

## Grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung: Inwieweit kann die Bemessungsgrundlage verbreitert und das Steuerrecht vereinfacht werden?

72. Jahrgang/7. September 2005

### 2. Bericht

Grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung: Inwieweit kann die Bemessungsgrundlage verbreitert und das Steuerrecht vereinfacht werden?  
Seite **523**

Stefan Bach  
sbach@diw.de

*Gegenwärtig wird intensiv über das Steuerreformkonzept von Paul Kirchhof diskutiert. Analysen auf Grundlage von fortgeschriebenen Einzeldaten der Einkommensteuerstatistik zeigen, dass die Abschaffung der wesentlichen Steuervergünstigungen und Abzugsbeträge nicht ausreicht, die mit einer Senkung des Spitzensteuersatzes auf 25 % verbundenen Einnahmeausfälle auszugleichen. Zudem wird die Bedeutung der Steuervereinfachung in der öffentlichen Diskussion überschätzt. Ein deutlich vereinfachtes Steuersystem ist nicht notwendigerweise effizient und auch nicht gerecht. Hier muss die Politik vernünftige Kompromisse suchen.*

Mit der Berufung des Steuerprofessors und ehemaligen Verfassungsrichters Paul Kirchhof in das Kompetenzteam der Unionsparteien hat sich die Diskussion um eine grundsätzliche Reform und Vereinfachung der deutschen Einkommens- und Unternehmensbesteuerung intensiviert. Kirchhof steht für den am weitesten reichenden Reformvorschlag in den letzten Jahren, den er mit seiner Forschungsgruppe „Bundessteuergesetzbuch“ entwickelt hat:<sup>1</sup> Der Steuersatz soll einheitlich 25 % für steuerpflichtige Einkommen über 18 000 Euro betragen; im Gegenzug sollen sämtliche Steuervergünstigungen und einkunftsartspezifischen Sonderregelungen wegfallen sowie Werbungskosten und Betriebsausgaben teilweise pauschaliert werden. Zudem soll das Regelwerk durch eine grundlegende Systematisierung und Neufassung des Einkommensteuerrechts gestrafft und in seiner Anwendung vereinfacht werden.

Das DIW Berlin hat in einer Studie vom April 2004 diesen Vorschlag sowie weitere Reformvorschläge hinsichtlich ihrer Aufkommens- und Verteilungswirkungen sowie ihrer Arbeitsangebotseffekte untersucht.<sup>2</sup> Wesentliches Ergebnis war, dass eine deutliche Senkung der Steuersätze vor allem im oberen Einkommensbereich zu erheblichen Steuerausfällen führt, die nicht durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen oder Wachstumsimpulse aufgefangen werden können. Da bei den Vorschlägen von Paul Kirchhof, aber auch beim Kon-

<sup>1</sup> Vgl. [www.bundessteuergesetzbuch.de/](http://www.bundessteuergesetzbuch.de/).

<sup>2</sup> Stefan Bach, Peter Haan, Hans-Joachim Rudolph und Viktor Steiner: Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Erhebliche Aufkommens- und Verteilungswirkungen, aber relativ geringe Effekte auf das Arbeitsangebot. In: Wochenbericht des DIW Berlin, Nr. 16/2004, S. 185–204 ([www.diw.de/deutsch/produkte/publikationen/wochenberichte/docs/04-16.pdf](http://www.diw.de/deutsch/produkte/publikationen/wochenberichte/docs/04-16.pdf)).

Tabelle

**Verteilung der Einkommensteuerbelastung, effektive Steuerbelastung sowie Anteil von Steuerbegünstigungen und Abzugsbeträgen am steuerpflichtigen Einkommen im Jahre 2005 nach Einkommensgruppen**

Bruttoeinkommen <sup>1</sup> der zur Einkommensteuer Veranlagten <sup>2</sup>	Höchstes Einkommen im jeweiligen Dezil	Durchschnittseinkommen	Festgesetzte Einkommensteuer		Höhere Verluste aus Vermietung und gewerblichen Beteiligungen <sup>3</sup>	Steuerfreie Einkünfte aus Kapitalvermögen <sup>4</sup>	Arbeits-einkommen: steuerfreie Zuschläge, erhöhte Werbungskosten <sup>5</sup>	Sonderausgaben (ohne Vorsorgeaufwendungen)	Außer-gewöhnliche Belastungen	Insgesamt	Nachrichtlich: Erhöhung der Unternehmensgewinne <sup>6</sup> um 15 %
			1 000 Euro	Struktur nach Dezilen in %							
1. bis 3. Dezil	21	8	1,5	3,7	5,2	5,7	4,7	2,2	2,7	20,5	2,5
4. Dezil	27	24	2,8	6,8	0,8	2,1	4,1	1,6	2,0	10,5	1,7
5. Dezil	31	29	4,2	8,6	0,7	1,8	3,5	1,7	1,8	9,5	1,1
6. Dezil	37	34	5,7	9,9	0,9	1,6	3,4	1,8	1,7	9,2	1,0
7. Dezil	44	40	7,6	11,2	0,8	1,6	3,3	1,8	1,7	9,2	1,2
8. Dezil	54	49	10,8	13,1	1,4	1,6	3,1	1,8	1,2	9,1	1,2
9. Dezil	73	62	16,1	15,3	1,8	1,5	2,8	1,9	1,1	9,2	1,4
10. Dezil	.	135	51,3	23,0	5,8	4,1	1,6	2,3	0,6	14,5	5,1
<b>Insgesamt</b>	.	<b>40</b>	<b>100,0</b>	<b>15,0</b>	<b>3,1</b>	<b>2,7</b>	<b>2,7</b>	<b>2,0</b>	<b>1,2</b>	<b>11,8</b>	<b>2,7</b>
Oberste 1 %	.	442	20,6	28,9	9,5	8,3	0,3	2,4	0,3	20,9	9,1
Oberste 0,1 %	.	1 741	8,3	30,1	8,0	12,3	0,1	2,3	0,2	22,9	10,8

**1** Steuerpflichtige und nichtsteuerpflichtige Einkünfte, soweit in der Einkommensteuerstatistik nachgewiesen, ohne Veräußerungsgewinne, vor Abzug von hohen Verlusten aus Vermietung und Verpachtung und gewerblichen Beteiligungen sowie korrigiert um nachgewiesene Steuervergünstigungen (Anlage ST), ohne Einkünfte aus Sozialhilfe und Wohngeld.  
**2** Gemeinsam veranlagte Ehepartner werden als ein Steuerpflichtiger erfasst. Insgesamt 29,0 Mill. Steuerpflichtige 2005, die zusammen mit ihren kindergeldberechtigten Kindern 71 % der Bevölkerung entsprechen.  
**3** Verluste von mindestens 5 000 Euro bei eigenen Immobilien, von mindestens 2 500 Euro bei Beteiligungen (Immobilienfonds, Bauherrengemeinschaften u. Ä.) sowie von mindestens

2 500 Euro aus Beteiligungen an Personengesellschaften und -gemeinschaften bei positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten.  
**4** Sparerfreibetrag und Halbeinkünfteverfahren.  
**5** Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit: Schätzung auf Grundlage des Sozio-oekonomischen Panels des DIW Berlin; erhöhte Werbungskosten, die den Arbeitnehmerpauschbetrag übersteigen.  
**6** Ohne Veräußerungsgewinne.  
**7** Zu versteuerndes Einkommen (nach Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen) vor Abzug des Kinderfreibetrages im Rahmen der Günstigerprüfung zum Familienleistungsausgleich.

Quelle: Berechnungen mit dem Einkommensteuer-Simulationsmodell des DIW Berlin auf Grundlage von fortgeschriebenen Einzeldaten aus der Einkommensteuerstatistik 1998 (Scientific Use File FAST des Statistischen Bundesamtes).

DIW Berlin 2005

zept der FDP<sup>3</sup> Steuerpflichtige mit hohen Einkommen nicht nur absolut, sondern auch in Relation zu ihren Einkommen deutlich stärker entlastet werden als Normaleinkommensbezieher, führen diese Vorschläge zu einer ungleicheren Einkommensverteilung.

Angesichts der aktuellen Diskussion um die Möglichkeiten zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen ist ein Blick auf die wesentlichen Steuervergünstigungen und Abzugsbeträge von Interesse, die in der Steuerstatistik nachgewiesen werden oder auf deren Grundlage geschätzt werden können (Tabelle). Hierzu wurde eine umfangreiche und repräsentative Stichprobe aus der Einkommensteuerstatistik 1998 – neuere Daten stehen bisher nicht zur Verfügung – aufbereitet und für die wichtigsten steuerrelevanten Merkmale auf das Jahr 2005 fortgeschrieben.<sup>4</sup> Demnach werden 2005 schätzungsweise 29 Mill. Steuerpflichtige zur Einkommensteuer veranlagt, darunter 14,8 Mill. ledige Steuerpflichtige und 14,2 Mill. zusammen veranlagte Ehepaare.<sup>5</sup> Simulationsrechnungen mit dem Einkommensteuer-Mikrosimulationsmodell des DIW Berlin zur festgesetzten Einkommensteuer für das

Veranlagungsjahr 2005 ergeben eine gute Übereinstimmung mit dem aktuellen Steueraufkommen und der aktuellen Steuerschätzung. Demnach beträgt das Aufkommen der festgesetzten Einkom-

**3** Hermann Otto Solms (Hrsg.): Niedrig – einfach – gerecht. Die neue Einkommensteuer ([www.hermann-otto-solms.de/sitefiles/reden/372/1066741545.pdf](http://www.hermann-otto-solms.de/sitefiles/reden/372/1066741545.pdf)); vgl. auch FDP-Fraktion: Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer; Bundestagsdrucksache 15/2349 (<http://dip.bundestag.de/btd/15/023/1502349.pdf>).

**4** Verwendet wurde die Datei FAST, die auf einer geschichteten Zufallsstichprobe von 10 % der Steuerpflichtigen (knapp 3 Mill. Fälle) aus dem Gesamtmateriale der Einkommensteuerstatistik 1998 basiert und als „Scientific use file“ wissenschaftlichen Institutionen zur Verfügung gestellt wird. Aus Gründen des Datenschutzes und des Steuergeheimnisses sind die Informationen von wenigen Steuerpflichtigen mit sehr hohen positiven und negativen Einkünften teilweise gelöscht oder vergrößert, so dass zu den entsprechenden Merkmalen Schätzungen bzw. Imputationen mit Bezug auf Randverteilungen und Aggregatsgrößen der veröffentlichten Gesamtergebnisse durchgeführt wurden. Zur Aufbereitung und Fortschreibung der Daten sowie zum Aufbau des Einkommensteuer-Mikrosimulationsmodells des DIW Berlin vgl. auch Stefan Bach et al.: Aufkommens- und Belastungswirkungen der Lohn- und Einkommensteuer 2003 bis 2005. Simulationsrechnungen auf Grundlage von fortgeschriebenen Einzeldaten der Einkommensteuerstatistik mit dem Lohn- und Einkommensteuersimulationsmodell des DIW Berlin. Projektbericht 3 zur Forschungs Kooperation „Mikrosimulation“ mit dem Bundesministerium der Finanzen. Materialien des DIW Berlin Nr. 38 ([www.diw.de/deutsch/produkte/publikationen/materialien/docs/papers/diw\\_rn04-04-38.pdf](http://www.diw.de/deutsch/produkte/publikationen/materialien/docs/papers/diw_rn04-04-38.pdf)).

**5** Zusammen mit den kindergeldberechtigten Kindern sind dies etwa 71 % der Bevölkerung.

mensteuer 171,4 Mrd. Euro, das der nicht veranlagten und pauschalen Lohnsteuer 15,1 Mrd. Euro.

### **Progressive Einkommensteuerbelastung gegeben**

Dargestellt nach Quantilen des wirtschaftlichen Bruttoeinkommens<sup>6</sup> ergibt sich eine beträchtliche Konzentration der festgesetzten Einkommensteuer<sup>7</sup> im oberen Bereich der Einkommenspyramide (Tabelle): Auf die 10 % Steuerpflichtigen mit den höchsten Einkommen entfallen über 51 % des Aufkommens, auf die 1 % einkommensreichsten gut 20 % und auf die 0,1 % der Steuerpflichtigen ganz an der Spitze – das sind 29 000 Steuerpflichtige – noch 8,3 % des Aufkommens. In Relation zum Bruttoeinkommen ergibt sich ein deutlich progressiver Belastungsverlauf, das heißt, die effektiven Steuerbelastungen steigen mit zunehmendem Einkommen. Anders als in vielen Debatten mitunter behauptet, zahlen die „Reichen“ in erheblichem Umfang Einkommensteuer und leisten einen hohen Beitrag zur Finanzierung staatlicher Aufgaben.

Allerdings sind die effektiven Durchschnittsbelastungen bezogen auf das Bruttoeinkommen auch bei den Steuerpflichtigen mit den sehr hohen Einkommen deutlich niedriger als der Spitzensteuersatz von 42 %. Dieses Ergebnis ist interessant im Hinblick auf steuerpolitische Postulate, die Gesamtbelastung des Einkommens durch Steuern auf den Ertrag solle in der Nähe einer „hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ verbleiben, sprich: 50 % Gesamtbelastung des Bruttoeinkommens sollen nicht überschritten werden – so der berühmte „Halbteilungsgrundsatz“ des Bundesverfassungsgerichts.<sup>8</sup> Der Steuertarif wird allerdings auf das zu versteuernde Einkommen bezogen, also nach Abzug aller Betriebsausgaben und Werbungskosten sowie der persönlichen Abzugsbeträge (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Kinderfreibetrag). Neben diesen Abzügen sowie dem Grundfreibetrag und der Tarifprogression im unteren und mittleren Bereich sind weitere Abzugsbeträge bei der Einkünfteermittlung sowie Steuervergünstigungen, aber auch steuerfreie Einkünfte (die teilweise dem Progressionsvorbehalt unterliegen) sowie tarifliche Begünstigungen bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen zu berücksichtigen.

### **Möglichkeiten zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen begrenzt**

Anhand der fortgeschriebenen Modelldatengrundlage lassen sich potentielle Steuervergünstigungen bzw. Möglichkeiten zur Verbreiterung der Bemessungs-

grundlagen identifizieren (Tabelle). Die entsprechenden Größen wurden auf das Einkommen i. S. v. § 2 Abs. 4 EStG bezogen, das ist das zu versteuernde Einkommen (nach Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen) vor Abzug des Kinderfreibetrages im Rahmen der Günstigerprüfung zum Familienleistungsausgleich, auf das dann der Einkommensteuertarif angewendet wird.

Vor allem im obersten Dezil haben viele Steuerpflichtige Verluste aus Vermietung und Verpachtung<sup>9</sup> oder aus gewerblichen Beteiligungen, was auf Steuersparaktivitäten hinweist. Allerdings machen diese Verlustverrechnungen auch in den obersten Einkommensgruppen weniger als 10 % der beträchtlichen steuerpflichtigen Einkommen dieser Haushalte aus. Bei den steuerfreien Einkünften aus Kapitalvermögen werden in der Berechnung der Sparerfreibetrag und das Halbeinkünfteverfahren berücksichtigt – Letzteres dient allerdings zum Ausgleich der Vorbelastung mit definitiver Körperschaftsteuer.

Die bisher steuerfreien Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit, deren Besteuerung allenthalben diskutiert wird, sind nicht in den Daten der Einkommensteuerstatistik erfasst. Dazu wurden entsprechende Informationen aus dem Sozio-ökonomischen Panel (SOEP) des DIW Berlin in den Steuerdatensatz integriert.<sup>10</sup> Ferner wurden bei den Arbeitseinkommen die erhöhten Werbungskosten berücksichtigt, die den Arbeitnehmerpauschbetrag übersteigen. Hierbei handelt es sich überwiegend um die Pendlerpauschale, die nach den Vorschlägen von Paul Kirchhof und der FDP gestrichen werden soll. Einbezogen sind in der Tabelle außerdem die Sonderausgaben (außer den Vorsorgeaufwendungen

<sup>6</sup> Einschließlich nicht steuerpflichtiger Einkünfte, soweit in der Einkommensteuerstatistik nachgewiesen, ohne steuerpflichtige Veräußerungsgewinne, vor Abzug von hohen Verlusten aus Vermietung und Verpachtung und gewerblichen Beteiligungen sowie korrigiert um nachgewiesene Steuervergünstigungen (Anlage ST), ohne Einkünfte aus Sozialhilfe und Wohngeld.

<sup>7</sup> Zur Verteilung der nicht veranlagten und pauschalen Lohnsteuer liegen keine statistischen Informationen vor.

<sup>8</sup> BVerfGE 93, 121 und 165.

<sup>9</sup> Bei der Fortschreibung wird angenommen, dass die Verluste aus Vermietung und Verpachtung – ausgehend vom Niveau im Jahre 1998 – von 1999 an deutlich zurückgehen und sich von 2002 an bei 65 % des Niveaus von 1998 stabilisieren. Diesen Entwicklungspfad bestätigen erste Ergebnisse der neuen Geschäftsstatistik zur Einkommensteuer beim Statistischen Bundesamt, in deren Rahmen die Veranlagungsergebnisse für 2001 bereits weitgehend vollständig vorliegen. Vgl. dazu Volker Lietmeyer et al.: Jährliche Einkommensteuerstatistik auf Basis der bisherigen Geschäftsstatistik der Finanzverwaltung. In: Wirtschaft und Statistik, Nr. 7, 2005, S. 676. Diese Entwicklung ist auch plausibel angesichts der abgelaufenen Investitionsförderung in den neuen Ländern, dem Überangebot auf vielen regionalen Immobilienmärkten sowie der Einführung einer Mindestbesteuerung von 1999 an.

<sup>10</sup> Auf Grundlage der R-Welle des SOEP 2001 wurde die Wahrscheinlichkeit für solche Einkünfte mithilfe eines Probit-Modells geschätzt und auf die Einkommensteuerdaten übertragen. Keine Informationen gibt es über die Höhe der steuerbefreiten Zuschläge. Dazu wurde pauschal unterstellt, dass die steuerfreien Zuschläge im Durchschnitt 12 % des bisher steuerpflichtigen Bruttolohns ausmachen.

gen)<sup>11</sup> sowie die außergewöhnlichen Belastungen;<sup>12</sup> beim Vorschlag von Kirchhof sollen diese Abzüge weitgehend wegfallen.

Schwer einzuschätzen ist darüber hinaus, in welchem Umfang sich die Vorschläge zur Gewinnermittlung auf die steuerpflichtigen Einkünfte auswirken. So wollen Kirchhof und die Unionsparteien das Steuerbilanzrecht neu fassen; vor allem Kirchhof will die Möglichkeiten zur Bildung von stillen Reserven drastisch beschränken sowie wohl auch Betriebsausgaben und die Einkünfteermittlung teilweise pauschalieren.<sup>13</sup> Zu diesen Zusammenhängen gibt es im Rahmen der Steuerstatistik keine Informationen, da die Gewinne lediglich saldiert, also nach Abzug aller Betriebsausgaben nachgewiesen werden. Die rot-grüne Bundesregierung hat in diesem Bereich in den letzten Jahren bereits eine Reihe von Maßnahmen ergriffen – von der Verschärfung der Gewinnermittlung über die Einführung der Mindestbesteuerung bis zur Verschärfung der Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen. Bei etlichen dieser Maßnahmen gehen zudem kurzfristige Mehrbelastungen mit späteren Minderbelastungen einher (Abschreibungsregelungen, Rückstellungen); insoweit ist die Wirkung auf die effektive Steuerbelastung sowie auf das Steueraufkommen im Barwert eher gering. Ferner müssten Anpassungsreaktionen der Steuerpflichtigen und entsprechende Wirkungen auf die Standortbedingungen berücksichtigt werden, zu denen es kaum empirische Evidenz gibt.

Mangels näherer Anhaltspunkte hatte das DIW Berlin in seiner Studie pauschale Annahmen zur Ausweitung der Gewinne getroffen: So wurde etwa beim Konzept von Kirchhof unterstellt, dass sich die steuerpflichtigen Gewinne (ohne Veräußerungsgewinne) nachhaltig – um 15 % – erhöhen. Die Wirkungen dieser Annahme auf die steuerpflichtigen Einkünfte sind in der Tabelle nachrichtlich dargestellt.

Insgesamt ergibt sich für die hier einbezogenen Regelungen eine potentielle Ausweitung der Bemessungsgrundlagen von knapp 12 %. Unter Einbeziehung einer stärkeren Erfassung der Unternehmensgewinne wären es 14,5 %. Entsprechende Tarifsenkungen könnten damit finanziert werden. Bei den Hochverdienern in den obersten Einkommensklassen sind diese potentiellen Finanzierungsvolumina aber nicht ausreichend, die Steuerausfälle auszugleichen, die durch eine Senkung des Spitzensteuersatzes auf 25 % entstehen. Dies führt zu den erheblichen Steuerausfällen und der ungleicheren Einkommensverteilung, wie sie vom DIW Berlin für den Vorschlag von Paul Kirchhof ermittelt wurden.

Größere „Selbstfinanzierungseffekte“ durch steigende Beschäftigung und stärkeres Wachstum sind auch von den radikalen Steuerreformkonzepten mittelfristig nicht zu erwarten. Die vom DIW Berlin geschätzten Arbeitsangebotswirkungen sind zwar spürbar, fallen aber in Relation zu den erheblichen Steuerausfällen gering aus.<sup>14</sup> Deutliche Veränderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen können sich zudem kurz- bis mittelfristig eher negativ auf die wirtschaftliche Entwicklung auswirken, soweit sie mit teilweisen Entwertungen von Investitionen (z. B. bei Immobilien) und sonstigen Anpassungskosten verbunden sind. Dies gilt zumal dann, wenn durch weitgehende Pauschalierungen und Verschärfungen der Einkünfteermittlung wirtschaftliche Entscheidungen negativ beeinflusst werden.

### Steuervereinfachung wird überschätzt

Steuervereinfachung ist kein Selbstzweck. Wenn es nur darum ginge, könnte man die Einkommensteuer ganz abschaffen und andere Steuern erhöhen. Dann wäre auch die „Steuererklärung auf der Postkarte“ überflüssig. Allerdings müsste dann die Mehrwertsteuer auf 39 % angehoben werden, oder das Einkommensteueraufkommen könnte – als allgemeine Bürgergebühr – auf alle gleichmäßig umgelegt werden. Jeder Bürger müsste dann 190 Euro im Monat zahlen, vom Baby bis zum Greis. Nimmt man die 18,6 Mill. kindergeldberechtigten Kinder heraus, wären es schon 240 Euro im Monat. Das ist offensichtlich nicht sinnvoll.

Ökonomen interessieren primär die Effizienz- und Verteilungswirkungen der Besteuerung.<sup>15</sup> Auch der Steuerpolitik sollte es vor allem darum gehen. Einfachheit und Transparenz begrenzen den Verwaltungs- und Befolgungsaufwand von Finanzämtern und Steuerpflichtigen; insoweit erhöhen sie die Effizienz der Besteuerung. Sie sollten aber mit den anderen Besteuerungszielen abgewogen werden.

<sup>11</sup> Hierbei handelt es sich um Spenden und Beiträge, Ausbildungskosten, Unterhaltsleistungen, Kirchensteuer, Steuerberatungskosten, Renten und dauernde Lasten sowie Schulgeld.

<sup>12</sup> Diese können im Falle von Belastungen für Unterhalt und Ausbildung von Unterhaltsberechtigten sowie für Behinderung und Pflege, Kinderbetreuungskosten und sonstige außergewöhnliche Härten geltend gemacht werden.

<sup>13</sup> So sollen die Abschreibungsregelungen verschärft, insbesondere die degressive Abschreibung für bewegliche Güter des Anlagevermögens reduziert oder abgeschafft werden; weiterhin sollen die Möglichkeiten zur Rückstellungsbildung begrenzt und vorhandene Rückstellungen aufgelöst werden.

<sup>14</sup> Vgl. Stefan Bach et al., a. a. O., S. 199.

<sup>15</sup> Vgl. zum Folgenden Franz W. Wagner: Steuervereinfachung – mit ökonomischem Sachverstand gegen populistische Versimpelung. In: ifo Schnelldienst, 1/2004, S. 5–9; ders.: Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen? In: Steuer und Wirtschaft, Nr. 2, 2005, S. 93–107; Christoph Spengel und Wolfgang Wiegard: Duale Einkommensteuer: Die pragmatische Variante einer grundlegenden Steuerreform. In: Wirtschaftsdienst, Heft 2, 2004, S. 71–76.

Hier gibt es Zielkonflikte, die man erkennen und benennen muss.

Die Besteuerung von Einkommen als Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gilt als zentrales Besteuerungsziel; so hat es das Bundesverfassungsgericht unter maßgeblicher Mitwirkung von Paul Kirchhof festgelegt. Ökonomen fordern ferner, dass das Steuersystem weitgehend „entscheidungsneutral“ sein soll, dass also die Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformentscheidungen nicht durch die Besteuerung beeinflusst und „verzerrt“ werden. Dann gibt es keine wirklich einfache Einkommensbesteuerung, weil das Einkommen kompliziert zu ermitteln ist. Wer sich mit der Besteuerung auf die komplexen Wirtschafts- und Lebenswelten einlassen will, muss Kompromisse schließen.

Der Schlüssel zu mehr Steuervereinfachung sind letztlich niedrigere und gleichmäßige Steuersätze, das haben die Radikalreformer richtig erkannt. Auch die Idee der „Dualen Einkommensteuer“ weist in diese Richtung.<sup>16</sup> Wenn die Gewerbesteuer abgeschafft und der Einkommensteuertarif auf 25 % begrenzt würde, verschwänden viele Probleme bei der Unternehmensbesteuerung von selbst und Steuergestaltungen lohnten sich nicht mehr so stark. Die Konsequenz wären dann aber die beschriebenen Verteilungswirkungen, zumal angesichts der erheblichen Steuerausfälle die Wirkungen der Erhöhung von anderen Steuern oder von Ausgabensenkungen zu berücksichtigen wären.<sup>17</sup>

Außerdem wird es sich auch bei einem Steuersatz von 25 % immer noch lohnen, Gewinne in das niedrigere besteuerte Ausland zu verlagern oder mit dem Finanzamt über Sonderabschreibungen zu streiten. Schaut man auf das Massengeschäft der Steuerpraxis, so sind es weniger die vielgeschmä-

hten Steuervergünstigen und Sonderregelungen, sondern die grundlegenden Fragen der Gewinnermittlung und des Werbungskostenabzugs, die Steuerberater, Finanzämter und Finanzgerichte am meisten beschäftigen, etwa die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den privaten Lebenshaltungskosten oder die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern.<sup>18</sup> Typisierende Pauschalierungen können hier das Besteuerungsverfahren deutlich vereinfachen. Sie führen aber nicht notwendigerweise zu mehr Effizienz und Gerechtigkeit. Entweder setzt man die Pauschalen hoch an, um möglichst viele Fälle zu erfassen, dann entstehen hohe Steuerausfälle. Oder man gewährt nur eine Pauschale, wie das Kirchhof offenbar in vielen Bereichen vorschwebt. Das ist aber nicht einzelfallgerecht und kann wirtschaftliche Wirkungen sowie Fehlanreize auslösen, die nicht unbedingt erwünscht sind. Wenn die Pauschalierungen z. B. dazu führen, dass Kleinunternehmen geringer belastet werden als größere Firmen, dann versuchen die Steuerpflichtigen eben, Kleinunternehmer zu bleiben. Wenn Arbeitnehmer Pendlerkosten oder doppelte Haushaltsführung nicht mehr abziehen dürfen, dann sind sie eben weniger bereit, einen weiter entfernten Job anzunehmen, und eher geneigt, einen näher gelegenen, aber schlechter bezahlten Arbeitsplatz zu akzeptieren.

<sup>16</sup> Vgl. dazu Christoph Spengel und Wolfgang Wiegard, a. a. O.

<sup>17</sup> Zur gerechten Einkommens- oder Steuerlastverteilung gibt es letztlich keine wissenschaftlichen Maßstäbe. Vgl. aber die Untersuchung zu den Einschätzungen der Bürger zur Gerechtigkeit des Steuersystems: Jürgen Schupp und Gert G. Wagner: Gerechtigkeit der Einkommensbesteuerung aus Sicht der Bürger. In: Wochenbericht des DIW Berlin, Nr. 29/2005, S. 451–453.

<sup>18</sup> Vgl. hierzu die älteren Untersuchungen von Lutz Haegert: Eine empirische Widerlegung der gängigen Thesen über die Ursachen für die Überlastung der Finanzgerichte. In: Betriebs-Berater, 1991, S. 36–47; sowie Wolfgang Stegmaier: Ursachen für die Überlastung der Finanzgerichte und Vorschläge zu ihrer Beseitigung. Hochschulschriften zur Betriebswirtschaftslehre, Bd. 105. München 1993.



## **DIW@school** Nr. 2/2005 erschienen

Das DIW Berlin wendet sich mit der kostenlosen Online-Publikation DIW@school, die zweimal im Jahr erscheint, insbesondere an Schüler und Lehrer des Fachs Wirtschaftskunde an allgemein bildenden und berufsbegleitenden Schulen. Aktuelle Forschungsarbeiten des DIW Berlin werden so aufbereitet, dass sie im Unterricht eingesetzt werden können. Dahinter steht die Überzeugung, dass es wichtig ist, das Verständnis Jugendlicher für volkswirtschaftliche Zusammenhänge und Grundfragen zu verbessern.

### **Inhalt der aktuellen Ausgabe**

#### **Was ist eigentlich ...?**

... Armut

#### **Deutschland in Zahlen**

Eckdaten der Konjunkturprognose für Deutschland

#### **Forschung in Kürze**

Jugendarbeitslosigkeit

Die Kosten des Klimawandels: 200.000.000.000.000 Euro

#### **An outside view on the German economy**

India and Germany: Little differences make the whole

Indien und Deutschland: Der große Unterschied als Summe kleiner Teile

#### **Schwerpunktthema mit Hintergrund**

Entwicklungshilfe und Freihandel reduzieren Armut

Die regelmäßige Katastrophe: „Armut-Tsunamis“

Aktuelle Verhandlungen über den freien Welthandel

Petition der Protektionisten

#### **Forschung im Original**

Die Sorgen der Bevölkerung über die Folgen der EU-Erweiterung

DIW@school gibt es hier: [www.diw.de/atschool](http://www.diw.de/atschool)

#### **Impressum**

DIW Berlin  
Königin-Luise-Str. 5  
14195 Berlin

#### **Herausgeber**

Prof. Dr. Klaus F. Zimmermann (Präsident)  
Prof. Dr. Georg Meran (Vizepräsident)  
Dr. Tilman Brück  
Dörte Höppner  
Prof. Dr. Claudia Kemfert  
Dr. Bernhard Seidel  
Prof. Dr. Viktor Steiner  
Prof. Dr. Alfred Steinherr  
Prof. Dr. Gert C. Wagner  
Prof. Dr. Axel Werwatz, Ph. D.  
Prof. Dr. Christian Wey

#### **Redaktion**

Dr. habil. Björn Frank  
Dr. Elke Holst  
Jochen Schmidt  
Dr. Mechthild Schrooten

#### **Pressestelle**

Renate Bogdanovic  
Tel. +49 - 30 - 897 89-249  
[presse@diw.de](mailto:presse@diw.de)

#### **Vertrieb**

DIW Berlin Leserservice  
Postfach 74  
77649 Offenburg  
[leserservice@diw.de](mailto:leserservice@diw.de)  
Tel. 01805 - 19 88 88 \*dtms/12 Cent/min.

Reklamationen können nur innerhalb von vier Wochen nach Erscheinen des Wochenberichts angenommen werden; danach wird der Heftpreis berechnet.

Abo-Betreuung durch  
Abonnenten Service Center GmbH  
Geschäftsführer: Heinz-Jürgen Koch  
Marlener Str. 4  
77656 Offenburg

#### **Bezugspreis**

Jahrgang Euro 180,-  
Einzelheft Euro 7,-  
(jeweils inkl. MwSt. und Versandkosten)  
Abbestellungen von Abonnements  
spätestens 6 Wochen vor Jahresende

ISSN 0012-1304

Bestellung unter [leserservice@diw.de](mailto:leserservice@diw.de)

#### **Konzept und Gestaltung**

kognito, Berlin

#### **Satz**

Wissenschaftlicher Text-Dienst (WTD), Berlin

#### **Druck**

Druckerei Conrad GmbH  
Oranienburger Str. 172  
13437 Berlin