte sich an den Regelungen des § 4 Abs. 3 EStG orientieren. Die Vorschrift ist allerdings auf Kleingewerbetreibende und Freiberufler (wie Steuerberater, Rechtsanwälte und Ärzte) zugeschnitten. Sie muss deswegen zu einem vereinfachten Vermögensvergleich umgestaltet werden, den auch andere und größere Unternehmen anwenden können.

In einem vereinfachten steuerlichen Vermögensvergleich sind das Vermögen und die Schulden, wie bisher, zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Auszahlungen, die den Erwerb eines Wirtschaftsgutes zur Folge haben, sind zu aktivieren. Der Abnutzung unterliegende Wirtschaftsgüter werden abgeschrieben. Die Abschreibung hat sich am tatsächlichen Wertverlust der Wirtschaftsgüter zu orientieren. Darüber hinaus sind auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens zu aktivieren, wobei Bewertungsvereinfachungen (etwa die Durchschnittsmethode) vorzusehen sind. Einzahlungen, die mit einer Auszahlungsverpflichtung einhergehen, müssen passiviert werden. Auszahlungen für ungewisse Schulden (Rückstellungen) mindern den Gewinn im Zahlungszeitpunkt.

Dies alles hätte zur Folge, dass im Gegensatz zu GoB (und IFRS) für erwartete Auszahlungen oder Verluste keine Abschreibungen vorzunehmen oder Passivposten anzusetzen sind. Einschränkungen der Periodisierung von Zahlungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind zu rechtfertigen, wenn sie der Durchsetzung eines niedrigen Steuersatzes dienen. Soweit die FT den Unternehmen aber die Möglichkeit nimmt, Vorsorge für Risiken zu treffen, müssen im Fall späterer Verluste die zu viel gezahlten Steuern erstattet

werden. Am besten geschieht dies durch einen Verlustrücktrag, weil dann früher gezahlte Steuern zeitnah zurückfließen; wegen des einheitlichen Steuersatzes der **FT** ist ein Verlustrücktrag bei allen Unternehmen problemlos möglich. Außerdem ist ein unbegrenzter Verlustvortrag vorzusehen. Der Verlustausgleich ist ein unverzichtbarer Bestandteil der Einkommensermittlung; er stellt die Besteuerung nach dem Nettoprinzip sicher. Ohne einen umfassenden Verlustausgleich kann vor allem ein generelles Ansatzverbot für Rückstellungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht empfohlen werden.

6. Die Duale Einkommensteuer in der Unternehmensbesteuerung

Die **DIT** weist im Bereich der Kapitaleinkommen auf den ersten Blick keinen Unterschied zur **FT** auf. Gewinne, Zinsen und andere Kapitaleinkommen unterliegen auch hier einem einheitlichen Steuersatz. Ebenso wie die **FT** bringt die **DIT** daher gegenüber dem geltenden Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht mehr Belastungsgleichheit der Kapitaleinkommen und eine Vereinfachung des Steuerrechts der Unternehmen. Ebenso wie die **FT** lässt sich die **DIT** weitgehend im Quellenabzug erheben.

Die **DIT** hat gegenüber der **FT** den Nachteil, dass sie einen Anreiz schafft, höher zu besteuertes Arbeitseinkommen als niedriger zu besteuertes Kapitaleinkommen zu deklarieren. Vor allem das Arbeitseinkommen der Unternehmer kann der Fiskus nicht beobachten, weil es Teil des Unternehmensgewinnes ist. Wenn die Unternehmen an geschäftsführende Gesellschafter ein Gehalt zahlen, ist die Höhe der Zahlung auf Angemessenheit zu überprüfen. Die Spaltung des Gewinns in Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen muss nach einheitlichen Regeln erfolgen, um Belastungsunterschiede der Unternehmen zu vermeiden.

Die Steuerbelastung der Unternehmen hängt zunächst davon ab, wie die Spaltung des steuerlichen Gewinns in Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen erfolgt. Man kann bei gegebenem Kapital und Gewinn entweder ein rechnerisches Arbeitseinkommen oder ein rechnerisches Kapitaleinkommen bestimmen. Beides erfordert Schätzungen. Wird das Arbeitseinkommen festgelegt, so unterliegen übersteigende Gewinne dem niedrigeren Steuersatz für Kapitaleinkommen; bestimmt man dagegen das Kapitaleinkommen, so unterliegen übersteigende Gewinne dem höheren Steuersatz für Arbeitseinkommen. Im ersten Fall nähert sich die Steuerbelastung des Gewinns mit steigendem Gewinn dem Steuersatz auf Kapitaleinkommen. Dies ließe sich damit rechtfertigen, dass so die sich im Gewinn niederschlagende besondere Unternehmerleistung steuerlich honoriert würde. Vor allem aus volkswirtschaftlicher Sicht kommt es darauf an, dass innovative Unternehmer im Lande bleiben und ins Land kommen. Im zweiten Fall nähert sich die Steuerbelastung des Gewinns mit steigendem Gewinn dem Steuersatz auf Arbeitseinkommen; man erhält einen progressiven Verlauf der Durchschnittsbelastung des Gesamtgewinns, was verteilungspolitisch erwünscht sein mag.

Berechnet man zuerst das Arbeitseinkommen, dürfte die Bestimmung eines angemessenen Unternehmerlohns erhebliche Schwierigkeiten verursachen. Zwar ist das Problem nicht neu: Um verdeckte Gewinnausschüttungen steuerlich zu erfassen, werden auch heute Gehälter von geschäftsführenden Gesellschaftern auf ihre Angemessenheit überprüft. Allerdings erforderte die **DIT** derartige Berechnungen nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für die Vielzahl der Personenunternehmen. Einfacher ist es, zuerst das Kapitaleinkommen als rechnerische Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu bestimmen, wenn man sich dabei an dem Zinssatz für Staatsanleihen orientiert, wie es in der Regel empfohlen wird. Unterschreitet der steuerliche Zinssatz aber denjenigen Zinssatz, den die Unternehmen für Kredite zahlen müssen, könnten Eigenkapitalerträge stärker als Fremdkapitalerträge belastet werden. Die Bestimmung des rechnerischen Zinssatzes ist deshalb nicht einfach. Von ihr hängt die Entlastungswirkung ab, die für verschiedene Unternehmen durchaus unterschiedlich sein kann. Die skandinavischen Staaten haben durchweg steuerliche Zinssätze gewählt, die deutlich über dem Zinssatz für Staatsanleihen liegen.

Die Ermittlung des rechnerischen Kapitaleinkommens kann am Reinvermögen (Nettomethode) oder am Bruttovermögen der Unternehmung (Bruttomethode) ansetzen¹⁷. Beide Methoden teilen den Gewinn nur dann gleich auf, wenn der steuerliche Rechnungszins dem Kapitalmarktzins gleicht. Unterschiede zwischen diesen beiden Zinssätzen sind praktisch nicht zu vermeiden. Die Wahl des steuerlichen Zinsfußes ist deswegen entscheidend für die Höhe der durchschnittlichen Steuerbelastung des Gewinns. Ist der Schuldzinssatz größer als der steuerliche Zinssatz, und liegt damit auch der Zinssatz für das Fremdkapital über dem steuerlichen Zinssatz für das Eigenkapital, so wird bei der Bruttomethode das Kapitaleinkommen durch die höheren gezahlten Schuldzinsen gemindert, während sich das Arbeitseinkommen nur um die niedrigere rechnerische Verzinsung des Kapitals verringert. Bei der Nettomethode dagegen gehen die gezahlten Schuldzinsen zu Lasten des Arbeitseinkommens. Unternehmen, die Investitionen mit Fremdkapital finanzieren, weisen deswegen unter der Bruttomethode einen größeren Teil des Gewinns als Arbeitseinkommen aus, als dies unter der Nettomethode der Fall ist. Liegt der (Grenz-) Steuersatz für Arbeitseinkommen über dem Steuersatz für Kapitaleinkommen, so müssen die betroffenen Unternehmen folglich eine entsprechend höhere Steuerbelastung tragen. Das kann zur Folge haben, dass die Unternehmen ihre Investitionen einschränken¹⁸. Aus dieser Sicht ist der Nettomethode der Vorzug zu geben.

¹⁷ Bei der Nettomethode beträgt das Kapitaleinkommen $z \cdot (V - FK)$ und das Arbeitseinkommen $G - i \cdot FK - z \cdot (V - FK)$; bei der Bruttomethode ergeben sich ein Kapitaleinkommen von $z \cdot V - i \cdot FK$ und ein Arbeitseinkommen von $G - z \cdot V$. Es bezeichnen z den steuerlichen Zinssatz, V das Bruttovermögen, FK den Saldo der Verbindlichkeiten und finanziellen Mittel, G den Gewinn vor Zinsen und i den Kapitalmarktzins.

¹⁸ Ein Unternehmen, das eine zusätzliche Investition von 100 mit einer Rendite von 15 v. H. völlig durch Kredite mit einem Zinssatz von 15 v. H. finanziert, erzielt vor Steuern keinen Gewinn aus der Investition.

Unterschiede zwischen dem Zinssatz für Kredite und dem steuerlichen Zinssatz geben auch Anlass zu Gestaltungen. Übersteigt der Schuldzinssatz den rechnerischen Zinssatz, so gibt es bei der Nettomethode einen Anreiz, Schulden in das Unternehmen zu verlagern. Die rechnerische Verzinsung der Schulden mindert das Kapitaleinkommen, während der Saldo aus gezahlten Schuldzinsen und rechnerischer Verzinsung der Schulden das Arbeitseinkommen verringert. Knüpft die steuerliche Verzinsung dagegen am Bruttovermögen an, so mindern die Schuldzinsen nur das Kapitaleinkommen; daher gibt es hier keinen vergleichbaren Anreiz, Schulden in das Unternehmen zu verlagern. Immer lohnt es sich aber, ertragloses Vermögen in ein Unternehmen einzulegen, weil dadurch Gewinn aus dem Arbeitseinkommen in das Kapitaleinkommen umgeleitet wird.

Grundsätzlich müssen unabhängig von der Rechtsform einer Gesellschaft aktive Gesellschafter, die Arbeitsleistungen erbringen, von passiven Gesellschaftern abgegrenzt werden, die sich auf die Überlassung von Kapital beschränken. Diese Abgrenzung kann etwa nach Maßgabe der Teilhabe des Gesellschafters an den unternehmerischen Entscheidungen oder auch nach der Höhe der Beteiligung erfolgen. Man wird hier mit Gestaltungen rechnen müssen. Um Gestaltungsanreize zu verringern, kann man bei Personenunternehmen generell eine Gewinnspaltung vorsehen und nur bei Kapitalgesellschaften passive Gesellschafter von der Gewinnspaltung ausnehmen. Gestaltungsanreize lassen sich weiter eindämmen, wenn die Gewinnspaltung auf alle nicht an der Börse notierten Unternehmen ausgedehnt wird. Gewinne dieser Unternehmen wären folglich auch dann teilweise als Arbeitseinkommen höher zu versteuern, wenn sich Gesellschafter ausschließlich mit Kapitaleinlagen beteiligten. Dies hätte einen Nachteil für viele nicht an der Börse notierte Unternehmen zur Folge.

Arbeitseinkommen der Unternehmer ist im Jahr seiner Entstehung zu versteuern, sollen Belastungsunterschiede zu Arbeitnehmern vermieden werden. Bei Personenunternehmen geschieht das ohnehin, weil der gesamte Gewinn den Gesellschaftern zuzurechnen ist, ohne dass es einer Entnahme bedarf. Bei Kapitalgesellschaften liegen jedoch Einkünfte der Gesellschafter aus der Beteiligung nur vor, wenn Ausschüttungen zufließen. Soll der als Arbeitseinkommen aufgefasste Gewinnanteil also auch bei fehlender Ausschüttung der persönlichen Arbeitseinkommensteuer unterworfen werden, wäre er den Gesellschaftern zuzurechnen. Die Gesellschafter müssten Einkommensteuer zahlen, ohne dass sie über den zugrunde liegenden Gewinn in Form eines Zahlungszuflusses verfügten.

Diese Durchbrechung der sonst bei Kapitalgesellschaften geltenden Besteuerungsregeln wird vermieden, wenn die Besteuerung des Arbeitseinkommens erst bei Ausschüttung erfolgt.

Bei einem steuerlichen Zinssatz von 10 v. H. ergeben sich unter der Bruttomethode ein Beitrag zum Kapitaleinkommen in Höhe von -5 und ein Beitrag zum Arbeitseinkommen von 5. Wenn der Steuersatz auf Arbeitseinkommen den Steuersatz auf Kapitaleinkommen übersteigt, entsteht eine zusätzliche Steuerschuld, obwohl kein Gewinn erzielt wird. Die Nettomethode verhindert dies: Die Investition verändert weder das Kapitaleinkommen noch das Arbeitseinkommen, so dass auch keine zusätzliche Steuerschuld entsteht.

Es gibt zwei Möglichkeiten, um dies zu erreichen. Zum einen kann die Kapitalgesellschaft ihre Gewinnrücklagen für steuerliche Zwecke gliedern. Zu unterscheiden wären in geeigneter Weise Gewinnrücklagen, die steuerfrei ausgeschüttet werden, von Gewinnrücklagen, die bei Ausschüttung dem höheren Steuersatz für Arbeitseinkommen zu unterwerfen sind. Zum anderen kann die Ermittlung des rechnerischen Kapitaleinkommens an den Anschaffungskosten der Beteiligung anknüpfen. Die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, soweit sie natürliche Personen sind, müssen dann einer steuerlichen Aufzeichnungspflicht unterworfen werden, um die Anschaffungskosten der Anteilskäufe, die Ausschüttungen und die Erlöse aus Anteilsverkäufen festzuhalten. Bereits mit Körperschaftsteuer belastete Ausschüttungen sind steuerfrei, soweit sie der Verzinsung der Anschaffungskosten der Beteiligung mit dem steuerlichen Nettozinssatz entsprechen. Ausschüttungen, die diesen Betrag übersteigen, sind als Arbeitseinkommen höher zu besteuern.

Die Besteuerung des als Arbeitseinkommen geltenden Teils der Ausschüttung könnte unter Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Körperschaftsteuer erfolgen. Nachdem der Gesetzgeber aber das Anrechnungsverfahren der Körperschaftsteuer abgeschafft hat, kommt wohl nur eine Nachbelastung der betreffenden ausgeschütteten Gewinne in Frage. Denkbar ist es, den Steuersatz für Kapitaleinkommen oder einen besonderen Steuersatz für den steuerpflichtigen Teil der Ausschüttungen zu wählen; stattdessen kann auch ein Teil dieser Ausschüttungen von der Steuerpflicht ausgenommen werden.

Bei Personenunternehmen sind - wie bereits ausgeführt - Gewinne, die als Arbeitseinkommen gelten, im Jahr der Entstehung als Arbeitseinkommen zu versteuern. Der höchste Steuersatz für Arbeitseinkommen ist so zu wählen, dass Gewinne der Personenunternehmen, die als Arbeitseinkommen gelten, nicht höher belastet sind als entsprechende Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften. Andernfalls sind Personenunternehmen benachteiligt, und es besteht ein Anreiz, eine Kapitalgesellschaft zwischenzuschalten, um in den Genuss der geringeren Steuerbelastung zu kommen. Umgekehrt sind Nachteile der Kapitalgesellschaften gegenüber Personenunternehmen unvermeidlich, wenn die als Arbeitseinkommen eingestuften Gewinne der Personenunternehmen niedrigeren Steuersätzen unterliegen.

Personenunternehmen erleiden gegenüber den Kapitalgesellschaften durch die frühere Besteuerung der Gewinne keinen Rentabilitätsnachteil, wenn die oben genannte Bedingung für die Wahl der Steuersätze eingehalten wird und die Unternehmen versteuerte Gewinne zum Marktzins nach Steuern anlegen. Die frühere Steuerzahlung beschneidet allerdings die Selbstfinanzierung der Personenunternehmen, und dies ist ein Nachteil, wenn andere Finanzierungsquellen nicht oder nur begrenzt zur Verfügung stehen. Um dies zu verhindern, kann man auch Personenunternehmen gestatten, den gesamten Gewinn zunächst als Kapitaleinkommen zu versteuern und den als Arbeitseinkommen geltenden Teil des versteuerten Gewinns erst im Zeitpunkt der Entnahme der höheren Einkommensteuer zu unterwerfen. Bei Personenunternehmen wäre dann der Teil des Gewinns, der als

Kapitaleinkommen gilt, gesondert festzustellen. Es bedarf einer Verwendungsfiktion für die entnommenen Gewinne; entnommene Gewinne, die als Kapitaleinkommen gelten, sind wie im geltenden Einkommensteuerrecht und auch bei der **FT** steuerfrei. Dagegen sind entnommene Gewinne, die als Arbeitseinkommen gelten, der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Wird die Besteuerung der Gewinne als Arbeitseinkommen auf den Zeitpunkt der Entnahme oder der Ausschüttung verschoben, so ist sicherzustellen, dass die höhere Besteuerung nicht schon dann eintritt, wenn die betreffenden Gewinne an eine andere Unternehmung ausgekehrt werden. Andernfalls müssten Unternehmensverbindungen steuerliche Nachteile hinnehmen. Ausschüttungen, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen Kapitalgesellschaft empfängt, sind daher von der Besteuerung auszunehmen. Gewinne einer Personengesellschaft, die an eine andere Personengesellschaft oder in ein Einzelunternehmen fließen, sind gleichfalls steuerfrei zu stellen. Gleiches gilt für Gewinne, die einer Kapitalgesellschaft aus einer Personengesellschaft zufließen. Ist ein Personenunternehmen an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, so sind ausgeschüttete Gewinne steuerfrei. Erst wenn Gewinne als Ausschüttung oder Entnahme von einer natürlichen Person außerhalb ihres Unternehmens vereinnahmt werden, darf es zu der höheren Besteuerung kommen.

Ein Steueraufschub für Personenunternehmen bis zum Zeitpunkt der Entnahme von Gewinnen bedeutete einen erheblichen Eingriff in das bestehende Einkommensteuerrecht der Personenunternehmen. Selbst wenn der Gesetzgeber zu einem so weitreichenden Schritt bereit wäre und es gelänge, die Belastungsunterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu vermeiden, indem in beiden Fällen ein Aufschub der Besteuerung gewährt wird, würden doch zwangsläufig Unterschiede zwischen Unternehmern und Arbeitnehmern entstehen. Das Arbeitseinkommen der Arbeitnehmer unterliegt im Gegensatz zum Arbeitseinkommen der Unternehmer sofort der Einkommensteuer. Eine Möglichkeit, die höhere Steuerzahlung auf einen späteren Zeitpunkt zu verschieben, haben Arbeitnehmer nicht. Das Ausmaß der daraus resultierenden Belastungsunterschiede hängt davon ab, wie entnommene Gewinne und Ausschüttungen, die als Arbeitseinkommen zu besteuern sind, im Vergleich zum Arbeitseinkommen der Arbeitnehmer belastet werden.

7. Grenzüberschreitende Investitionen

Unabhängig davon, ob der Gesetzgeber die **FT** oder die **DIT** wählt, hat Deutschland den Verpflichtungen nachzukommen, die sich aus dem EG-Vertrag (EGV) ergeben; namentlich sind die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit zu gewährleisten. Die Steuerfreiheit der Ausschüttungen in Deutschland ansässiger Kapitalgesellschaften und die Steuerfreiheit für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an diesen Kapitalgesellschaften ist deswegen auch zu gewähren, wenn ausländische Gesellschafter betroffen sind. Ausschüttungen, die inländische Gesellschafter von Kapitalgesellschaften empfangen, die in anderen Mitgliedstaaten der EU ansässig sind, müssen gleichfalls in den Genuss der Steuerfreiheit kommen. Das gleiche ist der

Fall bei Gewinnen, die inländische Gesellschafter aus der Veräußerung von Anteilen an diesen Gesellschaften erzielen. Aus dem Diskriminierungsverbot eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) und aus der Kapitalverkehrsfreiheit des EGV dürfte sich auch eine Übertragung dieser Besteuerungsregeln auf Staaten ergeben, die nicht Mitgliedstaaten der EU sind.

Bei der **FT** drängt die völlige Steuerbefreiung für Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne die deutsche Besteuerung der Auslandsgewinne noch weiter zurück, als dies ohnehin aufgrund der deutschen DBA der Fall ist. Der Besteuerung unterliegen dann in Deutschland im Wesentlichen nur noch Zinszahlungen und andere Leistungsentgelte, die ausländische Kapitalgesellschaften an inländische Unternehmen zahlen. Derartige Zahlungen werden die Unternehmen zu vermeiden suchen, wenn die Steuerbelastung im Ausland geringer ist als in Deutschland. Man könnte in Erwägung ziehen, aus dem Ausland stammende Ausschüttungen zumindest dann einer Nachbelastung zu unterziehen, wenn die Steuerbelastung der Ausschüttung unter der Steuerbelastung inländischer Gewinne liegt. Eine Nachbelastung verringert den steuerlichen Anreiz, im Ausland zu investieren, stellt aber den deutschen Fiskus vermutlich in vielen Fällen vor kaum zu lösende administrative Schwierigkeiten. Eine Nachbelastung dürfte auch mit den oben genannten Grundfreiheiten des EGV kaum zu vereinbaren sein. Im Übrigen würde die Nachbesteuerung mit dem Quellenprinzip kollidieren, das – wie oben erläutert – nicht nur die besonderen Vorteile der **FT** zur Geltung bringt, sondern auch Ausdruck der steuerpolitischen Realität eines weltweiten Standortwettbewerbs ist.

Weil die **DIT** grenzüberschreitende Investitionen im Grundsatz ebenso wie die **FT** behandelt, sind auch bei ihr Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer Herkunft aus dem Inland oder dem Ausland steuerlich gleich zu behandeln. Deswegen scheidet eine Gewinnspaltung in Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen auf der Grundlage des Vermögens der Kapitalgesellschaften aus. Die deutsche Finanzverwaltung würde dazu Informationen benötigen, die sich aus der ausländischen Buchführung ergeben. Es kommt nur eine Spaltung der Gewinne nach der Maßgabe der fortgeführten Buchwerte der Anteile in Frage. In diesem Fall tritt eine höhere Steuerbelastung der Gewinne, die als Arbeitseinkommen gelten, unabhängig von der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft im Inland oder im Ausland erst im Zeitpunkt der Ausschüttung auf. Beim Vergleich zweier Standorte für Kapitalgesellschaften wird folglich dem Standort der Vorzug gegeben, der die geringste Belastung der Gewinne der Kapitalgesellschaft aufweist. Daher verringert der niedrige Steuersatz der **DIT** den Anreiz, im Ausland zu investieren. Die **DIT** belässt zudem dem deutschen Fiskus ein Steueraufkommen, wenn Ausschüttungen als Arbeitseinkommen zu versteuern sind. Gleichzeitig werden steuerliche Hemmnisse für Investitionen ausländischer Kapitalgeber mittels deutscher Kapitalgesellschaften abgebaut; denn das deutsche Besteuerungsrecht für Ausschüttungen, die an ausländische Gesellschafter fließen, ist durch DBA regelmäßig begrenzt und wird von der Mutter-Tochter-Richtlinie meist völlig beseitigt.

In ausländischen Betriebsstätten erzielte Gewinne nimmt ein DBA regelmäßig von der Besteuerung in Deutschland aus. Insoweit kommt es zu einer Besteuerung nach dem Quellenprinzip. Bleibt es unter der **DIT** bei der Freistellung, ist es fraglich, ob sich auch bei Betriebsstätten die steuerlichen Bedingungen für Investitionen im Inland verbessern. Zwar werden Gewinne deutscher Betriebsstätten niedriger und proportional besteuert, wenn sie als Kapitaleinkommen gelten; soweit sie aber dem Arbeitseinkommen zugerechnet werden, kommt der (progressive) Tarif für Arbeitseinkommen zur Geltung. Würde der Spitzensteuersatz für Arbeitseinkommen – etwa zur Kompensation von Ausfällen bei der Kapitaleinkommensbesteuerung – angehoben, wäre insoweit das Reformziel, Deutschland für Unternehmen attraktiver zu machen, gefährdet. Aus dieser Sicht sollte sich der Spitzensatz der Steuer auf Arbeitseinkommen an den vergleichbaren Steuersätzen ausrichten, die das Ausland auf Gewinne der Personenunternehmen anwendet.

Gewinne deutscher Betriebsstätten ausländischer Unternehmen unterliegen der niedrigen Steuer auf Kapitaleinkommen, soweit sie nicht als Arbeitseinkommen gelten. Wenn das Ausland diese Gewinne freistellt, dürfte die **DIT** insoweit die Attraktivität von Investitionen in Deutschland erhöhen. Eine höhere Besteuerung der Gewinne, die als Arbeitseinkommen gelten, verringert diesen Vorteil. Sofern allerdings die höhere Besteuerung erst im Zeitpunkt der Gewinnentnahme erfolgt, profitieren auch die ausländischen Unternehmer vom Aufschub der Besteuerung.

8. Zusammenfassung

Flat Tax (**FT**) und Duale Einkommensteuer (**DIT**) sind Entwürfe für die in Deutschland unumgängliche Einkommensteuerreform. Beide dienen den vordringlichsten Reformzielen: der Einfachheit, der Neutralität und der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Einkommensbesteuerung. Während dabei die **FT** alle Einkommen einem einheitlichen (Grenz-) Steuersatz unterwirft, differenziert die **DIT** zwischen proportional zu besteuern dem Kapitaleinkommen und progressiv zu besteuern dem Arbeitseinkommen. Die in beiden Konzeptionen vorgesehene Steuersenkung betrifft bei der **FT** alle Einkommen gleichermaßen, bei der **DIT** nur die dem Kapital zugerechneten Einkommen. Mit dieser Differenzierung ist beabsichtigt, das als international hoch mobil geltende Kapital besonders stark entlasten zu können, ohne insgesamt zu hohe Aufkommensverluste hinnehmen zu müssen.

Beide Konzepte setzen voraus, dass Subventionen und Steuervergünstigungen drastisch reduziert und auf mittlere Sicht vollständig gestrichen werden. Dieses Erfordernis ist bei der **FT** vergleichsweise noch dringlicher, da nur so die auch für Arbeitseinkommen bestimmte Steuersenkung finanzierbar wird. Der Beirat unterstützt nachdrücklich eine weitere Senkung der Einkommensteuersätze. Genauso vorbehaltlos unterstützt er einen radikalen Subventionsabbau und die Verbreiterung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage durch die Streichung von Ausnahmetatbeständen.

Von den beiden diskutierten Entwürfen favorisiert eine große Mehrheit der Beiratsmitglieder die **FT**. Mit ihr wird der Grundsatz einer einheitlichen Besteuerung aller Einkommen gewahrt und im Vergleich zur geltenden Einkommensbesteuerung eher gestärkt. Die **FT** führt zu einer wesentlichen Vereinfachung der Einkommensbesteuerung. Die Steuererhebung kann im weiten Umfang abschließend an der Quelle erfolgen. Steuerliche Gestaltungen werden unattraktiv, insbesondere solche, die durch Unterschiede in den persönlichen Steuersätzen und in der steuerlichen Behandlung alternativer Finanzierungs- und Rechtsformen provoziert werden. Die steuerlichen Folgen zusätzlich erwirtschafteten Einkommens sowie zusätzlicher Abzugsbeträge sind für jedermann gleich. Es kann keinen Streit mehr darüber geben, ob Einschränkungen in der persönlichen Leistungsfähigkeit über Freibeträge, Abzüge von der Steuerschuld oder Transferzahlungen berücksichtigt werden. Auch lassen sich verteilungspolitische Bedürfnisse durchaus mit einer indirekt progressiven **FT** erfüllen. Vor allem aber: Es herrscht ein Höchstmaß an steuerlicher Transparenz – für Inländer wie für investitionsbereite Ausländer. Soweit der internationale Steuerwettbewerb Senkungen des einheitlichen Steuersatzes erzwingt und die dadurch entstehenden Aufkommensverluste weder durch Ausgabensenkungen noch durch eine Streichung von Ausnahmeregelungen aufzufangen sind, muss die Umsatzsteuer angehoben werden.

Auch mit der Einführung einer **DIT** in der hier diskutierten Form würden gegenüber dem geltenden Einkommensteuerrecht erhebliche Verbesserungen erreicht. Dies gilt wie bei der **FT** für die Höhe der Grenzbelastung, aber auch hinsichtlich der Neutralität der Besteuerung der Kapitaleinkommen; allerdings werden diese anders als die Arbeitseinkommen besteuert. Zudem wirft die **DIT** ein nicht unerhebliches Problem auf: Die bei ihr unumgängliche Gewinnaufspaltung in einen auf den Einsatz von Kapital und einen auf den Einsatz von Arbeit zurückzuführenden Teil schafft neue Komplikationen und dürfte erhebliche Möglichkeiten zur Steuergestaltung eröffnen. Außerdem ist nicht nur Kapital international umworben, sondern zunehmend auch hoch produktive Arbeit. Schließlich ist eine direkte Progression allein der Arbeitseinkommensteuer verteilungspolitisch nur schwer zu rechtfertigen. Wenn man allerdings die Abwanderung deutscher Unternehmen anders nicht aufzuhalten und der Bevorzugung ausländischer Investitionsorte anders nicht zu begegnen vermag, ist auch eine deutliche Begünstigung in Deutschland erzielter Kapitaleinkommen, wie sie mit der **DIT** intendiert ist, eine realistische Option. Arbeitseinkommen würde dann höher besteuert, aber eine bei der **FT** wohl unvermeidliche Anhebung der Umsatzsteuer – und damit indirekte Belastung auch von Arbeitseinkommen – vermieden. Je mehr allerdings die deutsche Kapitalbesteuerung einem internationalen Abwärtstrend folgt, desto größer würden die Probleme, wenn parallel an einer hohen und progressiven Besteuerung von Arbeitseinkommen festgehalten wird.

Am besten ist dem Standort Deutschland gedient, wenn potentielle Investoren weite Entscheidungsspielräume vorfinden, die nur durch klare und einsehbare Regeln begrenzt werden. Ein gleichermaßen systematisch fundiertes und transparentes Steuerrecht gehört dazu. Auch muss die Steuerzahllast im internationalen Vergleich die Balance zu dem halten, was der deutsche Standort zu bieten hat. Deutschland braucht nicht jede Wendung aggressiver

Steuerpolitik des Auslands nachzuvollziehen. Stetigkeit und Zuverlässigkeit sind keine gering zu schätzenden Eigenschaften des Steuerstaats. Es ist aber höchste Zeit, dass die dafür notwendige Basis gelegt wird. Eine Flat Tax mit einem Steuersatz von 30 v. H. in Kombination mit einem Ausschluss wesentlicher steuerlicher Verzerrungen im Unternehmensbereich könnte diese Basis bilden.

Verzeichnis der Mitglieder des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen

Professor Dr. Heinz Grossekkettler (Vorsitzender)	Münster/W.
Professor Dr. Bernd Friedrich Huber (Stellv. Vorsitzender)	München
Professor Dr. Dieter Brümmerhoff	Rostock
Professor Dr. Werner Ehrlicher	Freiburg/Br.
Professor Dr. Lars P. Feld	Marburg
Professor Dr. Lutz Fischer	Hamburg
Professor Dr. Clemens Fuest	Köln
Professor Dr. Otto Gandenberger	München
Professor Dr. Karl-Heinrich Hansmeyer	Köln
Professor Dr. Günter Hedtkamp	München
Professor Dr. Klaus-Dirk Henke	Berlin
Professor Dr. Wolfgang Kitterer	Köln
Professor Dr. Kai A. Konrad	Berlin
Professor Dr. Gerold Krause-Junk	Hamburg
Professor Dr. Alois Oberhauser	Freiburg/Br.
Professor Dr. Rolf Peffekoven	Mainz
Professor Dr. Dieter Pohmer	Tübingen
Frau Professor Dr. Helga Pollak	Göttingen
Professor Dr. Wolfram-F. Richter	Dortmund
Professor Dr. Kurt Schmidt	Mainz
Professor Dr. Helmut Schneider	Zürich
Professor Dr. Wolfgang Schön	München
Professor Dr. Ulrich Schreiber	Mannheim
Professor Dr. Christoph Spengel	Gießen
Professor Dr. Hartmut Söhn	Passau
Professor Dr. Dres. h.c. Klaus Stern	Köln
Professor Dr. Dietmar Wellisch	Hamburg
Professor Dr. Wolfgang Wiegand	Regensburg
Professor Dr. Horst Zimmermann	Marburg/Lahn