

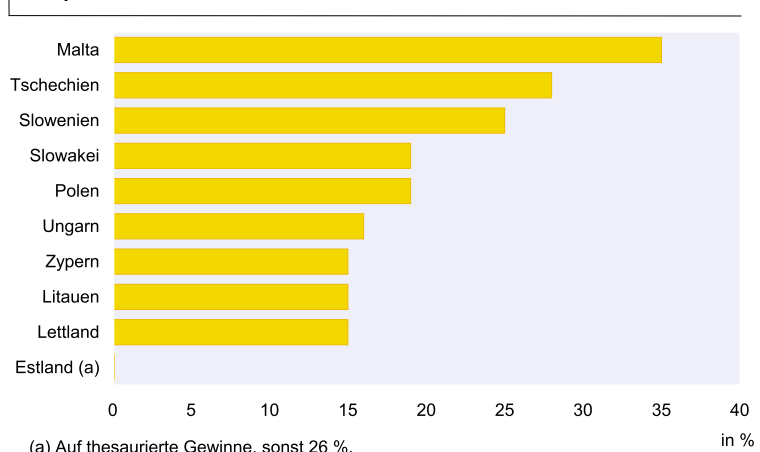
Die am 1. Mai 2004 erfolgte EU-Osterweiterung verschärft durch die dort zum Teil wesentlich niedrigeren Steuersätze den Steuerwettbewerb erheblich. Unter diesen veränderten Rahmenbedingungen wird die Steuerreform von 2000 nicht ausreichen, den Wirtschaftsstandort Deutschland vor einer steuerinduzierten Kapitalabwanderung zu bewahren. Eine große Steuerreform ist folglich unausweichlich. Diese sollte insbesondere die Tarifbelastung der Einkommen weiter reduzieren, das Steuerrecht vereinfachen, eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch den Abbau von verzerrenden Subventionen vornehmen und zudem die steuerliche Kapitalabwanderung in eines der neuen EU-Länder einschränken. Besonders geeignet scheint daher eine Reform, die einen Wechsel von der synthetischen zur dualen Einkommensteuer vornimmt: Die getrennte Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen mit einem niedrigeren proportionalen Steuersatz auf das Kapitaleinkommen kann der Kapitalflucht zielgenauer Einhalt gebieten, als es durch eine allgemeine Senkung der synthetischen Einkommensteuer möglich ist. Allerdings stellt die Finanzierbarkeit einer derartigen Reform ein erhebliches Problem dar. Die Bereinigung der Bemessungsgrundlage reicht nicht aus, um die mit einer Steuersatzsenkung verbundenen Steuerausfälle zu kompensieren. Eine Finanzierung über zusätzliche staatliche Schulden ist aufgrund der aktuellen Haushaltslage absolut unmöglich. Daher kann die große Steuerreform nur durch eine Senkung der Staatsquote finanziert werden. Bereits eine Senkung der Staatsquote um 1 bis 2 Prozentpunkte des Bruttoinlandsprodukts ist dazu vollkommen ausreichend.

Vor der Reform ist nach der Reform – dies gilt auch für die Steuerreform 2000, die zu Beginn dieses Jahres zu einer Senkung der Einkommensteuersätze geführt hat und mit in Kraft treten der letzten Stufe am 1. Januar 2005 eine weitere Verringerung der Steuersätze bewirken wird. Angesichts des zum 1. Mai vollzogenen EU-Beitritts von zehn mittel- bzw. osteuropäischen Ländern werden weitere steuerpolitische Maßnahmen unumgänglich. Wie in Abbildung 1 dargestellt wird, sieht Estland beispielsweise keine Besteuerung der thesaurierten Gewinne von Kapitalgesellschaften vor und Polen, Ungarn und Litauen locken mit Körperschaftsteuersätzen von 19, 16 bzw. 15%. Bei einem derzeitigen Körperschaftsteuersatz von 25% und einer zusätzlichen Belastung durch die Gewerbesteuer von rund 10 Prozentpunkten in Deutschland ist es keinesfalls verwunderlich, dass viele Unternehmen eine Abwanderung in eines der neuen EU-Länder unter steuerlichen Gesichtspunkten in Erwägung ziehen. Dies ist zwar kein neuartiges Problem innerhalb der EU, da Irland auch einen deutlich niedrigeren Körperschaftsteuersatz hatte und derzeit 12,5% veranschlagt. Für Deutschland ist Irland relativ weit weg. Durch die vollzogene EU-Osterweiterung

verschärft sich jedoch der Steuerwettbewerb in erheblichem Ausmaß, da die neuen EU-Länder direkt vor Deutschlands Haustür liegen.

Die erst kürzlich wieder diskutierte Idee einer Sonderwirtschaftszone in Ostdeutschland mit geringeren Steuersätzen für Unternehmen wird dabei nicht ausreichen, um eine zunehmende Abwanderung des Faktors Kapital zu verhindern und die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Deutschland zu erhalten.

Abb. 1
Körperschaftsteuersätze in EU-Beitrittsländern



Quelle: Bundesfinanzministerium.

ten. Vielmehr bedarf es einer tief greifenden Reform des deutschen Steuersystems, was anhand der in letzter Zeit von verschiedenen Seiten aufgelegten Steuerreformvorschläge deutlich wird.

Ziel einer Reform muss es sein, der rein steuerinduzierten Kapitalabwanderung nach Osteuropa entgegenzuwirken. Dies wäre neben einer weiteren erforderlichen Senkung der Belastung der Kapitalgesellschaften durch eine Senkung der synthetischen Einkommensteuer erreichbar. Letzteres würde allerdings zu einem erheblichen Einbruch des Steueraufkommens führen und ist somit aufgrund der aktuellen Haushaltslage nicht zu finanzieren. Eine andere Möglichkeit stellt die duale Einkommensteuer dar, wie sie in den skandinavischen Ländern praktiziert wird.¹ Dabei wird von theoretischer Seite eine progressive Besteuerung des Arbeitseinkommens mit einer niedrigeren proportionalen Besteuerung des Kapitaleinkommens verbunden, wobei der Eingangsteuersatz auf das Arbeitseinkommen dem proportionalen Steuersatz auf das Kapitaleinkommen entspricht, um Steuerarbitrage zu verhindern (vgl. Clossen 2000, 182). Vorteil dieses Systems ist, dass zum einen der internationalen Mobilität von Finanz- und Sachkapital Rechnung getragen wird und es zum anderen nicht zu einem übermäßigen Absinken des Steueraufkommens kommt. Insgesamt wird sich eine derartige Senkung der Steuersätze auf das Kapitaleinkommen positiv auf die Investitionsbereitschaft auswirken und folglich zur Schaffung bzw. zur Verringerung des Abbaus von Arbeitsplätzen beitragen.

Ob dies durch die in letzter Zeit diskutierten Reformvorschläge zur Einkommensbesteuerung erreicht wird, soll im Mittelpunkt dieser Betrachtungen stehen. Dazu werden fünf Reformkonzepte zur Einkommensbesteuerung gegenübergestellt: Neben dem Vorschlag des ifo Instituts für Wirtschaftsforschung von Hans-Werner Sinn sollen das gemeinsame steuerpolitische Sofortprogramm von CDU und CSU, der Reformvorschlag des Heidelberger Rechtsprofessors und ehemaligen Verfassungsrichters Paul Kirchhof, der Vorschlag des Rechtsprofessors und Direktors des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Joachim Lang, und die zweite Steuerreformoption des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung untersucht werden. Folgende Ausführungen vergleichen dabei die Reformvorschläge nicht in allen ihren Facetten, sondern beschränken sich auf wesentliche Elemente wie den Tarifverlauf, Veränderungen bezüglich der Bemessungsgrundlage, die Zahl der Einkunftsarten usw.² Zudem soll die Finanzierbarkeit einer derartigen Reform diskutiert werden.

¹ Die duale Einkommensteuer wurde in Dänemark bereits 1987, in Schweden 1991, in Norwegen 1992 und in Finnland 1993 eingeführt.

² Einen anschaulichen Überblick bietet dazu die Synopse am Ende dieses Beitrags.

Die Reformvorschläge³

Grundsätzlich kann festgestellt werden, dass alle im Folgenden betrachteten Reformvorschläge zum einen auf eine weitere Reduzierung der tariflichen Belastung der Einkommen zielen und zum anderen auf eine Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Einigkeit besteht darüber, dass eine Reduktion der **Zahl der Einkunftsarten** von derzeit sieben notwendig ist, um eine Vereinfachung der geltenden Rechtslage zu erreichen, wobei sich Unterschiede im geforderten Ausmaß feststellen lassen. Während sowohl im Konzept von Sinn wie auch beim Sachverständigenrat ein Wechsel von der synthetischen Einkommensteuer hin zu einer dualen Einkommensteuer vorgeschlagen wird und es somit zwei Arten von steuerpflichtigen Einkünften gibt, nämlich Arbeits- und Kapitaleinkommen, die getrennt zu besteuern sind, strebt die CDU/CSU eine Verringerung auf vier und Lang auf fünf Einkunftsarten an – beide unter Beibehaltung der synthetischen Einkommensteuer. Dagegen fordert Kirchhof, der auch eine synthetischen Einkommensteuer vorsieht, einen Wegfall aller einkunftsartspezifischen Sonderregelungen, indem er nur noch eine Einkunftsart »Erwerbseinkünfte« annimmt. Eine Unterscheidung der einzelnen Erwerbsquellen ist hier allerdings trotzdem erforderlich, da sich danach beispielsweise die Art der Einkünfteermittlung oder das Besteuerungsverfahren richtet.

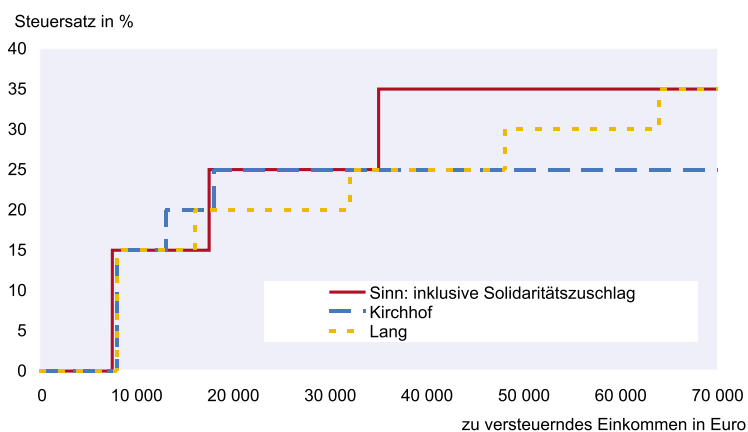
Unabhängig vom gewählten Verlauf des **Einkommensteuertarifs** sehen alle betrachteten Konzepte eine Senkung des Spitzensteuersatzes⁴ sowie – auszunehmen sind hier die Vorschläge von Sinn und des Sachverständigenrats – eine Erhöhung des Grundfreibetrags verglichen zum geltenden Recht vor. Letzteres veranschlagt einen Grundfreibetrag von 7 664 € und einen linear-progressiven Tarif mit einem Eingangsteuersatz von 15% und einem Spitzensteuersatz von 42% ab 52 152 €. Maßgebliches Ziel stellt neben der Vereinfachung des geltenden Steuerrechts folglich die Steuererleichterung dar. Entsprechend der Praxis des geltenden Rechts wird in den Reformideen von CDU/CSU und des Sachverständigenrats bezüglich der Gestaltung des Einkommensteuertarifs ein linear-progressiver Tarifverlauf beibehalten⁵, wohingegen bei Sinn, Kirchhof und Lang ein Wechsel zu einem Stufentarif vorgeschlagen wird (vgl. Abb. 1). Der Stufentarif ist in der steuerpolitischen Diskussion keinesfalls neu, sondern war in Deutschland bis zur Einführung des Formeltarifs im Jahr 1955 Praxis (vgl. Dziadkowski 2000, 28). Zudem kommt er in allen anderen EU-Ländern zur Anwendung.

³ Um Missverständnisse zu vermeiden, soll angemerkt werden, dass unter geltender Rechtslage das Recht 2005 zu verstehen ist.

⁴ Das Sofortprogramm von CDU/CSU plant zudem eine Senkung des Eingangsteuersatzes.

⁵ Anzumerken ist hier, dass das Konzept von CDU/CSU als Zieltarif einen Stufentarif vorsieht.

Abb. 2
Grenzbelastung der Reformvorschläge mit Steuertarif



Quelle: Zusammenstellung ifo Institut.

CDU/CSU wählen einen Grundfreibetrag von 8 000 €, einen Eingangssteuersatz von 12% und einen Spitzensteuersatz von 36%, der ab einem Einkommen von 45 000 € greift. Beim Sachverständigenrat liegt der Eingangssteuersatz für das Arbeitseinkommen bei 15% und der Spitzensteuersatz bei 35%⁶, während das Kapitaleinkommen – wie bereits erwähnt handelt es sich hier um einen Vorschlag für eine duale Einkommensbesteuerung – mit einem proportionalen Satz von 30% besteuert werden soll. Auch das Konzept von Sinn empfiehlt eine proportionale Besteuerung der Kapitaleinkünfte, allerdings mit einem Satz von lediglich 20%, während beim Arbeitseinkommen ein Dreistufentarif⁷, mit einem Grundfreibetrag von 7 500 € und Steuersätze von 15% (bis 17 500 €), 25% (bis 35 000 €) und einem Spitzensteuersatz von 35% zur Anwendung kommen soll.

Infolge des gestaffelten Sozialausgleichs kommt es beim Vorschlag von Kirchhof, der grundsätzlich einen einheitlichen Steuersatz von 25% vorsieht, zur Wirkung entsprechend eines Stufentarifs. Neben einem Grundfreibetrag von 8 000 € wird ein Sozialausgleichsbetrag für Einkommen zwischen 8 000 € und 18 000 € gewährt, wobei hier ein Steuersatz von 15% (bis 13 000 €) bzw. 20% (bis 18 000 €) angesetzt wird. Ein Fünfstufentarif ist Element des Entwurfs von Lang, mit einem gestaffelten Grundfreibetrag, der für Volljährige 8 000 € beträgt⁸, und Steuersätzen von 15% (bis 16 000 €), 20% (bis 32 000 €), 25% (bis 48 000 €), 30% (bis 64 000 €) und 35%.

Deutlich wird hier, dass eine merkliche Senkung – um bis zu 17 Prozentpunkte wie bei Kirchhof – des Spitzensteuer-

satzes gefordert wird, wohingegen es – außer bei der CDU/CSU – zu keiner Reduktion des Eingangssteuersatzes kommt. Ob dies nun »gerecht« ist oder nicht, soll an dieser Stelle nicht diskutiert werden. Grundsätzlich muss in der deutschen Bevölkerung ein Umdenken stattfinden und ein wesentlicher Aspekt verinnerlicht werden: Mittlere und niedrige Einkommensklassen profitieren automatisch weniger stark von einer Steuerreform, die eine Reduktion der Steuersätze vorsieht, als Besserverdiener, da diese eine wesentlich höhere Steuerlast zu tragen haben. Außer Frage steht, dass eine Senkung der Steuersätze im Spitzenbereich notwendig ist, um die Tarifbelastung der Einkommen zu reduzieren. Gleichzeitig muss aber, wie es von der CDU/CSU vorgeschlagen wird, über eine Senkung des Eingangssteuersatzes

nachgedacht werden: Aufgrund der relativ hohen Sozialabgabenlast bei niedrigen Einkommensklassen stellt hier das Ausweichen in die Schwarzarbeit ein erhebliches Problem dar, was durch eine Senkung des Eingangssteuersatzes eingedämmt werden könnte.

Die von Sinn und dem Sachverständigenrat im Zuge der dualen Einkommensteuer vorgeschlagene Tariffdifferenzierung zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen wird zur Transparenz des Steuerrechts beitragen. Gerade die einheitliche proportionale Besteuerung des Kapitaleinkommens führt zu einer Reduktion von Arbitragemöglichkeiten gegenüber dem geltenden Recht. Allerdings ist eine exakte Abgrenzung zwischen den beiden Einkunftsarten erforderlich, da aufgrund des niedrigeren proportionalen Tarifs auf das Kapitaleinkommen Anreize bestehen, Teile des Arbeitseinkommens als Kapitaleinkommen anzugeben. Gerade bei Personenernehmen, bei denen eine klare Aufteilung des Unternehmensgewinns in Arbeits- und Kapitaleinkommen schwierig ist, stellt dies ein erhebliches Problem dar.

Eine Steuersatzsenkung muss allerdings mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einhergehen. Durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erhöht sich das Steueraufkommen, was durch eine Senkung der Steuersätze wieder an die Steuerzahler zurückfällt. Folglich kann durch den Abbau von Steuerprivilegien nicht nur eine Vereinfachung des Steuersystems erzielt, sondern gleichzeitig die immer wieder geforderte »Gleichbehandlung« der Steuerzahler gewährleistet werden, weil Besserverdiener in der Regel stärker von derartigen Vergünstigungen profitieren. Zudem ist aufgrund der aktuellen Haushaltslage und der Ergebnisse der Frühjahrsprognose der sechs führenden Wirtschaftsforschungsinstitute, die sowohl für dieses als auch für das Jahr 2005 von einem Überschreiten der im Stabilitäts- und Wachstumspakt festgelegten Defizitgrenze ausgehen, eine Finanzierung einer weiteren Steu-

⁶ Die Höhe des Grundfreibetrags wird im Reformvorschlag des Sachverständigenrats nicht spezifiziert.

⁷ Anzumerken ist, dass der Solidaritätszuschlag bereits im Tarif enthalten ist.

⁸ Genauere Informationen dazu sind der Synopse zu entnehmen.

ersatzsenkung durch eine zusätzliche Staatsverschuldung abzulehnen.

Was sehen nun im Einzelnen die Reformvorschläge als Verbreiterung der **Bemessungsgrundlage** beispielsweise bei den Werbungskosten, der Pendlerpauschale, den Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit vor? Arbeitnehmerpausch- und Sparerfreibetrag werden bei Kirchhof gestrichen und stattdessen eine Vereinfachungspauschale von 2 000 € für Erwerbsausgaben, die auch auf Ehepartner übertragbar ist, gewährt. Zusätzlich soll die Pendlerpauschale sowie die Steuerfreiheit der Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge abgeschafft werden. Begründet wird das Abzugsverbot von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit von Kirchhof damit, dass hier »neben Erwerbszwecken private Zwecke« (vgl. Kirchhof 2003, 4) verfolgt werden. So entstehen durch die Fahrt zur Arbeit Erwerbsausgaben, auf der Heimfahrt allerdings nicht absetzbare Privatausgaben, da das Verlassen der Arbeitsstätte als Beginn der Privatsphäre betrachtet werden kann (vgl. Kirchhof 2003, 4). Anders wird dies von Lang und der CDU/CSU gewertet: Sie nehmen bei der Pendlerpauschale nicht eine vollkommene Abschaffung, sondern lediglich eine Senkung von derzeit 0,30 €/km auf 0,25 €/km vor, die im Vorschlag von CDU/CSU auf maximal 50 km beschränkt wird. Dagegen ist Sinn für eine Beibehaltung der Entfernungspauschale: Nur durch den Abzug von »wahren« Kosten können ineffiziente Verhaltensweisen verhindert werden (vgl. Sinn 2003a).

Der Sparerfreibetrag wird sowohl im Konzept vom Sachverständigenrat wie auch bei Lang gestrichen. Letzterer Vorschlag ersetzt diesen allerdings durch eine Werbungskostenpauschale von 1% der Einnahmen aus Finanzkapital, wenn nicht höhere Erwerbsausgaben nachgewiesen werden.⁹ Gegen eine Steuerfreiheit der Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge sprechen sich Sachverständigenrat und die CDU/CSU aus, wobei das Reformkonzept von CDU/CSU einen Abbau in einem Übergangszeitraum von sechs Jahren vorschlägt.¹⁰ Der Arbeitnehmerpauschbetrag beträgt im Vorschlag des Sachverständigenrates entsprechend dem geltenden Recht 920 €, während bei CDU/CSU eine Senkung auf 840 € geplant ist. Anders bei Lang: Hier werden die Werbungskosten an die Einnahmen aus selbständiger und nicht selbständiger Tätigkeit angeknüpft, wobei 5% dieser Einnahmen, aber maximal 2 000 € absetzbar sind.

⁹ Im geltenden Recht beträgt der Sparerfreibetrag 1 370 € bzw. 2 740 €.

¹⁰ Im geltenden Recht ist die Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit vorgesehen, allerdings seit diesem Jahr bis maßgeblich 50€ Bruttostundenlohn begrenzt, um Einkommensmillionäre wie zum Beispiel Fußballprofis davon auszuschließen. Anzumerken ist hier, dass die Idee der steuerlichen Begünstigung dieser Zuschläge aus dem Dritten Reich stammt: Sie wurde am 1. November 1940 genehmigt und sollte vermutlich der damaligen Kriegswirtschaft in Deutschland dienen (vgl. Parsche 2003).

Insgesamt wird deutlich, dass Konsens über einen Abbau von Steuerprivilegien besteht. Zum Teil ausgenommen werden muss davon der Vorschlag von Lang, da es hier ab einem Bruttojahreseinkommen von 18 400 € zu einer Erhöhung der absetzbaren Werbungskostenpauschale kommt.

Als nicht ausreichend betrachten die Reformvorschläge die Vorkehrungen zum **Familienlastenausgleich** im geltenden Recht, das ein Ehegattensplitting, einen Kinderfreibetrag und Kindergeld vorsieht. In den letzten Jahren sind der Kinderfreibetrag und die Kindergeldsätze immer wieder angehoben worden, um den früheren wesentlich zu niedrigen Stand zu verbessern, wobei im geltenden Recht ein Kinderfreibetrag von 5 808 € bzw. Kindergeld in Höhe von 154 € monatlich für jeweils die ersten drei Kinder und 179 € ab dem vierten Kind gewährt wird. Eine Studie des ifo Instituts, die sich mit den steuerinduzierten Kinderlasten in Deutschland beschäftigt, kommt zu dem Ergebnis, dass diese Beträge den tatsächlichen Kinderlasten entsprechen (vgl. Parsche et al. 2003). Die Erhöhung der Ökosteuern, die sich auch auf die Kinderausgaben auswirkt, könnte aber eine weitere Anpassung nach oben rechtfertigen. Auch aufgrund der in Deutschland vorherrschenden niedrigen Geburtenrate besteht Handlungsbedarf, um den aus dem demographischen Wandel resultierenden Folgen – beispielsweise für das Rentensystem – auf dieser Ebene entgegenzuwirken.

Während bei Lang zusätzlich bestimmte Unterhaltsberechtigte in die Zusammenveranlagung integriert werden, spricht sich Sinn konkret für das Familiensplitting aus, wie es beispielsweise in Frankreich praktiziert wird. Das Familiensplitting erweitert die Idee des Ehegattensplittings, indem neben den Ehepartnern zusätzlich Kinder in das Splittingsystem der Einkommensteuer miteinbezogen werden. Alle anderen Reformkonzepte behalten zwar das Ehegattensplitting bei, fordern aber eine Anhebung von Kinderfreibetrag bzw. -geld.¹¹ So schlagen CDU/CSU eine Erhöhung des Kinderfreibetrags auf 8 000 € vor und eine dementsprechende Anpassung des Kindergelds. Kirchhof spricht sich zwar grundsätzlich für einen Kinderfreibetrag aus, bevorzugt aber aus technischen Gründen eine reine Kindergeldlösung mit Bezügen von monatlich 167 €, was bei einem Spitzensteuersatz von 25% das angenommene Kinderexistenzminimum von 8 000 € steuerfrei stellt. Lang berücksichtigt Kinder anhand eines gestaffelten Grundfreibetrags, wobei bis zum vollendeten siebten Lebensjahr 4 000 € angesetzt werden und weiter bis zur Volljährigkeit 6 000 €. Ab der Volljährigkeit greift ein Grundfreibetrag von 8 000 €.

Bezüglich der **Besteuerung der Alterseinkünfte** schlagen alle Reformkonzepte¹² einstimmig das Prinzip der nachge-

¹¹ Keine Aussage über die Höhe des Kindergelds und -freibetrags wird in den Reformvorschlägen des Sachverständigenrates und von Sinn getroffen.

¹² Keine Angaben dazu werden im ifo-Vorschlag gemacht.

lagerten Besteuerung vor, wie es ab 2005 im geltenden Recht zum Tragen kommt. Die Vorsorgebeiträge zur Rentenversicherung sind dabei abzugsfähig, wobei die CDU/CSU entsprechend dem geltenden Recht nur einen Abzug innerhalb festgelegter Höchstgrenzen gestattet.

Wie sieht es mit der **Besteuerung des Kapitalvermögens** aus? Das geltende Recht sieht eine Zinsabschlagsteuer von 30% und einen Körperschaftsteuersatz von 25% vor. Letzterer soll im Vorschlag von Sinn ebenfalls 25% betragen, wohingegen für das Kapitaleinkommen eine Abgeltungssteuer von 20% eingeführt werden soll. Dagegen beträgt im Konzept des Sachverständigenrates sowohl die Zinssteuer wie auch die Körperschaftsteuer 30%. Kirchhof plant ebenfalls eine Senkung der Zinssteuer auf 25% und zudem die Integration der Körperschaft- in die Einkommensteuer, wobei hier ein einheitlicher Steuersatz von unter 30% angewendet werden soll. Der Verlustrücktrag entfällt, Verlustausgleich und Verlustvortrag sind zwar möglich, aber ein Ausgleich kann nur mit Einkünften künftiger Veranlagungszeiträume derselben Erwerbsgrundlage erfolgen. Im Konzept des Sachverständigenrates ist ein Verlustausgleich lediglich zwischen den Einkunftsarten möglich.

CDU/CSU zielen auf eine Annäherung der Körperschaft- und Einkommensteuer nach Belastungsgrund und -höhe, wobei für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften ein Wahlrecht zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer bestehen soll. Verlustausgleich und Verlustvortrag sind unbegrenzt möglich.

Lang schlägt sowohl für Zinsen wie auch für Dividenden eine Kapitalertragsteuer von 20% bzw. in Höhe entsprechend der Abzugsbescheinigung vor, was somit wie im Konzept von Sinn eine erhebliche Senkung gegenüber dem geltenden Recht darstellt. Eine Anpassung nach unten im Bereich der Besteuerung des Kapitalvermögens ist im Rahmen der EU-Osterweiterung dringend erforderlich, um der neuen steuerlichen Wettbewerbssituation durch die EU-Osterweiterung gerecht zu werden. Hier ist vor allem der ifo-Vorschlag hervorzuheben, der im Rahmen der dualen Einkommensteuer eine massive Absenkung der Kapitaleinkommensteuer vorsieht. Der Sachverständigenrat, der auch die duale Einkommensteuer bevorzugt, hält sich in diesem Bereich zurück.

Finanzierbarkeit

Unstrittig ist, dass eine über die letzte Stufe der Steuerreform hinausgehende Steuersatzsenkung zum einen wegen des im wachsenden Europa zunehmenden Steuerwettbewerbs und zum anderen wegen des mit einer weiteren Tarifentlastung verbundenen positiven Beitrags zur Konjunkturbelebung aufgrund von zunehmenden Investitionsanreizen notwendig ist. Die mit den hier betrachteten Reformkonzepten einhergehenden Steuerausfälle können allerdings wegen des derzeitigen Finanzierungsdefizits keinesfalls durch eine weitere Nettoneuverschuldung finanziert werden, weshalb eine Bereinigung der Bemessungsgrundlage ausreichenden Finanzierungsspielraum liefern muss. Wie bereits dargelegt, ist dies in unterschiedlichem Ausmaß in den verschiedenen Konzepten vorgesehen. Ob dadurch tatsächlich eine Selbstfinanzierung der jeweiligen Steuerreform gewährleistet werden kann, ist fraglich. Eine Quantifizierung der Aufkommenswirkung einzelner Reformvorschläge wird in verschiedenen Untersuchungen vorgenommen. Vergleiche dazu Bach et al. (2004) und den Bericht der Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (2004).

Dabei zeigt sich, dass das Sofortprogramm von CDU/CSU zu Steuerausfällen von rund 13 Mrd. € bzw. von 0,6% des Bruttoinlandsprodukts und der Kirchhof-Vorschlag zu Ausfällen von etwa 11 Mrd. € bis 26 Mrd. € bzw. von 0,5 bis 1,2% des Bruttoinlandsprodukts führt (vgl. Tab. 1). Dagegen ist der Vorschlag zur dualen Einkommensteuer des Sachverständigenrates nahezu aufkommensneutral mit Steuerausfällen von 1,4 Mrd. € bis 4,1 Mrd. € bzw. von 0,1 bis 0,2% des Bruttoinlandsprodukts. Das Reformkonzept von Lang wird mit Steuerausfällen von rund 32 Mrd. € beziffert. Bezogen auf das Bruttoinlandsprodukt bedeutet dies ein Ausfall von rund 1,5%.

Die Abweichungen der Ergebnisse lassen sich auf Schätzprobleme bzw. auf die unterschiedlichen getroffenen Annahmen in den Bereichen, in denen die einzelnen Konzepte keine konkreten Vorschläge unterbreiten, zurückführen. Insgesamt zeigen aber diese Quantifizierungsergebnisse, dass die öffentlichen Haushalte in nicht unerheblichem Ausmaß von den einzelnen Reformvorschlägen betroffen sind. Gerade das Reformkonzept von Lang erweist sich als ausgesprochen be-

Tab. 1
Quantifizierung der Aufkommenswirkung einiger Reformvorschläge
 (volle Jahreswirkung/Jahresbeträge in Mrd. €)

	CDU/CSU (Sofortprogramm)	Kirchhof	Lang (Kölner Entwurf)	Sachverständigenrat (Steuerreformoption II: Duale Einkommensteuer)
in Mrd. €	-13,2	-11,4 bis -26,4	-31,9	-1,4 bis -4,1
in % des BIP	-0,6	-0,5 bis -1,2	-1,5	-0,1 bis -0,2

Quelle: Bach et al. (2004); Bericht der Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (2004).

lastend, aber auch der Kirchhof-Vorschlag und das Sofortprogramm von CDU/CSU führen zu beachtlichen Steuerausfällen. Davon ausgenommen werden muss der Vorschlag des Sachverständigenrates zur dualen Einkommensteuer, der sich als weitgehend aufkommensneutral erweist. Angemerkt werden sollte hier, dass diese Ergebnisse zur Aufkommenswirkung wegen der verzögerten Wirkung vieler Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erheblich von der Kassenwirkung abweichen können. Für die Folgejahre ergibt sich ein weiterer Anstieg der Steuerausfälle, die sich erst ab dem Jahr 2007 reduzieren (vgl. Bericht der Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder 2004, 42). Somit ist auch der Vorschlag des Sachverständigenrates mit Steuerausfällen verbunden und kann nicht als vollkommen aufkommensneutral akzeptiert werden.

Nach eigenen Quantifizierungen des ifo Instituts geht der ifo-Vorschlag mit Steuerausfällen von rund 32 Mrd. € einher (vgl. Sinn 2003b, 328 f.). Dabei sind hier allerdings keinerlei Maßnahmen zur Gegenfinanzierung durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt worden. Zudem dürfte im Vergleich zum Vorschlag des Sachverständigenrates zur dualen Einkommensteuer ein relativ hoher Ausfall zum einen aus der Einführung der Einfachsteuer für das Arbeitseinkommen (der Sachverständigenrat behält einen progressiven Tarif bei) und zum anderen aus dem im ifo-Vorschlag um 10 Prozentpunkte niedrigeren Kapitaleinkommensteuersatz resultieren.

Alle Quantifizierungsansätze gehen allerdings von einer rein statischen Sichtweise aus, da sie sich auf die Auswirkungen der Reformvorschläge auf die Steuereinnahmen konzentrieren. Der mit einer Steuersatzsenkung einhergehende positive Effekt, der aus der Verringerung des Excess Burdens, der Steuerflucht und der Schattenwirtschaft resultiert, findet keine Berücksichtigung. Das Ausweichen in die Schwarzarbeit ist bei einer niedrigeren Grenzsteuerbelastung weniger lohnend, weshalb durch eine Senkung der Steuersätze weniger Individuen in die Schwarzarbeit abtauchen werden und folglich ein Einnahmewachstum zu erwarten ist. Auch die Steuerflucht von Einkommensmillionären in Länder wie die Schweiz wird abnehmen, wenn Deutschland attraktivere Steuersätze veranschlagt. Zusätzlich ist, wie in einer ifo Studie nachgewiesen wird, durch eine Steuersatzsenkung mit positiven Auswirkungen auf das Wachstum und die Beschäftigung zu rechnen (vgl. Leibfritz et al. 2000), was wiederum einen Anstieg der Steuereinnahmen bewirkt.

Im Allgemeinen kann jedoch eine 100%-ige Selbstfinanzierung einer derartigen Steuerreform nicht erreicht werden, weshalb es eine über die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage hinausgehende Gegenfinanzierung bedarf. Vorstellbar wäre hier die in verschiedenen Zusammenhängen immer wieder vorgebrachte Erhöhung der Mehrwertsteuer. Verglichen zu anderen europäischen Staaten, wie Dänemark

oder Schweden mit einem Mehrwertsteuersatz von 25%, besteht in Deutschland mit einem derzeitigen Normalsteuersatz von 16% durchaus Spielraum für eine Mehrwertsteuererhöhung. Wegen der damit verbundenen negativen Nachfrageeffekte und der Auswirkungen auf die Schwarzarbeit ist dies aufgrund der aktuellen konjunkturellen Lage jedoch abzulehnen.

Eine hier bevorzugte Möglichkeit besteht im Abbau von Subvention und der Reduktion der Sozialausgaben. Gerade bei der Landwirtschaft und im Bergbau ist es an der Zeit die Subventionszahlungen zu kürzen. Es kann in einer freien Marktwirtschaft nicht wünschenswert sein, Branchen und deren Arbeitsplätze künstlich zu erhalten, die unter freien Wettbewerbsbedingungen keinesfalls bestehen könnten. Deutschland ist seit Jahrzehnten in diesen Bereichen auf dem Weltmarkt nicht mehr wettbewerbsfähig, was akzeptiert und schließlich durch einen Subventionsabbau umgesetzt werden muss. Auch bei den Sozialausgaben besteht erheblicher Handlungsbedarf. Die Sozialausgaben haben in den letzten zehn Jahren einen massiven Zuwachs erlebt: Im Jahr 1990 waren sie noch um 50% niedriger als 2002. Im Jahr 2002 lagen die Sozialausgaben bei 685,1 Mrd. € lagen, was einer Sozialausgabenquote von 32,5% des Bruttoinlandsprodukts entspricht (vgl. Bundessozialministerium, Sozialbudget 2002). Im internationalen Vergleich liegt Deutschland damit ganz vorne. Der rasante Anstieg hat nicht zuletzt zu einem stetigen Anwachsen der Staatsquote beigetragen, die im Jahr 2003 bei 48,9% des Bruttoinlandsprodukts lag. Bereits eine Senkung der Staatsquote um lediglich 1 bis 2 Prozentpunkte könnte die mit einer Steuerreform verbundenen Einnahmeausfälle kompensieren.¹³ Die dazu notwendigen Einsparungen im Sozialbereich würden Deutschland keinesfalls in einem »unsozialen« Staat verwandeln – auch 1990 war das deutsche Sozialsystem voll funktionsfähig –, sondern vielmehr die durch die hohen Sozialausgaben induzierten Fehlanreize abbauen. So bewirken beispielsweise die übermäßigen Sozialhilfeleistungen nicht nur eine Verzerrung der Arbeitsanreize, sondern auch der Migrationsströme. Gerade aus den neuen osteuropäischen Beitrittsländern ist mit einer Zuwanderung in das deutsche Sozialsystem zu rechnen. Baldige Reformen in diesem Bereich sind daher unausweichlich, die zudem einen seit langem notwendigen Beitrag zum Abbau der strukturellen Arbeitslosigkeit leisten und schließlich eine Steuerreform finanzierbar machen würden.

Duale Einkommensteuer – die Lösung

Wie einleitend angesprochen, stellt die EU-Osterweiterung aufgrund der dortigen weit niedrigeren Steuersätze ein massives Problem für den Wirtschaftsstandort Deutschland dar.

¹³ Schon im Zusammenhang mit der Finanzierung der dritten Stufe der Steuerreform hat Wiegand (2003) eine Rückführung der Staatsquote gefordert.

Tab. 2
Die drei Stufen zur dualen Einkommensteuer

1. Stufe <i>(synthetische Einkommensteuer)</i>	Einführung des Sofortprogramms von CDU/CSU	Verbreiterung der Bemessungsgrundlage/Abbau der Staatsquote
2. Stufe <i>(synthetische Einkommensteuer)</i>	Einführung eines Stufentarifs mit Steuerstufen von 15, 25 und 35% (ifo-Vorschlag)	
3. Stufe <i>(duale Einkommensteuer)</i>	Verringerung der Einkunftsarten auf Arbeits- und Kapitaleinkommen mit getrennter Besteuerung unter Beibehaltung des Stufentarifs für das Arbeitskommen aus der 2. Stufe und Einführung eines einheitlichen Steuersatz von 20% (ifo-Vorschlag) für das Kapitaleinkommen	

Quelle: Zusammenstellung vom ifo Institut.

Aufgrund dessen haben Deutschland und Frankreich erst kürzlich in einer Steuerinitiative eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU mit entsprechenden Mindestsätzen von der EU-Kommission gefordert. Eine solche Vereinheitlichung ist aber innerhalb der EU aufgrund der Einstimmigkeit bei steuerlichen Beschlüssen nicht durchzusetzen. Zudem würde dies eine Benachteiligung der europäischen Wirtschaft auf dem Weltmarkt nach sich ziehen. Vielmehr muss die Souveränität der EU-Mitglieder in der Steuerpolitik und damit der Steuerwettbewerb erhalten bleiben, was eine Steuerreform unausweichlich macht. Um eine zunehmende Abwanderung von deutschen Unternehmen in eines der neuen EU-Länder zu verhindern, bedarf es einer **gezielten** Entlastung der mobilen Einkunftsarten. Dies lässt sich durch einen Wechsel von der synthetischen zur dualen Einkommensteuer erreichen, wie es der ifo-Vorschlag von Sinn und die zweite Steuerreformoption des Sachverständigenrates vornehmen. Die getrennte Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen verhindert gleichzeitig, dass eine notwendige Steuersatzsenkung nicht mit einem massiven Einbruch der Steuereinnahmen einhergeht, wie es bei der Senkung der synthetischen Einkommensteuer der Fall wäre. Während das Kapitaleinkommen in beiden Vorschlägen mit einem einheitlichen (aber unterschiedlichen) Satz besteuert wird¹⁴, gibt es unterschiedliche Ansätze bezüglich der Besteuerung des Arbeitseinkommens, wobei jeweils ein Eingangsteuersatz von 15% und eine Senkung des Spitzensteuersatzes gegenüber dem geltenden Recht auf 35% angenommen wird: Während der Sachverständigenrat bei einem durchgehenden progressiven Tarifverlauf verbleibt, geht Sinn zu einer Einfachsteuer entsprechend dem Muster des US-amerikanischen Steuerrechts über. Damit trägt der ifo-Vorschlag nicht nur der hohen internationalen Mobilität von Finanz- und Sachkapital Rechnung, sondern erreicht durch die Einführung des Stufentarifs eine deutliche Vereinfachung des Steuerrechts gegenüber dem Konzept des Sachverständigenrates, da sich bei einem Stufentarif jeder Steuerzahler seine Steuerschuld leicht selbst ausrechnen kann. Die immer wieder geforderte Vereinfachung des deutschen

Steuerrechts wäre durch die Einführung des ifo-Vorschlags somit vollzogen.

Unter diesem Gesichtspunkt scheinen alle anderen in diesem Vergleich betrachteten Reformvorschläge nicht optimal, da hier die synthetische Einkommensteuer beibehalten wird. Allerdings muss berücksichtigt werden, dass ein Wechsel von der synthetischen zur dualen Einkommensteuer mit gleichzeitiger Einführung eines Stufentarifs für das Arbeitseinkommen wohl kaum in einem Schritt erfolgen kann. Begleitend dazu bedarf es zur Gewährleistung der Finanzierung dieser Reform einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Der dazu notwendige weitreichende Abbau von Steuervergünstigungen und Subventionen ausgehend von der Rechtslage 2005 ist nur in einem Übergangsprozess möglich.

Wie in Tabelle 2 dargestellt, ist ein Wechsel von der synthetischen zur dualen Einkommensteuer in drei Stufen vorstellbar. In der ersten Stufe kann durch die Einführung des Sofortprogramms von CDU/CSU zunächst eine Steuersatzsenkung unter Beibehaltung des progressiven Tarifverlaufs bei gleichzeitig beginnendem Abbau von Steuerprivilegien erreicht werden. Zudem sieht dieses Programm eine Verringerung der Einkunftsarten von sieben auf vier vor. Insgesamt würde sich dadurch die Tarifbelastung der Einkommen weiter verringern, allokatonsverzerrende Subventionen könnten abgebaut werden, und das Steuerrecht würde sich vereinfachen. Entscheidend ist dabei, dass sich dies unter Beibehaltung der synthetischen Einkommensteuer vollzieht. Auch die sich daran anschließende zweite Stufe, die die Implementierung des Einfachtarifs entsprechend des ifo-Vorschlags mit Steuerstufen von 15, 25 und 35% vorsieht, hält an der synthetischen Einkommensteuer fest. Eine weitere Verbreiterung der Bemessungsgrundlage sowie ein Abbau von Subventionen und Sozialausgaben ist auch in dieser Stufe notwendig, damit es schließlich in der dritten Stufe zu einem Wechsel von der synthetischen zur dualen Einkommensteuer kommen kann. Dazu werden die im CDU/CSU-Sofortprogramm eingeführten vier Einkunftsarten auf zwei, nämlich Arbeits- und Kapitaleinkommen, verringert und diese **getrennt** besteuert. Während für die Besteuerung des Arbeitseinkommens der Stufentarif der zwei-

¹⁴ Die genauen Steuersätze können der Synopse entnommen werden.

ten Stufe beibehalten wird, kommt es für das Kapitaleinkommen, das nun mit einem einheitlichen Steuersatz von 20% besteuert wird, abermals zu einer Steuersatzsenkung. Diese kann nur durch einen ausreichenden Abbau der Staatsquote gestützt werden, der sich auch in der dritten Stufe fortsetzt.

Mithilfe der einzelnen Maßnahmen des dargestellten dreistufigen Übergangsprozesses kann die steuerinduzierte Kapitalabwanderung in die neuen EU-Beitrittsländer wirksam verhindert werden, ohne dabei den Steuerwettbewerb durch EU-Richtlinien zu beschränken. Gerade durch die Einführung einer dualen Einkommensteuer in Deutschland ist vielmehr eine Entspannung des Steuerwettbewerbs zu erwarten, da auf eine Senkung des Steuersatzes auf das Kapitaleinkommen in einem EU-Land effektiv reagiert werden kann, ohne dabei massive Steuerausfälle zu verursachen. Auch ohne Richtlinien ist folglich eine Harmonisierung des Steuersatzes auf den mobilen Faktor Kapital zu erwarten, der langfristig gegen die durch das Kapital verursachte Kosten, d.h. die Kosten für die benutzte Infrastruktur, konvergieren wird.

Fazit

Eine Steuerreform ist nötiger denn je! Der durch die EU-Osterweiterung verschärfte Steuerwettbewerb zwingt Deutschland zu baldigen Reformschritten; ansonst wird es zu einer zunehmenden Abwanderung des Faktors Kapital kommen, was letztendlich die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland erheblich mindert. Eine Steuerreform muss die durch die niedrigen Steuersätze in den neuen EU-Ländern induzierte Kapitalflucht tendenziell einschränken. Optimal wäre daher ein Wechsel von der synthetischen zur dualen Einkommensteuer, wie es der ifo-Vorschlag oder der Sachverständigenrat plant. Das Sofortprogramm der CDU/CSU, der Kirchhof-Vorschlag sowie das Konzept von Lang behalten die synthetische Einkommensteuer bei und sind aus diesem Grund abzulehnen. Durch die getrennte Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen bei der dualen Einkommensteuer mit einem niedrigeren proportionalen Steuersatz auf das Kapitaleinkommen kann der internationalen Mobilität von Finanz- und Sachkapital Rechnung getragen werden. Aber auch beim Arbeitseinkommen muss über eine Senkung der Steuersätze und eine Vereinfachung des Steuerrechts nachgedacht werden, um beispielsweise Leistungsanreize zu setzen und der Schattenwirtschaft Einhalt zu gebieten. Das Konzept von Sinn schlägt hier die Einführung einer Einfachsteuer mit einem Drei-Stufentarif von 15, 25 und 35% vor.

Ein Übergang von der synthetischen zur dualen Einkommensteuer kann kaum in einem Schritt erfolgen. Hier ist ein Dreistufenprozess vorstellbar, indem zunächst das Sofort-

programm von CDU/CSU eingeführt wird, daran anschließend der Einfachtarif von Sinn und in einer dritten Stufe schließlich der Wechsel von der synthetischen zur dualen Einkommensteuer vollzogen wird.

Ein nicht unbegründeter Einwand gegen eine derartige Reform stellt die mangelnde Finanzierbarkeit dar. Der ifo-Vorschlag ist mit Steuerausfällen von rund 32 Mrd. € verbunden. Da Deutschland zum wiederholten Mal das Maastricht-Kriterium nicht einhalten wird, ist eine Finanzierung durch eine Neuverschuldung abzulehnen. Durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, wie sie beispielsweise von CDU/CSU vorgesehen ist, kann ein Teil dieser Ausfälle finanziert werden. Allerdings reicht diese für eine vollständige Deckung der Steuerausfälle nicht aus. Zudem ist zu erwarten, dass sich die damit verbundenen positiven Effekte erst verzögert einstellen werden.

Der einzige Weg besteht daher in einer Senkung der Staatsausgaben: Bereits durch eine Senkung der Staatsquote um 1 bis 2 Prozentpunkte des Bruttoinlandsprodukts wäre eine Steuerreform finanzierbar. Dies kann durch den längst notwendigen Abbau von Subventionen für Bergbau und Landwirtschaft und die Rückführung der Sozialausgaben erzielt werden, ohne dass es dadurch zu dem in der Bevölkerung gefürchteten Abbau des Sozialstaates kommen wird. Vielmehr wird dies mit positiven Auswirkungen für den Arbeitsmarkt verbunden sein. Vor allem die so finanzierbare Steuerreform wird einen erheblichen Beitrag zum Erhalt der Konkurrenzfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Deutschlands beitragen und ein steuerlich bedingtes Abwandern von Kapital und damit Arbeitsplätzen in die neuen EU-Beitrittsländer verhindern.

Literatur

- Bach, St., P. Haan, H.J. Rudolph und V. Steiner (2004), »Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Erhebliche Aufkommens- und Verteilungswirkungen, aber relativ geringe Effekte auf das Arbeitsangebot«, *DIW Wochenbericht* 71(16), 185–204.
- Bericht der Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (2004), *Grundlegende Reform des Steuerrechts – Bewertung der verschiedenen Steuerreformkonzeptionen*, Berlin.
- Bundessozialministerium, Sozialbudget 2002, http://www.bmgs.bund.de/deu/gra/publikationen/p_3.cfm.
- CDU/CSU-Fraktion, Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Konzept 21, <http://www.cdu.de/doc/pdf/080304-beschluss-steuerrecht.pdf>
- Cnossen, S. (2000), *Taxing Capital Income in the European Union – Issues and Options for Reform*, Erasmus University, Rotterdam.
- Dziadkowski, D. (2003), »50 Jahre Reformversuche bei der Einkommensteuer – Von der »Kleinen Steuerreform« bis zur vorgezogenen Steuerentlastung 2003«, in: Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH (Hrsg.), *50 Jahre Steuerreformen in Deutschland*, Stollfuß, Bonn, Berlin.
- Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch 2004, <http://www.bundessteuergesetz-buch.de>
- Kirchhof, P. (2003), *Das EStG – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, Deutsches Steuerrecht* 37, Beiheft 5.
- Lang, J. et al. (2004), *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*.
- Leibfritz, W., B. Schaden, E. Langmantel, W. Meister, U. Scholten und M. Werdling(2000), *Evaluierung des Steuerreformvorschlags der CDU/CSU vor dem Hintergrund der Erfahrungen mit fundamentalen Steuerreformen im Ausland*, ifo Studien zur Finanzpolitik, Band 70, ifo Institut, München.

- Parsche, R. (2003), »Zum Abbau von Steuervergünstigungen«, DWSR: *Datenverarbeitung Steuer Wirtschaft Recht* 4.
- Parsche, R., A. Gebauer, C. Grimm, O. Michler und Ch.W. Nam (2003), *Steuerlich induzierte Kinderlasten: Empirische Entwicklung in Deutschland*, ifo Forschungsbericht 19, ifo Institut, München.
- Sachverständigenrat zur Beurteilung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Jahresgutachten 2003/04, <http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/gutachten/jg03.html>
- Sinn, H.-W. (2003a), »Hände weg von der Entfernungspauschale«, *Süddeutsche Zeitung*, 25. September, 20.
- Sinn, H.-W. (2003b), *Ist Deutschland noch zu retten?*, 3. Aufl., Econ-Verlag, München.
- Wiegard, W. (2003), »Wie sollte das Vorziehen der dritten Stufe der Steuerreform gegenfinanziert werden?«, *ifo Schnelldienst* 56(14), 3–5.

Synopsis: Einkommensteuerrecht 2005 und ausgewählte Reformvorschläge						
Inhalt der Regelung	Recht 2005	Sinn (Duale Einkommensteuer)	CDU/CSU (Sofortprogramm)	Kirchhof (Einkommensteuerge-setzbuch)	Lang (Kölner Entwurf)	Sachverständigenrat (Steuerreformoption II: Duale Einkommensteuer)
I. Einkunftsarten	Sieben Einkunftsarten: 1. Land- und Forstwirtschaft 2. Gewerbebetrieb 3. Selbständige Arbeit 4. Nichtselbstandige Arbeit 5. Kapitalvermögen 6. Vermietung und Verpachtung 7. Sonstige Einkunfte	Zwei Einkunftsarten: 1. Arbeitseinkommen 2. Kapitaleinkommen	Vier Einkunftsarten: Einkunfte aus 1. unternehmerischer Tätigkeit 2. nichtselbständiger Arbeit 3. Kapitalvermögen 4. Alterseinkunfte und sonstige Einkunfte	Eine Einkunftsart: "Erwerbseinkunfte", damit Wegfall ein-kunftsartspezifischer Sonderregelungen	Funf Einkunftsarten: Einkunfte aus 1. selbständiger Tätigkeit 2. nichtselbständiger Tätigkeit 3. Finanzkapital 4. der Verauferung von Wirtschaftsgutern, Unternehmen, Unter-nehmensteilen und Anteilen an Erwerbs-gemeinschaften 5. Zukunftssicherung	Zwei Einkunftsarten: 1. Arbeitseinkommen 2. Kapitaleinkommen
II. Einkommensteuertarif	Linear-progressiv	Arbeitseinkommen: Stufentarif Kapitaleinkommen: proportionaler Tarif	Sofortprogramm: Line-ar-progressiv/Zieltarif: Stufentarif	Infolge gestaffelten Sozialausgleichs Wir-kung wie Stufentarif	Stufentarif	Arbeitseinkommen: progressiver Tarif Kapitaleinkommen: proportionaler Tarif Nicht spezifiziert
Grundfreibetrag	7 664 €	7 500 €	8 000 €	8 000 €	Volljährig: 8 000 € Minderjährig (ab voll-endetes siebtes Le-bensjahr): 6 000 € Minderjährig (bis voll-endetes siebtes Le-bensjahr): 4 000 €	
Steuersätze	Bis 12 739 €: 15% – 23,97% Bis 52 152 € : 23,97% – 42% Daruber: 42%	Arbeitseinkommen: Bis 17 500 €: 15% Bis 35 000 €: 25% Daruber: 35% Kapitaleinkommen: Einheitlicher Satz von 20%	12% bis 36% (Spitzen-steuersatz ab 45 000 €)	Bis 13 000 €: 15% Bis 18 000 €: 20% Daruber: 25%	Bis 16 000 €: 15% Bis 32 000 €: 20% Bis 48 000 €: 25% Bis 64 000 €: 30% Daruber: 35%	Arbeitseinkommen: Eingangssteuersatz 15%; Spitzensteuer-satz 35% Kapitalein-kommen: einheitlicher Satz von 30%

III. Familienbesteuerung und Familienlastenausgleich						
Ehegatten	Ehegattensplitting	Familien splitting	Ehegattensplitting	Übertragung von Grundfreibetrag und Sozialausgleichsbeträgen unter Ehegatten (entspricht Ehegattensplitting)	Zusammenveranlagung von Ehegatten und bestimmten Unterhaltsberechtigten	Ehegattensplitting
Kindergeld	1. bis 3. Kind 154 € mtl.; ab 4. Kind 179 € mtl.		Ja. Anhebung adäquat zum Kindergrundfreibetrag	167 € mtl./ 2 000 € p.a. (entspricht 8 000 € Grundfreibetrag bei Steuersatz von 25%)	Nicht spezifiziert	Nicht spezifiziert
Kinderfreibetrag	5 808€		8 000 €	Reine Kindergeldlösung	Kein Kinderfreibetrag, aber Zusammenveranlagung und Berücksichtigung des Grundfreibetrags	Nicht spezifiziert
Unterhaltsleistungen	Abzugsfähig sind Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten bis zu 13 805 €		Nicht spezifiziert	Möglichkeit der Übertragung des Grundfreibetrags des Unterhaltsempfängenden auf den Ehegatten	Nicht spezifiziert	Nicht spezifiziert
IV. Bemessungsgrundlage						
Werbungskosten (Arbeitnehmer)	Arbeitnehmerpauschbetrag von 920 €		Arbeitnehmerpauschbetrag von 840 €	Vereinfachungspauschale von 2 000 € für Erwerbsausgaben; übertragbar auf Ehepartner	5% der Einnahmen aus selbständiger und nicht selbständiger Tätigkeit, aber maximal 2 000 €	Arbeitnehmerpauschbetrag von 920 €
Pendlerpauschale	Entfernungspauschale von 0,30 €/km		Entfernungspauschale von 0,25 €/km bis maximal 50 km	Nicht abzugsfähig	Entfernungspauschale von 0,25 €/km	Nicht spezifiziert
Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	Steuerfrei (bis maßgeblich 50 € Bruttostundenlohn)		Breitfächige Abschaffung von Ausnahmen/ Pendlerpauschale beibehalten; Höhe nicht spezifiziert	Steuerfreiheit entfällt	Nicht spezifiziert	Steuerfreiheit entfällt
Sparerfreibetrag	1 370 €/ 2 740 €			Entfällt	Entfällt/ Lang sieht Werbungskostenpauschale vor: 1% der Einnahmen aus Finanzkapital, wenn nicht höhere Erwerbsausgaben nachgewiesen werden	Entfällt

V. Einkunfts-spezifische Sonderregelungen						
Private Veräußerungsgewinne	Steuerpflichtig bei Grundstücksveräußerung innerhalb von zehn Jahren, bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere Aktien, innerhalb eines Jahres; Ausnahme für Wohnungen, die durchgängig oder in den letzten drei Jahren eigengenutzt wurden		Steuerpflichtig, außer Wirtschaftsgut ist ausschließlich Privatsphäre zuzuordnen (z.B. selbst genutzte Immobilien)	Generelle Steuerpflicht privater Veräußerungsgewinne Ausnahme für Wohnungen: Wertsteigerungen in der Zeit der Eigennutzung nicht steuerpflichtig	Steuerpflichtig, es sei denn das Wirtschaftsgut wird für Zwecke nicht absehbarer Ausgaben verwendet; Inflationsbereinigte Besteuerung durch Aufstockung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	Steuerpflichtig; Gewinne aus Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sind steuerfrei
Alterseinkünfte	Nur Ertragsanteil ist steuerpflichtig (Umstellung auf nachgelagerte Besteuerung ab 2005)		Nach Übergangsregelung: nachgelagerte Besteuerung	Nachgelagerte Besteuerung	Nachgelagerte Besteuerung	Nachgelagerte Besteuerung
VI. Verluste						
Verlustausgleich	unbeschränkt möglich, aber einkunfts-spezifische Beschränkung der Verlustverrechnung; Verlustrücktrag 1 Jahr max. 511 500 € / 1 023 000 €	Unbeschränkter Verlustvortrag	Kein Verlustrücktrag; Verlustvortrag möglich, aber Ausgleich nur mit „Einkünften künftiger Veranlagungszeiträume derselben Erwerbsgrundlage“	uneingeschränkt möglich; Verlustrücktrag bis in zweite Kalenderjahr; uneingeschränkter Verlustvortrag	Verlustausgleich zwischen Einkunftsarten möglich; Regelung für Verlustabzug erforderlich	
VIII. Kapitalvermögen						
Zinsen	Zinsabschlagsteuer von 30%	Abgeltungssteuer von 20%	Nicht spezifiziert	Abgeltungssteuer von 25%	Kapitalertragsteuer von 30%	
Dividenden:						
Körperschaftsteuer	KSt-Satz von 25% definitiv auf Unternehmensebene	KSt-Satz von 25%	Annäherung KSt und EST nach Belastungsgrund und -höhe; Wahlrecht zwischen KSt und EST für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften	Integration der KSt in die EST: einheitlicher Satz unter 30% (Rechtsformneutralität der Besteuerung)	Kapitalertragsteuer 20% oder entsprechend Abzugsbescheinigung	KSt-Satz von 30%
Einkommensteuer	Zur Hälfte Steuerpflichtig (Halbeinkünfteverfahren)	Halbeinkünfteverfahren	Nicht spezifiziert			Steuerfrei (auf Unternehmensebene vorbelastet)
VII. Sonderausgaben						
Vorsorge (Beiträge zur Rentenversicherung)	Abzugsfähig im Rahmen der Höchstbeitragsberechnung (Vollabzug bei Umstellung auf nachgelagerte Besteuerung ab 2005 vorgesehen)		Abzug innerhalb von Höchstgrenzen	Beiträge zur persönlichen Zukunfts-sicherung sind berücksichtigungsfähig	Abzugsfähig als Aufwendungen für die Zukunfts-sicherung bzw. als Sonderbedarf-aufwendungen	Vollabzug sofern nachgelagerte Besteuerung greift, sonst kein Abzug

Sonstige Versicherungsbeiträge (alle übrigen)	Im Rahmen der Höchstbetragsberechnung abzugsfähig		Abzugsfähigkeit von Beiträgen zur Kranken-, Unfall- und Pflegeversicherung bleibt bis Her-stellung Rechtseinheit zwischen Sozialversi-cherungs- und Steuer-recht erhalten	Nicht abzugsfähig	Nur abziehbar, soweit Sonderbedarf aufwen-dung	Nicht abzugsfähig
Quellen:						
	Einkommensteuerege-setz	Hans-Werner Sinn: Ist Deutschland noch zu retten?, Econ-Verlag, München 2003.	CDU/CSU-Fraktion: Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Kon-zept 21. (www.cdu.de/doc/pdf/080304-beschluss-steuerrecht.pdf)	Forschungsgruppe Bundessteuergesetz-buch 2004. (www.bundessteuer-gesetzbuch.de)	Lang et al, Kölner Ent-wurf eines Einkommen-steuergesetzes (30. März 2004)	Sachverständigenrat zur Beurteilung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Staatsfi-nanzen konsolidieren - Steuersystem reformie-ren. Jahresgutachten 2003/04. (www.sachverstaendige-nrat-wirt-schaft.de/gutacht/jg03.html)
	Bach, St., P. Haan, H.J. Rudolph und V. Steiner, Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Erhebliche Aufkommens- und Verteilungs-wirkungen, aber relativ geringe Effekte auf das Arbeitsangebot, DIW Wochenbericht 16/2004, 185–204. Bericht der Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (2004), Grundlegende Reform des Steuerrechts – Bewer-tung der verschiedenen Steuerreformkonzeptionen.					