

Steuerpolitische Diskussion

Konsumorientierte Besteuerung als Ansatz effizienter Besteuerung

Prof. Dr. HANS-GEORG PETERSEN, Potsdam

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einleitung II. Effizienz und Leistungsfähigkeit in lebenszeitlicher Perspektive <ul style="list-style-type: none"> 1. Zum Zusammenhang von Einkommen, Konsum, Ersparnis und Vermögen 2. Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung 3. Lawinenwirkungen der traditionellen synthetischen Einkommensteuer | <ul style="list-style-type: none"> 4. Kumulationswirkungen einer Mehrfachbelastung des Kapitaleinkommens III. Die Einfachsteuer als konsumorientierte Einkommensteuer IV. Auswirkungen auf der Haushaltsebene V. Auswirkungen auf der Unternehmensebene VI. Zusammenfassung |
|--|--|

I. Einleitung

Die traditionelle Einkommens- und Gewinnbesteuerung ist neben der Lohnnebenkostenproblematik mit eine der wichtigsten Ursachen dafür, dass Deutschland im internationalen Standortwettbewerb immer weiter zurückgefallen ist. Wenn auch die Kapitalbildung – gemessen an der makroökonomischen Sparquote – noch befriedigend ausfällt, ist die arbeitsplatzschaffende Investitionstätigkeit der Unternehmen seit Jahren notleidend. Das in Deutschland gebildete Kapital wandert zunehmend ab, um sich lukrativere Investitionsmöglichkeiten im Ausland zu erschließen.¹ Die deutschen Standortnachteile sind auch darauf zurückzuführen, dass in zahlreichen europäischen und außereuropäischen Ländern mittlerweile Steuer- und Sozialreformen durchgeführt worden sind, die deren komparativen Vorteile weiter gestärkt haben. So brauchen viele Staaten mit der Tradition, insbesondere die körperschaftlichen Gewinne auf Grund deren früher postulierten besonderen Leistungsfähigkeit mit den Spitzensteuersätzen der persönlichen Einkommensteuer zu belasten. Mit einem geradezu abrupten paradigmatischen Wechsel wurden in vielen Staaten sog. duale Einkommen- und Gewinnsteuersysteme implementiert, in denen die Arbeitseinkommen auch weiterhin einer steigenden und insgesamt hohen Marginalbelastung unterliegen, während vor allem (einbehaltene) Gewinne von Körperschaften, aber zum Teil auch andere Kapitaleinkommen wie Zinsen mit deutlich niedrigeren Grenzsteuersätzen belastet bzw. abschließend mit einer relativ niedrigen Zinsabschlagsteuer belegt werden.

Diese zum Teil extrem unterschiedliche steuerliche Behandlung von Arbeits- und Kapitaleinkommen wird vor allem mit den Effizienzvorteilen einer niedrigen Gewinnbesteuerung gerechtfertigt, ohne dass häufig auch nur Zweifel an den Folgen einer solchen Ungleichbehandlung von Einkommensarten für die Problematik der steuerlichen Gerechtigkeit geäußert wer-

den. Bei vielen Steuertheoretikern dominieren somit Effizienzerwägungen ganz eindeutig das Gebot steuerlicher Fairness – im Übrigen ein Vorwurf, der in der Vergangenheit gerade den Anhängern einer konsumorientierten Besteuerung oft gemacht worden ist. Die erste Zielsetzung dieses Papiers liegt also darin aufzuzeigen, dass eine konsumorientierte Besteuerung nicht nur alle denkbaren Neutralitäts- und Effizienzpostulate in beinahe idealer Form erfüllt, sondern zugleich bei pragmatischer Umsetzung auch dem lebenszeitlich interpretierten Leistungsfähigkeitsprinzip und somit auch der steuerlichen Gerechtigkeit sowohl in horizontaler als auch vertikaler Interpretation entspricht.²

Mit den Planungen zur weiteren Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes bei gleichzeitiger Schließung der sog. steuerlichen Schlupflöcher suchen die führenden deutschen Politiker, unser Land für den internationalen Standortwettbewerb fit zu machen. Damit macht die deutsche Steuerpolitik den Versuch, in einen internationalen Steuersatzwettbewerb einzutreten, der letztendlich nicht gewonnen werden kann. Unser hochentwickeltes Industrie- und Dienstleistungsland zeichnet sich eben durch eine ausgezeichnete öffentliche Infrastruktur wie ein hervorragendes, im Wesentlichen staatlich finanziertes Humankapital aus, was die Haushalte der Gebietskörperschaften erheblich belastet und daher auch höhere Steuersätze erfordert. Sollen derartige komparative Standortvorteile erhalten bleiben, kann man sich nicht auf einen Steuersatzwettbewerb im Sinne einer Abwärtsspirale einlassen.³ Die zweite Zielsetzung dieses Beitrags liegt also darin, ein wettbewerbsfähiges, integriertes Einkommens- und Gewinnsteuersystem vorzustellen, das durch Einfachheit und Lasttransparenz überzeugt, Arbeits- und Kapitaleinkommen gleichbehandelt, damit nicht nur der Effizienz, sondern auch der steuerlichen Gerechtigkeit dient und deshalb durchaus im internationalen Vergleich auch höhere Steuersätze aufweisen kann.

¹ Vgl. Petersen (2004).

² Vgl. Petersen/Rose (2004).

³ Vgl. Petersen (2004).

II. Effizienz und Leistungsfähigkeit in lebenszeitlicher Perspektive

Zur Verdeutlichung der Zusammenhänge zwischen Periodeneinkommen, -konsum, -ersparnis und Vermögen kommt von vornherein nur ein periodenübergreifender Ansatz in Frage, da die Kapitalbildung und -auflösung letztendlich in dynamischer Weise erfolgt und in ihren Effizienz- wie Gerechtigkeitsaspekten eine Betrachtung über den gesamten Lebenszyklus erfordert.⁴ In dynastischer Perspektive sind darüber hinaus noch die intergenerativen Zusammenhänge zu berücksichtigen, da diese ebenfalls das Spar- und Kapitalbildungsverhalten der gegenwärtigen Generationen beeinflussen. Denn zu den Sparmotiven zählt nicht nur temporäres Zwecksparen zum zukünftigen Erwerb dauerhafter Konsumgüter, sondern auch Altersvorsorge- und ferner Generationenvorsorge- bzw. Vererbungsmotive (langfristige Kapitalbildung), wenn eine Zuführung zum Konsum im Lebenszyklus einer einzelnen Person nicht erfolgt. Nach dieser Lebenszyklusbetrachtung folgt eine kurze Analyse der Wirkungen einer traditionellen Einkommensteuer in Bezug auf die langfristige Lastwirkung im Lebenszyklus, um abschließend die Kumulationswirkungen der verschiedenen an Einkommen, Ersparnis und Vermögen anknüpfenden Einzelsteuern im Zusammenhang zu verdeutlichen.

1. Zum Zusammenhang von Einkommen, Konsum, Ersparnis und Vermögen

Wenn wir das Periodeneinkommen y_t (Markteinkommen aus Arbeits- und Kapitalmärkten) von seiner Entstehungsseite her definieren, dann setzt sich dieses aus dem Lohneinkommen l_t und dem Kapitaleinkommen k_t zusammen:

- (1) $y_t = l_t + k_t$, wobei gilt
- (2) $l_t = l^h \cdot h$ und
- (3) $k_t = r \cdot v_t$

mit dem Stundenlohnsatz l^h , den Arbeitsstunden h , dem Zinssatz r und dem Vermögen v_t , das bis zum Zeitpunkt t aus der Periodenersparnis s_t gebildet worden ist:

(4) $v_t = \sum s_t$

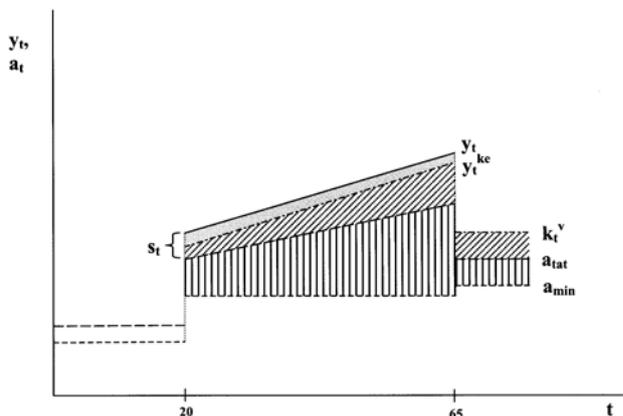
Der Vermögensbestand wird dabei in Form von Geld- und Sachvermögen, kapitalisierten Ansprüchen gegenüber Versicherungen (insbesondere privaten Lebensversicherungen) und Produktivvermögen (Personenunternehmen bzw. Anteilseigentum an Personen- und Kapitalgesellschaften) gehalten.⁵ Die Periodenersparnis ergibt sich über die Einkommensverwendungsseite:

(5) $y_t = a_t + s_t$

wobei a_t die Periodenausgaben (oder auch Konsum) darstellt.

Die notwendige Lebenszyklusbetrachtung wird durch Abbildung 1 illustriert. Es sei von einem stilisierten Lebenszyklus ausgegangen, in welchem mit 20 Jahren eine abhängige Beschäftigung (als Arbeitnehmer) aufgenommen wird und der Eintritt in den Ruhestand mit 65 Jahren erfolgt. In der Jugendphase liegt demnach kein Markteinkommen vor, so dass hier die Periodenausgaben durch das Familieneinkommen der Eltern abgesichert werden, wobei über einen Kinderfreibetrag (Steuerverzicht) bzw. das Kindergeld (Transfer) auch eine staatliche Unterstützung gegeben ist. Liegt das Elterneinkommen unter der Armutlinie des Transfersystems, ist zumindest ein minimales Ausgabenniveau a_{min} (Konsumexistenzminimum) zu sichern. Entsprechendes gilt auch für die eigentlich aktive Lebensphase aber auch Ruhestandsphase, wenn nämlich keine ausreichende Leistungsfähigkeit und damit entsprechendes Markteinkommen bzw. Altersersatzeinkommen (Rentenanspruch) vorliegt.⁶

Abb. 1: Lebenseinkommens- und -konsumprofile



Das tatsächliche Ausgabenniveau a_{tat} wird immer dann über dem minimalen Ausgabenniveau liegen, wenn ein höheres Periodenmarkteinkommen erzielt wird, als es zur Deckung des Minimumniveaus nötig ist. Sparfähigkeit ergibt sich allerdings erst dann, wenn das Periodenmarkteinkommen mehr oder weniger deutlich über dem tatsächlichen Ausgabenniveau liegt. Im Beispiel sei unterstellt (s. Abbildung 1), dass bereits ab der ersten Erwerbstätigkeitsperiode Sparfähigkeit gegeben ist, so dass in den folgenden Perioden sich der Vermögensbestand erweitert und damit auch die Bedeutung des Kapitaleinkommens für das gesamte Markteinkommen zunimmt, wobei allerdings die Bedeutung dieses Einkommens selbstverständlich über den Zinssatz genauso von der wirtschaftlichen Entwicklung abhängig ist, wie die Entwicklung der

⁴ Vgl. Rose (2002).

⁵ Dabei wird unterstellt, dass sich die thesaurierten Gewinne der Unternehmen in einer Erhöhung des Unternehmensvermögens und damit auch des Anteilvermögens der Unternehmenseigner niederschlagen, so dass sich auf der Haushaltsebene auch die gesamte private Ersparnis niederschlägt.

⁶ Das erhöhte minimale Ausgabenniveau im Alter wird in der deutschen Sozialhilfe mit den besonderen Belastungen des Alters begründet; da es solche besonderen Belastungen auch in anderen Lebenslagen (z.B. den Erziehungszeiten) gibt, sei die Rechtfertigung eines solchen erhöhten Niveaus einmal dahingestellt.

Stundenlohnsätze auch das Lohneinkommen determiniert.

Abbildung 1 verdeutlicht auch, dass sich über die Periodenersparnis in der aktiven Phase der Erwerbstätigkeit allmählich ein Vermögensbestand (schräg schraffierte und graue Fläche in Abbildung 1) aufbaut. Dieser ist ursächlich aus dem Arbeitseinkommen (durch Konsumverzicht) hervorgegangen und wird zunehmend zur Quelle eines wachsenden Kapitaleinkommens. Dieser einfache mikroökonomische Ansatz verdeutlicht, dass die Quelle einer jeden Kapitalbildung die Arbeitsleistung und der Konsumverzicht ist. Daraus abzuleiten, dass der Vermögensbesitz eine besondere Leistungsfähigkeit begründet, die eine höhere Besteuerung als bei den Arbeitseinkommen rechtfertigt, heißt nichts anderes, als nachträglich die Arbeitsleistung der Vergangenheit höher zu besteuern und damit die Arbeitnehmer für Ersparnis und Konsumverzicht zu bestrafen. Ähnlich gelagert ist die Argumentation mit dem „fundierte“ Einkommen oder aber dem „unearned income“, das im Deutschen auch als unverdientes oder gar „arbeitsloses“ Einkommen⁷ bezeichnet wird. In diesem Zusammenhang von „unearned income“ zu sprechen, stellt die Vorgeschichte der Kapitalbildung geradezu auf den Kopf. Dabei beruht die Verortung der Kapitaleinkommen als fundierte oder gar unverdiente Einkünfte auf theoretischen Grundlagen, die unmittelbar mit dem marxistischen Gedankengut verwandt sind, obwohl gerade viele deutsche Autoren, welche diese Begriffe verwendet haben, alles andere als Anhänger der sozialistischen Ideologie waren. Jedenfalls beruht die heutige Einkommens- und Vermögensverteilung eben nicht auf historisch überkommenen feudalen Strukturen oder sog. windfall profits der kapitalistischen Gründerzeit, wie sie zur Lebenszeit von *Karl Marx* bestimmend gewesen sein mögen, sondern überwiegend auf einer eigenständigen Lebensleistung. Daher kann es nicht verwundern, dass ein überzogener und vergangenheitsloser Vollzug des Jahresperiodizitätsprinzips im Sinne einer „periodengerechten“ Besteuerung immer stärkere negative Leistungsanreizwirkungen auslöst, so dass die Steuerwiderstände gegen eine hohe Besteuerung der Kapitaleinkommen durch progressive Sätze oder auch gegen eine Mehrfachbesteuerung der Steuerbasis durch Einkommen- und Vermögenssteuern stark zugenommen haben.

Es ist unmittelbar einsichtig, dass das in Abbildung 1 dargestellte minimale Ausgabenniveau (weiße Fläche unter a_{\min}) nicht der direkten Besteuerung unterworfen werden kann, weil dieses gleichermaßen durch einen notwendigen, realen Warenkorb an privaten Gütern definiert wird. Diese Güter sind selbstverständlich mit den indirekten Steuern (der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer und den spezifischen

Verbrauchssteuern) belastet; diese Belastung ist allerdings bei der Bemessung der notwendigen monetären Transfers zu berücksichtigen, so dass sich letztere quasi um den Verbrauchsteueranteil erhöhen. Damit zahlen die Sozialhilfeempfänger die indirekten Steuern und werden auch von deren geplanten Lenkungswirkungen (entsprechend ihrer Nachfrageelastizitäten mehr oder weniger) beeinflusst. Die Traglast wird allerdings auf den Staatshaushalt und damit die Gesamtheit der Steuerzahler überwältigt. Infolgedessen sind die Sozialhilfeempfänger auch nicht von etwai- gen periodischen Regressionswirkungen betroffen.⁸

Aus der Zielsetzung der Armutsbekämpfung und Grundsicherung her ist es zwingend, über ein Konsumexistenzminimum das minimale Ausgabenniveau steuerlich zu befreien (Grundfreibetrag), so dass die Steuerlast erst oberhalb dieses Betrages ansetzen kann.⁹ Im Steuersystem ist also Vorsorge zu treffen, dass das lebenszeitliche Ausgabenminimum über Grundfreibetrag und Kinder- bzw. Altersfreibetrag freigestellt wird. Damit verdeutlicht Abbildung 1 ebenfalls, dass sich das steuerlich zu belastende Einkommen aus dem Überkonsum ($a_{\text{tat}} - a_{\min}$) und der Ersparnis zusammensetzt. Damit trifft die Einkommensteuer insbesondere bei progressiver Ausgestaltung in besonders belastender Weise die Ersparnis und in zweiter Linie den Überkonsum. Negative Anreizwirkungen lösen dann eine rückläufige Ersparnisentwicklung aus, tangieren aber auch den Überkonsum und damit die gesamtwirtschaftliche Nachfrage. Letzteres kann als ein gewisses Angstsparen interpretiert werden, welches den Rückgang der Ersparnis jedenfalls zum Teil kompensiert.

2. Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung

Die traditionelle *synthetische Einkommensteuer* t_{se} knüpft nun an das Periodenmarkteinkommen y_t an und berücksichtigt über den Grundfreibetrag im Steuertarif und verschiedene Vorkehrungen im Bereich der Abzugsbetragsregelung auch die steuerliche Freistellung des minimalen lebenszeitlichen Ausgabenniveaus (Fläche zwischen y_t und a_{\min} in Abbildung 1). Damit ist der Steuerbetrag eine Funktion des Periodenlohn- und -kapitaleinkommens:

$$t_{\text{se}} = t_{\text{se}}(l_t, k_t). \quad (6)$$

Neben der persönlichen Einkommensteuer, die natürliche Personen und auch Personengesellschaften steuerlich belastet, besteht für die Kapitalgesellschaften eine isolierte Körperschaftsteuer, die zwar i.d.R. von einer ähnlichen Gewinndefinition wie die Einkommensteuer ausgeht, aber einen unterschiedlichen Steuertarif anwendet, so dass eine Rechtsformneutralität in den meisten Fällen nicht gewahrt ist.

⁷ Vgl. *Musgrave/Musgrave/Kullmer* (1985), S. 154.

⁸ Getroffen werden allenfalls die Bezieher kleinerer und mittlerer Markteinkommen, die selbst keine Transferzahlungen erhalten.

⁹ Das ist im Übrigen in Deutschland zwingend der Fall, seitdem im Jahre 1995 das Verfassungsgericht die Besteuerung von Markteinkommen im Bereich der Sozialhilfeleistungen für verfassungswidrig erklärt hat.

Eine *allgemeine, persönliche Ausgabensteuer* (expenditure tax à la Fisher, Kaldor etc.) würde hingegen an den tatsächlichen Periodenausgaben in Abbildung 1 anknüpfen und damit der folgenden Funktion entsprechen:

$$(7) \quad t_a = t_a(a_{\text{tat}})^{10}$$

wobei auch in diesem Falle das Konsumexistenzminimum über eine Abzugsfähigkeit der minimalen Periodenausgaben gewährleistet werden könnte. Im Vergleich zu einer synthetischen Einkommensteuer wäre die Bemessungsgrundlage (senkrecht schraffierte Fläche in Abbildung 1) also wesentlich verringert, so dass bei unterstellter Aufkommensgleichheit auch die Steuersätze einer persönlichen Ausgabensteuer deutlich höher sein müssten, als bei einer synthetischen Einkommensteuer.¹¹ Darüber hinaus wären Kapitaleinkommen (also Zinsen und Unternehmensgewinne) generell steuerbefreit.

Die *duale Einkommensteuer* würde die Bemessungsgrundlagen der synthetischen Einkommensteuer einfach in ihre Bestandteile zerlegen und auf diese jeweils eine andere Tarifstruktur anwenden. So ist die Lohnsteuer t_l

$$(8) \quad t_l = t_l(l_t)$$

in der Regel mit einem Progressionstarif verbunden, während die Kapitaleinkommensbesteuerung (einschließlich der Gewinnbesteuerung) t_k

$$(9) \quad t_k = t_k(k_t)$$

häufig mit einer niedrigen flat-rate erfolgt.¹² Zum Teil, so z.B. in den Niederlanden, werden die Steuersätze noch nach Unternehmensgewinnen, Eigenkapitalverzinsung¹³ und Zinserträgen differenziert (Box-System), so dass die verschiedenen Einkunftsarten in erheblicher Weise unterschiedlich steuerlich belastet bzw. begünstigt (insbesondere im Verhältnis zu mittleren und höheren Arbeitseinkommen) sind. Im Übrigen gibt es auch Mischformen, in denen Teile des Kapitaleinkommens (Zinserträge aus Privatvermögen, Mieten und Pachten etc.) auf der persönlichen Ebene steuerlich belastet werden.

Eine *konsumorientierte Einkommensteuer* belastet wie die synthetische Einkommensteuer mit einem einheitlichen Tarif das Gesamteinkommen, wobei allerdings an dem Kapitaleinkommen k_t aufgrund der unten beschriebenen Lawinenwirkungen noch zwei Modifikationen vorgenommen werden.¹⁴ Das Kapitaleinkommen wird zerlegt in das Altersvorsorgeeinkommen k_t^v und das übrige Kapitaleinkommen k_t^{gzb} (aus Unternehmensgewinnen, Zinsen, Vermietung und Verpachtung etc.). Dabei ist in der Erwerbstätigkeitsphase aufgrund der Beiträge zur Alterssicherung das Altersvorsorgeeinkommen negativ, während es in der Zufluss-

phase des Ruhestands positiv wird. Hier findet also die nachgelagerte Besteuerung im Zusammenhang mit dem Zufluss zu Konsumzwecken statt, auch wenn in dieser Lebensphase noch weiter eine positive Ersparnis (jedenfalls solange $k_t^v > a_{\text{tat}}$ ist, s. Abbildung 1) auftreten sollte. Es findet also die sog. *Sparbereinigung* Anwendung. Die nachgelagerte Besteuerung glättet die Verteilung des Lebenseinkommens und vermeidet daher Progressionsspitzen in der aktiven Lebensphase, sofern direkt progressive Steuertarife zur Anwendung kommen.

Eine Sparbereinigung im Bereich der Unternehmens- und sonstigen Kapitaleinkommensbesteuerung würde vor allem in der Übergangsphase auf ein konsumorientiertes System über einige Jahre zu so erheblichen Aufkommensausfällen führen, dass es allein aus diesem Grunde an der politischen Akzeptanz mangeln dürfte. Daher wird bei den sonstigen Kapitaleinkommen das aus Sicht der lebenszeitlichen Belastungswirkung äquivalente Verfahren der *Zinsbereinigung* angewendet. Für die Unternehmensgewinne heißt dies, dass diese um einen Schutzzins zu bereinigen sind, der auf das Eigenkapital des Unternehmens angewendet wird. Entsprechend wird bei den verbleibenden Kapitaleinkommen verfahren, so dass sich das bereinigte sonstige Kapitaleinkommen k_t^{gzb} ergibt; mit

$$k_t^{gzb} = v_t(r - r_s), \tag{10}$$

wobei r_s den Schutzzinssatz darstellt.

Damit würde die konsumorientierte Einkommensteuer t_{ke} durch den folgenden Zusammenhang beschrieben:

$$t_{ke} = t_{ke}(l_t, k_t^v, k_t^{gzb}), \tag{11}$$

wobei die Bemessungsgrundlage (senkrecht und schräg schraffierte Fläche) in Abbildung 1 auch als y_t^{ke} bezeichnet ist.

Vergleicht man die idealtypischen Bemessungsgrundlagen in Abbildung 1, dann wird deutlich, dass die konsumorientierte Einkommensteuer nicht etwa eine Ausgabensteuer ist, in der Zinsen und Gewinne steuerbefreit sind, sondern eine Einkommensteuer mit einem modifizierten Kapitaleinkommensbegriff darstellt, der insbesondere dem Effizienzaspekt Rechnung tragen soll, zugleich aber die Kapitaleinkommen, welche über den Schutzzins hinausgehen, und die im Alter zufließenden Rentenzahlungen der Besteuerung unterwirft. Darüber hinaus wird auch deutlich, dass in diesem Ansatz – anders als bei der dualen Einkommensbesteuerung – Lohn- und Kapitaleinkommen grundsätzlich gleichbehandelt werden, und zwar aus einer lebenszeitlichen Perspektive, was noch später verdeutlicht werden soll. Gegenüber der syntheti-

10 Die Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer knüpft ebenfalls an den tatsächlichen Ausgaben an, ohne dass die minimalen Ausgaben bzw. das Konsumexistenzminimum in Ansatz gebracht wird. Diese würde bei einer durchschnittlichen Konsumquote von eins mit einer proportionalen Lohnsteuer gleichen Steuersatzes übereinstimmen; die spezifischen Verbrauchsteuern knüpfen jeweils an die Ausgaben für die betreffenden steuerbelasteten Konsumgüter an.

11 Vgl. Peffekoven (1989) und Hinterberger/Müller/Petersen

(1991).

12 Neben der Körperschaftsteuer wird dann häufig auch eine Zinsabschlagsteuer als Quellensteuer angewendet, die zum Teil wiederum mit anderen Steuersätzen als die Unternehmensbesteuerung verbunden ist.

13 Eine Begünstigung der Eigenkapitalverzinsung kann bereits als Einstieg in eine Zinsbereinigung betrachtet werden, wie sie unten näher beschrieben wird.

14 Zur Begründung vgl. Petersen/Rose (2004).

schen Einkommensteuer mit nachgelagerter Rentenbesteuerung fällt die Bemessungsgrundlage zumindest in der aktiven Lebensphase allerdings infolge der Zinsbereinigung niedriger aus. Für die Größenordnungen der Bemessungsgrundlagen gilt also folgender Zusammenhang:

$$\alpha_{tat} < Y_t^{ke} > Y_t$$

Geht man allerdings von der idealtypischen auf eine realistische Betrachtungsweise über, dann ist festzustellen, dass in der Mehrzahl der real existierenden synthetischen Einkommensteuersysteme die Bemessungsgrundlage infolge zahlloser, auf Interesseneinflüsse zurückgehender Sonderregelungen und Ausnahmetatbestände im Zeitablauf erheblich erodiert ist, so dass die Größenordnungsreihenfolge sich eher zugunsten der konsumorientierten Einkommensteuer verändern dürfte. Ein großer Teil dieser Sonderregelungen ist im Übrigen mit den Kapitaleinkommen verbunden; dabei ist zu vermuten, dass mit dieser Kumulation der Vergünstigungen insbesondere die langfristigen Belastungswirkungen, welche unten auch als Lawinenwirkungen charakterisiert werden, abgemildert werden sollen. Im unteren Einkommensbereich schaffen darüber hinaus noch sog. Sparerfreibeträge eine gewisse Entlastung, so dass zumindest kleinere Kapitalvermögen steuerlich freigestellt werden.¹⁵ Darüber hinaus ist die Verortung der deutschen persönlichen Einkommensteuer, die sich aus sieben verschiedenen Einkunftsarten mit jeweils getrennten Abzugsbetragsregelungen zusammensetzt,¹⁶ als synthetische Einkommensteuer inhaltlich kaum nachvollziehbar. Sie hat sich vielmehr im Zeitverlauf zu einer Schemalsteuer entwickelt, die ganz erheblich zwischen den Einkunftsarten diskriminiert und insofern dem Gleichbehandlungsgebot aller Einkunftsarten entgegensteht.

3. Lawinenwirkungen der traditionellen synthetischen Einkommensteuer

Abstrahiert man einmal von dem ererbten Vermögen, führt die lebenszeitliche Sicht unmittelbar zu der Erkenntnis, dass nicht nur das in einem Kalenderjahr zugeflossene Einkommen und der Vermögensbestand am Ende des Kalenderjahres als mögliche Steuerobjekte zu betrachten sind. Auch die Vorgeschichte, auf der Einkommen und Vermögen beruhen und was in der Zukunft mit ersparten Einkommensteilen und Vermögen passiert, muss bei der steuerlichen Behandlung und Belastung dieser Steuerobjekte berücksichtigt werden. Dann wird deutlich, dass jegliches Geld-, Sach- oder Produktivvermögen letztendlich aus dem Arbeitseinkommen in den Vorperioden (oder den Erträgen des Humankapitals) gebildet worden ist. Ersparnis und Vermögen reflektieren in einer solchen Betrachtungsweise nichts anderes als die durch Leistungseinsatz und Konsumverzicht gleichermaßen geronnene Lebensarbeitsleistung. Wird diese mit Progressionstarifen, Umverteilungsabsichten und Mehrfachbelastungen über Gebühr strapaziert, sind negati-

ve Anreizwirkungen und massive Verhaltensanpassungen nicht auszuschließen. Darüber hinaus suggeriert der oben erwähnte Terminus „fundiertes Einkommen“ eine vermeintliche Vermögenssicherheit, die angesichts der heutigen Anlage- und Kapitalwertrisiken längst nicht mehr gewährleistet ist. Denn mit akzelebrierenden rezessiven Tendenzen und zunehmender Unsicherheit der Arbeitsplätze wachsen auch die Risiken der Kapitalanlagen, so dass mit den Arbeitsplatzrisiken auch die Kapitalwertrisiken zunehmen.

Die Gleichbelastung kann in dynamischer Perspektive aber nur dann gesichert werden, wenn – wie gerade betont – alle Einkommensteile im Lebenszyklus nur einer einmaligen steuerlichen Belastung unterworfen werden. Wird aber – wie bei dem traditionellen Leitbild der Einkommensteuer – die Leistungsfähigkeit im Sinne einer puren Jahresgerechtigkeit interpretiert, resultieren in Bezug auf die Kapitaleinkommensbesteuerung erhebliche steuerliche Mehrfachbelastungen, die über den Lebenszyklus hinweg einen geradezu lawinenartigen Anstieg des effektiven Steuersatzes nach sich ziehen. Ein einfaches Beispiel soll diese kumulativen Belastungswirkungen illustrieren: Es sei ein Lohnsteuersatz von 25 % unterstellt; ein Arbeitnehmer spart 1.000 € und legt diese bei einem Zinssatz von 5 % für 40 Jahre auf dem Kapitalmarkt an. Ohne Steuern würden die Zinserträge nach 40 Jahren auf 6.040 € anwachsen und dann dem Arbeitnehmer für seinen Alterskonsum zur Verfügung stehen. Bei der traditionellen Einkommensteuer wird aber bereits aus versteuertem Einkommen die Ersparnis gebildet, so dass sich bei einem als konstant unterstellten Grenzsteuersatz von 25 % das Anfangskapital auf 750 € verringert.¹⁷

Aufgrund des steuerlich reduzierten Sparkapitals werden ihm dann nach dem ersten Anlagejahr nicht mehr 50 €, sondern nur noch 37,50 € Zinsen gutgeschrieben. Trotz dieser ersten Belastung muss der Arbeitnehmer noch 25 % des Zinsbetrags als Einkommensteuer abführen, womit sich das Sparkonto letztlich nur um 28,13 € erhöht. Auch in jedem weiteren Jahr der vierzigjährigen Anlagezeit sind Steuern auf Zinsen zu entrichten, so dass dem Arbeitnehmer für seinen Alterskonsum am Ende rund 2.520 € zur Verfügung stehen. Die Reduzierung des Zinseinkommens von 50 € auf 28,13 € im ersten Anlagejahr impliziert eine relative Belastung von rund 43,7 %, also deutlich mehr als der Steuersatz von 25 %. Am Ende des Sparzeitraums beträgt die Lastquote rund 58,3 % und damit mehr als das Doppelte des Steuersatzes.

Ähnliche Kumulativwirkungen ergeben sich bei der Besteuerung der Unternehmensgewinne, wie folgendes Beispiel der Besteuerung des in einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) erzielten Gewinns zeigt: Investiert ein junger Unternehmer von dem Gewinn im ersten Jahr einen Betrag von 1.000 € und betragen die Gewinne in allen Folgejahren 5 % des Eigenkapitals, so weisen die Bücher der Firma nach einundvierzigjähriger Investitionszeit ein Eigenkapital von 7.040 € aus. Veräußert der Unternehmer dann seine Kapital-

15 Insofern könnte man auch den deutschen Sparerfreibetrag als Einstieg in eine Zinsbereinigung betrachten.

16 Zählt man die ausländischen Einkünfte noch hinzu, kann

man von acht Einkunftsarten sprechen.

17 Zu diesem Beispiel vgl. auch die Abbildungen bei Petersen/Rose (2004), S. 61 f.

gesellschaft, so kann er wegen des Eigenkapitals einen Veräußerungsgewinn gleicher Höhe realisieren, der ihm dann zur Finanzierung seines Alterskonsums zur Verfügung steht. Unter Berücksichtigung eines traditionellen Körperschaftsteuersatzes von 25 % endet das Eigenkapital bei einem Bestand von ebenfalls 3.270 €. Greift nunmehr die traditionelle Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung mit dem individuellen Einkommensteuersatz von ebenfalls 25 %, so verbleiben dem gealterten Mittelständler nur noch 2.452 € für seinen Alterskonsum. Seine effektive lebenszeitliche Steuerlast beläuft sich damit auf 65,2 % des ohne Steuern möglichen Konsumfonds von 7.040 €. Nach dem Modell der rot-grünen Bundesregierung mit einer Gewinnbesteuerung auf der Unternehmensebene von bis zu 40 % und einem zukünftigen Einkommensteuersatz von 42 % kann diese Last sogar auf über 80 % ansteigen.¹⁸

Wie bereits erwähnt, wurden bisher diese lawinenartigen Belastungswirkungen im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz durch zahlreiche Sondertatbestände abgemildert, die letztlich eine ganz erhebliche Erosion der Bemessungsgrundlage ausgelöst haben. Mit den unter Finanzminister *Eichel* durchgesetzten Steuerrechtsänderungen hat man diese Sondertatbestände z.T. abgeschafft, wobei die Absenkung der Steuersätze die Unternehmen kompensieren sollte. Allerdings dürfte das nur teilweise und auf kurze Sicht gelungen sein. Auf lange Sicht ist hingegen ein starker Anstieg der kumulativen Steuerbelastung zu befürchten, der geradezu dramatisch wird, wenn die Veräußerungsgewinnbesteuerung wieder verschärft werden sollte. Darüber hinaus werden insbesondere die Personengesellschaften im oberen Tarifbereich der Einkommensteuer auf lange Sicht erheblich zusätzlich belastet, was eine weitere Existenzgefährdung kleinerer und mittlerer Unternehmen nach sich ziehen dürfte.

4. Kumulationswirkungen einer Mehrfachbelastung des Kapitaleinkommens

Wenn man eine faire und sozial gerechte Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen anstreben will, ist – wie immer wieder betont werden muss – eine innerperiodische Betrachtung der Steuerbelastung dieser Einkommensarten nicht hinreichend. Vielmehr sind die Vor- und Nachgeschichte der Einkommensentstehung und Einkommensverwendung zu berücksichtigen und sämtliche Steuern in Anrechnung zu bringen, die auf Vermögensbestände bzw. Vermögensveränderungen erhoben werden. Dabei sollen im Folgenden die Probleme der Vermögensermittlung und -bewertung vernachlässigt werden, die häufig allein bereits zu einer Ablehnung der Vermögenssteuern führen. Im Fokus der Analyse wird vielmehr die lebenszeitliche Gesamtbelastung der Kapitaleinkommen stehen, die sich aus der Besteuerung der Kapitalerträge im Rahmen einer konventionellen Einkommensteuer, durch eine Vermögenssteuer, Veräußerungsgewinnbesteuerung sowie eine Schenkungs- und Erbschaftsteuer ergeben. Die Belastungen dieser einzelnen Steuerarten lassen sich alle auf einen einheitlichen Kapitaleinkommensteuersatz umrechnen, so dass die kumulative Wirkung bereits innerhalb der periodischen Besteuerung verdeutlicht wird.

Dabei ist augenfällig, dass bei Betrachtung der internationalen Entwicklung die Steuersätze dieser Steuerarten in den letzten beiden Dekaden erheblich gesenkt worden sind, ja einzelne Steuern auch völlig abgeschafft wurden. Ob diese Anpassungen aufgrund höherer Einsicht erfolgten oder allein der Tatsache geschuldet sind, dass die Aufkommen der Zins-, Vermögens- und Erbschaftsteuern weit hinter den Erwartungen zurückblieben, sei einmal dahingestellt. Alle Erfahrungen, die im Verlauf des letzten Jahrhunderts gemacht worden sind, deuten jedenfalls darauf hin, dass je progressiver die Tarife dieser Steuern ausgestaltet waren, desto schneller die jeweiligen Bemessungsgrundlagen zu schwinden begannen. Nachdem in Großbritannien während der *Thatcher*-Ära die Steuersätze auf Dividenden von maximal 98 % schrittweise auf 40 % gesenkt und der Erbschaftsteuersatz in der Spitze von 75 % auf 40 % reduziert wurden,¹⁹ vollzog sich ein allmählicher Verhaltenswandel. Nach diesen Reformen hat es dann noch einige Jahre gedauert, bis eine beachtliche Bemessungsgrundlage entstand und auch das Steueraufkommen wieder zu wachsen begann, so dass zumindest im Bereich der Kapitaleinkommensbesteuerung im Beispiel Großbritanniens von positiven Laffer-Kurven-Effekten gesprochen werden kann.²⁰

Zinsertrags-, Veräußerungsgewinn-, Vermögen- und Erbschaftsteuern lösen die stärksten Anpassungsreaktionen auf Seiten der Steuerpflichtigen aus. In ihren heutigen Formen führt die Besteuerung der Zinserträge zu den mehrfach erwähnten lawinenartigen Wirkungen, die bezogen auf die lebenszeitliche Belastung der Kapitaleinkommen infolge einer häufig zusätzlichen Veräußerungsgewinn-, Vermögens- und Erbschaftsbesteuerung noch weiter nach oben getrieben wird. Mehrfachbelastung und Doppelbesteuerung können insbesondere dann tief in die Vermögenssubstanz eingreifen, wenn der Vermögensertrag nur relativ gering ausfällt.²¹

Gemäß (3) und (9) resultiert die Kapitaleinkommensbesteuerung mit

$$t_k = \tau_k (r \cdot v_t), \quad (12)$$

wobei τ_k der Einfachheit halber als eine flat-rate angenommen sei. Eine jährliche Vermögenssteuer belastet den Vermögensbestand v_t am Ende eines Kalenderjahres mit einem einheitlichen Vermögenssteuersatz τ_v :

$$t_v = \tau_v \cdot v_t. \quad (13)$$

Unter der Bedingung einer gleichen Steuerschuld ($t_k = t_v$) lässt sich die Vermögenssteuer ohne Weiteres in

18 Vgl. die Berechnungen bei *Rose* (2002), S. 36 ff.

19 Diese schrittweise Senkung vollzog sich zwischen 1979 und 1984; vgl. hierzu *Odling-Smee/Lawton* (1990), S. 237 f. In den 90er Jahren des vorigen Jahrhunderts folgten wei-

tere Steuersatzermäßigungen.

20 Vgl. *Petersen* (1990), S. 256.

21 Vgl. hierzu das Interview des SAP-Mitbegründers *Hasso Plattner* im Spiegel Nr. 49 v. 2.12.2002, S. 56.

eine Kapitaleinkommensteuer umrechnen. Es resultiert:

$$(14) \tau_v = \tau_k \cdot r$$

bzw.

$$(15) \tau_k = \tau_v / r.$$

Bei Thesaurierung der Kapitaleinkommen gehen (14) und (15) über in

$$(16) \tau_v = \tau_k \cdot r / (1 + r)$$

und

$$(17) \tau_k = \tau_v \cdot (1 + r) / r.$$

Ganz ähnlich lassen sich auch die Veräußerungsgewinn- und Erbschaftsbesteuerung in eine jährliche Kapitaleinkommensteuer umrechnen. Existieren mehrere dieser Steuerarten gleichzeitig, treten die erwähnten Kumulationswirkungen auf.

Unterstellt man eine Zinsabschlagsteuer mit einem Steuersatz von 25 %, dann führt die laufende Zinsersatzbesteuerung – wie oben gezeigt – über eine Laufzeit von 40 Jahren zu einem lebenszeitlichen Belastungssatz von 58,3 %. Führt man zusätzlich eine laufende Vermögenssteuer mit einem Steuersatz von 1 % ein, erhöht sich die Belastung des lebenszeitlichen Zinseinkommens auf 76,2 %; unterstellt man außerdem eine abschließende Erbschaftsbesteuerung bei einem Steuersatz von 25 %, sind die Zinseinkommen insgesamt mit 85,3 % belastet worden. Geht man von einem Zinssteuersatz von 40 % aus, dann beträgt die lebenszeitliche Belastung bereits 62,5 %, die sich durch die obige Vermögenssteuer auf 86,1 % erhöht; wird wiederum die Erbschaftsteuer fällig, steigt der Belastungssatz auf 92,1 %. Eine etwaige Veräußerungsgewinnbesteuerung würde diese Sätze weiter in die Höhe treiben – man ist also in dieser Perspektive nicht mehr allzu weit von den britischen Verhältnissen in der Vor-*Thatcher*-Ära entfernt.

Die Lawinenwirkungen der Zinsbesteuerung und ihr Zusammenspiel mit Vermögenssteuern, Veräußerungsgewinn- und Erbschaftsteuern bilden also die Treibsätze für die Mobilität des Kapitals und schließlich auch der Steuerzahler. In einer Welt des Wettbewerbs um die Leistungsfähigen ist es in vielen Ländern den Steuerpolitikern deutlich geworden, dass Ausweichreaktionen und Steuerflucht nicht unbedingt die Kapitalbildung an sich beeinträchtigen, sehr wohl aber das Anlageverhalten und die Standortwahl. So hat man alte ideologische Standpunkte über Bord geworfen und beispielsweise mit dualen Einkommenssteuersystemen,²² aber auch anderen Privilegierungen für eine nachhaltige Entlastung der Unternehmen gesorgt, welche die Investitionsbereitschaft und Arbeitsplatzentwicklung sehr positiv beeinflusst haben – allerdings um den Preis einer Beeinträchtigung der horizontalen Gerechtigkeit.

In Deutschland verharret man hingegen in zementierten Positionen und weist insbesondere den Ländern, die einer anderen Philosophie der Behandlung von Kapitaleinkommen folgen, den Status von „Steeroasen“ zu, verbunden mit dem Vorwurf, die anderen „vernünftigen“ Staaten in unmoralischer Weise auszubeuten. Dabei werden in diesen „vernünftigen“ Staaten die Kapitaleinkommen aus lebenszeitlicher Sicht in geradezu unmoralischer Weise steuerlich belastet, der von Verfassungsrechtlern, insbesondere *Kirchhof*, postulierte Halbteilungsgrundsatz bei weitem überschritten und damit die Kapitalbildung diskriminiert.²³

III. Die Einfachsteuer als konsumorientierte Einkommensteuer

Die grundlegenden Besteuerungsprinzipien, denen das Einfachsteuersystem folgt, sind in den ersten drei Paragraphen des Gesetzentwurfs aufgeführt. In diesen kommt zum Ausdruck, dass der „Heidelberger Steuerkreis“ die *Orientierung am Lebenseinkommen* als ideale Umsetzung des Gerechtigkeitsprinzips einer Besteuerung nach der dynamischen Leistungsfähigkeit betrachtet.²⁴ Dies bedeutet jedoch nicht, dass das Einkommen erst am Lebensende des Bürgers besteuert werden muss – was ja schon naturgemäß nicht möglich ist. Vielmehr wird in jedem Steuerabschnitt (Kalenderjahr) von dem traditionell ermittelten Jahreseinkommen ausgegangen und geprüft, inwieweit seine Komponenten einen originären Beitrag zum Lebenseinkommen darstellen. Auszusondern sind Komponenten, die bereits steuerlich vorbelastet sind, sowie jene, die in späteren Steuerabschnitten besteuert werden. Dies hat gegenüber der lebensfremd nur am Kalenderjahr orientierten Leistungsfähigkeit insbesondere eine andere Behandlung der Kapitaleinkommen zur Folge.

Kapitaleinkommen entstehen aus dem Vermögen als periodisch neue Einkünfte in Form von Zinsen und Gewinnen. Wird die Leistungsfähigkeit im Sinne einer puren Jahresgerechtigkeit interpretiert, resultieren in Bezug auf die Kapitaleinkommensbesteuerung die gerade geschilderten erheblichen steuerlichen Mehrfachbelastungen, die über den Lebenszyklus hinweg einen geradezu lawinenartigen Anstieg des effektiven Steuersatzes nach sich ziehen. Das Heidelberger Einkommensgesetz nennt als *Erhebungsformen* der Einkommensteuer (§ 3) die persönliche Einkommensteuer der Bürger und die Gewinnsteuer großer Kapitalgesellschaften u.ä., die auf der Unternehmensebene abschließend besteuert werden. Beide Erhebungsformen werden vollständig abgestimmt in einem Gesetz geregelt. Die Steuerbasis der persönlichen Einkommensteuer (§ 6) setzt sich aus den Einkünften aus nichtselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit sowie den Vorsorgeeinkünften zusammen, so dass

²² Vgl. *Bach/Seidel/Teichmann* (2000).

²³ Vgl. hierzu *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler* (1999), S. 22 ff. und BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91,

BStBl. II 1995, 671.

²⁴ Dies hat z.B. auch der bekannte Steuerrechtler *Klaus Tipke* gefordert. S. *Tipke* (1993), S. 502.

grundsätzlich nur drei Einkunftsarten bestehen. Abziehbar sind Ausgaben für die berufliche Bildung (Humankapital) und ein Verlustvortrag aus früheren Steuerabschnitten.

Gewinne von *persönlich geführten Unternehmen*²⁵ gehören unabhängig von der Rechtsform grundsätzlich zum Lebenseinkommen ihrer Eigentümer. Die Gewinne großer Unternehmen (Publikumsgesellschaften) werden aus Vereinfachungsgründen auf der Unternehmensebene abschließend besteuert, weil diese einen großen und ständig wechselnden Kreis von Anteilseignern haben, die zudem noch häufig aus dem Ausland stammen. Die Gewinnsteuer hat hier also die Funktion einer Quellensteuer. Der Gewinn wird nach der zinsbereinigt modifizierten Kassenrechnung ermittelt.²⁶ Er wird als kassenmäßiger Überschuss der Erwerbseinnahmen über die Erwerbsausgaben definiert. Die Modifikationen beziehen sich auf Ausgaben für abnutzbare Sachanlagen, die über jährliche Abschreibungen absetzbar sind, sowie auf den Abzug von Schutzzinsen auf das berücksichtigungsfähige Eigenkapital des Unternehmens. Darüber hinaus unterliegen Dividenden und Veräußerungsgewinne nicht der Besteuerung.

Über die Konstruktion der *Durchreichgesellschaft*²⁷ erfolgt die Aufteilung des Gewinns kleiner Kapitalgesellschaften wie derzeit schon bei Personengesellschaften, so dass deren Anteilseigner auch in den Genuss der steuermindernden persönlichen Abzüge unter Berücksichtigung der unterhaltenen Personen kommen. Ein weiterer gewichtiger Schritt in Richtung Gleichbelastung und Neutralität aller Arten von Einkünften in lebenszeitlicher Perspektive wird durch die Zins- und Sparbereinigung vollzogen. Damit die Gleichbelastung von Arbeits- und Kapitaleinkommen erreicht werden kann, also eine steuerliche Mehrfachbelastung von Ersparnis und Investition mit lawinenartiger Wirkung vermieden wird, muss eine marktübliche Verzinsung des Sparkapitals steuerfrei bleiben (*Zinsbereinigung*) oder aber das aus steuerfreien Markteinkünften gebildete Sparkapital einschließlich der damit erwirtschafteten und steuerlich noch nicht belasteten Erträge bei seiner Auszahlung besteuert werden (*Sparbereinigung*). Beide Verfahren sind in ihrer Wirkungsweise auf die lebenszeitliche Steuerbelastung äquivalent, beeinflussen allerdings in entscheidender Weise die Verteilung des Steueraufkommens über die Zeit. Dabei verschiebt die Sparbereinigung, bei der die gesparten Einkünfte zunächst

steuerfrei bleiben und das Gesparte erst bei der Auszahlung zusammen mit den aufgelaufenen Zinsen steuerlich erfasst werden, die Besteuerung der Bemessungsgrundlage in die Zukunft, so dass dem Fiskus bei einer generellen Durchsetzung dieses Verfahrens zumindest in einer langen Übergangsperiode erhebliche Steuerausfälle drohen würden.

Auch hier bietet der Einfachsteuer-Gesetzentwurf pragmatische, aber durchaus konsequente Lösungsansätze: Bei allen Gewinnen, Zinsen und sonstigen Kapitalerträgen bleibt eine standardisierte marktübliche Verzinsung des Sparkapitals – eine durchschnittliche Grundrendite in Höhe des Jahresdurchschnittsatzes der um 2 Prozentpunkte erhöhten Basiszinssätze gem. § 247 BGB – als Entlohnung für die Kosten des Konsumverzichts steuerfrei. Damit werden also nur die um die Grundrendite (oder auch den *Schutzzins*) bereinigten Kapitaleinkommen der Besteuerung unterworfen, so dass aus der Sicht des Fiskus eine stetige steuerliche Bemessungsgrundlage gesichert ist, denn die überschießende Rendite wird in der Endstufe des Einfachsteuergesetzentwurfs mit einem Marginalsteuersatz von 25 % belastet. Der Ansatz des Schutzzinses sichert in der dynamischen Perspektive die gleiche steuerliche Belastung von Arbeits- und Kapitaleinkommen.²⁸

Die Sparbereinigung oder auch *nachgelagerte Besteuerung* kommt bei der steuerlichen Behandlung der Renten (Vorsorgeeinkünfte²⁹) zum Tragen. Hier drohen keine wesentlichen Steuerausfälle, weil die Mehrzahl der Renten bisher faktisch nicht oder nur äußerst geringfügig steuerlich belastet war.³⁰ Das Einfachsteuergesetz sieht die Steuerfreiheit der Beiträge zur staatlichen und privaten Altersvorsorge vor, während die Renten voll besteuert werden.

Über die Zins- und Sparbereinigung wird die aus Gründen der Praktikabilität durchaus notwendige Jahresabschnittsbesteuerung gleichermaßen dynamisiert. Beide Methoden gewährleisten, dass die verschiedenen Komponenten des Lebenseinkommens eines Bürgers nur einmalig belastet werden, unabhängig davon, aus welchen Quellen sie auch stammen mögen. Gleichzeitig wird mit der gleichmäßigen Belastung des Lebenseinkommens die intertemporale Neutralität der Konsumententscheidung garantiert, womit die dem traditionellen Leitbild inhärente Diskriminierung des Sparens für den morgigen Konsum entfällt. Aus der Sicht der Unternehmensbesteuerung stellt die Einfachsteuer über die Durchreichgesell-

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

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

27 Die Durchreichgesellschaft ist dadurch gekennzeichnet, dass an ihr nur natürliche Personen beteiligt sind, sie also

persönlich geführt, die Zahl ihrer Eigentümer überschaubar (z.B. nicht mehr als hundert Gesellschafter) und die Zusammensetzung der Eigentümer stabil ist (deren Anteile also nicht an Börsen gehandelt werden). Die Gewinne und Verluste der Durchreichgesellschaft sind Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit und erhöhen die Basis der persönlichen Einkommensteuer der Anteilseigner.

28 Vgl. Rose (<http://www.einfachsteuer.de/idee/download/Konzept.pdf>).

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

30 Vgl. Petersen (1999).

schaften weitestgehend die Rechtsformneutralität für alle mittelständischen Gesellschaften her, während der Schutzzinsabzug die Investitionsneutralität, Finanzierungsneutralität und damit auch die Inflationsneutralität (Verhinderung der Scheingewinnbesteuerung) sichert.

Da der bisherige direkt progressive *Einkommensteuertarif* mit stark steigender Grenzsteuerbelastung vor allem Verhaltensanpassungen hervorgerufen hat, welche über Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zum einen eine Erosion der Bemessungsgrundlage ausgelöst und zum anderen eine stark wachsende Schattenwirtschaft verursacht haben, soll die direkte Progression auf mittlere Sicht aufgegeben werden. Die hohen Grenzsteuersätze haben in erster Linie abschreckend auf ökonomische Aktivitäten gewirkt, ohne dass diese Sätze in wesentlichen Einkommensbereichen auch effektiv geworden sind.³¹ Daher schlägt der Heidelberger Steuerkreis im Endstadium der Einfachsteuer einen *flat-rate Tarif* mit einem Steuersatz von 25 % vor.

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

IV. Auswirkungen auf der Haushaltsebene

Flat-rate Vorschläge werden im Allgemeinen damit beantwortet, dass sie erstens für nicht finanzierbar gehalten werden und zweitens zu einer sozialen Schiefelage führen. Das erste Argument lässt sich dadurch entkräften, dass das Einfachsteuergesetz unter Anwendung des Potsdamer Mikrosimulationsmodells im Detail durchgerechnet worden ist.³² Bei der Bemessungsgrundlage des Jahres 1998 findet der damals geltende Einkommensteuertarif mit Grenzsteuersätzen zwischen 25,9 % und 53 % bei einem Grundfreibetrag von 6.322,64 € Anwendung. Setzt man das daraus resultierende Steueraufkommen als gegeben an und berechnet bei der Bemessungsgrundlage gemäß Rechtsstand 1998 den aufkommensgleichen flat-rate Steuersatz für 1998, würde sich dieser auf 30,4 % belaufen.

Auf der Ebene der *Rentenbesteuerung* wird die Methode der nachgelagerten Besteuerung angewendet. Zur Bemessungsgrundlage der persönlichen Einkommensteuer zählen demgemäß die Versorgungsbezüge auf Grund einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit, gleichgültig, ob sie vom Arbeitgeber oder anderen Personen (z.B. gesetzlichen Arbeitslosen- und Renten-

versicherungsanstalten) ausgezahlt werden. Die steuerlichen Modifikationen bei den Alterseinkünften führen zu einer Veränderung der tariflichen Steuerbemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen) für alle Steuerpflichtigen von 770,9 Mrd. € auf 812,9 Mrd. €, also zu einem Anstieg um 42,0 Mrd. € oder 5,4 % (gegenüber 1998). Infolge dieser Erweiterung der Bemessungsgrundlage steigt das Einkommensteueraufkommen 1998 von 147,4 Mrd. € auf 154,6 Mrd. €. Die modifizierte Renten- und Pensionsbesteuerung führt demnach zu einem steuerlichen Mehraufkommen von ca. 7,2 Mrd. € oder 4,9 %. Da die Beiträge zur GRV im unteren Einkommensbereich überwiegend durch die Vorsorgepauschale steuerbefreit waren und auch die Rentenzahlungen unterhalb des geltenden Grundfreibetrags angesiedelt sind, bleibt bei diesen Steuerpflichtigen das steuerliche Existenzminimum auch im Kontext der Lebenseinkommensbetrachtung steuerfrei. Der tatsächliche Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und korrespondierender Privatversicherungsbeiträge verändert das gesamte zu versteuernde Einkommen von 770,9 Mrd. € auf 725,1 Mrd. €. Damit verringert sich das zu versteuernde Einkommen also um 45,8 Mrd. € bzw. 5,9 %.

Ein weiterer großer Block fragwürdiger Abzugsmöglichkeiten ist in den derzeitigen *Werbungskosten* zu erkennen. Mit der allgemeinen Wohlstandsentwicklung, aber auch infolge der steigenden Abgabenbelastung sind immer mehr Lohnsteuerpflichtige dazu übergegangen, ihre Werbungskosten im Einzelnen nachzuweisen und dies in Form einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung zu dokumentieren. Verständlicherweise kommt es hier zu immer engeren Verknüpfungen mit den Kosten der privaten Lebensführung bzw. sogar zu einer Anpassung der privaten Lebensführung an die Möglichkeiten des Werbungskostenabzugs, so dass die Auseinandersetzungen um die steuerliche Anerkennung der Werbungskosten zu erheblichen Belastungen in der Steuerverwaltung und bei den FG führen. Diese Auseinandersetzungen ähneln im Übrigen denen, die im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung von Betriebsausgaben hinlänglich bekannt sind. Insgesamt ist der steuerliche Komplex „Werbungskosten bei nichtselbständiger Arbeit“ ein Einfallstor für nahezu willkürliche Entscheidungen auf der Ebene einzelner Finanzbehörden und verstößt in zunehmendem Maße gegen den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung. Der Gesetzentwurf Einfachsteuer sieht nun vor, die nachweisbaren Werbungskosten weitgehend zu eliminieren. Geht man von der Streichung der nachzuweisenden Werbungskosten und des Arbeitnehmer-Pauschbetrags aus, erhöht sich infolge dieser Maßnahmen das gesamte zu versteuernde Einkommen von 70,9 Mrd. € auf 831,6 Mrd. €, also um 60,7 Mrd. € bzw. 7,9 %.

Nimmt man die gesamten erwähnten Veränderungen infolge einer Einführung der Einfachsteuer zusammen, ergibt sich eine *Erhöhung der Bemessungsgrundlage* um 160,9 Mrd. €, die aufkommensneutral in die Steuertarifreform – also den Übergang auf einen flat-rate Tarif bzw. temporär auf Stufentariife mit zwei bis drei Grenzsteuersätzen – eingebracht werden kann.

31 Zu diesem Problemkreis vgl. Petersen (2003), S. 90 ff.

32 Vgl. hierzu Anton/Brehe/Petersen (2002), S. 42 ff.

Die über die Einfachsteuer erzielte Verbreiterung des zu versteuernden Einkommens erstreckt sich für alle Steuerpflichtigen über den gesamten Bruttoeinkommensbereich; dabei ist der Anstieg im unteren Einkommensbereich relativ höher als im oberen. Die zusätzliche steuerliche Belastung fällt im unteren Einkommensbereich allerdings relativ gering aus (s. Abbildung 2) und könnte über eine Erhöhung des Grundfreibetrags bzw. die Implementierung eines Arbeitnehmer-Pauschbetrags weiter reduziert werden. Im mittleren Einkommensbereich treten bei allen Steuerpflichtigen allerdings größere Mehrbelastungen auf, welche auf die höhere Besteuerung der Alterseinkommen zurückgeführt werden können. In den oberen Einkommensbereichen treten leichte Mehrbelastungen, in den höchsten Bruttoeinkommensklassen allerdings deutliche Entlastungen auf, weil hier die Absenkung der hohen Grenzbelastungssätze greift.

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

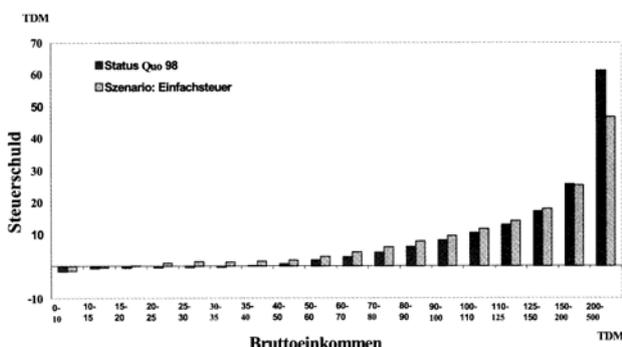
und zunächst die oben erwähnten Stufentarife (mit Sätzen von 15 %, 25 % und 35 % bzw. 20 % und 30 % in einer zehnjährigen Übergangsperiode) zur Anwendung kommen.

V. Auswirkungen auf der Unternehmensebene

Nach dem Einfachsteuergesetz werden die kleinen und mittleren Kapitalgesellschaften als *Durchreichgesellschaften* wie die Einzelunternehmen und Personengesellschaften behandelt. Nur die großen *Publikums-gesellschaften*, die börsennotiert sind und eine permanent wechselnde Zusammensetzung ihrer Anteilseigner haben, werden abschließend auf der Unternehmensebene mit der flat-rate besteuert. Eine Besteuerung der Dividenden und Veräußerungsgewinne findet konsequenterweise nicht statt. Dabei wird eine flat-rate von 25 % unterstellt und der Schutzzins beläuft sich auf 5 %.³³ Die Zinsbereinigung der Einfachsteuer setzt am Eigenkapital der Unternehmen an. Die im Datensatz enthaltenen Modellunternehmen weisen ein Eigenkapital auf, das mit der Unternehmensgröße wächst. Dabei beträgt beispielsweise das durchschnittliche Eigenkapital der kleinen Einzelunternehmen 9.365 € und der großen Personengesellschaften 2.480.553 €; der jeweilige Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt 29.886 € bzw. 810.124 €, wobei die Eigenkapitalrendite von 314 % auf 33 % sinkt. Die Kapitalgesellschaften weisen Renditen zwischen 84 % und 29 % auf.

Der *Zinsbereinigung* wird häufig vorgeworfen, dass diese weitgehend zu einer Steuerfreiheit der Gewinne beitragen würde – die Unternehmen also steuerlich unbelastet blieben. Angesichts der ausgewiesenen Eigenkapitalrenditen sind derartige Vermutungen allerdings unrealistisch. So beträgt bei den Einzelunternehmen und Personengesellschaften der Schutzzinsabzug zwischen 2 % (bei den kleinen Einzelunternehmen KEU) und 15 % (bei den großen Personengesellschaften GPG) der Gewinne aus Gewerbebetrieb; die Spanne bei den Kapitalgesellschaften liegt zwischen 6 % (bei den kleinen Kapitalgesellschaften KK) und 17 % (bei den großen Kapitalgesellschaften GK). Geht man davon aus, dass die 130.412 Modellunternehmen im DIW-Datensatz wenn auch nicht repräsentativ, aber doch in etwa die Situation des deutschen Unternehmenssektors widerspiegeln, dann würde die Zinsbereinigung bei einem Schutzzinsabzug von 5 % die Gewinne aus Gewerbebetrieb um rund 7,4 % verringern, wobei die Gewichtung mit den jeweiligen Anteilen der Unternehmensform an der Zahl der Modellunternehmen vorgenommen worden ist. In dieser Größenordnung dürfte sich dann auch die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) der Einzelunternehmen und Personengesellschaften sowie der Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaften verringern. Eine Zinsbereinigung und damit die Eliminierung der Lawinenwirkungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung vermindert die Bemessungsgrundlage folglich weitaus weniger

Abb. 2: *Steuerschuld*



Quelle: Eigene Berechnungen

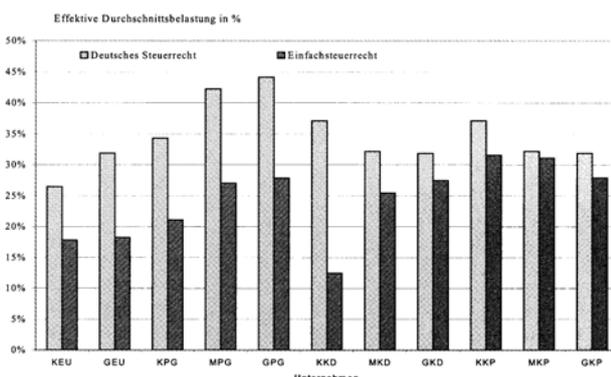
33 Angesichts der geringen Umlaufrendite für staatliche Wertpapiere erscheint der Wert etwas hochgegriffen; er

könnte derzeit auch mit 3 % unterstellt werden.

als die vielen Sonderregelungen, die eine Erosion der Bemessungsgrundlage im Bereich der traditionellen Einkommens- und Körperschaftbesteuerung ausgelöst haben.

Aufgrund der Dualität von Einkommen- und Körperschaftsteuer und des unterschiedlichen Ausschüttungsverhaltens der Kapitalgesellschaften hängt die effektive Grenz- und Durchschnittssteuerbelastung der derzeitigen Unternehmensbesteuerung von der Rechtsform und der Ausschüttungsquote ab. In der folgenden Analyse wird aufgrund der gebotenen Kürze nur die vollständige Gewinnthesaurierung betrachtet. Bei der Analyse der Grenzbelastung zeigt sich,³⁴ dass die durchschnittliche Marginalbelastung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften deutlich höher ausfällt als bei den Kapitalgesellschaften, die ihre Gewinne vollständig thesaurieren. Im Falle der Einfachsteuer ist für alle Unternehmen unabhängig von der Rechtsform eine gleiche Marginalbelastung gegeben. Noch gravierender als die Marginalbelastung differiert die effektive Durchschnittsbelastung (s. Abbildung 3). Kleine Personengesellschaften (KPG), aber insbesondere mittlere und große Personengesellschaften (MPG und GPG) werden derzeit steuerlich stärker belastet als mittlere und große Kapitalgesellschaften (in Form der Publikumsgesellschaft MKP und GKP). Dabei hat gerade die *Eichel-Reform* einen wesentlichen Teil der gestiegenen Marginal- und Durchschnittssteuerbelastung der kleinen und mittelständischen Unternehmen verursacht, so dass deren Gewinnsituation nach Steuern noch verschlechtert worden ist. Kapitalbildung und Eigenkapitalfinanzierung sind hier weiter geschwächt worden, was ebenfalls zu der eingangs erwähnten Wachstumsschwäche beigetragen haben dürfte, zumal diese Unternehmen das Rückgrat der deutschen Wirtschaft bilden.

Abb. 3: Belastungsvergleich Eichel-Reform und Einfachsteuer



Aufgrund der lediglich indirekten Progression der Einfachsteuer differiert auch hier die Höhe der Steuerbelastung in Abhängigkeit von der Höhe des Gewinns, wobei der Abbau der Grenzsteuerbelastung und die Zinsbereinigung aber generell zu einer Redu-

zierung der Steuerschuld führen.³⁵ Bei den kleinen Kapitalgesellschaften, welche die Form der Durchreichgesellschaft wählen (KKD), ist die Durchschnittsbelastung deutlich geringer, weil die Gesellschafter hier ihre Gewinne in die private Besteuerungssphäre durchreichen dürfen, so dass nunmehr die persönlichen Abzüge der Einfachsteuer die durchschnittliche Steuerbelastung wesentlich reduzieren. Würden die kleinen Kapitalgesellschaften hingegen die Form der Publikumsgesellschaft wählen (KKP), wäre ihre Steuerbelastung auch unter dem Einfachsteuerregime deutlich höher.

Im Falle der Vollausschüttung steigen im geltenden Unternehmenssteuerrecht die Marginalbelastungen bei den mittleren und großen Kapitalgesellschaften (MK und GK) stark an, weil hier nun die höheren Grenzsteuersätze der Einkommensteuer greifen, während der Gewinn der kleinen Kapitalgesellschaften weit unter den höchsten Marginalsätzen der Einkommensteuer verbleibt, so dass hier keine Erhöhungen eintreten. Auch die effektive Durchschnittssteuerbelastung steigt für alle Kapitalgesellschaften deutlich an. Demgegenüber bleibt die Grenz- und Durchschnittsbelastung der Einfachsteuer unverändert, sie ist wie oben erwähnt ausschüttungsneutral. Insgesamt sei festgehalten, dass die Einfachsteuer gegenüber den durch die Eichel-Reform ausgelösten Belastungsveränderungen die kleinen und mittleren Unternehmen insgesamt, aber insbesondere die kleinen Kapitalgesellschaften erheblich entlastet, da hier nunmehr auch die persönlichen Abzüge der Steuerpflichtigen berücksichtigt werden können. Gestärkt wird damit vor allem der Mittelstand, der dann nach Einführung einer solchen Fundamentalreform wieder seine Rolle als Wachstumsmotor der deutschen Wirtschaft übernehmen könnte.

VI. Zusammenfassung

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

Im Unternehmensbereich sorgt die Einfachsteuer als integrierte Einkommen- und Gewinnsteuer für eine

³⁴ Eine ausführlichere Darstellung findet sich in *Petersen/Fischer/Flach (2005)*.

³⁵ In der Veranlagungssimulation kann infolge eines fehlenden Gesamtsteueraufkommens nicht wie in der Mikrosi-

mulation von Aufkommensgleichheit ausgegangen werden. Diese Tatsache darf bei dem Vergleich der Steuerbelastung beider Steuersysteme nicht außer Acht gelassen werden.

einheitliche Marginalbelastung aller Unternehmen, unabhängig von der jeweiligen Rechtsform. Die Marginalbelastung für kleine und mittlere Unternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) wird ebenso nachhaltig gesenkt wie die Durchschnittsbelastung für kleine Kapitalgesellschaften. Letztere und die mittleren Kapitalgesellschaften profitieren darüber hinaus von der Einführung der Durchschnittsgesellschaft, die gerade deren Durchschnittssteuerbelastung spürbar abbaut. Damit käme die Einführung der Einfachsteuer einer steuerlichen Rehabilitation der kleinen und mittleren Unternehmen gleich, die über Jahre hinweg in Deutschland die höchsten Steuerlasten getragen haben und zugleich die Leistungsträger unserer Gesellschaft darstellen.

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

Nach der notwendigen Haushaltskonsolidierung verbleiben mittel- bis längerfristig Zusatzaufkommen, die in sozialer Perspektive zu einer Erhöhung des Grundfreibetrags (Konsumexistenzminimums) bzw. aus Effizienzsicht zu einem weiteren Abbau der Grenzbelastung genutzt werden können. Außerdem ermöglicht die Einfachsteuer aufgrund der Abstimmung mit den Sozialbeiträgen einen gleitenden Übergang aus dem Transfersystem in das Markteinkommen, ohne dass hohe Armutsfallen wirksam werden. Sie bildet ein

Kernelement für die Integration von Steuer- und Transfersystem, wie das in einigen unserer Nachbarländer schon vor geraumer Zeit gelungen ist.

Literaturverzeichnis

- Anton, St., Brehe, M. und Petersen, H.-G.* (2002), II. Die Einfachsteuer im empirischen Test, in: M. Rose (Hrsg.), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises, S. 42 - 121.
- Hinterberger, F., Müller, M. und Petersen, H.-G.* (1991), Simulation eines Ausgabensteuersystems für die Bundesrepublik Deutschland, in: M. Rose (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, S. 399 - 432.
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler* (1999): Zur Reform der Zinsbesteuerung. Vermeidung übermäßiger Belastungen durch angemessene Pauschalierung, Sparerfreibetrag und Vermögensteuer-Verzicht. Heft 90.
- Kirchhof, P. et al.* (2001), Karlsruher Entwurf des Einkommensteuergesetzes.
- Musgrave, R.A., Musgrave, P.B., Kullmer, L.* (1985), Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 3. Aufl.
- Odling-Smee, J.O. und Lawton, D.* (1990), Reforming Capital Income Taxation: The UK Experience, in: H. Siebert (Hrsg.), Reforming Capital Income Taxation, S. 231 - 252.
- Peffekoven, R.* (1989), Persönliche allgemeine Ausgabensteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, S. 417 - 452.
- Petersen, H.-G.* (1990), Comment on Odling-Smee and Lawton. In: H. Siebert (Hrsg.): Reforming Capital Income Taxation, S. 253 - 257.
- Petersen, H.-G.* (1999), Diskussionsbeitrag, in: M. Rose (Hrsg.), Steuern einfacher machen! Vorträge des dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998, S. 95 - 101.
- Petersen, H.-G.* (2003), Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit: Zu einem dynamischen Verständnis von Leistungsfähigkeit, in: M. Ahlheim, H.-D. Wenzel und W. Wiegand (Hrsg.), Steuerpolitik - Von der Theorie zur Praxis. Festschrift für Manfred Rose, S. 59 - 100.
- Petersen, H.-G.* (2004), Globalization, Capital Flight and Capital Income Taxation, in: Tax Notes International, Vol. 33, Number 10, 8 March 2004, S. 887 - 897.
- Petersen, H.-G. und Rose, M.* (2004): Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: Das Einfachsteuermodell des Heidelberger Steuerkreises, in: U. Heilemann und K.-D. Henke (Hrsg.), Was ist zu tun? Wirtschaftspolitische Agenda für die Legislaturperiode 2002 bis 2006. In: RWI-Schriften, Heft 72, Jahrgang 54, S. 51 - 80.
- Petersen, H.-G., Fischer, A. und Flach, J.* (2005), Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik (PWP), Bd. 6, H. 1, S. 71 - 94.
- Rose, M.* (Hrsg.) (2002), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises.
- Tipke, K.* (1993), Die Steuerrechtsordnung. Bd. I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen.