



Munich Personal RePEc Archive

# **Tax Reform Proposals of the Mirrlees Committee and the Stiftung Marktwirtschaft**

Schock, Matthias Malte

Leibniz University Hannover

2019

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/96689/>

MPRA Paper No. 96689, posted 27 Oct 2019 12:51 UTC

# Steuerreformvorschläge des Mirrlees Committee und der Stiftung Marktwirtschaft

Der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der  
Gottfried Wilhelm Leibniz Universität Hannover  
zur Erlangung des akademischen Grades

Doktor der Wirtschaftswissenschaften  
– Doctor rerum politicarum –

genehmigte Dissertation  
von

M. Sc. Matthias Malte Schock  
geboren am 11.09.1987 in Nordhorn

2019

Referent: Prof. Dr. S. Homburg

Korreferent: Prof. Dr. K. Blaufus

Tag der Promotion: 17. Juli 2019

## Abstract

Steuersysteme befinden sich weltweit in einem fortlaufenden Wandel. Sich verändernde Rahmenbedingungen sowie politische oder gesellschaftliche Vorstellungen setzen die existenten Systeme unter Druck. In diesem Umfeld unternimmt diese Arbeit einen Versuch, große Reformvorschläge nationaler Steuersysteme zu untersuchen und zu bewerten. Hierbei erfolgt nicht nur eine Analyse der enthaltenen Veränderungen im Verhältnis zum geltenden Recht bzw. abstrakten Zielgrößen, sondern auch ein Vergleich bezüglich der Methodik bzw. Herangehensweise an eine Steuerreform an sich. Untersucht werden Reformschläge des Mirrlees Committee betreffend das britische Steuersystem sowie der Stiftung Marktwirtschaft bezüglich Teilen des deutschen Steuersystems.

Ergebnis der Analyse ist, dass Reformvorschläge im Verhältnis zum geltenden Recht allzu idealisierende bzw. vereinfachende Annahmen über die Rahmenbedingungen und Detailwirkungen der Steuergesetze machen. Vermeintliche Verbesserungen lassen sich derart leicht präsentieren, sie würden bei einer realen Umsetzung jedoch wahrscheinlich große Enttäuschung auslösen. Auch auf der fiskalischen Seite machen es sich Steuerreformvorschläge oftmals zu einfach. Um möglichst attraktiv zu wirken, wird das Steueraufkommen im Wege der Reform gesenkt und ein Ausgleich über angebliche Effizienz- oder Wachstumseffekte angestrebt. Beides stellt keinen ehrlichen Umgang mit dem Steuersystem dar und beruht zumeist auf nur kurzfristig wirksamen, internationalen Verschiebungen.

Bezüglich der Methodik kommt die Arbeit zu dem Ergebnis, dass breiter aufgestellte Reformgruppen, die möglichst konkrete Reformvorschläge auf Basis sowohl ökonomischer als auch juristischer Überlegungen erstellen, zu umsetzungsgeeigneteren Reformvorschlägen kommen. Auch diese haben jedoch das Problem, welches jedem, insbesondere großen, Reformvorschlag innewohnt, dass die Qualität eines langjährig erprobten und gewachsenen Steuersystems einen hohen immanenten Wert besitzt.

Schlagworte: Steuerreform, Mirrlees Committee, Stiftung Marktwirtschaft

# Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	V
Abkürzungsverzeichnis.....	VI
<b>1 Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<b>2 Methodik .....</b>	<b>2</b>
2.1    Mirrlees Review .....	2
2.1.1    Theoretische Grundlagen.....	4
2.1.2    Abstraktionsniveau.....	6
2.1.3    Steuerartübergreifende Prinzipien .....	7
2.2    Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft.....	9
<b>3 Reformvorschlag Mirrlees Review.....</b>	<b>12</b>
3.1    Einkommensteuer.....	12
3.1.1    Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage .....	13
3.1.1.1    Wünschenswerte steuerliche Verzerrungen .....	15
3.1.1.2    Sozialversicherungsbeiträge.....	16
3.1.2    Behandlung von Kapitaleinkommen.....	18
3.1.2.1    Beschreibung des bisherigen Systems .....	19
3.1.2.1.1    Besteuerung von Kapitaleinkommen .....	19
3.1.2.1.2    Capital Gains Tax .....	20
3.1.2.2    Vorstellung der Rate-of-Return-Allowance .....	22
3.1.2.2.1    Grundsätzliche Argumente.....	24
3.1.2.2.2    Normal- vs. Überverzinsung.....	29
3.1.2.2.3    Neutralität des Sparens.....	32
3.1.3    Tarif .....	36
3.1.3.1    Arbeitsanreize .....	38
3.1.3.2    Working Tax Credits.....	42

3.1.3.3	Tagging .....	44
3.1.3.4	Bestimmung des Spitzensteuersatzes .....	45
3.1.4	Transfersystem .....	47
3.1.5	Familienbesteuerung .....	50
3.1.6	Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	51
3.1.7	Vermögensteuer .....	54
3.2	Unternehmensteuer .....	55
3.2.1	Begründung für eine Unternehmensteuer .....	56
3.2.2	Inzidenz einer Unternehmensteuer.....	56
3.2.3	Probleme der aktuellen Unternehmensteuer.....	57
3.2.4	Reformvorschlag Allowance for Corporate Equity.....	58
3.2.4.1	Tarif .....	60
3.2.4.1.1	Aufkommenseffekt .....	60
3.2.4.1.2	Verteilungswirkung .....	61
3.2.4.1.3	Investitionsanreize .....	62
3.2.4.2	Neutralität .....	65
3.2.4.2.1	Investitions- und Finanzierungsneutralität.....	66
3.2.4.2.2	Intertemporale Neutralität.....	68
3.2.4.2.3	Rechtsformneutralität.....	69
3.2.4.3	Internationale Besteuerung .....	73
3.2.4.3.1	Gerechtigkeit und Effizienz .....	73
3.2.4.3.2	Doppelbesteuerungsrecht .....	78
3.2.4.4	Administrative Aspekte.....	80
3.2.4.4.1	Bilanzierungsanforderungen .....	80
3.2.4.4.2	Definition qualifizierenden Eigenkapitals .....	81
3.2.4.4.3	Eigenkapitalkorrekturen .....	82
3.2.4.4.4	Übergang zu einer Konsumsteuer .....	83
3.2.4.4.5	Definition des Normalzinses .....	84
3.3	Mehrwertsteuer.....	85
3.3.1	Einheitliche Besteuerung.....	87
3.3.2	Verteilungspolitische Ziele .....	89

3.3.3	Vorsteuer .....	90
3.3.4	Wohnen.....	90
3.3.5	Finanzdienstleistungen.....	91
3.3.6	Sonstige Transaktionsteuern .....	92
3.4	Weitere Steuern .....	92
3.4.1	Besteuerung von Boden und Gebäuden .....	92
3.4.1.1	Unternehmerische Nutzung .....	94
3.4.1.2	Private Nutzung .....	94
3.4.2	Spezielle Gütersteuern.....	96
3.4.3	Umweltsteuern.....	96
<b>4</b>	<b>Reformvorschlag der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft ...</b>	<b>100</b>
4.1	Einkommensteuer .....	101
4.1.1	Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage .....	102
4.1.1.1	Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip .....	102
4.1.1.2	Systemfremde steuerliche Begünstigungen .....	104
4.1.2	Behandlung von Kapitaleinkommen .....	106
4.1.2.1	Abgeltungsteuer .....	106
4.1.2.2	Veräußerungsgewinne.....	109
4.1.2.3	Einkünfte aus Zukunftssicherung .....	110
4.1.3	Tarif .....	112
4.1.4	Transfersystem .....	113
4.1.5	Familienbesteuerung .....	114
4.1.6	Automatisierung .....	117
4.2	Unternehmensteuer .....	118
4.2.1	Neutralität .....	121
4.2.2	Kleinunternehmerregelung und transparente Entnahme .....	124
4.2.3	Behandlung thesaurierter Gewinne .....	125
4.2.4	Gruppenbesteuerung.....	126
4.2.5	Steuerliche Gewinnermittlung .....	126
4.2.6	Internationale Aspekte .....	127

4.2.7	Gewerbesteuer .....	128
4.3	Kommunalsteuern .....	129
4.4	Grundsteuer.....	131
<b>5</b>	<b>Gegenüberstellung.....</b>	<b>134</b>
5.1	Konkrete Regelungen.....	134
5.1.1	Einkommensteuer .....	135
5.1.2	Unternehmensteuer .....	140
5.1.3	Besteuerung von Boden und Gebäuden .....	141
5.2	Methodik.....	142
5.2.1	Ein- vs. Mehrdimensionalität.....	143
5.2.2	Abstrakt vs. konkret .....	144
5.2.3	Ganzheitlich vs. Teilbetrachtung.....	145
5.2.4	Ökonomisch vs. juristisch .....	146
5.2.5	Politikignorierend vs. -berücksichtigend.....	147
5.2.5.1	Finanzierungs- und andere Zwecke.....	148
5.2.5.2	Zeitstabilität .....	149
5.2.5.3	Internationale Wettbewerbsfähigkeit .....	150
5.2.5.4	Erweiterungen der Bemessungsgrundlage.....	152
5.2.5.5	Rahmenbedingungen einer Reform .....	153
5.2.5.6	Implementation.....	155
5.2.6	Gemeinsame Probleme der Vorschläge.....	157
<b>6</b>	<b>Fazit.....</b>	<b>159</b>
	Literaturverzeichnis.....	VII

# Abbildungsverzeichnis

<b>Abbildung 1:</b> Übergeordnete Prinzipien des Mirrlees Review (eigene Darstellung) .....	7
<b>Abbildung 2:</b> Britischer Einkommensteuertarif für unter 65-Jährige in 2010/11 (Mirrlees et al. 2011a, 75) .....	36
<b>Abbildung 3:</b> Quellenbesteuerung unter der ACE (eigene Darstellung) .....	75

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
ACE	Allowance for Corporate Equity
bzw.	beziehungsweise
CFS	Cash Flow Steuer
CGT	Capital Gains Tax
et al.	et alii
E	Exempt / nicht besteuert
EStG	Einkommensteuergesetz
EStG-E	Einkommensteuergesetz-Entwurf
EU	Europäische Union
f.	folgende
ff.	fortfolgende
Hrsg.	Herausgeber
IFS	Institute for Fiscal Studies
ISA	Individual Savings Accounts
NIC	National Insurance Contributions
Nr.	Nummer
RRA	Rate-of-Return-Allowance
s.	siehe
S.	Seite
StGEG	Steuerliches Gewinnermittlungsgesetz
T	Taxed / voll besteuert
t	taxed / teilweise bzw. begünstigt besteuert
UntStG-E	Unternehmensteuergesetz-Entwurf
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
WTC	Working Tax Credit
z. B.	zum Beispiel

# 1 Einleitung

In Anlehnung an das Manifest der Kommunistischen Partei von 1848 ließe sich sagen: Es geht ein Gespenst um in dieser Arbeit – das Gespenst der Steuerreform. Großen Steuerreformen ergeht es heutzutage üblicherweise wie es dem Kommunismus seit fast 200 Jahren ergeht. Es wird viel darüber diskutiert und die Umsetzung als zu erreichendes Ideal betrachtet. Tatsächlich beobachtet werden beide Phänomene aber nur selten und reale Umsetzungen sind von wenig Erfolg geprägt.

Über Länder und Zeiten hinweg besteht häufig ein Grundgefühl, dass das vorhandene Steuersystem reformbedürftig ist. Aus diesem Gefühl resultiert eine Vielzahl von Reformvorschlägen, die das selbst erklärte Ziel verfolgen, eine substantielle Verbesserung des Steuersystems zu erreichen. In dieser Arbeit werden zwei Steuerreformvorschläge, die weite Teile des Steuersystems bzw. sogar das gesamte Steuersystem als Reformziel haben, dargestellt und analysiert. Der erste Vorschlag ist der im Auftrag des Institute for Fiscal Studies (IFS) erstellte Mirrlees Review, der das gesamte Steuersystem Großbritanniens betrachtet und auf einer rein abstrakten Ebene Alternativen bzw. Verbesserungsvorschläge liefert. Der zweite Vorschlag kommt von der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft und besteht aus in Gesetzesform formulierten Ersatzentwürfen zu deutschen Steuergesetzen.

Die Analyse erfolgt auf zwei Ebenen. Einerseits werden die inhaltlichen Vorschläge betrachtet und verglichen, andererseits die grundsätzliche Methodik bzw. Herangehensweise untersucht. Hierdurch werden nicht nur konkrete Regelungen bzw. Ideen zur Ausgestaltung der Steuergesetze verglichen, sondern es wird auch eine generelle Einschätzung erreicht, wie Steuerreformvorschläge erstellt werden sollten.

Der Aufbau der Arbeit spiegelt beide Ziele wider. In Kapitel 2 wird zunächst die Methodik beider Steuerreformvorschläge erläutert und miteinander verglichen. Kapitel 3 und 4 widmen sich der ausführlichen Darstellung der beiden Steuerreformvorschläge, wobei bereits eine Analyse der vorgeschlagenen Ideen enthalten ist. Auf eine umfassende separate inhaltliche Analyse der Reformvorschläge im Rahmen einer Gegenüberstellung wurde verzichtet, da die zugrundeliegenden Steuersysteme und die Methodik der Reformvorschläge allzu verschieden sind. Stattdessen enthält Kapitel 5 im Rahmen einer Gegenüberstellung die hinreichend vergleichbaren Regelungen bzw. Ideen der Reformvorschläge sowie eine ausführliche Analyse der sich durch die gewählte Methodik ergebenden Konsequenzen. Die Arbeit schließt in Kapitel 6 mit einem Fazit.

## 2 Methodik

Bevor in Kapitel 3 und 4 die Inhalte der beiden Steuerreformvorschläge erläutert werden, soll an dieser Stelle die grundsätzliche Methodik dargestellt werden. Unabhängig vom zu reformierenden Steuersystem und dem Land, in dem es gültig ist, gibt es generelle Aspekte, die ein Steuerreformvorhaben kennzeichnen. Der Mirrlees Review und die Kommission Steuergesetzbuch basieren auf dieser grundsätzlichen Ebene auf komplett unterschiedlichen Vorstellungen und auch die eigene Zielsetzung der Autoren bzw. Mitglieder der Reformvorhaben unterscheiden sich substantiell. Um im Anschluss die jeweiligen Vorschläge besser einordnen zu können und als Grundlage für folgende Vergleiche werden beide Ansätze vorgestellt.

### 2.1 Mirrlees Review

30 Jahre nach dem Meade Report, der unter der Schirmherrschaft des IFS entstand, erschien ein erneuter Review des britischen Steuersystems als notwendig. In den angelsächsischen Ländern haben derartige Reviews eine große Tradition. In den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) gab es zuletzt 2005 einen Bericht zur Lage der Bundessteuern, in Australien 2009 den sogenannten Henry Review und in Neuseeland 2010 den Report der Tax Working Group. All diesen Bänden ist gemein, dass sie eine umfassende Evaluation des nationalen Steuersystems vornehmen. Das IFS war der Ansicht, dass seit dem Meade Report zwar einige Reformschritte in die richtige Richtung vorgenommen wurden, der Gesamteindruck des Steuersystems jedoch immer noch nicht zufriedenstellend sei. Wichtige Änderungen des ökonomischen und sozialen Umfelds seien vom Steuersystem verpasst worden, neuere theoretische Erkenntnisse würden nicht berücksichtigt und es mangle an einer Gesamtbetrachtung des Steuersystems (Mirrlees et al., 2011a, V). Aus diesen Gründen wurde ein neuer Review in Auftrag gegeben, der als Adressaten nicht nur potentielle Steuerreformer hat, sondern ebenso forschende Volks- bzw. Betriebswirtschaftler.

Unter Führung von James Mirrlees hat eine Gruppe von acht weiteren Ökonomen (S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, P. Johnson, G. Myles und J. Poterba) und einem Juristen (M. Gammie) den Review erarbeitet. Der im Folgenden der Kürze halber nach dem Vorsitzenden der Arbeitsgruppe benannte Mirrlees Review verfolgt das Ziel einer umfassenden Analyse des gesamten britischen Steuersystems. Das Auftrag gebende IFS wurde 1969 gegründet und finanziell unterstützt wird es im Wesentlichen von öffentlichen Institutionen, primär der britischen Regierung. Der Review wurde in vierjähriger Zusammenarbeit erstellt und 2011 veröffentlicht. Hinzu kommt Begleitliteratur, die bereits 2010 in einem Band unter Herausgeberschaft der Autoren des Reviews erschienen ist. In dieser Begleitliteratur befinden sich Artikel von 63 Autoren, primär Ökonomen, die sich mit den Konzepten und Ideen, die dem Review zugrunde liegen, befassen.

Die Verfasser des Mirrlees Reviews betrachten es als ihre grundlegende Aufgabe, die Erwartungen der Gesellschaft an das Steuersystem in der bestmöglichen Gestalt umzusetzen (Mirrlees et al., 2011a, VI). Eine besondere Relevanz erhält diese Aufgabe dadurch, dass mittels des Steuersystems

ein substantieller Anteil des Gesamteinkommens der Bevölkerung dem Staatshaushalt zugeführt wird. Daher ist es wichtig, dies zumindest in einer möglichst effizienten und fairen Art und Weise zu erledigen (Mirrlees et al., 2011a, 470). Die spezielle Betonung von Effizienz und Fairness (Verteilungsfragen) kann auf Grund des volkswirtschaftlichen Hintergrundes der Beteiligten nicht überraschen. Außerdem wird darauf Wert gelegt, dass der Vorschlag insgesamt aufkommensneutral und darüber hinaus sogar im Wesentlichen verteilungsneutral sein soll (Mirrlees et al., 2011a, 2). Sämtliche Steuereinnahmen sollen zudem nach dem Non-Affektationsprinzip ausschließlich der Deckung des Gesamthaushaltes dienen (Mirrlees et al., 2011b, 333 / Mirrlees et al., 2011a, 471).

Um die primären Ziele der Effizienzsteigerung bei prinzipieller Verteilungsgleichheit und administrativer Vereinfachung des Systems zu erreichen (Mirrlees et al., 2012, 656), wurde ein Reformvorschlag erarbeitet, der über all seine Bestandteile mit den Stichworten progressiv, neutral und systematisch zusammengefasst wird (Mirrlees et al., 2011a, 471). Nicht unerwähnt bleiben soll an dieser Stelle bereits, dass der Vorschlag zudem den Anspruch hat, dass seine Empfehlungen an die Politik auf Vernunft und inhaltlichen Argumenten beruhen und nicht auf Praktikabilitätsabwägungen (Mirrlees et al., 2011a, VI).

Sinnvolle und effiziente Reformvorschläge brauchen nach Ansicht der Verfasser einen politischen Umsetzungswillen, der verlangt, langfristig zu denken, ehrlich zu den Wählern zu sein und auf inhaltliche (ökonomische) Argumente Rücksicht zu nehmen (Mirrlees et al., 2011b, 359), da nur so eine erfolgreiche Steuer implementiert werden könne (Mirrlees et al., 2011a, 352). Dass diese Interpretation sich nur bedingt mit der politischen Realität deckt, scheint den Verfassern keine erkennbare Sorge zu bereiten. Bei der Bewertung der Vorschläge im Rahmen dieser Arbeit soll dieses Spannungsfeld jedoch nicht vernachlässigt werden.

Die grundsätzliche Vorgehensweise bei der Erarbeitung des Reformvorschlags ist von akademischen und nicht von praktischen Erwägungen geleitet. Der Hintergrund der Mehrzahl der Beteiligten ist ökonomisch und auch die Begleitliteratur zum Vorschlag ist im Wesentlichen von Ökonomen erstellt worden. Dementsprechend werden die ökonomischen Effekte des Steuersystems besonders in den Vordergrund gerückt (Mirrlees et al., 2011a, VI). Ziel des Reviews ist es ausdrücklich, etwas Neues zu erforschen bzw. die Ansätze aus der neuesten Forschung in ein Steuersystem zu implementieren (Mirrlees et al., 2011a, 16). So scheut der Mirrlees Review nicht davor zurück, komplett neue Steuergrundlagen zu erkunden und vorzuschlagen, wo andere Steuerreformvorschläge eher auf eine Verbreiterung der vorhandenen Bemessungsgrundlage zielen (Evans, 2011, 390).

Den gesamten Reformvorschlag beherrscht ein Fokus auf Prinzipien, der mit einer gewissen Vernachlässigung der praktischen Probleme oder der Überlegungen zur Implementierung einhergeht (Johnson und Myles, 2011, 323 f.). In vorderster Front der Analyse stehen stets die Fragen nach Effizienz und Gleichheit und wie sich Elemente des Reformvorschlags auf die Einkommensverteilung oder Arbeits-, Investitions- oder Sparanreize auswirken (Adam et al., 2010, 33). Weniger be-

tont wird, dass viele der Ergebnisse und Rückschlüsse aus den Überlegungen sehr sensibel auf zugrundeliegende Annahmen und Modellspezifikationen reagieren. Vielmehr wird suggeriert, dass sich auf Basis der verwendeten ökonomischen Prinzipien ein allgemein besseres Steuersystem entwerfen ließe. Diese Prinzipien sind aber keineswegs allgemeingültig und die Rückschlüsse insofern oftmals weniger eindeutig als sich die Verfasser dies wünschen (Creedy, 2011, 367 ff.).

### 2.1.1 Theoretische Grundlagen

Der wissenschaftliche Kern des Reviews ist die Optimalsteuertheorie, deren Schlussfolgerungen als Leitlinien des Reviews bezeichnet werden (Mirrlees et al., 2011a, 39). Die Optimalsteuertheorie untersucht den *trade-off* zwischen Effizienzkosten und Umverteilungsmöglichkeiten. Hierbei wird die Wohlfahrt der Individuen ausschließlich über ihre Konsummöglichkeiten und Freizeit definiert, die wiederum aus der Menge an Umverteilung resultieren. Ziel des Steuersystems ist es, ein bestimmtes Maß an Umverteilung zu erzeugen, wobei die entstehenden Zusatzlasten minimiert werden sollen. Innerhalb dieses Modells ist eine aufkommensneutrale Umverteilung stets effizient, solange der Nutzengewinn der Empfänger ein höheres Wohlfahrtsgewicht zugeordnet bekommt als dem Wohlfahrtsverlust der Zahler zugerechnet wird. (Mirrlees et al., 2011a, 36).

Wesentliche Grundannahme hierfür ist, dass das Vor-Steureinkommen der Individuen keinerlei unabhängige moralische Signifikanz hat (Tuomala, 2016, 2). Das Steuersystem wird gemäß Feldstein (1976, 85) dafür genutzt, eine höhere Gleichheit bei geringerer Effizienz zu erreichen. Ob die Umverteilung der (Arbeits-)Einkünfte überhaupt gerechtfertigt ist, bleibt hingegen oft dahingestellt. Solange die Individuen die gleichen Möglichkeiten haben, lässt sich jegliche Umverteilung nur schwerlich rechtfertigen (Tuomala, 2016, 251). Ebenso wird unterstellt, dass die Steuerzahler eigennützig agieren und auf die gesetzten steuerlichen Anreize reagieren (Bierbrauer, 2016, 3). Erreicht wird diese Umverteilung in den frühen Versionen der Theorie primär über die Modifikationen der Steuersätze im Einkommensteuertarif. Eine nicht zu unterschätzende Gefahr der Optimalsteuertheorie in diesem Zusammenhang ist, dass sämtliches Einkommen als Arbeitseinkommen interpretiert wird. Dies berücksichtigt nicht die Möglichkeit, Einkünfte in anderer Form zu erzielen. Außerdem wird durch eine statische Betrachtung des Steuertarifs eine potentielle Rückkopplung auf den Prozess der Investition in Humankapital nicht mit einbezogen (Feldstein, 1976, 78 f.).

Weitere grundlegende Erkenntnis der Optimalsteuertheorie ist die Feststellung, dass weniger angebotselastische Faktoren steuerlich höher belastet werden sollten (Freebairn, 2012, 19). Die Reformvorschläge des Reviews versuchen insofern, vor allem die Steuerlast jener zu senken, die besonders hohe Elastizitäten aufweisen bzw. sich in Situationen befinden, in denen sie besonders elastisch reagieren (Mirrlees et al., 2011a, 120). Die zugrunde gelegten Elastizitäten hierfür sind jedoch keineswegs unstrittig oder empirisch besonders ausgiebig überprüft (oder überprüfbar) (Mirrlees et al., 2011a, 109).

Grundsätzlich wird unterstellt, dass sich bei einer aufkommensneutralen Einkommensteuerreform die Einkommenseffekte auf das Arbeitsangebot über die gesamte Bevölkerung ausgleichen. Die Substitutionseffekte hingegen in Abhängigkeit der unterstellten Elastizitäten variieren (Mirrlees et al., 2011a, 56). Hieraus lassen sich Effizienzvorteile erreichen, wenn Steuern mit höheren Sätzen dort erhoben werden, wo die Reaktionen der Besteuerten besonders gering ausfallen. Dies bedeutet aber auch, dass eine einheitliche steuerliche Behandlung aller Steuerpflichtigen unvorteilhaft wäre. Inwiefern dieses Prinzip sich in den konkreten Reformvorschlägen niederschlägt, wird in Kapitel 3 gezeigt. Seitens der Autoren wird es nur insofern in Frage gestellt, als mit der zusätzlichen Ausdifferenzierung der individuellen Steuersätze höhere Vollzugskosten entstehen und das Steuersystem verkompliziert wird (Mirrlees et al., 2011a, 30).

Der Fokus auf die ökonomische Perspektive bot bei der Erstellung des Reformvorschlags jedoch die Möglichkeit zur Herstellung einer gemeinsamen Basis, anhand derer zwischen verschiedenen Maßnahmen abgewogen werden konnte. Hierdurch lassen sich Aspekte wie Zielerreichung, Verhaltenswirkungen, Kosten und Erträge oder auch Gewinner und Verlierer einer Reformmaßnahme identifizieren (Mirrlees et al., 2011a, 2 f.). Es erleichtert insofern die Abwägung zwischen Maßnahmen, führt aber zu einer fachlich einseitigen Perspektive.

Die gemeinsame Basis, in die Modelle der Optimalsteuertheorie gegossen, wurde genutzt um zu prüfen, wie Steuern gestaltet sein sollten, um ihre negativen Wohlfahrtseffekte zu minimieren. Die Bewertung des Steuersystems sollte, bei konstant gehaltener Verteilungswirkung, negative Effekte für Wohlfahrt und ökonomische Effizienz minimieren, die Vollzugskosten gering halten und Fairness im Sinne von Rechtssicherheit und Transparenz erzeugen (Mirrlees et al., 2011a, 21 f.). Aspekte wie Einfachheit, Neutralität und Stabilität, die als Zielgrößen des Steuersystems genannt werden, sind deshalb erstrebenswert, weil sie die vorgenannten Ziele fördern (Mirrlees et al., 2011a, 22 f.). Gleichzeitig wird wenig später zugestanden, dass die Optimalsteuertheorie überhaupt nicht in der Lage ist, den Fairnessaspekt abzubilden (Mirrlees et al., 2011a, 39). Dies gilt für die selbst genannten Aspekte wie Rechtssicherheit und Transparenz, aber auch für alle anderen Interpretationen von Fairness wie das Leistungsfähigkeitsprinzip oder das juristische Gleichbehandlungsgebot. Auch die meisten Vollzugskostenaspekte können oder werden zumeist nicht berücksichtigt (Mirrlees et al., 2011a, 39). Dabei ist selbstverständlich, dass nicht nur ein Teil der Kosten berücksichtigt werden sollte und bei Vernachlässigung der anderen Aspekte verzerrte Ergebnisse entstehen (Shaw et al., 2010, 1101). Nichtsdestotrotz erfolgen Rückschlüsse und Empfehlungen innerhalb des Reviews auf Basis dieser Methodik zur Erreichung der genannten Ziele.

Eine optimale Einkommensteuer aus Sicht des Reviews ist gemäß Mirrlees et al. (2011a, 37) erreicht, wenn die Vorteile durch gesteigerte Umverteilung aus höheren Steuereinnahmen exakt den Nachteilen aus den Kosten verringerten Arbeitsangebots entsprechen. Dies verdeutlicht den ausschließlichen Fokus auf Verzerrungseffekte bei gleichzeitiger Nichtberücksichtigung sämtlicher anderer potentieller Einflüsse.

### 2.1.2 Abstraktionsniveau

Innerhalb des modellhaften Ansatzes ist es der Wunsch der Autoren des Reviews, detailliert genug zu sein, um politische Maßnahmen vorzuschlagen, ohne diese in konkreter ausgearbeiteter Gesetzesform zu präsentieren. Es geht ausdrücklich um eine gewisse Form der Selbstrestriktion auf das „große Ganze“, wobei das Stückwerk der Spezialfälle und Sonderregelungen nur im Wege stehen würde. Nach Ansicht der Autoren ist das stimmige Gesamtbild das, worauf es ankommt, dabei können derartige Details nur hinderlich sein. Dass diese Details im Rahmen einer konkreten Umsetzung berücksichtigt werden müssten, wird zwar am Rande anerkannt, es bleibt aber eben auf genau diesem Niveau – einer Randbemerkung (Mirrlees et al., 2011a, 2).

Ein wissenschaftlicher Blick von außen bestätigt diese Einschätzung. Politikempfehlungen mit hinreichender Begründung und Spezifität, die deutlich über das Level prinzipieller Ideen hinausgehen, bilden den Inhalt des Reviews (Auerbach, 2012, 685). Problematisch daran ist, und diese Kritik fällt innerhalb des wissenschaftlichen Systems schwerer, dass diese Vorgehensweise jenen Teil der Umsetzung einer Reform, der oftmals der schwierigste ist, unberücksichtigt lässt: Das Gießen einer Empfehlung oder Idee in tatsächliche Gesetzgebung, wobei es eben nicht mehr darum geht, nur die wesentlichen Grundzüge vorzugeben, sondern eine Regelung bis ins Detail notwendig wird (Bird, 2010, 368).

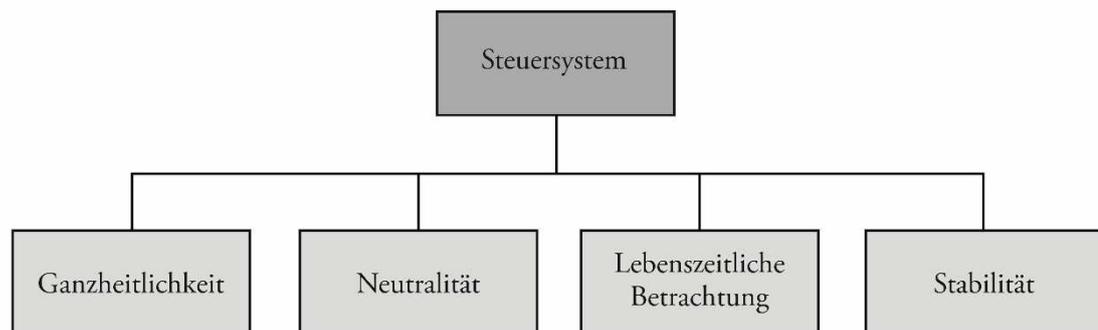
Um einen Reformvorschlag mit dem gegebenen Steuersystem vergleichen zu können, reicht es nicht aus, nur eine strategische Zielsetzung vorzustellen (Smith, 2010, 427). Ein sachgerechter Vergleich muss hingegen auf demselben Abstraktionsniveau erfolgen (Creedy, 2011, 370). Dieser Anforderung wird der Mirrlees Review regelmäßig nicht gerecht. Es erfolgt eine klare Priorisierung theoretischer Ideale ohne Berücksichtigung der praktischen Schwierigkeiten (Creedy, 2011, 370). Eine Bewertung der Umsetzbarkeit und des praktischen Nutzens der vorgeschlagenen Reformmaßnahmen wird hierdurch erschwert.

Einerseits lässt sich die interne Validität der Ideen nur auf dem vom Review selbst verwandten, im Wesentlichen rein theoretischen, Niveau beurteilen. Andererseits muss eine sinnvolle Abwägung im Verhältnis zum tatsächlichen Steuersystem oder anderen, detaillierter ausgearbeiteten Reformvorschlägen zusätzliche Annahmen über die Konkretisierung der Maßnahmen treffen. Für den konkreten Vergleich ist es notwendig, steuerliche Maßnahmen auf Ebene der Paragraphen auf ihren Nutzen zu überprüfen (Bittker, 1967, 925). Sinnvolle Maßnahmen dürfen nicht an strittigen Definitionen oder schwer handhabbaren Abgrenzungen ansetzen (Crawford und Freedman, 2010, 1031), wobei die Frage, ob diese vorliegen, erst im Detail geklärt werden kann. Ungenaue Bestimmungen in den Steuergesetzen führen zu großem administrativen Aufwand und Rechtsstreitigkeiten und befördern Zweifel an der Fairness des Systems (Banks und Diamond, 2010, 591). Der Review selbst erkennt an, dass beispielsweise grenzüberschreitende Aktivitäten einen wichtigen zu berücksichtigenden Aspekt darstellen (Mirrlees et al., 2011a, 15).

### 2.1.3 Steuerartübergreifende Prinzipien

Bevor in Kapitel 3 auf Vorschläge zu einzelnen Steuern oder spezifische Aspekte innerhalb von Steuern eingegangen wird, sollen hier einige steuerartübergreifende Prinzipien dargestellt werden. Der Mirrlees Review benennt diese grundsätzlichen Anliegen zwar nicht gesammelt, sie finden sich jedoch innerhalb des Reviews immer wieder und prägen die Ausgestaltung der Reformvorschläge. Die Zusammenstellung soll der besseren Vergleichbarkeit der grundsätzlichen Methodik dienen.

#### Übergeordnete Prinzipien des Mirrlees Review



**Abbildung 1:** Übergeordnete Prinzipien des Mirrlees Review (eigene Darstellung)

Als erstes zu nennen wäre hier der ganzheitliche Ansatz des Reformvorschlags (Mirrlees et al., 2011b, 341). Ganzheitlich in diesem Sinne geht so weit, dass nicht nur so gut wie alle Steuern innerhalb des Reviews aufgegriffen werden, sondern auch eine explizite Berücksichtigung der Transfers (direkte Transfers und Steuerkredite) erfolgt (Mirrlees et al., 2011a, 26). Der ganzheitliche bzw. systematische Ansatz ist den Autoren wichtig, da es bei einem Steuersystem auf den Gesamteffekt ankommt. Einzelne Steuern mögen für ihre optimale Wirkung beispielsweise regressiv ausgestaltet sein, dadurch muss aber nicht die Fairness des gesamten Systems in Frage gestellt werden (Johnson und Myles, 2011, 324). Ob Umverteilung, Progression oder Umweltverschmutzung, stets zählt die Gesamtwirkung eines Steuersystems und nicht jeweils einzelne Wirkungen individueller Steuern (Mirrlees et al., 2012, 657).

Die Gesamtbetrachtung des Transfer- und Steuersystems ermöglicht zudem, Interaktionen zwischen beiden Bereichen zu identifizieren und die Gesamtwirkung auf Anreize bezüglich beispielsweise des Arbeits- oder Sparangebots der Haushalte zu berücksichtigen (Whiteford, 2010, 429). Hieraus folgt die Erkenntnis, dass abgesehen von den direkten Steuern und Transfers, sich das restliche Steuersystem ausschließlich auf die Effizienzaspekte konzentrieren sollte, da Verteilungsfragen ausschließlich über die direkten Steuern und Transfers geregelt werden sollten (Mirrlees et al., 2011b, 333). Darüber hinaus wird ausdrücklich eine modulare Anwendung des Reformvorschlags abgelehnt, da die beabsichtigten Effizienzsteigerungen von der Interaktion der verschiedenen Aspekte abhängen (Mirrlees et al., 2011a, 481).

Neutralität wird bei allen Maßnahmen als wichtiger Maßstab angesehen (Mirrlees et al., 2011a, 45). Ein neutrales Steuersystem soll vergleichbare Tätigkeiten gleichmäßig besteuern, insbesondere um ökonomisch unproduktive Handlungen, die nur der Umqualifikation von Einkünften dienen, zu vermeiden (Mirrlees et al., 2011a, 34). Neutralität wird als allgemein wertvoll erachtet, da sie zu einem einfacheren, diskriminierungsfreien und verzerrungsfreien Steuersystem beiträgt. Gleichwohl gilt wie bei allen Prinzipien, dass eine totale Umsetzung selten die optimale Lösung darstellt (Evans, 2011, 385). Jede Abweichung von einer neutralen Behandlung wird als zusätzliche Komplexität betrachtet und hierfür eine besondere Rechtfertigung gefordert (Mirrlees et al., 2011a, 43). Und solange nicht spezifische Informationen vorliegen, die eine Abweichung mit hoher Wahrscheinlichkeit effizient erscheinen lassen, soll diese unterlassen werden (Mirrlees et al., 2011a, 30, 184). Die Vorteile aus einer Abweichung von einer neutralen Besteuerung müssen dabei stets in Relation gesetzt werden zu den Nachteilen aus einer Komplikation des Systems (Mirrlees et al., 2011a, 472).

Bei der Besteuerung ist als wichtige Regel zu beachten, dass das Nichtbesteuern vergleichbarer Dinge oder Aktivitäten einer Subvention gleichkommt (Mirrlees et al., 2011a, 18). Das Globalziel der Neutralität ist besonders wertvoll, wenn es ermöglicht, ein vergünstigungsfreies Steuersystem zu erhalten, denn einmal etablierte Vergünstigungen sind schwer zu eliminieren und führen oft zu weiteren Forderungen. Existente Vergünstigungen basieren zudem eher auf Lobbyarbeit als auf wissenschaftlichen Erkenntnissen (Auerbach, 2012, 687). Ein Fall, wo die Neutralität berechtigterweise durchbrochen werden sollte, liegt in Fällen des Marktversagens oder der negativen Externalitäten vor. Hierfür ist jedoch die Voraussetzung, dass diese Fälle eindeutig identifiziert und zielgerichtete Maßnahmen ergriffen werden können (Crawford und Freedman, 2010, 1072). Die Besteuerung kann dann als Preissignal agieren, welches im dergestalt beeinträchtigten Marktmechanismus abwesend wäre (Mirrlees et al., 2011a, 32).

Ein weiteres Prinzip, das im Review verfolgt wird, ist, dass insgesamt auf eine lebenszeitliche Betrachtung hingearbeitet werden soll. Beispielsweise sollte sich die Progressivität des Gesamtsystems nach Ansicht der Verfasser auf die Lebenszeit der Individuen beziehen und nicht auf eine periodische (jährliche) Basis (Mirrlees et al., 2011a, 23 / Mirrlees et al., 2011a, 473). Dies würde eine Abschätzung bezüglich der Verteilung der Steuerlast wesentlich verbessern (Zodrow, 2003, 394). Hierzu soll beispielsweise neben den aktuellen Einkommensdaten auch eine Berücksichtigung der aktuellen Konsumausgaben erfolgen, da somit eine bessere Annäherung an die Lebenszeitbelastung erreicht wird.

Die Besteuerung von Ersparnissen stellt einen Schwerpunkt bezüglich dieser Thematik dar (Mirrlees et al., 2011a, 25 f.). Durch deren Besteuerung sollten Unterschiede im Gesamteinkommen über die Lebenszeit besser berücksichtigt werden können (Mirrlees et al., 2011a, 283). Auch gewisse *tagging* Maßnahmen bzw. Differenzierungen von Steuersätzen auf Grund von Elastizitätsannahmen werden damit begründet, dass dies in einem lebenszeitlichen Sinne verteilungsneutral

wäre (Mirrlees et al., 2011a, 482 f.). Problematisch am letzteren Punkt ist, dass, wenn solche Maßnahmen in ein Steuersystem eingeführt werden, nicht jeder Steuerpflichtige noch seinen gesamten Lebenszyklus vor sich hat. Für all diejenigen Individuen, welche gewisse Phasen bereits durchlaufen haben, ist die Idee einer (sowieso nur im Aggregat gegebenen) Verteilungsneutralität hinfällig. Der Review erkennt das insofern an, als dass sich ändernde Charakteristika der Steuerpflichtigen innerhalb des Lebenszyklus für all diese Maßnahmen verkomplizierend wirken (Mirrlees et al., 2011a, 114). Übergangs- oder Ausgleichsregelungen, die diese individuellen Ungleichbehandlungen ausgleichen könnten, will man sich an dieser Stelle lieber nicht ausmalen; jedwede Effizienzgewinne aus den Vorschlägen würden sie aber sicherlich zunichtemachen.

Auch bei der Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung besteht die Idee, einen lebenszeitlichen Ansatz zu implementieren, wobei große praktische Schwierigkeiten in der Umsetzung gesehen werden (Mirrlees et al., 2011a, 498). An diesem Punkt verwundert der Einwand, da beispielsweise die Vereinigten Staaten selbiges bereits erfolgreich praktizieren und die Umsetzbarkeit insofern bereits vorgemacht wurde.

Ein letzter übergreifender Punkt, der vom Review gesetzt wird, ist der Wunsch nach Stabilität des Systems (Mirrlees et al., 2011a, 44). Wie richtig betont wird, betrifft diese Forderung auch den Review selbst insofern, als dass immer wiederkehrende „Überprüfungen“ des Steuersystems, soweit sie irgendeine Änderung desselben verursachen, nicht gerade zu seiner Stabilität beitragen. Um den Steuerpflichtigen klare Erwartungen bezüglich der Zukunft zu ermöglichen und Bemühungen des *rent-seeking*s zu verringern, wäre jedoch eine größtmögliche Stabilität wünschenswert (Creedy, 2011, 365 f.). Vereinfachungen des Systems, die vorhandener Komplexität entgegenwirken, haben zwar ihre Meriten, sie müssten sich aber rechtfertigen gegenüber der Tatsache, dass Stabilität, auch bei komplexen Regelungen, eben einen Wert an sich darstellt (Crawford und Freedman, 2010, 1083). Ein ständiger Wechsel in den steuerlichen Regelungen verursacht stark steigende Vollzugskosten und verzerrt die individuell getroffenen Entscheidungen (Mirrlees et al., 2011a, 44). Demgegenüber sollte das Design des Steuersystems robust sein und auch bei sich ändernden sozialen Normen oder grundlegenden Umbrüchen, beispielsweise des Arbeitsmarkts, stabil bleiben (Mirrlees et al., 2011a, 13).

## **2.2 Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft**

Die wesentlichen Teile der Kommissionsarbeit fielen in einen Zeitraum, in dem eine allgemein anerkannte Notwendigkeit einer großen Steuerreform gesehen wurde (Eilfort und Lang, 2013, 59). Der letzte systematische Ansatz zur Rechtsverbesserung auf deutschem Boden war 1919/20 unter Matthias Erzberger erfolgt. Dieser war gut angelegt und international anerkannt, wurde jedoch über die folgenden Jahrzehnte massiv verwässert (Eilfort und Lang, 2013, 58 f.). Die gefühlte Reformnotwendigkeit aus den Mitte 2000er Jahren mündete demgegenüber nur in die Unternehmensteuerreform 2008. Diese brachte mitnichten große systematische Verbesserungen, ihr wesentliches Anliegen war eine Senkung des nominalen Steuersatzes bei gleichzeitiger, diverse Grundsätze

guter Besteuerung durchbrechender, Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Da sich die wirtschaftliche Situation insgesamt jedoch erholte und auch nach der Großen Rezession Deutschland wesentlich besser dastand als die meisten anderen Industrieländer, verschwand jegliches politische und öffentliche Interesse an weiteren Steuerreformen. Diese Entwicklung hat zur Folge, dass obwohl die Arbeit am Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft bereits 2004 begann, die Grundlagen des Steuersystems den damaligen weitgehend entsprechen.

Die Kommission identifizierte in ihrem Abschlussbericht (Eilfort und Lang, 2013, 56 ff.) strukturelle Probleme des deutschen Ertragsteuersystems. Es ist überkomplex in zweierlei Hinsicht. Die Struktur der Gesetzestexte erschwert ihre korrekte Anwendung und ein Übermaß an Ausnahmegesetzen sowie Lenkungs- und Sozialzwecknormen bewirkt eine gleichheitswidrige und entscheidungsverzerrende Besteuerung. Es werden falsche Anreize gesetzt, es mangelt an Transparenz, Verständlichkeit und Beständigkeit und der bürokratische Aufwand in der Befolgung nimmt Überhand. Steuerreformen in der Vergangenheit waren gemäß Tipke (2012, 1798) allzu oft wähler- und interessen- statt rechtsprinzipienorientiert. In diesem Prozess setzen sich budgetäre Interessen auf staatlicher Seite und Partikularinteressen auf Seiten der Steuerzahler durch, die zulasten der Allgemeinheit in das Steuersystem Eingang finden (Eilfort und Lang, 2013, 58). Politisch ist eine intrinsische Motivation zu Steuerrechtsreformen kaum gegeben (Hey, 2016, 556). Die Kommissionsarbeit zielt daher darauf, eine Steuerreform mit einer Steuerrechtsreform zu verbinden, wobei ausdrücklich nur eine Evolution des gegebenen Steuersystems und keine komplette Revolution angestrebt wurde (Eilfort, 2013a, 18). Der Fokus zur Erreichung dieses Ziels besteht in der konkreten Neugestaltung der Gesetzestexte, wobei diese nicht nur die Verständlichkeit erhöhen soll, sondern auch inhaltliche Veränderungen mit sich bringt.

Zielsetzung des Reformvorschlags der Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 52) war es, ein einfacheres, sozialeres und transparenteres Ertragsteuersystem zu schaffen, welches dadurch gerechter für alle und zugleich international wettbewerbsfähig sein sollte. Hierbei soll das Gemeinwohl anstelle von Gruppeninteressen im Vordergrund stehen (Eilfort und Lang, 2013, 59) und eine Betrachtung des Systems als Ganzem erfolgen (Eilfort und Lang, 2013, 61). Aufkommensneutralität im Zeitpunkt der Umstellung wird ausdrücklich nicht angestrebt. Zum einen wird eine Notwendigkeit zur kurzfristigen Investition in die Neuordnung des Steuersystems gesehen, damit es im globalen Wettbewerb langfristig besser dastehen kann. Zum anderen wird die politische Umsetzung bedeutend erleichtert, wenn einer möglichst geringen Anzahl an Verlierern eine größere Zahl Gewinner gegenübersteht (Eilfort und Lang, 2013, 110). Die Attraktivität des Steuersystems soll sich zwar nicht in niedrigen Sätzen erschöpfen (Eilfort und Lang, 2013, 62), ohne selbige ist eine Attraktivität jedoch schwerlich erreichbar.

Auf der inhaltlichen Ebene lassen sich, auch auf Grund der Zusammensetzung der Kommission, die Ziele in mehrere Bereiche unterteilen. Auf der einen Seite werden finanzwissenschaftliche Zielsetzungen verfolgt. Finanzierungs- und Rechtsformneutralität sollen erreicht, die Vollzugskosten niedrig gehalten werden und ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Steuerlasten und öffentlichen

Gütern resultieren (Eilfort und Lang, 2013, 62). Das grundsätzliche Erheben verzerrender Steuern ist in einem steuerfinanzierten Gemeinwohl unvermeidlich, je neutraler diese ausgestaltet sind desto einfacher ist jedoch die Administration und desto geringer sind die Kosten (Fuest, 2017b, 39). Fehlende Neutralität hingegen löst Ineffizienzen aus und verkompliziert die Sachverhalte (Schön, 2002, 26).

Dies führt zugleich zum zweiten großen Zielkomplex, der aus eher steuerrechtlich geprägten Motiven besteht. Eine geringe Streit anfälligkeit, hohe Vollzugsfähigkeit, Planungssicherheit und ein wohlstrukturierter Aufbau der Gesetzestexte stehen ebenfalls im Fokus (Lang, 2013a, 115). Einfachheit und Gerechtigkeit sollen hierbei keine widersprüchlichen Dimensionen des Steuerrechts sein (Lang, 2013a, 123). Sie stehen höchstens im deklarierten Widerspruch zueinander (s. beispielsweise Schön, 2002, 26), wenn die Gerechtigkeit in Form der absoluten Einzelfallgerechtigkeit auf die Spitze getrieben wird. Massenverfahren wie die Ertragsbesteuerung bedürfen einer gewissen Pauschalierung oder Typisierung an einigen Stellen, um die Anwendbarkeit zu ermöglichen und Rechtssicherheit zu gewähren (Seer, 2013, 183). Das Gleichheitsgebot des Artikel 3 Grundgesetz soll gemäß der Kommission (Seer, 2013, 181) den Einzenvollzug an der praktischen Realisierbarkeit ausrichten. Nur vollzugsfähige Normen haben eine Daseinsberechtigung (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 174). Die Vereinfachung von Steuergesetzen darf jedoch nicht übertrieben verfolgt werden, da ansonsten ein analoges Problem zur Einzelfallgerechtigkeit entsteht. Kürze und Stringenz von Gesetzestexten dürfen nicht deren Präzision und die Rechtssicherheit aushöhlen (Schön, 2002, 27). Eine wesentliche Verkomplizierung, die typischerweise das Steuerrecht betrifft, ist die Häufigkeit der Änderungen. Steuerliche Prinzipien wie beispielsweise das Maßgeblichkeitsprinzip haben 100 Jahre Finanzrechtsprechung gebraucht um halbwegs geklärt zu werden. Bei jeder vermeintlich einfachen Neuerung sollte dies berücksichtigt werden (Schön, 2002, 35). Eine Dauerhaftigkeit der Regelungen ist deshalb grundsätzlich wünschenswert. Auch die Steuermoral wird durch ein systematisches und transparentes Steuersystem gestärkt, wodurch wiederum die fiskalische Effizienz erhöht wird (Höller, 2010, 159 f.).

Sowohl die finanzwissenschaftlichen als auch die steuerrechtlichen Zielsetzungen haben gemein, dass „wirkliche Schwierigkeiten entstehen, wenn der Gesetzgeber dort steuerrelevante Grenzen zieht, wo die Natur keine gezogen hat.“ (Homburg, 2001b, 11). Interpretiert als finanzwissenschaftliche Neutralität oder steuerrechtliche Streit anfälligkeit behält diese Feststellung stets ihre Gültigkeit. Wirtschaftlich identische Sachverhalte lassen sich oft in diverse rechtliche Ausgestaltungen kleiden, die nach Möglichkeit gleiche steuerliche Folgen auslösen sollten.

Nach diesen allgemeinen Beschreibungen bezüglich Vorgehen und verfolgten Prinzipien der beiden Steuerreformvorschläge erfolgt in den folgenden Kapiteln eine detailliertere Analyse der Inhalte. Diese unterteilt sich in die behandelten Einzelsteuern und richtet sich im Umfang nach den in den Reformvorschlägen vorgenommenen Gewichtungen.

## 3 Reformvorschlag Mirrlees Review

Der Ist-Zustand des britischen Steuersystems wird im Review als grundsätzlich intakt mit relativ wenigen Schlupflöchern und Vermeidungsmöglichkeiten bezeichnet (Mirrlees et al., 2011a, 7), gleichzeitig aber als ineffizient, komplex und unfair (Mirrlees et al., 2011a, 20). Bezugsjahre für diesen Ist-Zustand sind 2010 und 2011. Wenn bezüglich des Mirrlees Reviews vom aktuellen Steuersystem die Rede ist, wird sich, soweit nicht anders erwähnt, auf diesen Zeitraum bezogen.

Mirrlees et al. (2011a, 480 f.) führen detailliert aus, was die grundlegenden Probleme des aktuellen Systems sind: mangelnde Arbeitsanreize für Geringverdiener, ein überkomplexes Transfersystem, mangelnde Kohärenz von Einkommensteuer, Unternehmensteuer und Sozialversicherungsbeiträgen, Verzerrungen bei der Sparentscheidung, Verzerrungen bei Investitions- und Finanzierungsentscheidungen, fehlende Rechtsformneutralität, ungerechte Grundsteuern und unsystematische Umweltsteuern. Zudem werden Verteilungsziele ineffizient verfolgt. All diesen Problemen widmet sich der Review mit seinen Reformvorschlägen, die im Verlaufe dieses Kapitels dargestellt werden.

### 3.1 Einkommensteuer

Innerhalb des Reviews nimmt die Einkommensteuer sowohl den größten, als auch den ersten Platz ein und wird daher hier als erstes betrachtet werden. Ziel des Reviews ist es, eine progressive Einkommensteuer mit einer transparenten und stimmigen Gesamtstruktur zu erzeugen (Mirrlees et al., 2011b, 339). Innerhalb der ganzheitlichen Betrachtung, die der Review anstrebt, ist eine Steuer, die an persönlichen Merkmalen mit Bezug zur Zielgröße der Progression ansetzt, das geeignete Mittel, um diese Progression zu erreichen (Auerbach, 2010, 3). Eine solche Steuer könnte noch mit weiteren Maßnahmen kombiniert werden, die ebenfalls auf die individuellen Umstände Bezug nehmen können, wie beispielsweise Transferleistungen. Solange dem Reformier oder Gesetzgeber eine derartige direkte Steuer zur Verfügung steht, sollte sie für das Erreichen der systemweiten Progressivität genutzt werden (Auerbach, 2010, 3).

Die Progression der Einkommensteuer ergibt sich aus der Entwicklung des Durchschnittsteuersatzes. Selbiger wird aber, da es steuertechnisch sehr kompliziert ist oder ansonsten zu ungewünschten Resultaten führt, selten zur Beschreibung bzw. Ausgestaltung des Tarifs genutzt. Stattdessen sind Grenzsteuersatz- oder Betragstarife verbreitet, wobei in den Betragstarifen implizit Grenzsteuersatzverläufe enthalten sind. Progressiv ist der Tarif, zumindest abschnittsweise, wenn an den entsprechenden Stellen des Tarifs der Durchschnittsteuersatz mit steigender Bemessungsgrundlage zunimmt. Dies ist genau dann der Fall, wenn der Grenzsteuersatz oberhalb des Durchschnittsteuersatzes liegt.

Darüber hinaus kann man zwischen indirekter und direkter Progression unterscheiden. Indirekte Progression entsteht bei einer Kombination konstanter Grenzsteuersätze mit einem Freibetrag oder mit einer negativen Einkommensteuer bei einer Bemessungsgrundlage von Null. Direkt progressiv

sind hingegen Tarifverläufe, in denen der Grenzsteuersatz stetig ansteigt. Vielfach wird die indirekte Progression als die ideale Umsetzung der Progressivität bezeichnet (Hall, 2010, 653), insbesondere, wenn man die mit ihr verbundenen administrativen Vorteile berücksichtigt (Mirrlees, 1971, 208). Eine in dieser Weise gestaltete Progression hilft, die Steuertarife und dazugehörigen Steuergesetze einfacher zu halten.

Üblicherweise befördert die Verfolgung sozialer und politischer Ziele die Komplexität des Steuersystems (Evans, 2010, 82), ein linearer Tarifverlauf mildert die entstehenden Probleme aber zumindest ab. Noch einfacher könnten die Steuergesetze sein, wenn die Politik nicht versuchen würde, Sozialpolitik mit ihnen zu betreiben (Alt et al., 2010, 1216). Solange aber verteilungspolitische Ziele mit dem Steuersystem verfolgt werden, sollte dies über direkte Steuern und Transfers erfolgen (Sinn, 2017, 230). Selbst ernanntes Ziel des Reviews ist es, verteilungsneutral zu sein. Gleichzeitig wird aber geäußert, dass Verteilungsziele durch direkte Steuern und Transfers erreicht werden sollen (Mirrlees et al., 2011b, 333). Da dies im existenten Steuersystem keineswegs ausschließlich so betrieben wird, ist klar, dass beide Aussagen zugleich nicht haltbar sind.

So sehen auch die Verfasser selbst an anderer Stelle, dass Umverteilungen eindeutig gegeben sind, aber eben als notwendig erachtet werden (Mirrlees et al., 2012, 678). Vielfach werden diese Maßnahmen eher defensiv dargestellt, die deutliche Zielrichtung ist jedoch eine stärkere Angleichung der Nach-Steuer-Einkommen (Mirrlees et al., 2011a, 490). Um diese Nach-Steuer-Einkommen anzugleichen ist es notwendig, Grenzsteuersätze an zumindest manchen Stellen des Tarifs zu erhöhen. Falls darüber hinaus andere Bereiche des Steuersystems durch den Reformvorschlag gleichmäßiger bzw. proportionaler ausgestaltet werden, da sie eben nicht zur Erreichung von Progression eingesetzt werden sollen, muss dieser Anstieg sogar noch höher ausfallen. Eine Substitution höherer Einkommensteuersätze durch eine andere Steuerart, wie beispielsweise die Mehrwertsteuer, sollte ausdrücklich nicht erfolgen. Bezüglich der Einkommenserzielung würde eine Mehrwertsteuererhöhung ebenso starke Verzerrungen auslösen, jedoch beispielsweise im Bereich der Güterpreise weitere Verzerrungen bewirken (Auerbach, 2010, 5).

In den weiteren Abschnitten wird zu sehen sein, dass die exakte Bestimmung der Steuersätze nicht die oberste Priorität des Reviews ist. Unter Beachtung einer gewissen Progressionsstärke stehen grundsätzlichere Dinge, wie die Kohärenz von Tarifverläufen verschiedener Einkunfts- oder Steuerarten, im Fokus (Evans, 2011, 390).

### **3.1.1 Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage**

Teilweise existiert die Meinung, dass die Schwierigkeit im Rahmen einer Steuerreform in der Bestimmung der Steuersätze und nicht in der Bestimmung der Bemessungsgrundlage läge (Kay, 2010, 661). Diese Meinung wird in dieser Arbeit nicht geteilt. Anders als auf einer modellhaften Ebene angenommen, ist die Bemessungsgrundlage nicht einfach ein abstrakter Gegenstand, der in seiner

Bestimmung keinerlei Fragen offen lässt und auf deren Elemente im Anschluss nur noch der richtige Steuersatz gelegt werden muss, um die gewünschten Effekte zu erreichen. Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage setzt zunächst einmal voraus, dass man sich einig ist, was in selbiger enthalten sein soll. Eine ideale Bemessungsgrundlage könnte man zum Beispiel darin sehen, dass sie alle Aspekte, die den Steuerpflichtigen betreffen, beinhaltet, so zum Beispiel Freizeit oder Ähnliches. Solche Elemente sind jedoch oftmals unmöglich zu messen und selbst wenn sie messbar sind, sind sie wahrscheinlich den Steuerbehörden nicht bekannt (Boadway et al., 2010, 762).

In der Einkommensteuer ist die Bemessungsgrundlage naturgemäß das Einkommen. Dieses ist aber eine recht abstrakte Größe, die einer genaueren Definition bedarf, welche jedoch die tatsächliche Umsetzbarkeit stets im Auge haben sollte. Die Position des Reviews hierzu ist, dass die Bemessungsgrundlage sämtliche Formen von Einnahmen enthalten, aber auch den Abzug sämtlicher mit der Erzielung von Einnahmen verbundene Ausgaben zulassen sollte (Mirrlees et al., 2011a, 63). Problematisch an dieser Definition ist – und dies erkennt der Review durchaus an –, dass es keineswegs leicht abzugrenzen ist, welche Ausgaben genau abzugsfähig sein sollten (Bradford, 1986, 36). Für die Einnahmen gilt dieselbe Problematik grundsätzlich auch. Wie schwierig es ist, diese Einnahmen und Ausgaben gesetzgeberisch zu definieren und wie viele Streitigkeiten darüber trotz aller Bemühungen übrig bleiben, zeigt die Steuerrechtswissenschaft. Derartige Details werden im Review jedoch nicht betrachtet.

Neben der Vorstellung darüber wie die Bemessungsgrundlage aussehen sollte, existieren im Review Ideen, wie sämtliche Formen von Einkünften behandelt werden sollen. Konkret gefordert wird eine gleichmäßige Behandlung aller Einkunftsarten (Mirrlees et al., 2011b, 339). Da es sowohl die Effizienz als auch die Einfachheit der Erhebung fördert, sollen für alle Einkunftsarten möglichst ähnliche Steuersätze gelten (Mirrlees et al., 2011a, 107). Hierdurch werden die Gestaltungsanreize für die Steuerpflichtigen stark reduziert. Wie in Kapitel 3.1.2 bei der Behandlung der Vorschläge zur Besteuerung von Kapitaleinkünften zu sehen sein wird, ist die Gleichbehandlung der Einkunftsarten jedoch etwas, was streng von der Einschätzung dessen abhängt, was genau Einkünfte sind.

Um die Einkunftsarten gleichmäßig zu behandeln, ist jedoch nicht nur eine Angleichung der Steuersätze notwendig, sondern mindestens ebenso entscheidend ist, Gleichmäßigkeit auf Ebene der Bemessungsgrundlage herzustellen. Spezielle Erleichterungen, mögliche Abzüge oder abweichende Definitionen zwischen den Einkunftsarten können auch bei angepassten Steuersätzen zu sehr unterschiedlichen Effektivbelastungen führen. All diese Charakteristika der Bemessungsgrundlage haben große Auswirkungen sowohl auf die Vollzugskosten (Shaw et al., 2010, 1119 f.) als auch auf die Elastizitäten der Besteueren (Mirrlees et al., 2011a, 64). Sinkende Vollzugskosten und geringere Elastizitäten erhöhen die Effizienz der Besteuerung und bedeuten höhere Einnahmeerzielungsmöglichkeiten (Mirrlees et al., 2011a, 58). Anstatt über Ausnahmen in der Bemessungsgrundlage Einzelne oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu begünstigen, spricht aus Effizienz- und Gleichheitserwägungen vieles für einen Abbau derartiger Vergünstigungen (Crawford und Freedman,

2010, 1029). Eine Rückführung dieser Vergünstigungen würde es erlauben bei gleichem Aufkommen eine Senkung der Steuersätze zu erreichen. Dieser Weg wird vielfach als wesentliche Methodik zur Effizienzsteigerung bei einer Steuerreform gesehen (s. beispielsweise Feldstein, 2012, 784). Da die Verzerrungswirkung von Steuersätzen üblicherweise als quadratisch mit dem Steuersatz zunehmend betrachtet wird, erscheinen solche Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage besonders attraktiv (Freebairn, 2012, 20). Nicht zu viel von dieser Methodik erwarten sollte man jedoch in Bezug auf die Verteilungswirkung des Gesamtsystems. Bei konsequenter Umsetzung hat sie höchstens einen mäßig redistributiven Effekt (Bittker, 1973, 1120).

Das britische Steuersystem zum Zeitpunkt des Reviews verfolgte die Grundidee einer synthetischen Einkommensteuer. Aus dieser Idee resultiert jedoch keineswegs die Gleichbehandlung sämtlicher Einkunftsarten. Wertsteigerungen unterliegen einer separaten *capital gains tax* (CGT) die zudem mit einem proportionalen Satz von 18 % erhoben wird. Die normale ESt hat demgegenüber einen prinzipiell zweistufigen Grenzsteuersatztarif mit einer Basisrate von 20 % und einem höheren Satz von 40 %. Über diverse Modifikationen wie einen abschmelzenden Grundfreibetrag oder spezifische Interaktionen mit Transfers für Kinder entsteht jedoch effektiv ein weitaus komplexerer und inhaltlich erratischer Grenzsteuersatzverlauf. Auch die Besteuerung von Kapitaleinkommen, die nicht als Wertsteigerungen gelten, ist stark unterschiedlich. Rentenbeiträge und Rentenbezüge folgen prinzipiell einer Konsumbesteuerung, bei Dividenden wird versucht die vorherige körperschaftsteuerliche Belastung durch Abzüge wieder auszugleichen, spezielle Sparkonten sind von einer Zinsbesteuerung komplett freigestellt und vieles mehr (Adam et al., 2010, 56 ff.). Ziel des Reviews ist demgegenüber ein neutrales Steuersystem, welches die aus der Steuerplanung resultierenden ökonomischen Kosten minimiert (Mirrlees et al., 2011a, 34).

### 3.1.1.1 Wünschenswerte steuerliche Verzerrungen

Trotz der Forderung nach einem neutralen Steuersystem werden seitens des Reviews an gewissen Punkten steuerliche Begünstigungen für sinnvoll erachtet. Dies ist der Fall bei der Besteuerung von *pension saving* und steuerlicher Forschungsförderung. Auch bei der Besteuerung von Alkohol und Tabakprodukten sowie bei Umweltsteuern werden hinreichende Argumente gesehen (s. Kapitel 3.4.2 und 3.4.3), von der grundsätzlichen Neutralität des Systems abzuweichen (Mirrlees et al., 2011a, 32 f. / Mirrlees et al., 2011b, 333). Darüber hinaus wird es bei Bildungsausgaben und Kinderbetreuungskosten in Betracht gezogen, taucht jedoch in den endgültigen Reformvorschlägen nicht konkret auf (Mirrlees et al., 2011a, 472). Jedwede Ausnahmeregelung oder Begünstigung spezifischer Tätigkeiten führt zu Ineffizienzen, wenn sie nicht ausschließlich eingesetzt wird, um ein Marktversagen zu korrigieren. Insbesondere verzerren Steuervorteile für einzelne Investitionsmöglichkeiten die relativen Preise und Entscheidungen der Steuerpflichtigen (Freebairn, 2012, 20).

Für die Begünstigung von *pension saving* gilt, dass diese Ersparnisform im aktuellen britischen System und im Vorschlag des Reviews nachgelagert besteuert wird. Dies stellt eine Vergünstigung

dar, da in progressiven Steuersystemen der persönliche Steuersatz der Steuerpflichtigen im Rentenalter üblicherweise unter dem Steuersatz während der Erwerbstätigkeit liegt. Hierdurch wird eine gewisse Form der Steuersatzglättung ermöglicht (Mirrlees et al., 2011a, 326). Außerdem bedeutet eine nachgelagerte Besteuerung grundsätzlich eine Freistellung der Normalverzinsung (Mirrlees et al., 2011a, 298). Gleichzeitig wird dieser Anreiz jedoch im bisherigen System stark konterkariert, da Ersparnisse die Berechtigung für *means-tested transfers* (s. Kapitel 3.1.4) verringern und Bezüge von privaten Renten im Alter auf potentielle andere Transfers angerechnet werden (Mirrlees et al., 2011a, 327). Darüber hinaus beinhaltet jedwede nachgelagerte Besteuerung stets eine gewisse Gefahr der Steuervermeidung durch Wegzug vor dem Eintritt der Bezüge. Dies muss bei der Ausgestaltung berücksichtigt werden (Mirrlees et al., 2011a, 337).

Steuerliche Forschungsförderung wird seitens des Reviews positiv bewertet (Mirrlees et al., 2011a, 472), da unterstellt wird, dass Forschung mit positiven Externalitäten einhergeht. Ist dies der Fall, entsteht ein Marktgleichgewicht mit ineffizient wenig Forschungstätigkeit (Mirrlees et al., 2011a, 32 f.). Der Frage, ob Forschung mit positiven Externalitäten verbunden ist, wird im Review weniger nachgegangen. Grundsätzlich kann dies wohl am ehesten bei Grundlagenforschung der Fall sein, sicherlich aber nicht bei jedweder Forschung. Bei all jener Forschung, die keine Externalitäten aufweist, wäre eine steuerliche Förderung eine reine Subvention und Umverteilung zugunsten der forschenden Unternehmen. Eine exakte Bestimmung der Förderungswürdigkeit jeder Forschung ist unmöglich und wäre administrativ ein Albtraum. Pauschale Förderung für alle weist aber eindeutige Ineffizienzen auf. Inwiefern das eigene Kriterium des Reviews, dass Abweichungen von der Neutralität hinreichend begründet sein müssen, gerade hierbei gegeben sein soll, erscheint fraglich. Auf einer praktischeren Ebene ist es, wie Alt et al. (2010, 1250) mittels eines Interviews darstellen, eindeutig, dass Firmen Forschungstätigkeit betreiben, weil sie es betriebswirtschaftlich für sinnvoll erachten. Anteilige steuerliche Förderungen können hierbei nur Mitnahmeeffekte auslösen, höchstwahrscheinlich aber keine – speziell schwerpunktmäßig über Externalitäten wirkende – Forschung auslösen. Außerdem diskriminieren derartige steuerliche Maßnahmen regelmäßig kleinere Unternehmen, da der administrative Aufwand um förderungsberechtigt zu sein, für diese und die in Frage stehenden Summen zu groß ist. Dies hat damit zu tun, dass obwohl der Gesetzgeber explizite Fördergedanken ins Steuersystem einbaut, die Finanzverwaltung diese häufig nicht akzeptiert bzw. überall nur Schlupflöcher und Steuervermeidungsaktivitäten sieht (Alt et al., 2010, 1257). Hierdurch werden die Regeln hochgradig komplex. Letztlich hängt es eben oft von der Perspektive ab, ob etwas als Steuererleichterung oder Schlupfloch betrachtet wird (Bittker, 1973, 1102).

### 3.1.1.2 Sozialversicherungsbeiträge

Ein weiterer Aspekt, der im aktuellen Steuersystem starke Ungleichbehandlungen auslöst, sind die *National Insurance Contributions* (NIC). Obwohl der Name es nahelegt sind diese mit Sozialversicherungsbeiträgen kaum verwandt. Ein echtes Sozialversicherungssystem empfinden die Autoren als potentiell attraktiv, stellen jedoch fest, dass es in Großbritannien nicht existiert (Mirrlees et al., 2011a, 127). Ursprünglich hatten die NICs einen gewissen Bezug zu sozialen Sicherungssystemen;

dieser ist im Laufe der Zeit jedoch immer schwächer geworden. Heutzutage ist das NIC System in Großbritannien nichts anderes als eine zusätzliche Steuer auf Einkünfte. Diese zusätzliche Steuer erhöht den administrativen Aufwand und führt zu Intransparenz des Systems. Außerdem ist es keine zusätzliche Steuer auf sämtliche, sondern nur auf gewisse Einkünfte (Mirrlees et al., 2011a, 76, 482).

Die NICs werden nämlich primär auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit erhoben. Selbstständige zahlen reduzierte Sätze und auf Kapitaleinkünfte werden keine NICs fällig. Die konkreten Sätze für Arbeitseinkünfte oder Selbstständige hängen wiederum von der Höhe der Gesamteinkünfte ab (Adam et al., 2010, 60 ff.). Auf Grund dieser Ausgestaltung sind die NICs ein Hauptfaktor, der die Kosten der Beschäftigung geringqualifizierter Arbeitnehmer in die Höhe treibt. Ferner führen die NICs zu einer starken Konvergenz der tatsächlichen Belastung bei Hoch- und Geringverdienern (Mirrlees et al., 2011a, 128). Hieraus leitet sich ab, dass sie weit weniger redistributiv sind als die Einkommensteuer (Mirrlees et al., 2011a, 17). Außerdem werden die NICs anders als die Einkommensteuer nicht kumulativ berechnet. Pro Periode (Woche/Monat) wird der NIC Betrag berechnet und abgeführt, wobei kein abschließender Jahresausgleich erfolgt (Mace, 2010, 1198). Dies kann bei schwankenden Einkommen zu Ungleichmäßigkeiten führen und unterscheidet sich von der Methodik bei der Einkommensteuer, wo eine kumulative Berechnung der Steuerschuld erfolgt.

Der Reformvorschlag des Reviews sieht vor, dass die NICs als eigenständige Steuerart abgeschafft und stattdessen in die Einkommensteuer integriert werden sollen. Hierzu soll der Tarif der Einkommensteuer in entsprechender Höhe angepasst werden, wobei dieser gleichmäßig für alle Einkunftsarten gelten soll (Mirrlees et al., 2011b, 341, 354 / Mirrlees et al., 2011a, 482). Echte Sozialversicherungsbeiträge, die einen Bezug zu künftigen Transferansprüchen haben, ließen sich nach Ansicht der Autoren nicht in die Einkommensteuer integrieren (Mirrlees et al., 2011a, 83). Solange aber keine realen Unterschiede einer Anpassung im Wege stehen, Selbstständige oder Angestellte also keine unterschiedlichen Rechte auf Basis der NIC Zahlungen haben, ist dies unproblematisch (Crawford und Freedman, 2010, 1030). Konkret wird der Zusammenhang bei den NICs als verschwindend gering eingestuft; daher wird in der Integration kein Problem gesehen (Mirrlees et al., 2011a, 127).

Aus der Integration beider Systeme, die administrativ wesentlich effizienter ist, erhofft man sich außerdem eine größere Stabilität. Dasselbe Ergebnis könnte erreicht werden, wenn die Bemessungsgrundlage der NICs an die Einkommensteuer angepasst und die Sätze der NICs vereinheitlicht werden würden. Diese Doppelung der Systeme ist aber nicht einfach nur unnützlich, sondern sie birgt darüber hinaus politische Gefahren. Änderungen an den NIC Sätzen sind politisch wesentlich opportuner als Steuererhöhungen (Mirrlees et al., 2011a, 129). Die tatsächliche Belastung des Faktors Arbeit – nach aktueller Ausgestaltung sogar noch in verzerrender Art – lässt sich durch Erhöhungen bei einer vorgeblichen Sozialversicherung wesentlich besser verstecken als es bei einer direkten Einkommensteuererhöhung der Fall wäre (Mirrlees et al., 2011b, 341).

Insbesondere enthalten die NICs einen Arbeitgeberanteil, dessen Inzidenz sich vom Arbeitnehmeranteil nicht unterscheidet, vom Steuerpflichtigen aber zumeist gänzlich anders wahrgenommen wird (Mirrlees et al., 2011a, 28). Die NIC Sätze sind im Zeitverlauf angestiegen und der Arbeitgeberanteil wurde stetig erhöht (Mirrlees et al., 2011a, 4). Beides spiegelt die dahinterstehenden politischen Prozesse wider. Auch dieser Arbeitgeberanteil müsste also in die Einkommensteuer integriert werden (Mirrlees et al., 2011b, 341), wodurch dessen tatsächliche Belastungswirkung ins öffentliche Bewusstsein rücken würde.

Aus wissenschaftlicher Perspektive lässt es sich gut nachvollziehen, warum die derart ausgestalteten NICs in die Einkommensteuer integriert werden sollten. Administrative Vorteile und Neutralitätsaspekte liegen auf der Hand. Gerade die Tatsache, dass die NICs sehr ungleich auf unterschiedliche Einkunftsarten anfallen, steht einer Gleichbehandlung sämtlicher Einkünfte stark im Wege (Mirrlees et al., 2012, 664). Anpassungen beim NIC System werden sogar als der weitaus größere Beitrag zur Senkung der Anreize zur Umqualifikation von Einkünften gesehen als jede andere Maßnahme (Mirrlees et al., 2011b, 354). Gleichzeitig darf nicht verkannt werden, dass es politisch sehr rational ist, ein separates System beibehalten zu wollen (Mirrlees et al., 2011a, 128).

### 3.1.2 Behandlung von Kapitaleinkommen

Als nächstes Element der Bemessungsgrundlage soll auf die Besteuerung von Kapitaleinkommen eingegangen werden. Innerhalb des Reviews nimmt diese Thematik einen sehr großen Bereich ein und die vorgeschlagenen Änderungen gehören zu den grundlegendsten, die vom Review gemacht werden. Zunächst erfolgt eine kurze Vorstellung der aktuellen Behandlung von Kapitaleinkünften bevor anschließend der Reformvorschlag vorgestellt und diskutiert wird.

Um die verschiedenen Formen der Besteuerung kurz darzustellen, wählen Mirrlees et al. (2011a, 297 f.) eine Methodik, die auf „Dreierkürzeln“ basiert. Die drei Elemente der Kürzel stellen jeweils eine Stufe im Lebenszyklus eines Investitionsgegenstandes dar. Als erstes wird betrachtet, ob die Einkommenserzielung voll zu versteuern (T, für *taxed*) ist oder nicht besteuert (E, für *exempt*) wird. Die zweite Stufe beschreibt die steuerliche Behandlung laufender Erträge, wobei diese voll versteuert (T), teilweise bzw. begünstigt besteuert (t) oder steuerfrei (E) sein können. An dritter Stelle wird beschrieben, wie der Verkauf oder eine anderweitige Auflösung der Investition steuerlich behandelt werden. Auch diese kann entweder voll zu versteuern (T) oder steuerfrei sein (E).

Beispielsweise ergibt eine Arbeitseinkommensteuer gemäß dieser Methodik das Kürzel TEE, eine reine Ausgabensteuer hingegen das Kürzel EET. Eine Einkommensteuer mit getrennten Tarifen für unterschiedliche Einkommensarten, eine sogenannte Schedulessteuer, die für laufende Kapitaleinkünfte eine begünstigte Besteuerung vorsieht, wird in dieser Systematik mit TtE bezeichnet.

### 3.1.2.1 Beschreibung des bisherigen Systems

Das bisherige System unterscheidet sich vom Vorschlag des Reviews insbesondere dadurch, dass die Besteuerung der Kapitaleinkommen in zwei verschiedene Steuern aufgegliedert ist. Neben der Kapitaleinkommensbesteuerung existiert noch eine separate Besteuerung von Wertzuwächsen in der CGT. Beide Steuern haben eigene Tarifverläufe und Bemessungsgrundlagen und die Identifikation der Gesamtbelastung eines Investitionsobjektes über seinen gesamten Lebenszyklus fällt schwer.

#### 3.1.2.1.1 Besteuerung von Kapitaleinkommen

Die aktuelle Besteuerung von Kapitaleinkommen stellt einen sprichwörtlichen Dschungel von Herangehensweisen dar, durch den sich Steuerpflichtige und Verwaltung kämpfen dürfen. Praktisch jede Form der Ersparnis wird unterschiedlich besteuert. *Pension saving* und selbstgenutztes Wohneigentum sind hierbei die beiden Vermögensanlagen, die die günstigste Besteuerung erfahren (Mirrlees et al., 2011a, 290).

Selbstgenutztes Wohneigentum erfährt eine TEE Besteuerung und bietet insofern die Möglichkeit, sämtliche Erträge aus der Investition steuerfrei zu vereinnahmen. Dieselbe Behandlung erfahren spezielle *Individual Savings Accounts* (ISA), in denen Privatpersonen Aktien oder Spareinlagen halten können, wobei eine Obergrenze von gut 10.000 Pfund an jährlichen Einzahlungen in den Account gilt (Mirrlees et al., 2011a, 319).

*Pension saving* wird nach dem EET Prinzip besteuert (Mirrlees et al., 2011a, 298). Diese Methodik entspricht einer klassischen Ausgabensteuer, also der Vollversteuerung im Bezugszeitpunkt bei kompletter Freistellung während der Ansparphase und einer Einzahlung aus un versteuerten Einkünften. Einzig der Arbeitnehmeranteil bei gesetzlichen Einzahlungen in die Rentenkasse ist mit NICs belastet. Der Arbeitgeberanteil hingegen ist von NICs freigestellt (Mirrlees et al., 2011a, 320). Darüber hinaus wird das *pension saving* noch zusätzlich subventioniert, da 25 % der Bezugs-summe am Ende sogar steuerfrei erhalten wird. Dieser Anteil hat dann effektiv eine EEE Besteuerung. Auch fürs *pension saving* gilt eine Einzahlungsbegrenzung sowie außerdem eine Höchstsumme, die ohne zusätzliche steuerliche Belastung insgesamt in dem System angespart werden darf (Mirrlees et al., 2011a, 336). Für alle anderen Ersparnisformen außer *pension saving* gilt ebenfalls, dass in Bezug auf die NICs eine TEE Behandlung zutrifft. Erträge werden nicht mit NICs belastet, aber bei Einzahlungen erfolgt auch kein Ausgleich für eine vorherige Belastung durch NICs (Mirrlees et al., 2011a, 321).

Dividendeneinkünfte sind demgegenüber schon steuerlich weniger vorteilhaft. Für sie gilt, dass sie zwar prinzipiell mit 10 % bzw. für Steuerzahler im höheren Grenzsteuersatz mit 32,5 % belastet werden, jedoch wird diese Belastung über einen Steuerkredit wieder reduziert, weshalb sie effektiv

mit 0 % bzw. 25 % einkommensteuerlich belastet sind. Dies soll die Körperschaftsteuerliche Vorbelastung ausgleichen und eine annähernde Gleichbelastung mit Arbeitseinkünften herstellen (Adam et al., 2010, 58).

Gewöhnliche Sparkonten oder außerhalb von ISAs gehaltene Aktien werden hingegen besonders stark steuerlich belastet. Es gilt ein TTE Prinzip (Mirrlees et al., 2011a, 321). In Kombination mit der CGT (s. Kapitel 3.1.2.1.2), potentieller unternehmerischer Vorbelastung und der einkommensteuerlichen Belastung der laufenden Erträge ergibt sich also eine Vielzahl an möglichen Gesamtbelastungen für Erträge aus Unternehmensanteilen.

Auch Humankapitalinvestitionen nennt der Review als Ersparnisform und ist der Ansicht, dass diese einer steuerlichen EET Behandlung entsprechen. Begründet wird dies damit, dass die in die Ausbildung investierte Zeit nicht steuerlich belastet wird (Mirrlees et al., 2011a, 298). Inwiefern dies allein eine ausgabensteuerliche Einschätzung rechtfertigen soll bleibt fraglich. Sämtliche monetären Investitionen, solange hierfür nicht explizite Steuerbefreiungen gelten, sind steuerlich voll vorbelastet und insofern liegt eher eine TET Behandlung vor.

Negative Ersparnis, in Form jedweder privater Kreditaufnahme, ist stets TEE besteuert. Kreditzinsen sind für Privatpersonen zumeist nicht abziehbar und Rückzahlungen haben keine steuerliche Wirkung (Mirrlees et al., 2011a, 342). Im Falle von Inflation werden die effektiven Steuersätze auf die verschiedenen Ersparnisformen zusätzlich verzerrt (Mirrlees et al., 2011a, 322). Es erfolgt keinerlei Indexierung in Bezug auf Inflation (Mirrlees et al., 2011a, 344). Außerdem kann die tatsächliche Belastung noch von anderer Seite verzerrt werden, nämlich sobald der Sparer *means-tested transfers* erhält. Diese wirken, sobald sie tatsächlich greifen, wie eine zusätzliche steuerliche Belastung der Ersparnis (Mirrlees et al., 2011a, 312). Wenn die Inanspruchnahme solcher Transfers antizipiert wird, kann die Sparscheidung an sich bereits stark verzerrt werden und zwar wesentlich stärker, als dies durch variierende Steuersätze der Fall wäre (Mirrlees et al., 2011a, 306 f.).

#### 3.1.2.1.2 Capital Gains Tax

Neben der Besteuerung von Kapitaleinkünften in der Einkommensteuer existiert eine separate Steuer auf Wertzuwächse, die CGT. Isoliert betrachtet werden Wertzuwächse günstiger besteuert als andere Einkünfte. Es gilt ein Steuersatz von 18 % für Steuerpflichtige mit Einkünften im Basissteuersatz der Einkommensteuer und 28 % für diejenigen im höheren Steuersatz. Außerdem gilt ein Freibetrag von 10.100 Pfund pro Jahr (Mirrlees et al., 2011a, 325). Darüber hinaus gibt es substantielle Freistellungen für Unternehmen, landwirtschaftlichen Besitz und im Todesfall (Mirrlees et al., 2011a, 344). Für den Steuerpflichtigen günstiger ist die CGT nur, wenn ausschließlich CGT anfällt. Beispielsweise fällt die CGT bei Aktien außerhalb von ISAs zusätzlich zur regulären Besteuerung der laufenden Einkünfte an, wodurch das Halten solcher Aktien insgesamt steuerlich benachteiligt wird (Mirrlees et al., 2011a, 321). Im aktuellen System werden zudem nominale Wertsteigerungen besteuert (Mirrlees et al., 2011a, 325), ohne dass für inflationäre Zuwächse

indexiert wird (Mirrlees et al., 2011a, 321). Außerdem fällt die CGT erst im Zeitpunkt der Veräußerung an und nicht im Zeitpunkt des Wertzuwachses. Dadurch entsteht eine zinsfreie Stundung der Steuerschuld (Mirrlees et al., 2011a, 323).

Gleichzeitig sind in der CGT eine Vielzahl an Sonderbehandlungen angelegt, wodurch die Besteuerung der Wertzuwächse ähnlich der sonstigen Kapitaleinkünfte stark unsystematisch ist (Mirrlees et al., 2011a, 318). Wichtigste Ausnahme ist das private Eigenheim (Boadway et al., 2010, 744). Dieses ist komplett von der CGT freigestellt. Ferner werden Unternehmensanteile und landwirtschaftlicher Besitz steuerlich begünstigt (Mirrlees et al., 2011a, 364). Es existiert ein *entrepreneurs relief*, der die ersten fünf Millionen Wertzuwachs bei Unternehmensanteilen freistellt. Dadurch besteht ein großer Anreiz, unternehmerische Einkünfte in Form von Wertzuwächsen zu gestalten (Mirrlees et al., 2011a, 325). Im Todesfall entfällt sogar jegliche CGT und es erfolgt eine Umschreibung auf den Neubesitzer zum Marktwert ohne steuerliche Wirkung (Adam et al., 2010, 67). Gerade diese Freistellung erscheint Boadway et al. (2010, 772) fragwürdig, da ihrer Ansicht nach Wertzuwächse stets zur Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer gehören und zwar unabhängig davon, ob im Todesfall eine zusätzliche erbschaftsteuerliche Belastung greifen soll oder nicht.

Da nominale Wertsteigerungen besteuert werden, ist der effektive Steuersatz stark von der Inflation abhängig. Um dieser Problematik zu begegnen, werden die oben genannten geringeren Steuersätze angewandt. Hierdurch soll eine typisierende Berücksichtigung der inflationären Verzerrungen erreicht werden (Mirrlees et al., 2011a, 489). Außerdem sollen die geringeren Steuersätze den *lock-in* Effekt jeglicher Wertzuwachsbesteuerung, interpretiert als das Verhalten von Investoren, ihre Vermögensanlagen länger als optimal zu halten, um keine Besteuerung auszulösen, verringern (Mirrlees et al., 2011a, 296). Derartig interpretiert ist der *lock-in* Effekt jedoch ökonomisch bedeutungslos. Der Zeitpunkt des Anfalls der CGT ändert im Barwert nichts am Endvermögen. Relevant für einen potentiellen *lock-in* Effekt ist hingegen der Vergleich der steuerlichen Belastung alternativer Anlageformen. Für Anlagen in Kapitalgesellschaften gilt beispielsweise, dass, solange auch andere (nichtprivilegierte) private Sparanlagen der CGT unterliegen, der *lock-in* Effekt vom Verhältnis des Körperschaftsteuersatzes zur Belastung von Kapitalmarktanlagen abhängt (Homburg, 2015, 257 f.). Ein Hinauszögern der Auszahlung ändert nichts an der auftretenden Belastung. Die einschließende Wirkung definiert sich, neben außersteuerlichen Gründen, darüber, ob eine alternative Anlage höher oder geringer besteuert wird als das einbehaltene Kapital. Ob im britischen Steuersystem insgesamt ein *lock-in* Effekt vorliegt, lässt sich auf Grund der vielfältigen persönlichen Sparmöglichkeiten und deren variierender Besteuerung nicht pauschal sagen.

Tatsächliche *lock-in* oder *push-out* Effekte führen zu einer verzerrten Kapitalallokation. Einzig ein gleicher Steuersatz der Körperschaftsteuer und sämtlicher privater Ersparnisse ist in der Lage, diese Verzerrungen zu vermeiden. Faktisch lädt die begünstigte Besteuerung nur zu Steuervermeidungsmaßnahmen ein (Mirrlees et al., 2011a, 489). Begünstigte Steuersätze auf spezifische Einkunftsarten führen zu einem starken Anreiz, andere Einkommensarten in die begünstigte Form umzuwandeln (Mirrlees et al., 2011b, 347).

Die Behandlung von Wertzuwächsen ist ein schwieriger Balanceakt in der Konstruktion eines Steuersystems (Bradford, 1986, 48 f.). Eine gesicherte Besteuerung der Ersparnis, wie sie mit der CGT erreicht werden soll (Mirrlees et al., 2011a, 364), führt zu gewissen Nichtneutralitäten, die eine Gleichbehandlung sämtlicher Einkunftsarten schwierig werden lässt (Mirrlees et al., 2011a, 326).

### 3.1.2.2 Vorstellung der Rate-of-Return-Allowance

Der Reformvorschlag des Reviews sieht vor, den normalen Ertrag jedweder Sparanlage steuerlich freizustellen, während darüberhinausgehende Erträge steuerlich belastet werden sollen. Dieses System einer Einkommensteuer mit Freistellung der Normalverzinsung wird als *Rate-of-Return-Allowance* (RRA) bezeichnet. Hieraus soll nach Meinung des Reviews ein in Bezug auf die Ersparnisse neutrales Steuersystem resultieren (Mirrlees et al., 2011a, 330). Als modellhafte Annäherung an das Gesamtsystem liegt der Fokus der Reform auf drei Sparanlagen: Sparkonten, Anleihen und Renten (Mirrlees et al., 2011a, 319). Prinzipielle Ansage des Reviews ist, dass die sogenannte RRA für jede Form von Investition oder Ersparnis gelten soll (Mirrlees et al., 2011b, 353). Die RRA stellt dabei sowohl die Normalverzinsung von laufenden Erträgen als auch von Wertsteigerungen der zugrundeliegenden Vermögensgegenstände frei (TtE Behandlung im Sinne der vorherigen Definition) (Mirrlees et al., 2011a, 303). Gemäß des Reviews ermöglicht diese Ausgestaltung eine Gleichbehandlung von Kapitalerträgen und Arbeitseinkünften und eliminiert somit jeglichen Anreiz zur Einkünfteumqualifikation (Mirrlees et al., 2011a, 332).

Damit die Besteuerung des Überverzinsungsanteils der Besteuerung anderer Einkünfte entspricht, muss sich, nach eigener Aussage des Reviews, der entsprechende Steuersatz neben den Einkommensteuersätzen auch an den NICs orientieren (Mirrlees et al., 2011a, 319). Warum dies explizit notwendig ist, wo der Reformvorschlag doch eine Integration der NICs in die Einkommensteuer sowie eine ganzheitliche Umsetzung fordert, bleibt offen. Inwiefern diese Art der Besteuerung von Kapitaleinkünften im Verhältnis zu Arbeitseinkünften neutral ist bzw. welche Art von Neutralität hierbei erreicht wird, wird in Kapitel 3.1.2.2.3 diskutiert. Die Höhe des Steuersatzes auf die Überverzinsung soll sich am Spitzensteuersatz der Arbeitseinkommensteuer orientieren. Für Dividenden und Wertzuwächse bei Unternehmensanteilen, die bereits durch Unternehmensteuer vorbelastet sind, sollen weiterhin reduzierte Sätze gelten (Mirrlees et al., 2011a, 496).

Ein gewisser administrativer Aufwand der RRA Besteuerung wird anerkannt. Vorgesehen ist, dass zwar keine konkrete Buchführung über einzelne Objekte notwendig ist, stattdessen soll jedoch ein privater Anlagenpool gebildet und fortgeführt werden (Mirrlees et al., 2012, 671 f.). Inwiefern die Buchführung über einen Pool einfacher ist als die Buchführung über die Inhalte des Pools bleibt fraglich. Im Verhältnis zum bisherigen System wird jedenfalls mehr Buchführung erforderlich. Insbesondere erfordert das System überhaupt eine Buchführung von jedem Steuerpflichtigen, der in irgendeiner Art TtE besteuerte Erträge erzielt. Für die Steuerpflichtigen stellt dies ungewohnte Maßnahmen dar und eine eindeutige Verkomplizierung des Systems. Die Autoren vergleichen es mit den Pflichten, die im Rahmen der CGT notwendig sind (Mirrlees et al., 2011a, 334), wobei

sie gleichzeitig die aktuelle CGT als hochgradig unzufrieden stellend bezeichnen (Mirrlees et al., 2011a, 326). Die Komplexität des Vorgangs beschränkt sich dabei nicht nur auf die Steuerpflichtigen, sondern wird von Keuschnigg (2011, 441) auch bei der Verwaltung gesehen und ebenfalls mit dem Aufwand der CGT verglichen.

Im Gegensatz zur Feststellung, dass alle Ersparnisformen gleichbehandelt werden sollen, ergibt eine genauere Betrachtung, im Sinne des Reviews anhand der drei Sparanlagen, dass es mit dieser Gleichbehandlung nicht so weit her ist. Konkret wird vorgeschlagen, dass ein persönliches Sparkonto TEE besteuert werden soll. Dies wird als angemessen betrachtet, da solche Konten per Definition keine Überrenditen erzielen können sollen und außerdem kaum eine Möglichkeit besteht, Arbeitseinkommen in Bankzinsen umzuwandeln (Mirrlees et al., 2011a, 331 f.). Dieses TEE Verfahren soll jedoch nur bis zu einer gewissen Höhe an Bankguthaben verfügbar sein, wobei darüber ein TTE Verfahren greift. Optional kann, sofern die notwendigen Buchführungsvorschriften eingehalten werden, die TtE Methode genutzt werden. In diesem TEE Sparkonto soll es analog zu den bisherigen ISAs möglich sein, Unternehmensanteile einzulegen. Hiermit wird die Notwendigkeit der höhenmäßigen Begrenzung begründet, da es sonst Eigentümer-Geschäftsführern möglich wäre, ihre Arbeitseinkünfte in steuerlich begünstigter Form zu erhalten (Mirrlees et al., 2011a, 334). Diese Regelung ändert nichts daran, dass es bis zu der Begrenzung dennoch möglich ist, die entsprechenden Einkünfte zu gestalten. Ebenso bietet dies die Möglichkeit, sehr hochverzinsliche Anlagen mittels TEE besteuern zu lassen. Darüber hinaus wird festgehalten, dass letztlich alle „kleineren“ Vermögensanlagen – wie Girokonten, Bausparverträge oder ähnliches – steuerfrei also TEE behandelt sein sollen, was mit einer sinnvollen Vereinfachung des Systems begründet wird (Mirrlees et al., 2011a, 488).

*Pension saving* soll zudem wie im bisherigen System weiterhin nach dem EET Prinzip besteuert werden. Auch die höhenmäßige Begrenzung soll beibehalten werden. Die Autoren halten dies für sinnvoll, da auf Grund des besonders langen Anlagehorizonts eine grundsätzliche Förderungswürdigkeit dieser Ersparnisform gesehen wird und außerdem andere Methoden (inklusive der RRA Methode) als hoch kompliziert bezeichnet werden (Mirrlees et al., 2011a, 489 f.). Auch zu *pension saving* wird wieder explizit auf die (vermeintlich in die Einkommensteuer integrierten) NICs eingegangen, die, zumindest mit dem Anteil der dem *pension saving* zugeordnet ist, EET behandelt werden sollen. Hierdurch würden die resultierenden Steuereinnahmen einerseits in die Zukunft verschoben (Übergang von TEE zu EET bezüglich des NIC Anteils) aber gleichzeitig auch vergrößert, da die bisherige EEE Behandlung des Arbeitgeberanteils aufgegeben wird (Mirrlees et al., 2011a, 339). Der Erhalt einer EET besteuerten Sparanlage erlaubt es den Individuen, eine gewisse Glättung ihrer Steuerlast zu erreichen. Wäre die EET Methode bei einer weiteren Sparanlage unbegrenzt verfügbar, wäre die Steuersatzglättung besonders gut möglich. Durch eine solche Sparanlage würde aber die steuerlich bewusst erzeugte besondere Vorteilhaftigkeit des *pension saving* reduziert und vermutlich würde eine derartige Anlageform Personen mit höheren Einkommen und höheren Fähigkeiten eher zugutekommen als anderen (Mirrlees et al., 2011a, 342).

Insgesamt resultiert also eine Kombination der steuerlichen Behandlung von Sparkonten wie bei Arbeitseinkünften, einer konsumsteuerlichen Behandlung von *pension saving* und einer auf die Überverzinsung beschränkten Besteuerung anderer Ersparnisse (Feldstein, 2012, 787). Warum hierin eine umfassende und gerade deshalb neutrale Besteuerung sämtlicher Ersparnisse gesehen wird, bleibt unklar. Zudem irritiert, dass eine dem RRA System entsprechende Behandlung von *pension saving* mit dem Argument zu großer Komplexität des TtE Verfahrens abgelehnt wird.

Nach dieser ersten Vorstellung des Systems soll es nun im Detail diskutiert werden. Die Begründung für die Wahl der RRA Methode wird vorgestellt und Vergleiche mit klassischer Einkommensteuer bzw. reiner Konsumsteuer dargestellt. Potentielle Anreiz- oder Verteilungswirkungen werden diskutiert und Betrachtungen zum Normalzins und der Überverzinsung angestellt. Ebenso werden Neutralitätsfragen sowohl zu Zeitpunkt und Art der Ersparnis als auch im Verhältnis zu anderen Einkunftsarten behandelt.

#### 3.1.2.2.1 Grundsätzliche Argumente

Weshalb soll die Freistellung der Normalerträge in Kombination mit einer Besteuerung der Überverzinsung die beste Lösung für die Besteuerung von Kapitaleinkünften darstellen? Als wichtigste Errungenschaft des RRA Ansatzes wird gesehen, dass er dabei hilft, die Spannung zwischen potentieller Steuervermeidung und der Senkung der Spar- und Investitionsanreize zu mindern (Mirrlees et al., 2011a, 475). Wirklich erreicht wird dieses modellhafte Ergebnis hierbei nur für den Normalverzinsungsanteil. Gleichzeitig wird unterstellt, dass der Überverzinsungsanteil, der per Definition im Wesentlichen als ökonomische Rente betrachtet wird, auf Anreize ohnehin nicht reagiert und dessen Besteuerung insofern keine verzerrende Wirkung auslöst. Langfristig wird sich von dem RRA Ansatz erhofft, dass die volkswirtschaftliche Ersparnis insgesamt steigt, eine höhere Kapitalbildung und damit verbundenes Wachstum einsetzt, die Portfolios der Anleger verzerrungsfrei sind, Finanzierungsneutralität entsteht und die Attraktivität des Landes als Investitionsstandort steigt (Keuschnigg, 2011, 445). All diese erhofften Effekte sind aber, wie im Weiteren noch diskutiert wird, fragwürdig.

Die Besteuerung von Ersparnissen stellt eine zentrale Frage des Steuersystems dar (Mirrlees et al., 2011a, 283). Eine optimale Lösung für die Besteuerung von Kapitaleinkommen gemäß ökonomischer Theorie wird von den Autoren nicht gesehen, weshalb zur „Lösung“ dieses Problems auf allgemeine, weit gefasste Konzepte zurückgegriffen wird (Mirrlees et al., 2011a, 284 f.). Innerhalb der klassischen Einkommensteuer verringert die Kapitalbesteuerung die Spar- und Investitionsanreize insgesamt und verzerrt außerdem die Entscheidungen zwischen verschiedenen Anlageformen (Mirrlees et al., 2011a, 476). Der Gegenwartswert des Einkommens ist größer, wenn es zum sofortigen Konsum eingesetzt wird als wenn es für späteren Konsum genutzt wird (Mirrlees et al., 2011a, 295). Für die Verfasser stand im Vordergrund, jedwede Verzerrung intertemporaler Entscheidungen zu vermeiden (Mirrlees et al., 2011a, 384).

Auch zwischen verschiedenen Ersparnisformen soll eine absolute Neutralität erreicht werden (Mirrlees et al., 2011a, 474). Wie bei den meisten Reformideen ist es auch bei Ersparnissen unabhängig von der Gesamtstrategie eine naheliegende Wahl, grundsätzlich Neutralität zu fordern (Adam et al., 2010, 51). Weil dieses Ziel aber sehr hoch gehalten wird, verwundert die zuvor (s. Kapitel 3.1.2.2) erwähnte Ausdifferenzierung bezüglich der drei betrachteten Anlagekategorien doch sehr.

Ein Teil der Begleitliteratur zum Review beschäftigt sich ausschließlich mit der Frage nach der optimalen Höhe der Kapitaleinkommensbesteuerung. Ergebnis hiervon ist, trotz versuchter starker Reduktion des Modells auf die entscheidenden Aspekte, dass sich keine klare Aussage darüber fallen lässt, ob die verzerrende Besteuerung von Kapitaleinkünften größere Wohlfahrtsverluste auslöst als andere verzerrende Steuern (Attanasio und Wakefield, 2010, 703). Gemäß der klassischen Optimalsteuertheorie waren hohe Steuern auf Kapitaleinkommen nicht optimal, neuere Ansätze führen hier aber zu anderen Ergebnissen (Bierbrauer, 2016, 3). Es gibt verschiedene Argumente, die positive Steuersätze auf Kapitaleinkünfte optimal erscheinen lassen: Mobilität der Sparer (Meier und Wagener, 2015, 465), unterschiedliche Abzinsungsfaktoren, ungewisse Lebensdauer, Differenzen im Startvermögen der Individuen auf Grund von Erbschaften und die Möglichkeit Arbeitseinkünfte in Kapitaleinkommen umzuwandeln (Tuomala, 2016, 13 f.). Da die Besteuerung von Kapitaleinkünften nicht einfach nur eine Benutzungsgebühr für die inländische Infrastruktur darstellt, sondern auch der Einnahmeerzielung dient, ist das Erreichen eines effizienten Gleichgewichts schwierig (Griffith et al., 2010, 935).

Über die Besteuerung der Kapitaleinkommen definiert sich, ob eine klassische Einkommensteuer oder eine Konsum- bzw. Ausgabensteuer entsteht (Mirrlees et al., 2011a, 283). Der RRA Ansatz des Reviews entspricht einer konsumsteuerlichen Behandlung. Sobald eine Freistellung der Zinseinkünfte für Privatpersonen gegeben ist, liegt eine solche vor (Griffith et al., 2010, 917). Manche Autoren wie Feldstein (2012, 787) halten eine Arbeitseinkommensteuer mit anschließender Freistellung der (gesamten) Zinseinkünfte für neutral, gerecht und einfach.

Die Befürworter einer Konsumsteuer sind der Meinung, dass diese effizienzförderlich ist, da sie Zusatzlasten der Ersparnis eliminiert, die volkswirtschaftliche Ersparnis erhöht und dass sie wesentlich einfacher als eine Einkommensteuer ist (Avi-Yonah, 2006, 553). Zukünftiges Einkommen zu erwirtschaften, erfordert eine Aufgabe aktuellen Konsums, weshalb Sparen und Investieren (bzw. die Erträge hieraus) als Kosten der Einkommenserzielung abziehbar sein sollten (Mirrlees et al., 2012, 660). Eine einkommensteuerliche Berücksichtigung der Zinsen benachteiligt hingegen im Barwert Sparer (Zodrow, 2003, 394). Sowohl eine zinsbereinigte Einkommensteuer, eine Einkommensteuer mit Freistellung der Normalverzinsung oder eine reine Konsumsteuer führen alle zu intertemporaler Neutralität, wobei dies Ergebnis nur bei konstanten Grenzsteuersätzen der Individuen über die Lebenszeit erreicht wird (Mirrlees et al., 2011a, 285). Außerdem gilt die Gleichheit der Methoden nur in Abwesenheit übernormaler Erträge (Mirrlees et al., 2011a, 297). Schwankende Steuersätze benachteiligen in Einkommensteuern mit (Normal-)Zinsfreistellung diejenigen

mit variierenden Einkommen, in einer Konsumsteuer diejenigen mit variablem Konsum (Mirrlees et al., 2011a, 315). Auch die Sparanreize können durch schwankende Steuersätze bei einer Konsumsteuer verzerrt werden (Mirrlees et al., 2011a, 304 f.).

Innerhalb umfassender konsumsteuerlicher Systeme ist keine Inflationsanpassung notwendig, die Abschreibungsregeln sind irrelevant und Wertzuwächse müssen nicht überwacht werden (Zodrow, 2003, 394 f. / Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 342). Diese Vereinfachungen gelten jedoch nur im Sinne von Barwertbetrachtungen. Sich ändernde Zinsen oder im RRA System falsch gesetzte Zinsen können die zugrundeliegenden Annahmen außer Kraft setzen und Verzerrungen hervorrufen. Selbiges gilt für die theoretisch gegebene Investitionsneutralität (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 343) des RRA Systems. Darüber hinaus betrachten manche eine Konsumbesteuerung als grundsätzliche Vereinfachung der Besteuerung (Kay, 2010, 658) und erwarten, dass diese wesentlich robuster gegenüber Umgehungsmaßnahmen sei (Kay, 2010, 657). Weite Teile dieser Vereinfachungserwartungen basieren wohl auf der primär theoretischen Betrachtung derartiger Steuersysteme. In einem solchen Modell würde wahrscheinlich auch eine reguläre Einkommensteuer gut aussehen. Tatsächliche Konfliktpunkte aus existenten Einkommensteuersystemen bzw. diejenigen Aspekte, die sie besonders komplex erscheinen lassen, müssten bei einer Konsumsteuer Berücksichtigung finden. Konflikte dem Grunde oder der Höhe nach um Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Zinsschranken verschwinden nicht einfach, weil eine Konsumsteuer in Kraft tritt. Bleiben die politischen Vorstellungen, die zu diesen Problemen bei der Umsetzung einer Einkommensteuer geführt haben, in Kraft, dann werden vergleichbare Regelungen in einer Konsumsteuer notwendig sein (Avi-Yonah, 2006, 553). Gibt der Gesetzgeber stattdessen die politischen Vorstellungen auf, sind die Vereinfachungen auch in einer regulären Einkommensteuer möglich (Zodrow, 2003, 397). Zudem ließe eine Konsumsteuer vermutlich neue Probleme entstehen, die den bisherigen Einkommensteuersystemen fremd sind. So müssten beispielsweise private Investitionen in einer Konsumsteuer dezidiert berücksichtigt werden.

Gegenüber einer reinen Konsumsteuer hat der RRA Ansatz in der praktischen Umsetzung Vorteile. Das Steueraufkommen entsteht zum frühestmöglichen Zeitpunkt und Steuererstattungen greifen nur, wenn sie mit tatsächlichen Erträgen verrechnet werden (Mirrlees et al., 2011a, 489). Soweit Sparen aus versteuertem Einkommen erfolgt, werden die Probleme, die bei einer reinen Konsumsteuer im Wegzugsfall entstehen, eliminiert (Mirrlees et al., 2012, 673). Ein Problem, das Verfechter von Konsumsteuern wie Wagner (2012, 666) bei den Betrachtungen gerne außen vor lassen bzw. versuchen, es möglichst klein zu reden. Vorteilhaft an einer reinen Konsumsteuer ist hingegen, dass den Individuen Möglichkeiten zur Steuersatzglättung gegeben werden. In einer reinen Konsumsteuer kann durch angepasstes Ausgabenniveau ein lebenszeitlich konstanter Steuersatz erreicht werden (Zodrow, 2003, 405). Der Übergang von einer regulären Einkommensteuer zu einer Einkommensteuer mit Freistellung der Normalverzinsung erreicht diese Möglichkeiten der Steuersatzglättung nicht. Die Effizienzgewinne, die aus verzerrungsfreien Sparentscheidungen resultieren sol-

len, können ebenfalls nur für den Normalverzinsungsanteil in Anspruch genommen werden (Auerbach, 2012, 691). Wie Auerbach (2012, 691) weiter ausführt, bietet die Variante der Normalzinsfreistellung administrativ große Vorteile gegenüber einer Umstellung auf ein TEE oder EET System. Vorhandene Vermögensgegenstände müssen nicht identifiziert und mit Übergangsregelungen belegt werden, um steuerlich relevante *windfall gains* oder *losses* zu vermeiden.

Die Besteuerung von Kapitaleinkommen hat darüber hinaus Auswirkungen auf das Arbeitsangebot. Sie kann die Arbeitsanreize gleichermaßen senken wie eine Einkommensteuer es macht, wenn man die Besteuerung als Minderung der zukünftigen Konsummöglichkeiten durch die Erzielung von Arbeitseinkünften in der Gegenwart betrachtet. Gleichzeitig würde eine positive Kapitalbesteuerung erlauben, andere Arbeitsanreize senkende Steuern zu mindern, und somit insgesamt das Arbeitsangebot zu erhöhen (Mirrlees et al., 2011a, 294). Die ideale Höhe des Steuersatzes von Arbeits- und Kapitaleinkommen könnte effizienztheoretisch durch die Komplementarität heutigen oder zukünftigen Konsums mit der Freizeit bestimmt werden. Solange Unklarheit darüber besteht, welches der beiden Elemente freizeitskomplementärer ist, würde sich mangels Gründen zum Abweichen anbieten, beides gleichmäßig zu besteuern (Boadway, 1990, 61).

Ist man hingegen der Ansicht, dass zukünftiger Konsum (Ersparnisbildung) freizeitskomplementärer ist, dann sollte dieser sogar stärker besteuert werden (Mirrlees et al., 2011a, 308). Auch wenn Steuerpflichtige auf Grund von Risikoaversion potentiell mehr sparen als sie brauchen, könnte eine positive Kapitaleinkommensteuer effizient sein. Die Überersparnis könnte bei Realisation eine Senkung des Arbeitsangebots bewirken, was durch die Besteuerung unwahrscheinlicher gemacht werden würde. (Mirrlees et al., 2011a, 308)

Werden Kapitaleinkünfte hingegen nicht besteuert, ergibt sich eine deutliche Vorteilhaftigkeit von Finanzinvestitionen gegenüber Humankapitalinvestitionen. Auf Grund von, zumeist in jungen Jahren auftretender, Kreditrationierung sind finanzielle Investitionen grundsätzlich schon gegenüber Humankapitalinvestitionen begünstigt. Werden darüber hinaus die Erträge der Finanzinvestitionen nicht besteuert, ergeben sich wahrscheinlich zu geringe Investitionen ins Humankapital (Mirrlees et al., 2011a, 307 f.). Solange das Steuersystem Humankapitalinvestitionen verzerrt, ist eine gewisse Verzerrung der Normalverzinsung von Finanzinvestitionen effizienzförderlich (Mirrlees et al., 2011a, 310 f.).

Die Art der Besteuerung der Ersparnisse ist ein Weg, um eine größere Gleichheit bezogen auf das Lebensinkommen zu erreichen (Mirrlees et al., 2011a, 283), wobei der Reformvorschlag nach eigener Ansicht hierzu einen großen Beitrag leistet (Mirrlees et al., 2011a, 345). Die objektive Wichtigkeit der Besteuerung der Ersparnisse nimmt dabei gemäß des Reviews zu, je mehr man den Individuen bewusste Konsumglättung unterstellt bzw. inwiefern man glaubt, dass die Individuen auf Anreize zur Ersparnisbildung reagieren. Ob sie dies tatsächlich tun, wird dabei offen gelassen (Mirrlees et al., 2011a, 286 ff.).

Ein weiterer Vorteil des RRA Systems soll sein, dass es immun gegenüber Inflationsverzerrungen ist, da es für die Freistellung nicht darauf ankommt, ob diese durch Verzinsung oder Inflation zustande gekommen ist (Mirrlees et al., 2011a, 303). In einer klassischen Einkommensteuer führt Inflation zu Verzerrungen bei nominalen Wertsteigerungen (Mirrlees et al., 2012, 673). Solange nominale Erträge besteuert werden, ist in einem solchen System die reale Steuerbelastung von Kapitaleinkünften stets höher als die nominelle (Sørensen, 2005, 781). Eine volle Indexierung für Inflation bei Kapitalerträgen wird allgemein als zu schwierig erachtet, solange sie aber nicht betrieben wird, hemmt eine klassische Einkommensteuer Investitionen, erzeugt *lock-in* Effekte und verzerrt die Wahl zwischen verschiedenen Investitionsmöglichkeiten (Mirrlees et al., 2011b, 336). Im RRA Modell wird ein nominaler Zinssatz der Freistellung zugrunde gelegt, wodurch all diese Schwierigkeiten überwunden werden.

Ein Problem des RRA Systems ist, dass die Bestimmung der Normalverzinsung in der Realität weitaus komplizierter ist als in einer Modellwelt. Als Anhaltspunkt für die Normalverzinsung wird empfohlen, sich an Staatsanleihen mit mittlerer Laufzeit zu orientieren. Deren Rendite lässt sich am Markt beobachten, inwiefern sie jedoch für alle Wirtschaftssubjekte einen angemessenen risikofreien Zins darstellt ist fraglich. Selbst wenn dies jedoch unterstellt wird, bleibt ein weiteres Problem erhalten, nämlich die Tatsache, dass dieser Zins ständig schwankt. Für die Neutralitätseigenschaft des Vorschlags ist es nämlich zwingend notwendig, dass die RRA permanent dem risikofreien Zins entspricht (Mirrlees et al., 2011a, 302). In einer periodischen Steuer wie der Einkommenssteuer, die typischerweise auf Jahresbasis festgeschrieben wird, gestaltet sich dies schwierig. Bei nur jährlicher Anpassung des Zinses liegt dieser ständig neben dem tatsächlichen Zinssatz. Häufigere Anpassung führt aber zu stark steigendem administrativen Aufwand. Als Vereinfachung würde sich hier eine Zinssatztypisierung in Form einer Glättung des schwankenden Marktzins anbieten, was aber dem Neutralitätsgedanken zuwiderläuft (Hey und Steffen, 2016, 72 f.).

Die geschilderten Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Normalverzinsung treten in ähnlicher Form bei der Bewertung der zugrundeliegenden Bestände auf. Die Bewertung von Strömen, wie sie typischerweise in einer Einkommensteuer notwendig ist, ist allgemein leichter als von Beständen. Eine RRA würde aber ähnlich einer Vermögensteuer eine jährliche Bewertung von Beständen notwendig machen. Historisch zeigt sich, dass eine derartige Bewertung mit sehr hohen Vollzugskosten einhergeht (Homburg, 2015, 55 f.). In der Umsetzung könnte die Bewertungsproblematik der Bestände eine weitaus größere Dimension annehmen, als die oftmals problematisierte Definition der typisierten Normalverzinsung.

Ebenso problematisch ist, dass das ganze Modell zur RRA auf einer annahmegemäß linearen Einkommensteuer basiert. Tatsächliche progressive Tarifverläufe mit mehreren verschiedenen oder gar ständig ändernden Grenzsteuersätzen passen nicht in dieses Modell (Auerbach, 2012, 691). Die Anpassung des Steuersatzes auf die Überverzinsung kann insofern stets nur angepasst auf einen einzigen der Grenzsteuersätze des Tarifverlaufs für Arbeitseinkünfte sein. Typischerweise wird dies

der Spitzensteuersatz sein. Für alle anderen Grenzsteuersätze bleiben dann Nichtneutralitäten erhalten und es entstehen potentielle Verzerrungen.

Als positiver Aspekt des RRA Systems gilt, dass es riskante Investments fördert. Dies geschieht insofern, und nur dann ist das System neutral im Sinne des Reviews, wie ein tatsächlicher Ausgleich für Minder- oder Negativverzinsungen erfolgt. Ohne diesen Ausgleich bietet das System stattdessen Anreize riskante Projekte zu unterlassen (Mirrlees et al., 2011a, 303). Entstehende Minderverzinsungen müssen im Anschluss vortragsfähig sein, wobei der Vortrag selbst mit dem risikofreien Zins verzinst wird (Mirrlees et al., 2011a, 334). Selbst bei Einhaltung dieser Bedingungen ist die Neutralität nur gewährleistet, wenn der verzinsliche Vortrag später durch tatsächliche positive Erträge ausgeglichen wird (Sørensen, 2005, 787). Wenn man dieses Risiko für die Neutralitätseigenschaft des Vorschlags eliminieren wollte, müsste man statt Vorträgen tatsächliche Erstattungen für Minderverzinsungen gewähren. Diese Methode widerspricht aber jedem fiskalischen Interesse und birgt außerdem große Gefahren, missbraucht zu werden. Einer der Gründe, weshalb das RRA System als attraktiver im Verhältnis zu einer echten Konsumsteuer gesehen wird, ist gerade, dass die Steuereinnahmen im frühestmöglichen Zeitpunkt entstehen (Mirrlees et al., 2011a, 302). Eine Konsumsteuer könnte dieselbe Besteuerung von Überverzinsungen erzeugen, wobei dies administrativ grundsätzlich einfacher wäre. Die Einkünfte für den Steuergläubiger entstehen jedoch bei einer Konsumsteuer erst wesentlich später (Spiritus und Boadway, 2017, 1). Unabhängig von der politischen Attraktivität die Einkünfte möglichst früh zu vereinnahmen, existieren zwischen den beiden Entstehungszeitpunkten große Gefahren, dass die Steuerzahlung letztendlich komplett ausbleibt.

#### 3.1.2.2.2 Normal- vs. Überverzinsung

Dem Review zufolge ist die Freistellung des normalen Ertrags von Investitionen bzw. Ersparnissen gerechtfertigt. Eine Besteuerung dieser Normalverzinsung würde lediglich die Entscheidungen über das Arbeitsangebot und den Konsum in einer lebenszeitlichen Perspektive verzerren (Mirrlees et al., 2011a, 284). Die Freistellung des Normalzinses bewirkt diesbezüglich Neutralität (Finke, 2013, 97). Zumindest für Anlagen, die nur Erträge in Höhe des Normalzinses erzielen, bewirkt eine derartige Besteuerung eindeutig eine Steuersenkung. Insofern wird zudem ein potentieller Druck zur Kapitalflucht gesenkt (Griffith et al., 2010, 916).

Der wesentliche Effizienzgewinn durch die Normalzinsbefreiung besteht in der verzerrungsfreien Sparentscheidung (Homburg, 1997a, 112). Diese soll nach Ansicht des Reviews insbesondere für Phasen der Arbeitslosigkeit oder des Alters wichtig sein, da mittels der Ersparnisse hierfür vorgesorgt wird (Mirrlees et al., 2011a, 284). Wirklich überzeugen kann dieses Vorsorgeargument jedoch nur für relativ wohlhabende Individuen. Alle anderen, die potentiell auf Transferleistungen angewiesen sind, verringern mittels ihrer Ersparnis nur die eigenen Ansprüche, sofern vorhandenes Vermögen den Transferanspruch mindert. Soweit die Anrechnung eigener Ersparnisse oder der Erträge daraus relativ hoch ist (z. B. bei *means-tested transfers*), würden sich derartige Steuerpflichtige durch die Ersparnis in der Erwerbsphase schlechter, in der Transferphase aber nicht besserstellen.

Die positive Wirkung aus der verzerrungsfreien Sparentscheidung soll eine zunehmende volkswirtschaftliche Ersparnis sein. Ob diese durch die zusätzlichen Anreize einer TtE Besteuerung entsteht, hängt aber beispielsweise davon ab, ob die gewünschte Sparsumme der Individuen endogen ist. Haben diese Individuen stattdessen fest definierte Sparziele, würde eine Steuersenkung eher eine Senkung der Spartätigkeit auslösen. Empirische Befunde ergeben kein schlüssiges Bild, ob Steuersenkungen die Sparquote erhöhen (Avi-Yonah, 2006, 553) und die Begleitliteratur zum Review selbst kommt zu dem Schluss, dass Änderungen in den Zinssätzen, auch soweit sie steuerinduziert sind, vermutlich keine großen Auswirkungen auf das Sparniveau haben (Attanasio und Wakefield, 2010, 677). Hinzu kommt der Punkt, dass Verzerrungen durch klassische Einkommensteuern im Verhältnis zu diesem System nur den Normalzinsanteil der Erträge betreffen. Solange dieser Normalzinsanteil annahmegemäß hinreichend klein ist, ist das gesamte Argument für eine Normalzinsfreistellung fruchtlos (Auerbach, 2012, 688 f.).

Mit der Freistellung der Normalverzinsung einher geht ein Bedarf zur Gegenfinanzierung, der entsprechend stärker verzerrende andere Steuern voraussetzt. Ob somit in der Summe ein positiver Effekt resultiert, bleibt offen (Homburg, 1997a, 112 f.). Gerade der Gegenfinanzierungsteil des Vorschlags ist problematisch. Die Besteuerung der Überverzinsung soll in ihrer Höhe nur dem Spitzensteuersatz der Arbeitseinkommensteuer entsprechen, insofern wird an dieser Stelle kein im Verhältnis zum bisherigen System erhöhtes Aufkommen erzielt. Auch an keiner anderen Stelle des Reviews werden explizit Steuererhöhungen gefordert. Der eigene Anspruch der Aufkommensneutralität bei gleichzeitiger Einführung eines RRA Systems ohne explizite Gegenfinanzierung lässt den Leser insofern unbefriedigt zurück. Kapitaleinkünfte insgesamt hingegen wie Arbeitseinkünfte zu besteuern, auf Basis des Arguments das alle Einkommen gleich besteuert werden sollten, hält der Review für falsch. Ersparnisse bzw. die Normalerträge aus diesen sind gemäß des Reviews eben gerade kein Einkommen, sondern schlicht verschobener Konsum (Mirrlees et al., 2011a, 315). Hieran zeigt sich bereits, dass die zuvor geforderte Gleichbehandlung aller Einkommen, wie bereits erwähnt wurde, eben stark davon abhängt, was als Einkommen definiert wird.

Eine derartige Definition von Einkommen führt politisch und moralisch zu schwierigen Ergebnissen. Resultiert es doch in einem Steuersystem, in dem die allerreichsten Bürger, solange sie annahmegemäß nur Normalerträge auf ihr Kapital erzielen, keinerlei direkte Steuer zu zahlen haben (Isaac, 1997, 313). Sofern diese Normalerträge einen reinen Inflationsausgleich darstellen, entsteht hierdurch auch kein Kaufkraftzuwachs (Wagner, 2012, 661). Enthalten sie hingegen eine Realverzinsung, wird der resultierende Zustand gesellschaftlich noch problematischer. Konsumsteuern ermöglichen, sofern eine Realverzinsung enthalten ist, eine steuerfreie Akkumulation von Einkommensquellen. Mit diesen Einkommensquellen ist ein Zuwachs an wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Macht verbunden, der in einem demokratischen Gemeinwesen nicht steuerfrei bleiben sollte (Avi-Yonah, 2006, 554 ff.). Jede Form von Zinsbereinigung für Kapitaleinkünfte lässt sich parallel Steuern zahlenden Arbeitnehmern nur sehr schwer vermitteln, da sie die theoretischen Grundlagen zu Barwerten zukünftiger Zinsen üblicherweise nicht kennen (Homburg, 1997a, 112). Selbst wenn

sie diese kennen würden, wäre die Akzeptanz des Inflationsausgleichs immer noch fraglich, die der steuerfreien Realverzinsung hingegen unvorstellbar. Außerdem basiert das in diesen Modellen definitiv verschwindende Zinseinkommen auf Annahmen darüber, dass keinerlei Vermögensverschiebungen in Form von Erbschaften oder Schenkungen erfolgen (Homburg, 1997a, 112), was eine herausfordernde Annahme für die Realität darstellt.

Gemäß des Reviews bedeutet eine Besteuerung des Normalzinses ausdrücklich nicht, dass reichere Individuen stärker besteuert werden, sondern ausschließlich, dass diejenigen die lieber morgen als heute konsumieren steuerlich belastet werden (Mirrlees et al., 2011a, 293). Diese Feststellung ist in mehrerlei Hinsicht fragwürdig. Einerseits fällt sicherlich ein verhältnismäßig höherer Anteil aller Zinserträge bei wohlhabenderen Personen an und andererseits zeigt allein die Tatsache, dass man zu einer Konsumverschiebung in der Lage ist eindeutig, dass man überschüssige finanzielle Mittel hat. Wer wirklich arm ist, kann keineswegs frei entscheiden, ob er lieber morgen als heute konsumiert. Derartige Wahrnehmungsprobleme bzw. Wertungsfragen bezüglich der steuerlichen Freistellung von Kapitaleinkünften stehen jeder Umsetzung von Plänen zur Zinsfreistellung im Weg (Zodrow, 2003, 401). So hat beispielsweise die in Kroatien eingeführte Freistellung der Kapitaleinkünfte stark unter diesem Problem gelitten (Zodrow, 2003, 405) und wurde zeitnah wieder abgeschafft.

Im Gegensatz zu einer reinen Arbeitseinkommensteuer bzw. einem TEE Prinzip ist die TtE (wie die EET) Variante in der Lage, Überverzinsungen in der Steuerbasis zu berücksichtigen (Mirrlees et al., 2011a, 298). Dies ist beispielsweise deshalb attraktiv, weil Überverzinsungen zu besteuern eine Möglichkeit darstellt, steuerlich auf *windfall gains* zuzugreifen (Spiritus und Boadway, 2017, 1). Die nachgelagerte Besteuerung in einer Konsumsteuer bezieht diese Überverzinsungen jedoch erst sehr spät ein. Das TtE Prinzip hingegen ermöglicht es, die Steuerzahlung an den frühestmöglichen Zeitpunkt zu legen (Boadway, 2012, 18 f.). Diese Besteuerung der Überverzinsung soll verzerrungsfrei wirken, da sie ökonomische Renten betrifft. Dies wird jedoch nur für lokal-spezifische Renten uneingeschränkt so gesehen. Unternehmensspezifische oder andere mobile Renten hingegen lassen sich so nicht verzerrungsfrei besteuern. Außerdem gilt die Neutralität nur solange potentielle Investoren kontinuierliche Investitionsentscheidungen fällen können. Sind diese Entscheidungen hingegen eher diskreter Art, ist eine Steuer auf ökonomische Renten nicht mehr neutral (Griffith et al., 2010, 927). Auch Skaleneffekte von Investitionen können, durch resultierende Mehrerträge für wohlhabendere Investoren und damit einhergehende Verteilungswirkungen, die theoretische Optimalität der RRA beeinträchtigen (Spiritus und Boadway, 2017, 31).

Auf der administrativen Ebene ist die Besteuerung von Überverzinsungen herausfordernd. Viele Finanzprodukte haben starke Schwankungen zwischen Gewinnen und Verlusten, einige haben überhaupt keine beobachtbaren Erträge während ihrer Laufzeit (Feldstein, 2012, 786). Technisch ist es zudem unmöglich Überverzinsungen, die ökonomische Renten darstellen, zu besteuern ohne

zugleich jedweden zusätzlichen Ertrag, der auf der Risikohaftigkeit einer Investition beruht, gleichermaßen zu besteuern. Die Besteuerung dieser Risikozuschläge ist aber ökonomisch betrachtet überhaupt nicht effizient (Spiritus und Boadway, 2017, 1).

Der Review erkennt diesen Punkt prinzipiell, scheint ihn aber eher einseitig aufzunehmen, da aus diesem Zusammenhang ein Umverteilungsargument konstruiert wird. Individuen mit größeren Fähigkeiten investieren demzufolge mehr in riskante Assets, weshalb eine Besteuerung dieser Risikozuschläge eine Umverteilung ermöglicht (Mirrlees et al., 2011a, 309). Grundsätzlich fragwürdig ist auch die Entscheidung des Reviews einerseits auf Grund der angeblich unelastischen Reaktion auf die Besteuerung der Überverzinsung überhaupt das RRA System zu fordern und es mit besonders hoher Effizienz der Besteuerung zu begründen. Andererseits soll diese Überrendite aber nur in gleicher Höhe wie sämtliche anderen Einkünfte besteuert werden, wobei diese Besteuerung der sonstigen Einkünfte jeweils mit dezidiert verzerrender Wirkung einhergeht. Wie bereits erwähnt wurde, ist der Review allgemein der Ansicht, dass unelastische Reaktionen tendenziell stärker besteuert werden sollten und im Rahmen des Einkommensteuertarifverlaufs bzw. den dort eingebauten Anreizeffekten (s. Kapitel 3.1.3) für bestimmte Gruppen wird dies ausführlich genutzt bzw. vorgeschlagen. Einzig konsequent in diesem Sinne wäre es, die Überverzinsung von Kapitalerträgen besonders hoch zu besteuern. Dies könnte eine gerechtere Besteuerung zwischen Kapital- und Arbeitseinkünften ermöglichen (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 343).

#### 3.1.2.2.3 Neutralität des Sparens

Wesentliches Ziel bei der Einführung der RRA ist die Erreichung von Neutralität. Neutralität soll dabei in erster Linie bezüglich des Zeitpunkts und der Art der Ersparnis verwirklicht werden. Steuerliche Gestaltungsmaßnahmen stehen hingegen nicht im Vordergrund. Die RRA Methode führt außerdem zu einer Umstellung von einer Einkommens- zur Konsumbesteuerung, worauf ebenfalls eingegangen wird.

Neutralität gilt, wie vom Review insgesamt gefordert, auch bei der Kapitaleinkommensbesteuerung als Maßstab (Mirrlees et al., 2011a, 285). Diese Neutralität wird aber in Bezug auf Kapitaleinkommen anders interpretiert als sonst. Wo es sonst um die Gleichbehandlung von Einkunftsarten ging oder die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, wird in der Kapitaleinkommensbesteuerung Neutralität als Verzerrungsfreiheit zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum gesehen. Bei Ersparnissen soll also eine Gleichbehandlung unabhängig von Höhe, Zeitpunkt oder Art der Ersparnis erreicht werden (Mirrlees et al., 2011a, 292). Um diese Neutralität vollständig zu erreichen, müsste die negative Ersparnis (Kreditaufnahme) sowie Investitionen ins Humankapital komplett analog besteuert werden (Mirrlees et al., 2011a, 285).

Wie es dem Review häufiger zu eigen ist, wird hier ein theoretisches Ideal an seine Grenze getrieben. Die Herstellung absoluter Neutralität, gleich welcher Art interpretiert, ist komplex und potentiell nicht erstrebenswert. Neutralität gemäß dieses Ansatzes wird zudem nur erreicht, wenn es jedem

Konsumenten möglich ist, zum Normalzins Kredite aufzunehmen und alle Steuerpflichtigen einem konstanten Steuersatz über die Zeit unterliegen (Mirrlees et al., 2011a, 298). In einer progressiven Einkommensteuer ist das per se unerreichbar, aber auch die politische Implikation, dass sich Steuersätze nicht ändern dürften (Mirrlees et al., 2012, 660), erscheint anmaßend.

Jede Besteuerung des Normalzinses verletzt die Neutralität des Zeitpunkts der Ersparnis (Mirrlees et al., 2011a, 292). Eine Kombination von proportionaler Besteuerung der Arbeitseinkünfte in Verbindung mit einer Nullbesteuerung der Normalverzinsung führt hingegen zu einer Gleichheit der impliziten Steuersätze auf Gegenwarts- und Zukunftskonsum. Eine höhere Besteuerung von Kapitaleinkünften verteuert den Zukunftskonsum (Hall, 2010, 650). Verteilungspolitisch klingt letzteres potentiell vernünftig, da es ärmeren Personen üblicherweise nicht möglich ist, nennenswerte Verschiebungen zwischen Gegenwarts- und Zukunftskonsum zu erreichen. Somit wäre allein die Tatsache der Ersparnis ein potentielles Merkmal höherer Fähigkeit. Vom Review wird eine derartig höhere Besteuerung nicht gefordert, obwohl auf vergleichbare *tagging* Ansätze stark eingegangen wird und sie zur Implementation vorgeschlagen werden (s. Kapitel 3.1.3.3).

Eine neutrale Behandlung verschiedener Sparanlagen wird ebenfalls als notwendig erachtet (Mirrlees et al., 2011a, 337). Beschränkungen einer Anlageform fördern nur andere und führen zu einer ineffizienten Kapitalallokation (Attanasio und Wakefield, 2010, 728). Der Review stellt fest, dass letztlich die Freistellung der Normalverzinsung gleichermaßen für Rentenansprüche, Humankapital, Hausbesitz, Finanzanlagen usw. gelten müsste, damit diese Neutralität erfüllt ist (Mirrlees et al., 2011a, 314). Andere Steuerreformvorschläge haben diesem Ziel ebenfalls eine hohe Priorität zugeschrieben (Bateman und Kingston, 2010, 437).

Wie bereits geschildert (s. Kapitel 3.1.2.2), wird diese Gleichbehandlung jedoch nicht konsequent umgesetzt. Aus paternalistischen Gründen wird die Förderung mancher Sparanlagen (insbesondere *pension saving*) als notwendig erachtet (Mirrlees et al., 2011a, 294). Bei allgemeiner Umsetzung der RRA Methode würden sonst möglicherweise unerwünschte Nebeneffekte auftreten, wie beispielsweise eine stark sinkende Bereitschaft in die Altersvorsorge zu investieren (Zodrow, 2003, 398). Ein Fehlschluss ist es hingegen, wenn mancher argumentiert, dass, weil bestimmte Anlageformen auf Grund politischer Motive gefördert werden (z. B. *pension saving* oder Eigenheime), alle anderen Sparformen gleichermaßen gefördert werden müssten, um eine Neutralität zu erreichen (Griffith et al., 2010, 987). Dies würde den offensichtlich bekundeten politischen Willen konterkarieren und als logische Folge eine noch stärkere Begünstigung dieser Anlagen notwendig machen.

Im Gegensatz zu den intensiven Betrachtungen zur Neutralität des Zeitpunkts und der Art der Ersparnis erhalten Gestaltungsmaßnahmen nur eine geringe Aufmerksamkeit. Differenzierte Grenzsteuersätze eines progressiven Tarifverlaufs können für Steuerpflichtige im TtE System sowohl Vor- als auch Nachteile bewirken. Um dies zu vermeiden könnte allen eine Möglichkeit eingeräumt werden, die Art des Besteuerungsregimes selbst auszusuchen. Eine optionale Anwendung

von TtE oder EET Systemen führt aber zu großen Komplikationen, weshalb diese prinzipiell gleichheitsförderliche Maßnahme nicht empfohlen wird (Mirrlees et al., 2011a, 305 f.). Insbesondere, weil eine derartige Option potentiell besonders besser gestellten Individuen zugutekäme (Mirrlees et al., 2011a, 315 f.). Die im Review bereits vorgesehene Institutionalisierung abweichender Besteuerungsregime verschiedener Sparanlagen bietet bereits einen großen Anreiz, hochverzinsliche Produkte in TEE Konten zu verschieben (Auerbach, 2012, 692).

Solange das Steuersystem unterschiedliche Steuersätze für Arbeits- und Kapitaleinkommen vorsieht, besteht ein permanenter Anreiz, diese Steuersatzdifferenz auszunutzen (Griffith et al., 2010, 984). In Bezug auf die CGT wird dieses Problem seitens des Reviews dezidiert festgestellt. Dass es bei einer allgemeinen Zinsfreistellung für Kapitaleinkünfte nicht anerkannt wird, muss daran liegen, dass die theoretische Ansicht, die Normalverzinsung wäre eben kein Einkommen, argumentativ höher gewichtet wird. Unter einem progressiven Tarifverlauf der Arbeitseinkommensteuer und einem proportionalen Steuersatz auf Kapitaleinkünfte ist dieses Problem gegeben. Äquivalenz zwischen der Kapitaleinkommensteuer und dem regulären Einkommensteuertarif kann hierbei nur an einer einzigen Stelle, typischerweise am Spitzensteuersatz, existieren (Griffith et al. 985 f.). Demgegenüber würde ein progressiver Tarifverlauf bei Kapitaleinkünften Arbitragemöglichkeiten zwischen Personen mit unterschiedlichen Steuersätzen eröffnen (Sørensen, 2005, 782).

Nur ein lineares Steuersystem kann derartige Gestaltungsoptionen gänzlich vermeiden. Wird die dadurch gebotene indirekte Progression als nicht hinreichend betrachtet, muss man sich bei der konkreten Umsetzung von Reformvorschlägen mit den in der Praxis anders als im Modell existierenden differenzierten Steuersätzen und ihren Folgen auseinandersetzen. Die Kapitaleinkünfte stattdessen progressiv zu besteuern, ist zudem nicht mit den Neutralitätseigenschaften des RRA Vorschlags kompatibel. Gemäß Mirrlees et al. (2011a, 37 f.) ist es ineffizient, Umverteilung auf diesem Wege zu erreichen und es reicht demgemäß, wenn der Tarifverlauf der Arbeitseinkünfte hinreichend progressiv ist, um eine nicht vorhandene Progression bei Kapitaleinkünften aufzufangen. In den Ausführungen zum Tarifverlauf wird dieser zusätzliche Bedarf an Progressivität jedoch nicht wieder aufgegriffen (s. Kapitel 3.1.3).

Das theoretische Ergebnis einer optimalen Besteuerung von Kapitaleinkünften in Höhe von 0 % ist nicht haltbar, wenn Einkommensumqualifikationen möglich sind. Gewisse Differenzierungen werden daher als notwendig erachtet (Banks und Diamond, 2010, 571). Sind Arbeits- und Kapitaleinkünfte für die Steuerverwaltung nicht exakt zu identifizieren, stellt dies ein Argument für eine klassische Einkommensteuer dar (Tuomala, 2016, 14). Ist keinerlei Identifikationsmöglichkeit gegeben, was für hohe Einkommensgruppen potentiell zutrifft, sollten die Grenzsteuersätze auf beide Einkunftsarten sogar zwingend identisch sein (Tuomala, 2016, 364).

Auch diejenigen, die sich intensiver mit der steuerlichen Behandlung kleiner Unternehmen im Verhältnis zu Arbeitnehmern bzw. Großkonzernen beschäftigen, bevorzugen eine gleichmäßige Besteuerung (Crawford und Freedman, 2010, 1065). Wobei diese Problematik heutzutage nicht

mehr nur kleine Unternehmen betrifft, sondern beispielsweise auch globale *Hedge Fonds* (Alworth, 2010, 998). Darüber hinaus eröffnet jedwede Zinsbereinigung Anreize und einen breiten Gestaltungsspielraum sonstige Einkünfte in Zinseinkommen umzuwidmen. Die Beschränkung auf den Normalverzinsungsanteil mindert diese Problematik etwas, sie kann sie aber nicht eliminieren.

Gleichzeitig führt die Beschränkung der Freistellung auf den gesetzlich festgelegten Normalzins dazu, dass diejenigen, die bei der Kreditaufnahme tatsächlich höhere Kosten tragen, benachteiligt werden (Homburg, 1997a, 114). Wenn im Extremfall nur Arbeitseinkommen voll besteuert werden, alles andere hingegen mit einer Schutzverzinsung belegt ist, dann bestehen immense Anreize beispielsweise bei personenbezogenen Unternehmen bezüglich der Geschäftsführergehälter, Umqualifikationen vorzunehmen (Finke, 2013, 80). Auch bei Darlehen zwischen nahestehenden (juristischen) Personen muss bei Existenz von Zinsfreistellungen weiterhin streng auf deren Angemessenheit geschaut werden (Griffith et al., 2010, 987). Die Gestaltungsmöglichkeiten sind insofern bei Personenunternehmen tendenziell am größten. Grundsätzlich begünstigt ein RRA System jedoch Körperschaften gegenüber Personenunternehmen. Dies gilt sofern differenzierte persönliche Steuersätze existieren, da es dann Körperschaften anders als Personenunternehmen möglich ist, ihre Auszahlungen zu glätten (Sørensen, 2005, 792). Bei der kroatischen Umsetzung einer zinsbereinigten Einkommensteuer wurde bezüglich dieser Gestaltungsmöglichkeiten eine umfangreiche Abwehrgesetzgebung und Kontrollmöglichkeiten implementiert (Zodrow, 2003, 402, 406). Dieses und andere administrative Probleme nehmen der zinsbereinigten Einkommensteuer weite Teile ihrer angeblichen Einfachheit, worauf noch eingegangen wird (s. Kapitel 3.2.4.4).

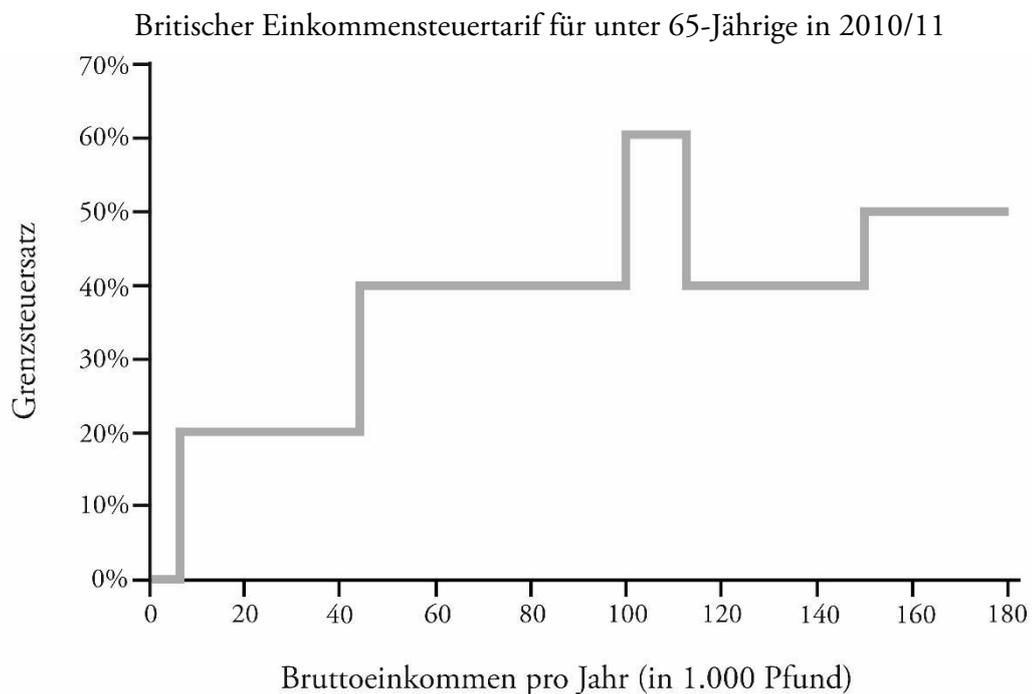
Der letzte betrachtete Aspekt zur Neutralität des Sparens ist die Umstellungsproblematik. Die Einführung einer RRA oder anderer Formen zinsbereinigter Besteuerung bedeutet eine grundsätzliche Veränderung der Besteuerungsprinzipien. An die Stelle der Einkommensbesteuerung tritt eine Konsumbesteuerung. Im Zeitpunkt der Umstellung kommt es hierbei sowohl aus theoretischer wie auch aus politischer Perspektive zu herausfordernden Abwägungen.

Langfristig sollte gemäß der Optimalsteuertheorie die Kapitaleinkommensteuer sinken. Die aktuelle Besteuerung trifft jedoch stets existentes Altkapital, das aus modelltheoretischer Sicht maximal besteuert werden sollte (Banks und Diamond, 2010, 579). Ohne spezifische Übergangsregelungen kommt es im Übergangszeitpunkt zu einer Einmalbesteuerung des vorhandenen Kapitals. Da diese Besteuerung, solange nicht von wiederholten Regelungen ausgegangen wird, keine Verzerrungen auslöst, ist sie für einen großen Teil der Effizienzgewinne einer Umstellung verantwortlich (Banks und Diamond, 2010, 585). Fiskalisch ist es zwar attraktiv auf diese vorhandene Vermögensgrundlage zuzugreifen, politisch jedoch gefährlich, sofern anschließend ein wiederholter Zugriff erwartet wird. In einem zeitkonsistenten Rahmen bedeutet dies jedenfalls, dass die Kapitaleinkommensteuer höher sein sollte als grundsätzlich von der Optimalsteuertheorie angenommen wird (Boadway, 2012, 28).

Da die bisherige Besteuerung in den Vermögenswerten eingepreist ist, bedeutet eine Umstellung *windfall gains* bzw. *losses*, die von den Besteuerten als ungerecht wahrgenommen werden (Mirrlees et al., 2011a, 44). Politisch bedeutet dies, dass sofern Effizienzgewinne erzielt werden, diese primär zukünftigen Generationen zugutekommen, aktuelle Wähler jedoch benachteiligt werden. Insofern erscheint eine Einmalbelastung des Altkapitals sehr unwahrscheinlich, da die resultierende Umverteilung politisch nicht durchsetzbar ist (Avi-Yonah, 2006, 567).

### 3.1.3 Tarif

Der Steuertarif dient dazu, einen Zusammenhang zwischen der Bemessungsgrundlage und dem Steuerbetrag herzustellen. Technisch umgesetzt werden kann dies mittels eines Stufen- oder eines Formeltarifs, wobei in beiden Fällen die Zuordnung des Steuerbetrags entweder direkt (Betragstarif), über die Angabe von Durchschnittsteuersätzen (Durchschnittsatztarif) oder mittels der Angabe von Grenzsteuersätzen (Grenzsteuersatztarif) erfolgt. Darüber hinaus definiert der Tarifverlauf die Progressivität der Einkommensteuer. Mehr Progression erfüllt hierbei die Funktion stärkerer Umverteilung. Der Tarif des britischen Steuersystems zum Zeitpunkt des Reviews entspricht einem progressiven Stufengrenzsatztarif. Dieser wurde von vormals zwei Stufen, Basissatz von 20 % und höherer Satz von 40 %, in 2010 auf eine wesentlich komplexere Struktur aufgestockt.



**Abbildung 2:** Britischer Einkommensteuertarif für unter 65-Jährige in 2010/11 (Mirrlees et al. 2011a, 75)

Im Anschluss an den Freibetrag von 6.475 Pfund folgt die erste Stufe mit 20 % Grenzsteuersatz. Ab 43.875 Pfund gilt ein Grenzsteuersatz von 40 %. Zwischen 100.000 und 112.950 Pfund erhöht

sich dieser auf 60 %, da in diesem Bereich der Grundfreibetrag mit einer Rate von 50 % abgeschmolzen wird. Anschließend fällt der Grenzsteuersatz wieder auf 40 % zurück, ehe er ab 150.000 Pfund auf 50 % ansteigt (Mirrlees et al., 2011a, 74).

Die effektiven Grenzsteuersätze sind noch weitaus komplexer. Auf Grund von Interaktionen mit den NICs, einkommensabhängigen Transfers und Steuerkrediten entsteht ein effektiver Tarifverlauf, der kaum nachvollziehbar bzw. vollkommen erratisch ist (Mirrlees et al., 2011a, 55, 108).

In der Optimalsteuertheorie und demzufolge im Review wird der Einkommensteuertarif im Prinzip als Tarif für Arbeitseinkommen analysiert, da das Fähigkeitsniveau die einzige Variable ist, bezüglich derer sich die Individuen im Modell unterscheiden (Atkinson, 2012, 777). Ziel der Analyse ist ein Tarif, dessen Steuersätze so gesetzt sind, dass bei gegebenem Gesamtaufkommen keine Veränderung der Steuersätze gesellschaftlich vorteilhaft wäre. Gegebene Umverteilungsziele sollen auf die am wenigsten verzerrende Art erreicht werden (Mirrlees et al., 2011a, 60). Der resultierende Steuertarif ist dann nicht optimal für einzelne Gruppen, sondern optimal für jeden Einzelnen, solange dieser unter einem Schleier der Unwissenheit nicht weiß, welches Einkommen er erzielen wird (Homburg, 2001a, 367).

Optimale Grenzsteuersätze eines solchen Tarifs liegen stets zwischen 0 und 100 %. Für den Spitzenverdiener ergibt sich ein optimaler Steuersatz von 0 % (Bastani, 2015, 106). Die Grenzsteuersätze müssen – auch für Geringverdiener (Homburg, 2001a, 383) – strikt positiv sein, da sie den Zweck erfüllen, fähigere Personen von der Imitation weniger fähiger Individuen abzuhalten. Umverteilung wird dabei nur indirekt als Ziel verfolgt. Durch Sicherstellung, dass jeder seine tatsächliche Produktivität umsetzt, wird ein höherer Gesamtoutput erreicht, der dann eine gewisse Umverteilung erlaubt (Homburg, 2001a, 391). Die Individuen unterscheiden sich in diesen Modellen nur an Hand des Fähigkeitsniveaus. Die Berücksichtigung weiterer Dimensionen führt zu Resultaten, in denen weniger Umverteilung optimal ist (Mankiw et al., 2009, 153 f.).

Gemäß des Reviews soll die Vorsteuerverteilung der Einkommen ein wichtiger Faktor in der Bestimmung des optimalen Steuertarifs (Mirrlees et al., 2011a, 71) und Transfersystems sein (Mirrlees et al., 2011b, 341). Die Effizienzverluste, die bei der Erreichung von Progressivität resultieren, können verringert werden, wenn die Vorsteuerverteilung der Einkommen berücksichtigt wird (Mirrlees et al., 2011a, 473). Problematisch hieran ist die Endogenität der Einkommensverteilung (Homburg, 1998, 292) und ihre Veränderlichkeit im Zeitablauf. Eine Fokussierung auf die Einkommensverteilung als Gerechtigkeitsmaßstab gibt zudem der Arbeitsaufnahme des Einzelnen ein zu hohes Gewicht. Wohlfahrtsmaximierend sind andere Lösungen (Banks und Diamond, 2010, 600). Neben der Vorsteuerverteilung der Einkommen sind die Elastizitäten des Arbeitsangebots die zweite, insgesamt sogar noch bedeutendere Variable für die Analysen des Reviews.

### 3.1.3.1 Arbeitsanreize

Die Erhebung von (Arbeits-)Einkommensteuern hat eine verzerrende Wirkung. Durch die Einkommensteuer ändert sich der Preis der Einkommenserzielung und der Anreiz, die eigene Arbeitskraft anzubieten, sinkt. Je höher die Grenzsteuersätze sind, desto stärkere Verzerrungen werden ausgelöst (Bierbrauer, 2016, 4). Wesentliches Interesse des Reviews ist es, bei der Bestimmung des Tarifverlaufs diese Verzerrungen möglichst gering zu halten. Hierfür wird eine möglichst genaue Berücksichtigung der Anreizeffekte von Grenzsteuersätzen auf das Verhalten der Besteuerten als essentiell erachtet (Mirrlees et al., 2011b, 339). Als Maß für die Verhaltensänderungen dienen empirisch bestimmte Arbeitsangebotselastizitäten. Diese werden zur Bestimmung potentieller Grenzsteuersätze genutzt (Creedy, 2011, 368).

In der Begleitliteratur wurden zunächst die empirischen Arbeitsangebotselastizitäten bestimmt auf deren Basis ein Steuersystem erarbeitet werden soll, das die politisch gewünschten Resultate erzeugt. Zielgröße bezüglich des Einkommensteuertarifverlaufs ist die soziale Wohlfahrt. Im Allgemeinen bewerten Gesellschaften und Regierungen Umverteilung von reich zu arm als eine Steigerung der sozialen Wohlfahrt. Steuererhebung ist eine notwendige Voraussetzung für die Umverteilung. An dieser Stelle ist also ausdrücklich eine politische Motivation vorgegeben. Es geht nicht darum, das effizienteste Steuersystem zu erreichen, sondern es sollen bestimmte Wertvorstellungen umgesetzt werden, wobei Mirrlees et al. (2011a, 113) der Ansicht sind, dass Politiker Umverteilung höher bewerten als Arbeitsanreize. Hieraus resultiert ein *trade-off* zwischen dem Wunsch nach Umverteilung und der Notwendigkeit, die Arbeitsanreize hoch zu halten (Mirrlees et al., 2011a, 46 f.), denn die Kosten der Umverteilung werden ausschließlich in Form von Auswirkungen auf das Arbeitsangebot gesehen (Brewer et al., 2010, 93).

Nicht unerwähnt bleiben soll, dass die Bestimmung der Elastizitäten auf recht fragwürdigen Methoden basiert (Brewer et al., 2010, 112) und es keinen Konsens über die tatsächliche Höhe der Elastizitäten in Abhängigkeit des Einkommens gibt (Mankiw et al., 2009, 154). Ob die empirischen Elastizitäten auch kurzfristig Relevanz haben oder eher langfristige Trends darstellen, ist ebenfalls unklar (Finke, 2013, 41). Neben den Arbeitsangebotselastizitäten, sowohl bezüglich der Arbeitsaufnahme (*extensive margin*) als auch der Arbeitsmenge (*intensive margin*), finden andere Effekte im Review kaum Berücksichtigung. Auswirkungen auf die Humankapitalinvestitionen, persönlichen Einsatz, die Berufswahl oder andere gerade langfristige Effekte werden nicht betrachtet, obwohl diese laut Feldstein (2012, 783) möglicherweise wesentlich stärker sind.

Die Arbeitsangebotsentscheidung der Individuen wird maßgeblich durch ihre Elastizität und die betreffenden Steuersätze bestimmt. Steuerpflichtige reagieren gemäß des Reviews ausschließlich auf den Grenzsteuersatz, der für ihr aktuelles Einkommen gültig ist. Insbesondere wird das Arbeitsangebot nicht durch Änderungen an Stellen des Tarifs beeinflusst, die unterhalb dieses Einkommens liegen (Mirrlees et al., 2011a, 61). Analytisch entspricht ein Tarifverlauf mit positiven Grenzsteu-

ersätzen einer Zunahme des Absolutglieds der Steuerpflichtigen in Ergänzung zu ihrem persönlichen Grenzsteuersatz (Homburg, 2000a, 141). Es erfolgt ein reiner Substitutionseffekt auf Grund des geänderten Preises der Arbeit an der entsprechenden Stelle (Bierbrauer, 2016, 6).

Einkommenseffekte, die aus der Reaktion auf eine Änderung des Durchschnittsteuersatzes resultieren (Mirrlees et al., 2011a, 72), werden demgegenüber vernachlässigt, da sich diese in einer aufkommensneutralen Reform über die Summe aller Steuerpflichtigen ausgleichen sollen (Mirrlees et al., 2011a, 29). Zudem wird argumentiert, dass Substitutionseffekte bei aufkommensneutralen Reformen der Arbeitseinkommensteuer ohnehin dominieren (Mirrlees et al., 2011a, 29, 56). Widersprüchlich hierzu ist, dass Bezieher höherer Einkommen nicht auf darunterliegende Grenzsteuersatzveränderungen reagieren sollen, Bezieher geringerer Einkommen aber durch sinkende Grenzsteuersätze in höheren Bereichen positiv beeinflusst werden (Brewer et al., 2010, 108).

Unter Berücksichtigung von Einkommenseffekten würde die Senkung von Grenzsteuersätzen an einer beliebigen Stelle des Tarifs zu einer lokalen Steigerung des Arbeitsangebots führen. Alle darüber befindlichen Einkommensbezieher würden hingegen mit einer Angebotsenkung reagieren (Meghir und Philipps, 2010, 212). Darüber hinaus geht der Review davon aus, dass sich Steueränderungen in erster Linie auf die Arbeitsaufnahmeentscheidung auswirken und weniger auf die angebotene Menge an Arbeit (Mirrlees et al., 2011a, 29 f.). Bei aktuell Unbeschäftigten sind Einkommenseffekte des Einkommensteuersatzes ausgeschlossen, weshalb bei einer Steuersenkung nur noch der Substitutionseffekt wirken kann und das Arbeitsangebot somit stets steigt (Mirrlees et al., 2011a, 56).

Das aktuelle Steuersystem senkt nach Ansicht des Reviews die Arbeitsanreize für Geringverdiener übermäßig (Mirrlees et al., 2011a, 60). Ziel ist es daher, die Beschäftigungsquote bestimmter Gruppen durch gezielte Anreize zu erhöhen (Mirrlees et al., 2011b, 342), wobei sich große Beschäftigungseffekte erhofft werden (Mirrlees et al., 2011a, 483). Geringere Grenzsteuersätze sollten denen auferlegt werden, die besonders elastisch auf Anreize reagieren (Brewer et al., 2010, 91). Dies trifft auf Eltern (insbesondere Mütter) von schulpflichtigen Kindern und Personen rund um das offizielle Rentenalter zu (Mirrlees et al., 2011a, 112, 115), weshalb sich die Maßnahmen auf diese fokussieren sollen (Mirrlees et al., 2011a, 121).

Zusätzliche Beschäftigung ist jedoch, anders als dies politisch oft gesehen wird, kein Mehrwert an sich. In der modellhaften Betrachtung ist es durchaus möglich, dass eine Beschäftigungsaufnahme bei Geringverdienern zu einer Senkung der allgemeinen Wohlfahrt führt (Homburg, 2001a, 389). Gleichzeitig kann es, je nach unterstellter Nutzenfunktion, auch sein, dass ein geringeres durchschnittliches Arbeitsangebot in der Gesamtbevölkerung in Kauf genommen wird, um bestimmte Teile der Bevölkerung in Beschäftigung zu bringen (Moffitt, 2010, 196).

Für Geringverdiener gibt es zweierlei Gefahren, die durch den Tarifverlauf bedingt sein können. Zum einen eine hohe Partizipationssteuerquote, die als *unemployment trap* bezeichnet wird und bedeutet, dass im Moment der Arbeitsaufnahme im Vergleich zur Arbeitslosigkeit eine sehr hohe

totale Steuerbelastung auftritt. Zum anderen hohe effektive Grenzsteuersätze, die als *poverty trap* bezeichnet werden. Letztere beschreiben Fälle, in denen eine Ausweitung des Arbeitsangebots, bzw. eine leichte Erhöhung des Stundenlohns kaum zusätzliches Nettoeinkommen bedeuten, da die Grenzbelastung des zusätzlich verdienten Einkommens zu hoch ist (Adam et al., 2010, 40). Für die Arbeitsaufnahmeentscheidung ist also die durchschnittliche Steuerbelastung des potentiell verdienten Einkommens relevant. Die Entscheidung über eine Modifikation der Menge an geleisteter Arbeit wird hingegen von der Grenzbelastung beeinflusst (Banks und Diamond, 2010, 567). Beide Situationen treffen üblicherweise auf Personen zu, die umfangreiche staatliche Transferzahlungen erhalten. Typischerweise sind dies Paare ohne nennenswertes Einkommen, Bezieher von Wohngeld (*housing benefit*) oder Leute mit Kindern (Mirrlees et al., 2011a, 94).

Im Regelfall sind diese Personen nicht auf Grund des eigentlichen Steuertarifs hoch belastet, sondern die Höhe der Belastung resultiert aus der Anrechnung erzielten Einkommens auf die bezogenen Transfers oder durch ein *out-phases* bzw. einen Wegfall von Transfers. Aus dieser Interaktion folgen sehr hohe Grenzsteuersätze bzw. eine hohe Partizipationssteuerquote (Mirrlees et al., 2011a, 94), bei Erhalt mehrerer Transferleistungen kann sich dieser Effekt sogar noch verstärken (Mirrlees et al., 2011b, 341). Gemäß Mirrlees et al. (2011a, 105 f.) ist dies ein besonders kritikwürdiger Punkt des aktuellen Systems. Wenn derart hohe Grenzsteuersätze politisch gewollt wären, dann sollten sie explizit im Tarif so gesetzt werden und nicht aus einer undurchsichtigen Interaktion diverser Transfers und Anrechnungen resultieren. Vorgeblich niedrige Grenzsteuersätze in Kombination mit diesen Mechanismen verdecken nur die eigentliche Wirkungsweise des Systems. Hohe Grenzsteuersätze für geringe Einkommen auf Grund von Anrechnungen oder eines *out-phasing* von Transfers sind in realen Steuersystemen weit verbreitet (Mankiw et al., 2009, 158). Sie widersprechen zwar der intuitiven Idee eines progressiven Tarifverlaufs, harmonisieren jedoch sehr gut mit den theoretischen Erkenntnissen zu fallenden Grenzsteuersatzverläufen (Homburg, 2001a, 387). Darüber hinaus würde eine explizite Umstellung des Tarifs für diejenigen Einkommensbezieher, die keine Transferleistungen erhalten, eine signifikant andere Belastungssituation darstellen.

Selbst wenn man von denjenigen absieht, die keine Transfers erhalten (wie es der Review macht), ist eine Umstellung des Systems nicht trivial. Die Senkung der hohen Partizipationssteuerquote oder effektiven Grenzsteuersätze lässt sich nämlich nur dadurch verwirklichen, den Betroffenen von vorneherein weniger Transfers zu zahlen oder die Anrechnung bzw. das *out-phases* über einen größeren Einkommensbereich auszudehnen (Mirrlees et al., 2011a, 95). Politisch kommt die Senkung der Transferleistungen kaum in Frage, insofern verbleibt nur eine Option. Erweiterte Anrechnungen bzw. *out-phasing* Bereiche gehen jedoch mit höheren administrativen Kosten und einer zusätzlichen Umverteilung einher. Diese muss gegenfinanziert werden und bedeutet eine höhere Belastung der sonstigen Einkommensbezieher. Zusätzliche Belastungen bedeuten zusätzliche Verzerrungen und somit ein verringertes Arbeitsangebot bei den Betroffenen (Mirrlees et al., 2011a, 97 f.). Die dynamischen Effekte einer solchen Umstellung sind schwer abschätzbar. Eine Alternative zur Ausweitung der Anrechnungsbereiche wäre die Erhöhung des Grundfreibetrags.

Diese Variante ist jedoch noch kostspieliger als sämtliche anderen Methoden (Mirrlees et al., 2011a, 143).

Eine Senkung der Partizipationssteuerquote bei niedrigen Einkommen ist bei erweitertem *out-phasing* gleichbedeutend damit, die effektiven Grenzsteuersätze (geringfügig) höherer Einkommen zu erhöhen. Da die Dichte der Einkommensverteilung in den unteren Bereichen üblicherweise zunimmt, bedeutet dies eine Ausweitung der Anzahl betroffener Personen. Hiermit einher geht ein gesteigerter administrativer Aufwand zur Betreuung der Betroffenen und die zusätzliche Stigmatisierung dieser, da sie in das Sozialsystem hineingezogen werden würden (Mirrlees et al., 2011a, 97 f.). Die beschriebenen Effekte treten auch bei Anwendung zusätzlicher Verdienstgrenzen für Zweitverdiener auf, einem Vorschlag der oft gemacht wird, um die Partizipationssteuerquote von Zweitverdienern zu senken (Brewer et al., 2010, 148). Solange hohe garantierte Transfers erwünscht sind, führt eine Verringerung effektiver Grenzsteuersätze (durch verringerte *withdrawal rates*) bei denjenigen die besonders wenig verdienen, stets zu einer Ausdehnung des Transferbezugs in weit höhere Einkommenschichten. In diesen Schichten, die mutmaßlich dichter besetzt sind als darunterliegende, entstehen dann neue negative Arbeitsanreize (Moffitt, 2010, 194). Jeglicher Versuch die Arbeitsanreize der Geringverdiener zu erhöhen geht also stets mit dem Preis einer entsprechend hohen Budgetbelastung oder einer Aufwärtsverschiebung des Anreizproblems innerhalb der Einkommensskala einher (Brewer et al., 2010, 151).

Hohe Partizipationssteuerquoten, gerade bei Geringverdienern, müssen keineswegs Ausdruck von Ineffizienzen sein, sondern können, wie oben bereits genannt, durchaus Teil eines vollkommen rationalen Steuersystems sein. Vorschläge zu einer Verringerung dieser Partizipationssteuerquoten sind insofern eher Ausdruck einer Umverteilungspräferenz als Ausfluss einer Theorie oder Umsetzung einer effizienten Lösung (Laroque, 2010, 186). Zumal eine derartige Umverteilung keineswegs zwingend das Nutzenniveau der zuvor Arbeitslosen erhöht. Es kann sogar passieren, dass diese durch die vermeintliche Unterstützung schlechter gestellt werden (Homburg, 2001a, 389).

In der Begleitliteratur selbst wird anerkannt, dass die Gesamtwirkung der Vorschläge zu den Arbeitsanreizen dergestalt wäre, dass die Arbeitsanreize zwar steigen, wo sie aktuell am schwächsten sind, insgesamt aber weniger durchschnittlich verdient wird und die Gesamteinkünfte leicht sinken (Brewer et al., 2010, 162). Der Wert der eigenen Einkommenserzielung, unabhängig von dessen Höhe, muss in einer solchen Weltsicht sehr hoch eingeschätzt werden, um eine Reform mit diesen Auswirkungen gutzuheißen.

Widersprüchlich verbleibt darüber hinaus die Herangehensweise, dass sämtliche Effekte auf als exogen gegebenen Arbeitsangebotselastizitäten basieren, die durch Änderungen am Steuersystem nicht beeinflusst werden. Gleichzeitig soll das Steuersystem dezidiert das Verhalten der Besteuernten beeinflussen. Beides zusammen wirkt fraglich. Zudem bezweifelte bereits Neumark (1970, 320) die technische Durchsetzbarkeit der Reaktion von Arbeitnehmern auf Grenzsteuersatzänderungen und

konnte hierfür auch keinerlei empirische Belege finden. Ob sich hieran fast 50 Jahre später etwas geändert hat, kann der Review zumindest nicht schlüssig darlegen.

### 3.1.3.2 Working Tax Credits

Ein *Working Tax Credit* (WTC) stellt eine spezielle Art Transfer dar. Die meisten Transfers sind an persönliche Charakteristika (Alter, Kinder, ...) gekoppelt. Darüber hinaus existiert eine Unterstützung für Personen ohne eigenes Einkommen. Demgegenüber ist es für die Transferzahlung eines WTC konditional, dass der Bezieher einer Arbeitstätigkeit mit einer gewissen Mindeststundenzahl nachgeht. Die Anzahl benötigter Stunden richtet sich hierbei nach den persönlichen Umständen. Wie viele andere Transfers auch, schmilzt der WTC bei zunehmenden Einkommen anteilig ab. In Großbritannien existieren WTCs in recht großem Umfang (Mirrlees et al., 2011a, 4). Sie wurden eingeführt als Reaktion auf ein wachsendes Lohndifferential zwischen Hoch- und Geringverdienern (Mirrlees et al., 2011a, 53).

Ziel des WTCs und vergleichbarer steuerpolitischer Maßnahmen ist eine Erhöhung der Arbeitsanreize (Mirrlees et al., 2011a, 7). Positive Anreize sollen für diejenigen gesetzt werden, die zwar in einem Beschäftigungsverhältnis stehen, deren Einkommen jedoch trotzdem sehr gering ist (Mirrlees et al., 2011a, 503), bzw. für diejenigen, die sich zwischen einem solchen Beschäftigungsverhältnis und der Arbeitslosigkeit entscheiden müssen. Insbesondere sollen allzu hohe Partizipationssteuerquoten vermieden werden, wenn die eigene Produktivität kaum über den Transfers bei Arbeitslosigkeit liegt (Mirrlees et al., 2011a, 55). Soweit wie der WTC nur eine Abmilderung der effektiven Grenzsteuersätze der Geringverdiener bewirkt, erzeugt er auch die gleichen Probleme wie im vorigen Abschnitt erwähnt. Der Anstieg des Grenzsteuersatzes wird im Tarifverlauf nach oben verschoben und zwar in Regionen, die potentiell dichter besetzt sind (Boadway, 2012, 25).

Da es sich bei einem WTC um einen konditionalen Transfer handelt, ist dieser mit einem besonders hohen administrativen Aufwand verbunden. Obwohl er nur für ein bestimmtes Einkommensband greift, müssen bei diesen Personen nicht nur beispielsweise biologische Charakteristika überprüft werden, sondern auch deren fortlaufendes Handeln (Mirrlees et al., 2011a, 7). Sofern die WTCs dazu dienen sollen, bestimmte Gruppen (Alleinerziehende, Frührentner, ...) in Arbeit zu bringen, ist es effizienter, auf diese Charakteristika konditionierte Lohnzusatzzahlungen zu leisten. Werden Sie stattdessen als allgemeines Element des Steuer- bzw. Transfersystems eingeführt, so muss entweder eine andere Zielsetzung vorliegen oder die Gestaltung ist ineffizient (Bierbrauer, 2016, 14). Besonders problematisch wird es, wenn die Partizipationssteuerquoten von Zweitverdienern mittels eines WTC gesenkt werden sollen. Notwendig hierfür wäre eine Konditionierung auf das Individuum anstelle des Haushalts, wobei hierdurch auch Partner von sehr einkommensstarken Personen transferberechtigt werden würden (Mirrlees et al., 2011a, 99).

Kurzfristig sind WTCs gut geeignet, um Leute in Beschäftigung zu bringen. Die langfristigen Auswirkungen auf Humankapitalinvestitionen oder Berufswahl sind hingegen kaum erforscht

(Mirrlees et al., 2011a, 30 f.). Positive Anreizeffekte von Lohnsubventionen sind ausschließlich bei der Arbeitsaufnahmeentscheidung, auf keinen Fall bei der Arbeitsmengenentscheidung zu erwarten (Edmark et al., 2016, 476). Dennoch unterstützt der Review die Nutzung von WTCs, solange die Arbeitsangebotsentscheidung hinreichend elastisch reagiert (Mirrlees et al., 2011a, 62), da die kurzfristigen Effekte hinreichend wertgeschätzt werden (Mirrlees et al., 2011a, 31).

Zu dieser Ansicht im Kontrast steht eine Reihe von Forschungsergebnissen. Das grundsätzliche Ziel von Regierungen ist es, eine Umverteilung zwischen Personen verschiedener Fähigkeitsniveaus zu erreichen und nicht schlicht von höheren zu niedrigeren Einkommen umzuverteilen (Homburg, 2001a, 369). Letzteres kann schließlich auch die Subventionierung einer besonders hohen Freizeitpräferenz darstellen, die keineswegs als förderungsbedürftig angesehen werden kann (Tuomala, 2016, 33 f.). Lohnzusatzzahlungen an Personen, die nur auf Grund eigener Präferenzen kein höheres Einkommen erzielen, sind besonders ineffizient, da sie keinerlei positive Anreizeffekte auslösen. Im laufenden System soll diese Problematik dadurch berücksichtigt werden, dass eine Mindeststundenanzahl für die Inanspruchnahme des WTC vorausgesetzt wird. Da diese Mindeststundenanzahl jedoch je nach persönlichen Umständen mehr oder weniger weit von einer Vollbeschäftigung entfernt ist, verbleiben Ineffizienzen. Von einer beobachteten Einkommensverteilung bzw. den beobachteten Einkommen auf das Fähigkeitsniveau zu schließen, ist mit vielen Problemen verbunden und die Definition eines optimalen Steuertarifs auf dieser Basis insofern schwierig (Mirrlees, 1971, 207). Bereits 1971 stellte Mirrlees (1971, 207) selbst fest, dass weniger fähige Personen zumindest weniger (womöglich gar nicht) arbeiten sollten als fähigere. Eine Arbeitsaufnahme an sich muss nämlich keineswegs wohlfahrtssteigernd sein. Dies gilt nicht isoliert für denjenigen, der die Arbeit aufnimmt, sondern auch gesamtgesellschaftlich. Beschäftigung und Produktion nehmen zwar potentiell zu, in einer Gesamtbetrachtung kann es aber durchaus nutzensenkend sein. Dies gilt insbesondere, wenn die zur Arbeitsaufnahme notwendige Transferleistung die aus der Arbeit resultierende Produktionsleistung übersteigt (Homburg, 2002a, 11 f.). Außerdem ist eine Gestaltung mittels negativer Grenzsteuersätze strikt abzulehnen, da diese stets eine Verschwendung darstellt. Stattdessen sollte der Steuerkredit aus der Kombination eines Absolutglieds mit anschließend positiven Grenzsteuersätzen beruhen (Homburg, 2002a, 13).

Die gestiegenen Arbeitsanreize durch verringerte Partizipationssteuerquoten bei Inanspruchnahme eines WTC gehen mit Kosten einher. Der staatliche Budgeteffekt beschränkt sich hierbei, anders als von Tuomala (2016, 177) angemerkt, nicht auf den positiven Effekt ausbleibender Transferzahlungen sonstiger Art, der auf Grund des durch die Beschäftigung gestiegenen Einkommens der neu Beschäftigten resultiert. Ohnehin Arbeitstätige, welche ebenso viel verdienen, werden im Anschluss ebenfalls transferberechtigt. Hieraus entstehen zusätzliche direkte Kosten. Außerdem besteht die Gefahr, dass durch den WTC das *Selbstselektionskriterium* (ausführlich hierzu z. B.: Homburg, 2015, 213 ff.) zwischen verschiedenen Einkommensstufen außer Kraft gesetzt wird. Bisher leicht höherer Einkommen entscheiden sich im Anschluss an die Einführung potentiell dazu,

ihr Arbeitsangebot zu verringern (durch Austausch der Beschäftigungsart oder Übergang in Teilzeit). Dieser negative Effekt auf die *intensive margin* könnte die Kosten eines WTC weiter erhöhen, die Gegenfinanzierung erschweren und das Steuersystem insgesamt vom Optimum entfernen (Kaplow, 2011, 433).

### 3.1.3.3 Tagging

Ein weiteres spezifisches Mittel zur Steuerung der Arbeitsanreize besteht im *tagging* (Mirrlees et al., 2011a, 69). Hierbei wird nicht der allgemeine Tarifverlauf modifiziert, sondern es werden unterschiedliche Tarifverläufe, in Abhängigkeit von persönlichen Merkmalen der Steuerpflichtigen, eingeführt. Das *tagging* setzt insofern genau die Idee um, die beim WTC vermieden wird, nämlich eine zielgruppenorientierte statt allgemeine Förderung der Arbeitsanreize (Mirrlees et al., 2011b, 334).

Besondere Attraktivität hätte das *tagging* gemäß der Autoren in Bezug auf den Lebenszyklus und als Hilfsmittel bei der Besteuerung des Fähigkeitsniveaus. Die Erhöhung der Arbeitsanreize in Lebensabschnitten, in denen die Besteuerten besonders elastisch reagieren (z. B. Personen mit Kindern im Vorschulalter oder Personen kurz vor dem Renteneintrittsalter), bei gleichzeitig verschärfter Besteuerung zu Zeitpunkten unelastischer Reaktion (z. B. wenn die Kinder im schulpflichtigen Alter sind) soll das Arbeitsangebot insgesamt erhöhen.

Dies soll sich zudem verteilungsneutral umsetzen lassen, da die Steuerpflichtigen sowohl die Phasen günstigerer als auch verschärfter Besteuerung durchlaufen und sich die Effekte über die Lebenszeit ausgleichen (Mirrlees et al., 2011a, 111). Derartige Ausgleichseffekte abstrahieren jedoch von der Tatsache, dass sich im Moment der Einführung einer solchen Maßnahme die Steuerpflichtigen an unterschiedlichen Punkten des Lebenszyklus befinden und daher durch eine solche Maßnahme potentiell begünstigt oder benachteiligt werden könnten. Dies könnte nur bei einer rein zukunftsbezogenen Einführung umgangen werden. Um konsequent distributive Effekte zu vermeiden, dürften also ausschließlich nach Einführung der Maßnahme geborene Steuerpflichtige mittels *tagging* besteuert werden. Unabhängig von Einführungseffekten besteht darüber hinaus die Gefahr, dass sich die Steuerpflichtigen, zumindest in den Phasen in denen das *tagging* belastend wirkt, der Besteuerung durch Auswanderung entziehen. Je nach Stärke der Anreize, kann dies zunehmend Bedeutung gewinnen.

In der Besteuerung von Ersparnissen wird eine Möglichkeit gesehen, Personen höheren Fähigkeitsniveaus zielgerichtet zu besteuern (Mirrlees et al., 2011a, 307). Gemäß des Reviews besteht ein deutlicher Zusammenhang zwischen Fähigkeitsniveau und Spartätigkeit, weshalb jegliche Besteuerung von Ersparnissen ein Substitut für eine Fähigkeitssteuer darstellt. Darüber hinaus sollen fähigere Individuen in höher rentierliche Produkte investieren. Das erste Argument würde, entgegen den Empfehlungen zur Kapitalbesteuerung des Reviews, dafürsprechen, bereits den normalen Er-

trag von Ersparnissen zu besteuern. Das zweite Argument besagt, dass eine Besteuerung übernormaler Erträge einen sinnvollen Beitrag zur Umverteilung leistet (Mirrlees et al., 2011a, 308 f.). Ein Punkt, in dem existente Steuersysteme oft *tagging* Ansätze enthalten, ist die Förderung kleiner Unternehmen auf Grund vermuteter Innovationsstärke. Diese wird seitens der Autoren abgelehnt (Mirrlees et al., 2011a, 452 f.).

Grundsätzlich gibt es einige Argumente, die gegen die Nutzung von *tagging* im Steuersystem sprechen. *Tagging* setzt oftmals voraus, dass auf Grund von Mutmaßungen und nicht von Wissen gehandelt wird. Unterstellte Zusammenhänge wie bei den Sparern oder kleinen Unternehmen müssen nicht generell zutreffend sein. Ein pauschales *tagging* würde somit stets auch ineffizient wirken. Aus einer Perspektive horizontaler Gerechtigkeit und administrativer Einfachheit erscheint *tagging* kritisch (Tuomala, 2016, 205). Differenzierte Besteuerung, wie sie beim *tagging* resultiert, widerspricht eindeutig dem allgemein vom Review geforderten Ziel der Neutralität (Mirrlees et al., 2011a, 473). Abweichungen von der Neutralität sollten nur zugelassen werden, wenn hinreichend starke Argumente dafür existieren (Mirrlees et al., 2011a, 111). Mutmaßliche Zusammenhänge zwischen Spartätigkeit und Fähigkeitsniveau erfüllen dieses Kriterium nicht. Ebenso unterstellt der Review starke Reaktionen der Besteuerten auf monetäre Anreize (Mirrlees et al., 2011a, 70). Dies jedoch einseitig auf die arbeitsangebotsförderliche Wirkung von *tagging* zu beschränken, greift zu kurz.

Jede Form von *tagging* kann unerwünschte Reaktionen seitens der Besteuerten auslösen. Ist die Zielgröße des *taggings* durch die Steuerpflichtigen selbst beeinflussbar, kann man davon ausgehen, dass entsprechende Handlungen ausgelöst werden (Boadway, 2012, 11). Hieraus können potentiell abstruse Anreize und sehr hohe administrative Kosten resultieren (Tuomala, 2016, 205). Ebenso ist die gesamtwirtschaftliche Nützlichkeit des *taggings* fraglich. Die Förderung des Arbeitsangebots bestimmter Gruppen macht ja nur dann Sinn, wenn eine Nachfrage nach diesen Arbeitskräften besteht. Ansonsten konkurrieren sie nur mit vorhandenen Arbeitskräften und erzeugen potentiell nur andere Arbeitslose. Auf der Finanzierungsseite muss ähnlich der WTCs bedacht werden, dass von einem eingeführten *tagging* auch diejenigen profitieren, die bereits beschäftigt sind. Der Gesamteffekt auf das staatliche Budget kann daher schwer abgeschätzt werden.

Seitens des Reviews erfolgt keine konkrete Empfehlung, *tagging* anzuwenden. Die Besprechung der Thematik zeigt jedoch eine eindeutige Sympathie für derartige Ansätze.

#### **3.1.3.4 Bestimmung des Spitzensteuersatzes**

Einen Schwerpunkt setzt der Review auf die Bestimmung des Spitzensteuersatzes, da die Spitzenverdiener einen großen Anteil des Einkommensteueraufkommens zahlen (Mirrlees et al., 2011a, 95). Diese Feststellung ist jedoch nur zutreffend, wenn die Gruppe der Spitzenverdiener nicht zu stark eingengt wird. Eine Steuererhöhung für die sogenannten „Reichen“ kann nur eine wesentli-

che Aufkommenswirkung erzielen, wenn sie nicht auf das oberste Zehntausendstel oder noch weniger der Steuerpflichtigen begrenzt ist. Vielmehr müssten zumindest ein oder zwei Prozent der Steuerpflichtigen betroffen sein, wobei eine Bezeichnung dieser als „Super-Reiche“ dann politisch fraglich erscheint (Bittker, 1973, 1121).

Bei der Bestimmung des Spitzensteuersatzes gilt es außerdem, gewisse Gefahren zu berücksichtigen. Die Reaktion der deklarierten Einkommenshöhe auf Veränderungen des Spitzensteuersatzes kann bei hohem Einkommen sehr stark ausfallen, weil eine Vielzahl von Möglichkeiten besteht, verdientes Einkommen in anderer Form als regulärem Lohn zu beziehen (Mirrlees et al., 2011a, 109) und nicht nur eine reine Arbeitsangebotsreaktion die Verzerrungen auslöst (Tuomala, 2016, 80 ff.). Ebenso kann ein aufkommensmaximierend gesetzter Spitzensteuersatz langfristig das Steueraufkommen erheblich senken und muss keineswegs wohlfahrtsförderlich sein. Letzteres gilt, solange der Nutzen der Betroffenen auch in die soziale Wohlfahrtsfunktion eingeht (Mirrlees et al., 2011a, 110). Nichtsdestotrotz werden die Spitzenverdiener vom Review im Wesentlichen als steueraufkommengenerierendes Eigentum des Staates betrachtet (Feldstein, 2012, 783). Mittels der zugrunde gelegten Elastizitäten wird seitens des Reviews der aufkommensmaximierende Steuersatz in Höhe von 56 % bestimmt (Mirrlees et al., 2011a, 109).

Daneben gibt es für die Bestimmung des optimalen Spitzensteuersatzes andere Faktoren, die Berücksichtigung finden könnten. Im Sinne des beschriebenen Umverteilungsziels ist es beispielsweise so, dass der soziale Wert zusätzlicher Besteuerung einer Einkommensgruppe abnimmt, je weniger Personen mit höherem Einkommen existieren (Homburg, 2001a, 387). Diese Erkenntnis ist Grundlage für das theoretische Ergebnis der Nullbesteuerung des höchsten Einkommensbeziehers. Hohe Grenzsteuersätze für hohe Einkommen lassen sich nur rechtfertigen, wenn eine Einkommensverteilung mit schwerem rechten Rand unterstellt wird (Mankiw et al., 2009, 152) Für gegebene Steuersysteme ist es fraglich, ob diese Anforderung erfüllt ist (Brewer et al., 2010, 165).

Brewer et al. (2010, 101 f.) sind außerdem der Ansicht, dass ohne Arbeitsangebotsreaktionen eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes stets ein gesellschaftlicher Gewinn wäre, da es die Einnahmen der Regierung erhöht. Der Wohlfahrtsverlust der Betroffenen wird als vernachlässigbar bezeichnet, solange Umverteilung politisch geschätzt wird. Eine solche Meinung ist in vielerlei Hinsicht fragwürdig. Die Perspektive wird komplett vom Individuum auf die Gesellschaft übertragen und es wird unterstellt, dass das Geld in den Händen der Regierung besser aufgehoben ist, als bei demjenigen, der es verdient hat. Ob dadurch die Effizienz der Verwendung der Gelder tatsächlich steigt ist diskutabel. Auch die Feststellung von Houben und Chirvi (2017, 10 f.), dass bei abnehmendem Grenznutzen des Geldes ebenfalls nur die Arbeitsangebotsreaktion zur Optimalität von Grenzsteuersätzen unter 100 % führt, basiert wohl auf der strikten Modellwelt, aus der solche Resultate kommen. Jegliche Form von moralischer Rechtfertigung, dass derjenige, der das Einkommen erzielt, hierauf einen gewissen Anspruch hat, tauchen in diesen Modellen nicht auf.

Begründet werden Erhöhungen von (Spitzen-)Steuersätzen zumeist mit einem Umverteilungsziel. Ursache der Ungleichheit sind jedoch oft nicht die ungleichen Arbeitseinkommen, sondern ungleich verteilte Vermögen und daraus resultierende Kapitaleinkommen. Diese Ungleichheit mittels einer Arbeitseinkommensbesteuerung eliminieren zu wollen geht per se am Ziel vorbei (Krause-Junk, 2008, 9). Dass durch die negativen Anreizeffekte auf die Humankapitalbildung und den daraus folgenden Humankapitalstamm die effektive Umverteilungssumme potentiell sinkt wird zudem vernachlässigt (Meghir und Philipps, 2010, 238). In Modellen mit endogenem Humankapital liegen aufkommensmaximierende Steuersätze niedriger (Badel und Huggett, 2014, 27 f.).

### 3.1.4 Transfersystem

Im Steuersystem existieren verschiedenste Regelungen, die als primäres Ziel die Umverteilung der Einkommen haben. Geht es um die distributive Wirkung des Steuersystems, bleibt jedoch darüber hinaus eine Berücksichtigung des Transfersystems nicht aus. Innerhalb des Steuersystems kann nämlich für eine Vielzahl der Personen wenig gemacht werden, da ein Viertel der Bürger in Großbritannien in Haushalten lebt, in denen niemand direkt steuerpflichtig ist (Mirrlees et al., 2011a, 105). Für all jene dienen direkte Transfers als wesentliche Umverteilungsmaßnahme. Jeder Ausbau des Steuer-Transfer-Systems geht jedoch mit einem verringerten Gesamteinkommen der Bevölkerung einher, wodurch der *trade-off* zwischen Umverteilung und Effizienz widergespiegelt wird (Homburg, 1997b, 439). Über die effiziente Ausgestaltung der Interaktion von Transfers und des Steuersystems wurden sich im Review Gedanken gemacht. Im Anschluss an eine kurze Darstellung der Interaktionen des aktuellen Transfer- und Steuersystems sollen die Vorschläge hierzu dargestellt werden.

In seiner Gesamtheit wird das Transfersystem als in einem noch schlechteren Zustand als das Einkommensteuersystem bezeichnet (Mirrlees et al., 2011a, 132). Es führt, wie im Kapitel 3.1.3.1 bereits beschrieben wurde, zu teils extrem hohen effektiven Grenzsteuersätzen, ist überkomplex und ineffizient (Mirrlees et al., 2011a, 482). Die hohen Grenzsteuersätze resultieren zumeist aus einem Abschmelzen von Transfers bei steigendem Einkommen. Viele Transfers sind nämlich mit einem sogenannten *means-test* ausgestattet. Dies bedeutet, dass die Transferberechtigung von der Einkommens- und Vermögenssituation abhängt. Gleichzeitig führt dies zu einer direkten Interaktion des Transfersystems mit einer der, aus Sicht des Reviews, zentralen Variablen des Steuersystems (Grenzsteuersätze), weshalb es als Teil der optimalen Gestaltung des Steuersystems angesehen wird, die (*means-tested*) Transfers einzubeziehen.

Das Vorgehen bei *means-tests* ist dergestalt, dass für die Einkommensbestimmung in sämtlichen Fällen selbstgenutzter Wohnraum außer Acht gelassen wird. Von Pensionseinzahlungen wird typischerweise nur die Hälfte als abzugsfähig betrachtet (Adam et al., 2010, 52). Tatsächliche Kapitaleinkünfte werden für die Berechnung von *means-tested* Transfers ignoriert, stattdessen wird oberhalb von 6.000 Pfund Kapitalvermögen ein Solleinkommen in Höhe von 1 Pfund pro 250 Pfund Kapitalvermögen unterstellt, das zu einem Abschmelzen der Transferhöhe führt (Mirrlees et al.,

2011a, 328). Ab einem Betrag von 16.000 Pfund ist keinerlei Berechtigung für *means-tested* Transfers mehr gegeben, wobei diese Grenze bei über 60-Jährigen noch höher liegt (Adam et al., 2010, 52).

*Means-tests* bei Transfers sind darüber hinaus, anders als die Individualbesteuerung in der Einkommensteuer, am Familieneinkommen ausgerichtet (Mirrlees et al., 2011a, 76). Die Bedürfnisse am Familieneinkommen auszurichten, die Steuerschuld hingegen am Individuum erscheint unlogisch (Mirrlees et al., 2011a, 135), wird jedoch vom Review als gegeben hingenommen (Mirrlees et al., 2011a, 139). Die zwingende Schlussfolgerung einer Anpassung in der einen oder in der anderen Richtung bleibt der Review jedoch schuldig. Eine weitere Maßnahme zur Senkung der effektiven Grenzsteuersätze wird in der Bemessung von Transfers und Steuerkrediten am Nach-Steuer-Einkommen bzw. einer Steuerpflicht der Transferleistungen gesehen (Mirrlees et al., 2011a, 143, 146). Das aktuelle System der Berücksichtigung von Vor-Steuer-Einkommen, insbesondere bei Steuerkrediten, begünstigt tendenziell nicht diejenigen am meisten, die den höchsten Grenzsteuersätzen unterliegen, sondern senkt die Gesamtbelastung an anderen Stellen (Mirrlees et al., 2011a, 144).

Auf Grund der *means-tests* bei vielen Transfers ist auch das Sparen bzw. dessen Besteuerung verzerrt. Solange *means-tests* existieren ist es schwierig, einen einheitlichen Weg zur Behandlung unterschiedlicher Ersparnisformen zu finden, der den prinzipiellen Zielen des Steuersystems gerecht wird. Die bereits erwähnten effektiven Grenzsteuersätze sind ein Aspekt, aber auch das übergeordnete Ziel einer Konsumglättung kann bei *means-tests* in Verbindung mit einer nachgelagerten Besteuerung, wie sie beispielsweise bei Renteneinkünften erfolgt, dazu führen dass Geringverdiener, die sparen, zusätzlich belastet werden (Mirrlees et al., 2011a, 329 f.). Ebenso führt eine generelle Anwendung von *means-tests* bei Transfers dazu, dass all jene, die damit rechnen in Zukunft potentiell Transferempfänger zu sein, einen stark verringerten Anreiz haben, substantielle Ersparnisse (abgesehen von einem Eigenheim) zu bilden.

Ein weiteres Problem in der Interaktion von Transfers und Besteuerung wird in der Divergenz des Betrachtungszeitraums gesehen (Mirrlees et al., 2012, 664). Transferzahlungen knüpfen oftmals an wöchentliche, zweiwöchentliche oder monatliche Einkommensumstände an, um der jeweilig aktuellen Situation der Empfänger gerecht zu werden. Der Review betrachtet dies als vertretbar, da die Aufgabe der Transfers in der Unterstützung in (potentiell auch kurzen) Zeiten der Bedürftigkeit gesehen wird (Mirrlees et al., 2011a, 138). Dies steht in einem starken Kontrast zur Betonung der lebenszeitlichen Perspektive, die in weiten Teilen des Reviews eingenommen wird. In Ermangelung eines Jahresendausgleichs im aktuellen System führen die divergierenden Betrachtungszeiträume zu mannigfaltigen Gestaltungsmöglichkeiten durch zeitlich variierende Einkommenserzielung (Brewer et al., 2010, 152). Die Einführung eines derartigen Ausgleichs widerspricht jedoch dem Prinzip situationsgerechter Hilfe und verstärkt die Problematik der Selbstkontrolle. Einzelne große Zahlungen zeitlich gestreckt sinnvoll einzusetzen, gelingt vielen Personen, die sich in einer derartigen Situation befinden, nicht. Gleichzeitig kann die Zahlung vieler kleiner Transfers dazu führen, dass

einzelne große Zahlungen nicht geleistet werden können (Brewer et al., 2010, 132). Der amerikanische *Earned Income Tax Credit* basiert im Gegensatz zum britischen System auf einer jährlichen Zahlung. Zu diesem existiert eine gewisse Evidenz, dass die Empfänger ihn zum Abzahlen größerer Rechnungen nutzen, bei denen sie zum nötigen Ansparen auf Grund von Selbstkontrollproblemen nicht in der Lage gewesen wären (Moffitt, 2010, 198).

Ein integriertes System, das die verschiedenen Transfers in einem zusammenführt, könnte die administrativen Kosten senken (Mirrlees et al., 2011a, 122) und es den Empfängern erleichtern, ihre effektive Steuerbelastung zu identifizieren (Mirrlees et al., 2011a, 134). Komplizierte Interaktionen einer Vielzahl von Transfers führen zu unerwünschten Auswirkungen auf die Arbeitsanreize, mangelnder Übersicht seitens der politischen Entscheider (Mirrlees et al., 2011a, 123) und einer starken Anfälligkeit des Systems für Lobbyismus. Dass Politiker unter der mangelnden Übersicht leiden, ist unwahrscheinlich. Sie bevorzugen typischerweise eine Vielzahl an Programmen zur Förderung vielschichtiger Interessen (Moffitt, 2010, 198). Auf diese Weise kann effektiver interessen geleitete Politik umgesetzt werden. Aus ökonomischer Perspektive effizient ist diese Methode jedoch nicht. Tatsächliche Steuer-Transfer-Systeme hängen auf Grund der politischen Effekte zumeist von der Einkommensverteilung ab. Gerechte Systeme würden hingegen versuchen, eine, wie auch immer definierte, Erwartungsnutzenfunktion zu maximieren (Homburg, 1997b, 441 f.).

Die Nutzung der modernen technologischen Möglichkeiten wird für die Integration als entscheidender Faktor betrachtet (Mirrlees et al., 2011a, 136). Ein integrierter Transfer würde es dem Einzelnen erleichtern zu identifizieren, welchen Anspruch er aus dem System hat. Der Bezug des Transfers wäre mit einer weitaus geringeren Stigmatisierung der Empfänger verbunden und es wäre leichter sichergestellt, dass bei wechselnden persönlichen Umständen die korrekte Inanspruchnahme des Transfersystems gewährleistet wäre (Mirrlees et al., 2011a, 134). Außerdem könnte das Verhalten des effektiven Grenzsteuersatzes systematischer gestaltet werden (Mirrlees et al., 2011a, 136).

Ob hierbei der Abschmelzbereich vergrößert oder verkleinert wird, könnte separat entschieden werden. Kleinere Bereiche erhöhen die lokalen Grenzsteuersätze, größere führen zu erhöhtem administrativen Aufwand und informativen Anforderungen der Empfänger (Mirrlees et al., 2011a, 98). In Australien beispielsweise basiert die soziale Sicherung auf Festbeträgen, die komplett steuerfinanziert sind. Zusätzlich vorhandenes Einkommen wird hiergegen 1:1 angerechnet. Das resultierende Transfersystem ist extrem progressiv und sehr zielorientiert. Die Ärmsten werden hinreichend versorgt, bei möglichst geringen Gesamtkosten. Gleichzeitig entsteht eine sehr arme Mittelschicht darüber und die Arbeitsanreize für die Ärmsten sind sehr gering (Whiteford, 2010, 430).

Wie Kaplow (2011, 433) korrekt anmerkt, fokussiert der Review ausschließlich auf die direkten Geldleistungen an die Empfänger. Weitere öffentliche Leistungen, wie Ausgaben für das Bildungs- oder Gesundheitssystem, wären für eine umfassende Bewertung der Verteilungssituation des Gesamtsystems notwendig. Eine solche Bewertung ist jedoch nicht im Interesse des Reviews. Anders

als Kaplow scheinen die Autoren des Reviews zudem der Ansicht zu sein, dass eine Betrachtung dieser Faktoren keine wesentlichen Erkenntnisse für das Arbeitsangebot bringt, weshalb sie im Review unterbleibt.

Der „Heilige Gral“ des integrierten Designs, wie er von Mirrlees et al. (2011a, 137) bezeichnet wird, wäre die Integration des Transfer- und Steuersystems. Vorschläge zur negativen Einkommensteuer werden als das diesem Ideal am nächsten kommende System genannt. Diese würden die Schwierigkeiten, die aus der verschiedenen Bemessung von Bezugszeitraum und -einheit beider Systeme folgen, obsolet machen (Mirrlees et al., 2011a, 138). Nachdem dies im Review ein vollständiges Unterkapitel sehr wohlwollend diskutiert wird, folgt jedoch die Empfehlung, nur die verschiedenen Transfers zu integrieren, sie jedoch separat vom Steuersystem zu belassen (Mirrlees et al., 2011a, 145 f.).

### 3.1.5 Familienbesteuerung

Die Ausgestaltung der Besteuerung von Familien stellt in vielen Steuersystemen einen – zumindest gesellschaftspolitisch – wichtigen Punkt dar. In Großbritannien ist die Besteuerung in der Vergangenheit auf ein Individualsystem übergegangen, ungeachtet der Spannungen, die diese Entscheidung in Bezug auf ein familienbezogenes Transfersystem auslöst (Evans, 2010, 80). Die Umstellung zum Individualsystem ging argumentativ einher mit einem Übergang von der Eheförderung zur Kinderförderung in der Einkommensteuer (Adam et al., 2010, 17). Transfers wie der *Child Tax Credit* werden unabhängig von der Erwerbstätigkeit und dem familiären Status gezahlt (Adam et al., 2010, 59). Solange das Abschmelzen von Transfers jedoch bei Familieneinkünften ansetzt, sollten familiäre Umstände steuerlich berücksichtigt werden (Brewer et al., 2010, 148). Da der Review auf diese Problematik nicht eingeht, können unerwünschte Konsequenzen folgen. Im progressiven Steuersystem mit Individualbesteuerung ist beispielsweise eine ungleiche Belastung von Paaren ungleichen Einkommens im Verhältnis zu gleichverdienenden Paaren selben Einkommens gegeben. Beide Paare würden aber gleich hohe Transfers erhalten, woraus eine effektive Ungleichbehandlung resultiert. Bei Beibehaltung der unterschiedlichen Bezugseinheit beider Systeme könnte eine sequentielle Anwendung des Steuer- und Transfersystems die Problematik auflösen (Auerbach, 2012, 704).

Insgesamt wird auf die Aspekte der Familienbesteuerung im Review im Wesentlichen nicht eingegangen. Dies findet seine Grundlage bereits in der Begleitliteratur, da für die modellhafte Bestimmung des optimalen Steuersystems in Großbritannien dort unterstellt wird, dass das gesamte Steuer- und Transfersystem als Individualsystem ausgestaltet ist (Brewer et al., 2010, 112). Im Verhältnis zu anderen Modellannahmen stellt diese Annahme für die Familienbesteuerung eine doch sehr drastische Modifikation der Realität dar. Darüber hinaus kommt die Begleitliteratur zu dem Schluss, dass steuerliche Unterstützung für Kinder unnötig ist, da Kinder, anders als Langzeiterkrankungen oder Behinderungen, freiwillig angeschafft werden und insofern positive Nutzenwir-

kungen für die Eltern haben (Brewer et al., 2010, 127). Eine steuerliche Förderung erscheint insofern wie bei anderen Freizeitaktivitäten verfehlt. Die positiven externen Effekte im Kontrast zu den primär individuellen Kosten durch das Heranziehen von Kindern lässt eine solche Argumentation komplett außer Acht.

Wesentliche Aussagen zur Familienbesteuerung lässt der Review vermissen. Entweder war es nicht gewollt, oder es gelang nicht diesen Aspekt in die modellhaften Grundlagen, auf denen die Empfehlungen des Reviews basieren, zu integrieren.

### 3.1.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Erbschaften und Schenkungen stellen prinzipiell nichts anderes als ein Einkommen dar. Da diese aber zumeist unregelmäßig und potentiell im Verhältnis zum sonstigen Einkommen in großer Höhe auftreten, wird in einem progressiven Einkommensteuersystem üblicherweise davon Abstand genommen, Erbschaften und Schenkungen einzubeziehen. Stattdessen existieren separate Erbschaft- und/oder Schenkungsteuern. Zunächst soll kurz das aktuelle britische System vorgestellt werden. Daran schließt eine Bewertung bzw. Problemidentifikation des Reviews an, bevor dessen eigene Vorstellungen von einem verbesserten System präsentiert werden.

Das aktuelle britische Steuerrecht sieht eine reine Erbschaftsteuer (*inheritance tax*) ohne enthaltene Schenkungsteuer vor, die als Nachlasssteuer ausgestaltet ist. Es gilt ein linearer Steuersatz von 40 % (Mirrlees et al., 2011a, 358). Schenkungen innerhalb der letzten sieben Jahre vor dem Tod werden zwar in gewissem Maße berücksichtigt, grundsätzlich sind Schenkungen jedoch nicht steuerpflichtig (Boadway et al., 2010, 743). Des Weiteren sind Erbschaften an Ehepartner vollständig, sowie Übertragungen von Unternehmen bzw. Unternehmensanteilen und landwirtschaftlicher Besitz zu weiten Teilen von der Erbschaftsteuer ausgenommen. Bei Erbschaften an Kinder gilt ein Freibetrag in Höhe von 325.000 Pfund je Ehe-/Lebenspartner (Mirrlees et al., 2011a, 359 f.). Sollte bei der Vererbung von Unternehmen doch einmal Steuer fällig werden, lässt diese sich zumeist (zinsfrei) bis zu 10 Jahre stunden (Boadway et al., 2010, 753). Auch die Verwendung von *Trusts* erlaubt eine steuerfreie Übertragung sämtlichen Vermögens (Mirrlees et al., 2011a, 362). Die Nichtexistenz einer Schenkungsteuer wird teilweise dadurch relativiert, dass alle Schenkungen als zum Marktwert erfolgend behandelt werden. Die enthaltene Wertsteigerung unterliegt der CGT (Boadway et al., 2010, 744). Um eine Doppelbelastung von CGT und Erbschaftsteuer zu vermeiden, wird die CGT im Todesfall erlassen. Nachlassempfänger erben stets zum Marktwert, Wertzuwächse bleiben aber von einer expliziten CGT verschont (Mirrlees et al., 2011a, 364).

Die Gesamtgestaltung führt dazu, dass die obere Mittelschicht überproportional belastet wird, während wirklich vermögende Individuen der Erbschaftsteuer weitestgehend ausweichen können (Boadway et al., 2010, 748, 751). Für die Freistellung diverser Vermögensgegenstände sprechen gemäß des Reviews keine Effizienzargumente, sondern sie sind ausschließlich auf Lobbyismus zurückzuführen (Mirrlees et al., 2011b, 348). Freibeträge oder Ausnahmen für Unternehmensbesitz

verzerrern zudem die Eigentümerstruktur (Mirrlees et al., 2011a, 359 f.). Die gegebene Begründung für die Ausnahmen, dass eine Förderung wirtschaftlicher Tätigkeit bzw. eine Fortführung von Familienunternehmen begünstigt werden soll, überzeugen insbesondere deshalb nicht, weil die Steuervergünstigungen unabhängig von einer Unternehmensfortführung gewährt werden. Ironischerweise ist letztere Regelung möglicherweise sogar effizienzförderlich, da eine innerfamiliäre Fortführung oftmals nicht die effizienteste Art der Unternehmensnachfolge ist (Boadway et al., 2010, 753).

Als wesentliches Hindernis zu einer effizienten Ausgestaltung der Erbschaftsteuer wird die Nichtberücksichtigung von Schenkungen bezeichnet. Eine Neugestaltung sollte nicht nur Schenkungen grundsätzlich beinhalten, sondern zudem die Schenkungen über die Lebenszeit kumulieren und progressiv besteuern (Mirrlees et al., 2011a, 363). Die Autoren des Reviews identifizieren diesbezüglich eine Problematik, da sie Vermögensübertragungen unter Lebenden für schwer verfolgbar halten (Mirrlees et al., 2011b, 338). Diese Einschätzung überrascht sehr. Einerseits existiert mit der *Lifetime Wealth Transfer Tax* in den USA eine vergleichbare Steuer, die ein entsprechendes System umsetzt (Feldstein, 2012, 787), andererseits ist die Problematik auch aus rein britischer Perspektive nicht nachvollziehbar. Für die aktuelle Erbschaftsteuer muss bereits eine Erhebung sämtlicher Schenkungen erfolgen (als *potentially exempt transfers*), da ansonsten diejenigen in den sieben Jahren vor dem Todesfall nicht einbezogen werden könnten. Warum eine fortlaufende Sammlung dieser Daten ein Problem darstellt, bleibt schleierhaft. Ebenso sollte eine Reform in Betracht ziehen, das bisherige System eines hohen Steuersatzes mit zahlreichen Ausnahmen durch eine ausnahmsfreie Steuer mit geringerem Steuersatz zu ersetzen. Diese Form der Besteuerung ist nämlich wesentlich effizienter (Fuest, 2017a, 18). Politökonomisch kommt, speziell bei Schenkungsteuern, hinzu, dass politische Konsistenz bezüglich der Thematik sehr wichtig ist. Die Steuerpflichtigen könnten ansonsten als einfachstes gestalterisches Mittel ein günstigeres Steuerregime abwarten (Boadway et al., 2010, 761).

Bezüglich der Frage, ob eine Erbschaftsteuer überhaupt wünschenswert ist, gilt, dass negative Bewertungen zumeist die Perspektive des Erblassers betonen, befürwortende Aussagen hingegen die des Erben (Boadway et al., 2010, 749). Wurde der Vermögensstock aus versteuertem Einkommen gebildet, so kann eine Besteuerung der Übertragung als Doppelbesteuerung interpretiert werden. Demgegenüber steht das Prinzip der Chancengleichheit, das verlangt, dass geerbtes Vermögen nicht günstiger besteuert werden darf als anderes Einkommen, da es ohne eigene Anstrengung entsteht und insbesondere den Arbeitsanreiz beim Empfänger senkt (Mirrlees et al., 2011a, 348 f.). Diejenigen, die keine Erbschaft erhalten, sollten von der Gesellschaft für diesen Nachteil einen Ausgleich erhalten (Boadway et al., 2010, 739). Auf Grund dieser Perspektive sollte eine Erbschaftsteuer stets als Erbanfallsteuer und nicht als Nachlasssteuer ausgestaltet werden (Boadway et al., 2010, 740), da die individuelle Bereicherung des Erben und nicht die Höhe des vererbten Vermögens die relevante Bezugsgröße darstellt. Ebenso verlangt dieser Ansatz eine lebenszeitliche Betrachtung der Erbanfälle, da es nicht auf die Höhe der einzelnen Vermögensübertragung ankommt. (Mirrlees et al., 2011a, 356).

Sowohl aus Fairness als auch aus Anreizgründen wird eine Besteuerung übertragenen Vermögens gutgeheißen. Unter besonderer Berücksichtigung der Auswirkungen auf das Arbeitsangebot empfiehlt der Review sogar, die Höhe der Besteuerung am Alter des Empfängers auszurichten. Junge Erben sollten demgemäß höher besteuert werden. Auch eine Orientierung des Steuersatzes an der Altersdifferenz zwischen Geber und Empfänger erscheint vorstellbar. Diese soll erreichen, dass eine direkte Weitergabe über mehrere Generationen nicht günstiger besteuert wird als dieselbe Weitergabe in mehreren Schritten (Mirrlees et al., 2011a, 356). Für die Besteuerung von Vermögensübertragungen spricht auch, dass sie potentiell negative externe Effekte haben, wenn sich der individuelle Nutzen an der relativen Stellung zu anderen Personen definiert (Boadway et al., 2010, 763).

Dass potentielle Geber, die Vermögensaufbau mit der Intention der Weitergabe betreiben, durch eine Erbschaftsteuer in der Ersparnisbildung gehemmt werden (Cremer, 2010, 815), erscheint hingegen unwahrscheinlich. Gemäß der Begleitliteratur greift dieses Argument nicht, da ein Großteil der Spartätigkeit ohnehin der Sicherung des eigenen Lebensstandards dient und nicht aus Übertragungsmotiven erfolgt (Boadway et al., 2010, 795). Aber selbst wenn man das Übertragungsargument akzeptiert, ist der Geber, unabhängig davon ob er aus Altruismus oder egoistischen Motiven plant zu vererben, prinzipiell am Nettoerbe und nicht der Bruttoerbschaft interessiert. Nur diese wirkt nämlich nutzensteigernd bzw. anreizfördernd beim Empfänger (Homburg, 2015, 135 f.). Die ersparnishemmende Wirkung einer Erbschaftsteuer lässt sich aus dieser Perspektive nicht rechtfertigen. Potentiell könnte sie sogar ersparnisförderlich wirken.

Theoretische Erkenntnisse zur Erbschaftsteuer besagen, dass die Besteuerung ungeplanter Erbschaften sehr effizient ist, da keinerlei Ausweichreaktionen erfolgen. Daher könnten diese prinzipiell mit 100 % besteuert werden (Mirrlees et al., 2011a, 354). Für geplante Erbschaften bzw. Schenkungen jedweder Art gilt dies nicht. Hieraus leitet sich ein Argument ab, Schenkungen grundsätzlich günstiger zu besteuern als (ungeplante) Erbschaften (Cremer, 2010, 819). Gerade die Betrachtung ungewollter Erbschaften lässt den Ansatz von Kaplow (2011, 429) fraglich erscheinen, der die Verzerrungen durch eine Abschaffung der Erbschaft-/Schenkungssteuer komplett vermeiden will. Dass das entsprechende Aufkommen an anderer Stelle effizienter erzielt werden könnte, kommt zumindest nur bei geplanten Erbschaften und Schenkungen in Frage.

In Bezug auf die RRA Methodik zur Besteuerung von Kapitaleinkünften wird eine sinnvoll ausgestaltete Steuer auf Vermögensübertragungen als wichtiger Zusatz betrachtet (Mirrlees et al., 2011a, 348). Die Idee der RRA ist, dass steuerfreie Zinserträge auf Basis versteuerten Einkommens entstehen. Die Frage, die sich hierbei stellt, ist, ob diese Versteuerung aufs Individuum oder auf die Vermögensbasis bezogen wird. Nimmt man die Position wie Isaac (1997, 314) ein, dass eine Erbschaftsteuer auf Lebensinkommensbasis notwendiges Addendum zu einer RRA Besteuerung ist, so betont dies die individuelle Perspektive. Der Einzelne soll keine steuerfreien Erträge erzielen können, wenn die dafür notwendige Vermögensbasis nicht von ihm versteuert wurde. Betrachtet man hingegen das Vermögen selbst, so ist es zu irgendeinem früheren Zeitpunkt höchstwahrscheinlich aus versteuertem Vermögen entstanden, weshalb der Einwand unberechtigt erscheinen mag.

Wiederum anders interpretierbar wäre die Situation, wenn der in Frage stehende Vermögensstamm innerhalb eines RRA Systems steuerfrei akkumuliert worden wäre. Wird dieser nun weitergegeben, wäre keine vorherige Besteuerung gegeben. Gemäß des Reviews ist dieser Vermögensstamm kein Einkommen, sondern lediglich verschobener Konsum (s. Kapitel 3.1.2.2.2). Die Problematik bei der praktischen Anwendung dieser theoretischen Prämisse zeigt sich an dieser Stelle wieder.

Eine derartige „Doppelbesteuerung“ als spezifischen Fall der Erbschaftsteuer zu bezeichnen, verkennt, dass der gesamte lebenszeitliche Konsum, beispielsweise in Form von Mehrwertsteuer, „doppelt“ belastet wird (Boadway et al., 2010, 750). Eine Fortsetzung dieses Gedankens könnte bedeuten, dass Erbschaften letztlich nur eine Art Konsum darstellen, was abhängig vom Erbschaftsmotiv sogar eine sehr realistische Perspektive sein kann. In dieser Interpretation wäre ein Einbezug von Erbschaften in die Mehrwertsteuer vorstellbar (Mirrlees et al., 2011a, 354). Dies ließe sich jedoch nur schwerlich mit Freibeträgen kombinieren. Im Rahmen einer vollständigen Konsumbesteuerung bestünde gemäß des Reviews kein spezieller Grund zur Besteuerung von Vermögensübertragungen, da im Zeitpunkt des Konsums ohnehin die Besteuerung greifen würde (Mirrlees et al., 2011a, 355). Für die zeitliche Entstehung des Steueraufkommens würde es aber durchaus einen Unterschied machen, ob der Konsumzeitpunkt in der Verwendung durch den Erben, oder bereits bei Verwendung des Erblassers in Gestalt der Erbschaft gesehen wird (Musgrave, 1991, 44).

Insgesamt sieht der Review gewichtige Punkte für eine Reform der existenten Erbschaftsteuer. Ziel ist hierbei eindeutig eine Ausdehnung auf eine kombinierte Erbschaft- und Schenkungsteuer. Dass das britische Steuersystem bislang keine Schenkungsteuer als Folgesteuer (Homburg, 2015, 134) der Erbschaftsteuer vorsieht, überrascht grundsätzlich. Die angeführten Gegenargumente, die sogar in Bezug auf eine Reform vorgebracht werden, überzeugen nicht.

### **3.1.7 Vermögensteuer**

Im Gegensatz zu einer Steuer auf Vermögensübertragungen, die der Review uneingeschränkt gutheißt, wird eine Steuer auf den Vermögensstamm als hochgradig ineffizient betrachtet. Jegliche direkte Besteuerung des Vermögens würde den RRA Ansatz der Kapitalbesteuerung konterkarieren, da die Wirkung einer Vermögensteuer letztlich einer Besteuerung der Normalverzinsung bei Freistellung der Überverzinsung entspricht (Mirrlees et al., 2011a, 347 f.). Die gewünschten Ziele einer Vermögensteuer sollten stattdessen durch eine adäquate Besteuerung von Kapitaleinkünften in der Einkommensteuer erreicht werden (Boadway et al., 2010, 811).

Im Gegensatz zu anderslautenden Darstellungen in internationalen Statistiken haben die meisten OECD Länder Vermögensteuern abgeschafft (Boadway et al., 2010, 741). Wesentliche Bestandteile dieser Statistiken sind hingegen oftmals Grundsteuern auf die später (s. Kapitel 3.4.1) noch eingegangen wird. Diese Abschaffung ist Konsequenz der Vielzahl an Problemen, die Vermögensteuern in ihrer realen Ausgestaltung mitbringen. Eine einheitliche und umfassende Bewertung und

Erfassung des Vermögens kann nicht garantiert werden (Boadway et al., 2010, 786) und die administrativen Anforderungen sind auch bei Nichteinhaltung dieses Ziels bereits immens (Mirrlees et al., 2011a, 347). Einen teilweisen Ersatz soll im britischen System die CGT darstellen (Weale, 2010, 834), wobei deren Einschätzung seitens des Reviews ebenfalls nicht sehr günstig ausfällt (s. Kapitel 3.1.2.1.2).

Nicht berücksichtigt werden bei einer solchen Herangehensweise einige Argumente, die an dieser Stelle beispielhaft genannt werden sollen:

- Auch das Vermögen taugt als Leistungsfähigkeitsindikator. Neben potentiellen oder tatsächlichen Erträgen erlaubt allein die Existenz eines Vermögens eine größere Flexibilität am Arbeitsmarkt, stärkere Verhandlungspositionen bezüglich einer Kreditaufnahme und vieles mehr (Neumark, 1970, 138).
- Das Vermögen hat einen potentiellen Nutzen über seinen Konsumwert hinaus (Boadway et al., 2010, 763), wenn es einem erlaubt, Kontrolle oder Einfluss auf andere Personen geltend zu machen. Hierdurch verschwindet gemäß der Ansicht einiger der Charakter eines rein privaten Guts (Avi-Yonah, 2006, 557).
- Ist eine Umwandlung von Arbeitseinkünften in Wertzuwächse möglich und die Besteuerung der Wertzuwächse nicht adäquat sichergestellt, kann eine Vermögensteuer eine Absicherung darstellen (Weale, 2010, 833).
- Werden durch eine Vermögensteuer relevante Nettoerträge generiert, erlaubt sie zudem eine Reduktion anderer Steuern. Dies könnte über den Lebenszyklus als Beitrag zur Verringerung der Kreditrationierung in jungen Jahren gesehen werden (Weale, 2010, 834).

Solange die administrativen Probleme von Vermögensteuern jedoch nicht überwunden werden, bilden alle Argumente für eine Vermögensteuer keine hinreichende Grundlage um sie einzuführen. Dies gilt unabhängig davon, dass eine Vermögensteuer, auf Grund ihrer Wirkung in der Kapitalbesteuerung, im Gesamtsystem des Mirrlees Reviews schlicht keinen Platz hat.

## 3.2 Unternehmensteuer

Nachdem die Reformvorschläge bezüglich der Einkommensteuer dargestellt wurden, erfolgt nun eine Betrachtung der Unternehmensteuer. Im Review bildet die Frage nach der Besteuerung von Unternehmen die abschließenden Kapitel, auf Grund der inhaltlichen Nähe zur Einkommensteuer, insbesondere zur Besteuerung von Kapitaleinkommen, wird sie hier in direkter Folge betrachtet. Gewöhnlich enthalten moderne Steuersysteme neben der persönlichen Einkommensteuer eine separate Steuer auf die Gewinne von Unternehmen. Oftmals handelt es sich hierbei um eine Körperschaftsteuer, es gibt aber auch Ausgestaltungen wie die deutsche Gewerbesteuer.

### 3.2.1 Begründung für eine Unternehmensteuer

Warum gibt es überhaupt eine Unternehmensteuer? Unternehmensteuern existieren, weil die Steuererhebung auf Unternehmensebene administrativ einfacher und hinterziehungssicherer ist und zur Abwehr einer allgemeinen Flucht in die Scheinselbständigkeit (Homburg, 2015, 265 ff.). Es wird zudem ein, von den meisten Individuen, nicht als belastend empfundenen Steueraufkommen erzeugt. Darüber hinaus erweitert eine Unternehmensteuer die nationale Steuerbemessungsgrundlage, sofern prinzipiell ausländischen Anteilseignern zustehendes Einkommen im Inland steuerbar gemacht wird (Auerbach et al., 2010, 867).

Würden sowohl Gewinnausschüttungen als auch Wertzuwächse bei Unternehmen vollständig von der persönlichen Einkommensteuer erfasst, entfielen das Argument für eine zusätzliche Unternehmensteuer (Johnson und Myles, 2011, 328). Kann dies jedoch nicht sichergestellt werden, erfüllt die Unternehmensteuer einen Stellvertreterzweck. Gerade Wertzuwächse werden oft nicht in derselben Höhe und erst im Zeitpunkt der Realisation besteuert. Ohne Unternehmensteuer könnten Möglichkeiten entstehen, Gewinne in Wertsteigerungen umzuwandeln und diese steuerfrei in Unternehmen zu akkumulieren (Bradford, 1986, 106 f.). Zudem soll die Unternehmensteuer verhindern, dass in Kapitaleinkünfte umqualifizierte Arbeitseinkommen steuerfrei im Unternehmenssektor akkumuliert werden (Griffith et al., 2010, 928).

Die optimale Umsetzung einer Unternehmensbesteuerung hängt von der Zielsetzung ab. Soll die Besteuerung der Kapitaleinkünfte von Inländern substituiert werden, bietet sich ein anderes Verfahren an, als wenn lokale ökonomische Renten ausländischer Teilhaber erfasst werden sollen (Auerbach et al., 2010, 889). Da typischerweise nur eine Unternehmensteuer existiert, übernimmt diese jedoch beide (und weitere) Aufgaben, ohne zwingend für jede Aufgabe die optimale Lösung darzustellen. Das Argument für eine Unternehmensteuer bleibt zudem erhalten, selbst wenn man für eine Nullbesteuerung von Kapitaleinkünften eintritt, da Unternehmensgewinne stets zu gewissen Teilen Arbeitseinkünfte oder ökonomische Renten darstellen (Hall, 2010, 653).

### 3.2.2 Inzidenz einer Unternehmensteuer

Unternehmensteuern werden von den Individuen nicht als belastend empfunden, da sie kaum Merklichkeit aufweisen (Mirrlees et al., 2011a, 18). Letztendlich liegt die Inzidenz jeder Steuer bei Individuen und nicht bei Unternehmen. Dies gilt, unabhängig davon wie die vorherige juristische Gestaltung aussieht, insbesondere für jede von einem Unternehmen zu zahlende Steuer (Mirrlees et al., 2011a, 28). Insofern kommt es bezüglich der Verteilungswirkung nicht auf die Steuerlastverteilung zwischen verschiedenen Unternehmen an, sondern ausschließlich die tatsächliche Belastung der natürlichen Personen sollte ausschlaggebend sein.

Für existierende „klassische“ Körperschaft- bzw. Unternehmensteuern wird zumeist unterstellt, dass ihre Inzidenz primär von inländischen Arbeitseinkommensbezieheren getragen wird. Verringerte Investitionen und geringerer Kapitalbestand lassen bei gleicher nach-Steuer-Rendite des Kapitals

die Erträge der anderen Faktoren, primär des Faktors Arbeit, sinken (Mirrlees et al., 2011b, 351). Unterstellt man hochqualifizierten Arbeitskräften eine ähnliche Mobilität wie dem Kapital, so verbleibt die Inzidenz sogar ausschließlich bei niedrigqualifizierten Arbeitern und dem Faktor Land (Alworth, 2010, 1006).

Anders als die Einkommensteuer, die die Ersparnisse von Ansässigen belastet (Adam et al., 2010, 45), gilt die Körperschaftsteuer als Belastung von Inlandsinvestitionen, die sich in verzerrten Assetpreisen (bzw. verringertem Kapitalbestand) und unveränderter Rendite widerspiegelt (Adam et al., 2010, 54). Da eine Unternehmensteuer also den Faktor Arbeit belastet und zugleich den Kapitalbestand im Inland senkt, wird teilweise empfohlen, die Steuer direkt auf den Faktor Arbeit zu übertragen. Hierdurch könnte das gleiche Steueraufkommen ohne die verzerrende Wirkung für den Kapitalbestand erreicht werden (Gordon, 2011, 405).

### **3.2.3 Probleme der aktuellen Unternehmensteuer**

Bei der aktuellen Körperschaftsteuer in Großbritannien – wobei ähnliche Probleme in anderen Ländern auftreten – werden Finanzierungs- und Investitionsentscheidungen verzerrt und Rechtsformneutralität ist nicht gewährleistet (Mirrlees et al., 2011a, 41). Zudem werden ausgeschüttete und einbehaltene Gewinne oft unterschiedlich besteuert (Griffith et al., 2010, 973). Konkret wird in Großbritannien gemäß Mirrlees et al. (2011a, 413) Fremdfinanzierung bevorzugt und Eigenkapitalinvestitionen werden besonders benachteiligt. Hierdurch wird über die allgemeine Verzerrung hinaus ein erhöhtes Bankrottrisiko induziert (Mirrlees et al., 2011a, 418). Außerdem hat der Abschreibungsverlauf starke Auswirkungen auf die Gewinne und der Wert der Abschreibungen kann durch Inflation beeinträchtigt werden (Mirrlees et al., 2011a, 417). Die Körperschaftsteuer erhöht die Kapitalkosten und eine mangelhafte internationale Harmonisierung erschwert eine gleichmäßige Besteuerung (Mirrlees et al., 2011a, 418).

Um diesen Problemen entgegenzuwirken, wurde, vergleichbar zur deutschen Situation, ebenfalls eine Art Zinsschranke eingeführt (Mirrlees et al., 2011a, 426). Dieses und ähnliches Stückwerk verbessert jedoch nicht die Effizienz der Besteuerung und es behebt nicht den nach Ansicht des Reviews größten Fehler der aktuellen Unternehmensbesteuerung. Dies soll der Einbezug der Normalverzinsung des Eigenkapitals in die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer sein (Mirrlees et al., 2011a, 418). Eine steuerliche Freistellung dieser Normalverzinsung hat jedoch eine signifikante Schmälerung der Bemessungsgrundlage zur Folge. Eine solche Maßnahme steht nicht nur den Besteuerungstrends der letzten Jahrzehnte entgegen, sie erfordert auch eine Gegenfinanzierung und trifft nicht auf ungeteilte Zustimmung. Auerbach et al. (2010, 878) sind der Ansicht, dass bereits im aktuellen System weite Teile der Zinseinkünfte nicht besteuert sind (z. B. bei steuerbefreiten Institutionen wie Pensionsfonds), weshalb eine Erweiterung der Bemessungsgrundlage auf alle Zinseinkünfte potentiell der sinnvollere Reformschritt wäre. Dies würde es zudem erlauben, aufkommensneutral den Steuersatz zu senken.

### 3.2.4 Reformvorschlag Allowance for Corporate Equity

Der selbstformulierte Anspruch des Reviews ist es, gewisse Anforderungen durch eine eigenständige Unternehmensteuer umgesetzt zu sehen (Mirrlees et al., 2011a, 407). Bei der Planung dieser Unternehmensteuer sollte bereits die Wirkung auf die Individuen berücksichtigt werden (Mirrlees et al., 2011a, 408). Ebenso soll die Unternehmensteuer im Einklang mit der Einkommensteuer, insbesondere der Besteuerung von Kapitaleinkommen stehen (Mirrlees et al., 2011a, 410). Entscheidungen über Investitionen und Finanzierung sollten möglichst wenig verzerrt werden (Mirrlees et al., 2011a, 427). Auch wenn die Unternehmensteuer den Anreiz enthält die Besteuerung auf Ausländer auszudehnen, sollte bedacht werden, dass damit negative Investitionsanreize verbunden sind (Mirrlees et al., 2011a, 411). Das Ziel ist es gemäß Mirrlees et al. (2011b, 336) eine volle (wie in Kapitel 3.1.2.2.3 definiert) Besteuerung der Kapitalerträge bei vollem Abzug sämtlicher Kapitalkosten zu erreichen.

Unternehmensteuerreformen der jüngeren Vergangenheit sind global von der Idee geprägt, den nominalen Steuersatz zu senken bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (Mirrlees et al., 2011a, 407). Niedrigere Steuersätze sollen im internationalen Wettbewerb um mobiles Kapital Vorteile bringen, die Kosten einer Minderung aber aus politischen Gründen nicht aus der Unternehmensbesteuerung herausgenommen werden. Die *Allowance for Corporate Equity* (ACE) des Mirrlees Review geht den umgekehrten Weg. Das wesentliche Reformelement stellt die steuerliche Befreiung einer Normalverzinsung des Eigenkapitals dar, die sogenannte *equity allowance* (vergleichbar der RRA s. Kapitel 3.1.2.2). Hierdurch wird die Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuer substantiell geschmälert. Das Steueraufkommen soll aus einer Belastung der Überverzinsung bzw. ökonomischer Renten entstehen. Grenzinvestitionen werden steuerfrei gestellt, das Steueraufkommen ausschließlich aus Nichtgrenzinvestitionen erzielt. (Mirrlees et al., 2011b, 350).

Ein derartiger Ansatz ist historisch gesehen nicht neu, auch wenn er erst in den letzten Jahren eine besondere Aufmerksamkeit erhalten hat. Bereits 1891 konnte in Preußen eine typisierte Normaldividende in Höhe von 3,5 % der Summe der Geschäftsanteile abgezogen werden. Die Begründung hierfür war einerseits einen Ausgleich für eine Doppelbelastung durch Unternehmen- und persönliche Einkommensteuer zu schaffen, andererseits eine höhere Belastung der Überrenditen zu erzielen. Die Bestimmung der Normalverzinsung bereitete bereits damals Probleme. Andere Staaten des Deutschen Kaiserreiches verfolgten zwar eine gleiche Politik, die Normalverzinsung schwankte jedoch zwischen 2 % in Bayern und Baden-Württemberg und 3,75 % in Sachsen-Coburg-Gotha (Höller, 2010, 50 f.).

In den letzten Jahren wurde dieses Konzept verbreitet in der Praxis getestet. Kroatien führte 1994 (bis 2000) eine zinsbereinigte Besteuerung ein. Neben anderen wagten Italien, Österreich, Brasilien und Belgien ebenfalls Versuche, zumindest eine teilweise Zinsbereinigung zu implementieren. Zuletzt wurde in der Schweiz eine *Notional Interest Deduction* eingeführt, die einen Zinsabzug auf

überschüssiges Eigenkapital ermöglicht, wobei der Zinssatz an 10-jährige Staatsanleihen gekoppelt ist (Harbeke und Kläser, 2017, 2 ff.). Auch der jüngste Vorschlag zu einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer Bemessungsgrundlage der Europäischen Union (EU) enthält eine Art des Eigenkapitalabzugs (Rose, 2017, 218). Sämtliche Einführungen zinsbereinigter Besteuerung (oder von *Cash-Flow-Steuern* (CFS)) im europäischen Umfeld sind jedoch entweder sehr kurzlebig oder die tatsächliche Wirkung der Zinsbereinigung ist stark begrenzt (Mintz, 2010, 906). In der Schweiz erfolgte beispielsweise ein Referendum, das die tatsächliche Umsetzung der *Notional Interest Deduction* weitgehend beschränkte (Rose, 2017, 218). Erfolgreiche Umsetzungen einer Besteuerung ökonomischer Renten ergeben sich meist nicht bei umfassendem Gebrauch der Zinsbereinigung, sondern existieren beispielsweise in den Ressourcensektoren Australiens oder Kanadas, wobei hier eben lokal-spezifische ökonomische Renten mit einer speziellen Steuer für diesen Bereich belegt werden (Mintz, 2010, 906).

Konkret umgesetzt werden soll eine Unternehmensbesteuerung in Gestalt der ACE. Diese ist eng verbunden mit der RRA (Mirrlees et al., 2011a, 424). Kernpunkt der ACE ist gemäß Mirrlees et al. (2011, 421 ff.) die Freistellung einer unterstellten Normalverzinsung des Eigenkapitals von der Unternehmensteuer mittels einer *equity allowance*. Dadurch erfolgt eine signifikante Schmälerung der Bemessungsgrundlage, die ansonsten unverändert gelassen wird. Diese Normalverzinsung soll angemessen repräsentiert werden durch einen risikofreien nominalen Zinssatz mittlerer Laufzeit. Die Freistellung wirkt äquivalent zu einer 100 % Vorab-Abschreibung von Eigenkapitalinvestitionen in einer CFS.

Mittels dieser Maßnahme sollen diverse wünschenswerte theoretische Eigenschaften einer Unternehmensteuer erreicht werden. In der Theorie wird eine Neutralität zwischen Fremd- und Eigenkapitalfinanzierungen für Unternehmen hergestellt (Mirrlees et al., 2011b, 340). Finanzierungsentscheidungen von Unternehmen sollen nicht verzerrt werden (Mirrlees et al., 2011a, 425). Jährliche Abschreibungen bleiben erhalten und eine steuerliche Vorleistung seitens des Fiskus bei Investitionen wird vermieden. Der Abschreibungsverlauf bei Anlagegütern verliert an Bedeutung. Manipulationen der Ertragsstruktur mittels Abschreibungen werden dadurch ausgeglichen, dass sich die *equity allowance* in korrespondierender Weise verändert (Mirrlees et al., 2011a, 422). Auch bezüglich Inflation soll die ACE neutral wirken. Statt Inflation explizit berücksichtigen zu müssen, wird ein nominaler Zinssatz genutzt (Mirrlees et al., 2011a, 422 f.). Innerhalb der ACE sind weiterhin nominale Zinszahlungen abzugsfähig und Zinserträge voll steuerpflichtig. Hierdurch werden die Erträge von Banken und anderen Finanzintermediären in die Unternehmensteuer einbezogen (Mirrlees et al., 2011a, 424). Viele dieser theoretischen Eigenschaften basieren jedoch auf Annahmen über Barwertbetrachtungen, einheitliche Zinssätze und zeitinvariante Steuersätze. Welche Schwierigkeiten bei Abweichungen von diesen theoretischen Grundlagen auftreten wird in den nachfolgenden Abschnitten aufgegriffen.

### 3.2.4.1 Tarif

Die Ausgestaltung des Tarifs wäre neben der Bemessungsgrundlage der zweite große Aspekt, der üblicherweise die Reform einer Steuer kennzeichnet. Über den Tarif wird im Review jedoch kein einziges Wort verloren. Mirrlees et al. (2012, 660) halten eine Anpassung von Unternehmensteuersatz inklusive Dividendenbesteuerung an den persönlichen Steuersatz zwar für wünschenswert, in welcher Höhe all diese Elemente liegen sollen wird jedoch nicht gesagt. Ebenso wird auf die Problematik der Angleichung eines (mutmaßlich) linearen Unternehmensteuersatzes mit einem progressiven Einkommensteuersatz nicht eingegangen. Die Nichtbesteuerung der Normalrendite, die aus Gründen der Entscheidungsneutralität eingeführt werden soll, würde eigentlich verlangen, dass Übergewinne eine stärkere Belastung erfahren, um eine gerechte Besteuerung von Kapital- und Arbeitseinkommen zu gewährleisten (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 343). Der Review rät hiervon hingegen ab, um negative Anreizwirkungen auf internationale Investoren zu vermeiden (Mirrlees et al., 2011a, 432). Ähnlich wie in der Einkommensteuer sucht man konkrete Aussagen zu Steuersätzen jedoch vergeblich.

#### 3.2.4.1.1 Aufkommenseffekt

Ceteris paribus geht die Einführung einer Normalzinsbefreiung des Eigenkapitals mit einem hohen Einnahmeausfall des Fiskus einher (Mirrlees et al., 2011a, 493). Wie bei jeder anderen Konsumbesteuerung auch, würde zum Erhalt des Steueraufkommens der Unternehmensteuer ein höherer Steuersatz notwendig sein, um die geschmälerete Bemessungsgrundlage auszugleichen (Zodrow, 2003, 407). Schätzungen zur Einführung einer Zinsbereinigung auf Unternehmensebene führen in Industrieländern zu durchschnittlichen Steuerausfällen in Höhe von 0,5 % des BIP, die durch höhere Steuersätze in anderen Bereichen kompensiert werden müssten, wodurch jedoch ebenfalls Verzerrungen ausgelöst werden (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 345). In Belgien, wo eine relativ umfassende Zinsbereinigung des Eigenkapitals eingeführt wurde, lagen die Kosten im Jahr 2011 bei über 50 % der vorherigen Körperschaftsteuereinnahmen (Zangari, 2014, 17).

Modifikationen am für die *equity allowance* qualifizierenden Kapital können die Aufkommenswirkung einer Reform stark verändern. Gleichzeitig können sie mit einer Beeinträchtigung der Neutralitätseigenschaften des Vorschlags einhergehen. Schätzungen für die Zinsbereinigung eines Grundkapitals, wie sie der Sachverständigenrat für Deutschland für 2012 durchführen ließ, ergaben Einnahmeausfälle in Höhe von 27 % der Körperschaftsteuereinnahmen. In Abhängigkeit vom Zinsniveau fallen diese Werte zudem höher oder niedriger aus, da die Auswirkung der Bereinigung mit sinkenden Zinsen geringer wird. (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 345).

Mirrlees et al. (2011, 450) sind der Ansicht, dass eine effizientere Möglichkeit die Einnahmeausfälle auszugleichen in der Anhebung der Mehrwertsteuer bestehen würde. Dies würde eine zusätzliche Ausdehnung der Konsumbesteuerung bedeuten, da die ACE selbst eindeutig einer Konsumbesteuerung entspricht (Bradford, 1986, 7). Diese Einschätzung basiert auf der Ansicht, dass Konsumsteuern leistungsfreundlicher als Einkommensteuern wären, die sich durch den gesamten Review

zieht. Derartige Einschätzungen werden in dieser Arbeit nicht geteilt, da sie auf einer Steuerillusion basieren (Homburg, 2015, 138). Gleichzeitig erhoffen die Autoren und in der Begleitliteratur von Griffith et al. (2010, 974) wird geäußert, dass eine Freistellung der Normalverzinsung des Eigenkapitals die Investitionen im Inland in der langen Frist so stark erhöhen würde, dass gestiegene Vor-Steuer-Erträge der immobilen Faktoren die Steuerausfälle überkompensieren dürften. De Mooij und Devereux (2011, 112) kommen hingegen zu dem Ergebnis, dass die Einführung einer aufkommensneutralen ACE in Großbritannien zu einem Wohlfahrtsverlust in Höhe von 1,3 % führen würde. Da ansonsten im Review stets auf Barwertbetrachtungen Wert gelegt wird, sind Mutmaßungen über langfristige positive Effekte bei Vernachlässigung kurzfristiger Kosten umso überraschender.

#### 3.2.4.1.2 Verteilungswirkung

Verteilungswirkungen einer ACE hängen primär davon ab, ob man eine aufkommensneutrale Umstellung innerhalb der Unternehmensteuer unterstellt. Ist dies vorgesehen, so bewirkt eine ACE Steuererhöhungen für die profitablen und Steuersenkungen für weniger profitable Unternehmen. Grenzerträge werden mit 0 % belastet, Überverdienste hingegen höher als zuvor (Isaac, 1997, 306 f.). Es erfolgt eine Verschiebung der Steuerlast von grenzrentablen auf hochprofitable Investitionen (Finke, 2013, 108).

Wird hingegen innerhalb der Unternehmensteuer nicht aufkommensneutral umgestellt, also beispielsweise der Steuersatz konstant gelassen, sehen die Wirkungen anders aus. Eine ACE bewirkt dann eine allgemeine Steuersenkung für die Unternehmensgewinne, wobei profitable Firmen einen größeren Anteil des verbleibenden Unternehmensteueraufkommens tragen (Bond, 2000, 162). „Klassische“ Körperschaft- bzw. Unternehmensteuern, die eher einer Einkommensteuer entsprechen, haben eine grundsätzlich breitere Bemessungsgrundlage als eine ACE, die in ihrer Wirkung einer Konsumsteuer entspricht. Wird nun bei konstantem Steuersatz zwischen beiden Systemen gewechselt, so bedeutet dies letztlich, dass die Verzerrung künftiger Spar- bzw. Investitionsentscheidungen vermieden wird, sofern aber das gesamte System ausgeglichen sein soll, die Arbeitsangebotsentscheidung dafür stärker verzerrt wird (Boadway, 1990, 54) oder eine Zusatzbelastung des Altkapitals erfolgt. Das im Marginalfall positive Aufkommen periodengerechter Unternehmensteuern, das bei der ACE bzw. CFS allgemein nicht auftritt, hat zwar negative Anreizeffekte (Bradford, 1986, 127), ermöglicht jedoch eine Senkung anderer verzerrender Steuern.

Innerhalb des Unternehmenssektors kommt es noch zu einem weiteren Effekt. Die ACE begünstigt kapitalintensive Produktionszweige, da nur aktivierbares Kapital eine Freistellung erhält (Thoresen und Alstadsaeter, 2010, 397). Zwei Unternehmen mit identischen Gewinnen würden eine unterschiedliche Steuerbelastung haben, abhängig davon wie hoch das Eigenkapital ist. Darüber hinaus ist es wahrscheinlicher das etablierte Unternehmen eine hohe Eigenkapitalausstattung haben als dies bei jungen Unternehmen der Fall ist. Die Wettbewerbsfähigkeit junger Unternehmen könnte

insoweit beeinträchtigt werden (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2012/13, 242). Explizit vorgesehen ist seitens des Reviews nicht nur eine Belastung der Überverzinsung, sondern auch eine vortragsfähige Berücksichtigung von Mindereinnahmen (Mirrlees et al., 2011a, 303). In gewisser Weise entspricht eine ACE daher einer negativen Vermögensteuer. Es werden zwar keine direkten Erstattungen für Unterrenditen ausbezahlt, vortragsfähige Unterrenditen wirken aber in den meisten Fällen äquivalent (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 344).

Einen weiteren Aspekt der ACE betrachtet Alworth (2010, 1000 ff.): Wenn ökonomische Renten über den Kapitalmarkt schnell kapitalisiert werden, können Überrenditen nur als Kompensation für Risiko bestehen bleiben. Dies sind im ökonomischen Sinn aber keine Renten, sondern Risikoprämien. Dort wo ökonomische Renten existieren, sollten diese zusätzlichen Erträge, beispielsweise im Verkaufsfall, im Basiswert kapitalisiert werden. Anschließend erzielt das Objekt (z. B. ein Unternehmen) dann wieder den normalen Ertrag. Die Besteuerung durch die ACE würde auf diesen Ertrag keinen Zugriff mehr haben, stattdessen müsste sichergestellt sein, dass der entstandene *windfall gain*, der bei Wechsel zur ACE den Basiswert wertvoller gemacht hat, hinreichend besteuert wird. Die Steuerbelastung würde in einem solchen Fall aber komplett beim Altbesitzer des Objekts liegen. Dies kann insbesondere eine Zielsetzung der Unternehmensteuer zunichtemachen, nämlich den Steuerexport. Die gesamte Einnahmeerwartung einer ACE hängt insofern streng vom Anteil risikobehafteter Erträge ab. Je höher diese sind, desto ertragreicher ist eine ACE (de Mooij und Devereux, 2011, 95). Unter dieser Betrachtung ist die ACE keine Steuer auf ökonomische Renten, sondern primär eine Steuer auf riskante Investitionen.

#### 3.2.4.1.3 Investitionsanreize

Die Einführung einer ACE in einem einzelnen Land sollte grundsätzlich geeignet sein, einen Vorteil im internationalen Wettbewerb um eigenkapitalfinanzierte Investitionen darzustellen (Mirrlees et al., 2011a, 448). Gerade in Bezug auf den mobilen Faktor Kapital wird eine niedrige Besteuerung desselben als wichtiger Bestandteil eines modernen Steuersystems gesehen (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 343). Niedrigere nominale Steuersätze sind dabei nützlich, da sie die *tax compliance* erhöhen und Gewinnverschiebungen unattraktiv machen (Smith, 2010, 424). Außerdem sind sie psychologisch und für internationale Investoren attraktiv, da der nominale Steuersatz „*something which even the company chairman can understand*“ (Issac 1997, 306), darstellt.

Es wäre diesbezüglich nicht ratsam, die Steuerausfälle, die aus der ACE Einführung resultieren, durch eine Erhöhung des Unternehmensteuersatzes auszugleichen (Mirrlees et al., 2011a, 432). Die Attraktivität der Besteuerung ökonomischer Renten besteht in den potentiell sehr hohen Steuersätzen bei gleichzeitiger Verzerrungsfreiheit ökonomischer Entscheidungen (Huizinga, 2010, 894). Beruhen diese ökonomischen Renten jedoch zumindest teilweise auf besonderem Einsatz oder einer besonderen Innovationskraft, so könnten derartige Aktivitäten durch eine allzu hohe Besteuerung (möglicherweise bereits ab der Höhe der Besteuerung von Arbeitseinkommen) ent-

mutigt werden (Mirrlees et al., 2011a, 439). Nur wenn Übergewinne auf Zufällen oder geschichtlichen Bedingungen beruhen, ist ihre Besteuerung verzerrungsfrei (Cooper, 2012, 248). Besonders problematisch wird es, wenn die Renten international mobil sind (Mirrlees et al., 2011a, 425), denn nur in einer geschlossenen Volkswirtschaft ist die Besteuerung ökonomischer Renten, analog zu altem Kapital, nicht verzerrend (Auerbach et al., 2010, 868). Die Situation in der heutigen Zeit wird all diesen Voraussetzungen üblicherweise nicht gerecht (Huizinga, 2010, 894). Insofern ist eine vermeintlich verzerrungsfreie Steuer auf ökonomische Renten in der Realität nicht in der Lage, höhere Steuereinnahmen zu erzielen. Unter den tatsächlichen Umständen, insbesondere der internationalen Kapitalmobilität, hat diese Steuer nämlich starke Anreizwirkungen (Keen und King, 2002, 416).

Die internationale Mobilität von Einkünften und der wachsende Steuerwettbewerb zwischen Staaten spielen eine zunehmende Rolle bei der Gestaltung von Unternehmensteuern (Mirrlees et al., 2011a, 430). Mobile Renten in offenen Volkswirtschaften zu besteuern ist besonders herausfordernd (Mirrlees et al., 2011a, 440). Sowohl internationale Teilhaber als auch mobile Konzerne stellen die Besteuerung von Unternehmensgewinnen vor Probleme (Feldstein, 2012, 789). Eine ACE führt zwangsläufig zu einer Verengung der Bemessungsgrundlage und setzt somit aus Aufkommensperspektive den Steuersatz für die ökonomischen Renten unter Druck (Klemm, 2007, 230). Gerade die profitabelsten Firmen hätten dann einen besonders starken Anreiz zur Abwanderung (Sørensen, 2005, 793). Auch auf die Ansiedlung neuer multinationaler Unternehmen, welche üblicherweise unternehmensspezifische Renditen erzielen die sich über dem Normalzins befinden, würde sich dies negativ auswirken (Zodrow, 2003, 408). Offene Volkswirtschaften könnten eine ACE daher als unattraktiv empfinden, da sie im Gegensatz zur klassischen Unternehmensteuer bzw. einer *Comprehensive Business Income Tax* grundsätzlich höherer Steuersätze bedarf (Bond, 2000, 162).

Bei einer ACE bleiben außerdem dieselben – mit höherem Steuersatz sogar noch größere – Anreize zur Gewinnverlagerung vorhanden (Auerbach et al., 2010, 874), soweit diese Gewinne oberhalb der Normalverzinsung liegen. Dies kann entweder durch tatsächliche Verlagerung von Unternehmensaktivitäten oder mittels buchhalterischer Maßnahmen erfolgen (Auerbach, 2012, 698). Für internationale Gewinnverlagerungen gilt zudem, dass sie durch die durchschnittliche und nicht die marginale Steuerbelastung beeinflusst werden. Dies würde aus Wettbewerbsperspektive eher für einen Übergang zur *Comprehensive Business Income Tax* statt einer ACE sprechen (de Mooij und Devereux, 2011, 94). Auch Investitionsallokationsentscheidungen von Unternehmen werden primär von der durchschnittlichen oder nominalen Steuerbelastung und nicht von der marginalen Steuerbelastung bestimmt (Bond, 2000, 162). Dies geht damit einher, dass zumeist die zentrale Frage ist, wo eine Investition stattfindet und nicht wie groß genau diese ausfällt (Auerbach et al., 2010, 855). Durchschnittliche oder nominale Steuersätze sind aber auch in einer ACE positiv und möglicherweise international nicht wesentlich kompetitiver als sie es vor einer Umstellung waren

(Zodrow, 2003, 408). Berücksichtigt man diese internationalen Aspekte, so haben niedrige Steuersätze eine stärkere Signalwirkung als geringere Grenzbelastungen (de Mooij und Devereux, 2011, 99).

Die negativen Investitionsanreize einer ACE könnten vermieden werden, wenn der Unternehmenssteuersatz nicht angehoben wird (de Mooij und Devereux, 2011, 119). Dies würde jedoch die Budgetbeschränkung verletzen und eine – ebenfalls verzerrende – Gegenfinanzierung an anderer Stelle notwendig machen (Alworth, 2010, 1003). Die Zielrichtung der ACE ist eindeutig eine Investitionsförderung im Inland (Hebous und Ruf, 2015, 2). Welche Investitionen gefördert werden, hängt jedoch von der Wahl des Steuersatzes ab. Selbst bei konstantem Steuersatz ist die Entlastung bei eigenkapitalfinanzierten Investitionen mit geringer Rendite konzentriert. Je höher die Rendite und je geringer der angesetzte Normalzins, desto geringer ist die Vorteilhaftigkeit der ACE für die Investoren. Für fremdfinanzierte Investitionen hingegen ändert sich bei konstantem Steuersatz nichts. Wird der Steuersatz hingegen angehoben, könnten sogar negative Investitionsanreize für diverse Investitionsarten folgen. Ob eine ACE Investitionen fördert, bleibt letztlich eine empirische Frage (Hebous und Ruf, 2015, 2), wobei die Antwort sicherlich von der Ausgestaltung des Steuersatzes und der Wahl des qualifizierenden Eigenkapitals abhängt.

Eine ACE wird, bei entsprechend umfassender Ausgestaltung, sehr wahrscheinlich die Eigenkapitalansammlung in den Firmen steigern. Dies muss aber keineswegs mit höheren Realinvestitionen einhergehen wie Hebous und Ruf (2015, 3 ff.) darlegen: Im harmlosen Fall dienen derartige Zuführungen von Eigenkapital nur der Senkung der individuellen Steuerschuld, es ist aber leicht vorstellbar, dass bei entsprechender Ausgestaltung Finanzierungsgestaltungen gewählt werden, die Eigenkapitalabzüge im ACE Land mit Fremdkapitalfinanzierung in Ländern ohne ACE verbinden. Hierdurch könnte umfassende Steuervermeidung möglich werden, die nicht im Geringsten produktivitätssteigernd sein müsste. Die belgische ACE beispielsweise lädt zu solchen Gestaltungen ein.

Im Falle der ACE (und vergleichbarer Konsumsteuern) kommt die Gefahr der Kurzlebigkeit noch hinzu. Tatsächliche oder potentielle Einführungen derartiger Steuersysteme gehen stets mit großen Diskussionen einher, die allzu oft in einer baldigen Rücknahme der entsprechenden Reform resultieren. Für langfristige Investitionsentscheidungen, die sich auf die *equity allowance* gestützt haben, kann dies starke Auswirkungen haben. Diese Unsicherheit könnte einen wesentlichen Dämpfer für zusätzliche Investitionen auf Basis der ACE bedeuten.

Das offizielle Ziel einer ACE ist die effizientere Besteuerung der Unternehmensgewinne durch eine Belastung der unelastisch reagierenden ökonomischen Renten. Erfolgreiche Einführungen von Steuern auf ökonomische Renten erfolgen jedoch zumeist in Gestalt spezifischer Steuern auf Unternehmen oder Sektoren die lokal-spezifische Renten erzielen. Die allgemeine Unternehmensteuer stellt hierfür einen schlechten Zugriffspunkt dar (Alworth, 2010, 1004). Eine allgemeine Förderung der Eigenkapitalansammlung kann leicht Gefahr laufen mit signifikanten *spill-over*-Effekten

einherzugehen, da eine präzise Gestaltung politisch oft nicht möglich ist. Hierdurch kann sich die Effizienz der Maßnahme stark verringern. Aber auch das eigentliche Ziel der ACE wird in der Ausgestaltung durch den Review nicht erfüllt. Die zusatzlastfreie Besteuerung ökonomischer Renten, die in entsprechender Höhe möglich sein sollte um andere verzerrende Steuern zu senken, wird keineswegs verfolgt. Internationale und andere Anreize lassen die Autoren dazu kommen, dass eine sehr maßvolle Besteuerung durch die ACE empfohlen wird. Im Ergebnis wird also eine prinzipiell verzerrungsfreie Steuer vorgeschlagen, bei deren Ausgestaltung auf Ausweichreaktionen Rücksicht genommen werden soll. Der theoretische Zugewinn gegenüber einer gewöhnlichen Körperschaftsteuer bleibt dabei fraglich. Vielmehr scheint es so, dass, wie beispielsweise bei den Überlegungen zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage innerhalb der EU (Herzig und Kuhr, 2011, 318), der wesentliche Fokus eine Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der heimischen Unternehmen ist.

#### 3.2.4.2 Neutralität

Die ACE stellt eine barwertäquivalente Umformung einer CFS dar (Mirrlees et al., 2011a, 423 f.) und soll deren positive Neutralitätseigenschaften mitbringen, auf die in den folgenden Abschnitten eingegangen wird. Neben den Neutralitätseigenschaften führen CFS zu einem *downscaling* von Investments (Mirrlees et al., 2011a, 419). Der Staat beteiligt sich im Positiven wie im Negativen an der Profitabilität von Investments, indem er einen Anteil in Höhe des Steuersatzes an der anfänglichen Investition und den anschließenden Zahlungsströmen übernimmt (Griffith et al., 2010, 976). Bei einer R-base CFS würde dies nur für den realen Teil einer Investition gelten, bei der R+F-base auch für den finanziellen (Bradford, 1986, 121). Diese implizite Risikoübernahme durch den Staat, die Befürworter jeglicher CFS stets betonen, stellt jedoch keinen wesentlichen Unterschied zu einer gewöhnlichen Ertragsbesteuerung dar. Auch bei dieser erfolgt über die Besteuerung eine Beteiligung des Staates an den Projekten.

Die ACE verfährt wie eine R+F-base CFS. Der Einbezug der finanziellen Zahlungsströme soll verschiedene Probleme einer R-base CFS vermeiden. R-Base CFS sind nicht kompatibel mit einer Mehrwertsteuer auf Finanzdienstleistungen (Mirrlees et al., 2011a, 420). Dividenden, Zinsen und Wertzuwächse müssten in einer R-base CFS steuerlich freigestellt sein (Zodrow, 2003, 399), wodurch beispielsweise Banken ausschließlich mittels Gebührensystemen in die Besteuerung integriert werden könnten und ansonsten komplett steuerlich freigestellt wären (Zodrow, 2003, 401). Auch bieten R-base Systeme große Anreize für Unternehmen, ihre jeweiligen Aktivitäten entsprechend des günstigeren Besteuerungssystems zu gestalten, weshalb umfangreiche Abwehrgesetzgebung notwendig sein würde (Avi-Yonah, 2006, 584). Des Weiteren vermeidet die ACE die Vorfinanzierungssituationen, die beim Übergang auf eine CFS üblicherweise auftreten (Zodrow, 2003, 404). Der Entstehungszeitpunkt der Steuern bleibt wie im bisherigen Unternehmensteuersystem. Im Ergebnis wirkt die ACE sehr ähnlich zu der RRA (Mirrlees et al., 2011a, 424).

#### 3.2.4.2.1 Investitions- und Finanzierungsneutralität

Als wesentlichen Kritikpunkt an der aktuellen Unternehmensbesteuerung betrachtet der Review die Abwesenheit von Finanzierungs- und Investitionsneutralität (Mirrlees et al., 2011a, 413 ff.). Mittels der ACE soll dieses Problem überwunden werden und eine finanzierungs- und investitionsneutrale Unternehmensteuer eingeführt werden.

Eine Steuer ist investitionsneutral, wenn sie Vorzeichen- und Rangerhalt der Kapitalwerte von Investitionen gewährleistet (Homburg, 2015, 242). Finanzierungsneutralität hingegen gilt, wenn die unternehmerische Finanzierungsentscheidung nicht durch Steuern beeinflusst wird (Homburg, 2015, 253). Im Rahmen einer Unternehmensteuer sind beide Ziele, zusammengefasst unter dem Begriff der Entscheidungsneutralität, aus finanzwissenschaftlicher Sicht sinnvoll, da ihre Umsetzung der Erreichung von Produktionseffizienz dient (Homburg, 2015, 241).

Unter gewissen Voraussetzungen ist eine ACE finanzierungs- und investitionsneutral. Sind Inflationsdaten in entsprechenden Änderungen der nominalen Zinsen eingepreist, ist sie zudem inflationsneutral (Klemm, 2007, 231 f.). Da die Inflationsberücksichtigung die gesamtwirtschaftlichen Daten einbezieht, kann die Freistellung nominaler Verzinsung jedoch eine Nichtbesteuerung ökonomischer Gewinne bedeuten (Issac 1997, 307).

Bei CFS im Allgemeinen und bei der ACE gilt, dass der Kapitalwert vor Steuern proportional um den Steuersatz verringert wird (Finke, 2013, 70). Hierbei werden Vorzeichen- und Rangerhalt des Kapitalwerts gewährleistet. Auch die Finanzierungsneutralität ist in der Theorie gegeben. Werden alle Kapitaleinkünfte gleich besteuert und wird eine Gleichheit der Zinsen für Eigenkapital, Fremdkapital und eine alternative risikolose Finanzanlage vorausgesetzt (Rose, 2017, 219), ergibt sich, sofern dieser Zinssatz als abzugsfähiger Normalzins festgelegt wird, eine komplette Finanzierungsneutralität. Erhoffte Folge dieser Finanzierungsneutralität wäre gemäß Mirrlees et al. (2011a, 497), dass die Vorteilhaftigkeit der Fremdkapitalfinanzierung für Unternehmen eliminiert wird und eine effizientere Kapitalstruktur resultiert. Die Festlegung dieses Zinssatzes wird zumeist als Kernproblem der ACE betrachtet (Zodrow, 2003, 404). Eine genauere Betrachtung ergibt jedoch eine Reihe weiterer Probleme die folgend betrachtet werden.

Die erste große Einschränkung der Neutralitätseigenschaften der ACE resultiert aus den Zinsannahmen. Im Modell wird zwar zugelassen, dass Unternehmen unterschiedliche Renditen erzielen, auf der Finanzierungsseite wird jedoch ein einziger Zins unterstellt. Die freigestellte Normalverzinsung soll dem risikofreien Zins entsprechen (Auerbach et al., 2010, 877), gleichzeitig der Abzinsungsrate der Investoren (Griffith et al., 2010, 977) und dem Fremdkapitalzins am Markt (Cooper, 2012, 245). Dass sich all diese Zinssätze auf dem gleichen Niveau befinden erscheint, insbesondere bei der Vielzahl und Diversität der betroffenen Unternehmen, ausgeschlossen. Entspricht der festgelegte Normalzins nicht den anderen Größen, so bleiben gewisse Verzerrungen erhalten (Finke, 2013, 81). Über die adäquate Höhe dieses Zinssatzes gibt es unterschiedliche Meinungen. Der

Sachverständigenrat (Sachverständigenrat Expertise, 2006, 99) ist der Ansicht, dass eine Orientierung am Marktzins für Fremdkapital für Unternehmen sinnvoll wäre, um eine Gleichbehandlung mit alternativen Investitionsmöglichkeiten zu erzielen. Der Review hingegen sieht den adäquaten Zins in der Rendite von Staatsanleihen mit mittlerer Laufzeit (Mirrlees et al., 2011a, 425).

Gewisse Einschränkungen der Neutralitätseigenschaften werden also bei einer ACE stets gegeben sein, ein nicht adäquat gesetzter Normalzins führt aber zumindest in den meisten Konstellationen nicht zu einer größeren Verzerrung, als wenn keine *equity allowance* gegeben ist (Keen und King, 2002, 415; Hebous und Ruf, 2015, 7). Sofern keine komplette Kongruenz zwischen den Zinssätzen der *equity allowance* und des Fremdkapitals gegeben ist, verschwindet jedoch nicht der Bedarf für Maßnahmen gegen Unterkapitalisierung wie es de Mooij und Devereux (2011, 96) bei der ACE identifizieren. Nur in einer vollständigen Ein-Zins-Umgebung fallen sämtliche Anreize zur Unterkapitalisierung weg und dementsprechend der gesetzgeberische Handlungsbedarf in diesem Bereich (Griffith et al., 2010, 976, 979).

Eine weitere Voraussetzung ist, dass eine gleichmäßige Besteuerung sämtlicher Kapitaleinkünfte im Rahmen der Einkommensteuer gegeben ist (Klemm, 2007, 232). Bei gegebener Zinsbereinigung im Unternehmenssektor muss dementsprechend die normale Verzinsung der Kapitaleinkommen bei natürlichen Personen steuerfrei bleiben (Finke, 2013, 74). Inwiefern dies für natürliche Personen zutrifft, wurde bereits dargestellt (s. Kapitel 3.1.2.2). Die Investitionsneutralität verlangt jedoch nur eine Gleichheit der Steuersätze auf die Normalverzinsung jeder Investition. Die Besteuerung von Arbeitseinkommen oder Reingewinnen ist demgegenüber irrelevant (Homburg, 2015, 251).

Ebenso wichtig für die vollständige Investitionsneutralität von CFS ist, dass zeitlich (Auerbach et al., 2010, 874) und persönlich konstante Steuersätze vorliegen (Homburg, 2015, 252). Bei einer progressiven Einkommensteuer und unter Berücksichtigung der üblichen Dynamik von Steuersätzen scheint hier regelmäßig eine Abweichung von der Neutralität zu resultieren. Wie Homburg (2015, 247 f.) feststellt, ist eine vollständige Investitionsneutralität, wie die meisten Vollkommenheitsideale, in der Realität kaum der richtige Anspruch. Irritierend ist jedoch, dass viele Autoren, welche mit großer Inbrunst die vermeintlich vollkommenen Neutralitätseigenschaften der ACE oder anderer CFS herausstellen, bei alternativen Steuersystemen kleinste Abweichungen für inakzeptabel halten. Eine Johansson-Samuelson-Steuer bedarf beispielsweise keiner konstanten Steuersätze oder einheitlicher Zinssätze. Stattdessen wird bei dieser Steuer eine Abschreibung in Höhe der Ertragswertabschreibung benötigt. Dass diese sich nicht eindeutig identifizieren lässt ist klar, weshalb aber dieses Manko so viel schwerer wiegen soll als die hier zur ACE genannten, erschließt sich nicht. Selbst ein nicht korrekt identifizierter Ertragswert stellt zudem keine Problematik für die Investitionsneutralität der Steuer dar. Wichtig ist nur, dass keine asymmetrische Information darüber vorliegt und in Folge dessen Steuerpflichtiger und Fiskus dieselbe Zielgröße avisieren.

Bei CFS ist diese Thematik anders gelagert. Werden andere Zielgrößen als eine Maximierung des Nettobarwerts durch die Besteuernden angestrebt, so sind CFS typischerweise nicht mehr neutral (Auerbach et al., 2017, 14). Die Skalierungsentscheidung bezüglich einer Investition könnte beispielsweise verzerrt werden (Devereux, 2012, 717). Zielgröße der Unternehmen wie auch von Regierungen ist aber regelmäßig nicht der Nettobarwert, sondern beispielsweise ein Zahlungsüberschuss (Issac 1997, 309). Insofern ist die Gefährdung der Neutralitätseigenschaften bei den CFS weitaus wahrscheinlicher und fundamentaler als es dies beispielsweise bei einer Johansson-Samuelson-Steuer wäre.

Ein letzter grundsätzlicher Punkt bezüglich dieser Neutralitätseigenschaften ist die Behandlung von Verlusten. Eine soweit wie möglich neutrale Umsetzung der ACE verlangt, dass negative Betriebsergebnisse vorgetragen werden dürfen (Sørensen, 2005, 784) und zwar mit einer Verzinsung entsprechend dem Eigenkapitalzins (Zodrow, 2003, 400). Zudem müsste sichergestellt sein, dass der entstehende Vortrag zu irgendeinem Zeitpunkt mit Sicherheit dem Steuerpflichtigen zugutekommt, also nicht im Verkaufs- oder Insolvenzfall schlicht untergeht (Auerbach et al., 2010, 877). Eigentlich wäre sogar eine negative Steuerzahlung im Jahr des negativen Ergebnisses notwendig (Finke, 2013, 69), wobei dies in einer Barwertbetrachtung zu einem verzinslichen Vortrag, der nicht untergehen kann, äquivalent ist. Verluste im Sinne dieser Regelung fallen bereits an, sobald die *equity allowance* größer als der Unternehmensgewinn ist, also eine Rendite unterhalb der Normalverzinsung erwirtschaftet wird.

Weitere Einschränkungen der Neutralitätseigenschaften resultieren, wenn man andere Annahmen des Modells aufweicht. Werden *moral hazard* oder unvollkommene Kapitalmärkte zugelassen, beeinträchtigt dies die Neutralität (Hebous und Ruf, 2015, 9). Auch Finanzierungsbeschränkungen für Firmen beschränken die Neutralitätseigenschaften (de Mooij und Devereux, 2011, 96). Auf diese und weitere spezielle Effekte soll hier aber nicht vertieft eingegangen werden.

#### 3.2.4.2.2 Intertemporale Neutralität

Als weitere zentrale Errungenschaft der ACE betrachtet der Review die Eigenschaft, dass die Periodisierung von Gewinnen unerheblich sei. Im Barwert ist der Abschreibungsverlauf oder die Bildung von Rückstellungen irrelevant, da sich höhere Gewinnminderungen in früheren Perioden mit einer geringeren *equity allowance* in späteren Perioden ausgleichen würden (Mirrlees et al., 2011a, 422). Auch andere Autoren betrachten die ACE als immun gegenüber Manipulationen der Ertragsstruktur (Griffith et al., 2010, 975; Klemm, 2007, 232). Die ACE wirkt insofern wie eine CFS, da die Abzinsungsrate steuerlich freigestellt wird. Periodenweise Abschreibung an Stelle einer Sofortabschreibung mindert in anderen Steuersystemen den Wert dieser Abschreibungen, da sie erst in späteren Perioden wirken. Die *equity allowance* hebt diesen Effekt auf (de Mooij und Devereux, 2011, 109 f.).

Problematisch an dieser Eigenschaft ist, wie Keen und King (2002, 405) feststellen, dass die exakte Wertgleichheit zwischen beliebigen Abschreibungsverläufen nur erreicht wird, wenn die *equity allowance* exakt der Abzinsungsrate des Unternehmens entspricht. Oder wie Bittker (1967, 960) es ausdrückt: Die Periodengestaltung von Einkünften behält ihren Reiz, wenn der offiziell gesetzte Zinssatz nicht dem individuell angemessenen Zinssatz aus Sicht des Steuerzahlers entspricht. Da die Zinssätze für Private, Unternehmen und Staatsanleihen in der Realität weit auseinandergehen, dürften hier regelmäßig große Anreize verbleiben. Ist die abzugsfähige Normalverzinsung zu niedrig angesetzt, besteht ein Anreiz zu früheren Abschreibungen, ist sie zu hoch, werden spätere Abschreibungen attraktiv. Darüber hinaus kann die Gestaltung des Abschreibungsverlaufs bereits bei adäquater Zinssatzung Anreize bieten, wenn nämlich der Steuersatz im Zeitablauf schwankt (Auerbach, 2012, 695).

Nichtsdestotrotz führt die Normalzinsbereinigung im Unternehmenssektor zu einer deutlichen administrativen Vereinfachung, da sie die Attraktivität zeitlicher Einkommensverlagerungen zumindest wesentlich verringert. Die administrative Einfachheit einer ACE – oder anderer CFS – sollte dennoch grundsätzlich nicht überschätzt werden. Bewertungsfragen, die Identifikation von Betriebsausgaben oder Probleme bei Verträgen mit nahen Angehörigen bleiben unverändert erhalten (Homburg, 2015, 239).

Ein typisches Problem von CFS vermeidet die ACE hingegen. Steuerausfälle im Umstellungszeitpunkt verbunden mit entsprechenden Übergangsfinanzierungen werden nicht benötigt (Finke, 2013 71). Da die ACE die Normalzinsbefreiung periodenweise mit den tatsächlichen Einkünften verrechnet, entstehen zudem weniger große vortragsfähige Verluste, die in anderen CFS zu Steuerbetrug einladen (Mirrlees et al., 2011a, 424).

Insgesamt soll die Einführung der ACE die intertemporalen Verzerrungen eliminieren (Mintz, 2010, 906). Konsum- und Sparentscheidungen sollen nicht verzerrt werden (Finke, 2013, 69). Wie beschrieben gelingt dies nur teilweise, da der Grad der Verzerrung stets von den entsprechenden Zinssätzen abhängt. Hierbei sollte zudem nicht vergessen werden, dass das wegfallende Steueraufkommen an anderer Stelle erhoben werden muss und somit eine andere Verzerrung erzeugt oder verstärkt wird. Ob die insgesamt resultierenden Zusatzlasten der Besteuerung hierbei zu- oder abnehmen, gilt allgemein als unbestimmt (Homburg, 1997a, 113). Außerdem gibt es Autoren die der Ansicht sind, dass die Effizienzbetrachtung bei Konsumsteuern unvollständig ist. Wird dem Kapitalbesitz an sich weiterer Nutzen über den reinen Konsum hinaus zugeschrieben, dann könnte eine Zinsbefreiung nicht zu einer Neutralität bezüglich der Sparentscheidung, sondern eine eindeutige Subvention derselben bewirken (Musgrave, 1991).

#### 3.2.4.2.3 Rechtsformneutralität

Als letzter Punkt zum Thema Neutralität wird auf die Forderung nach Rechtsformneutralität eingegangen. Interessant an diesem Punkt ist, dass er einerseits als ein zentrales Ziel des Vorschlags

benannt wird (Mirrlees et al., 2011a, 468), andererseits innerhalb des gesamten Reformvorschlags kaum Beachtung findet. Die einzige Betrachtung des Themas erfolgt im Kapitel zu kleinen und mittleren Unternehmen, und auch dort ist die Behandlung eher stiefmütterlich. Grundsätzlich stellt die Rechtsformneutralität einen Teil der Entscheidungsneutralität dar. Da sie vom Review entgegen der prinzipiellen Intention kaum beachtet wird, erfolgt ihre Diskussion an dieser separaten Stelle.

Es wird festgehalten, dass eine Anpassung der Steuersätze bei gleichzeitiger Anwendung der RRA und der ACE hinreichend sein sollte, um Rechtsformneutralität zu erzeugen (Mirrlees et al., 2011a, 469). Gleichzeitig wird an diversen Stellen des Reviews die Forderung nach einem progressiven Tarifverlauf in der Einkommensteuer erhoben und es werden anreiz- bzw. elastizitätskompatible Steuersätze vorgesehen. Beide Vorstellungen gleichzeitig in konkretisierter Form umzusetzen, erzeugt gewisse Schwierigkeiten (Crawford und Freedman, 2010, 1067). Ursache dieser Diskrepanz könnte teilweise die starke Fokussierung auf Körperschaftsteuern statt Unternehmensteuern sein, die den Review kennzeichnet. Diese berücksichtigt nicht die komplexe Struktur moderner Wirtschaftssysteme (Mintz, 2010, 906), vereinfacht jedoch mancherlei Betrachtung zum Thema Rechtsformneutralität.

Hinsichtlich des bisherigen Steuersystems werden einige Punkte identifiziert, die einer rechtsformneutralen Besteuerung im Weg stehen. Bei kleinen Unternehmen gibt es eine steuerliche Differenzierung zwischen transparent besteuerten Einzelunternehmen und in der Körperschaftsteuer befindlichen Unternehmen. Die unterschiedliche Behandlung beider verzerrt die Rechtsformwahl in größerem Maße (Mirrlees et al., 2011a, 451 f.). Das aktuelle System führt darüber hinaus dazu, dass Selbständigkeit oftmals attraktiver ist als ein Angestelltenverhältnis (Crawford und Freedman, 2010, 1044), weshalb ein ähnliches Problem zur Scheinselbständigkeit besteht (Mirrlees et al., 2011a, 461). Selbständige haben in Großbritannien zudem nicht nur einen intrinsischen Anreiz zur Inkorporation (Crawford und Freedman, 2010, 1046), sondern es ist auch für potentielle Auftraggeber attraktiver, wodurch zusätzlich ein externer Druck entsteht (Crawford und Freedman, 2010, 1051). Beispielsweise auf Grund der unterschiedlichen Behandlung bezüglich der NICs sind zudem Eigentümer-Geschäftsführer von Firmen steuerlich stark bevorzugt (Mirrlees et al., 2011a, 456). Als Kern dieses Problemfeldes wird die unterschiedliche Besteuerung von Arbeits- und Dividendeneinkünften betrachtet, wobei die Abwehrgesetzgebung in diesem Bereich nur die Symptome, nicht aber das Problem bekämpft (Mirrlees et al., 2011a, 461 f.). Steuerliche Gestaltungsoptionen würden massiv reduziert werden, wenn die Besteuerung von Arbeitseinkünften und unternehmerischen Einkünften angeglichen würde. Diese Angleichung wird jedoch explizit nur bezüglich des Überverzinsungsanteils der Kapitaleinkünfte gefordert (Mirrlees et al., 2011a, 344).

Grundsätzlich wäre eine Rechtsformneutralität des Steuersystems wünschenswert, da sie das Ziel der Produktionseffizienz fördert (Homburg, 2015, 263). Hierfür sollte das Steuersystem prinzipiell nicht die auf Grund unternehmerischer Erwägungen getroffene Rechtsformwahl beeinflussen

(Crawford und Freedman, 2010, 1048). Zudem ist eine gleichmäßige Besteuerung aller Einkunftsarten ein grundlegendes Prinzip, das die Gerechtigkeit der Besteuerung auf gesellschaftsvertraglicher Ebene festschreibt. Bei Unkenntnis der eigenen Position innerhalb der Gesellschaft und Risikoaversion ist es stets vorteilhaft eine gleichmäßige Besteuerung festzuschreiben (Homburg, 2015, 224). Bei einer Umsetzung dieser gleichmäßigen Besteuerung würde jedwede Abwehrgesetzgebung überflüssig werden und das Steuersystem insofern deutlich vereinfacht (Mirrlees et al., 2011a, 492).

Ein erster Schritt zur Rechtsformneutralität wäre gemäß Mirrlees et al. (2011a, 464) gemacht, wenn die NICs gleichmäßig auf alle Einkunftsarten angewandt würden. Anschließend müsste eine gleiche Behandlung von Einkommen aus einem Anstellungsverhältnis wie bei Selbständigen und bei Einkünften aus Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften erreicht werden. Hinzu kommt noch die Gleichbehandlung von Arbeitseinkommen und ausgeschütteten Gewinnen (Mirrlees et al., 2011a, 451 f.). Eine komplette Umsetzung dieser Forderungen würde eine vollständige Neutralität entlang der Neutralitätskette (s. Homburg, 2015, 265) erzeugen. Die einzige Steuer, die hierzu in der Lage wäre, wäre jedoch die impraktikable Teilhabersteuer (Homburg, 2004a, 78).

Gemäß Mirrlees et al. (2011a, 465 f.) würde die Einführung der RRA und ACE dazu führen, dass die Grenzbelastung der Kapitaleinkünfte sich nicht ändert und insofern eine Belastungsgleichheit zwischen Arbeits- und Dividendeneinkünften mittels einer Steigerung des Dividendensteuersatzes möglich wäre. Für kleine Personenunternehmen und Einzelunternehmer soll zudem optional eine Anwendung der RRA innerhalb der Einkommensteuer für das unternehmerische Kapital möglich sein. Tatsächlich gefordert wird die Anhebung der Dividendensteuersätze jedoch in den zusammenfassenden Empfehlungen des Reviews nicht. Ohne eine derartige Anpassung ist aber keine Belastungsgleichheit der Arbeitseinkommen und Unternehmens(über)gewinne gegeben, weshalb auch keine Rechtsformneutralität erreicht werden kann (Crawford und Freedman, 2010, 1032). Selbst wenn eine Gleichheit der bis zum Anteilseigner durchgerechneten Belastung der Überverzinsung und der Arbeitseinkommen hergestellt werden würde (Mirrlees et al., 2011b, 335), würde dies nur für den Überverzinsungsteil gelten. Eine Umwandlung von Arbeitseinkommen in Normalverzinsungsanteile von Unternehmensgewinnen bliebe weiterhin attraktiv.

Vollständige Rechtsformneutralität zu erreichen ist eine herausfordernde Zielsetzung (Crawford und Freedman, 2010, 1039). Wie bereits erwähnt, ist letztlich nur die praktisch nicht umsetzbare Teilhabersteuer dazu in der Lage. Gleichzeitig gilt es jedoch zu bedenken, dass Rechtsformunterschiede reale Konsequenzen haben, was eine gewünschte steuerliche Gleichbehandlung berücksichtigen sollte (Crawford und Freedman, 2010, 1032). Kapitalgesellschaften bieten die Möglichkeit Unternehmensgewinne in unterschiedlicher Form an die Anteilseigner abzuführen (Gordon und Hausman, 2010, 1012). Geringer besteuertes Kapital kann im Unternehmen thesauriert werden und es bestehen Möglichkeiten der Einkommensaufteilung mit nahen Angehörigen (Crawford und Freedman, 2010, 1049). In Großbritannien wird Kapitalgesellschaften zudem eine spezielle Form der Fremdkapitalaufnahme ermöglicht, die anderen Unternehmensformen nicht offensteht (Crawford und Freedman, 2010, 1044). All dies führt zu einer außersteuerlichen Vorteilhaftigkeit

von Kapitalgesellschaften (Crawford und Freedman, 2010, 1047). Eine Senkung der Unternehmensteuersätze, die die ACE bei konstantem Steuersatz effektiv darstellt, befördert die steuerlich bedingte Inkorporation noch zusätzlich (Crawford und Freedman, 2010, 1059).

Insgesamt steht dieser Ansatz in Großbritannien in einer langen Tradition, da bereits seit der Limited Liability Bill von 1855 das Ziel der Verbreitung der „Corporation“ als Rechtsform sogar in Gesetzesform gegossen ist (Crawford und Freedman, 2010, 1043). Die Hoffnung, dass eine steuerliche Förderung der Körperschaften das Unternehmertum stärken würde hat sich jedoch nicht als effektiv herausgestellt (Crawford und Freedman, 2010, 1030). Unterschiedliche Rechtsformen haben somit diverse außersteuerliche Unterschiede, weshalb fraglich ist, ob eine absolute steuerliche Gleichbehandlung wirklich geeignet ist, horizontale Gerechtigkeit herzustellen. Gleichzeitig bietet nur ein rechtsformneutrales Steuersystem jedem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Wahl einer Rechtsform ausschließlich auf Basis außersteuerlicher Aspekte zu tätigen.

Ein weiterer Aspekt, der die Rechtsformneutralität zumindest in gewisser Weise tangiert, sind Sonderregeln für kleine oder junge Unternehmen. Jede Form von steuerlichen Anreizen kann in empfunderer Steuervermeidung enden (Mirrlees et al., 2011a, 455 f.). Eine zusätzliche Freistellung im Rahmen der *equity allowance*, die den Zweck haben soll kleine bzw. neue Unternehmen bei der Finanzierung von Investitionen zu unterstützen (Mirrlees et al., 2011a, 468), wäre hierfür ein Beispiel. Es ist jedoch unklar, warum diese Unternehmen derart gefördert werden sollten. Der Markt sollte mindestens so fähig darin sein, förderungswürdige Unternehmen zu erkennen wie es die Politik ist (Crawford und Freedman, 2010, 1078). Auch die Unternehmensgröße als Proxy für Innovationsfähigkeit oder Arbeitsplatzschaffungspotential zu verwenden erscheint nicht zielführend (Crawford und Freedman, 2010, 1036). Werden jedoch derartige Anreize gesetzt, so sind die Steuerpflichtigen massiv darauf bedacht, diese zu nutzen (Crawford und Freedman, 2010, 1038). Dies muss jedoch keineswegs mit dem eigentlichen Förderungszweck der Maßnahme einhergehen. Auch die mit der Unternehmereigenschaft korrelierende Risikobereitschaft stellt keinen steuerlich förderungswürdigen Tatbestand dar. Es ist Aufgabe des Marktes die erfolgreichen riskanten Investitionen durch Erträge zu honorieren und keine steuerliche Einmischung notwendig (Crawford und Freedman, 2010, 1053). Steuerliche Förderung geht fast immer mit einer großen Ungenauigkeit einher (Crawford und Freedman, 2010, 1075).

Eine große Umstellung der Unternehmensbesteuerung geht mit großen Herausforderungen an die betroffenen Unternehmen einher. Diese können insbesondere kleinere Unternehmen stark belasten (Thoresen und Alstadsaeter, 2010, 416). Das Steuersystem bringt große Fixkosten mit sich, die diese Unternehmen unverhältnismäßig treffen (Mirrlees et al., 2011a, 453). Eine Gleichbehandlung innerhalb der ACE setzt aber eine gleichermaßen intensive Buchführung voraus (Crawford und Freedman, 2010, 1041). Die bessere Lösung diesbezüglich stellt die intendierte optionale Anwendung dar und nicht steuerliche Förderungsmaßnahmen.

Ein letzter Punkt zur Rechtformneutralität ist die unterschiedliche Aktivierbarkeit von Vermögensgegenständen wie Isaac (1997, 311) darlegt. Große Kapitalgesellschaften können ihr physisches Kapital, aber auch Investments in Humankapital, die in Kapitalform gehalten werden, für die *equity allowance* nutzen. Bei kleinen Selbständigen gilt dies typischerweise nicht. Vergleichbar mit der Situation bei CFS, wo nur zahlungsstromerzeugende Maßnahmen steuerlich begünstigt sind (Bradford, 1986, 126), würden bei der ACE nicht eigenkapitalerzeugende Maßnahmen diskriminiert werden.

Zudem ist bei Personengesellschaften der Übergang zwischen Firmen- und Privatkapital typischerweise fließend. Dabei gilt, je kleiner die betroffenen Unternehmen sind, desto schwieriger wird die Identifikation, wobei die Fallzahl gleichzeitig zunimmt. Insgesamt ist es fraglich, ob wesentliche Bestandteile der Bemessungsgrundlage der bisherigen Unternehmensteuer Kapitaleinkünfte oder eher andere Einkünfte sind (Gordon und Hausman, 2010, 1011). Bei börsennotierten Unternehmen soll die Eigenkapital-Verzinsung als Kapitaleinkommen interpretierbar sein, bei kleineren Personengesellschaften hingegen soll es primär Arbeitseinkommen der Eigentümer repräsentieren (Griffith et al., 2010, 956). Mittels der ACE wird einigen Unternehmen eine wesentlich stärkere Senkung ihrer Unternehmensteuer ermöglicht als anderen, wobei die Höhe der Senkung vom zu-rechenbaren Kapital abhängt.

### 3.2.4.3 Internationale Besteuerung

Insbesondere bei der Besteuerung von Unternehmens- und Kapitaleinkünften gilt es neben einer rein nationalen Betrachtung auch internationale Zusammenhänge zu berücksichtigen. Kapital als Produktionsfaktor und der „Sitz“ von Unternehmen sind international sehr mobil, was bei ihrer Besteuerung berücksichtigt werden sollte. Hierbei tritt ein zusätzliches Problem auf: Gerechte internationale Besteuerung verlangt nicht nur eine gerechte Behandlung der Steuerpflichtigen untereinander, sondern auch die Verteilung des Steueraufkommens zwischen den Steuergläubigern soll einen Gerechtigkeitsanspruch erfüllen (Homburg, 2015, 288 f.). Gewünschtes Resultat effizienter internationaler Besteuerung wäre eine Neutralität der Kapitalallokation aus globaler Perspektive, wobei berücksichtigt werden muss, ob sich für einzelne Länder Anreize ergeben von dieser effizienten Verteilung abzuweichen (Auerbach et al., 2010, 855).

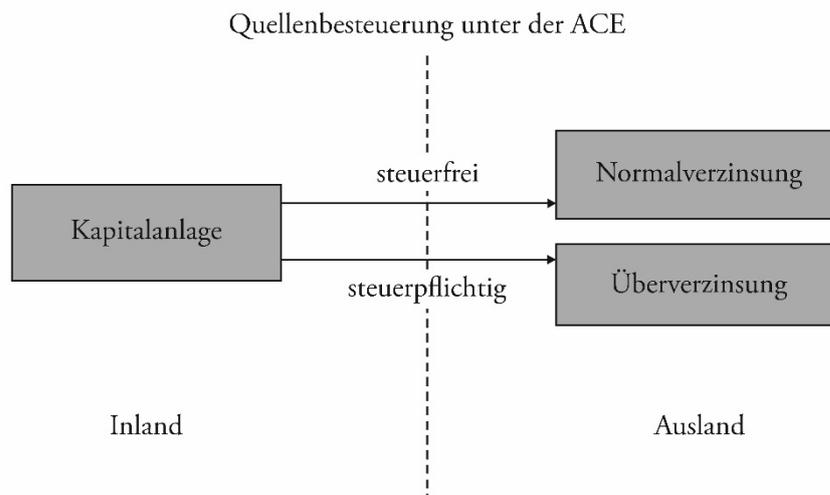
#### 3.2.4.3.1 Gerechtigkeit und Effizienz

Um eine international gerechte Besteuerung zu erreichen, braucht es zunächst einen Maßstab der internationalen Steuergerechtigkeit. National wird dies im Leistungsfähigkeitsprinzip ausgedrückt, dessen Anwendung bei autonomen Steuergläubigern unpassend ist. Stattdessen kann das schwache Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab herangezogen werden. Gemäß Homburg (2015, 289 ff.) verlangt dies, dass Unterschiede in der persönlichen Besteuerung ausschließlich auf unterschiedlichen nationalen Besteuerungsgrundlagen beruhen sollen und nicht durch die Methodik der grenzüberschreitenden Besteuerung beeinflusst sein sollen.

Im Hinblick auf die sachliche Steuerpflicht folgert hieraus, dass das Territorialprinzip (zumindest bei Vorliegen progressiver Steuertarife) mit dem schwachen Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar ist. Das Welteinkommensprinzip hingegen erfüllt das schwache Leistungsfähigkeitsprinzip. Bezüglich der persönlichen Steuerpflicht gilt, dass das Wohnsitzprinzip grundsätzlich den Gerechtigkeitsanforderungen besser gerecht wird als das Quellenprinzip.

Die Entscheidung zwischen Welteinkommens- oder Territorialprinzip hat darüber hinaus für die Effizienz der Besteuerung eine entscheidende Bedeutung. Solange alle Staaten nach dem Welteinkommensprinzip besteuern, entsteht Kapitalexporthneutralität. Die weltweiten Bruttozinsen gleichen sich an und das Kapital ist effizient verteilt (Homburg, 2015, 306 f.). Besteuern die Staaten hingegen nach dem Territorialprinzip, entsteht Kapitalimportneutralität. Die Nettozinsen sind international gleich und es folgt Konsumeffizienz (Homburg, 2015, 307 f.). Weltwirtschaftlich effizient ist die Erreichung von Produktionseffizienz. Konsumeffizienz ließe sich bei Anwendung des Welteinkommensprinzips nur mittels Harmonisierung der nationalen Steuerrechtsordnungen erreichen. Insofern gilt: „Konsumineffizienz ist der Preis für nationale Steuerautonomie“ (Homburg, 2015, 309). Diese Konsumineffizienz muss jedoch nicht allzu kritisch gesehen werden, da sie im internationalen Maßstab der durch progressive Besteuerung ausgelösten inländischen Konsumineffizienz entspricht. Allein auf Basis dieser verlangt auch niemand die Abschaffung progressiver Steuersysteme (Homburg, 2015, 309 f.).

Aus nationaler politischer Perspektive erscheint es vordergründig attraktiv, im Inland entstehende Einkünfte ausländischer Einkommensbezieher zu besteuern. Hierfür wird oftmals zu einer Quellenbesteuerung gegriffen, die leicht dazu führen kann, dass die räumliche Investitionsentscheidung bzw. die Kapitalallokation verzerrt wird (Griffith et al., 2010, 915). Insbesondere die Unternehmensteuer an der Quelle gilt als Hauptweg zur Besteuerung von Nichtansässigen (Smith, 2010, 423). Eine normalzinsbereinigte Steuer wie die ACE senkt diesbezüglich das Steueraufkommen des Quellenstaates, da nur noch die ins Ausland fließenden Übergewinne besteuert werden (Finke, 2013, 85). Es stellt sich jedoch die Frage, ob diese politisch möglicherweise unerwünschte Folge, aus einer Effizienzperspektive vorteilhaft sein könnte.



**Abbildung 3:** Quellenbesteuerung unter der ACE (eigene Darstellung)

Gegen die Erhebung quellenbasierter Unternehmensteuern gibt es starke wissenschaftliche Argumente und ihre Umsetzung ist mit praktischen Problemen verbunden (Mirrlees et al., 2011a, 432). Grundsätzlich sollte gemäß Mirrlees et al. (2011a, 436 ff.) die effektive Inzidenz einer solchen Steuer darüber entscheiden, ob diese aus nationaler Perspektive wünschenswert ist. Für kleine offene Volkswirtschaften lässt sich zeigen, dass derartige Steuern das Investitionsvolumen verringern und die Inzidenz nicht bei den Kapitalbesitzern, sondern bei den weniger mobilen sonstigen Produktionsfaktoren verbleibt. Dies entspricht im Wesentlichen einer zusätzlichen Belastung der inländischen Arbeitnehmer. Eine direkte Besteuerung dieser Arbeitnehmer im selben Umfang würde demgegenüber eine höhere Produktion, höhere Reallöhne und ein höheres Nutzenniveau aus inländischer Perspektive ermöglichen. Quellensteuern auf Gewinne haben zudem das Problem, dass sie sehr schwer zwischen Ländern zu identifizieren sind, wobei immerhin eine lange internationale Tradition existiert, wie damit umzugehen ist (Auerbach et al., 2010, 871).

Aus der Perspektive eines kapitalimportierenden Inlands ist es stattdessen optimal, Nichtansässigen zufließendes Kapitaleinkommen nicht mittels einer Quellenbesteuerung zu belasten. Nur die ins Ausland fließenden ökonomischen Renten sollten besteuert werden (Homburg, 2015, 300). In der praktischen Anwendung bereitet dies Probleme, da die Identifikation des Rentenanteils innerhalb des Gesamtgewinns schwierig ist. Die ACE versucht eine Lösung dieses Problems darzustellen. Lokal-spezifische Renten, die ausländischen Besitzern zufließen geben nationalen Regierungen einen großen Anreiz eine Quellenbesteuerung aufrecht zu erhalten (Griffith et al., 2010, 928), da die Besteuerung dieser ohne Beeinträchtigung der Investitionstätigkeit möglich wäre (Devereux, 2012, 712). Gerade diesbezüglich erscheint eine internationale Koordination in der Unternehmensbesteuerung besonders attraktiv, da bei Vergrößerung der Region die Mobilität der Renten potentiell

abnimmt (Mirrlees et al., 2011a, 441). Im Gegensatz zu Wohnsitzsteuern, die die Ersparnis belasten und den nationalen Nettozins verringern, belasten Quellensteuern Investitionen und verzerren den nationalen Bruttozins (Griffith et al., 2010, 925).

Bei der wohnsitzbasierten Besteuerung von Kapitaleinkünften liegt die effektive Inzidenz hingegen bei den Kapitalbesitzern (Auerbach et al., 2010, 880). Der Übergang zu einer wohnsitzbasierten Besteuerung von Unternehmenseinkünften auf Unternehmensebene hätte daher eine theoretische Attraktivität wie Auerbach et al. (2010, 881 f.) festhalten. Einkünftezuordnung zwischen den Ländern wäre hinfällig und die Inzidenz läge beim Steuerdestinatar. Leider ist diese Besteuerung jedoch nicht anwendbar, da der Sitz von Unternehmen beliebig mobil ist und die nationalen Steuerbehörden von Nichtwohnsitzländern keinerlei Anreiz zur korrekten Einkünfteermittlung und Weitergabe dieser Informationen hätten.

Nichtsdestotrotz haben Regierungen mehrere Anreize die Quellenbesteuerung von Kapitaleinkünften beizubehalten. Ist die Kapitalmobilität in der Realität durch Anpassungskosten eingeschränkt, so kann insbesondere kurzfristig die optimale Politik in der Erhebung von Quellensteuern bestehen. Zudem würde die Aufgabe der quellenbasierten Kapitalbesteuerung von der Wählerschaft als ein Geschenk für die Reichen verstanden werden, da sie die tatsächliche Inzidenz der Kapitalbesteuerung nicht verstehen (Griffith et al., 2010, 928 f.).

Ein Nachteil der ACE ist, dass die Normalzinsbefreiung bei internationalen Teilhabern aus Ländern, die ein Anrechnungssystem betreiben, zu einer Verringerung der nationalen Steuereinnahmen führt, die durch keinerlei Investitionsvorteil ausgeglichen wird (Sørensen, 2005, 793). Solange das Ausland inländische Quellensteuern anrechnet ist es fürs Inland optimal, diese Anrechnung maximal auszunutzen. Sonst im Ausland entstehendes Steueraufkommen kann, ohne Verzerrungen auszulösen, ins Inland übertragen werden (Homburg, 2015, 298 f.). Dies gilt jedoch nur für steuererhrliche Kapitalanleger (Homburg, 2015, 300). Bei steuerunehrlichen Kapitalanlegern oder Anlegern aus Ländern, die die Freistellungsmethode betreiben, würde diese Quellensteuer weiterhin negative Anreizeffekte auslösen. Je mehr Investitionen im Inland also aus Ländern mit Anrechnungssystem stammen, desto unsinniger wird die Zinsbefreiung aus nationaler Perspektive. Im Extremfall ausschließlicher Anrechnung ändert sich an der steuerlichen Situation der Anleger überhaupt nichts, der ACE Staat hat nur seine Steuereinnahmen großzügig den Herkunftsstaaten der Kapitalbesitzer überlassen (Isaac, 1997, 317).

Bezüglich der Besteuerung von Kapitaleinkünften lässt sich unter dieser internationalen Betrachtung noch ein weiterer Punkt festhalten: Die Maximierung des Inländereinkommens setzt nicht voraus, dass Kapitaleinkünfte der Inländer, also insbesondere deren Normalverzinsungsteil, nicht besteuert werden. Unter Verwendung des Welteinkommensprinzips und der Abzugsmethode maximiert auch eine positive Kapitaleinkommensteuer das Inländereinkommen, ohne dass es dabei zu einer Verringerung des inländischen Kapitalbestands kommt (Homburg, 2015, 305). Solange die geschilderten Prinzipien bezüglich ausländischer Kapitalanleger eingehalten werden, würde im

Zweifelsfall bloß Inländerkapital durch Inlandskapital im Besitz von Ausländern substituiert. Die Besteuerung des Inländerkapitals löst also keine Produktionsineffizienz aus, sie verzerrt höchstens die private Sparentscheidung. Einschränkend bezüglich der hier geschilderten effizienten Situation muss man hinzufügen, dass sie nur bei den richtigen Startbedingungen entstehen kann. Ausgehend von einer Welt in der das Territorialprinzip und das Quellenprinzip flächendeckend existieren, resultiert stattdessen ein Steuerwettbewerb, der mit der Nullbesteuerung von Kapitaleinkünften endet (Homburg, 2015, 312).

Eine ACE ist wie zuvor gezeigt wurde potentiell in der Lage, die Effizienz der Besteuerung im internationalen Kontext zu verbessern. Dies kann zwar teilweise auf Kosten der inländischen Steuereinnahmen passieren, wodurch jedoch nur eine Umverteilung und kein Effizienzverlust auftreten würde. In anderen Bereichen ist eine ACE hingegen nicht geeignet, die Probleme klassischer Unternehmensteuern zu beheben bzw. fördert sogar neue, worauf in wenigen kurzen Beispielen eingegangen werden soll.

Das *arm's length principle* wird seitens des Reviews beispielsweise als effizienzschädlich eingestuft, da es dazu geeignet ist Spezialisierungseffekte zu vermindern. Darüber hinaus erzeugt es hohe Rechtskosten (Mirrlees et al., 2011a, 435). Angewandt wird es in den bisherigen Unternehmenssteuersystemen bei Verrechnungspreisen oder anderweitigen sachlichen Gewinnverlagerungen. Derartige Gewinnverlagerungen, wie auch Gestaltungen mittels internationalen Finanzierungsmodellen, sind jedoch dem Quellenbesteuerungssystem immanent und hängen insofern nicht von der ACE, sondern von den internationalen Besteuerungsprinzipien ab. Zudem hängt der Anreiz zur Gewinnverlagerung in der Grenzbetrachtung vom nominalen Steuersatz ab (Devereux, 2012, 718), der sich nach den Plänen des Reviews mutmaßlich nicht vom vorherigen Steuersatz unterscheidet.

Neue Probleme könnten entstehen, da die ACE massive Veränderungen in der Basis der nationalen Körperschaftsteuer erzeugt (Schön, 2012, 218). Diese Veränderungen werden international jedoch nicht gleichermaßen nachempfunden, wodurch Unstimmigkeiten in der Besteuerung folgen können. Insbesondere bei Finanzierungen können Streitigkeiten entstehen, ob etwas beispielsweise als Fremd- oder Eigenkapital behandelt wird (Auerbach et al., 2010, 852). Hybride Finanzierungsinstrumente wären ohne intensive Abstimmung in Verbindung mit einer ACE in der Lage, eine doppelte Nichtbesteuerung zu erzeugen (Devereux, 2012, 724). Dies kann zwar in heutigen Systemen bereits Qualifikationskonflikte auslösen, wenn das Eigenkapital in einem Land jedoch teilweise nicht besteuert wird, verstärkt sich die Problematik noch. Auch konzerninterne Kapitalumschichtungen müssen besonders überwacht werden, um Gestaltungen zu vermeiden (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 345 f.).

#### 3.2.4.3.2 Doppelbesteuerungsrecht

Traditionell verfolgt Großbritannien im Doppelbesteuerungsrecht die Anrechnungsmethode, wohingegen die kontinentaleuropäischen Staaten zumeist die Freistellungsmethode wählen (Homburg, 2015, 277 f.). Der Review verfolgt in diesem Bereich einen Paradigmenwechsel. Mirrlees et al. (2011a, 442 ff.) sind der Ansicht, dass die im Inland praktizierte Freistellung von Dividendeneinkommen aus Tochtergesellschaften eine gerechte und neutrale Besteuerung umsetzt. Die Freistellungsmethode soll ihrer Ansicht nach diese Behandlung im internationalen Zusammenhang imitieren. Im Falle geringer besteuender ausländischer Staaten senkt dies die Steuerschuld der Steuerpflichtigen. Unabhängig von der ausländischen Besteuerung senkt es ceteris paribus das inländische Steueraufkommen. Gemäß Mirrlees et al. (2011a, 445) könnte ein Wechsel zur Freistellungsmethode jedoch im Wesentlichen aufkommensneutral erfolgen und hätte den Vorteil einer substantiellen Vereinfachung der Besteuerung. Ob sich diese Vorstellungen verwirklichen lassen, soll an dieser Stelle betrachtet werden.

Ein Freistellungsregime führt dazu, dass ausländische Gewinne ausschließlich im Ausland besteuert werden (Griffith et al., 2010, 920). Einseitige (Normal-)Zinsfreistellungen führen zudem dazu, dass auf die Quellenbesteuerung von Zinsen ausländischer Steuerpflichtiger verzichtet wird, während im Ausland erwirtschaftete Zinsen nach den gängigen Mechanismen des Doppelbesteuerungsrechts seitens des Auslands weiterhin besteuert werden (Homburg, 1997a, 114). Die Freistellungsmethode befördert insofern Probleme mit Verrechnungspreisen und der Verwendung von Lizenzgebühren statt Dividenden (Griffith et al., 2010, 960). Mechanismen wie automatische Zinszuweisungssystem oder analoge Ideen zur Zinsschranke, die den Missbrauch innerhalb eines Freistellungssystems einschränken sollen, sind dafür prädestiniert, intensive Rechtsstreitigkeiten auszulösen und wirken wie eine implizite Steuer auf internationales Einkommen (Griffith et al., 2010, 962 f.). Aus Sicht eines ACE Landes ergibt sich zudem ein starker Anreiz zur Ansiedlung von international investierenden Holdings, was effektiv wie ein Steuerschlupfloch wirkt (Alworth, 2010, 1006).

Ein Freistellungsregime im Wohnsitzland führt zu Kapitalimportneutralität. Dies wird von inländischen Unternehmen in Hochsteuerländern zwar gerne gesehen, trägt jedoch nicht zur nationalen oder internationalen Effizienz bei (Homburg, 2015, 310). Die unilaterale Freistellung seitens eines Hochsteuerlandes führt zu starken Anreizen, Produktion ins Ausland zu verlagern. Die Anrechnungsmethode weist demgegenüber wesentlich bessere Neutralitätseigenschaften auf (Homburg, 2015, 333 ff.).

Trotz dieser Einwände scheinen Regierungen systematisch die Freistellungsmethode zu bevorzugen. Dies wird als Mittel zur Unterstützung der globalen Wettbewerbsfähigkeit lokaler international tätiger Konzerne gesehen. Investitionen in Niedrigsteuerländern bieten unter der Freistellungsmethode einen Ertragsvorteil gegenüber Firmen aus Anrechnungsländern (Griffith et al., 2010,

954 f.). Die Anrechnungsmethode führt zudem potentiell zu langen Haltezeiten von Gewinnen im Ausland, da die Nachversteuerung erst bei ihrer Rückholung greift (Feldstein, 2012, 789).

Normativ wünschenswert wäre gemäß Homburg (2015, 303 f.) ein anderer Zustand. Für Kapital-exportstaaten wäre es optimal die Abzugsmethode zu wählen. Sowohl Freistellung als auch Anrechnung ausländischer Einkünfte sind zu großzügig und mindern den inländischen Kapitalbestand. Nur der Steuerabzug sichert eine Gleichheit von inländischem Brutto- und ausländischem Nettozins, der für eine effiziente Verteilung des Kapitals bei Verwendung des Welteinkommensprinzips notwendig ist. Wenn die Quellenstaaten ebenfalls optimal handeln, erheben sie keine Quellensteuern auf die Kapitaleinkünfte und es entsteht ein Nash-Gleichgewicht mit weltweit identischen Bruttozinsen.

Handeln die Staaten stattdessen steueraufkommensmaximierend und nicht wohlfahrtsmaximierend kann es aus Sicht des Hochsteuerlandes attraktiv werden, eine Anrechnung zu gewähren (Homburg, 2015, 314 f.). Das Welteinkommensprinzip in Verbindung mit der Anrechnungsmethode erlaubt dann eine weitgehend gerechte Besteuerung der Steuerpflichtigen und eine gerechte Aufteilung des Steueraufkommens. Die Freistellungsmethode kann dies hingegen nicht leisten (Homburg, 2015, 294 f.). Ist die Grenzproduktivität des Kapitals weltweit ausgeglichen, folgt Kapitalexportneutralität. Diese ist mit dem Wohnsitzprinzip und einem Anrechnungssystem kompatibel (Griffith et al., 2010, 952). Sobald das Anrechnungssystem Beschränkungen unterliegt, wie es bei dem in Großbritannien gültigen System der globalen Anrechnung der Fall ist, wird die Kapitalexportneutralität nicht mehr umfassend erfüllt (Griffith et al., 2010, 957).

Bei der Kapitaleinkommensbesteuerung gilt es, sich zwischen Kapitalimportneutralität und Kapitalexportneutralität zu entscheiden und diese Entscheidung im internationalen Kontext zu rechtfertigen (Avi-Yonah, 2006, 579 f.). Insgesamt bleibt fraglich, woher der Review die Präferenz für die Freistellungsmethode nimmt. Als Verkaufsargument gegenüber der Politik ist es zweischneidig, da vermeintlichen Wettbewerbsvorteilen sehr reale Steuerausfälle gegenüberstehen. Aus wissenschaftlicher Perspektive ergeben sich hingegen so gut wie keine Argumente, die eine Bevorzugung der Freistellungsmethode nachvollziehbar erscheinen lassen.

Die unilaterale Einführung einer ACE oder anderer CFS kann zudem zu einem speziellen Problem im internationalen Kontext führen (Mirrlees et al., 2011a, 420). Die internationale Anrechnung erfolgter Steuerzahlungen setzt stets voraus, dass die ausländische Steuer der inländischen entspricht (Homburg, 2015, 279), während eine Freistellung oftmals voraussetzt, dass eine hinreichend hohe Steuer gezahlt wurde. Die Abweichung von der Quellenbesteuerung bezüglich der Normalverzinsung durch die ACE könnte insofern kritisch betrachtet werden (Mirrlees et al., 2011a, 433) und zu Schwierigkeiten bei der Anrechnung bzw. Freistellung dieser konsumbasierten Unternehmensbesteuerung (und Kapitaleinkommensteuer) durch andere Länder führen (Zodrow, 2003, 392). Die Attraktivität der ACE für Inlandsinvestitionen hängt jedoch entscheidend von einer entspre-

chenden Anrechenbarkeit bzw. Freistellung ab. Ist diese nicht erfüllt, droht sogar ein extremer steuerlicher Standortnachteil (Auerbach et al., 2010, 875). Die internationale Akzeptanz einer ACE im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen ist jedoch zweifelhaft (Klemm, 2007, 232). Die US-Regierung hat in der Vergangenheit sogar dezidiert angedeutet, keine Anrechnung für CFS im Ausland zu gewähren (Griffith et al., 2010, 922).

#### **3.2.4.4 Administrative Aspekte**

Nachdem die ökonomischen Auswirkungen einer ACE betrachtet wurden, sollen nun administrative Aspekte erörtert werden. Neben den theoretischen Eigenschaften eines modellhaften Steuersystems gilt es bei der Bewertung einer realen Reformoption deren Wirkungen in Bereichen zu berücksichtigen, die innerhalb des Modells unbeleuchtet bleiben. Zudem ist der Übergang vom theoretischen Ideal zur praktischen Umsetzung nicht trivial und lässt die Steueridee möglicherweise in weitaus weniger schillerndem Licht zurück, als sie in der Theorie erschien.

Tatsächliche Befolungs- und Verwaltungskosten lassen sich erst einschätzen, wenn die Steueridee im Zustand realer Umsetzbarkeit ist. Viele Komplikationen treten erst auf, wenn die Vielfalt tatsächlicher Umstände berücksichtigt wird. Derartige, speziell die Verwaltung betreffende, Aspekte sind im politischen Prozess meist der ausschlaggebende Grund für Reformen und nicht schwer kalkulierbare Effizienzgewinne (Alworth, 2010, 1007). Die wissenschaftliche Einschätzung einer Reform sollte nie übersehen, dass Einfachheit und Robustheit im Angesicht politischer Einflüsse und der Steuervermeidungsversuche der Pflichtigen bestehen bleiben müssten (Isaac, 1997, 310). So gilt für zinsbereinigte Steuern, dass ihre tatsächliche Umsetzung oft fernab vom theoretischen Ideal ist (Rose, 2017, 223 f.). In Ländern wie Italien oder Österreich existieren beispielsweise stark eingeschränkte Modelle einer Zinsbereinigung und auch die auf EU-Ebene existierenden Überlegungen zu einer zinsbereinigten Unternehmensteuer würden nach Einschätzung von Rose (2017, 225) die entscheidungsverzerrende Wirkung des Steuersystems nicht mindern, sondern erhöhen. Verzerrungen treten insbesondere dann auf, wenn das steuerliche Bewertungsrecht von der ökonomisch gebotenen Bewertung abweicht, was in der Realität allzu oft der Fall sein dürfte (Rose, 2017, 228). Einige konkrete Punkte bei der Ausgestaltung einer ACE werden nachfolgend betrachtet. Die Auflistung dieser Problemstellungen erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sie soll nur beispielhaft verdeutlichen, dass die reale Umsetzung mit einer Vielzahl von Schwierigkeiten verbunden ist.

##### **3.2.4.4.1 Bilanzierungsanforderungen**

Bei den Ausführungen zur RRA (s. Kapitel 3.1.2.2) war bereits geschildert worden, dass die Nutzung der RRA durch Privatpersonen an eine gewisse Buchführung über die Vermögensgegenstände gebunden sein müsste. Wem dieser Aufwand zu groß erscheint, der kann auf die Zinsfreistellung verzichten. Im Unternehmenssektor setzt sich diese Problematik fort. Eine steuerliche Spezialbe-

handlung einer Normalverzinsung von Kapital setzt stets eine umfangreiche und spezifische Steuerbilanz voraus. Insbesondere bei nicht bilanzierenden Unternehmern kann dies einen hohen Aufwand auslösen (Homburg, 2005a, 311). Einzelunternehmen oder kleine Personengesellschaften, die bisher ohne spezifische Bilanzierung auskamen, wären gezwungen prinzipiell dieselben Standards zu erfüllen wie Großkonzerne. Auch ausländische Unternehmen mit oder ohne Betriebsstätte im Inland müssen explizit berücksichtigt werden und entsprechende Bilanzierungsanforderungen erfüllen (Cooper, 2012, 254).

#### 3.2.4.4.2 Definition qualifizierenden Eigenkapitals

An die Frage der Bilanzierungsnotwendigkeit schließt sich die Definition der Inhalte der Bilanz nahtlos an. Eine Normalzinsbefreiung des Eigenkapitals klingt in der Theorie nach einem einfachen Konstrukt. Die bilanzielle Wirklichkeit sieht jedoch anders aus. Welche Elemente in der Realität als Eigenkapital qualifizieren ist eine schwierige Abgrenzung. In Kapitel 3.2.4.1.3 war bereits angedeutet worden, dass es in verschiedenen Finanzierungssituationen notwendig ist, klar abzugrenzen, ob eine Finanzierung als Fremd- oder Eigenkapital fungiert. Insbesondere bei simultanen ACE und Nicht-ACE Steuersystemen benötigen beispielsweise gewinnabhängige Fremdfinanzierungen Sonderregelungen, um eine Doppel- bzw. doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden (Sachverständigenrat Expertise, 2006, 80). Auch für internationale Beteiligungsverhältnisse gilt es, Regelungen zur Missbrauchsvermeidung zu schaffen. Wiederkehrende Ausschüttungs- und Einlagevorgänge zwischen international verwobenen Mutter- und Tochtergesellschaften wären sonst bei unterschiedlichen Steuerregimen in der Lage, die Eigenkapitalbasis im Inland zu steigern, ohne dass zusätzliches Kapital vorhanden ist (ausführlich: Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2012/13, 237). Problematisch an solchen Regelungen ist, dass sie einerseits relativ pauschal sein müssen, um alle Fälle zu erfassen, gleichzeitig aber eine große Anfälligkeit für Rechtsstreitigkeiten liefern.

Beteiligungen an anderen Unternehmen müssten systematisch von der Eigenkapitalbemessungsgrundlage abgezogen werden, damit sie keine doppelte Zinsbefreiung auslösen. Hierdurch kann es prinzipiell zu einem negativen Eigenkapital kommen, das bei konsequenter Umsetzung eine höhere Steuerbelastung auslösen würde (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2012/13, 236). Im liechtensteinischen Unternehmensteuerrecht, welches ebenfalls Zinsbefreiungen vorsieht, ist eine derartige Zusatzbelastung politisch gezielt ausgeschlossen worden (Rose, 2017, 221).

Grundsätzlich vorgesehen ist auch, dass das einbehaltene Nach-Steuer-Einkommen die ACE Basis steigert. Dazu stellt sich die Frage, wie steuerfreie Einkünfte oder spezifisch begünstigte Einkünfte behandelt werden sollen (Cooper, 2012, 257). Auch hier wird zusätzlicher Bilanzierungsaufwand nötig sein, um alle Abgrenzungen erfüllen zu können. Darüber hinaus bleibt offen, wie der explizit vorgesehene Einbezug aller Personengesellschaften hiermit in Einklang gebracht werden soll. Typischerweise findet bei diesen eine Unterscheidung zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen nicht statt (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 344). Die zusätzliche Belas-

tung des möglicherweise einbehaltenen Gewinns bei transparenter Besteuerung steht zudem in klarem Widerspruch zu den Neutralitätszielen. Auch bei weiteren Aspekten wie Bewertungsreserven oder Mitarbeiterentlohnung in Form von verbilligten Anteilsscheinen oder Optionen stellen sich eine Vielzahl von Fragen (Cooper, 2012, 256 f.).

#### 3.2.4.4.3 Eigenkapitalkorrekturen

Nachdem definiert worden wäre, was überhaupt als Eigenkapital qualifiziert, bleibt die Frage des konkreten Wertansatzes bestehen. Wie in jeder anderen Unternehmensteuer auch, stellt die Korrektur nichtbetriebsnotwendiger Vermögenswerte bzw. Schulden vom Eigenkapital ein zentrales Problem dar (Rose, 2017, 220). Nichtbetriebsnotwendige Schulden im Unternehmen zu halten dürfte unter einer ACE selten anreizkompatibel sein, bei Vermögenswerten ist der Anreiz dafür umso größer (Sachverständigenrat Expertise, 2006, 15). Bei klassischen Unternehmensteuern ist die Trennung von der Einnahmeerzielung dienenden und sonstigen Wirtschaftsgütern zumeist auf gewinnbringende Vermögensbestandteile beschränkt. In einer ACE ergibt sich zusätzlich die Möglichkeit die eigene Steuerlast durch Einbringung unverzinslicher Wirtschaftsgüter zu senken. Hierdurch entsteht eine implizite Verzinsung in Höhe des Normalverzinsungssatzes multipliziert mit der steuerlichen Belastung. Eigenkapitalsteigerungen und Mindereinnahmen des Fiskus würden ohne jedwede zusätzliche Investitionstätigkeit ausgelöst (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 376). Zwar kann die Vorteilhaftigkeit einer solchen Gestaltung durch Einlage bzw. Entnahmebesteuerungen gemindert werden, ein zusätzliches Augenmerk darauf ist jedoch in jedem Fall notwendig. Gerade bei Personengesellschaften ist es schwierig, zwischen freistellungsqualifizierenden und sonstigen Einkünften zu differenzieren (Cooper, 2012, 254). Da Teile dieser Qualifikationskonflikte auf asymmetrischer Information beruhen, stellen sie eine besondere Gefahr für die Effizienz der Besteuerung dar (Homburg, 2015, 251).

Unterjährige Veränderungen des Eigenkapitals stellen in einer ACE einen weiteren besonders beachtenswerten Fall dar (Cooper, 2012, 261 f.). Zugrundeliegende Bilanzdaten für eine ACE lassen sich relativ einfach durch Verschiebungen rund um den Bilanzstichtag über kurze Zeiträume manipulieren (Keen und King, 2002, 414). Insofern könnte die ACE (und die RRA) in ähnliche Probleme geraten, wie sie bei den cum-ex-Modellen aufgetreten sind. Richtet sich der Eigenkapitalbestand auf Grund von Vereinfachungsmotiven nach einem oder mehreren Stichtagen und wird nicht als fortlaufendes Mittel berechnet, könnte ein Erwerb von ACE berechtigten Anteilen kurz vor den steuerrelevanten Zeitpunkten mit anschließendem Rückverkauf erfolgen. Eine solche Gestaltung wäre beispielsweise zwischen steuerpflichtigen und steuerbefreiten Unternehmen (wie z. B. Pensionsfonds) denkbar (Sørensen, 2005, 797).

Ebenso setzt eine funktionierende Umsetzung eine explizite Behandlung von Verlustfällen voraus. Hierzu wäre beispielsweise die Führung eines speziellen ACE Eigenkapitalpostens notwendig, der Verluste, Gewinne und ungenutzte Normalzinsbefreiungen entsprechend fortführt (ausführlich hierzu: Cooper, 2012, 259 f.).

Nachträgliche Änderungen der Steuerschuld sind zudem geeignet, Komplikationen auszulösen. In Fällen sich nachträglich ändernder Rechtslage oder bei langwierigen juristischen Auseinandersetzungen kann erst viele Veranlagungszeiträume später eine entsprechende Änderung der Steuerlast resultieren. Bezüglich solcher Änderungen müsste geklärt werden, ab welchem Zeitpunkt diese für die ACE wirksam werden (Cooper, 2012, 260), wobei hieraus entweder umfassende Korrekturen oder Beschränkungen der Neutralitätseigenschaften resultieren.

Entgegen der Ansicht mancher Autoren (beispielhaft: de Mooij und Devereux (2011, 96)) wird eine ACE nicht auf Unterkapitalisierungsregeln verzichten können. Ansonsten droht eine Verlagerung des kompletten Einkommens aus Überverzinsung ins Ausland (Cooper, 2012, 268). Die belgische ACE lockt beispielsweise Finanzierungsgesellschaften an, deren Fremdkapital-Ausgabe bei gleichzeitiger Zinsfreistellung potentiell zu Nullgewinnen im In- und Ausland führt (Finke, 2013, 128). Die Steuergesetzgebung zu einer ACE muss also sicherstellen, dass keinerlei abzugsfähige Zinszahlung an einer Finanzierung anknüpft die gleichzeitig eine *equity allowance* auslöst (Devereux, 2012, 724). Die geschaffene belgische Regelung lockt hingegen eindeutig zur Gestaltung ein und hat in Folge dessen einen Anstieg der Finanzierungsgestaltungen von Belgien nach Deutschland in Höhe von zehn Milliarden Euro oder drei Prozent des belgischen BIP ausgelöst (Hebous und Ruf, 2015, 3). Stärkere als die (offiziell) erwarteten Steuerausfälle durch eine solche ACE können wenig überraschen (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 345).

Insgesamt wird ein immenser Aufwand notwendig sein, um die korrekte Eigenkapitalbasis für die Zinsbereinigung zu ermitteln, zumal bei den diversen Aspekten prinzipiell eine tagesgenaue Berücksichtigung notwendig ist (Finke, 2013, 81 f.). Auch die kroatische ACE, die einer idealtypischen Umsetzung noch am ähnlichsten kam, beinhaltete diverse Vorschriften zu Gewinn- und Eigenkapitalkorrekturen (Keen und King, 2002, 403), da diese Form der Besteuerung letztlich nicht so neutral ist, dass sie den Steuerpflichtigen keine Anreize zur Manipulation liefern würde.

#### 3.2.4.4.4 Übergang zu einer Konsumsteuer

Der Übergang von einer Einkommens- zu einer Konsumbesteuerung stellt einen grundsätzlichen Wechsel des Besteuerungssystems dar. Hierbei ist die Bewertung vorhandener Vermögensgegenstände im Übergangszeitpunkt entscheidend (Auerbach et al., 2010, 885). In Abhängigkeit von der Steuersatzgestaltung drohen *windfall losses* oder *gains* für Besitzer existierenden Kapitals. Übergangsregelungen, die diese Verteilungswirkungen abmildern könnten, beeinträchtigen jedoch zugleich die Effizienz und die Einfachheit des Reformvorschlags (Zodrow, 2003, 397).

Bei Einführung einer ACE steht der Gesetzgeber vor der Frage, ob nur neues oder auch das vorhandene Kapital für die Zinsfreistellung qualifizieren soll. Ist explizit nur eine Berücksichtigung des neuen Kapitals vorgesehen, dann sind Maßnahmen notwendig, die verhindern, dass existentes Kapital durch Aufgabe und Neugründung in neues Kapital umgewandelt wird (Griffith et al.,

2010, 981). Abwehrgesetzgebung zu diesem Punkt, die nicht jedwede Neugründung bzw. Investition unterbindet, scheint schwer vorstellbar (Rose, 2017, 223). Anstatt das Kapital in Gänze zu „erneuern“ besteht zudem die Möglichkeit, Vermögensgegenstände im Zeitpunkt des Wechsels individuell zu hoch zu bewerten. Derartige Manipulationen würden zwar nicht die theoretische Effizienz bezüglich folgender unternehmerischer Entscheidungen verändern (Keen und King, 2002, 412), sie würden aber einen großen *windfall gain* ermöglichen. Ähnliche Bewertungsfragen betreffen Schulden, Verlustvorträge oder Steuerkredite (Auerbach et al., 2017, 85). Eine Einführung, die nur neues Kapital qualifizieren würde, mindert insgesamt nicht die Neutralitätseigenschaften der ACE, sie führt aber zu einer enormen Umverteilung (Finke, 2013, 83 f.).

Die Umstellung auf eine Konsumsteuer erzeugt bei aufkommensneutraler Durchführung Steuereinnahmen durch zusätzliche Belastung vergangener Investitionen zugunsten der Investitionsneutralität für zukünftige (Bradford, 1986, 128). Wesentliche Teile der vermeintlichen Effizienzgewinne durch die Umstellung auf eine Konsumbesteuerung resultieren aus dieser modelltheoretisch nicht verzerrenden Zusatzbelastung vergangener Investitionen (Banks und Diamond, 2010, 585). Die Entscheidung dafür, nur neues Eigenkapital für die Zinsfreistellung zu qualifizieren, verstärkt diesen Effekt noch zusätzlich. Bei intellektuellem und bestehendem physischen Kapital gibt es einen steten Anreiz des Steuergläubigers, auf dieses steuerlich zuzugreifen. Einzig die Tatsache, dass Besteuerung typischerweise ein wiederholtes Spiel darstellt, schreckt von dieser Maßnahme ab (Gordon und Hausman, 2010, 1021). Eine derartige Besteuerung würde bei Anwendung jedoch große Rechts- und Gerechtigkeitsfragen auslösen und all das auf Kosten eines in der langen Frist fiskalisch unergiebigem Einmaleffekts (Homburg, 2015, 259).

#### 3.2.4.4.5 Definition des Normalzinses

Als letzter administrativer Aspekt soll ein weiteres Mal auf die Definition des Normalzinses eingegangen werden. Da dies das wesentliche Element der ACE/RRA darstellt, erscheint eine Betrachtung aus mehreren Perspektiven nicht unangemessen.

Verwaltungstechnisch ist es eine eindeutige Notwendigkeit, einen einzigen Zinssatz für die gesamte Wirtschaft festzulegen (Rose, 2017, 221). Gleichzeitig lässt es sich aber nicht leugnen, dass die Unterstellung einer „normalen“ Eigenkapitalquote wirtschaftlich so abwegig ist wie die Unterstellung eines „normalen“ Arbeitslohns (Homburg, 2007a, 723). Jede individuelle Festlegung stellt aber ein für die Verwaltung nicht handhabbares Konstrukt dar und würde direkt ins Paradies für Steuergestalter führen. Mittels der Orientierung der Normalverzinsung an Staatsanleihen wird zwar ein administrativ einfacher Weg der Definition gefunden, die realistischen Verhältnisse zeigen einem jedoch sofort, dass hierbei wesentliche Neutralitätseigenschaften des Ansatzes verloren gehen (Creedy, 2011, 371). Des Weiteren müsste diese Normalverzinsung wohl jährlich festgelegt werden, was zusätzliche Probleme bei Firmen mit abweichenden Geschäftsjahren auslöst (Cooper, 2012, 253).

In der Praxis endet es oft so, dass die ACE Normalverzinsung, wie beispielsweise in Belgien, sehr anfällig für politische Einflussnahme und Steuerung ist (Cooper, 2012, 253). Für das ökonomische Wirken der ACE wäre es wichtig, dass die Politik den Normalverzinsungssatz nicht als Steuerungsinstrument, sondern als exogene Größe akzeptieren würde (Sachverständigenrat Expertise, 2006, 26). Praktische Erfahrungen zeigen eindeutig, dass dies, wie bei anderen politisierten Kennziffern auch, unmöglich ist. Würde die Normalverzinsung der tatsächlichen Normalrendite der Unternehmen entsprechen, käme zudem noch ein weiteres politisches Problem hinzu. Diskretionäre Begünstigung einzelner Firmen ließe sich nicht mehr durch Steuervergünstigungen, also gut verschleierbare Mindereinnahmen, realisieren, sondern müsste stattdessen mittels offen gezahlter Subventionen erfolgen (Zodrow, 2003, 407). Neben vielen anderen Beispielen stellt dies einen politischen Anreiz zur Steuerung der gesetzlichen Normalverzinsung dar.

Die Betrachtung aller Eigenschaften und zusammenhängender Wirkungen der ACE hat gezeigt, dass die theoretische Idee und die tatsächliche Umsetzung nicht nur weit auseinanderliegen, sondern vermutlich weitaus andere Eigenschaften aufweisen. Tatsächliche Umsetzungen sind meist deutlich anders gestaltet als die Theorie es empfehlen würde. Politisch besteht hinreichend oft ein Wille, eine investitionsfreundliche Besteuerung einzuführen, insbesondere, wenn man mittels der Ausgestaltung die Kosten dieser Maßnahme aufs Ausland abwälzen kann. Die ACE in Reinform stellt jedoch keinen solchen Fall dar. Besonders markant hieran ist, dass keine große gesellschaftliche Gruppe – seien es Unternehmen, Kapitalbesitzer oder wer auch immer – für die Einführung einer ACE lobbyiert. Einzig wissenschaftliche Kreise versuchen diese Idee zu etablieren. Duale Einkommensteuern als Beispiel haben demgegenüber andere Effekte, da sie durchaus lautstarke Befürworter hervorrufen. Gemessen an Neumarks (1970, 7 f.) These: Art, Maß und Verteilung der Besteuerung spiegeln die gesellschaftlichen Kräfteverhältnisse wider, spricht dies deutlich dafür, dass eine ACE keiner Gesellschaftsgruppe lohnenswert erscheint.

### 3.3 Mehrwertsteuer

Die Mehrwertsteuer stellt eine weitere große Steuer dar, für die im Review signifikante Änderungen vorgesehen sind. Zwar macht die Mehrwertsteuer in Großbritannien nur ein Sechstel der gesamten Steuereinnahmen aus (Crawford et al., 2010, 276), dies ist aber nach der Einkommensteuer und den NICs dennoch der drittgrößte Einzelposten (Adam et al., 2010, 7). Mirrlees et al. (2011a, 494) fordern eine signifikante Ausdehnung der Mehrwertsteuerbasis bei gleichbleibendem Steuersatz. Diese Ausdehnung wird an verschiedenen Stellen des Reviews – und in Teilen der Literatur – mit einer größeren Leistungsfreundlichkeit der Mehrwertsteuer bzw. der stärkeren Verzerrung durch andere Steuern begründet. Gleichzeitig halten Mirrlees et al. (2011a, 30) fest, dass indirekte Steuern ebenso Einkommens- und Substitutionseffekte auslösen wie dies bei direkten Steuern der Fall ist. Dementsprechend kann ein Wandel von der Einkommens- zur Mehrwertbesteuerung eigentlich keine spürbaren Auswirkungen auf das Arbeitsangebot oder die Arbeitslosigkeit haben (Crawford et al., 2010, 277). Oder wie Homburg (2015, 138) es festhält: „wer meint, eine Umstellung von

der Einkommensteuer zur Mehrwertsteuer sei leistungs- und wachstumsfreundlich, frönt in Ver-  
kennung der Belastungswirkungen einer *Steuerillusion*.“ Die Kernfrage sollte stattdessen sein, wel-  
che Steuer aus Verwaltungs- oder Kostengründen bevorzugt wird (Crawford et al., 2010, 277),  
bzw. welche außerfiskalischen Ziele erreicht werden sollen.

Ebenso wie die ACE oder die RRA wirkt die in Europa angewandte Mehrwertsteuer vom Konsum-  
typ wie eine Befreiung der Normalverzinsung des Kapitals (Homburg, 2015, 125 ff.). Zumindest  
dann, wenn sie ohne später noch genannte Einschränkungen umgesetzt wird. Distributive Wir-  
kungen gehen von einem potentiellen Wechsel dennoch aus. Es wird zwar nicht das aktuelle Ar-  
beitsangebot beeinflusst, altes Kapital, das in der Vergangenheit angespart wurde, wird jedoch zu-  
sätzlich belastet. Da dieses bereits existiert und nicht einfach verschwinden kann ist eine derartige  
Besteuerung zwar hochgradig effizient (Mirrlees et al., 2011a, 221) und löst potentiell zusätzliche  
Steuereinnahmen aus, die negativen Aspekte eines solchen Einmalzugriffs wurden jedoch bereits  
am Ende von Kapitel 3.1.2.2.3 erörtert.

Verschiebungen der Steuereinnahmen von direkten zu indirekten Steuer werden zudem oft als re-  
gressiv wahrgenommen. Gemäß Mirrlees et al. (2011a, 230) gilt dies nur für eine Betrachtung aus  
der Einkommensperspektive, aus einer Ausgabenperspektive sollen sie hingegen progressiv erschei-  
nen. Gleichzeitig erkennen Mirrlees et al. (2011b, 344) an, dass die Verteilungswirkung der Mehr-  
wertsteuer dadurch verzerrt wird, dass zumeist Momentaufnahmen und keine lebenszeitlichen Per-  
spektiven zugrunde gelegt werden. Konsequenz zu Ende gedacht wirkt eine proportional erhobene  
Mehrwertsteuer zwingend proportional. Zumindest bei den durch eine Mehrwertsteuer belasteten  
Arbeits-, Boden- und Reingewinneinkommen muss dies resultieren, solange man nicht unterstellt,  
dass das angehäuften Vermögen niemals für Konsum eingesetzt wird (Homburg, 2015, 139). Die  
Freistellung der Normalverzinsung wirkt insofern übereinstimmend mit den sonstigen Maßnah-  
men des Reviews. Soll jedoch die ursprüngliche Progressivität des Steuersystems aufrechterhalten  
werden, müsste bei einer Verschiebung der Einnahmen zur Mehrwertsteuer die verbleibende Ein-  
kommensteuer progressiver ausgestaltet werden.

Ein anderes Argument, das hinter der internationalen Tendenz zur Ausdehnung der Mehrwert-  
steuer stehen könnte (Müller, 2006, 179), ist ein internationaler Wettbewerbsgedanke. Umstellun-  
gen des Steuersystems von der Einkommensteuer oder Sozialversicherungsbeiträgen zur Mehrwert-  
steuer steigern die Wettbewerbsfähigkeit der heimischen Exportindustrie (Picos-Sanchez und  
Thomas, 2015, 280). Je stärker eine Volkswirtschaft international verflochten ist, desto attraktiver  
erscheint diese Option (Müller, 2006, 174).

Nach diesen einführenden Betrachtungen zur Leistungsfreundlichkeit bzw. der Verteilungswir-  
kung im Allgemeinen, geht es anschließend um die spezifischen Reformvorschläge des Reviews.  
Diese teilen sich in fünf wesentliche Bereiche auf: Die einheitliche Besteuerung, verteilungspoliti-  
sche Ziele, Vorsteuerfragen sowie die Spezialfälle Wohnen und Finanzdienstleistungen.

### 3.3.1 Einheitliche Besteuerung

In der Praxis ist das Argument für eine einheitliche Mehrwertsteuer auf alle Güter stark (Mirrlees et al., 2011a, 149). Wichtig hierbei ist die Betonung sowohl des einheitlichen Steuersatzes als auch der Besteuerung aller Güter. Für die theoretisch vorteilhaften Eigenschaften bzw. die Erhebungskosten einer Mehrwertsteuer sind nämlich beide Aspekte gleichermaßen von Bedeutung. Unterschiedlich hingegen ist ihre Umsetzbarkeit. Einen einheitlichen Steuersatz für alle in der Mehrwertsteuer enthaltenen Güter festzulegen ist, zumindest ausgehend von einem „weißen Brett“, relativ einfach. Die Aufnahme aller Güter in die Mehrwertsteuer ist hingegen bei der Erschaffung eines Mehrwertsteuersystems ähnlich schwierig wie der Versuch dies in einem existenten System zu erreichen.

Eine Vereinheitlichung des Steuersatzes würde selbstverständlich dazu führen, dass in einer lebenszeitlichen Perspektive diejenigen Haushalte mit einer starken Präferenz für zuvor begünstigte Produkte verlieren und diejenigen mit einer Präferenz für normal besteuerte Produkte gewinnen. Dies ist Sinn einer solchen Reform, da es typischerweise keinen guten Grund für die vorherige Ungleichbehandlung gab (Mirrlees et al., 2011a, 224). Auch aus Sicht des horizontalen Leistungsfähigkeitsprinzips stellt ein einheitlicher Steuersatz eine klare Verbesserung dar. Jede Steuersatz-Differenzierung zieht ansonsten arbiträre Ungleichbehandlungen gleichleistungsfähiger Individuen nach sich (Mirrlees et al., 2011a, 160). Darüber hinaus vermeidet ein einheitlicher Steuersatz die bürokratische Komplexität, die aus einer Differenzierung resultiert (Mirrlees et al., 2011a, 154), und er ist weniger anfällig für Versuche politischer Einflussnahme (Atkinson, 2012, 772). Je strikter die Ausnahmefreiheit eingehalten wird, desto schwerer fällt es Einzelgruppen eine weitere Ausnahme einzufordern (Dickson und White, 2010, 392). Dies ist Teil des Erfolgsrezepts der neuseeländischen *goods and services tax* die seit ihrer Einführung 1986 grundsätzlich unverändert in Kraft ist (Dickson und White, 2010, 398). Zudem führt dies zu sehr geringen Verwaltungskosten (Dickson und White, 2010, 394).

Die Umwandlung der bisherigen differenzierenden Mehrwertsteuer würde weit mehr Steueraufkommen erzeugen als für Ausgleichszahlungen an Geringverdiener gebraucht würde (Crawford et al., 2010, 277). Unter Hinzunahme der reduzierten Verwaltungskosten und einer sinkenden Betrugsanfälligkeit würde sich diese Bilanz noch weiter verbessern (Bird, 2010, 366). Jede Steuersatzdifferenzierung geht mit reichhaltigen praktischen Problemen einher, weshalb vermeintliche positive Effekte dieser Maßnahme gegengerechnet werden müssten (Crawford et al., 2010, 276). Selbst wenn die optimal differenzierten Steuersätze bekannt wären, was ein unrealistisches Informationsniveau seitens des Staates voraussetzen würde (Krause-Junk, 2010, 580), verbliebe die Frage, ob der resultierende Effizienzgewinn die Kosten aufwiegen würde (Crawford et al., 2010, 290). Vorhandene Ausnahmen gebären zudem stets neue Ausnahmen (Mirrlees et al., 2012, 668). Im Allgemeinen sind es ausschließlich politische Gründe, die für einen Erhalt vergünstigter Mehrwertsteuersätze sprechen (Crawford et al., 2010, 300).

Theoretisch kommt es bei Konsumentenscheidungen nicht auf eine verzerrungsfreie, sondern auf eine optimal verzerrte Preisstruktur an. Gleichzeitig mangelt es für diese optimale Verzerrung meist an den notwendigen Informationen (Homburg, 2015, 159). Regeln wie die inverse Elastizitätenregel helfen wenig weiter, da die zugrundeliegenden Kreuzpreiselastizitäten für gewöhnlich unbekannt sind (Crawford et al., 2010, 285 ff.). Die praktischen Einsichten aus der Erkenntnis, dass Güter, die aus unvollständigen Wettbewerbsmärkten kommen reduziert besteuert werden sollten (Tuomala, 2016, 293), sind ebenfalls stark begrenzt.

Selbst die noch am ehesten anwendbare Freizeitkomplementaritätsregel trifft allzu oft auf praktische Probleme, die ihre Umsetzung in Frage stellen. In Folge dessen empfehlen Mirrlees et al. (2011b, 343) nur wenige Güter wie Kinderbetreuung (ohne Nennung weiterer Beispiele) für eine verringerte Besteuerung. Gemessen an der Freizeitkomplementaritätsregel könnten reduzierte Steuersätze auf beispielsweise Belletristik oder Grundnahrungsmittel sogar effizienzmindernd sein, da beides Beispiele für Freizeitkomplemente sind, weshalb sie der Theorie folgend sogar stärker besteuert werden sollten (Kaplow, 2011, 425). Tatsächliche Vergünstigungen wie pauschale Mehrwertsteuerzahlungen bei vollem Vorsteuerabzug, wie sie Landwirte in Großbritannien genießen (Cnossen, 2010, 383), dienen, wie reduzierte Mehrwertsteuersätze, ausschließlich der Subventionierung bestimmter Gruppen und sind Resultat politischer Lobbyarbeit.

Auf die Spitze getrieben wird die Problematik bei den *exemptions*. Eine *exemption* stellt eine vorsteuerschädliche Befreiung von der Mehrwertsteuer dar (Homburg, 2015, 129). Die betreffenden Unternehmen sind komplett aus dem Mehrwertsteuersystem ausgenommen. Sie verkaufen ohne Mehrwertsteuer, können aber auch keine Vorsteuer geltend machen. Derartige *exemptions* führen nicht nur zu verzerrten Konsumentenscheidungen, sie resultieren in Produktionseffizienzen, sofern sie die Preise intermediärer Güter verschmutzen (Mirrlees et al., 2011a, 175). Bei Weiterverkauf an ein Unternehmen wird das Produkt verteuert, bei Verkauf an Konsumenten vergünstigt (Mirrlees et al., 2011b, 344). Zudem haben Firmen, die einer *exemption* unterliegen, große Anreize möglichst weite Teile der Produktionskette ins eigene Unternehmen zu verlagern. Es resultiert eine vertikale Integration wie unter einer Brutto-Mehrwertsteuer (Mirrlees et al., 2011a, 175) und die produktive Kraft der Spezialisierung kann sich nicht entfalten (Cnossen, 2010, 383).

Nicht auf der gleichen Ebene befindet sich die Thematik der Kleinunternehmerregelungen wie sie in vielen Mehrwertsteuersystemen enthalten ist. Übersteigen die administrativen Kosten einer mehrwertsteuerlichen Erfassung den Nutzen, dann ist eine Herausnahme aus dem Mehrwertsteuersystem durchaus berechtigt. Hierdurch entstehen zwar grundsätzlich die gleichen Verzerrungen wie bei den *exemptions*, da es aber ausschließlich um sehr kleine Transaktionsvolumen geht, ist dies hinzunehmen (Mirrlees et al., 2011a, 178 f.).

Ebenfalls aus der Mehrwertsteuer ausgenommen ist vielfach die öffentliche Hand. Hierfür gibt es anders als bei den Kleinunternehmern jedoch keinen überzeugenden Grund. Gegenüber privaten

Firmen hat ein am Markt agierendes öffentliches Unternehmen, das nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, einen Vorteil beim Verkauf an Konsumenten und einen Nachteil beim Verkauf an Firmen (Mirrlees et al., 2011a, 177). Der Einbezug der öffentlichen Unternehmen in die Mehrwertsteuer hilft, die wettbewerbliche Situation vergleichbarer zu machen (Dickson und White, 2010, 403).

Soll das Aufkommen aus der Mehrwertsteuer gesteigert werden, bieten sich also eine Vielzahl an Maßnahmen an. Diese sind zumeist nicht nur aufkommens-, sondern auch effizienzsteigernd. Wird also nach zusätzlichen Einnahmequellen gesucht, ist es nicht notwendig nach neuen Steuern zu rufen, ein großer Schritt ist schon durch entsprechende Maßnahmen innerhalb der Mehrwertsteuer möglich (Warren, 2010, 415). Eine erfolgreiche Umsetzung dieser Schritte zeigt sich in der Maßzahl der *C-Efficiency*. Diese beschreibt die Effizienz eines nationalen Mehrwertsteuersystems, indem sie das Verhältnis von Mehrwertsteuereinnahmen zu Konsumausgaben berechnet und durch den Steuersatz teilt. Die *C-Efficiency* des britischen Mehrwertsteuersystems lag gemäß Crawford et al. (2010, 299) bei 49 %, des deutschen bei 54 % und des vielgerühmten neuseeländischen bei 105 %. Rechnet man den Beitrag, der aus der Besteuerung des öffentlichen Sektors resultiert, hinaus, verbleibt das neuseeländische System bei ca. 70 % (Dickson und White, 2010, 389).

### 3.3.2 Verteilungspolitische Ziele

Politisch wird die Mehrwertsteuer vordergründig gerne zur Verfolgung verteilungspolitischer Ziele eingesetzt. Im Ergebnis wird zumeist die Begünstigung von Partikularinteressen höhere Priorität gegenüber distributiven Wirkungen haben. Ökonomisch betrachtet gibt es für Verteilungspolitik in der Mehrwertsteuer keinen Platz. Es gilt, dass solange ein direkteres Instrument existiert, das die gleichen Verteilungsziele erfüllen kann, die Anwendung indirekter Steuern ineffizient ist (Mirrlees et al., 2011a, 160). Sowohl was Zielgerichtetheit als auch Einfachheit der Maßnahmen angeht, schneiden direkte Steuern meist besser ab als indirekte (Crawford et al., 2010, 291). In modernen Steuersystemen existiert hierfür die Einkommensteuer bzw. das Transfersystem.

Unterstellt man gleiche Zahlungsbereitschaften für alle Güter, dann hat gemäß Bierbrauer (2016, 8 f.) ein differenzierendes Verbrauchsteuersystem neben einer verzerrenden Einkommensteuer keine Berechtigung. Darüber hinaus würde neben einem optimalen Einkommensteuersystem jedwede weitergehende verteilungspolitische Maßnahme unsinnig werden. Jede weitere Verzerrung wäre wohlfahrtsmindernd. Der ordnungspolitische Schluss hieraus ist, dass bestimmten steuerpolitischen Instrumenten bestimmte Ziele zugeordnet werden sollten. Die Mehrwertsteuer ist unter dieser Perspektive ein schlechtes Mittel, um Umverteilung zu erreichen (Mirrlees et al., 2011b, 343).

Wird dennoch versucht Verteilungspolitik mittels der Mehrwertsteuer zu betreiben, zeugt dies vom Unverständnis, das Steuersystem als Ganzes zu betrachten und dessen progressive und redistributive Wirkung als Einheit zu verstehen (Mirrlees et al., 2011b, 337). Eine Begünstigung ärmerer

Bevölkerungsschichten durch reduzierte Mehrwertsteuersätze kann offensichtlich nur gesehen werden, wenn die relativen Anteile am Warenkorb betrachtet werden. In absoluten Zahl profitieren stets wohlhabendere Individuen (Crawford et al., 2010, 285). Hieraus lässt sich bereits direkt ableiten, dass eine Besteuerung dieser Güter mit dem vollen Steuersatz hinreichende Einnahmen zur Folge hätte, die eine (über-)kompensierende Entlastung unterer Einkommensschichten ermöglichen würde (Dickson und White, 2010, 392). Diesbezüglich sehen Mirrlees et al. (2011a, 228 f.) zwar wieder Gefahren für die Arbeitsanreize betroffener Personengruppen, eine absolute Wohlfahrtssenkung durch entsprechende Maßnahmen erscheint jedoch unwahrscheinlich. Insbesondere unter Ausschluss von Einkommenseffekten wie dies seitens des Reviews bei der Betrachtung der Arbeitsanreize (s. Kapitel 3.1.3.1) erfolgt ist, bleibt fraglich inwiefern die Arbeitsanreize sinken sollen.

### 3.3.3 Vorsteuer

Weitere Kritik am existenten Mehrwertsteuersystem übt der Review bezüglich der Hinterziehungsfähigkeit. Hauptwege der Hinterziehung sind gemäß Mirrlees et al. (2011a, 180 f.) die Nichtanzeige steuerbarer Verkäufe, überhöhte Steuererstattungen auf Einkäufe und Insolvenz vor Begleichung der Mehrwertsteuerschuld. Zudem wird der Erwerb gemischt genutzter Produkte durch Unternehmen oder *fringe benefits* für Angestellte als Problem benannt. Letztere unterscheiden sich jedoch nicht von ähnlich gelagerten Problemen bei erwerbsbedingten Ausgaben in der Einkommensteuer (Mirrlees et al., 2011a, 170).

Die Problematik überhöhter Erstattungen ließe sich durch die Vereinheitlichung der Steuersätze beheben. Nichtanzeige steuerbarer Verkäufe stellt hingegen einen Betrug dar, den keine systematische Änderung beheben kann. Die Betrugsfälle, die eine Insolvenz beinhalten, ließen sich hingegen am effektivsten durch eine Umstellung der Umsatzsteuererhebung auf vereinnahmte an Stelle von vereinbarten Entgelten beheben, wie es Homburg und Rublack (2010, 895) beschreiben. Der Review betrachtet diese Möglichkeit überhaupt nicht. Varianten des *exporter rating* oder des *reverse charge* Verfahrens werden besprochen, nicht ohne auf neue Anreiz-, Verwaltungs- oder Verteilungsprobleme dieser Verfahren hinzuweisen (Mirrlees et al., 2011a, 188 ff.).

### 3.3.4 Wohnen

Gemäß Bird (2010, 365 ff.) gibt es in der EU drei Bereiche, die suboptimal von der Mehrwertsteuer abgedeckt werden. Dies sollen Gebäudeeigentum, der Finanzsektor und öffentliche/wohltätige Organisationen sein. Der letzte Punkt wurde bereits angesprochen. In diesem Abschnitt soll kurz auf das Gebäudeeigentum eingegangen werden und im folgenden Abschnitt wird der Finanzsektor betrachtet. Bei Gebäuden gilt es im Rahmen einer potentiellen Mehrwertsteuereinführung, die Interaktionen mit den diversen speziellen Steuern (Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Wertzuwachssteuer, Erbschaftsteuer) auf den Erwerb bzw. Besitz von Gebäuden zu beachten.

Der Review wünscht einen Einbezug des Wohnens in die Mehrwertsteuer. Da bei langlebigen Konsumgütern wie Häusern der Konsum und die Ausgaben (im Erwerbsfall) im wirtschaftlichen Sinne weit auseinanderfallen, eignet sich möglicherweise eine Besteuerung der Nutzung mehr als des Erwerbs (Mirrlees et al., 2011a, 149). Mirrlees et al. (2012, 669) empfehlen daher eine proportionale und kontinuierlich zu zahlende Steuer auf den Konsumwert eines Hauses. Zudem stellen sie fest (2011a, 380), dass Großbritannien das einzige Land innerhalb der OECD sei, das eine mehrwertsteuerliche Nullbesteuerung auf den Neubau und Verkauf von Wohneigentum verfolgt. Hierin wird eine zusätzliche Verzerrung des Marktes zugunsten von Neubauten gesehen, da Renovierungen mehrwertsteuerlich belastet werden.

Der Einbezug des Konsumwerts in die Mehrwertsteuer würde es gemäß Mirrlees et al. (2011a, 381) notwendig machen, dass Investitionen in Wohneigentum entweder einem *zero-rating* unterliegen oder bei voller Mehrwertsteuerbelastung der alte Konsumwert angesetzt wird. Bei Neubewertungen dürften ausschließlich solche Teile einbezogen werden, die dem *zero-rating* unterlegen haben. Das Ansetzen alter Konsumwerte betrachtet der Review jedoch explizit als nicht praktikabel. In der neuseeländischen Erfahrung hat sich, wie Dickson und White (2010, 401) berichten, gezeigt, dass Grundentwicklung und Gebäudebau gefährliche Stellen in der Mehrwertsteuer sind, an denen große Ausfälle auf Grund von Insolvenzen drohen.

### 3.3.5 Finanzdienstleistungen

Die Besteuerung von Finanzdienstleistungen nennen Mirrlees et al. (2011b, 355) ein ungelöstes Grundproblem der Mehrwertsteuer. Dies ist allgemein anerkannt, da es für den Einbezug von Finanzdienstleistungen keine machbare und konzeptionell einwandfreie Lösung gibt (Dickson und White, 2010, 401). Die Umsätze basieren zumeist auf Zinsdifferenzialen und nicht auf expliziten Gebühren, weshalb diese Leistungen entweder explizit oder implizit befreit sind.

Allgemeine Ausnahmen von Finanzdienstleistungen aus der Mehrwertsteuer führen zu Preisverschmutzungen, vertikaler Integration im Bankgeschäft und Zuordnungsschwierigkeiten zwischen steuerbaren und nichtsteuerbaren Dienstleistungen (Mirrlees et al., 2011a, 196 f.). Nachdem diese Probleme erkannt wurden, macht sich der Review daran, eine Vielzahl vermeintlicher Lösungen zu präsentieren. Zwischen der Einführung einer separaten aber äquivalenten Steuer, der Herausnahme von Finanzdienstleistungen innerhalb des Unternehmenssektors oder des *zero-ratings* im Unternehmenssektor bei gleichzeitiger Zahlungsstrom-Besteuerung für Konsumenten, der individuellen Belastung einzelner Zahlungen oder der Belastung konsolidierter Angaben der Banken sowie der Kombination verschiedener dieser Modelle sieht der Review mannigfaltige Möglichkeiten (Mirrlees et al., 2011a, 212). Mirrlees et al. (2012, 212 f.) kommen dabei zu dem Schluss, dass sie zwar nur idealisierte Konzepte betrachtet haben und nicht deren detaillierte Anwendung geprüft und internationale Zusammenhänge ignoriert haben. Nichtsdestotrotz schließen sie mit der optimistischen Ansicht, dass eine praktische Lösung sich schon finden lässt. Letztlich soll zudem der Einbezug des

Finanzsektors in erster Linie erfolgen, da ein politischer Druck zu einer höheren Besteuerung desselben gesehen wird. Hierzu bevorzugen Mirrlees et al. (2011a, 215) dann eine Ausschöpfung vorhandener Steuern (wie der Mehrwertsteuer) an Stelle der Einführung neuer Steuern (z. B. Finanzmarkttransaktionsteuer). Derartige Empfehlungen sind folglich entweder gezielte Irreführungen oder missachten komplett die Inzidenz einer Mehrwertsteuer.

### 3.3.6 Sonstige Transaktionsteuern

Als letzter Aspekt sollen an dieser Stelle kurz einige Transaktionsteuern betrachtet werden. Die Einordnung erfolgt, da Transaktionsteuern und die Mehrwertsteuer bei einmalig konsumierbaren Gütern gemäß Mirrlees et al. (2011a, 151) den gleichen ökonomischen Effekt haben. In Großbritannien existieren die Erbschaftsteuer und einige *stamp duties* als Transaktionsteuern (Boadway et al., 2010, 743). Auf die Erbschaftsteuer wurde bereits eingegangen (s. Kapitel 3.1.6) weshalb hier nur die *stamp duties* betrachtet werden. Transaktionsteuern auf die Übertragung von Aktien, Häusern oder Grundstücken haben in Großbritannien eine lange Tradition, sind einfach zu vereinnahmen aber ökonomisch unsinnig (Mirrlees et al., 2011a, 151).

*Stamp duties* belasten Transaktionen an Stelle von Wertschöpfung und führen somit zu Ineffizienzen auf den entsprechenden Märkten (Boadway et al., 2010, 808). Ökonomisch sinnvolle Transaktionen kommen nicht zustande und es tritt ein Lawineneffekt bei Mehrfachübertragungen auf (Englisch, 2015, 55). Die Abschaffung dieser Steuern führt zu *windfall gains* bei den Besitzern betroffener Wirtschaftsgüter, da sie im Wert kapitalisiert sind (Mirrlees et al., 2011a, 404). Auf Grund der Unstrittigkeit ihres ökonomischen (Un-)Sinns lässt sich zu Transaktionsteuern wenig mehr beitragen.

Hiermit schließen die Betrachtungen zur Mehrwertsteuer. Im abschließenden Kapitel zum Mirrlees Review werden einige kleinere Steuern betrachtet, denen im Review eine gewisse Aufmerksamkeit zuteilwurde.

## 3.4 Weitere Steuern

In diesem Kapitel erfolgt eine Darstellung der fiskalisch weniger bedeutsamen Steuern, die dennoch vom Review betrachtet werden. Grundsteuern, spezielle Gütersteuern und Umweltsteuern stellen sicherlich nicht die Gänze des sonstigen britischen Steuersystems dar, sie sind aber all das, was im Review noch analysiert wird. Ausgehend vom Steueraufkommen dürften hiernach wesentliche Teile des britischen Steuersystems abgedeckt sein. Der eigene Anspruch der Abdeckung des gesamten Steuersystems (Mirrlees et al., 2011a, 1) wird insofern umgesetzt.

### 3.4.1 Besteuerung von Boden und Gebäuden

Die Besteuerung immobilier Wirtschaftsgüter wird in Deutschland zumeist mit der Grundsteuer assoziiert. Gerade im internationalen Vergleich wird hier ein besonders hohes zusätzlich erzielbares

Steueraufkommen vermutet, da Statistiken eine geringe Grundsteuerbelastung wiedergeben. In Großbritannien (und vielen anderen Ländern) sieht die Besteuerung von Boden und Gebäuden jedoch systematisch anders aus als dies in Deutschland der Fall ist. Höheres Grundsteueraufkommen wird hierbei insbesondere dadurch erreicht, dass diverse kommunale Leistungen, die hierzulande durch Gebühren finanziert werden (z. B.: Abfallentsorgung), mittels der verschiedenen Steuern auf Boden und Gebäude abgedeckt werden (Claus et al., 2016, 2). Eine höhere Besteuerung des Grundvermögens wird von manchen Autoren (z. B. Weale, 2010, 834) als ein Ersatz für Schlupflöcher in anderen Besteuerungsbereichen, wie beispielsweise der CGT, gesehen. Wenn dies die Begründung für eine Steuer darstellt, sollte man jedoch eher über Verbesserungen in den schlupflochbelasteten Steuern nachdenken.

Mirrlees et al. (2011a, 368) sind der Ansicht, dass bei der Besteuerung immobilier Wirtschaftsgüter strikt zwischen der Besteuerung von Boden und Gebäuden getrennt werden sollte. Bei Gebäuden wiederum sehen sie einen Bedarf zur weiteren Unterscheidung zwischen dem Konsumwert des Wohnens und dem Investitionscharakter des Besitzes sowie bei der Eigen- und Fremdnutzung. Auf sämtliche dieser Unterscheidungen wird nachfolgend eingegangen werden.

Für jedwede Besteuerung dieser Wirtschaftsgüter wird es von Mirrlees et al. (2011a, 383) als essentiell erachtet, dass eine regelmäßige Bewertung erfolgt. Boadway et al. (2010, 805) sind diesbezüglich der Ansicht, dass kein spezifischer Grund gesehen wird, warum Grundsteuern nicht auf halbwegs aktuellen Marktwerten basieren sollen. Wesentlicher Hinderungsgrund hierfür soll sein, dass Neubewertungen mit *windfall gains* oder *losses* einhergehen können (Mirrlees et al., 2011b, 356), die sehr großen Unmut auslösen und daher eine starke Persistenz des Status quo bewirken (Mirrlees et al., 2011a, 383). Sicherlich stimmt es, dass in einem bestehenden langfristigen Gleichgewicht eine Veränderung der Besteuerung von Boden und Gebäuden zu Wertveränderungen führen. Diese sind insofern ungerecht, als dass sie, im Falle einer Steuererhöhung, in Grundbesitz investierte Individuen gegenüber Besitzern sonstiger Vermögensgegenstände schlechter stellen (Feldstein, 1976, 97 f.). Dies scheint aber nicht das Hauptproblem zu sein. Bei regelmäßiger Neubewertung dürften die Veränderungen nicht allzu groß ausfallen.

Problematischer erscheint die regelmäßige Neubewertung an sich. Je nach Stand der nationalen Administration mag die regelmäßige Bewertung des Bodens noch relativ leicht sein. Fortlaufende Bewertungen aller Gebäude wirken hingegen verwaltungstechnisch kaum handhabbar und würden zahlreiche Rechtsstreitigkeiten nach sich ziehen. Gleichzeitig stellt eine Boden- und/oder Gebäudesteuer nichts anderes als eine partielle Vermögensteuer auf bestimmte Wertgegenstände dar, woraus eine verzerrte Preisstruktur resultiert (Boadway et al., 2010, 803).

Bezüglich der Besteuerung des Bodenanteils existiert das gewichtige Argument der verzerrungsfreien Besteuerung ökonomischer Renten. Verzerrungsfreiheit ist aber in einer Gesamtbetrachtung nicht gleichbedeutend mit problemlos. Effizienzbetrachtungen nehmen beispielsweise keine Rücksicht auf politische Interaktionen. In einer Demokratie ist es leicht vorstellbar, dass eine fiskalische

Ausbeutung einer Minderheit (Grundbesitzer) große Mehrheiten erzielt. Antizipierte Grundsteuern werden zudem gemäß Boadway et al. (2010, 804) zu 100 % in den Wert überführt, wodurch die alleinige Belastung beim ersten Eigentümer liegt. Ähnlich des Übergangs von der Einkommen- zur Konsumbesteuerung basieren die vermeintlichen Effizienzvorteile primär auf der Einmalbelastung existenten Vermögens. Dies stellt die allgemeine Berechtigung von Grundsteuern in einem Steuersystem in Frage.

Die folgenden Betrachtungen unterscheiden zwischen der unternehmerischen und der privaten Nutzung. Innerhalb dieser Gruppen werden dann weitere Differenzierungen vorgenommen.

#### **3.4.1.1 Unternehmerische Nutzung**

Bezüglich der unternehmerischen Nutzung besteht die aktuelle Besteuerung in Großbritannien im Wesentlichen aus den sogenannten *business rates*. Diese stellen eine proportionale Besteuerung des Mietwertes von unternehmerisch genutzten Grundstücken und Gebäuden dar. Der Effekt einer solchen Steuer ist ein Anreiz, weniger dieser Inputfaktoren zu nutzen (Mirrlees et al., 2011a, 376). Zudem verzerren sie die Besteuerung zwischen verschiedenen Unternehmen, abhängig davon, wie gebäude-/bodenintensiv diese produzieren (Mirrlees et al., 2011b, 349). Innerhalb der *business rates* kommt es zu weiteren Verzerrungen, da Landwirtschaft grundsätzlich ausgenommen ist und für unbebaute Grundstücke geringere Steuersätze Anwendung finden (Mirrlees et al., 2011a, 376).

Die *business rates* stellen eine Zwischenproduktsteuer dar, die Produktionsineffizienzen auslöst, weshalb ihre grundsätzliche Abschaffung gefordert wird (Mirrlees et al., 2011a, 369). Gleichzeitig wird jedoch empfohlen sie durch eine Bodensteuer zu ersetzen (Mirrlees et al., 2012, 674). Die Erklärung diesbezüglich, dass nur potentielle Aufbauten einen Inputfaktor darstellen und daher nicht steuerlich verzerrt werden sollten (Boadway et al., 2010, 806), wird im Review nicht ausdrücklich genannt, das resultierende Ergebnis entspricht ihr jedoch.

Mirrlees et al. (2011b, 337) sind der Ansicht, dass Erträge aus Land reine ökonomische Renten darstellen und insofern eine zielgenaue und potentiell hohe Besteuerung gerechtfertigt ist. Dieses Argument scheint gegenüber der Zwischenproduktargumentation stärker zu wiegen. Für unternehmerisch genutzte Grundstücke soll also eine Bodensteuer eingeführt werden, nicht ohne jedoch die Bodenwerte – bisher auf 1991 datierend – zu aktualisieren (Mirrlees et al., 2011a, 491). Aktuelle Bodenwerte sind bereits verfügbar oder könnten ohne großen Aufwand erhoben werden (Mirrlees et al., 2011a, 374). Um die allgemeine Unpopularität neuer Steuern zu vermeiden wird empfohlen, die Bodensteuer als Ersatz für die existenten *business rates* darzustellen (Mirrlees et al., 2011a, 373).

#### **3.4.1.2 Private Nutzung**

Privater Immobilienbesitz stellt den Großteil des Nettovermögens einer Volkswirtschaft dar (Mirrlees et al., 2011a, 393). Die aktuelle Einkommensbesteuerung bevorzugt hierbei selbstgenutzten Wohnraum stark gegenüber vermietetem Eigentum. Selbstgenutzter Wohnraum erfährt eine

TEE Behandlung, wohingegen vermietete Objekte im TTE System besteuert werden. Die Tatsache, dass ausschließlich bei vermieteten Objekten ein Kreditzinsabzug möglich ist, gleicht diese Ungleichbehandlung nur teilweise aus (Mirrlees et al., 2011a, 396).

Neben den einkommensteuerlichen Aspekten gibt es im privaten Bereich spezielle Steuern auf das Wohneigentum. Einerseits existiert die *stamp duty land tax*, eine mit der Grunderwerbsteuer vergleichbare Steuer, und die *council tax*, die eine ähnliche Belastungswirkung wie *die business rates* auslösen soll. Die *council tax* ist jedoch in ihrer Ausgestaltung noch fragwürdiger. Sie beinhaltet einen klar regressiven Stufendurchschnittsstarif mit speziellen Vergünstigungen für von nur einer Person bewohnte Objekte und Zweitwohnsitze. Insbesondere die speziellen Vergünstigungen fördern eine ineffiziente Nutzung des vorhandenen Wohnraums (Mirrlees et al., 2011a, 382 f.). Hinzu kommt, dass die *council tax* als Mengensteuer ausgestaltet ist und daher zum Aufkommenserhalt fortlaufende Steuererhöhungen durchgesetzt werden müssen. Dies führt zu einer besonders hohen Spürbarkeit dieser Steuer, die ihre gefühlte Bedeutung in Relation zu ihrem tatsächlichen Aufkommen stark übersteigert. Da sie zudem berechtigterweise als unfair empfunden wird, stößt sie auf sehr große Ablehnung (Mirrlees et al., 2011a, 383). Auch die *council tax* basiert auf Wertverhältnissen von 1991, was von Mirrlees et al. (2011a, 8) als unzumutbar empfunden wird.

Eine aktualisierte Bewertung der Gebäude und des Bodens wäre für Mirrlees et al. (2011b, 355) der ideale Anlass, um die ineffiziente *stamp duty land tax* und die *council tax* abzuschaffen und zugunsten einer Besteuerung des Konsumwerts des Immobilienbesitzes umzugestalten. Die Konsumwertbesteuerung soll dabei als Substitut für einen Einbezug in die Mehrwertsteuer fungieren (Mirrlees et al., 2011b, 344). Der Reformvorschlag des Reviews sieht hierzu eine *housing service tax* vor. Diese soll als proportionaler Steuersatz auf den Mietwert des Objektes erhoben werden und in der Höhe 0,6 % (aufkommensneutral zur *council tax*) oder etwas mehr des Kapitalwertes entsprechen. Bei unterstellter Mietrendite von 5 % würde dies ca. 12 % Steuersatz auf die Mieteinnahmen entsprechen. Dieser könnte potentiell an die 17,5 % der allgemeinen Mehrwertsteuer angenähert werden (Mirrlees et al., 2011a, 384 ff.). Hiermit wäre die Besteuerung des Konsumwerts des Wohnens abgedeckt.

Gleichzeitig soll die adäquate Besteuerung des Anlagegutes Immobilie sichergestellt werden. Immobilienbesitz stellt ein Vermögensgut mit unsicherem Ertrag dar (Mirrlees et al., 2011a, 394), dessen Wert analog zu anderen Sparanlagen besteuert werden sollte (Mirrlees et al., 2011a, 378). Insofern wird für Immobilienbesitz eine TtE Besteuerung verlangt. Die Mieteinnahmen in Höhe der Normalverzinsung des Objekts müssten also steuerlich freigestellt werden und zugleich ein anteiliger Abzug zugehöriger Kreditzinsen möglich werden (Mirrlees et al., 2011a, 397). Jede begünstigte Besteuerung von Immobilien setzt jedoch voraus, dass diese einer entsprechenden Bilanzierung unterliegen (Schön et al., 2006, 149). Insbesondere bei selbstgenutztem Wohnraum werden für diese Besteuerungsvariante in der Praxis auch von Mirrlees et al. (2011a, 404) Probleme gesehen.

### 3.4.2 Spezielle Gütersteuern

Neben einer allgemeinen Mehrwertsteuer benötigen spezielle Gütersteuern eine besondere Legitimation innerhalb eines Steuersystems (Englisch, 2015, 54). Mirrlees et al. (2011a, 149) sehen diese Legitimation bei Vorliegen von Externalitäten als gegeben an. In diesen Fällen sind sie der Ansicht, dass eine Effizienzsteigerung mittels einer speziellen von der gleichmäßigen allgemeinen Mehrwertsteuer abweichenden Steuer erreicht werden könnte. Bei Alkohol- und Tabaksteuern sowie den im nächsten Abschnitt behandelten Steuern auf Treibstoff bzw. Straßennutzung sehen sie die Situation als gegeben (Mirrlees et al., 2011a, 166).

Derartige Steuern sollten gemäß Englisch (2015, 55 f.) grundsätzlich nur über den Lenkungszweck legitimiert werden. Besteht ihr Motiv stattdessen aus dem Fiskalzweck, kollidieren sie mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Versuche mittels spezieller Gütersteuern die Progression zu fördern sollten vermieden werden, da hierfür die Einkommensteuer das geeignetere Mittel wäre. In der tatsächlichen Wirkung sind Alkohol- und Tabaksteuern besonders regressiv (Crawford et al., 2010, 328), was sie mit vielen speziellen Gütersteuern gemein haben (Englisch, 2015, 62).

Eine höhere Besteuerung von Alkohol und Tabak mit steigender Effizienz zu begründen, trifft teilweise auf Kritik. Crawford et al. (2010, 323) sind der Ansicht, dass Externalitäten alleine keine höhere Besteuerung dieser Güter rechtfertigen. Neben negativen Externalitäten dieser Güter müssten auch positive Externalitäten berücksichtigt werden, wobei in der Gesamtschau sogar Gründe – insbesondere bei der Tabaksteuer – für eine geringere an Stelle einer höheren Besteuerung resultieren. Mirrlees et al. (2011a, 164) betrachten neben den Externalitäten auch sogenannte Internalitäten, also negative Auswirkungen auf das zukünftige Ich, als besteuereungsrelevante Tatsache. Hierdurch verschiebt sich das Argument wieder zu einer stärkeren Besteuerung. Man kann der Ansicht sein, dass diese Internalitäten nichts Anderes als Paternalismus sind, der Review bevorzugt es aber, sie nicht so zu bezeichnen.

Wenn das Steuersystem eine Entscheidung für spezielle Gütersteuern enthält, ist es wichtig, dass eine präzise und gleichmäßige Besteuerung des unerwünschten Guts erfolgt (Mirrlees et al., 2011a, 477). Für die Alkoholbesteuerung würde dies eine proportionale Besteuerung gemäß des Alkoholgehalts bedeuten. Dies findet jedoch bei Weitem nicht statt. In Großbritannien erfährt Schnaps eine deutlich höhere Besteuerung je Volumenprozent Alkoholgehalt als Wein, der wiederum stärker als Bier besteuert wird (Adam et al., 2010, 30).

### 3.4.3 Umweltsteuern

Die meisten Empfehlungen des Reviews setzen auf Effizienzsteigerungen durch unterbliebene Fehlansätze. Umweltsteuern versuchen hingegen, eine gezielte Verhaltensbeeinflussung zu erreichen (Mirrlees et al., 2011a, 231). Ihr Zweck sollte dabei ausschließlich in der Lenkung bestehen, denn als wesentliches Einnahmeelement taugen sie nicht (Johnson und Stern, 2010, 534). Insbesondere

sollten sie nicht in der Hoffnung auf vermeintliche doppelte Dividenden eingeführt werden (Fullerton et al., 2010, 425). Wenn Umweltsteuern diskutiert werden, taucht oft das Argument der doppelten Dividende auf. Positive Auswirkungen auf die Umwelt und die Senkung anderer verzerrender Steuern werden in Aussicht gestellt, weshalb Umweltsteuern als grundsätzlich anderen Steuern überlegen dargestellt werden. Das Problem an dieser Argumentation ist jedoch ähnlich zu den Wahrnehmungsfehlern zwischen Einkommens- und Ausgabenbesteuerung (Mirrlees et al., 2011a, 239). Das Steueraufkommen aus einer Umweltsteuer mag zwar wie Homburg (2015, 183 f.) schildert zur Senkung anderer verzerrender Steuern eingesetzt werden, die Umweltsteuer selbst löst jedoch neue Verzerrungen aus. Ob also neben der positiven Wirkung auf die Umwelt eine Minderung der Verzerrungswirkung resultieren würde, ist fraglich. Wird eine Umweltsteuer hingegen nur zusätzlich eingeführt und nicht als Ersatz für andere verzerrende Steuern, dann erzeugt sie auf jeden Fall zusätzliche Verzerrungen (Fullerton et al., 2010, 448).

Zur Erreichung gewünschter Umweltwirkungen lassen sich zwei verschiedene Maßnahmen ergreifen. Klassischerweise regelt der Staat dies über Regulierungen. In jüngerer Zeit ist jedoch die Besteuerung als Alternative entdeckt worden. Steuern haben gegenüber Regulierungen gemäß Mirrlees et al. (2011a, 233) den Vorteil, dass sie Verhaltensanpassungen dort auslösen, wo sie am einfachsten bzw. billigsten sind. Regulierungen hingegen treffen jedes Wirtschaftssubjekt gleichermaßen und können große Ineffizienzen bewirken. Ordnungsrechtliche Maßnahmen würden für eine effiziente Anwendung Informationen voraussetzen, die dem Gesetzgeber nicht zur Verfügung stehen. Bei Pigou-Steuern offenbaren sich diese Informationen hingegen am Markt (Englisch, 2015, 58 f.). Darüber hinaus führen regulatorische Maßnahmen zu keinerlei Innovationsdruck bei den Betroffenen, da nach Einhaltung der Grenzwerte kein positiver Nutzen mehr resultiert. Steuern hingegen erzeugen permanente Anreize zur Verbesserung (Fullerton et al., 2010, 431). Insgesamt stellt eine Umweltsteuer, sofern ihre Umsetzung möglich ist, das überlegene Instrument dar.

Anstelle einer Besteuerung wäre ein Zertifikatehandel möglich. Dieser sollte jedoch zwingend als Verkauf bzw. Auktion der Zertifikate und nicht als reine Vergabe ausgestaltet sein (Mirrlees et al., 2011b, 338). Der Unterschied besteht darin, dass die Vergabe mit anschließendem Handel unter den Nutzern eine andere Belastungswirkung hat als dies bei einem Verkauf der Fall ist (Mirrlees et al., 2011a, 237). Im Vergabemodell entstehen die potentiellen Renten aus dem Wert der Zertifikate bei den Unternehmen, die diese erhalten, und nicht beim Staat bzw. der Gesellschaft. Insbesondere könnte eine Vergabe sogar eine Situation auslösen, in der die Nutzenwirkung für die Bürger negativ ist, wie Fullerton et al. (2010, 448) festhalten. Dies wäre der Fall, wenn der resultierende Umweltnutzen nicht in der Lage wäre, gestiegene Preise bzw. sinkende Löhne aufzufangen. Eine Versteigerung von Zertifikaten vermeidet zudem eine Ungleichbehandlung etablierter und neuer Firmen innerhalb desselben Marktes (Fullerton et al., 2010, 460). Aufgabe der Politik ist es hierbei nicht, die Allokation der Zertifikate zwischen den Nutzern zu bestimmen, sondern einen Rahmen zu schaffen, der die gewünschten Umweltziele möglichst gut erreicht (Mirrlees et al., 2011a, 236). Ein Zertifikatehandel mit fester Obergrenze ist daher das geeignete Mittel, wenn die Einhaltung der

Grenze oberste Priorität genießt. Hierbei kann es unter Umständen zu exzessiven Kosten kommen. Der Besteuerungsansatz sorgt hingegen dafür, dass kostentechnisch am effizientesten gespart wird, die resultierende Verschmutzungsmenge ist jedoch endogen (Fullerton et al., 2010, 424).

Ob Besteuerung oder Zertifikatehandel gewählt wird, wichtig ist eine gleichmäßige Belastung sämtlicher Formen der entsprechenden Verschmutzung sowie eine präzise Beschränkung auf die zu unterlassende Handlung. Nur hierdurch kann eine effiziente Lösung der Problematik erreicht werden (Mirrlees et al., 2011b, 338). Hierin liegt zugleich eine Gefahr der Umweltsteuern. Die Bezugsgröße bzw. Bemessungsgrundlage soll zwar präzise definiert sein, sie muss aber gleichzeitig hinreichend umfassend wirken, da ansonsten technologische oder juristische Feinheiten die Bemessungsgrundlage aushöhlen (Mirrlees et al., 2011a, 234). Außerdem sollte bei Umweltsteuern eine Feinjustierung vermieden werden. Mannigfaltige Steuersätze für marginal verschiedene Güter führen, wie bei der Mehrwertsteuer auch, nur zu hohen Vollzugskosten und Ausweichmöglichkeiten (Fullerton et al., 2010, 439).

Mirrlees et al. (2011b, 337) sind der Ansicht, dass CO<sub>2</sub>-Emissionen und Straßennutzung zusätzlich besteuert werden sollten, um in diesen Bereichen auftretende Marktineffizienzen zu korrigieren. Eine Steuer wird von ihnen als effizienteste Methode hierfür betrachtet. Bezüglich der CO<sub>2</sub>-Emissionen schränken sie direkt ein (2011a, 256), dass nationale Steuern in diesem Bereich in Verbindung mit dem europäischen Zertifikatehandel problematisch sind. Sofern sie nicht zu einer Reduktion des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes innerhalb der EU, sondern nur zu preislichen Verschiebungen für die Zertifikate führen, ist von ihnen abzusehen.

Treibstoffsteuern und CO<sub>2</sub> bezogene Autosteuern halten Mirrlees et al. (2011a, 272) für überholt, da sie ihrer Ansicht nach auf die falsche Bemessungsgrundlage zielen. Es sollte demgemäß nicht das Ziel sein, die grundsätzliche Mobilität zu besteuern, sondern die Besteuerung dafür zu nutzen, die Mobilität effizienter zu gestalten und infolgedessen die Umweltbelastung zu verringern. Hierfür sehen Mirrlees et al. (2011a, 282) Steuern auf die Straßennutzung, die mit dem Übernutzungsgrad des Straßennetzes variieren sollten, als zielführendere Variante. Diese wären zudem in der Lage, bei einem Übergang zu emissionsärmeren Mobilitätsformen weiterhin eine Lenkungswirkung zu erfüllen (Mirrlees et al., 2011b, 346). Nur im Ansatz erarbeitete Ideen, wie eine derartige Besteuerung aussehen sollte, enthält der Review jedoch nicht.

Wie es nicht gemacht werden sollte, zeigt sich hingegen beispielsweise an der britischen Luftverkehrsabgabe. Diese besteuert gemäß Mirrlees et al. (2011a, 241 f.) nur sehr unzureichend den eigentlichen Grund der Externalität. Bemessungsgrundlage dieser Abgabe ist die Flugreise einzelner Personen, wobei sich die Höhe der Abgabe nach der Flugdistanz und der Klasse des Tickets richtet. Die Externalität in Form von Lärm und Umweltbelastung löst hingegen der einzelne Flug in Abhängigkeit des Flugzeugtyps aus. Eingeführt wurde die Luftverkehrsabgabe zudem als Reaktion auf die bisherige Unterbesteuerung des Luftverkehrs. Selbiger unterliegt in Großbritannien nämlich einem *zero-rating*. Die Umweltwirkung und allgemeine Sinnhaftigkeit solcher Steuern ist daher

zweifelhaft. Auch die Subventionierung privaten Strom- und Gasverbrauchs durch reduzierte Mehrwertsteuersätze steht im Kontrast zu den Ideen der Umweltsteuern, den Energieverbrauch zu senken (Johnson und Stern, 2010, 531).

Für Umweltsteuern gilt, dass es zwar Gründe für ihre Einführung geben mag, sie aber stets mit einer Verkomplizierung des Steuersystems einhergehen (Mirrlees et al., 2011a, 244). Umweltsteuern wirken oftmals regressiv, was ihre politökonomische Attraktivität mindert (Fullerton et al., 2010, 434). Sofern sie das Klima beeinflussen sollen, bedürfen sie grundsätzlich einer globalen Einführung, um eine nachhaltige Wirksamkeit zu gewährleisten (Johnson und Stern, 2010, 519). Ebenso stellt sich, wie bei anderen Steuern auch, die Frage nach dem geeigneten Steuersubjekt. Bei Verschmutzungssteuern mag es attraktiv erscheinen, die Besteuerung schon bei den Erzeugern der Inputs und nicht erst beim aktiven Verbrauch anzusetzen. Hierdurch kann die Anzahl Steuerpflichtiger massiv gesenkt und administrative Einsparungen erreicht werden. Problematisch hieran ist gemäß Sandmo (2010, 539), dass der einzelne Steuerzahler dann ein sehr relevanter Faktor wird und die Zahler potentiell nicht mehr als Preisnehmer auftreten. Auch lange Ankündigungshorizonte in der Umweltpolitik können gemäß Kaplow (2011, 428) gefährliche Anreize auslösen. Höhere Verschmutzung jetzt kann später höhere Freigrenzen bewirken. Das Erzeugen einer Erwartung keinerlei freier Zertifikate mag hingegen positive Anreizwirkungen haben.

Damit schließen die Betrachtungen zum Mirrlees Review. Im nächsten Kapitel wird der Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft erläutert.

## 4 Reformvorschlag der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft

Im Folgenden soll der Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft zu einer „Strukturreform der deutschen Ertragsteuern“ vorgestellt werden. Dieser Vorschlag beinhaltet detailliert ausgearbeitete Gesetzestexte zu den Bereichen Einkommensteuer, Unternehmensbesteuerung, Kommunal Finanzen sowie, als Ergänzung beziehungsweise Grundlage für die anderen Bereiche, eine Neugestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung.

Entstanden ist der Vorschlag in den Jahren 2004-2011, wobei die finale Veröffentlichung im Jahr 2013 erfolgte. Die Stiftung Marktwirtschaft ist ein unabhängiger Think-Tank mit aktuellem Sitz in Berlin, der sich selbst als dem Gedankengut der Sozialen Marktwirtschaft verpflichtet sieht. Aufgenommen wurde die Arbeit in Form einer Kommission „Steuergesetzbuch“ (fortan kurz: Kommission) bestehend aus über 70 Vertretern von Politik, Wissenschaft, Rechtsprechung, Verwaltung und Unternehmen (Eilfort, 2013a, 14). Bei der politischen Mitarbeit wurde ein überparteilicher Ansatz gewählt, um eine breite Akzeptanz zu gewährleisten (Eilfort, 2013a, 16 f.).

Im Jahr 2004 bestand in Deutschland allgemein der Eindruck, dass eine grundlegende Reform des (Ertrag-)Steuersystems dringend geboten wäre. Im Hinblick auf die geplante Bundestagswahl 2006 galt dies als eines der zentralen Themen und die Stiftung Marktwirtschaft wollte hier rechtzeitig und beratend eingreifen. Der folgende Bundestagswahlkampf hatte steuerliche Fragen als Kernthema, jedoch kam er ein Jahr früher als geplant, da es bereits 2005 vorgezogene Neuwahlen gab. Der Zeitplan der Kommission Steuergesetzbuch geriet hierdurch stark durcheinander und man konzentrierte sich nach Bekanntwerden des vorgezogenen Wahltermins zunächst auf einen Reformvorschlag für eine Unternehmensteuerreform, der noch vor der Wahl fertiggestellt wurde. Prinzipiell stand dies nicht im Konflikt zum grundsätzlichen Ansatz der Kommission, der zwar auf ein Gesamtsystem zielte, dies aber bewusst in mehreren, voneinander unabhängigen Schritten zu erreichen gedachte.

In den folgenden Jahren wurden die Vorschläge zu den weiteren Themenbereichen nach und nach fertiggestellt. Im Fokus der gesamten Arbeit stand stets eine Verbesserung der Struktur des Systems und nicht die Höhe einzelner Steuersätze oder die Summe der Gesamtbelastung. Ebenso sollte das bestehende System nicht revolutionär neugestaltet werden, sondern eher eine Weiterentwicklung des bestehenden erreicht werden. Dieser Gesamtansatz ist heute im Wesentlichen noch ebenso berechtigt wie zur damaligen Zeit. Seit der Unternehmensteuerreform 2008, die zwar durch den Vorschlag der Kommission beeinflusst wurde, aber keineswegs diesen direkt umgesetzt hätte, herrscht steuerpolitisch in Deutschland weitgehend Stillstand. Andere Themen wie die Euro- oder Flüchtlingskrise dominierten die folgenden Jahre und das Thema einer Steuerreform ist bei grundsätzlich soliden Wachstumswerten und stark steigendem Steueraufkommen in den Hintergrund gerückt.

## 4.1 Einkommensteuer

Im Verhältnis zum Mirrlees Review sind die Änderungen innerhalb der Einkommensteuer beim Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft weniger substantiell. Die Prämisse der Kommission war gemäß Eilfort und Lang (2013, 56), die Grundstruktur zu erhalten und überflüssige Vorschriften und systemfremde Ausnahmen zurückzunehmen. Die Einkommensteuer sollte stärker am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtet werden und sozial-, lenkungs- oder wahlpolitisch motivierte Normen gestrichen werden. Wirtschafts- und Sozialpolitik sind eigenständige Bereiche, die nicht mittels der Einkommensteuer verfolgt werden sollten (Lang, 2013b, 215). Eine möglichst getreue Orientierung an der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geht mit dem Grundsatz einher, dass die Besteuerung möglichst eng an die Zielgröße der Besteuerten anknüpfen sollte. Derartige Zielgrößenbesteuerung wirkt entscheidungsneutral und minimiert ineffiziente Ausweichreaktionen (Homburg, 2000b, 264). Hierfür soll auch das Nettoprinzip umfassend umgesetzt werden (Eilfort und Lang, 2013, 56), weil Beeinträchtigungen desselben besonders negativ für die Steuermoral bewertet werden (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 153).

Des Weiteren soll die Steuergerechtigkeit mittels struktureller Vereinfachung verbessert werden (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 152). Steuergerechtigkeit kann als horizontale (Gleichbehandlung gleicher Sachverhalte) oder vertikale (absolut steigende Steuerzahlungen bei steigendem Einkommen) Steuergerechtigkeit verstanden werden (Homburg, 2001b, 10). Die Reduktion der Einkunftsarten von sieben auf vier stellt insofern einen Beitrag zur horizontalen Steuergerechtigkeit dar, da die bisherigen drei Gewinneinkunftsarten in einer zusammengefasst werden. Mühsame, zumeist nur durch Richterrecht geschaffene, Unterscheidungen zwischen diesen Einkunftsarten mit differierenden steuerlichen Folgen würden hierdurch hinfällig werden (Pezzer, 2013a, 217 f.). Eine Nutzung von Typisierung und Pauschalierung zur Verfahrensoptimierung soll durch die Verfolgung der Steuergerechtigkeit jedoch nicht eingeschränkt werden (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 152). Diesbezüglich gilt es stets abzuwägen, wie viel individuelle Steuergerechtigkeit zugunsten einer größeren Einfachheit des Steuervollzugs geopfert werden soll.

Auch die Reduktion der Paragraphenzahl des Einkommensteuergesetzes wird von der Kommission als wesentliche Vereinfachung und Verbesserung bewertet (Lang, 2013c, 195). Hier zeigt sich der unterschiedliche Anspruch verschiedener Zünfte an den Begriff der Steuervereinfachung. Spengel und Wiegard (2004, 72 f.) identifizieren die ökonomische Steuervereinfachung als Kostensenkung bzw. Effizienzsteigerung, wohingegen sie die juristische Sicht als eine Bestandsaufnahme an Wörtern und Paragraphen identifizieren. Eine Vereinfachung im engeren Sinn, die beiden Sichtweisen genügt, stellt die grundsätzliche Abschaffung einzelner Steuern dar (Schön, 2002, 24). Wie noch dargestellt werden wird, ist gerade letzteres jedoch kein Bereich, in dem sich der Kommissionsvorschlag positiv heraushebt.

Ein Punkt, der besondere Schwierigkeiten bei der Bewertung des Reformvorschlags aufwirft, ist die Frage nach einer synthetischen Einkommensteuer bzw. einer Schedulensteuer. Dass die Ungleichbehandlung verschiedener Einkunftsarten große Gestaltungsanfälligkeit auslöst, wird von der Kommission an mehreren Stellen anerkannt (s. beispielsweise Eilfort und Lang, 2013, 101). In den ersten Jahren der Kommissionstätigkeit war ein Festhalten an der synthetischen Einkommensteuer eindeutig vorgesehen (Lang, 2013d, 199). Dies steht im Einklang mit den sonstigen Zielen einer klassischen Einkommensteuer, der Umsetzung des Nettoprinzips und des Reinvermögenszugangsprinzips (Homburg, 1997a, 107 f.), die sich durch den Kommissionsvorschlag ziehen.

Mit gesetzlicher Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2007 (gültig ab 2009) wurde hiervon jedoch Abstand genommen (Lang, 2013a, 121). Der endgültige Reformvorschlag enthält eine in der Anwendung zwar modifizierte, grundsätzlich aber umfassende Abgeltungsteuer. Dies zeigt sehr deutlich, dass eine unmittelbare Priorität der gesamten Kommissionsarbeit die politische Umsetzbarkeit der Vorschläge war. Ein aus vielerlei inhaltlichen Gründen abgelehntes Konzept wurde nichtsdestotrotz aufgenommen, da eine Ablehnung die Wahrscheinlichkeit zur Umsetzung der Reformvorschläge beeinträchtigt hätte. Soeben eingeführte grundlegende Modifikationen des Steuersystems, wie die Abgeltungsteuer eine darstellt, wären selbstverständlich nicht direkt wieder rückabgewickelt worden. Somit hat man sich der politischen Realität angepasst. Besonders tragisch ist dies bezüglich der Ziele der Gerechtigkeit und Effizienz der Besteuerung. Im Bereich der horizontalen Steuergerechtigkeit liegt zwischen beiden nämlich eine Zielharmonie vor, da die gleiche Belastung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte sowohl gerecht, als auch effizient ist. Ungleichbehandlungen wie eine Schedulensteuer laufen diesem Prinzip entgegen (Homburg, 2015, 223 f.).

#### **4.1.1 Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage**

Wie bereits bei den Erläuterungen der Reformvorschläge des Mirrlees Review erwähnt, besteht der erste und wichtigste Schritt bezüglich der Ausgestaltung der Einkommensteuer in der Definition der Bemessungsgrundlage. Von der Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 98 f.) wird eine möglichst umfassende Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung des Nettoprinzips angestrebt. Effizienz und Gerechtigkeit des Steuersystems steigen so lange, wie die Erweiterung der Bemessungsgrundlage in der Streichung von Begünstigungen oder Umgehungen besteht. Verletzungen des Nettoprinzips oder anderer tragender Prinzipien beeinträchtigen diese Zielgrößen hingegen (Homburg, 2007a, 718). Auch die umfassendste Einkommensteuer enthält aus Praktikabilitätsgründen jedoch keine Haushaltsproduktion, sondern gestaltet sich als Markteinkommensteuer (Homburg, 2000b, 263).

##### **4.1.1.1 Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip**

Im Rahmen dieser Bemessungsgrundlage erfolgt ein systematisch zweistufiger Aufbau. Zunächst wird die Summe der Einkünfte erfasst, wodurch die objektive Leistungsfähigkeit bestimmt werden soll, anschließend erfolgen persönliche Abzüge, die das subjektive Nettoprinzip verwirklichen

(Lang, 2016, 107). Vier Einkunftsarten werden seitens der Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 99) als das erhebungstechnisch notwendige Minimum betrachtet. Dies sind gemäß § 2 Einkommensteuergesetz-Entwurf (EStG-E) die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit, aus nichtselbstständiger Tätigkeit, aus Vermögensverwaltung und aus Zukunftssicherung. Grundsätzlich soll bezüglich aller Einkünfte in der Einkommensteuer eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung angewandt werden. Dies ermöglicht Periodengestaltungen der Einnahmen. Da die Gesamtgewinnlichkeit – zumindest sofern der Steuerfall im Inland verbleibt und nicht verstirbt – gegeben ist, wird dies jedoch toleriert (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 163).

Wesentliche Änderungen zum geltenden Recht werden an einigen Stellen empfohlen. Veräußerungseinkünfte sollen vollständig in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden. Dies jedoch nicht als eigene Einkunftsart, sondern als unselbstständiger Teil anderer Einkunftsarten (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 160 f.). Im Bereich der nichtselbstständigen Tätigkeit (§ 6 EStG-E) wird das Konzept jedoch durchbrochen (Lang, 2013a, 118). Nichtselbstständig Tätige werden insofern nicht veranlasst ein Erwerbsvermögen zu statuieren. Ursprünglich hatte die Kommission diesbezüglich andere Vorstellungen (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 51). Die Geltendmachung von Kosten häuslicher Arbeitszimmer sollte nur möglich sein, wenn diese innerhalb eines Erwerbsvermögens aufgenommen und bei Veräußerung entsprechend versteuert worden wären. Von diesem Plan wurde jedoch Abstand genommen. Bezüglich der nichtselbstständigen Tätigkeit gilt jedoch das Veranlassungsprinzip. Auch über den reinen Arbeitslohn hinausgehende Elemente sind Teil der Entlohnung (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 161). Hierdurch wird beispielsweise die Steuerpflicht von Trinkgeldern begründet (s. § 6 Abs. 2 EStG-E).

Reine Vermietungstätigkeiten sind ebenfalls in der Einkommensteuer enthalten und somit aus der Unternehmensteuer ausgenommen. Hierdurch sollen die bisherigen Verlustverrechnungsmöglichkeiten beibehalten werden (Eilfort und Lang, 2013, 71). Trotzdem wird mittels dieses Schrittes erreicht, dass für Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte ein Anlagenverzeichnis geführt wird und die Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen gesichert ist. Dies stellt eine Verbesserung bezüglich der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar (Homburg, 1996, 532).

Die Nichtvererbbarkeit von Verlustvorträgen hält die Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 169) in Anlehnung an den Bundesfinanzhof zwar für die richtige Umsetzung, in den Einkommensteuergesetzentwurf Eingang gefunden hat sie jedoch nicht. Ebenso würde die Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 158 f.) eine Verrechnung im Überschneidungsbereich von Einkommen- und Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer für angemessen halten. Entsprechende Maßnahmen sollten jedoch in einem überarbeiteten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zum Ausdruck kommen, das nicht Teil des Reformvorschlags ist. Ziel dieser Maßnahme ist eine Vermeidung ausdrücklicher Doppelbesteuerung und nicht eine Abmilderung potentieller Progressionseffekte.

Auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzips ist die steuerliche Freistellung des Existenzminimums weiterhin vorgesehen (Eilfort und Lang, 2013, 57). Hier soll es gemäß § 30 EStG-E zu einem Familien-Nettoprinzip kommen, das die subjektive Leistungsfähigkeit aller beteiligten Personen besser nachbilden soll (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 153). Unterhaltsleistungen bzw. Pauschalen dürfen vom leistenden Steuerpflichtigen abgesetzt werden, sie werden jedoch beim Empfänger zugerechnet. Zudem existiert in § 14 EStG-E ein expliziter Katalog abziehbarer und nicht abziehbarer Erwerbsausgaben. Gemischt veranlasste Aufwendungen sollen weiterhin anteilig abziehbar sein (§ 14 Abs. 1 EStG-E). Der als großer Konfliktpunkt identifizierte Grenzbereich zwischen Privat- und Erwerbseinkünften bleibt damit erhalten (Lang, 2013a, 119). Diese Abzüge sollen weiterhin als Abzüge von der Bemessungsgrundlage ausgestaltet sein.

Gemäß § 29 EStG-E sollen zudem Sozialversicherungsbeiträge steuerlich absetzbar sein. Dies ausdrücklich nicht mittels eines begrenzten Sonderausgabenabzugs, sondern in unbeschränkter Höhe. Betreffen soll dies die Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 169 f.). Da Sozialversicherungsbeiträge üblicherweise nur auf Arbeitseinkommen anfallen wird eine Ungleichbehandlung innerhalb der Erwerbsphase hierdurch abgemildert (Sørensen, 2005, 777). Inwiefern dies berechtigt ist, ist bei Berücksichtigung eines zumindest potentiellen späteren Leistungsbezugs, von den Umständen abhängig. Problematisch an einer solchen steuerlichen Absetzbarkeit ist sicherlich, dass sie für besonders niedrige Einkommensklassen keine oder nur eine geringe Wirkung entfalten würde. Sofern keine hinreichende Einkommensteuerschuld zur Verrechnung vorhanden ist, entfällt die befreiende Wirkung. Gerade die hohe Sozialabgabenlast führt jedoch bei niedrigen Einkommensklassen zu einem Ausweichen in die Schwarzarbeit (Kaltschütz, 2004, 13), das sich eher durch direkte Senkung dieser Beiträge vermeiden ließe.

Die Beseitigung vieler bisheriger Vergünstigungen und das Streichen einiger Ausnahmetatbestände verbreitert die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer erheblich. In den nachfolgend vorgestellten Bereichen der Altersvorsorge oder der Familienbesteuerung ergeben sich hingegen Mindererträge. Bei entsprechend gesetzten Steuersätzen ließe sich insgesamt eine aufkommensneutrale Umstellung der Einkommensteuer erreichen (Eilfort und Lang, 2013, 110). Diese Aufkommensneutralität geht jedoch mit erheblichen Verteilungseffekten einher, die sich nicht direkt an Steuersätzen ablesen lassen. Ehemals von der Bemessungsgrundlage Begünstigte verlieren und die neuerdings Begünstigten gewinnen.

#### **4.1.1.2 Systemfremde steuerliche Begünstigungen**

Die Überbeanspruchung des Steuerrechts durch Lenkungsziele führt zu einer wesentlichen Verkomplizierung des Steuersystems (Schön, 2002, 29). Steuervergünstigungen mittels spezieller Normen leisten hierbei einen erheblichen Beitrag (Höller, 2010, 185). In Anerkennung dieser Problematik ist die Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 8) der Ansicht, dass das Einkommensteuergesetz strikt am Grundsatz des Leistungsfähigkeitsprinzips ausgerichtet sein sollte und sozial-, lenkungs- oder wahlpolitisch motivierte Ausnahmenormen beseitigt werden sollten.

Der Wegfall von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen, Sonderregeln für Landwirte, der Begünstigung haushaltsnaher Dienstleistungen oder der Abzugsfähigkeit von Parteispenden bzw. Kirchensteuern dient nicht nur der horizontalen Steuergerechtigkeit (Homburg, 2009, 711), sondern stellt effiziente Erweiterungen der Bemessungsgrundlage mit teils großem fiskalischen Effekt dar (Homburg, 2005b, 2385). Manche dieser Punkte setzt der Reformvorschlag um, es verbleiben jedoch einige Begünstigungen.

§ 49 EStG-E entspricht beispielsweise dem bisherigen § 3 Einkommensteuergesetz (EStG) insofern, als dass dort die speziellen Begünstigungsnormen in Form nicht anzusetzender Erwerbseinnahmen aufgeführt sind. Gemäß der Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 174) stellen diese primär Vereinfachungsvorschriften zur Durchführbarkeit des steuerlichen Massenverfahrens dar. Dies Argument lässt sich in Bezug auf die private Nutzung dienstlicher EDV-Geräte (§ 49 Nr. 6 EStG-E) noch nachvollziehen, bei der Befreiung von Stipendien (§ 49 Nr. 7 EStG-E), der in der Höhe limitierten Freistellung von Trinkgeldern (§ 49 Nr. 4 EStG-E) oder den ebenfalls limitierten Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen einer Betriebsveranstaltung (§ 49 Nr. 3 EStG-E) erscheint es hingegen zweifelhaft. Wie der Steuerbefreiungskatalog des § 3 EStG das gerechtigkeitsschädliche Ergebnis erfolgreicher Lobbyarbeit ist (Lang, 2016, 107), so zeigen sich auch in § 49 EStG-E eindeutig lenkungs- oder sozialpolitisch motivierte Züge. Zudem wirkt die bloße Existenz dieses nummerierten Sammelparagraphen für künftige Lobbyarbeit wie ein willkommenes Einfallstor. Elemente wie die Befreiung von Stipendien sind zudem sozialpolitisch kontraproduktiv, da eine Besteuerung keineswegs, wie von der Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 174) behauptet, allgemein den Förderzweck konterkarieren würde, sondern ausschließlich zu einer leistungsfähigkeitsgerechten Berücksichtigung des Gesamtbildes führen würde. Mittellose Stipendienempfänger blieben im vollen Umfang begünstigt, während wohlhabende auf die zusätzlichen Einnahmen einen angemessenen Steueranteil zu zahlen hätten. Dies Beispiel zeigt exemplarisch, wie die Mindestforderung der präzisen Ziel-Mittel-Relation bei Lenkungsnormen (Schön, 2002, 29) seitens des Gesetzgebers allzu leicht verfehlt werden kann.

Über den § 49 EStG-E hinaus existieren noch weitere unsystematische Begünstigungsnormen. § 50 Abs. 1 EStG-E enthält einen Erwerbsausgaben Pauschbetrag, der im Ergebnis analog zu § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a. EStG ausschließlich Beziehern nichtselbstständiger Einkünfte zugutekommt. Bezieher dieser Einkünfte haben zudem die Möglichkeit (§ 10 Abs. 4 EStG-E), die Anschaffungs- und Herstellungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter abzusetzen. § 31 EStG-E sieht weiterhin eine Abzugsfähigkeit gezahlter Kirchensteuern vor (Abs. 4) sowie die Abziehbarkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an diverse Institutionen (Abs. 1). Die nachgelagerte Besteuerung von Eigenheiminvestitionen hätte nach eigenem Bekunden (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 163) problemlos in den Entwurf aufgenommen werden können, um ihren Subventionscharakter zu bewahren und ältere Generationen nicht zu belasten ist davon jedoch abgesehen worden. Sonderabschreibungen, wie sie in § 16 Abs. 2 Nr. 2 EStG-E vorgesehen sind, werden von der Kommission

(Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 166) sogar offensiv als Vereinfachungsregelung bezeichnet, obwohl einer solchen Norm keinerlei Vereinfachungswirkung attestiert werden kann.

## **4.1.2 Behandlung von Kapitaleinkommen**

Die steuerliche Behandlung von Kapitaleinkünften wird von Wagner (2012, 660 f.) als konzeptionell schwierigster Punkt einer Einkommensteuerreform betrachtet. Wie im Mirrlees Review auch, widmet der Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft diesem Thema einen substantiellen Anteil der Überlegungen. Während der Arbeit der Kommission kam es im deutschen Steuerrecht zu einer grundsätzlichen Änderung der Besteuerung von Kapitaleinkünften. Diese ging, wohl besonders auf Grund der Zielsetzung der Kommission, nicht spurlos am Gesamtentwurf vorbei. Vor der legislativen Einführung der Abgeltungsteuer war das dezidierte Ziel (Eilfort und Lang, 2013, 54) eine Beibehaltung der synthetischen Einkommensteuer. Die Gleichstellung von Arbeits- und Kapitaleinkünften sollte weitestgehend verwirklicht werden (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 6), wofür ein Festhalten an der synthetischen Einkommensteuer als notwendige Voraussetzung gesehen wurde. Hierdurch sollte eine gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erreicht werden (Lang, 2013d, 199) und die Abgrenzungsprobleme und Gestaltungsanfälligkeit einer dualen Einkommensteuer bzw. Schedulensteuer vermieden werden (Eilfort und Lang, 2013, 97). Mit Einführung der Abgeltungsteuer wurden all diese Überlegungen hinfällig, damit eine möglichst hohe Umsetzungswahrscheinlichkeit der Gesamtreform erhalten bliebe. Stattdessen traten Überlegungen in den Vordergrund, wie die Abgeltungsteuer effizienter ausgestaltet werden könnte (Seer, 2013, 190).

### **4.1.2.1 Abgeltungsteuer**

Bevor die ökonomische Wirkung der Abgeltungsteuer diskutiert wird, sollen die rechtlichen Änderungen zum EStG kurz dargestellt werden. § 53 EStG-E enthält die Regelungen zur Abgeltungsteuer. In Absatz 2 wird definiert, dass nur gewöhnliche Zinseinkünfte und Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen von der Abgeltungsteuer erfasst werden. Kredite unter nahestehenden Personen, Gewinnausschüttungen aus wesentlichen unternehmerischen Beteiligungen (größer als 10 %) und Entnahmen aus unternehmensteuerpflichtigen Personenunternehmen sind von vorneherein ausgenommen. Für diese Einkünfte ist ein horizontaler und vertikaler Verlustausgleich uneingeschränkt möglich (Seer, 2013, 190). Für abgeltungsteuerpflichtige Einkünfte wird hingegen in Absatz 3 ein einheitlicher Verlusttopf gebildet. In Absatz 5 wird den Steuerpflichtigen generell die Möglichkeit eröffnet, die Kapitaleinkünfte innerhalb der regulären Einkommensteuer zu veranlagern und in Absatz 1 wird die Behandlung der Kirchensteuer geregelt. Bei letzterer soll ein internes System der Finanzbehörden etabliert werden, wobei auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Anteil der Abgeltungsteuer an die Kirchengemeinschaft abgeführt wird. Für das Veranlagungsverfahren bzw. den Quellenabzug wäre die Konfessionszugehörigkeit jedoch vollkommen irrelevant (Seer, 2013, 191). Damit dies konsistent umgesetzt werden kann, ist die Abziehbarkeit gezahlter Kirchensteuern auf Erträge aus Finanzkapital ausgeschlossen (§ 53 Abs. 1 EStG-E).

Unabhängig von diesen juristischen Änderungen am System der Abgeltungsteuer verbleibt jedoch ihre ökonomische Wirkung. Die Abgeltungsteuer verletzt einerseits die Gleichmäßigkeit der Besteuerung einer synthetischen Einkommensteuer und erreicht gleichzeitig nicht die Neutralitätseigenschaften einer dualen Einkommensteuer (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 154). Hieran ändern jedwede erhebungstechnischen Verbesserungen nichts. Politisch bestand die Hoffnung, dass eine Abgeltungsteuer zu einer Verbesserung der Steuergerechtigkeit beitragen könnte, da die Ausweichreaktionen in Gestalt von Steuerhinterziehung oder Einkünfteverlagerung ins Ausland bei einem geringeren Steuersatz auf Kapitaleinkommen deutlich zurückgehen würden (Deutsches Steuerzahlerinstitut, 2017, 4). Implizit damit verbunden war eine Hoffnung auf gesteigertes Investitionsvolumen. Stellvertretend hierfür steht die Aussage des damaligen Finanzministers Peer Steinbrück: „Besser 25 % auf x statt 42 % auf nix“. Auch wenn diese Aussage politisch geprägt gelesen werden muss, hält sie einer tatsächlichen Überprüfung in mehrfacher Hinsicht nicht stand. Der vermeintliche Kapitalabfluss aus Deutschland war keineswegs vollständig, weshalb die 42 % durchaus auf einige Einkünfte erhoben wurden. Ebenso ist nicht gegeben, dass nach der Umstellung wesentlich mehr Kapitaleinkommen im Inland besteuert werden würden. Zudem profitiert von der Umstellung auch sämtliches Kapital, das zuvor im Inland mit 42 % besteuert worden ist. Insbesondere gilt, dass erhoffte Kapitalrückflüsse bei Einführung einer Abgeltungsteuer nicht automatisch zu einem Rückfluss von Realkapital oder Arbeitsplätzen führen müssen. Wenn überhaupt ist ein Rückfluss reinen Finanzkapitals wesentlich wahrscheinlicher (Homburg, 2005a, 309).

Von den theoretisch wünschenswerten Eigenschaften erfüllt die Abgeltungsteuer weder die Finanzierungs- noch die Investitionsneutralität. Da die Abgeltungsteuer sachlich differenzierte Steuersätze in Form einer Schedulensteuer vorsieht, gilt der Satz von Johansson-Samuelson nicht und die Investitionsneutralität ist somit nicht gegeben. Ausschließlich Investitionsentscheidungen innerhalb einer Kapitalgesellschaft werden nicht verzerrt, da für diese eine Gleichheit der Steuersätze fortbesteht. Außerhalb dieser ist der Rang- und Vorzeichenerhalt der Kapitalwerte von Projekten nicht gewährleistet (Homburg, 2015, 248 ff.). Im Ergebnis kann die Abgeltungsteuer sogar als Investitionsbremse wirken, da die geringere Besteuerung der Alternativinvestition eine höhere Rendite unternehmerischer Investitionsprojekte notwendig macht (Höller, 2010, 198 f.). Zinsen werden gegenüber Dividenden massiv begünstigt im Verhältnis zum vorherigen Steuersystem (Stimmelmayr, 2018, 377). Gerade bei einkommensstarken Steuerpflichtigen ergibt sich der Vorteil durch die Abgeltungsteuer im Wesentlichen bei Zinseinkünften. Da Zinseinkünfte international besonders mobil sein sollen, wird ihnen jedoch eine starke Ausweichreaktion unterstellt (Fuest und Spengel, 2016, 87). Zudem macht die Abgeltungsteuer Einkünfte natürlicher Personen aus ausländischen Kapitalgesellschaften attraktiver als aus inländischen, sofern die ausländische Kapitalgesellschaft einer geringeren Körperschaftsteuerbelastung unterliegt (Homburg, 2015, 335). Im Ergebnis entlastet die Abgeltungsteuer Rentiers ohne Unternehmer zu entlasten, da sie bei Gewinneinkünften keine Anwendung findet (Homburg, 2015, 207). Hieran ändern die Modifikationen des Kommissionsvorschlags nichts.

Ebenso verletzt die Abgeltungsteuer die Finanzierungsneutralität, indem sie Fremdkapital begünstigt (Homburg, 2008, 13). Die Kapitalkosten von Beteiligungs- und Selbstfinanzierung wurden hingegen durch die Einführung der Abgeltungsteuer erhöht (Homburg, 2005b, 2383). Da Zinsen und Dividenden gleichbehandelt werden, nur die Dividenden jedoch steuerlich vorbelastet sind, ergibt sich eine Diskriminierung der Dividenden (Finke, 2013, 65). Bezüglich selbstfinanzierter Investitionen in Kapitalgesellschaften ergab die Einführung der Abgeltungsteuer trotz Kombination mit einer Senkung des Körperschaftsteuersatzes um zehn Prozentpunkte insgesamt einen Steuernachteil (Stimmelmayer, 2018, 377). Bei unvollkommenem Kapitalmarkt werden eben nicht alle Investitionen von Kapitalgesellschaften fremdfinanziert. Solange die Grenzinvestition noch fremdfinanziert wird, sinkt zwar das Investitionsvolumen nicht, intramarginale Vorteile werden jedoch abgeschöpft (Homburg, 2015, 260).

Die Abgeltungsteuer löst zudem wie eine duale Einkommensteuer einen enormen Gestaltungsdruck im Bereich der Personenunternehmen aus (Eilfort und Lang, 2013, 64). Der einheitliche und proportionale Steuersatz begrenzt zwar gemäß Fuest und Spengel (2016, 85) die Steuerarbitrage, dies gilt jedoch nur innerhalb der Einkunftsart, auf die der Steuersatz angewandt wird. Die Minderbesteuerung der Kapitaleinkommen führt jedoch zu Abgrenzungsproblemen, speziell bei Unternehmern, zwischen progressiv belasteten Arbeits- und proportional besteuerten Kapitaleinkommen (Homburg, 2005b, 2382). Diese Abgrenzungsprobleme sind weniger stark als bei einer dualen Einkommensteuer, in der sämtliche Unternehmensgewinne geringer belastet werden (Thoresen und Alstadsaeter, 2010, 385). Es bleibt jedoch der grundsätzliche Anreiz einer Schemulensteuer, Aktivitäten in die günstiger besteuerte Sphäre zu verlagern (Homburg, 1997a, 109). Ein entscheidungsneutrales Steuersystem würde demgegenüber eine effiziente Besteuerung sichern und einen großen Beitrag zur Steuervereinfachung leisten. Implizite oder explizite Gestaltungsmöglichkeiten erhöhen hingegen die Steuerplanungskosten und lösen darüber hinaus eine komplexe Abwehrgesetzgebung aus (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2008/09, 229 f.). Freiberufliche oder selbstständige Tätigkeit lässt sich ebenso wie Vermietungseinkünfte oftmals zwischen unternehmerischer oder nichtunternehmerischer Besteuerung gestalten, da bei der Ausschüttung nachbelastet wird, ist dieser Vorteil zwar zumeist nur temporär, bei Reinvestition aber potentiell dauerhaft (Sachverständigenrat Expertise, 2006, 12 f.).

Eine konsequent umgesetzte synthetische Einkommensteuer führt hingegen nicht nur zur Nichtdiskriminierung verschiedener Einkunftsarten (Sørensen, 2005, 777), ihr Wert besteht darüber hinaus – insbesondere mit möglichst breit gestalteter Bemessungsgrundlage – in der Möglichkeit die allgemeinen Steuersätze zu reduzieren und insofern ein effizienteres Steuersystem zu erreichen (Bittker, 1967, 959). Die notwendige Abwehrgesetzgebung, die eine Schemulensteuer auslöst, ist zudem entweder schwierig durchzusetzen oder im Ergebnis löchrig wie Beispiele zeigen (Thoresen und Alstadsaeter, 2010, 392). Dänemark als „Erfinder“ der dualen Einkommensteuer hat aus diesen und verteilungspolitischen Gründen die duale Einkommensteuer im Wesentlichen wieder zurückgenommen (Thoresen und Alstadsaeter, 2010, 385).

Wird die Abgeltungsteuer zudem, wie von der Kommission vorgesehen, mit einer Veranlagungsoption ausgestaltet, so nimmt diese Option ihr einiges von ihrem (ohnehin zweifelhaften) Vereinfachungspotential (Sachverständigenrat Expertise, 2006, 29). Es ist ein innerer Widerspruch zwischen dem blinden Ansatz der Bruttobesteuerung und der Option zur Veranlagung innerhalb der progressiven Einkommensteuer gegeben (Cropp, 2015, 880), was dem zentralen Ziel der Kommission (Lang, 2013c, 196), die Abgeltungsteuer zu vereinfachen, zuwiderläuft. Die mit einer Abgeltungsteuer einhergehende beschränkte Verrechenbarkeit von Verlusten nach dem Schedulesprinzip (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 167) kann zudem eine Substanzbesteuerung bewirken (Höller, 2010, 274 f.).

Im Ergebnis bleibt in vielen Fällen eine steuerliche Vorteilhaftigkeit für den Steuerpflichtigen bei der Abgeltungsteuer, die auch von der Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 167) anerkannt wird. Die in einigen skandinavischen Ländern eingeführte duale Einkommensteuer ging deshalb oft mit existenten Vermögensteuern einher, die die Gesamtbelastung der Kapitaleinkommen wieder relativierte. Das Steuersystem „gewinnt“ dadurch jedoch die administrativen Probleme beider Steuerarten. Eine isolierte Begünstigung von Zinseinkommen, wie sie die Abgeltungsteuer bewirkt, erfordert zudem eine höhere Besteuerung an anderer Stelle. Dort werden verstärkte Ausweichreaktionen ausgelöst (Homburg, 2005b, 2382 f.).

#### **4.1.2.2 Veräußerungsgewinne**

Das Ziel der Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 65) ist es, eine vollständige Besteuerung der Veräußerungseinkünfte zu erreichen. Der Dualismus ungleicher Besteuerung des Erverbsvermögens soll überwunden werden (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 152). Bezüglich der Veräußerungseinkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und Vermögensverwaltung ist dies in den Einkommensteuergesetzentwurf integriert worden (§ 5 EStG-E), bezüglich der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit jedoch nicht. Eine derartige Erweiterung der Bemessungsgrundlage auf die Veräußerungsgewinnbesteuerung bei Überschusseinkünften wäre jedoch wünschenswert gewesen, da es einerseits eine entsprechende Senkung der Steuersätze an anderer Stelle erlaubt und andererseits eine streitanfällige Grenze eliminiert wird (Homburg, 2005b, 2383).

Auch die Beteiligungsveräußerung von Anteilen unternehmensteuerpflichtiger Gesellschaften ist an dieser Stelle geregelt. Obwohl eine solche Veräußerung grundsätzlich Einkünfte aus Finanzkapital darstellen würde, wird sie nach Plänen der Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 79) gemäß des Teileinnahmeverfahrens besteuert. Dies erfolgt, da die Gewinne aus der Veräußerung typischerweise vorbelastet sind. Bezüglich der Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung stehen, sieht § 19 Abs. 2 EStG-E ausdrücklich keine Beschränkung vor. Anders als beim Teileinkünfteverfahren des EStG soll dies nicht erfolgen, da hierin eine Beschränkung des Nettoprinzips liegt (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 167).

Bei nichtselbstständiger Tätigkeit wird das Ziel der Kommission jedoch nicht umgesetzt. Aus Praktikabilitätsgründen wird von der Führung eines Erwerbsvermögens und der anschließenden Besteuerung der Veräußerungsgewinne abgesehen (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 161). Auch das selbstgenutzte Eigenheim ist (s. Kapitel 4.1.1.2) nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage aufgenommen worden. Hierdurch entfällt die Möglichkeit der Besteuerung impliziter Mieten (Bittker, 1967, 948) und es entstehen steuerfreie Erträge (Rumpf und Wiegard, 2012, 66). Da zudem bei der Veräußerung selbstgenutzter Immobilien keine Steuerpflicht besteht, liegen hier substantielle Bereiche der privaten Ersparnis vor, die eine umfassende Zinsbereinigung genießen (Sachverständigenrat Jahresgutachten, 2015/16, 344). Im aktuellen EStG gilt dies sogar für sämtliche privaten Immobilieninvestitionen, solange eine Haltefrist von zehn Jahren eingehalten wird. Zumindest letzteres ist im EStG-E nicht mehr vorgesehen.

Sämtliche Veräußerungsgewinne sollen zudem nach Vorstellung der Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 152) inflationskorrigiert besteuert werden. Im Einkommensteuergesetzesentwurf findet sich dies in § 21 Abs. 1 EStG-E wieder, wo außerdem auf eine noch zu erlassende Inflationsverordnung abgestellt wird. Das Problem an der Herausrechnung von Scheingewinnen liegt jedoch eindeutig auf der administrativen Ebene (Homburg, 2015, 206). Die angestrebte Einfachheit des EStG-E – nach juristischem Maßstab in der Kürze des Textes identifiziert – wird somit durch die Auslagerung wesentlicher Bestandteile in eine Verordnung scheinbar aufrechterhalten. Bezüglich der im folgenden Kapitel behandelten Einkünfte aus Zukunftssicherung setzt sich diese Methodik fort. Grundsätzlich ist das Herausrechnen von Scheingewinnen ökonomisch zu begrüßen. Da es aber eine Vielzahl an Spezialfällen geben kann, wie beispielsweise die Veräußerungsgewinne von Wertpapieren deren Wert teilweise auf versteuerten thesaurierten Gewinnen beruht (Homburg, 1996, 533), ist es gerade die konkrete Ausgestaltung der Details der Inflationskorrektur, die die gesetzgeberische Herausforderung darstellt und nicht der fromme Wunsch nach einer Implementation.

#### **4.1.2.3 Einkünfte aus Zukunftssicherung**

Die Einkünfte aus Zukunftssicherung stellen eine der vier Einkunftsarten des EStG-E dar. Aufgeführt sind sie in § 8 EStG-E und das wesentliche Merkmal dieser Einkunftsart ist, dass ihre Bestandteile nachgelagert besteuert werden sollen (Eilfort und Lang, 2013, 56). Diese nachgelagerte Besteuerung soll der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips genügen, da sie die aus lebenszeitlicher Perspektive schwankenden Einkommen ausgleicht (Lang, 2013a, 119). Außerdem führt die nachgelagerte Besteuerung automatisch zu einer Inflationsneutralität der Einkünfte. Ob die private Zukunftssicherung gesetzlich übersichtlich geregelt ist wie es die Kommission (Lang, 2013c, 195) in Anspruch nimmt, kann nicht überprüft werden, da ein aus der Einkommensteuer ausgelagertes Zukunftssicherungsgesetz nicht verfügbar ist. Dass diese Auslagerung die Transparenz der Steuergesetze verbessert wie es Lang (2013a, 118) in Anspruch nimmt, wird an dieser Stelle angezweifelt. Letztlich dient sie wohl eher einer optischen Verkürzung des EStG-E. Notwendig ist die nachgelagerte Besteuerung der Einkünfte aus Zukunftssicherung nach Ansicht der Kommission (Eilfort und

Lang, 2013, 65), weil die begünstigt besteuerte unternehmerische Tätigkeit im Sinne der sozialen Gerechtigkeit bzw. zur Steigerung der Akzeptanz des Entwurfs beim Wahlvolk eine begünstigte Besteuerung privater Vorsorgeeinkünfte notwendig macht. Während ansonsten nur Unternehmer ihr Unternehmen als begünstigt besteuerte Sparbüchse nutzen können, soll diese Möglichkeit auch sonstigen Steuerpflichtigen verfügbar gemacht werden.

Nach Einführung der Abgeltungsteuer wurde zudem entschieden, dass auch Auszahlungen aus zertifizierter Zukunftssicherung wie Einkünfte aus Finanzkapital begünstigt besteuert werden sollten (§ 53 Abs. 1 EStG-E). Hieraus resultiert eine besondere Begünstigung der zertifizierten Zukunftssicherung (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 175), die als Ausgleich für die begünstigten Investitionen von Unternehmen gesehen wird (Lang, 2013d, 200). Dass die Anwendung der Abgeltungsteuer eigentlich im Widerspruch zur nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte steht, stellte die Kommission zwar selbst fest (Herzig, 2013a, 286), dies wurde jedoch hingenommen.

Eine nachgelagerte Besteuerung bei Alterseinkünften führt grundsätzlich dazu, dass im Alter noch ein steuerlicher Grundfreibetrag ausgenutzt werden kann (Finke, 2013, 78). Zudem werden bei dieser Systematik nicht realisierte Wertzuwächse nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen, da sie keine Liquidität erzeugen, mit der die Steuerschuld beglichen werden könnte. Außerdem besteht ein Markt- oder politisches Risiko, dass der Wert nicht von Dauer ist (Bittker, 1967, 969). Eine nachgelagerte Besteuerung ist insbesondere vorteilhaft für diejenigen Erwerbstätigen, die in der Ruhestandsphase geringere sonstige Einkünfte erzielen und daher in einem progressiven Steuersystem eine Steuersatzglättung erzielen (Lang, 2016, 115). Allgemein verringert laut Meier und Wagener (2015, 466) die nachgelagerte Besteuerung zudem die Verzerrungen während der Erwerbstätigkeit, da die Lohnnebenkosten geringer sind. Hierdurch wird eine Humankapitalbildung gefördert. Im Rahmen dieser Einkünfte aus Zukunftssicherung wird somit eine konsumorientierte bzw. sparbereinigte Besteuerung durchgesetzt.

Auch bezüglich der Besteuerung von Alterseinkünften ist eine Gleichmäßigkeit geboten. Das aktuelle Steuerrecht bevorzugt hierbei gemäß Lang (2016, 115) die Arbeitnehmer. Der Kommissionsvorschlag versucht hingegen sowohl Arbeitnehmer wie auch Selbstständige an die für Unternehmer stets offenstehende Thesaurierungsmöglichkeit heranzuführen. Eine solche Umstellung auf eine nachgelagerte Besteuerung geht mit temporär sehr großen und auf Dauer spürbaren Steuerausfällen einher, weshalb im aktuellen Einkommensteuerrecht ein sehr gradueller Übergang gewählt wurde. Eine schlagartige Umstellung des gesamten Systems wäre aus staatlicher Budgetperspektive kaum zu verkraften. Bei privaten Sparanlagen sehen Meier und Wagener (2015, 465) zudem Probleme bei potentielltem Wegzug der Besteuerten. Der Kommissionsvorschlag stellt die Besteuerung der nachgelagert besteuerten Sparanlagen teilweise dadurch sicher, dass nur zertifizierte Zukunftssicherung in den Genuss der Steuervorteile kommt. Wesentliches Element der Zertifizierung dürfte in diesem Plan – analog beispielsweise zur aktuellen Riester-Rente – die Sicherstellung der Besteue-

rung im Auszahlungsfall sein. Für diejenigen Einkünfte aus Zukunftssicherung, die keine zertifizierte Zukunftssicherung darstellen, bleibt der steuerliche Zugriff im Auszahlungsfall jedoch problematisch.

Hiermit schließt die Betrachtung der Kapitaleinkommensbesteuerung und der Bemessungsgrundlage insgesamt. In den folgenden Abschnitten werden der Tarif und begleitende Elemente zum Steuersystem, sofern sie im Kommissionsvorschlag Eingang gefunden haben, betrachtet.

### 4.1.3 Tarif

Die Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 98) hat sich bewusst entschieden weder konkrete Steuersätze noch einen Tarifverlauf festzulegen. Ein progressiver Tarif wird empfohlen, sämtliche Spezifikationen jedoch ausdrücklich den politisch Verantwortlichen überlassen. Diese Einstellung entspricht der Meinung von Spengel und Wiegard (2004, 72), dass eine Debatte über den Tarifverlauf kontraproduktiv ist, da sie von der wichtigeren Frage der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ablenkt. Es zeigt sich hier ein substantiell anderer Fokus, als es im Mirrlees Review der Fall ist. Ökonomische, modellhafte Analyse bedarf typischerweise konkreter Steuersätze, um zu Ergebnissen zu kommen, bzw. hat konkrete Steuersätze als Ergebnis. Diesem Ansatz steht die steuerrechtliche Perspektive gegenüber, die von Tipke (2012, 1796) dergestalt bestimmt wird, dass aus wissenschaftlicher Sicht eine Rechtsreform der Bemessungsgrundlage Vorrang vor einer Tarifreform haben sollte. Der Steuertarif erhält jedoch oftmals größtes öffentliches Interesse (Homburg, 2015, 60), weshalb bei einer parallelen Betrachtung von Tarif und Bemessungsgrundlage Überlegungen zur Bemessungsgrundlage stets ins Hintertreffen geraten.

Der progressive Tarifverlauf wie er fast allen modernen Einkommensteuersystemen innewohnt wird vielfach, wie von Bareis und Siegel (2016, 307), als Umsetzung des Sozialstaatsprinzips verstanden. Die gleiche Leistungsfähigkeit jedes verdienten Euros lässt es gerecht erscheinen, dass wer mehr verdient überproportional mehr beitragen sollte. Eine wirkliche Lösung bezüglich der Verteilungsgerechtigkeit kann hierdurch allein jedoch nicht erreicht werden. Wie Eckhoff (2016, 222) feststellt, liegt dies nicht im Aufgabenbereich der Einkommensteuer, sondern im Bereich der Sozialversicherungsbeiträge und Transfers, da ein Großteil der Bevölkerung von der Einkommensteuer nicht tangiert wird. Bereits Neumark (1970, 126) war der Ansicht, dass es einen Mehrwert für die Gesellschaft bzw. das Steuersystem darstellen würde, wenn größere Gruppen der Bevölkerung steuerfähig im Sinne der Einkommensteuer gehalten würden. Der politische Diskurs über Änderungen an den Steuern würde hierdurch an Wert gewinnen. Insbesondere Erhöhungen des Grundfreibetrags wurden von Neumark kritisch gesehen, da diese nicht nur eine regressive Entlastungswirkung haben, sondern zudem dem Einkommensteuersystem Personen entziehen. Wirkliche Entlastung ärmerer Bevölkerungsschichten, die oftmals die politische Diskussion über Tarifänderungen prägt, ist in einem solchen System nur außerhalb der Einkommensteuer möglich.

Eine Alternative zum Grundfreibetrag wäre ein entsprechender Abzug von der Bemessungsgrundlage. Ein solcher Abzug würde, wie Homburg (1995, 191 f.) es festhält, eine unterschiedliche Wirkung bei Vorliegen von Einkünften unter Progressionsvorbehalt und Einkünften aus anderen Perioden entfalten. Zudem würde ein solcher Abzug von der Bemessungsgrundlage – bei entsprechender Anpassung der Regelungen zu vortragsfähigen Verlusten – die überperiodische Leistungsfähigkeit wesentlich besser darstellen können. Homburg (1995, 192 ff.) bezeichnet dies als überperiodisches subjektives Nettoprinzip. Der Grundfreibetrag führt hingegen zu einem Untergang sämtlicher „Verluste“, die durch positives Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags entstehen. Hieraus kann wechselnde Bedürftigkeit und Steuerpflicht resultieren, die bei überperiodischer Betrachtung die steuerliche Freistellung des Existenzminimums in Frage stellt und bei schwankenden Einkommen die horizontal gleichmäßige Besteuerung verletzt. Vielfach wird jedoch, wie beispielsweise von Lang (2016, 106), einem führenden Mitglied der Kommission, der Grundfreibetrag selbst als Umsetzung der verfassungsrechtlich gebotenen Freistellung des Existenzminimums gesehen. Wie im Abschnitt zur Familienbesteuerung (s. Kapitel 4.1.5) noch zu sehen sein wird, betrachtet die Kommission die Existenz eines – der Höhe nach noch zu bestimmenden – Grundfreibetrags als festen Bestandteil der Einkommensteuer.

Bezüglich des Progressionsvorbehalts wären die unterschiedlichen Wirkungen des Grundfreibetrags und des Abzugs im Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft unerheblich, da die Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 156) die komplette Aufgabe des Progressionsvorbehalts vorsieht. Verschiedene bisher unter Progressionsvorbehalt stehende Einkünfte werden an anderer Stelle als steuerpflichtig in die Einkommensteuer aufgenommen, andere zukünftig freigestellt.

Insgesamt erhält die Tarifdiskussion bezüglich der Arbeitseinkommen also keine sehr große Aufmerksamkeit. Neben der inhaltlichen Fokussierung auf die Rechtsreform der Bemessungsgrundlage spielt hierbei die stellvertretend von Schön et al. (2006, 150) geäußerte Meinung, dass das Steuer- und Abgabenniveau im internationalen Vergleich für Arbeitseinkünfte weniger Relevanz hat, eine bedeutende Rolle. Nur bei Kapitaleinkommen und Unternehmenseinkünften – für die die Kommission sehr spezifische, in der Höhe begrenzte Belastungsideen hat – wird ein internationaler Wettbewerb vermutet. Eine derartige Einstellung negiert jedwede Betrachtung zu internationaler Arbeitsmobilität, die Auswirkungen der Arbeitseinkommensbelastung auf internationale Investitionsentscheidungen oder auf die Humankapitalbildung in der langen Frist.

#### **4.1.4 Transfersystem**

Die im vorigen Abschnitt angesprochene Verbesserung der Stellung Einkommensschwacher lässt sich im Wesentlichen nur über das Transfer- und nicht mittels des Steuersystems erreichen (Neu-mark, 1970, 212). Insofern bedarf es einer inhaltlichen Abstimmung zwischen Steuerrecht und Sozialrecht, die von der Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 173) berücksichtigt wird. Zwar ist das Transfersystem nicht Teil der Ertragssteuerreform, jedoch enthält § 29 Abs. 5 EStG-E die Berücksichtigung von Transferbezügen im Rahmen der Einkommensteuer. Erhaltene

sozialhilferechtliche Transfers sollen mit Grundfreibetrag, Mehrbedarfspauschalen oder Sonderbedarfsausgaben verrechnet werden können. Eine tatsächliche Belastungsfolge durch die Steuerpflicht dieser Transfers hängt dann vom Vorhandensein anderer Einkünfte ab (Homburg und Bolik, 2005, 2333).

Die Besteuerung der Zahlungen aus Sozialversicherungssystemen ist ökonomisch auf jeden Fall wünschenswert. Die Transferleistungen entsprechen einem Einkommen des Empfängers und wie Bittker (1967, 935) feststellt, ermöglicht eine Besteuerung dieser Transfers an Stelle einer Freistellung (oder eines Progressionsvorbehalts) eine zielgerichtetere Verwendung der öffentlichen Mittel. Die Bedürftigkeit eines Empfängers bleibt hierdurch keineswegs unberücksichtigt. Empfänger ohne sonstige Einkünfte profitieren in gleicher Weise, Bezieher höherer Einkünfte werden jedoch adäquat besteuert (Homburg, 1996, 534). Mit der Steuerpflicht einhergehen sollte, wie im Falle der nachgelagerten Besteuerung der Altersbezüge auch, eine steuerliche Freistellung der Einzahlungen in die entsprechenden Sozialversicherungssysteme. Gleichzeitig gilt es zu berücksichtigen, dass eine konsequente Besteuerung direkter Transfers mit einer impliziten Begünstigung indirekter Transfers einhergeht (Bittker, 1967, 936).

#### **4.1.5 Familienbesteuerung**

Die Familienbesteuerung stellt ein wesentliches Element des Reformvorschlags der Kommission dar. Grundsätzlich gilt, dass ein Steuersystem nicht zugleich progressiv, heiratsneutral und horizontal gleichmäßig steuernd gemessen am Familieneinkommen sein kann (Hoynes, 2010, 176). Die unterschiedliche Priorisierung der verschiedenen Faktoren führt dabei zu unterschiedlichen Empfehlungen hinsichtlich der „korrekten“ Ausgestaltung der Besteuerung von Familien bzw. Ehegatten. Gemeinsame oder individuelle Veranlagung von Paaren geht gemäß Mirrlees et al. (2011a, 468) mit unterschiedlichen Vor- und Nachteilen einher. So steht beispielsweise eine steuerplanerische Einkommensaufteilung, die Paaren im Individualsystem nur unter bestimmten Umständen möglich ist, bei gemeinsamer Veranlagung allen Paaren, unabhängig von ihren Einkommensquellen, offen (Kube, 2016, 336).

Der Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft (Eilfort und Lang, 2013, 57) sieht bezüglich der Familienbesteuerung einen Übergang vom Ehegatten- zum Familienrealsplitting vor. Hierdurch sollen Gestaltungsmodelle obsolet werden. Zugleich bezeichnet die Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 170) das Familienrealsplitting als Umsetzung des Individualprinzips. Zwar verteilt das Familienrealsplitting Einkünfte innerhalb der Familie um (Seer, 2013, 192), dies dient jedoch nur dem Familien-Nettoprinzip als Grundlage realitätsgerechter und dem subjektiven Nettoprinzip folgender Besteuerung (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 153). § 30 Abs. 1, 2 EStG-E regeln die Übertragung von abziehbaren Unterhaltsausgaben als steuerpflichtige Einnahme des Empfängers. Dies soll bis zur Höhe des gesetzlichen Unterhalts zuzüglich tatsächlich geleisteter Sonderunterhaltsabzüge möglich sein. Ziel dieser Maßnahme ist gemäß der Kommission (Lang,

2013c, 196) die Wahrung der Einheit der Rechtsordnung, die durch die Abbildung unterhaltsrechtlicher Verpflichtungen im Einkommensteuerrecht verwirklicht werden soll.

Wer nun hinter dem Übergang zum Familienrealsplitting eine Aufgabe des Ehegattensplittings vermutet, wird jedoch stark getäuscht. § 30 Abs. 3 EStG-E enthält nämlich die Regelung, dass die Erwerbseinkünfte beider Ehegatten jedem zur Hälfte zugerechnet werden. Es wird zwar jeder Ehegatte individuell besteuert, jedoch (solange nicht ausdrücklich widersprochen wird) immer in Höhe des hälftigen gemeinsamen Einkommens. Dieses vollständige Realsplitting ist ökonomisch identisch zu dem bisherigen tariflichen Ehegattensplitting (Homburg, 2000b, 263, Bergs et al., 2007, 9). Solange das Sozialrecht von einer Haushaltsbetrachtung geprägt ist, gebietet es grundsätzlich die Symmetrie, dass das Steuerrecht ebenfalls eine Haushaltsbetrachtung zulässt (Homburg, 2000b, 267). Eine Individualbesteuerung mit einer gemeinsamen Betrachtung im Sozialrecht zu verbinden, stellt nichts anderes als eine Leviathan-Denkweise des Staates dar. Das Prinzip der Globaleinkommensbesteuerung zur Umsetzung des Gleichheitsprinzips kann grundsätzlich zwar auf Individuen wie auf Haushaltseinheiten bezogen werden (Homburg, 2000b, 261), es jedoch einseitig nach fiskalischem Interesse auf verschiedene Rechtsbereiche anzuwenden ist unsystematisch.

Dass das Familienrealsplitting Gestaltungsmodelle obsolet machen würde, erscheint ebenfalls eine etwas weit gegriffene Aussage zu sein. In Höhe der Unterhaltsverpflichtungen wird zwar per Gesetz bereits Einkommen übertragen, darüber hinaus bestehen im progressiven Steuertarif jedoch weitere Gestaltungsmöglichkeiten. Sofern der in Form von Unterhaltsverpflichtungen übertragbare Teil über dem existenzdeckenden Bedarf liegt, wird hierin von Becker und Englisch (2016, 1008) zudem eine steuerliche Familienförderungsmaßnahme gesehen. Familienrealsplitting führt bei aufkommensneutraler Ausgestaltung und anrechenbaren Unterhaltszahlungen oberhalb des bisherigen Kinderfreibetrags zu einer Umverteilung von Kinderlosen und Familien mit Kindern, die eigene nennenswerte Einkünfte erzielen, zu Familien mit Kindern ohne eigenes Einkommen. Die Entlastungswirkung der übertragbaren Unterhaltsleistungen entfaltet hierbei wie die geltende Kinderfreibetragsregelung regressive Entlastungswirkungen (Bergs et al., 2007, 16). Insofern führen das Familienrealsplitting oder Kinderfreibeträge, wie Bareis und Siegel (2016, 313) festhalten, zu einer vom elterlichen Einkommen abhängenden Förderung der Kinder. Nur ein ausschließliches Kindergeld bzw. ein vergleichbarer direkter Transfer wäre in der Lage eine proportionale Förderung aller Kinder umzusetzen. Das Familienrealsplitting führt insgesamt zwar zu einer weniger hohen Entlastung höherer Einkommen als dies bei einem reinen Familiensplitting mit entsprechendem Kinderfaktor der Fall wäre (Bach et al., 2016, 320), das Argument der regressiven Entlastungswirkung bleibt jedoch erhalten (Kube, 2016, 340).

Erhebungstechnisch wird jede Form von Splittingverfahren für Eheleute als Vorteil betrachtet, da es die Anzahl der notwendigen Steuererklärungen grundsätzlich halbiert. Zudem werden in vollständigen Splittingssystemen Einkommensgestaltungen zwischen Ehegatten überflüssig gemacht (Maiterth und Chirvi, 2015, 31). Als Gegenargument dieser vollständigen Splittingssysteme wird hingegen sehr oft die Arbeitsangebotssituation aufgeführt. Verheirateten Frauen wird zumeist eine

besonders hohe Arbeitsangebotselastizität unterstellt, die durch die höheren Grenzsteuersätze im Splittingverfahren zu einem geringeren Arbeitsangebot führen sollen (Becker und Englisch, 2016, 1007). Entscheidungsneutralität wäre daher im Kontext der Ehegattenbesteuerung nicht erstrebenswert, da die Arbeitsangebotselastizitäten unterschiedlich sind und eine Individualbesteuerung zu optimalsteuertheoretisch überlegenen Ergebnissen führen würde (Hackmann, 2002, 195).

Ob Entscheidungsneutralität in der Ehegattenbesteuerung wünschenswert ist, lässt sich so einseitig jedoch nicht sagen. Es hängt davon ab, welche Zielgröße unterstellt wird (Homburg, 2004b, 264). Besteht die Zielfunktion aus der Maximierung des Haushaltseinkommens, trägt ein Splittingmodell hierzu eindeutig positiv bei. Die Individualbesteuerung könnte demgegenüber zu Verletzungen der vertikalen und horizontalen Gerechtigkeit führen (Rees, 2016, 329). Nur eine gemeinsame Veranlagung gewährleistet die Selbstbestimmung der Eheleute, da ihre Steuerlast nicht von der eheinternen Aufteilung der Aufgaben abhängt. Die Individualbesteuerung hingegen bewirkt bei progressivem Tarifverlauf einen Anreiz zur Gleichverdienerhe (Kube, 2016, 335 f.). Dass hierdurch eine Vereinbarkeit von Beruf und Familie gesteigert werden würde, die derzeit politisches Ziel ist, kann ebenfalls ausgeschlossen werden. Was hingegen befördert wird, ist die Tendenz zur Doppelerwerbstätigkeit. Zudem bietet sowohl das aktuelle Ehegattensplitting wie auch der Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft die Option für jeden einzelnen Ehegatten, aus der gemeinsamen Veranlagung heraus zu optieren. Hierdurch würde eine steuerliche Behandlung gemäß des Individualprinzips sichergestellt werden können und entsprechende Grenzsteuersätze greifen. Dass dies empirisch nicht massenhaft geschieht spricht tendenziell dafür, dass eine gemeinsame Nutzenmaximierung des Haushalts nicht in der Maximierung des Arbeitsangebots, sondern in der Maximierung des Haushaltseinkommens besteht.

Letztlich stellt das Ehegattensplitting (und ein vollständiges Familienrealsplitting) keine steuerliche Förderung der Ehe dar, sondern ist die maximale steuerliche Belastung von Ehepaaren, die den Prinzipien der Nichtdiskriminierung der Ehe und der auf die Haushaltseinheit bezogenen Global Einkommensbesteuerung genügt (Homburg, 2000b, 263). Steigende Grenzsteuersätze bei zusätzlicher Einkommenserzielung, die einem progressiven Steuersystem innewohnen, werden für jedes einzelne Individuum nicht in Frage gestellt (Kube, 2016, 337), nur bei Teilen einer Ehegemeinschaft soll es diskriminierend sein.

Zudem sehen gerade Teile der englischsprachigen Literatur (vertreten in der Begleitliteratur des Mirrlees Reviews) Probleme mit dem Splitting, die schlicht an der Realität vorbeigehen. Brewer et al. (2010, 122) sind der Ansicht, dass ein Splitting-System Paare mit ähnlich hohem Einkommen diskriminieren würde, Pestieau (2010, 668) unterstellt, dass Splitting dazu führen würde, dass auf das erste verdiente Einkommen des Zweitverdieners der Grenzsteuersatz des letzten verdienten Euros des Erstverdieners zutreffen würde. Die erste Behauptung missinterpretiert eine mangelnde Begünstigung gegenüber der Individualbesteuerung als Diskriminierung, wobei sie nur das Prinzip der maximalen steuerlichen Belastung verwirklicht. Die zweite Aussage hingegen versucht das Splitting in ein schlechtes Licht zu rücken, indem die Situation innerhalb des Splittings dargestellt wird,

ohne das Verhältnis zur Individualbesteuerung ausgiebig zu schildern. Die Grenzbelastung des Zweitverdieners ist schließlich niedriger als die Grenzbelastung des Erstverdieners im Individualsystem gewesen wäre, nur höher als sie in einem reinen Individualsystem sein würde.

#### 4.1.6 Automatisierung

Die Hoffnungen, die in die Digitalisierung gesteckt werden, sind heutzutage groß. Auch vor Steuerreformvorschlägen macht dieser Trend nicht halt. Im Kommissionsentwurf ist in § 42 Abs. 4 EStG-E ein elektronischer Steuererklärungsentwurf seitens des Finanzamtes vorgesehen. Die Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 57) erhofft sich hieraus große Vereinfachungspotenziale. Andere Stimmen sehen dies kritischer. Highfield (2010, 1183) ist beispielsweise der Ansicht, dass der wesentliche Zugewinn einer Vorausfüllung in der Schreibtätigkeit des Steuerpflichtigen besteht. Sofern der Steuerpflichtige den gegebenen Inhalten nämlich nicht blind vertraut, sondern diese überprüft, ist der Bearbeitungsaufwand identisch. Zudem haben vorausgefüllte Erklärungen eine Anreizproblematik. Shaw et al. (2010, 1149) verdeutlichen dies, indem sie darlegen, dass mittels der vorausgefüllten Erklärung dem Steuerpflichtigen klar wird, welche Informationen die Behörde über ihn hat. Dies könnte die Bereitschaft zur Meldung weiterer Tatsachen bedeutend mindern. Unvollständig ausgefüllte Erklärungen oder die explizite Aussage, dass mehr Informationen als die eingetragenen bei der Behörde bekannt sind, um diesem Problem entgegenzuwirken, würden den gesamten Ansatz ad absurdum führen.

Die Empfehlung auf mehr digitale Verwaltung zu setzen, ist jedoch grundsätzlich verbreitet. In Großbritannien nimmt dies die Gestalt an, dass in der Begleitliteratur des Reviews empfohlen wird das aktuelle Lohnsteuersystem, das auf kumulativem Einbehalt basiert, durch individuelle Erklärungen der Steuerpflichtigen zu ersetzen. Hierdurch würden die Kosten des Lohnsteuer-Systems seitens der Verwaltung und der Arbeitgeber gesenkt werden (Shaw et al., 2010, 1102). Auch die erzwungene Beschäftigung mit den Inhalten der Steuererklärung wird von Shaw et al. (2011, 1114) positiv bewertet. Hierzulande versucht man also, das entsprechende System zu überwinden. Für ausländische Autoren wirkt es wie ein erstrebenswerter Zustand.

Des Weiteren erhofft sich die Kommission (Seer, 2013, 189 f.), dass im Zuge der Digitalisierung eine Erhebung von Quellensteuern wie der Lohnsteuer auf Basis des Durchschnittsteuersatzes möglich wäre. Dem Finanzamt sollen hinreichend viele und aktuelle Informationen zur Verfügung stehen, dass eine adäquate Berechnung des Durchschnittsteuersatzes vorgenommen werden kann. In Folge dessen würden Notwendigkeiten wie die Steuerklassen überflüssig werden und ihre anreizmindernde Wirkung verschwinden. In Großbritannien wiederum findet ein System des kumulativen Lohnsteuereinhalts statt, das die Besteuerung an Hand des adäquaten Durchschnittsteuersatzes bezogen auf die Gesamteinnahmen verwirklichen soll. Dieses wird jedoch als administrativ sehr aufwendig betrachtet und beinhaltet gemäß Shaw et al. (2010, 1137) die Gefahr größerer Mindereinnahmen. Zudem bedeutet eine zunehmende Umstellung auf elektronische Systeme eine

große Herausforderung an die Datensicherheit. Insbesondere wenn andere Institutionen als die Steuerbehörden Zugriff auf die Daten haben sollen (Shaw et al., 2010, 1146).

Ebenso wie den elektronischen Erklärungsentwurf plant die Kommission einen automatisierten Steuerbescheid (§ 44 Abs. 1 EStG-E). Dieser soll eine effizientere Bearbeitung der Steuerfälle bewirken, wobei sämtliche elektronischen Bescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen sollen. Zudem kommt eine stark fiskalische Perspektive zum Ausdruck, wenn die Kommission (Seer, 2013, 183 f.) empfiehlt, dass Belastungsfälle schnell zum Steuerpflichtigen gelangen, Erstattungsfälle hingegen unter besonderem Vorbehalt stehen. Eine zeitnahe Abschöpfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, so man sie denn will, wäre mindestens symmetrisch anzuwenden. Für unter Zuhilfenahme von Steuerberatern erstellte Erklärungen soll zudem ein besonderer Vertrauensvorschuss gelten (Seer, 2013, 186). Wie der sich im Erhebungsverfahren darstellen soll, wird nicht näher dargelegt. Den Autoren scheint es als Vertrauensbeweis zu genügen, wenn die Steuerberatungskosten künftig von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig wären (§ 28 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E). Insgesamt werden noch weitere Erwartungen an die Automatisierung des Verfahrens geäußert, die jedoch überwiegend überzogen erscheinen.

Hiermit schließen die Betrachtungen zur Einkommensteuer. Das nächste Kapitel widmet sich dem Unternehmensteuerkonzept der Kommission. Hierbei treten Interdependenzen mit der Einkommensteuer auf, die an gegebener Stelle erwähnt werden.

## 4.2 Unternehmensteuer

Der Reformvorschlag der Kommission zur Unternehmensbesteuerung sieht als Kernelement eine „Allgemeine Unternehmensteuer“ vor. Diese soll gemäß § 1 Abs. 1 Unternehmensteuergesetz-Entwurf (UntStG-E) sowohl Körperschaften als auch Personenunternehmen in die Steuerpflicht einbeziehen. Der Sinn einer Unternehmensteuer besteht wie bereits in Kapitel 3.2.1 beschrieben im Stellvertreterzweck. Neumark (1970, 132) formuliert sie als eine zur Einkommensteuer im Prinzip identische Steuer, die dazu dient, die Steuerschuld zu einem früheren Zeitpunkt und bei einem aggregierten Steuersubjekt anfallen zu lassen. Einen weiteren inhaltlichen Grund für eine spezielle Steuer auf Unternehmen gibt es laut Neumark nicht. Ein weiterer bereits geschilderter Zweck der direkten Besteuerung von Unternehmen besteht jedoch in der Verschleierung der akkumulierten individuellen Steuerlast.

Die aus politischer Sicht formulierten Ziele einer Unternehmensteuerreform waren gemäß Schön et al. (2006, 147) im Jahr 2006 die Standortattraktivität, Entscheidungsneutralität, die Begrenzung von Steuerausfällen und eine Einschränkung der Gestaltungsmöglichkeiten. Standortattraktivität zu fördern ohne Steuerausfälle hinzunehmen ist jedoch ein schwieriges Unterfangen. Auch nach der erfolgten Unternehmensteuerreform 2008 bleibt eine kritische Sicht auf das aktuelle Unternehmensteuerrecht. Höller (2010, 255 f.) bezeichnet es als Konglomerat von Einzelregelungen mit widersprüchlichen Zielen und teils zufälligen Wirkungen.

Die Allgemeine Unternehmensteuer der Kommission verfolgt grundsätzlich ähnliche Ziele. Weitgehende Rechtsformneutralität, internationale Wettbewerbsfähigkeit und eine Niedrigbesteuerung einbehaltener Gewinne bei Nachversteuerung im Ausschüttungsfall sollen erreicht werden (Eilfort und Lang, 2013, 53 f.). Obwohl sich zumeist konkreter Tarifüberlegungen enthalten wird, wird für die Unternehmensteuer ein ausdrückliches Belastungsziel von 25-30 % an diversen Stellen formuliert. Gegenfinanzierungsmaßnahmen sind ausdrücklich nicht vorgesehen, die Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 108) setzt stattdessen auf Selbstfinanzierungseffekte durch größeres Wachstum und verringerte Verlagerungsmaßnahmen.

Inhaltlich erfolgt eine subjektive Erweiterung der Unternehmensbesteuerung auf alle Unternehmen, statt nur Gewerbebetriebe einzubeziehen (Eilfort und Lang, 2013, 65). Das Shareholder-Relief-Modell zur Trennung der Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter wird durch die Allgemeine Unternehmensteuer auf Personenunternehmen ausgedehnt (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 249). Hierdurch werden Verträge zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern ermöglicht (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 261). Ursprünglich ging es dem Reformentwurf nur um eine Entlastung der Unternehmenserträge (solange diese im Unternehmen verbleiben) und nicht um eine verringerte Belastung der Kapitalerträge im Allgemeinen (Sachverständigenrat Expertise, 2006, 12). Im Nachgang der Abgeltungsteuereinführung relativierte sich diese Zielsetzung jedoch.

Analog zu Körperschaftsteuern geht das auf Personenunternehmen erweiterte Trennungsprinzip mit einer Verlustverrechnungsbeschränkung einher. Unternehmerische Verluste können nur mit Gewinnen desselben Unternehmens in anderen Veranlagungszeiträumen ausgeglichen werden (§ 11 Abs. 1 UntStG-E). Diese vermeintlich strikte Sphärentrennung wird wiederum in bestimmten Fällen aufgehoben, wenn wirtschaftliche getragene Verluste durch den Unternehmer geltend gemacht werden (Eilfort und Lang, 2013, 68). Eine Verrechnung mit einkommensteuerpflichtigen Einkünften soll im Falle von Anlaufverlusten, Liquidationsverlusten und laufenden Verlusten, sofern sie wirtschaftlich vom Beteiligten getragen werden, möglich sein (Eilfort und Lang, 2013, 73). Für die wirtschaftlich getragenen Verluste gilt dies jedoch gemäß der Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 270) ausschließlich zur Abwendung einer Insolvenz, wobei die Details dieser Regelung durch Richterrecht weiter definiert werden sollen.

Neben diesen sehr grundsätzlichen Änderungen werden einige spezifische Normen, die das Nettoprinzip oder das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechen, verändert oder gestrichen. § 10 UntStG-E beispielsweise sieht eine Neugestaltung der Zinsschranke vor. Diese Neugestaltung führt nach eigener Einschätzung der Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 267 f.) zu einer vertretbaren Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips und vermeidet Einschnitte in das objektive Nettoprinzip, sofern eine überperiodische Sichtweise eingenommen wird. Dass mittels dieser Änderungen eine Substanzbesteuerung vermieden wird, kann jedoch keineswegs garantiert werden. Solange – unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltung – eine Zinsschranke existiert,

bleiben ihre grundsätzlichen Probleme erhalten. Eine Zinsschranke verletzt das Produktionseffizienztheorem, verzerrt Finanzierungsentscheidungen und kann in den meisten Fällen durch Gestaltung umgangen werden. Bei nichtgestaltenden Unternehmern löst sie jedoch potentiell große Härten aus (Homburg, 2007a, 721 f.). Auch die Kommission selbst (Hey, 2013b, 234 f.) sah eine konkrete Missbrauchsvermeidungsregel im Rahmen der Gesellschafterfremdfinanzierung als bessere Lösung an, eine konkrete Umsetzung hierzu wurde jedoch nicht entwickelt.

Gänzlich aufgehoben wird durch den Kommissionsentwurf die Mindestbesteuerung des derzeitigen § 10d EStG. Die Regelungen des § 8c KStG zum Verlustuntergang bei Beteiligungswechsel werden überarbeitet und in § 12 UntStG-E untergebracht. Gemäß der Kommission beschränken sich diese Regelungen anders als der § 8c KStG auf missbräuchliche Gestaltungen (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 271). Der sogenannte Mantelkauf wird hierbei jedoch weiterhin als grundsätzlich missbräuchliche Gestaltung angesehen. Die fiskalische Perspektive setzt sich insoweit durch. Überarbeitungen dieser sehr fiskalisch motivierten Normen sind zu begrüßen. Die Abschaffung von Zinsschranke, Mindestbesteuerung und ähnlichem kostet wenig Steueraufkommen, kann aber in Einzelfällen Unternehmen vor der Existenzvernichtung bewahren und hat große Effizienzvorteile (Homburg, 2009, 710). Insgesamt werden positive Änderungen bei entscheidungsverzerrenden und krisenverschärfenden Normen umgesetzt (Spengel und Zinn, 2012, 19 f.).

§ 9 UntStG-E versucht das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung bei Leistungsvergütungen und dem Erwerb von Pensionsansprüchen zu vermindern. An die Beitragsbemessungsgrenze der Rentenversicherung angelehnte Höchstbeträge für beide Kategorien werden pauschal von dem Verdacht einer verdeckten Gewinnausschüttung freigesprochen, solange sichergestellt ist, dass die Bezüge der Lohnsteuer unterlegen haben (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 264 f.). Substantielle Vereinfachungen bzw. Verringerungen an Rechtsstreitigkeiten bezüglich verdeckter Gewinnausschüttungen können somit nur innerhalb dieses Pauschalierungsbereichs erzielt werden. Oberhalb der Grenzen bleiben die Probleme im bisherigen Umfang bestehen. Zudem identifiziert die Kommission selbst (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 265) Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Zusammenhang bezüglich dieser Regel. Dass der Höchstbetrag diese fiskalisch ungefährlich werden lässt ist eine großzügige, jedoch von der Verwaltung wohl nicht geteilte Einschätzung. Darüber hinaus erweitert der Einbezug der Personenunternehmen in die Unternehmensteuer das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Personenunternehmen (Homburg und Bolik, 2005, 2333).

Die gegen das objektive Nettoprinzip verstoßende Regelung des § 8b Abs. 5 KStG (Hey, 2005, 322) wird hingegen beibehalten (§ 7 Abs. 2 UntStG-E). Begründet wird dies mit der Vermeidung von Zuordnungsproblemen (Eilfort und Lang, 2013, 72). Das gemäß Hey (2005, 322) wirtschaftliche Doppelbelastungen hervorrufende Halbeinkünfteverfahren wird durch ein Teileinkünfteverfahren weiterentwickelt. Die hierbei nicht mehr auftretende Verzerrung zuungunsten der Unternehmensgewinne (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 252) basiert jedoch nicht auf einer über-

legenen Methodik, sondern auf dem Wegfall der Gewerbesteuer im Reformentwurf. Nicht berücksichtigte gewerbesteuerliche Effekte sind im Halbeinkünfteverfahren für die Verzerrungen verantwortlich. Ohne Gewerbesteuer entfielen diese auch dort.

#### 4.2.1 Neutralität

Bezüglich der Neutralitätseigenschaften des Reformvorschlags setzt die Kommission andere Schwerpunkte als der Mirrlees Review. Ursprünglich verfolgte die Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 63) die Ziele der Rechtsform- und Finanzierungsneutralität, wobei beide als essentiell betrachtet wurden. Investitionsneutralität hingegen stand nie auf der Agenda.

Finanzierungsneutralität als Teil der Produktionseffizienz stellt zwar ein wünschenswertes Ziel dar, sie lässt sich jedoch nicht mit der Begünstigung des Fremdkapitals, die aus der Abgeltungsteuer folgt (Homburg, 2008, 13), verbinden. Wie bereits geschildert stand die Realisierbarkeit des Vorschlags jedoch stets über wünschenswerten Prinzipien, weshalb die Erreichung von Finanzierungsneutralität mit Aufnahme der Abgeltungsteuer in den Reformvorschlag aufgegeben wurde. Die Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 267) erkennt die Attraktivität der Fremdfinanzierung, insbesondere der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, durch die signifikant geringere Besteuerung von Zinsen an. Unabhängig von der Abgeltungsteuer wären einbehaltene Gewinne jedoch ohnehin bevorzugt besteuert gewesen und eine Finanzierungsneutralität stattdessen an dieser Stelle durchbrochen worden (Fuest, 2006a, 48). Effizienzgewinne aus der Erreichung dieses Neutralitätsziels werden also bewusst vernachlässigt (Siemers und Zöller, 2006, 23). Diesbezüglich steht der Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft in guter Tradition des deutschen Gesetzgebers. Gemäß Höller (2010, 156) ist dieser traditionell wenig an Finanzierungsneutralität interessiert. Da die steuerliche Gleichbelastung der Finanzierungswege also nicht erreicht wird, ist laut Wagner (2017, 23) mit einem erheblichen Einfluss der Besteuerung auf die Kapitalstruktur zu rechnen.

Die Kommission sieht hingegen Rechtsformneutralität als oberstes Ziel. Lang (2016, 109), beispielhaft für die Meinung der Kommission, sieht den Nachteil der aktuellen Körperschaftsteuer primär in der Belastung nur mancher Unternehmen und einer daraus resultierend beeinträchtigten Rechtsformwahl. Es sollte jedoch berücksichtigt werden, dass das vollständige Erreichen einer Neutralitätseigenschaft zu allzu großen Abstrichen bei den anderen führt (Homburg und Bolik, 2005, 2335).

Der Einbezug der Personenunternehmen in die allgemeine Unternehmensteuer soll die Rechtsformneutralität des Systems verbessern (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 156). Die Neuordnung des Einkünftekatalogs und die umfängliche Besteuerung der Veräußerungsgeschäfte sollen einen weiteren Beitrag hierzu leisten (Lang, 2013d, 199). Der Bruch der Neutralitätskette wird durch diese Maßnahme nicht eliminiert – die unpraktikable Teilhabersteuer wird schließlich nicht vorgeschlagen –, sondern nur verschoben. Ob er auf die Schnittstelle zwischen Personenunternehmen und Einzelunternehmern oder zwischen Unternehmern und Arbeitnehmern verschoben wird,

lässt sich auf Basis des Reformvorschlags nicht eindeutig identifizieren. Hierauf wird im Folgenden noch eingegangen werden.

Die Idee für eine Unternehmensteuer, die Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen einbezieht, ist nicht neu, sondern lässt sich bereits auf 1856 zurückdatieren (Höller, 2010, 271). Die Grundidee dieser Steuervariante ist, dass Unternehmensteuern so ausgestaltet sind, dass die Unternehmensführung nicht durch steuerliche Aspekte in ihrer Entscheidung verzerrt wird (Rose, 2010, 642). Die unterschiedliche Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften des aktuellen Systems soll hingegen zu Effizienzeinbußen führen, die die Notwendigkeit eines neutralen Systems belegen sollen (Schön et al., 2006, 147).

Eine komplette Rechtsformneutralität ist in einem praktikablen Steuersystem nicht umsetzbar. Es verbleibt dann nur die Frage, an welche Stelle der Neutralitätsbruch gelegt wird. Hierzu gibt es unterschiedliche Ansichten. Spengel und Wiegard (2004, 73) sind der Meinung, dass eine größtmögliche Entscheidungsneutralität nur bei Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensbesteuerung erreicht werden könnte. Homburg (2005a, 2386) sieht eine weitgehende Umsetzung des Transparenzprinzips als einfachste und transparenteste Umsetzung der Unternehmensbesteuerung an. Da dies jedoch nicht vollumfänglich möglich ist, sieht er die Rechtsformwahl als den geeignetsten Punkt für eine Differenzierung. Dieser ist für die Verwaltung gut zu identifizieren und weniger gestaltungsanfällig als die Schnittstelle zwischen Unternehmern und Arbeitnehmern.

Die Integration der Gewinnbesteuerung in die Einkommensteuer, wie sie 2005 bestand, soll eine Gleichbehandlung von Unternehmern und Arbeitnehmer-Sparern sicherstellen, wodurch die Zielgrößenbesteuerung am ehesten verwirklicht wird (Homburg, 2005b, 2385). Jedes Betriebssteuerkonzept führt demgegenüber zu einem Neutralitätsbruch zwischen Selbstständigen und Nichtselbstständigen und fördert daher je nach Steuersätzen die Scheinselbstständigkeit oder Einkommensumqualifikationen (Homburg, 2015, 267). Unter dieser Perspektive lässt die Allgemeine Unternehmensteuer eine Zunahme an Komplexität und Abwehrgesetzgebung bei abnehmender Transparenz erwarten (Homburg, 2005b, 2386). Grundsätzlich gegen eine prioritäre Verfolgung der Rechtsformneutralität richtet sich Wagner (2017, 14), der selbige als eher nachrangiges Ziel einstuft. Der wesentliche Beitrag besteht in der Verminderung von steuerlichen Planungskosten, die nicht in Relation zu zusätzlichen Erhebungskosten stehen.

Wilk (2005, 704) ist der Ansicht, dass die Freiheit des Unternehmers bei der Rechtsformwahl, solange die Belastungsunterschiede gering sind, hinreichend für ein Besteuerungssystem sei. Die deutsche Diskussion überbetont hingegen die Rechtsformneutralität und lässt ökonomische Wirkungen in den Hintergrund treten. Auch die Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 21) selbst hatte hierzu eine defensivere Haltung. Damals sprach sie sich noch für den Begriff der „Rechtsformgerechtigkeit“ als alternativen Maßstab zur Neutralität aus, da Besonderheiten sonstiger Art eine steuerliche Ungleichbehandlung potentiell rechtfertigen könnten. Darüber hinaus ba-

sieren Rechtsformvergleiche gemäß Wagner (2017, 21) regelmäßig auf einperiodigen Betrachtungen. Hierdurch bleiben wichtige Parameter wie die Verlustverrechnung oder Veräußerungsgewinne unberücksichtigt. Grundsätzlich treffen bei der Unternehmensteuer zwei unterschiedliche Strömungen aufeinander. Juristen betonen die Rechtsformneutralität und bevorzugen in Folge dessen Systeme mit einer Steuer für alle Unternehmensformen. Ökonomen hingegen zielen auf die Produktionseffizienz und bevorzugen daher Systeme ohne Unternehmensteuer.

Ob das Konzept der Kommission letztlich eine umfängliche Betriebssteuer empfiehlt, oder eine abgespeckte Version, bei der Einzelunternehmen ausgenommen sind, ist schwer zu sagen. § 1 Abs. 1 Nr. 3 UntStG-E bezieht Einzelunternehmen ausdrücklich in die Unternehmensteuer ein. § 3 UntStG-E definiert hingegen die Kleinunternehmerregelung, die bestimmte Unternehmen wieder aus der Unternehmensteuer herausnimmt. Der Wortlaut an dieser Stelle ist nicht eindeutig und die Erläuterungen der Kommission widersprüchlich. Einerseits wird betont (Hey, 2013b, 233), dass für Einzelunternehmer, die in § 1 UntStG-E genannt wurden, das Trennungsprinzip gilt. Andererseits wird geäußert (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 166), dass alle Einzelunternehmen grundsätzlich (solange sie nicht anders optieren) unter die Kleinunternehmerregelung fallen. Ob insofern ein allgemeiner Einbezug der Einzelunternehmer vorgesehen ist oder nicht, lässt sich nicht bestimmen.

Auf jeden Fall wird seitens der Kommission die Sonderstellung der Einzelunternehmer identifiziert. Einzelunternehmer sind gemäß § 11 Abs. 5 UntStG-E permanent zur Verlustverrechnung berechtigt, wobei die Höhe der Verlustverrechnung auf die Höhe ihrer Einlage beschränkt ist. Bei einer späteren Veräußerung des Unternehmens soll als Kompensation hierfür stets eine Vollbesteuerung erfolgen (Eilfort und Lang, 2013, 75) und nicht wie bei sonstigen Unternehmensveräußerungen das Teileinkünfteverfahren. Problematisch bei Einzelunternehmern ist auch, dass diese keine zivilrechtlichen Verträge mit sich selbst abschließen dürfen. Dies führt beispielsweise mit Blick auf Pensionszusagen zu einer Benachteiligung der Einzelunternehmer (Herzig und Bohn, 2006, 4). Auch bei der Fiktion von Einlagen bzw. Entnahmen in Einzelunternehmen resultieren durch die Einführung des Trennungsprinzips praktische Schwierigkeiten (Sachverständigenrat Expertise, 2006, 13). Diese wurde bereits 1924 von Becker und Lion als Problematik einer einheitlichen Unternehmensteuer identifiziert (Höller, 2010, 75). Abgesehen von der Haftung ist eine Ein-Mann-GmbH sehr nah am Einzelunternehmen angesiedelt (Essers, 2010, 621). All jene Sonderbehandlungen, die sich in der allgemeinen Unternehmensteuer ergeben, machen aus der entsprechenden Rechtsformwahl jedoch wiederum ein kostspieliges Entscheidungsproblem unter Unsicherheit.

Aus der Aufnahme der Personengesellschaften in die Unternehmensteuer resultiert auch, dass diese das Recht erhalten, Pensionsrückstellungen zu bilden. Einzelunternehmer sollen eine abgestimmte Variante der privaten Zukunftssicherung betreiben können (die mit der Abgeltungsteuer sogar potentiell attraktiver ist). Zudem existieren keine Sonderbetriebsvermögen mehr, da Wirtschaftsgüter bei Einbringung ins allgemeine Erwerbsvermögen des Unternehmens übergehen (Eilfort und Lang,

2013, 72). Hiermit wird die steuerlich geförderte betriebliche Altersvorsorge auf Personenunternehmen ausgedehnt. Der Vorteil der Integration der Personenunternehmen in die Unternehmenssteuer soll darin liegen, dass Gestaltungsmöglichkeiten wegfallen (Hey, 2013b, 233). Dass diese Gestaltungsmöglichkeiten an anderer Stelle wieder auftauchen, möglicherweise in stärkerer Form, bleibt dabei unberücksichtigt.

Ein letzter Punkt zur Neutralität der Unternehmensteuer besteht in der Steuersatzgestaltung. Steuersatzunterschiede betrachtet die Kommission (Gjems-Onstad, 2013, 302) als die Mutter aller Steuerplanung. Die Steuerbelastung durch die Unternehmensteuer und die Abgeltungsteuer soll daher genauso hoch sein, wie die Belastung durch den Spitzensatz der Einkommensteuer (Kommission Steuergesetzbuch, 2013a, 160). Eine Orientierung der unternehmerischen Belastung am Spitzensteuersatz der Einkommensteuer entschärft jedoch nur die Entscheidungsverzerrungen für entsprechend hohe Einkommen (Finke, 2013, 80). Selbst hier bleibt jedoch eine Gestaltungsmöglichkeit erhalten, da die Gleichbelastung erst durch Heraufschleusung bei der Entnahme erreicht wird. Solange die Gewinne im Unternehmen verbleiben, unterliegen sie einer geringeren Belastung. (Fuest, 2006a, 40). Niedrigere Einkommen könnten hingegen zusätzlich belastet werden. Um dies auszugleichen wird die nachfolgend beschriebene Kleinunternehmerregelung sowie die transparente Entnahme eingeführt.

#### **4.2.2 Kleinunternehmerregelung und transparente Entnahme**

Die Kleinunternehmerregelung (§ 3 UntStG-E) und die transparente Entnahme (§ 8 UntStG-E) dienen der Vermeidung von Mehrbelastungen bei kleinen und mittleren Unternehmen durch die Unternehmensteuer (Eilfort und Lang, 2013, 68). Personenunternehmen, die nicht nachhaltig mehr als 120.000 Euro Gewinn erzielen und nicht mehr als fünf unmittelbar Beteiligte haben, können zu einem Verbleib in der Einkommensteuer optieren. Kapitalgesellschaften sind in dieser Regelung ausdrücklich nicht einbezogen. Für sie entfällt daher die Möglichkeit der Übernahme von Anlaufverlusten durch die Eigentümer (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 269).

Eine transparente Entnahme ist bis zum Betrag von 120.000 Euro an direkt beteiligte natürliche Personen möglich. Auch diese Regelung steht ausschließlich Personenunternehmen und Einzelunternehmern offen. Der Höchstbetrag gilt dabei personenbezogen, kann bei Beteiligung an mehreren Gesellschaften jedoch unter diesen aufgeteilt werden. Der Betrag von 120.000 Euro ergab sich laut Herzig und Bohn (2006, 5 f.) aus der Überlegung, dass unter Berücksichtigung von Zusammenveranlagung und Sonderausgaben bzw. außergewöhnlichen Belastungen dieser Betrag in typisierter Form die Einkommensgrenze widerspiegeln würde, ab der die Progressionsproblematik keine Rolle mehr spielt. Die transparente Entnahme soll letztlich dazu dienen, Abgrenzungsschwierigkeiten zu verringern (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 262). Jenseits der Progressionszone werden Einkommensverschiebungen als unerheblich betrachtet und die durchgerechnete Belastung beim Anteilseigner ist unabhängig davon, in welcher Form die Einkünfte bezogen wur-

den. Die transparente Entnahme erlaubt hierbei die Umwandlung in nichtunternehmerisches Einkommen bis zur Erreichung der Proportionalzone (Kavcic, 2014, 73 ff.). Die Begrenzung der transparenten Entnahme auf einen Höchstbetrag geht jedoch auf Grund der sonstigen Verlustverrechnungsbeschränkungen mit einer Begrenzung der Verrechnung anderer Einkunftsarten einher. Wie Fuest (2006a, 42 f.) festhält, kann dies zu einer Spitzensteuersatzbelastung trotz nur geringer positiver Einkünfte führen, wenn nichtunternehmerische Verluste in entsprechender Höhe mit der transparenten Entnahme verrechnet werden, geringe Beträge darüber jedoch voll versteuert werden.

Irritierend an beiden Regelungen ist, wie Homburg (2005a, 2386) feststellt, dass sie (und auch die Verlustübertragung auf Beteiligte) die vorgesehene Rechtsformneutralität durchbrechen. Die Kleinunternehmerregelung lässt zudem die als Regel dargestellte allgemeine Gleichbehandlung aller Unternehmen degenerieren, da eine Mehrheit aller Personengesellschaften unter diese „Ausnahme“ fallen dürfte. Da beide Systeme zudem nur Personengesellschaften und keinen Kapitalgesellschaften vergleichbarer Umsatzstärke offenstehen, wird das Prinzip der Rechtsformneutralität komplett transzendiert. Die Vielzahl an Wahlrechten verkompliziert zudem die Steuerpraxis. Da die Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 253) einkommensteuerliche Optionslösungen als Ersatz der Körperschaftsteuer ausdrücklich abgelehnt hat, da diese das Problem mangelnder Entscheidungsneutralität verschärfen würden, erscheinen all diese Optionen inkonsequent. Statt Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften systematisch verschieden zu behandeln, erzeugt die Allgemeine Unternehmensteuer eine starke Ungleichbehandlung zwischen kleinen Gewerbetreibenden und Arbeitnehmern. Diese mittels der Kleinunternehmerregelung und transparenter Entnahmen wiederum ausgleichen zu wollen stellt das gesamte Konzept auf den Kopf.

### 4.2.3 Behandlung thesaurierter Gewinne

Das Trennungsprinzip auf Personen- und Einzelunternehmen auszudehnen dient gemäß der Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 67) vor allem der Niedrigbesteuerung einbehaltener Gewinne für alle Unternehmen. Thesaurierte Gewinne sind stark begünstigt besteuert und die Angleichung an die Einkommensteuer erfolgt erst im Ausschüttungsfall (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 250). Hierzu war die Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 97) grundsätzlich der Ansicht, dass ausschließlich Unternehmenseinkünfte und nicht sämtliche Kapitaleinkünfte begünstigt besteuert werden sollten. Dadurch sollte ein noch niedrigerer Unternehmensteuersatz und somit eine noch höhere internationale Wettbewerbsfähigkeit erreicht werden.

Resultat einer solchen Regelung wäre, dass das Kapital im Unternehmen steuerlich geringer belastet ist, als wenn es aus diesem herausgenommen wird. Dies hat gemäß Homburg (2005a, 2385) womöglich eine ineffiziente Kapitalallokation zur Folge. Es entsteht jedoch nicht allein aus der Dividendenbesteuerung ein *lock-in* Effekt. Das Zusammenspiel einer 30 % Unternehmensteuer und einer 25 % Abgeltungssteuer hat hingegen einen *push-out* Effekt zur Folge, da Fremdfinanzierung günstiger ist als Selbstfinanzierung (Homburg, 2015, 257). Im Ergebnis werden diverse Formen der Ersparnis unter dem Reformvorschlag der Kommission steuerlich unterschiedlich behandelt

(Krause-Junk, 2008, 7). Die Behandlung thesaurierter Gewinne eröffnet eine neue Trennlinie zwischen Freiberuflern und Angestellten, die möglicherweise einen Gestaltungsanreiz in Richtung der Gründung einer Personengesellschaft an Stelle einer Angestelltentätigkeit auslöst. Hiermit wären Konsequenzen für die Sozialversicherungssysteme verbunden (Wilk, 2005, 699 f.).

#### **4.2.4 Gruppenbesteuerung**

Da die unternehmerische Verlustverrechnung strikt auf das einzelne Unternehmen begrenzt ist, bedarf es für eine sinnvolle Belastungsfolge im Konzernfall weiterer Regelungen. Eine moderne Gruppenbesteuerung soll hierzu eine großzügige Verlustverrechnung innerhalb der Unternehmenssteuersphäre ermöglichen (Eilfort und Lang, 2013, 73). Ausgeführt wird diese Neuregelung der Gruppenbesteuerung jedoch nicht, da eine europarechtlich einheitliche Lösung an diese Stelle treten sollte (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 244). In früheren Überlegungen (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 34) war über eine Mindestbeteiligungsquote von 75 % und die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags nachgedacht worden. Ziel der Regelung sollte es sein, innerhalb einer als wirtschaftliche Einheit angesehenen Unternehmensgruppe eine uneingeschränkte Verlustverrechnung zu ermöglichen. Außerdem sollte die Berücksichtigung ausländischer Verluste strikt an der Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs ausgerichtet sein (Fuest, 2006a, 45 f.).

#### **4.2.5 Steuerliche Gewinnermittlung**

Bei der Gestaltung eines neuen steuerlichen Gewinnermittlungsgesetzes (StGEG) wurde die Problemstellung in den Mittelpunkt gerückt, welche Anforderungen erfüllt sein sollen. Die Handelsbilanz erfüllt zunehmend Informationsinteressen, die mit einer steuerlichen Anknüpfung nicht kompatibel sind (Herzig, 2013b, 312). Die formelle Anknüpfung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz soll daher beendet werden (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 31). Der wirtschaftliche Fokus des StGEG lag hingegen auf der Entscheidungsneutralität und der Senkung der steuerlichen Deklarationskosten (Herzig, 2013b, 313). Teilwert und gemeiner Wert als Kategorien sollen abgeschafft werden, ansonsten wird aber im Wesentlichen eine Fortführung bewährter Prinzipien der geltenden steuerlichen Gewinnermittlung angestrebt (Kommission Steuergesetzbuch, 2013c, 353).

Um sich einen modernen Anstrich zu geben, wurde eine Anknüpfung an die IFRS/IAS als Startpunkt der Überlegungen stets vorgegeben, tatsächlich werden aber gerade die tragenden Prinzipien strikt entgegengesetzt gewählt. Objektivierbare Kriterien und realisierte Gewinne, nicht künftige Ertragsaussichten oder große Ermessensspielräume dominieren die Umsetzung (Herzig, 2013b, 313). Das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip werden besonders hervorgehoben (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 31 f.). Auch stille Reserven werden im Gegensatz zu anderen Reformvorschlägen weiterhin zugelassen, zur Umsetzung des Imparitätsprinzips ist dies zwingend geboten (Homburg und Bolik, 2005, 2335). Einschränkungen des Imparitätsprinzips sind typischerweise fiskalisch motiviert (Spengel und Zinn, 2012, 31), sie stehen dem Gläubigerschutz jedoch diametral entgegen.

Der Entwurf sieht zudem eine Ausdehnung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung auf mehr Unternehmen vor. Dies soll einen Beitrag zur Deregulierung und Vereinfachung leisten (Herzig, 2013b, 315). § 39 StGEG erlaubt die Einnahmen-Überschuss-Rechnung für kleine Unternehmen (ausdrücklich nicht identisch mit Kleinunternehmern), ansonsten gilt der Betriebsvermögensvergleich nach § 1 StGEG. Nach § 39 StGEG ermittelte Gewinne gelten jedoch stets als in voller Höhe entnommen und eine verringerte Besteuerung mittels der Unternehmensteuer ist insofern nicht möglich (Herzig, 2013b, 327).

#### 4.2.6 Internationale Aspekte

Die Wahl des nationalen Steuersystems kann in der heutigen Welt nicht mehr erfolgen, ohne dass internationale Aspekte berücksichtigt werden. Der internationale Steuerwettbewerb, der aus der zunehmenden Mobilität der Steuerquellen resultiert, ist in erster Linie ein Wettbewerb um das Steuersubstrat und nicht um das konzeptionell beste Steuersystem (Höller, 2010, 257). Herzig und Bohn (2006, 1) identifizieren die Wiedererlangung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit als zentrales Ziel des Unternehmensteuervorschlags der Kommission. Produktionsfaktoren sollen angezogen bzw. im Inland gehalten werden (Ehrke-Rabel, 2015, 102). In diesem Wettbewerb geht es laut Höller (2010, 149) primär um die nominalen Steuersätze und nicht um die effektive Gesamtbelastung.

Ein hieraus resultierender Steuerwettbewerb ist keineswegs nur negativ einzuschätzen. Geringe Steuersätze können die Effizienz erhöhen und beschränken den Leviathan (Ehrke-Rabel, 2015, 104). Das vielfach erwartete „*race-to-the-bottom*“ ist seit längerer Zeit ausgeblieben. Hierzu könnte beigetragen haben, dass Gestaltungsspielräume bei der Gewinnverlagerung eine tatsächliche Verlagerung der Aktivität unnötig machen (Finke, 2013, 12). Internationale Harmonisierungsbestrebungen, die diesen Wettbewerb eliminieren könnten, leiden gemäß Opper (2015, 815 f.) zudem am Primärinteresse jedes Staates, einen größeren Anteil des Steuerkuchens für sich zu beanspruchen. Außerdem besteht im Allgemeinen kein Interesse daran, die Besteuerungsautonomie zu opfern. Sofern es um die Aufteilung des Steuersubstrats geht, ist dieser internationale Konflikt vergleichbar mit dem nationalen Wettstreit zwischen den verschiedenen Ebenen der Gebietskörperschaften (Schön, 2002, 30). Bezüglich der Steuerautonomie sieht man auf nationaler Ebene jedoch – zumindest in Deutschland – eine relativ hohe Bereitschaft Regelungskompetenz abzutreten.

Die angestrebte Senkung des Unternehmensteuersatzes entspricht dieser Zielrichtung vollkommen. Dass im Ausschüttungsfall eine Gleichbelastung mit dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer angestrebt wird, der keineswegs gesenkt werden soll, zeigt nochmals deutlich, dass Unternehmen im Inland gehalten werden sollen. Das Privileg der gering besteuerten einbehaltenen Gewinne wird schließlich sogar auf weitere Rechtsformen ausgeweitet. Gerade letzteres kann in internationalen Fällen Komplikationen auslösen. Qualifikationskonflikte über die Einkünfte von Personengesellschaften könnten die Folge sein (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 251). Insbesondere die

zugelassenen Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter könnten zu einem Fall von weißen Einkünften führen. Hieraus folgern Herzig und Bohn (2006, 7), dass es noch einer intensiven Prüfung der Zusammenhänge mit der internationalen Besteuerung bedarf. Da sich diese Prüfung jedoch nicht in konkreten Normen des Kommissionsvorschlags niederschlägt, bleiben hier offene Fragen.

Bezüglich der nationalen Handhabung ausländischer Einkünfte ist weiterhin die Anrechnungsmethode als unilaterale Maßnahme vorgesehen. Dies gilt sowohl für inländische Unternehmen mit ausländischen Einkünften (§ 14 UntStG-E) als auch für private Kapitaleinkünfte aus dem Ausland (§ 39 Abs. 2 EStG-E). Da die bisherige Freistellung (mittels bilateraler Abkommen) ausländischer Einkünfte den fiskalischen Druck auf die Unternehmensteuer im Inland erhöht (Homburg, 2005b, 2385), könnte der Übergang zur Anrechnungsmethode substantielle Steigerungen des inländischen Steueraufkommens bewirken (Homburg, 2005a, 308). Hierzu müsste jedoch auch in Doppelbesteuerungsabkommen auf die Verwendung der Anrechnungsmethode übergegangen werden.

#### **4.2.7 Gewerbesteuer**

Die Gewerbesteuer ist nicht nur eine deutsche Spezialität; zudem ist sie aus diversen ökonomischen Gründen abzulehnen. Die Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2013b, 247 f.) empfindet den aus ihr resultierenden Steuerwettbewerb innerhalb des Landes zwar als positiv, sie erzeugt jedoch eine höhere Belastung und eine große Komplexität. Die Abschaffung der Gewerbesteuer ist somit ein zentrales Vereinfachungselement der Reform (Eilfort und Lang, 2013, 69). Stellvertretend für viele erhält dieser Punkt von Homburg (2005a, 2384) uneingeschränkte Zustimmung. Herzig (2006, 155) ist zudem der Ansicht, dass die Abschaffung der Gewerbesteuer erst eine richtige Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland ermöglicht. Problematisch an der Gewerbesteuer ist laut der Kommission (Lang, 2013e, 459) ihre Konjunkturanfälligkeit, die Mindest- bzw. Substanzbesteuerung, sowie dass sie eine reine Kapitalgesellschaftsteuer darstellt. Letzteres gilt insofern, als dass bei Personengesellschaften eine beschränkte Anrechnung auf die Einkommensteuerschuld möglich ist (§ 35 EStG). Die Hinzurechnungen innerhalb der Gewerbesteuer verstoßen strikt gegen das Produktionseffizienztheorem (Homburg, 2007b, 599) und können insbesondere im Verlustfall krisenverschärfend wirken (Spengel und Zinn, 2012, 43). Die Gewerbesteuer stellt zudem einen Wettbewerbsnachteil für deutsche Unternehmen dar, da sie Exporte belastet, Importe jedoch nicht betrifft (Mössner, 2013, 421).

Damit schließen die Darstellungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung seitens der Kommission. Da jedoch weitere kommunale Steuern vorgesehen sind, die sowohl die Einkommens- als auch die Unternehmensbesteuerung ergänzen, ist die Betrachtung des Gesamtkomplexes noch nicht beendet. Diesen Steuern widmet sich das nächste Kapitel.

### 4.3 Kommunalsteuern

Die Kommunalfinanzierung nimmt, auf Grund der Zusammensetzung der Kommission, innerhalb des Reformvorschlags einen wesentlichen Platz ein. Gemäß der Kommission (Mössner, 2013, 423) ist es wichtig, dass die Kommunalfinanzierung auf stetigen Steuerquellen beruht und keine allzu große Gewinnabhängigkeit gegeben ist. Die kommunale Selbstverwaltung bedarf einer aufgabenadäquaten und autonomen Finanzausstattung (Jachmann, 2013, 441). Hierfür schlägt die Kommission ein Vier-Säulen-Modell vor, das aus der kommunalen Unternehmensteuer, der Bürgersteuer, einem Anteil am Lohnsteueraufkommen und einer weiterentwickelten Grundsteuer besteht (Mössner, 2013, 426 ff.).

Als Rechtfertigung für die Erhebung kommunaler Steuern dient zumeist das Äquivalenzprinzip (Mössner, 2013, 418). Gewinnsteuern als Grundlage der Kommunalfinanzierung sind unter dieser Perspektive fragwürdig, da die Nutzung der lokalen öffentlichen Güter typischerweise nicht in Abhängigkeit des Gewinns erfolgt (Höller, 2010, 230 f.). Adäquat angewandt müsste das Äquivalenzprinzip eine gleichmäßige Belastung der Nutzer fordern. Diese ließe sich nur bei betragsmäßig gleicher Belastung erreichen und nicht bei proportionalen Steuertarifen. Neumark (1970, 43) ist hingegen sogar der Ansicht, dass der Äquivalenzgedanke bei der Besteuerung per se unsinnig ist, da keine Gegenleistung für die Steuerzahlung eingeplant ist. Dies stimmt zwar in Bezug auf die einzelne Steuerzahlung, in der Globalbetrachtung bzw. auf kommunaler Ebene in der lokalen Betrachtung wird eine irgendwie geartete Gegenleistung für das gesamte Steueraufkommen dennoch gegeben sein.

Ein Vorteil spezieller kommunaler Steuern ist, dass die Merklichkeit der Besteuerung durch die lokale Ebene hierdurch erhöht wird. Dies stärkt das Bewusstsein in der Bevölkerung und das Verantwortungsgefühl seitens der politischen Entscheider (Neumark, 1970, 39). Die Gefahr bei einem tatsächlichen Bewusstsein über die Belastung ist jedoch auf kommunaler wie auf nationaler Ebene, dass die Ausbeutung einer Minderheit zugunsten der Mehrheit erfolgt (Homburg, 2005b, 2384).

In diesem Rahmen kommt der Säule des Lohnsteueranteils primär die Rolle der Verstetigung der kommunalen Einnahmen zu (Mössner, 2013, 426 f.). Das Lohnsteueraufkommen fließt derjenigen Kommune zu, in der der jeweilige Arbeitnehmer beschäftigt ist (Mössner, 2013, 431). Hierdurch soll ein kommunaler Anreiz zur Ansiedlung von Unternehmen gesetzt werden. Die Lohnsumme eignet sich als Stabilisierungselement weit mehr als frühere Versuche wie das Gewerbekapital (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 43). Verstetigung der kommunalen Einnahmen bedeutet jedoch zugleich, dass die Belastung durch konjunkturelle Schwankungen vom Steuergläubiger auf den Steuerzahler übertragen wird (van Suntum und Schultewolter, 2018, 354). Die Lohnsummensteuer vermeidet in dieser Hinsicht zumindest potentielle Substanzbesteuerungen.

Die nächste Säule stellt die kommunale Unternehmensteuer dar. Diese ist von der Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 95) als Ergänzung zur Allgemeinen Unternehmensteuer, nicht aber als

reiner Zuschlag auf diese ausgestaltet worden. Beiden Steuern liegt jedoch eine identische Bemessungsgrundlage zugrunde (Mössner, 2013, 426), was neben der Einheit des Steuersubjekts den zentralen Beitrag zur Vereinfachung darstellen soll (Hey, 2013b, 231 f.). Im Gegensatz zur Gewerbesteuer sind auch Freiberufler oder Landwirte in die kommunale Unternehmensteuer einbezogen. Die kommunale Unternehmensteuer soll insofern einen Ausgleich der Belastung zwischen Arbeitnehmern und sonstigen Personen bei der kommunalen Finanzierung herbeiführen.

Dritte Säule der Kommunalfinanzierung ist im Kommissionsvorschlag die Bürgersteuer. Sie ist als paralleles Addendum zur Einkommensteuer gedacht. Sowohl die Bürgersteuer wie auch die kommunale Unternehmensteuer werden dabei mit einem Hebesatzrecht der Gemeinden ausgestattet (Mössner, 2013, 426 f.). Mittels des Hebesatzes soll die demokratische Anteilnahme an der Besteuerung erhöht werden (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 42). Anders als die bisherige kommunale Zuweisung aus der Einkommensteuer soll die Bürgersteuer das Bewusstsein bei den Steuerpflichtigen stärken (Mössner, 2013, 432).

Statt eines Zuschlags auf die Einkommensteuer soll auch die Bürgersteuer als eigene parallele Steuer ausgestaltet sein. Hierdurch soll einerseits das Prinzip der gleichen Kosten für die Inanspruchnahme kommunaler Leistungen umgesetzt werden und andererseits soll die proportionale Ausgestaltung ärmere Gemeinden im Verhältnis zu reicheren Gemeinden besserstellen (Mössner, 2013, 433 f.). Proportionale vier Prozentpunkte der Einkommensteuerschuld gehen an die Gemeinden bei paralleler Senkung des Einkommensteuertarifs. Eine Ausgestaltung als Zuschlag in Form von Prozentpunkten der Bemessungsgrundlage und nicht in Prozent der Einkommensteuerschuld würde wohl das gleiche Ergebnis erbringen.

Ausländische Einkünfte sollen (zumindest teilweise) in einem relativ komplizierten Verfahren auf die Bürgersteuer und die Einkommensteuer angerechnet werden (Mössner, 2013, 438). Bezüglich der anonymen Abgeltungsteuer jedoch scheitert das System endgültig, da hier nur eine Verteilung mittels eines Globalschlüssels möglich ist (Mössner, 2013, 438). Insgesamt betrachtet die Kommission selbst (Mössner, 2013, 437 f.) die Einführung der Bürgersteuer als relativ kompliziert, technische Unterstützung als zwingend notwendig und sieht die Gefahr zusätzlichen Aufwands in Streitfällen. All diese Aspekte lassen es umso fragwürdiger erscheinen, warum zu separaten Steuern an Stelle von Zuschlägen gegriffen wird. Homburg (2002b, 566 ff.) befürwortet beispielsweise Kommunalzuschläge zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und stuft diese als administrativ sehr vorteilhaft ein.

Da die kommunale Unternehmensteuer der Betriebsstättengemeinde und die Bürgersteuer der Wohnsitzgemeinde zufließt, können Verschiebungen zwischen beiden Steuern Einnahmeverchiebungen zwischen den Gemeinden auslösen (Fuest, 2006a, 44). Dies wäre im Fall der transparenten Entnahme möglich. Um intrakommunale Aufkommenseffekte zu vermeiden sieht die Kommission (Mössner, 2013, 429) daher vor, dass die transparente Entnahme die Bemessungsgrundlage der kommunalen Unternehmensteuer nicht mindern soll und dafür, sofern sie auf die transparente

Entnahme entfällt, bei den Gesellschaftern auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden kann. Diese Variante in Folge der transparenten Entnahme trägt wiederum nicht zur Rechtsformneutralität des Systems bei.

Insgesamt strebt die Kommission mit der Ausgestaltung einen Ausgleich der kommunalen Finanzierung zwischen Bürgern und Unternehmen an (Jachmann, 2013, 441 f.). Da auch die Unternehmensteuer im Ergebnis von Bürgern getragen wird, erscheint dies als sehr politisches Argument. Bezüglich der Gewerbesteuer sah die Kommission (Mössner, 2013, 420) zudem die Gefahr, dass die Hebesatzregelung zu einer Minderheitenausbeutung führen könnte. Für die Bürgersteuer und kommunale Unternehmensteuer wird daher eine Verknüpfung gefordert (Mössner, 2013, 425), um ähnliche Effekte zu vermeiden. Weder kommunale Unternehmensteuer noch Bürgersteuer sind jedoch als konkretes Gesetz ausgearbeitet, weshalb die Verknüpfungsforderung vage bleibt.

Die letzte Säule der Kommunalfinanzierung soll die Grundsteuer bilden. Deren Beschreibung erfolgt im folgenden Kapitel.

## 4.4 Grundsteuer

Ziel der Kommission bezüglich der Grundsteuer ist eine aufkommensneutrale Reform unter Beibehaltung der Hebesätze und einer realitätsnäheren Bewertung. Außerdem soll auf Dauer eine höhere Belastung des Faktors Boden erreicht werden (Eilfort und Lang, 2013, 109). Um dieses Ziel zu erreichen, wird kein eigener Reformvorschlag erarbeitet, sondern ein vorliegendes Konzept der Bundesländer Bayern und Rheinland-Pfalz übernommen (Mössner, 2013, 439). Das Konzept plant eine wertbezogene Berücksichtigung des Bodens unter Zuhilfenahme der Bodenrichtwerte sowie eine flächenbezogene Gebäudekomponente, wobei nach Art der Nutzung differenzierte Sätze je Quadratmeter anfallen sollen (Bayerischer Staatsminister der Finanzen und Minister der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz, 2004, 31 f.). Bodenrichtwerte als vorliegende Grundlage für eine Grundsteuer sind sehr geeignet, da sie vorhanden, aktuell und nicht streitanfällig sind (Homburg, 2005b, 2383).

In der deutschen Vorstellung dominiert die Vorstellung einer gemeinsamen Belastung von Boden und Gebäuden im Rahmen der Grundsteuer, wodurch die Suche nach einer geeigneten Bemessungsgrundlage erschwert wird (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2010, 3). Zudem wird oftmals eine zeitnahe Aktualisierungsmöglichkeit zu geringen Kosten als Kriterium an ein Reformmodell angelegt wird (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2010, 5). Auch politökonomisch erscheint eine Kombination von Boden- und Gebäudekomponente empfehlenswert, um die Ausbeutung einer Minderheit zu verhindern (Homburg, 2018, 171).

Eine reine Bodenwertsteuer hat demgegenüber Vorteile, da sie die Bautätigkeit stärker anregt (Löhr, 2017, 814). Hierin wird eine effizientere Nutzung der Fläche gesehen, die durch eine Gebäude-

steuer behindert wird (Löhr, 2016a, 1502). Van Suntum und Schultewolter (2018, 354) sind hingegen der Ansicht, dass ein erhöhter Flächenverbrauch aus Umweltperspektive negativ zu bewerten sei, weshalb ein eingeschränkter Flächenverbrauch wünschenswert wäre.

Bei der Grundsteuer interpretiert als Gemeindesteuer steht im Vordergrund, die Nutzer und nicht die Besitzer zu belasten. Insofern ist eine Überwälzbarkeit seitens des Besitzers erforderlich. Reine Bodenwertsteuern erfüllen diese grundsätzlich nicht (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2010, 2 f.). Einzig im Falle von Marktungleichgewichten ist eine Überwälzungsmöglichkeit gegeben (Homburg, 2018, 171).

Auch die Typisierung von Gebäudebewertungen geht mit Vor- und Nachteilen einher. Eine realitätsnahe Bewertung wird kaum erreicht. Tatsächliche realitätsnahe Bewertungen würden jedoch auch keine Verbesserung darstellen, da sie mit zu hohem Aufwand und Kosten einhergehen (Löhr, 2016b, 735). Die Ertrags- bzw. Sachwertermittlung bei Gebäuden stößt in diesem Rahmen auf ähnliche Kritik (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2010, 1). Gerade bei selbstgenutztem Wohneigentum ist jede Bewertung schwierig, weshalb es gilt Genauigkeit gegen Erhebungskosten abzuwägen (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2010, 4). Zusätzliche Marktanpassungsfaktoren oder ähnliches führen über diese Probleme hinaus nicht nur zu Ungleichbehandlungen (Löhr, 2016a, 1500), sondern verschärfen wiederum das politökonomische Problem.

Durch hinreichende Tradition und Gewöhnung der Steuerpflichtigen wird die Grundsteuer von Lang (2016, 113) als wertvoll erachtet. Einzig die Reformbedürftigkeit wird anerkannt. Die aktuelle Grundsteuer führt zu gravierenden Bewertungsdifferenzen innerhalb der Gemeinden. Intern verschiedene Wertentwicklungen innerhalb einer Gemeinde führen zu Ungerechtigkeiten (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2010, 1). Dass Deutschland eins von nur wenigen EU-Ländern ist, die keine Wertaktualisierung bei der Grundsteuer vornehmen, wie Claus et al. (2016, 13) es darstellen, kann nach der Betrachtung Großbritanniens zwar nicht negiert werden, es verbleiben jedoch Zweifel, ob es nicht eher ein allgemeiner Trend ist. Die empfundene Reformbedürftigkeit wirft die Frage auf, ob eine Umstellung wirklich eine Verbesserung erzeugen würde. Die existente grundsteuerliche Behandlung dürfte in den Wert der jeweiligen Grundstücke eingeflossen sein. Eine Umstellung erzeugt bezüglich des Bodenanteils nur *windfall gains* oder *losses* nicht jedoch dauerhaft andere Belastungen der Besitzer.

Ein weiterer Aspekt ist die Frage, welcher Rechtfertigungsgrund für die Grundsteuer herangezogen wird. Sowohl Äquivalenz- als auch Leistungsfähigkeitsprinzip scheitern als Rechtfertigung (Homburg, 2018, 170). Insbesondere die Ausgestaltung der Grundsteuer als Objektsteuer verbietet jeglichen Bezug zur Leistungsfähigkeit. Die Grundsteuer als Teil-Vermögensteuer erscheint Tipke (2012, 1841) sogar steuerrechtlich unzulässig. Ist ein stärkerer Leistungsfähigkeitsbezug gewünscht,

böte sich ein Ersatz der Grundsteuer durch einen Einkommensteuerzuschlag an. Dieser würde gemäß van Suntum und Schultewolter (2018, 355 f.) die potentielle Substanzbesteuerung sowie den konfiskatorischen Missbrauch mittels steigender Hebesätze der Grundsteuer massiv erschweren.

Hiermit schließen die Betrachtungen zum Reformvorschlag der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft. Da keine weiteren Steuerarten in den Reformvorschlag aufgenommen wurden, beschränkt sich die folgende Gegenüberstellung, sofern sie sich auf konkrete Normen bezieht, auf diese Steuerarten.

## 5 Gegenüberstellung

In diesem Kapitel soll ein bewertender Vergleich der beiden zuvor dargestellten Steuerreformvorschläge erfolgen. Ein solcher Vergleich gestaltet sich als schwierig, da sich die Vorschläge des Mirrlees Review und der Stiftung Marktwirtschaft bezüglich ihrer Ziele, Methoden, Adressaten und in hohem Maße auch bei der Zusammensetzung der Autoren unterscheiden. Dementsprechend stark weichen die Reformvorschläge voneinander ab.

In Folge dessen erfolgt der Vergleich in diesem Kapitel auf zwei verschiedenen Ebenen. Einerseits werden die konkreten Reformvorschläge bezüglich einzelner Steuern bzw. Elementen einzelner Steuern verglichen, sofern dies überhaupt möglich ist. Andererseits wird die grundsätzliche Methodik der beiden Steuerreformvorschläge gegenübergestellt.

### 5.1 Konkrete Regelungen

Der Vergleich der konkreten Regelungen beschränkt sich auf diejenigen Steuern, die von beiden Reformvorschlägen einbezogen wurden. Im Wesentlichen sind dies die Einkommen- und die Unternehmensteuer, aber auch die Besteuerung von Boden und Gebäuden wird berücksichtigt. Beide Reformvorschläge machen sehr unterschiedliche Vorschläge bezüglich dieser Steuerarten. Im Rahmen eines Vergleichs der Regelungen gilt es zweierlei zu unterscheiden. Einerseits wird geprüft, inwiefern die Regelungen den übergeordneten Zielen des jeweiligen Reformvorschlags genügen, andererseits erfolgt eine Einschätzung, welche Regelungen aus gesellschaftlicher Perspektive wünschenswerter erscheinen.

Bevor eine Bewertung hinsichtlich der eigenen Ziele erfolgt, werden die jeweiligen Ziele der Reformvorschläge kurz in Erinnerung gerufen. Der Mirrlees Review setzt sich selbst das Ziel der Effizienzsteigerung bei prinzipieller Verteilungsgleichheit und administrativer Vereinfachung des Systems (Mirrlees et al., 2012, 656). Zielsetzung der Kommission (Eilfort und Lang, 2013, 52) ist demgegenüber ein einfacheres, sozialeres und transparenteres Ertragsteuersystem zu schaffen, welches dadurch gerechter für alle und zugleich international wettbewerbsfähig sein soll.

Beide Vorschläge verfolgen das Ziel der Vereinfachung. Ebenso werden in beiden Vorschlägen Verteilungsziele verfolgt, wobei die Schwerpunktsetzung nicht identisch ist. Effizienzsteigerung als ausdrückliches Ziel ist dem Mirrlees Review vorbehalten. Der Kommissionsvorschlag gibt hingegen die internationale Wettbewerbsfähigkeit als Ziel an.

Im Hinblick auf die Bewertung aus einer gesellschaftlichen Perspektive gestaltet sich die Definition eines Maßstabs als notwendig, aber ausgesprochen schwierig. Ausdrücklich nicht erfolgen soll eine Bewertung gemäß eines bestimmten modellhaften Maßstabs, wie beispielsweise des Utilitarismus nach Bentham. Stattdessen sollen neben ökonomischen Zielen wie Effizienz und Umverteilung die juristische Betrachtung, beispielsweise in Form einer steuerlichen Gleichbehandlung, sowie die ad-

ministrative Umsetzbarkeit berücksichtigt werden. Der gesellschaftliche Mehrwert eines Steuersystems erschöpft sich nämlich nicht in der theoretischen Optimalität eines bestimmten Grenzsteuersatzverlaufs, sondern besteht aus einem Zusammenspiel diverser Faktoren. (Musgrave, 1999, 31 f.). Effizienz, Gerechtigkeit oder Neutralität mögen zwar nur unterschiedliche Begriffe verschiedener Wissenschaften für die Verfolgung einer gleichmäßigen Besteuerung sein (Homburg, 2017, 8), werden diese Ziele jedoch einzeln verabsolutiert, lassen sich die resultierenden Ergebnisse nicht mehr mit den jeweils anderen Zielen in Einklang bringen. Eine gesellschaftliche Perspektive verlangt aber, dass sämtliche Aspekte Berücksichtigung finden.

### 5.1.1 Einkommensteuer

In beiden Reformvorschlägen nehmen die Betrachtungen zur Einkommensteuer einen großen Platz ein. Die Einkommensteuer als eine der fiskalisch bedeutsamsten Steuern mit einem umfassenden Regelungsbedarf rechtfertigt diese Behandlung sicherlich. Ergebnis beider Betrachtungen sind teilweise sehr ähnliche Regelungen bzw. Zielsetzungen, in anderen Bereichen aber auch sehr unterschiedliche Maßnahmen.

Im grundsätzlichen Ansatz besteht zunächst Einigkeit. Sowohl der Review, als auch der Kommissionsvorschlag streben nach eigener Aussage eine möglichst breite Bemessungsgrundlage an (s. Kapitel 3.1.1 und 4.1.1). Im Review erfolgt dies, da Effizienz- und Kostenerwägungen dafürsprechen, bei der Kommission sind die Argumente hingegen Verwaltungsaspekte und Gleichbehandlungserwägungen. Dies stellt ein Beispiel dafür dar, dass völlig unterschiedliche Begrifflichkeiten zu gleichen Handlungsansätzen führen.

Im Anschluss an diese grundsätzliche Einigkeit gehen die Ideen auseinander. Der Review unternimmt große Bemühungen, um die Vor- und Nachteile von speziellen Abweichungen einer möglichst breiten Bemessungsgrundlage darzulegen, kommt im Ergebnis aber zu dem Entschluss, dass als einziges Beispiel einer potentiell wünschenswerten Abweichung eine steuerliche Begünstigung von Ausgaben für Kinderbetreuung übrig bleibt, wobei selbst diese nicht empfohlen wird (s. Kapitel 3.1.1.1). Der Kommissionsvorschlag sieht hingegen, entgegen dem Grundprinzip, einen Bedarf für einen nummerierten Ausnahmeparagraph und weitere Ausnahmen. Diese in Kapitel 4.1.1.2 aufgeführten Steuerfreiheiten sind keineswegs aus wissenschaftlichen Gründen selbstevident, sondern typische Ergebnisse einer Interessenpolitik. Ein Arbeitnehmerpauschbetrag, Pendlerpauschalen, Stipendienbefreiung oder die Steuerfreiheit von Prämien aus Kundenbindungsprogrammen stellen sicherlich keine Vereinfachungsregelungen dar, sondern durchbrechen das Prinzip einer gleichmäßigen Besteuerung. Aus ökonomischer Sicht ist dies weder effizient, noch folgt es dem eigenen Anspruch nach höherer Transparenz oder gesteigerter Gerechtigkeit für alle.

Wird die Besteuerung von Kapitaleinkommen hinzugezogen, unterscheidet sich die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage beider Reformvorschläge ebenfalls deutlich. Die vermeintlich rigorose Umsetzung einer maximal breiten Bemessungsgrundlage im Review wird bei Kapitaleinkommen

durchbrochen. Mittels der RRA (s. Kapitel 3.1.2.2) wird nach Intention des Reviews die Normalverzinsung sämtlicher Kapitalanlagen aus der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer herausgenommen. Die tatsächlichen Vorschläge bezüglich der drei unterschiedlichen Anlageklassen (s. Kapitel 3.1.2.2) bedeuten sogar, dass für gewisse Bereiche sämtliche Zinserträge nicht besteuert werden.

In Bezug auf die Normalzinsbefreiung wird dies seitens des Reviews zwar nur als Konsumverschiebung und nicht als Einkommen interpretiert. Diese strikt theoretische Betrachtung kann dem juristischen Gleichbehandlungsgebot jedoch keineswegs genügen und auch aus ökonomischer Perspektive ist sie fraglich. Gemäß Schreiber et al. (2018, 250) kann sich das Ziel der Gleichbelastung in der Einkommensteuer zwar sowohl am jährlichen Einkommen als auch am überperiodischen Konsum orientieren, wobei beides valide Werturteile der steuerlichen Gerechtigkeit darstellen würde. Das Gerechtigkeitsempfinden seitens der Besteuernten dürfte sich jedoch bezüglich der beiden von Schreiber et al. aufgeführten Varianten stark unterscheiden und auch die Inzidenz einer synthetischen Einkommensteuer und einer Konsumsteuer sind verschieden.

Die Neutralitätseigenschaften einer Konsumorientierung mögen zwar potentiell in der Lage sein, den gesamtwirtschaftlichen Output zu vergrößern, die damit einhergehenden Verteilungswirkungen sind jedoch drastisch. Reine (Normal-)Zinseinkommensbezieher werden von der Finanzierung des Gemeinwesens komplett ausgenommen, wohingegen die sonstigen Einkommensbezieher einen entsprechend größeren Anteil an der Staatsfinanzierung aufbringen müssen. Ob sich dies durch eine Vergrößerung des Outputs und damit einhergehende Lohnsteigerungen oder ähnliches in absoluten Zahlen für die meisten lohnt, ist schwer abzuschätzen. Die relative Position der Steuerzahler wird jedenfalls massiv beeinträchtigt. In einer auf die Anfangsausstattung zielenden Betrachtung stellt Homburg (2015, 171 f.) zudem fest, dass Arbeit die Umwandlung von nutzenstiftender Freizeit in Einkommen darstellt, die keine Zunahme der Leistungsfähigkeit mit sich bringt, aber dennoch voll besteuert wird. Das Sparen stellt eine Umwandlung von Gegenwarts- in Zukunftskonsum dar, welches ebenfalls keine Änderung der Leistungsfähigkeit bewirkt. Auch diese sollte dann mit Kapitaleinkommensteuer belastet werden. Die in diesem Rahmen geäußerte Doppelbelastung bei Kapitaleinkommen ist in dieser Interpretation nicht ersichtlich.

Einschränkungen der Neutralitätseigenschaften einer Normalzinsbefreiung wurden bereits besprochen (s. Kapitel 3.1.2.2.3). Unabhängig davon kann diese Normalzinsbefreiung auch die selbst gesetzten Ansprüche des Reviews nicht einhalten. Eine prinzipielle Verteilungsgleichheit beim Übergang von der vollen Kapitalbesteuerung zur Normalzinsbefreiung wäre wohl ausschließlich bei einer angenommenen Normalverzinsung von 0 % gegeben. Auch gewünschte administrative Vereinfachungen, die bereits auf der modellhaften Ebene des Vorschlags kritisch zu bewerten sind, würden bei einer in Gesetzesform gegossenen Ausgestaltung mutmaßlich ins Gegenteil verkehrt werden. Darüber hinaus dürfte die detaillierte Regelung aller Probleme (s. Kapitel 3.1.2.2) einer Normalzinsbefreiung ein verwaltungstechnischer Albtraum sein.

Selbst eine Effizienzsteigerung ist zweifelhaft. Werden von den Autoren des Reviews die Neutralitätseigenschaften einer Normalzinsbefreiung auch noch so sehr gelobt (s. Kapitel 3.1.2.2.3), so führt all dies selbst unter idealen Umständen nur zu einer Konsumeffizienz. Steuern auf Ersparnisse mindern gemäß Homburg (2007b, 610) nämlich anders als Steuern auf Investitionen nicht die Produktionseffizienz, sondern verzerren nur Konsumgüterpreise. Solange ein steuerfinanziertes Gemeinwesen existieren soll, ist die Erhebung verzerrender Steuern jedoch unumgänglich und die Sparentscheidung sollte daher nicht verzerrungsfrei, sondern optimal verzerrt sein (Homburg, 2015, 242).

Der Abgeltungsteuervorschlag der Kommission (s. Kapitel 4.1.2.1) schafft es ebenfalls nicht, eine gleichmäßige Besteuerung aller Einkommensarten umzusetzen. Anders als beim Review wird aber zumindest nicht ein substantieller Bestandteil der bisherigen Einkommensteuerbasis aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen. In Systemen, die keine Inflation berücksichtigen, wird ein verminderter Kapitaleinkommensteuersatz als Rechtfertigung für die besondere Inflationsanfälligkeit von Zinseinkommen benutzt. Die Abgeltungsteuer würde so interpretiert einer Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips entsprechen (Deutsches Steuerzahlerinstitut, 2017, 3). Gleichzeitig erzeugt eine Schedulensteuer im Unterschied zur synthetischen Einkommensteuer zusätzliche sektorale Ineffizienzen (Homburg, 1997a, 109). Darüber hinaus werden Einkünfte aus Zukunftssicherung im Kommissionsvorschlag nicht nur der Abgeltungsteuer unterzogen, sie sind zudem komplett nachgelagert besteuert. In diesem Bereich findet also auch im Kommissionsentwurf die Zinsbereinigung Einzug ins Steuersystem. Die administrativen Nachteile einer auf die Normalverzinsung beschränkten Freistellung werden jedoch vermieden.

Aus Effizienzperspektive bedeuten beide Methoden zur Kapitaleinkommensbesteuerung eine gezielte Bevorzugung bestimmter Einkommen, die mit dem marktwirtschaftlichen Prinzip nicht vereinbar ist und Ineffizienzen erzeugt (Homburg, 1996, 530). Das Ziel des Reviews, die Sparentscheidung nicht zu verzerren, führt in der gewählten Ausgestaltung zu Verzerrungen bei der Entscheidung über die Einkommenserzielung (Krause-Junk, 2008, 2). Im Sinne des Gleichbehandlungsgebots schneiden ebenfalls beide Varianten eher schlecht ab, aus verwaltungstechnischen Gründen wäre jedoch eine Abgeltungsteuer einer RRA vermutlich vorzuziehen. Effizienz, Steuergerechtigkeit und Einfachheit der Besteuerung werden harmonisch durch eine gleichmäßige Belastung aller Einkommensarten gefördert (Homburg, 1996, 530). Diese Einsicht wird von beiden Reformvorschlägen anscheinend nicht hinreichend hoch gewichtet.

Veräußerungsgewinne als Teilmenge der Kapitaleinkünfte, die in vielen Steuersystemen eine Sonderbehandlung erfahren, sollen gemäß beider Vorschläge systematisch in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden (s. Kapitel 3.1.2.2 und 4.1.2.2). Im Sinne der jeweiligen Regelungen gelingt dies auch in beiden Fällen und ist grundsätzlich positiv zu bewerten. Gleichzeitig verfolgt der Kommissionsvorschlag eine dezidierte Inflationsberücksichtigung bezüglich der Veräußerungsgewinne (s. Kapitel 4.1.2.2). Diese Maßnahme könnte zwar die Gerechtigkeit für alle Steuerpflichtigen ver-

bessern, administrativ ist sie jedoch mehr als herausfordernd. Sie in separate, nicht aktiv ausgestaltete Inflationsverordnungen zu verlagern, dient hingegen weder der Einfachheit noch der Transparenz des Systems.

Bezüglich des Tarifs ist der Vergleich nur bedingt durchführbar, da beiden Reformvorschlägen konkrete Aussagen zu seiner Ausgestaltung weitgehend fehlen (s. Kapitel 3.1.3 und 4.1.3). Die Grundidee eines progressiven (Arbeits-)Einkommensteuertarifs wohnt beiden Reformvorschlägen inne. Die zugrundeliegenden Steuersysteme in beiden Ländern haben progressive Einkommensteuertarife und bei dem Ziel einer grundsätzlichen Verteilungsgleichheit bzw. zur Verfolgung sozialer Aspekte bietet sich die Beibehaltung dieses Systems an. Im Hinblick auf eine Vereinfachung des Steuersystems würde eine indirekte Progression oder ein linearer Tarifverlauf deutliche Vorteile gegenüber einem progressiven Tarif haben. Die resultierende Umverteilung scheint jedoch von beiden Reformvorschlägen nicht als hinreichend empfunden zu werden und insbesondere in Bezug auf die im Review gewünschten Anreizwirkungen (s. Kapitel 3.1.3.1 und 3.1.3.3) böten diese Varianten auch eine mangelnde Gestaltbarkeit.

Sofern bei der Tarifgestaltung Verteilungsfragen im Vordergrund stehen ist der Review mit seiner ganzheitlichen Betrachtung positiv hervorzuheben. Eine sinnvolle Verteilungsdebatte sollte gemäß Hey (2013a, 109) stets den gesamten staatlichen Einnahmen- und Ausgabenbereich abdecken. Der Einbezug von Sozialversicherungsbeiträgen und Transfers in die Betrachtungen (s. Kapitel 3.1.1.2 und 3.1.4) leistet hier einen wesentlichen Beitrag, der im Kommissionsvorschlag fehlt. Weite Teile der Bevölkerung sind von der Einkommensteuer nicht betroffen und die Erreichung eines sozialeren bzw. gerechteren Systems für alle kann bei einer ausschließlichen Betrachtung der Einkommensteuer nicht umfassend umgesetzt werden.

Innerhalb des Einkommensteuervorschlags der Kommission ist eine Bewertung über die Verteilungswirkungen jedoch ebenfalls kaum möglich. Die Tarifgestaltung wird als rein politische Aufgabe interpretiert, damit der eigentliche Fokus der Reformüberlegungen nicht durch eine Tarifdebatte überlagert wird (Lang, 2013a, 115 f.). Wie in Kapitel 4.1.1.1 beschrieben resultiert somit, bei angenommen gleichbleibendem Tarifverlauf, eine Umverteilung zwischen den ehemals Begünstigten des bisherigen Systems und den durch die neuen bzw. veränderten Ausnahmeverordnungen neu-erdingt Begünstigten. Wirkliche Umverteilungen sind beim Kommissionsvorschlag eher in Bezug auf die Unternehmensteuer zu erwarten, auf die später eingegangen wird. Verpasst wird die Möglichkeit, eine Integration des Solidaritätszuschlags in den Einkommensteuertarif zu fordern (Homburg, 2005b, 2386). Auch ohne spezifische Tarifempfehlung hätte sich diese Maßnahme in den Vorschlag einbauen lassen.

Der Review hingegen sieht in der Optimierung der Arbeitsanreize der Steuerpflichtigen eine seiner wichtigsten Aufgaben. Hierfür sind lokale Grenzsteuersätze das zentrale Werkzeug, weshalb auch eine breite Diskussion dazu erfolgt (s. Kapitel 3.1.3). Konkrete Vorschläge für einen Tarifverlauf

vermisst man jedoch fast vollständig. Von einem in rein statischer Betrachtung als aufkommensmaximierend identifizierten Spitzensteuersatz abgesehen, trifft der Review keine einzige konkrete Aussage zu den Steuersätzen. Die Interaktionen der WTCs und des Transfersystems mit den tariflichen Steuersätzen werden breit dargelegt und verschiedene Optimierungsvarianten vorgestellt. Es erfolgt eine ausgiebige Diskussion über *tagging*, ohne dass es konkret zur Anwendung empfohlen wird. Grundlage all dieser Betrachtungen sind vermeintliche Effizienzgewinne, die aus verringerter Verzerrung der Arbeitsanreize resultieren sollen. Nimmt man Verteilungsziele bzw. Gleichbehandlungsaspekte oder den administrativen Bereich hinzu, ist es vermutlich von Vorteil, dass sich einige dieser Ideen nicht materialisieren.

Die Zusammenlegung verschiedener Transfers könnte administrativ eine wesentliche Vereinfachung bewirken (s. Kapitel 3.1.4). Berücksichtigt man die Berichte über Schwierigkeiten der Empfänger bei der Wahrnehmung der Transfers, wäre eine Zusammenlegung mutmaßlich sogar in der Lage, gewünschte Unterstützung besser umzusetzen. *Tagging* Maßnahmen oder die gezielte Steuerung von Arbeitsanreizen mittels des Tarifs sind aus verwaltungstechnischer Perspektive hingegen eher beängstigend. Ihre postulierten positiven Wirkungen basieren zudem auf einer Fülle von Annahmen (s. Kapitel 3.1.3.3), die keineswegs unstrittig sind. Auf Basis solcher Grundlagen extensive Manipulationen am Einkommensteuertarif vorzunehmen, erscheint nicht ratsam. Da die Normalzinsfreistellung eindeutig die Bemessungsgrundlage schmälert und auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung Einnahmeausfälle zu erwarten sind, stellt sich jedoch die Frage, wie die vorgeblich zu erzielende Aufkommensneutralität des Reviews erreicht werden soll. Die genannten Maßnahmen der Gegenfinanzierung im Bereich von Umweltsteuern (s. Kapitel 3.4.3) oder ähnlichem sind im Verhältnis marginal und in der Diskussion zur Einkommensteuer vermisst man jeglichen nennenswerten Beitrag zur Gegenfinanzierung.

Ein letzter Punkt aus der Einkommensteuer ist die Familienbesteuerung. Im Review wird dieses Thema kaum aufgegriffen (s. Kapitel 3.1.5), da das bestehende Individualprinzip als optimale Lösung gesehen wird. Im Gegensatz zur ganzheitlichen Betrachtung bezüglich der Transfers und Sozialversicherungsbeiträge in Kombination mit dem Einkommensteuertarif unterbleibt in Bezug auf die Familienbesteuerung jedoch die ganzheitliche Betrachtung. Aus einer Gleichbehandlungsperspektive ist die korrekte Behandlung von Familien im Steuer- und Transfersystem stets abhängig von den unterstellten Werturteilen. Eine entgegengesetzte Behandlung zwischen beiden Systemen, dergestalt, dass die fiskalische Wirkung minimiert wird, ist jedoch in jedem Fall unangemessen. Der Kommissionsvorschlag versucht hingegen (mutmaßlich aus politischen Gründen) vorzugeben, dass eine Umstellung vom bisherigen Splittingsystem auf eine Individualbesteuerung erfolgen würde (s. Kapitel 4.1.5). Tatsächlich wird das Splittingverfahren jedoch erweitert. Auch dies hat eindeutige Verteilungswirkungen, zumindest steht es aber in Kongruenz mit der geltenden Haushaltsbetrachtung im Transfersystem.

## 5.1.2 Unternehmensteuer

Die Besteuerung von Unternehmen nimmt wesentliche Teile beider Reformvorschläge ein. Wie bereits aufgezeigt wurde (s. Kapitel 3.2.1), erfüllt eine separate Unternehmensteuer primär einen Stellvertreterzweck. Neben der politökonomischen Attraktivität der steuerlichen Belastung anonymer Unternehmen besteht zugleich ein zumindest weithin so empfundener Wettbewerb um mobiles Kapital, woraus konkurrierende Empfehlungen folgen.

Der Kommissionsvorschlag nimmt die Steigerung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit direkt in seinen Zielkatalog auf (s. Kapitel 2.2). Im Review wird dies zwar nicht so genannt, die Zielrichtung ist dennoch unverkennbar auch gegeben (s. Kapitel 3.2.4.1.3). Die Unternehmensteuer in Form der ACE beinhaltet ebenso wie die RRA als zentralen Punkt die Freistellung der Normalverzinsung des in Unternehmen eingesetzten Kapitals. Begründet wird dies mit Effizienzargumenten, die aus der Finanzierungs- und Investitionsneutralität der modellhaften Umsetzung entspringen. Wie in Kapitel 3.2.4.2 geschildert, sind viele der theoretischen Eigenschaften einer ACE im Rahmen einer tatsächlichen Umsetzung schwer zu erreichen. Wesentliche Effizienzvorteile basieren zudem auf dem zwar verzerrungsfreien, jedoch keineswegs unproblematischen steuerlichen Zugriff auf investiertes Altkapital. Auch in puncto Einfachheit kann eine ACE ausschließlich im Modell überzeugen, die Vielzahl administrativer Schwierigkeiten im nationalen wie internationalen Rahmen (s. Kapitel 3.2.4.4) würden eines immensen Regelungsaufwands bedürfen.

Zum Tarif auf die Überverzinsung wird zwar keine konkrete Stellung genommen, eine über der Arbeitseinkommensteuer liegende Belastung wird aber abgelehnt (s. Kapitel 3.2.4.1). Auch in diesem Punkt ist die Annahme einer prinzipiellen Verteilungsgleichheit des Vorschlags illusorisch. Würde die ACE aufkommensneutral umgestellt, käme es innerhalb der Gruppe der Kapitalbesitzer zu einer starken Umverteilung. Wird stattdessen das Gesamtaufkommen der Unternehmensteuer gesenkt, wird andere verzerrende Gegenfinanzierung notwendig. Eine Aussage, an welcher Stelle sie sich diese vorstellen, bleiben die Autoren des Reviews schuldig. Vorteile aus einer geringeren Verzerrung im Unternehmensbereich würden die Produktions- und nicht nur die Konsumeffizienz steigern, ihre uneingeschränkte Vorteilhaftigkeit ist jedoch keineswegs gegeben. Aspekte wie Rechtsformneutralität bzw. die steuerliche Gleichbehandlung tauchen in den Überlegungen des Reviews zur Unternehmensteuer so gut wie gar nicht auf (s. Kapitel 3.2.4.2.3).

Der Kommissionsvorschlag zur Unternehmensbesteuerung (s. Kapitel 4.2) verfolgt eine gänzlich andere Zielrichtung. Rechtsformneutralität und internationale Wettbewerbsfähigkeit sind die beiden dominierenden Ziele, wobei letztere im Wesentlichen über eine Tarifsenkung erreicht werden soll. Die kombinierte Belastung aus allgemeiner und kommunaler Unternehmensteuer soll gemäß der Kommission 25-30 % betragen, was im Verhältnis zum damaligen Steuerniveau einer Senkung um gut zehn Prozentpunkte entsprach. Maßnahmen auf Ebene der Bemessungsgrundlage oder administrativer Regelungen werden darüber hinaus zur Erreichung höherer Wettbewerbsfähigkeit nicht für notwendig erachtet.

Das Ziel der Rechtsformneutralität erhält demgegenüber deutlich mehr Aufmerksamkeit. Im Ergebnis stellt die „Allgemeine Unternehmensteuer“ wie bereits besprochen (s. Kapitel 4.2) grundsätzlich eine Betriebssteuer dar. Mit dem Betriebssteuerkonzept werden jedoch weite Teile der juristischen und administrativen Probleme auf eine schwieriger zu beobachtende Schnittstelle verlegt, als dies bei einer Körperschaftsteuer der Fall ist. Unter Hinzunahme der transparenten Entnahme und der sogenannten Kleinunternehmerregelung (s. Kapitel 4.2.2) wird versucht, die Rechtsformneutralität innerhalb des Unternehmensbereichs zu maximieren, wobei jedoch das Betriebssteuerkonzept weitgehend konterkariert wird. Dass all diese Maßnahmen das Steuersystem vereinfachen oder transparenter gestalten würden, ist unwahrscheinlich.

Die Abschaffung der Gewerbesteuer ist ein uneingeschränkt positiv zu bewertender Schritt, der sämtlichen eigenen Ansprüchen der Kommission und auch objektiven Zielen entspricht (s. Kapitel 4.2.7). Die Umformung der Körperschaftsteuer in eine Betriebssteuer, die dann mit extensiven Maßnahmen wieder in Frage gestellt wird, sowie die Schaffung einer separaten kommunalen Unternehmensteuer stellen die erreichten Vorteile der Gewerbesteuerabschaffung jedoch potentiell in Frage. Die Chance, mittels des Reformvorschlags auch an effizienzmindernde Regelungen wie die Zinsschranke oder die Mantelkaufregelung heranzugehen, wird seitens des Vorschlags verpasst.

Höhere internationale Wettbewerbsfähigkeit in der isolierten Betrachtung der Unternehmensteuer lässt sich durch schlichte Steuersatzsenkung bei Vermeidung weiterer nettoprinzipsdurchbrechender Bemessungsgrundlagenverbreiterungen sicherlich erreichen, eine wirkliche Verbesserung gegenüber dem bisherigen System ist jedoch sehr fraglich. Gerechtigkeit für alle versucht der Kommissionsvorschlag durch die maximale Rechtsformneutralität zu erreichen. Einfachere Regelungen resultieren hieraus nicht und die Gegenfinanzierung der allgemeinen Unternehmenssteuersenkung bleibt ungewiss. Eine größere Gerechtigkeit für alle oder ein sozialeres System kann insofern nicht erkannt werden.

Beide Reformvorschläge zur Besteuerung der Unternehmen enttäuschen. Sie erfüllen an vielen Stellen weder die selbst gesetzten Ziele, noch stellen sie auf einer konkreten Ebene eine Verbesserung für die Steuerpflichtigen oder die Steuergläubiger dar. Einzelne sinnvolle Verbesserungen werden durch Neuregelungen konterkariert und im Ergebnis möchte man als neutraler Beobachter vermutlich lieber bei den bekannten Übeln der bisherigen Systeme bleiben.

### **5.1.3 Besteuerung von Boden und Gebäuden**

Die Besteuerung von Boden und Gebäuden stellt die dritte Steuerart dar, die in beiden Reformvorschlägen behandelt wird. Im Review ist eine unterschiedliche Besteuerung in Abhängigkeit von der Nutzung der Immobilie vorgesehen (s. Kapitel 3.4.1). Bei unternehmerischer Nutzung soll eine reine Bodenwertsteuer zur Anwendung kommen, Gebäude hingegen nicht steuerlich belastet wer-

den. Für privat genutzte Immobilien wird eine *housing service tax* empfohlen, die als Bemessungsgrundlage den Konsumwert der Immobilie vorsieht und eine vergleichbare Besteuerung zur Mehrwertsteuer darstellen soll.

Im Verhältnis zu den existierenden steuerlichen Regelungen (s. Kapitel 3.4.1.1 und 3.4.1.2) wären diese Reformen sicherlich in der Lage eine administrative Vereinfachung zu erreichen. Die Verteilungswirkungen sind nicht abschätzbar, sicherlich aber nicht unerheblich. Bezüglich der Effizienz wurde bereits geschildert (s. Kapitel 3.4.1), dass eine reine Bodensteuer zwar theoretisch eine sehr effiziente Besteuerung ermöglicht, aus anderen Perspektiven jedoch auch Nachteile hat.

Der Kommissionsvorschlag sieht hingegen eine Überarbeitung der bestehenden Grundsteuer vor, die für alle Immobilien eine Bodenwert- mit einer Gebäudeflächensteuer verbindet (s. Kapitel 4.4). Gegenüber dem bisherigen System sind bei dieser Variante zumindest keine gravierenden administrativen Nachteile zu erwarten. Eine derartige Umstellung würde jedoch aus dem bisherigen System, welches bei nicht aktualisierten Einheitswerten einer Mengenbesteuerung von Boden und Gebäuden entspricht, ein Mischsystem machen. In einer langfristigen Betrachtung könnte die kombinierte Besteuerung von Boden und Gebäuden zu einer reinen Bodenwertsteuer mutieren, da die Mengensteuergestaltung des Gebäudeanteils auf Grund der bereits geschilderten Problematik im Zeitablauf degeneriert.

Die (in beiden Reformvorschlägen) vorgesehene Aktualisierung der Bewertungsgrundlagen (speziell des Bodens) führt zu einer gerechteren Besteuerung für die Zukunft, bedeutet jedoch im Moment der Umstellung starke Umverteilungen zwischen den Immobilienbesitzern. Beiden Reformvorschlägen ist gemein, dass sie den Anteil des mit der Grundbesteuerung erzielten Steueraufkommens tendenziell erhöhen wollen. Dass die Grundsteuer als historisches Relikt bei umfassender Besteuerung von Einkommen und Umsätzen ihre Daseinsberechtigung verloren hat (Graf, 2018, 670), geht dabei unter.

## 5.2 Methodik

In diesem Teil des Vergleichs sollen nicht mehr die konkreten Empfehlungen bzw. Regelungen der Reformvorschläge betrachtet werden, sondern die grundsätzliche Herangehensweise. Dass die Vorschläge sich teils substantiell unterscheiden, wurde im vorigen Kapitel dargelegt. Nun erfolgt die Untersuchung möglicher Ursachen dieser Unterschiede und eine Einschätzung welche grundsätzliche Herangehensweise geeigneter erscheint, Verbesserungen eines Steuersystems zu bewirken.

Eine ausführliche Darstellung der jeweiligen Herangehensweisen beider Reformvorschläge findet sich in Kapitel 2.1 und 2.2. Wesentliche Punkte hieraus sind die Zusammensetzung der Reformgruppe, die Methodik zur Erarbeitung der Vorschläge sowie die Zielrichtung des Vorschlags. Der Review stammt fast ausschließlich aus der Hand von Ökonomen, die auf Basis wissenschaftlicher Modelle (primär der Optimalsteuertheorie) und losgelöst von existenten Regelungen ein effizien-

teres Steuersystem erarbeiten wollten. Am Kommissionsentwurf waren hingegen neben Wissenschaftlern verschiedener Fachbereiche auch Verwaltungspraktiker, Politiker und andere Interessengruppen beteiligt, welche auf dem aktuellen System aufbauend versuchten, ein besseres Steuersystem zu entwerfen. In der Erarbeitung wurde auf verschiedenste Interessen Rücksicht genommen und die Umsetzbarkeit hatte sehr hohe Priorität.

### 5.2.1 Ein- vs. Mehrdimensionalität

Ein Steuersystem sollte auch andere Ziele als beispielsweise eine reine Maximierung der individuellen bzw. aggregierten sozialen Wohlfahrt verfolgen (Atkinson, 1997, 63), weshalb ein gesellschaftlich optimales Steuersystem üblicherweise auf inhaltlichen Kompromissen beruht (Feldstein, 1976, 86). Die Autoren des Reviews (Mirrlees et al., 2011a, 21) sehen die Ergebnisse von Optimierungsmodellen hingegen als wesentlichen Maßstab bei der Bewertung ihrer Ideen. Dass diese Ergebnisse auf zumeist endogenen Parametern beruhen, findet wenig Berücksichtigung. Auch die Tatsache, dass Modelle in ihrer Aussagekraft ausschließlich auf die implementierten Dimensionen beschränkt sind, beeinflusst die Empfehlungen nicht. So mag beispielsweise die verzerrungsfreie Besteuerung von Bodeneinkommen zwar keine Zusatzlasten auslösen, sie entfaltet jedoch starke distributive Wirkungen und löst große politökonomische Anreize aus. An anderer Stelle stehen sehr wohlwollend diskutierte Vorschläge zu *tagging* Maßnahmen, die zwar im Modell reizvoll wirken, jedoch verwaltungstechnisch immensen Zusatzaufwand verlangen und beispielsweise aus einer Gleichbehandlungsperspektive unvorstellbar erscheinen.

Der Stiftungsentwurf begegnet diesen Problemen durch eine breite Aufstellung. Wissenschaft, Verwaltung, Politik und Praxis waren gemeinsam beteiligt (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 11). Hierdurch können Verwaltungs- und Befolgungseffekte besser eingeschätzt werden (Evans, 2010, 85). Reine Verwaltungsvorschläge berücksichtigen die konkrete Situation der Steuerpflichtigen weitaus stärker, es mangelt ihnen jedoch am Blick fürs ganze Steuersystem (Wales, 2010, 1305). Vorschläge reiner Gruppen von Theoretikern könnten leicht in entgegengesetzte Probleme geraten. Ein in einer großen Gruppe erarbeiteter Vorschlag kann hingegen die Pluralität der Gesellschaft besser widerspiegeln (Tipke, 2006, 167). Und auch bezüglich des „Erfolgs“ eines Reformvorschlags – im Sinne einer Umsetzung der empfohlenen Maßnahmen – liegt die Einschätzung nahe, dass ein stärkerer Einbezug gerade der politischen Realität die Umsetzungsquote verbessern kann (Creedy, 2011, 363).

Die Radikalität der Vorschläge, wie sie aus einer Konstellation des Reviews resultieren, ist ein schlechter Ratgeber in einem Bereich, wo pragmatisches Augenmaß gefordert ist (Wagner, 2014, 1140). Das Ergebnis ist zudem durch die Auswahl der Theorie bereits weitestgehend prädeterminiert, eine Akzeptanz der Ergebnisse jedoch auch nur möglich, sofern die zugrundeliegende Theorie als einziger Maßstab akzeptiert wird. Der sehr eindimensionale Ansatz des Reviews ist insofern zwar in der Lage aus einer internen Sicht valide Ergebnisse zu produzieren, die an den eigenen Zielen

gemessen auch sehr vorteilhaft sind, für gesellschaftlich zustimmungsfähige Entwürfe eignet er sich jedoch nicht.

### 5.2.2 Abstrakt vs. konkret

Existente, lange gewachsene Steuersysteme eines Staates sind im Wesentlichen robust und haben den Test der Zeit überstanden (Evans, 2010, 85 f.). Ein solches Steuersystem muss sich stets auf verändernde wirtschaftliche oder technologische Umstände einstellen. Es erscheint hingegen nicht möglich, bei der Neuplanung eines Steuersystems sämtliche Spezialfälle und Handlungen der Steuerpflichtigen bzw. Steuergläubiger vorauszuahnen, die die vermeintlich einfache Systematik der Ideen durchbrechen. Beide Aspekte verdeutlichen, dass ein sich langsam fortentwickelndes Steuersystem, gefordert durch konkrete Probleme und Gestaltungen, eine Solidität mit sich bringt, die keine erdachte theoretische Lösung bieten kann.

„Auf dem Gebiet der Steuern ist nämlich fast jede ursprüngliche Idee faszinierend einfach“ (Homburg, 2005a, 307). Sie bringt im Alltag jedoch Probleme mit sich. Reformvorschläge sind üblicherweise nicht darauf ausgerichtet, auf jeden potentiellen Spezialfall einzugehen. Allein die Berücksichtigung der offensichtlicheren würde jede vermeintliche Einfachheit und Kürze einer Neugestaltung zunichtemachen. Diese Spezialfälle sind nämlich die am schwierigsten handhabbaren Aspekte eines Systems (Homburg, 2008, 12). Es ist nachvollziehbar, dass bei der theoretischen Betrachtung versucht wird, alle speziellen Umstände zusammenzufassen und nur den durchschnittlichen Fall zu betrachten. Hierunter leidet die hinreichende Charakterisierung der Probleme jedoch sehr (Bittker, 1973, 1127). Am Beispiel des „*check-the-box*“-Verfahrens aus 1997 in den USA lässt sich zeigen, dass theoretische Erkenntnisse zur im Ergebnis identischen Wirkung zweier Besteuerungsregime sich keineswegs zwingend in einer faktischen Ausgestaltung materialisieren müssen. Implizite Transaktions- oder Informationskosten und die genaue Ausgestaltung der Regelungen können die modellhafte Äquivalenz stark beeinträchtigen (Avi-Yonah, 2006, 563). Schon das Grundprinzip bei der Erstellung steuerlicher Regelungen ist widersprüchlich. Unklare Regelungen führen zu Streitigkeiten, klare Regelungen sind hingegen manipulationsanfällig (Crawford und Freedman, 2010, 1063). Ein bestehendes und fortlaufend weiterentwickeltes Steuersystem versucht beides zu berücksichtigen.

Gemäß Neumark (1970, 4 f.) dürfte allen Steuerpraktikern klar sein, dass „ideale“ Lösungen bezüglich des Steuersystems in der Realität nicht aufzufinden sind. Ökonomen jedoch neigen dazu, Steuerreformen von einem theoretischen Ideal her zu planen und die Umstände der Realität nicht hinreichend zu berücksichtigen (Devereux, 2012, 712). Für die Optimalsteuertheorie als Werkzeug kommt Tanzi (2008, zitiert in Boadway, 2012, 1) zu dem Urteil, dass keine Steuerreform jemals auf diesen Prinzipien aufgebaut hätte. Die informationellen Voraussetzungen einer Anwendung liegen zu hoch und auch politisch wäre es allzu fordernd. Resultierende Empfehlungen stehen regelmäßig im Konflikt mit dem, was Regierungen gewillt sind zu tun sowie mit den von den Steuerzahlern erwarteten Handlungen. Politisch mögliche Lösungen von steuerlichen Fragen lassen sich

nicht in unrestringierten Modellen als optimale Lösungen auffinden (Feldstein, 1976, 77). Praktische Maßnahmen müssen hingegen die tatsächlichen Umstände anerkennen und berücksichtigen. Es zählt letztlich nicht, dass eine Steuer perfekt designt ist, sondern sie muss in der Lage sein, die gewünschte Wirkung zu entfalten (Avi-Yonah, 2006, 562).

Der Ansatz des Reviews folgt eindeutig dem geschilderten Denkmuster von Ökonomen. Die rein abstrakten Lösungen – beispielhaft an der RRA (s. Kapitel 3.1.2.2) und ACE (s. Kapitel 3.2.4) zu erkennen – und ausschließlich auf Modellebene resultierenden Eigenschaften halten einer Übertragung in tatsächliches Steuerrecht nicht stand. Selbst vermeintlich trivial zu ermittelnde Einkünfte (wie beispielsweise Lohneinkommen) verlangen nach komplexen Abgrenzungsregeln, um ihre Besteuerung sicherzustellen (Wagner, 2012, 657). Für die Komplexität einer Kapitaleinkommens- bzw. Unternehmensbesteuerung gilt dies in noch deutlicherem Maße. Solche und andere „Details“ einer konkreten Umsetzung tauchen im Review aber nicht auf. Der Stiftungsansatz ist demgegenüber wesentlich konkreter. Eine tatsächliche Anwendbarkeit der erarbeiteten Regeln lässt sich zumindest erahnen. An diversen Stellen werden jedoch größere Probleme und strittige Definitionen aus dem Gesetzestext in Richterrecht oder nicht näher definierte Verordnungen verlagert (s. beispielsweise Kapitel 4.1.2.2 oder 4.2). Insofern ist auch der Kommissionsansatz nicht gewillt, die notwendige Komplexität tatsächlichen Steuerrechts hinreichend auszubreiten, um die vermeintlich erreichte Vereinfachung des Vorschlags nicht zu untergraben.

### 5.2.3 Ganzheitlich vs. Teilbetrachtung

Bei der Betrachtung des Steuersystems ist es wichtig, das System als Ganzes zu sehen (Homburg, 2015, 140). Insbesondere im Hinblick auf Verteilungsziele ist es die Gesamtheit der staatlichen Einnahmen und Transfers, die die ökonomische Situation des Einzelnen beeinflussen. Aber auch die Einfachheit des Steuersystems muss bei Interaktion aller Bereiche fortbestehen. Der Review erkennt dieses Prinzip an (s. Kapitel 2.1.3). Darüber hinaus sind die Autoren der Ansicht (Mirrlees et al., 2011a, 45), dass einzelne Steuern bestimmte Aufgaben besser erfüllen können als andere. Diese und nur diese sollten dann zur Erreichung der Ziele eingesetzt werden. Der Mangel existierender Steuersysteme, das System als Ganzes zu betrachten, führt dazu, dass widerstreitende Ziele in diversen Normen verfolgt werden und auch bestimmte Ziele mittels verschiedener Normen – teils widersprüchlich – behandelt werden (Mirrlees et al., 2011a, V). Dies mag zwar dem politischen Interesse entsprechen, die Qualität des Steuersystems steigert es jedoch nicht.

Steuerpflichtige neigen dazu, steuerliche Maßnahmen individuell zu bewerten, wodurch beispielsweise die Einführung regressiver Einzelsteuern sehr erschwert wird (Auerbach, 2010, 6). In Verbindung mit entsprechend progressiveren anderen Steuern bzw. Transfers könnten solche Steuern jedoch oft eine Verbesserung des Systems sowohl in Hinblick auf Effizienz als auch auf Einfachheit bewirken. Der Versuch des Reviews, die Progressivität des Gesamtsystems zusätzlich in eine lebenszeitliche Perspektive zu rücken, stellt ein Beispiel dar, wo durch eine Gesamtbetrachtung die Gerechtigkeit des Steuersystems gesteigert werden könnte. Diesbezüglich liegt jedoch die Vermutung

nahe, dass eine konkrete Umsetzung in Sachen Einfachheit des Systems keine Verbesserung darstellen würde.

Beim Stiftungsansatz wäre hingegen eine stärkere Berücksichtigung der Gesamtzusammenhänge wünschenswert gewesen. Die maximierte Rechtsformneutralität in der Einkommensbesteuerung wird leicht konterkariert, wenn komplett verschiedene Sozialversicherungsbeiträge fällig werden. Diese sind zwar in Deutschland näher an einem tatsächlichen Versicherungssystem als dies in Großbritannien der Fall ist, eine Ungleichbehandlung verschiedener „Rechtsformen“ resultiert dennoch. Die Progressivität des Steuersystems wiederum bedarf, sofern sie alle Bürger betreffen soll, auch des Einbezugs des Transfersystems.

#### 5.2.4 Ökonomisch vs. juristisch

Der Review ist personell und gedanklich stark ökonomisch geprägt. In der Kommission ist hingegen eine personelle Vielfalt gegeben, die Methodik und Zielsetzungen sind jedoch eindeutig von einer juristischen Perspektive dominiert. Die Erkenntnisse und Prinzipien beider Wissenschaften befinden sich oftmals auf unterschiedlichen Ebenen, weshalb eine Übersetzung in die andere Kategorie für eine Diskussion notwendig ist (Schön, 2018, 212).

Wie bereits von Homburg (2017, 8) aufgeführt, mögen Gerechtigkeit, Neutralität oder Effizienz manchmal nur ein anderer Begriff für dieselbe Sache sein. Diese Form der Übersetzung kann dabei helfen, Unstimmigkeiten oder vermeintliche Zielkonflikte aufzuheben. Es gibt jedoch auch Fälle, in denen eine reine Übersetzung nicht reicht. Entscheidungsneutralität als Kriterium muss gemäß Hackmann (2002, 195) beispielsweise nicht gleichbedeutend mit steuerlicher Gleichbehandlung sein. Das Erstgenannte impliziert, dass die steuerlichen Regelungen nicht die Entscheidung eines rationalen Entscheiders verzerren, während das Zweitgenannte den komparativen Vergleich zweier Steuerpflichtiger meint. Im Falle von *tagging* könnte beispielsweise nicht beides gleichzeitig erfüllt sein.

Aus der ökonomischen Perspektive stellt die Besteuerung mobiler bzw. elastischer Einkommen eine große Herausforderung dar (Creedy, 2010, 65). Die juristische Betrachtung verlangt hingegen eine möglichst gleichmäßige Behandlung sämtlicher Einkommensarten. Eine Diskussion über Verteilungsfragen sollte für Ökonomen die Inzidenz einer Steuer berücksichtigen. Unter Juristen (und in der Öffentlichkeit) dominiert jedoch allzu oft die Analyse der Steuerschuldnerschaft (Hey, 2013a, 109).

Steuerwirkungen auf das Verhalten von Individuen bilden den zentralen Fokus ökonomischer Herangehensweise (Wagner, 2014, 1136). Dementsprechend versucht der Review gemäß Johnson und Myles (2011, 320) auf Basis aktueller ökonomischer Theorie und empirischer Untersuchungen ein Steuersystem zu erschaffen, welches die Verzerrungen über sämtliche Bereiche möglichst gering hält. Der politische Prozess oder die Kosten der Implementation von Reformmaßnahmen auf diversen Ebenen bleiben dabei weitgehend unberücksichtigt (Shaw et al., 2010, 1103).

Der Stiftungsansatz steht hingegen in der deutschen Tradition der steuerrechtlichen Fokussierung auf verfassungsrechtliche Fragen. Ökonomische Betrachtungen genießen hierbei einen weitaus geringeren Stellenwert (Wagner, 2014, 1136). Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Nettoprinzip sind die wichtigsten Besteuerungsprinzipien (Hey, 2005, 317). Tipke (2006, 94) ist zudem der Ansicht, dass der Rechts- und Verfassungsstaat gebietet, das Steuerwesen nicht zu einer beliebig formbaren Verfügungsmasse werden zu lassen. Ökonomische Effizienz als oberste Leitidee einer Steuerreform sei verfehlt, stattdessen sollte die Gerechtigkeit im Vordergrund stehen (Tipke, 2006, 101 f.). Besteuerungsgleichheit und Willkürfreiheit bilden die Ziele der Steuerjuristen, nicht wissenschaftliche Ideale (Schön, 2018, 203).

Positiv am deutschen steuerrechtlichen Ansatz ist, dass er neben der Wissenschaft auch die Praxis im Blick hat und hieraus produktive Bezüge entstehen (Schön, 2018, 207). Der Kommissionsvorschlag berücksichtigt zumeist, ob eine Umsetzung in tatsächliches Recht möglich ist und versucht diese auch auszugestalten. Die teils nur unter sehr umfangreichen Voraussetzungen gültigen Folgerungen der ökonomischen Forschung werden hingegen vermieden.

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung zeigen sich die Gegensätze der beiden Ansätze sehr deutlich. Fokussiert der Stiftungsansatz auf Rechtsformneutralität, um eine maximale steuerliche Gleichbehandlung und die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu gewährleisten (s. Kapitel 4.2), so steht im Review Investitions- bzw. Finanzierungsneutralität an vorderster Stelle (s. Kapitel 3.2.4.2). Hierdurch sollen die Verzerrungen verringert und der Kapitalbestand optimiert werden, wobei auf steuerliche Gleichbehandlung keine Rücksicht genommen wird.

Die Gleichbehandlung wirtschaftlich ähnlicher Sachverhalte führt, wie bereits festgestellt wurde, zu Gerechtigkeit und Effizienz (Homburg, 2015, 223 f.). Parallel zu einer steuerlichen Gleichbehandlung zudem Konsumeffizienz oder eine an der Elastizität der Steuerbasis ausgerichtete Besteuerung zu erreichen, ist jedoch nicht möglich. Insofern ist die vollständige Umsetzung der juristischen Perspektive der Kommission und der ökonomischen Perspektive des Reviews zugleich nicht möglich. Der Ansatz des Reviews mag – sofern sich eine praktische Umsetzung finden ließe – auf Dauer zu größerem Wohlstand führen, dazu gesellschaftlichen Frieden herzustellen bzw. zu erhalten, ist er jedoch nicht in der Lage.

### **5.2.5 Politikignorierend vs. -berücksichtigend**

Ein weiterer Bereich, in dem sich die beiden Reformvorschläge grundsätzlich unterscheiden ist der Bezug zur Politik. In der Kommission Steuergesetzbuch waren Politiker aktiv beteiligt und bezüglich der Empfehlungen wurde explizit Rücksicht auf die Interessen der Politik im Allgemeinen genommen, aber auch auf Ebene von Gebietskörperschaften. Die gefundenen Kompromisse sollten eine tatsächliche Umsetzung ermöglichen, wofür steuersystematische Zielsetzungen an manchen Stellen politischen Prioritäten geopfert wurden. Übersehen wurde bei dem ausdrücklich überpar-

teilichen Ansatz, dass in einer theoretisch arbeitenden Kommission Politiker zu weit mehr Kompromissen bereit sind, als dies im realen Tagesgeschäft der Fall ist. Insbesondere stehen überparteilich gefundene Kompromisse keineswegs für tatsächliche Umsetzungswünsche parteipolitischer Regierungsarbeit.

Der Mirrlees Review hingegen vermeidet ausdrücklich die Nähe zur Politik. Vernunft und wissenschaftliche Argumente (Mirrlees et al., 2011a, VI) sollen die Leitlinie sein, wobei Vernunft in diesem Sinne ebenfalls die ausschließlich theoriebasierte Vernunft meint. Das Opfern eigener Ideale im Hinblick auf politische Zwänge wird abgelehnt und es erfolgte auch keinerlei Rücksprache in diesem Bereich.

Aus den beiden unterschiedlichen Ansätzen resultieren sowohl inhaltliche Unterschiede als auch Implikationen für die Realisierung der Vorschläge bzw. deren gesellschaftliche Vorteilhaftigkeit. Auf diese wird im Folgenden eingegangen.

#### **5.2.5.1 Finanzierungs- und andere Zwecke**

Die wichtigste und historisch sogar einzige Aufgabe des Steuersystems ist es, die Staatsfinanzierung zu gewährleisten. Heutzutage betrachtet die Steuerpolitik Steuern oftmals ebenso als Lenkungs- bzw. Verteilungsmittel wie als Finanzierungsmittel (Tipke, 2006, 94). Problematisch hieran ist, dass die Demokratie bei der Lösung von Verteilungsproblemen mangelhafte Ergebnisse liefert (Homburg, 1997b, 442). Selbst wenn eine homogene Wählerschaft unterstellt wird, ist der politische Prozess nicht gleichheitsfördernd (Homburg, 2011, 5). Stattdessen bevorzugt die Politik ungleichmäßige Besteuerung (Homburg, 1996, 530). Im Hinblick auf Wählerstimmenmaximierung ist dies auch wesentlich effizienter, als allgemeine Ziele wie die Produktionseffizienz zu verfolgen (Homburg, 2009, 710), weshalb Steuerpolitik im Wesentlichen als Sach-/Klientelpolitik ausgestaltet ist (Hey, 2013a, 109).

Hinzu kommt, dass Wähler das Steuersystem nur sehr unvollständig verstehen. Dies erlaubt es Politikern laut Tabellini (2010, 1294), ihre eigenen Ziele durchzusetzen, wohingegen normativ eine größere Transparenz wünschenswert wäre. Die undurchsichtige Verteilung der Gesamtsteuerlast (Tipke, 2012, 1841) verschleiert jedoch nicht nur die Verteilungswirkungen, sondern verhindert auch eine effiziente Steuererhebung. Beide Reformvorschläge versuchen, eine größere Klarheit und bessere Struktur im Steuersystem zu erzeugen. Dies ist grundsätzlich wünschenswert, steht neben den technischen Schwierigkeiten bei der Umsetzung aber im Konflikt mit den politischen Interessen.

Größte Aufmerksamkeit in jeder Steuerreformdiskussion erhält der Tarif (insbesondere der der Einkommensteuer). Die frühzeitige Entscheidung der Kommission (Kommission Steuergesetzbuch, 2006, 60), den Tarifverlauf ausschließlich als politische Entscheidung zu betrachten und somit komplett aus dem Reformvorschlag herauszuhalten, stellt daher eine gute Wahl dar (s. Kapitel 4.1.3). Der öffentliche Fokus auf den Tarifverlauf lenkt ansonsten nur von sämtlichen anderen

steuerlichen Maßnahmen ab (Riddell, 2010, 1293). Die letztlichen Empfehlungen des Reviews entsprechen diesem Ansatz, mit den eigenen Zielen und der vorherigen Diskussion innerhalb des Reviews sind diese jedoch nicht kongruent (s. Kapitel 3.1.3).

Beide Reformvorschläge enthalten neben Finanzierungszielen auch andere Ziele. Progressive Tarifverläufe, gleich welcher Ausgestaltung, verfolgen automatisch Umverteilungszwecke. Entscheidungen zur Familienbesteuerung werden, auch wenn sie eigentlich zwingende Folgen der vorangegangenen Werturteile sind, oft mehr bezüglich ihrer Verteilungswirkung diskutiert. Die Entscheidung zur Freistellung verschiedener Zinseinkünfte, welche beide Reformvorschläge in unterschiedlichem Ausmaß enthalten, bewirkt neben potentiellen Effizienzeffekten eindeutig starke Umverteilungen und Lenkungen. Die von der Kommission nicht konsequent vermiedenen punktuellen Begünstigungen (s. Kapitel 4.1.1.2) lassen sich ausschließlich mit Verteilungszielen bzw. der Durchsetzungsfähigkeit bestimmter Interessengruppen erklären (Homburg, 2004a, 77). Derartige Maßnahmen stehen im starken Gegensatz zur Einschätzung Kubes (2016, 332), dass es nicht Zweck einer (Einkommen-)Steuer ist, Sozialpolitik zu gestalten, sondern Einnahmen zu erzeugen.

Dem Kommissionsvorschlag sieht man bezüglich der vom reinen Finanzierungszweck abweichenden Maßnahmen oft die politische Einwirkung an. Im Entwurf des Reviews resultieren jedoch interessanterweise noch viel stärkere Verteilungswirkungen und Lenkungsziele, ohne dass es eines erkennbaren politischen Einflusses bedurft hätte. Die vermeintlich reine Fokussierung auf gesteigerte Effizienz des Reviews geht in vielen Punkten mit einem politisch (und gesellschaftlich) nicht gewünschten Umfang an Umverteilung und Verhaltensbeeinflussung einher.

#### **5.2.5.2 Zeitstabilität**

Bei der Planung einer Steuerreform gilt es zu berücksichtigen, dass ein gutes Steuersystem politisch nachhaltig sein muss (Alt et al., 2010, 1208). Das parlamentarische System trägt den permanenten Wandel immanent in sich und widersetzt sich insofern einer dauerhaften rechtlichen Ausgestaltung (Tipke, 2012, 1874). Selbst ein Reformentwurf, der in der Lage wäre, aktuelle politische Zustimmung zu erfahren, müsste damit rechnen, bei Änderungen der politischen Mehrheiten überarbeitet zu werden.

Das Zeitkonsistenz-Problem der Besteuerung ist zudem mehrschichtig. Nicht nur die Möglichkeit veränderter Mehrheiten, sondern auch die Attraktivität des Zugriffs auf vergangene Entscheidungen erschweren eine stabile Politik (Boadway, 2012, 23). Die lang- und kurzfristig optimalen Entscheidungen sind teils gegensätzlich (s. beispielsweise Kapitel 3.1.2.2.3), wodurch auf kurzen Budgetzeiträumen basierende Entscheidungen leicht verzerrt werden können (Johnson und Stern, 2010, 532). Knüpft die Effizienz der Maßnahmen, wie es bei der RRA/ACE der Fall ist, zudem an konstante Steuersätze über die Zeit an, dann führt allein sich ändernder Finanzierungsbedarf, bei ansonsten konstanten Umständen, zu einer Beeinträchtigung der Optimalität theoretischer Konzepte. Insbesondere Steuersysteme, deren Mehrwert auf starken Konsequenzen aus intertemporaler

Neutralität beruht, müssen einer Betrachtung standhalten, die von sich ändernden Steuersätzen und im Wandel befindlichen Regelungen ausgeht (Schön, 2002, 35).

Die Attraktivität der ACE als Konzept bestand zum Zeitpunkt ihrer Entwicklung in der Möglichkeit, ökonomische Renten verzerrungsfrei entsprechend hoch zu besteuern. Mit der zunehmenden Mobilität dieser Renten hat sich die Attraktivität des Vorschlags im heutigen Umfeld jedoch stark vermindert. Dem Review gelingt es hierzu nicht, bei konstantem Steuersatz eine Gegenfinanzierung aufzuzeigen, bei welcher die Effizienzgewinne aus der ACE auch in einer Gesamtbetrachtung des Steuersystems bestehen bleiben. Durch die Hinzunahme der RRA, wodurch die theoretischen Neutralitätseigenschaften der ACE auch auf Entscheidungen von Privatpersonen ausgeweitet werden sollen, vergrößert sich diese Problematik noch, da die entsprechenden Finanzierungslücken stark zunehmen.

Jede Änderung des Steuersystems muss zudem berücksichtigen, dass der erwartete Zugewinn an Effizienz oder Verteilungsgerechtigkeit über den Kosten der durch die Veränderung verursachten Unsicherheit liegt (Feldstein, 1976, 93). Wirtschaftsakteure antizipieren das politische Verhalten und bevorzugen, speziell bei langfristigen Entscheidungen, ein planungssicheres Umfeld (Eilfort und Raffelhüschen, 2016, 3). Änderungen an langfristigen Regelungen erzeugen hierbei stets Ineffizienzen, da sich die Individuen mit ihren früheren Handlungen auf das bisherige System eingestellt hatten. Eine wirksame Selbstrestringierung der Steuerpolitik könnte diesbezüglich eher effizienzsteigernd wirken, als dass dazu gleich welche, insbesondere aber substantielle oder wiederholte Reformen in der Lage wären (Feldstein, 1976, 94 f.). Eilfort (2010, 381 f.) bemerkt hierzu, dass es im Sinne von Planbarkeit und Rechtssicherheit vorteilhaft sein kann, im Steuersystem einfach nichts zu tun.

Die Kommission stellt fest (Eilfort, 2013b, 487), dass Veränderungen beweispflichtig sind und nicht der Status quo. Dieser Ansatz erklärt den generellen Versuch der Kommission, nur eine Weiterentwicklung und keine Neuentwicklung des Steuerrechts anzustreben. Einzelne Veränderungen an offensichtlich schlecht funktionierenden Bereichen wären hier das angemessene Vorgehen. Ein massiver Eingriff, wie ihn beispielsweise die Idee der allgemeinen Unternehmensteuer in Verbindung mit der kommunalen Unternehmensteuer darstellt (s. Kapitel 4.2 und 4.3), passt hingegen gänzlich nicht in dieses Bild.

### **5.2.5.3 Internationale Wettbewerbsfähigkeit**

Eine wesentliche Determinante der Steuerpolitik vieler Länder ist der internationale Steuerwettbewerb (Stimmelmayer, 2018, 376). Ziele sind hierbei der Schutz des nationalen Steueraufkommens und eine gesteigerte Attraktivität für mobile Unternehmen (Fuest, 2018, 4), wobei letzteres primär der Schaffung oder dem Erhalt von Arbeitsplätzen im Inland dient (Alt et al., 2010, 1254). Beide Zielsetzungen widersprechen sich jedoch teilweise, weshalb allgemein zufriedenstellende Lösungen bisher nicht gefunden wurden.

Internationale Wettbewerbsfähigkeit stellt nur insofern eine relevante Fragestellung dar, wie die zugrundeliegende Steuerbasis mobil ist. Insbesondere bei Unternehmens- bzw. Kapitaleinkünften hat diese Mobilität in letzter Zeit stark zugenommen, weshalb auch der internationale Steuerwettbewerb sich primär auf diese Bereiche konzentriert. Gemäß Hey (2005, 324) entscheidet im internationalen Kontext heutzutage nicht mehr die Leistungsfähigkeit, sondern die Mobilität der Einkünfte über die Steuerbelastung eines Steuerpflichtigen.

Solange internationale Wettbewerbsfähigkeit ein Ziel einer Steuerreform darstellt – wie es beim Kommissionsvorschlag ausdrücklich der Fall ist (s. Kapitel 4.2) – verbietet sich eine aufkommensneutrale Umstellung in den entsprechenden Bereichen. Signifikante Verbesserungen der Wettbewerbsfähigkeit sind nur bei realen Steuerentlastungen für die mobilen Einkommen möglich (Fuest, 2006b, 20). Hierbei hat der nominale Steuersatz auf Unternehmensgewinne sowie Kapitaleinkommen eine besondere Signalwirkung. Für beide wird seitens des Kommissionsvorschlags eine explizite Senkung (bzw. Übernahme der bereits beschlossenen Abgeltungsteuer) vorgeschlagen. Anders als beim Einkommensteuertarif (für Nichtkapitaleinkommen) wird in diesem Bereich von der Kommission nicht auf eine Tarifdiskussion verzichtet, sondern die Höhe des Tarifs als wichtigstes Merkmal der Neugestaltung betrachtet.

Hiermit steht der Kommissionsvorschlag gemäß Krause-Junk (2008, 16 f.) in der Tradition vieler moderner Steuerreformvorschläge, deren wesentliches Ziel darin besteht, auf Kosten anderer Staaten Steuersubstrat anzulocken. Hierfür werden sogar Effizienz- und Gerechtigkeitseinbußen im Inland hingenommen, wobei oft nicht hinreichend berücksichtigt wird, dass derart erzielte Vorteile maximal temporären Charakter haben, da die konkurrierenden Staaten selbstverständlich nachziehen können. Erfahrungen aus der Schweiz legen gemäß van Suntum und Schultewolter (2018, 356) zwar nahe, dass ein Steuerwettbewerb kein „*race-to-the-bottom*“ auslöst. Ob diese Erkenntnis sich jedoch problemlos auf internationale Fälle übertragen lässt, ist fraglich. Die Unternehmen- und Kapitaleinkommensteuersätze befinden sich seit Jahrzehnten in einem Abwärtstrend, für das Aufkommen aus diesen Steuern lässt sich dasselbe jedoch nicht erkennen.

Niedrige Steuersätze im internationalen Kontext werden oftmals durch Einschnitte in das Nettoprinzip oder vergleichbare Maßnahmen gegenfinanziert (Hey, 2005, 325). Das Beispiel des § 8a KStG 2003 zeigt, dass Steuergläubiger im Zweifelsfall bereit sind, jedwede Systematik oder angemessene Ausgestaltung über Bord zu werfen, solange es der Sicherung des Steueraufkommens dient (Höller, 2010, 138). Auch beide Reformentwürfe machen sich dieser Methode schuldig. Der Kommissionsentwurf enthält beispielsweise die Zinsschranke oder die Mindestbesteuerung als Fortführung des bestehenden Rechts. Selbst die Begleitliteratur des Reviews sympathisiert mit der Idee, im Rahmen der ACE eine Zinsschranke einzuführen, um das nationale Steuersubstrat zu sichern (Griffith et al., 2010, 963). In anderen Bereichen sind die Ausführungen nicht detailliert genug, um Aussagen zu treffen. Das Beispiel lässt jedoch Böses erahnen. Auch der Gesamteindruck des RRA/ACE-Vorschlags lässt erkennen, dass internationale Wettbewerbsfähigkeit, auch wenn dies so

nicht genannt wird, ein Ziel des Vorschlags des Reviews darstellt (s. Kapitel 3.2.4.1.3). Umschreibungen mittels Investitionsförderung oder ähnlichem ändern an diesem Prinzip nichts.

Beiden Vorschlägen gemein ist jedoch, dass sie für die effektive Aufkommenssenkung im Bereich der mobilen Einkommen keine Gegenfinanzierung benennen. Diesem Problem wird sich im nächsten Abschnitt sowie Kapitel 5.2.6 gewidmet.

#### **5.2.5.4 Erweiterungen der Bemessungsgrundlage**

Werden im Rahmen einer Steuerreform Steuersenkungen an manchen Stellen gefordert, so verlangt es die Budgetbeschränkung, dass an anderer Stelle eine Gegenfinanzierung erfolgt. Diese kann aus erhöhten Einnahmen oder verminderten Ausgaben bestehen. Mirrlees et al. (2011a, 16 f.) stellen fest, dass bei politischen Reformmaßnahmen der Versuch zusätzliche Einkünfte zu erzielen, meist auf eine Art und Weise erfolgt, die versucht die Verlierer des Vorschlags zu verschleiern. Hierdurch entstehen sowohl schlechte Steuergesetze als auch eine erhöhte Komplexität.

Dabei ist es keineswegs so, dass Gegenfinanzierung per se negativ sein muss. Besteht sie aber nicht aus beispielsweise abgebauten Vergünstigungen, sondern gleichheitswidrigen Erweiterungen der Bemessungsgrundlage, dann resultiert insgesamt ein negativer Effekt. Die Effizienz des Systems sinkt bei gleichem Aufkommen (Hey, 2013a, 111). Erweiterungen der Bemessungsgrundlage laufen nämlich gemäß Homburg (2008, 10) Gefahr, in einer Überausweitung zu resultieren. Diese ist hochgradig effizienzschädlich. Überausweitungen widersprechen dem Nettoprinzip, dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Produktionseffizienz und mindern somit sowohl Gerechtigkeit als auch Effizienz des Systems (Homburg, 2008, 15).

Verluste und Zinszahlungen stellen Beispiele dar, die der Systematik gemäß unbegrenzt abziehbar sein sollten. In der Realität stellen sie jedoch die meistgenutzten Einschränkungen der Abziehbarkeit dar (Auerbach, 2010, 7). Auch der Review nutzt eine Zinsschranke und bezeichnet dies als zunehmend populäres Instrument, um Steuervermeidung zu bekämpfen (Mirrlees et al., 2011a, 426). Zu den negativen Auswirkungen auf Effizienz und Gerechtigkeit wird kein Wort verloren.

Ist man der Ansicht, dass sich heutzutage keine (oder zumindest nicht hinreichend umfängliche) effizienten Bemessungsgrundlagenerweiterungen mehr ergeben würden, wären Ausgabensenkungen ein alternatives Mittel zur Gegenfinanzierung (Fuest, 2006a, 49 f.). Weder der Review, trotz der eingangs aufgeführten Feststellung, noch der Kommissionsvorschlag präsentieren jedoch nennenswerte Gegenfinanzierungsmaßnahmen. Werden dennoch welche genannt, entsprechen diese oft den beschriebenen Überausweitungen.

Gemäß Evans (2010, 80) haben auch große Änderungen an Struktur und Sätzen bei den Steuerarten über die letzten Jahrzehnte kaum nennenswerte Verschiebungen des relativen Steueranteils der Steuerarten oder des Steueraufkommens am Bruttoinlandsprodukt bewirkt. Überträgt man diese

Erkenntnis auf die beiden Reformvorschläge, sind Befürchtungen vor systemwidrigen Ausweitungen berechtigt. Dass allein Verhaltensänderungen oder internationale Verschiebungen in der Lage sein sollen, insbesondere bei potentiellen Reaktionen von anderen Staaten, die entsprechenden Einnahmesenkungen aufzufangen, ist unwahrscheinlich.

#### 5.2.5.5 Rahmenbedingungen einer Reform

Eines der Grundprobleme bei einer Steuerreform ist bereits in der Bezeichnung ersichtlich. Der Akt der Reform verändert ein bestehendes System. Neue Ideen mögen unabhängig vom bisherigen System sein, für die Gesellschaft geht es dennoch nicht um den Übergang von einer tabula rasa zu einem neuen Steuersystem. Stattdessen sind die bestehenden Regelungen typischerweise seit längerer Zeit gegeben und die Steuerpflichtigen wie auch Steuergläubiger haben sich und ihr Verhalten darauf eingestellt. Mirrlees et al. (2011b, 356) sehen selbst ein, dass in der Praxis auf Grund des existenten Systems mit seinen bestehenden Regelungen der Übergang vom einen ins andere System eine massive Herausforderung darstellt. Andere Autoren kommen zu vergleichbaren Schlussfolgerungen. Mace (2010, 1202) identifiziert es als schwierig, strukturelle Veränderungen in einem etablierten Besteuerungssystem durchzusetzen. Wagschal (2005, 38) ist der Ansicht, dass speziell die Erkenntnisse der Optimalsteuertheorie nur begrenzt anwendbar sind, da eine Reform auf dem aktuellen System aufsetzen muss und keine komplette Neugestaltung darstellt. In Anbetracht dieser Meinungen ist der Ansatz von Meade (1978, 44) zwar richtig, dass ein Reformvorschlag, der frei von Sonderregelungen und speziellen Begünstigungen ist, grundsätzlich eine höhere Zustimmung erzielen sollte. Der Übergang von einem etablierten System zu diesem Vorschlag stellt jedoch eine substantiell andere Fragestellung dar.

Große Steuerreformvorschläge, die versuchen weite Teile des Systems grundlegend zu verändern, sind diesem Prinzip folgend ein schlechter Ansatz. Tipke (2006, 77) stellt hierzu für Deutschland fest, dass seit den 1970er Jahren alle großen Einkommensteuerreformen gescheitert sind. Reale Veränderungen sind hingegen zumeist langsam und kleinschrittig (Feldstein, 1976, 77).

Es ist auch sehr fraglich, ob ein allgemein „optimaler“ Reformvorschlag überhaupt existiert, da das Steuersystem stets in Abhängigkeit von dem Land, in dem es existiert, zu bewerten ist (Keuschnigg, 2011, 438). Die optimale Reform hängt insofern stets von der Ausgangssituation und dem historischen Kontext ab (Feldstein, 1976, 91). Bezüglich einer solchen Reform ist es gemäß Bittker (1967, 934) eine besonders fehlgeleitete Erwartung, dass es für eine komplexe Gesellschaft ein einfaches Steuersystem geben könnte. Selbst ein maximal vereinfachtes Steuersystem muss zwangsläufig ein der Komplexität der besteuerten Sachverhalte entsprechendes System bleiben. Wird versucht, diese Vereinfachung durch besonders knapp formulierte Gesetzestexte zu erreichen, resultieren letztlich nur Unklarheiten und Rechtsstreitigkeiten und die Komplexität wird in die Rechtsprechung statt in den Gesetzestext verlagert (Schön, 2018, 205).

Beide Reformvorschläge berücksichtigen diese Probleme unzureichend. Bereits in den Zielen des Reviews ist es angelegt, dass auf das bestehende System keine Rücksicht genommen werden soll. Die Vorschläge zur Neugestaltung liegen dann auch in diversen Bereichen meilenweit vom bisherigen System entfernt und eine Umstellung würde mit enormen Verteilungswirkungen einhergehen. Auch der Kommissionsvorschlag besteht in einigen Bereichen entgegen der eigenen Zielsetzung einer Weiterentwicklung aus sehr substantiellen Veränderungen (s. Kapitel 4.2 und 4.3). Ein Familienrealsplitting ist eine Weiterentwicklung des Ehegattensplittings (auch wenn die Autoren es nicht so nennen), die Umstellung auf eine allgemeine Unternehmensteuer hingegen ein durchgreifender Systemwandel. Zudem versuchen beide Vorschläge, ihre Maßnahmen als deutliche Vereinfachung zu präsentieren. Dies gilt, wenn überhaupt, nur auf einer abstrakten Ebene. In der tatsächlichen Umsetzung würden beide Vorschläge die einem modernen Steuersystem entsprechende Komplexität erreichen. Tatsächliche Vereinfachungen, wie die Abschaffung ganzer Steuerarten (s. Kapitel 3.4.1 oder 4.2.7) oder die Umstellung auf proportionale Tarife, sind viel zu geringe Bestandteile als dass dieser Effekt durchgreifend auftreten könnte.

Ein weiterer Aspekt der insbesondere aus politischer Perspektive bei einer Steuerreform relevant ist, wird von verschiedenen Autoren (Homburg, 2000c, 504 / Alt et al., 2010, 1263 / Tipke, 2012, 1837) darin gesehen, dass Verlierer eine besondere Gefahr für eine Reform darstellen. Niemand will durch eine Systemänderung schlechter gestellt sein als zuvor und diejenigen auf die es zuträfe, wehren sich wesentlich lautstärker als die zukünftig Begünstigten Fürsprache liefern. Dies Verhalten trifft zudem nicht nur auf die Steuerpflichtigen zu, auch die Steuergläubiger reagieren äußerst zurückhaltend, wenn es im Rahmen eines Reformvorschlags zu Mindereinnahmen kommt (Hey, 2013a, 120). Da zugleich die Chance auf eine erfolgreiche Steuerreform wesentlich größer ist, wenn sie mit einer substantiellen Nettoentlastung einhergeht (Homburg, 2004a, 76), entsteht eine schwer zu durchbrechende Problematik.

Mirrlees et al. (2011a, 499) identifizieren dieses Problem derart, dass sie die Entstehung realer Kosten für Einzelne als besonders herausfordernd betrachten. Die Kommission meint (2013, 110), dass eine Anschubfinanzierung zur politischen Durchsetzbarkeit notwendig ist. Da diese aber politisch unerwünscht ist, resultiert oftmals eine verdeckte Gegenfinanzierung. Verkündete Steuersenkungen entsprechen Mehreinnahmen aus kalter Progression, die in Kapitel 5.2.5.4 erwähnten schädlichen Bemessungsgrundlagenerweiterungen kommen zur Anwendung oder bei öffentlich unliebsamen Gruppen wird die Gegenfinanzierung eingefordert. Unternehmen und Ausländer, insbesondere die Schnittmenge beider in Form von multinationalen Konzernen, sind aus Sicht der Öffentlichkeit stets beliebte Ziele einer steuerlichen Belastung (Wales, 2010, 1303 / Mirrlees et al., 2011a, 409). Dass der Versuch, die Steuerlast auf anonyme Unternehmen zu übertragen, zu kurz greift (Hey, 2013a, 109 f.) und eine überzogene Besteuerung von Ausländern den eigenen Reformzielen widerspricht, wird dabei leicht übersehen.

Beiden Reformvorschlägen ist diesbezüglich gemein, dass sie sehr detailliert auf Verbesserungen und Steuersenkungen eingehen, jedoch an fast keiner Stelle direkte Verlierer erzeugen und keinesfalls welche benennen. Dies Vorgehen entspricht zwar dem politischen Interesse, eine möglichst ungeteilte Zustimmung zum Vorschlag in der Öffentlichkeit zu erreichen (Mirrlees et al., 2011a, 502 f.), dem politisch ebenso starken Wunsch nach Aufkommenssicherung widerspricht es jedoch gänzlich. Johnson und Myles (2011, 322) formulieren, dass für eine radikale Reform eine klare Quantifizierung der Vorteile notwendig ist. Hey (2013a, 120) bezieht auch die andere Seite der Medaille ein und meint, dass die genauere Kenntnis der Verteilungswirkungen und finanziellen Effekte die Chancen von Reformen erhöhen würde. Der letztere Standpunkt ist zwar der ehrlichere, im politischen Prozess ist er jedoch gleichbedeutend damit, dass die Chancen einer Reform sinken. Es ist eben nicht im politischen Interesse, Verlierer zu erzeugen, geschweige denn zu benennen.

Ein letzter Punkt zu den Rahmenbedingungen einer Reform, den Mirrlees et al. (2011a, 18) aufbringen, ist, dass Krisenzeiten die besten Reformzeiten sind. Diesem Punkt wird uneingeschränkt zugestimmt. Im politischen Prozess führt nicht der Überfluss an Ressourcen in besonders guter Lage zu einer hohen Motivation, kritische Reformen anzugehen, stattdessen werden zumeist großzügige Wahlgeschenke verteilt. Nur wenn die Zeiten hart sind und ein äußerer Zwang zum Handeln existiert, ist auch eine Bereitschaft seitens der politisch Verantwortlichen gegeben.

#### 5.2.5.6 Implementation

Ein letzter Aspekt, der an dieser Stelle betrachtet wird ist die Implementation einer Reform. Wie im letzten Abschnitt festgestellt wurde, tauchen Steuersysteme üblicherweise nicht aus dem Nichts auf, sondern basieren auf existenten Regelungen. Damit einher geht die Fragestellung, wie der Übergang gestaltet werden soll.

Ob der Übergang berücksichtigt wird, kann große Wirkungen für die Steuerpflichtigen haben. Substantielle Änderungen von Regelungen gehen, wie bereits beschrieben, mit starken Verteilungswirkungen einher. Die Steuerpflichtigen haben ihre vergangenen Entscheidungen im Hinblick auf das bisherige System optimiert und würden bei einer spontanen Umstellung große *windfall gains* oder *losses* erhalten. Diesem kann durch einige Maßnahmen entgegengewirkt werden.

Es besteht die Möglichkeit, eine zeitliche Verzögerung bei der Einführung von Reformen einzuplanen. Lange Ankündigungshorizonte geben den Individuen Zeit, ihre ökonomische Situation anzupassen (Feldstein, 1976, 99). Im Review wird der Ansatz verfolgt, dass substantielle Änderungen mittels eines *phasing-in* über einen längeren Zeitraum eingeführt werden sollten (Mirrlees et al., 2011a, 391). Tipke (2012, 1871 f.) ist hierzu der Ansicht, dass große Reformen typischerweise mit großen und komplizierten Übergangsregelungen einhergehen. Folge dieser Regelungen ist jedoch zumeist, dass die angestrebte Vereinfachung konterkariert wird. Im Gegensatz zu großen Reformen bzw. substantiellen Änderungen an einzelnen Regelungen bieten gemäß Shaw et al. (2010, 1120) inkrementelle Reformen den Vorteil, dass das Risiko eines Totalcrashs im Rahmen der Umstellung

minimiert wird. Ein großer Wurf mag theoretisch den Reiz haben, dass nur eine einmalige Umstellung erforderlich ist. Gleichzeitig unterstellt dieser Reiz jedoch, dass bei diesem Wurf auch auf Anhieb alles gelingt. Wahrscheinlicher ist, dass an diversen Stellen Nachbesserungsbedarf entsteht, manche Änderungen sich vielleicht sogar als komplett dysfunktional herausstellen. Ob große oder kleine Schritte geplant sind, gilt es jeweils die Änderungen bis ins Detail zu berücksichtigen, wie in Kapitel 5.2.2 bereits geschildert wurde. Sowohl Gradualismus als auch große Reformen gehen eben mit bestimmten Kosten und Nutzen einher, welche bereits im Ansatz berücksichtigt werden sollten (Alworth, 2010, 999).

Im Kommissionsvorschlag sind Übergangsregelungen nicht vorgesehen. Der Review bringt diese Möglichkeit zwar selbst auf, mangels konkreter Ausgestaltung lässt sich jedoch nicht feststellen, ob sie auch bei einer tatsächlichen Implementation Anwendung finden sollen. Die resultierenden Verteilungswirkungen beider Reformvorschläge wären also sehr drastisch, wodurch wahrscheinlich große Unzufriedenheit ausgelöst würde. Zudem erscheinen sie auch ungerecht, da die Individuen im Falle einer sofortigen Umstellung in ihren vergangenen Entscheidungen gefangen sind und somit Besser- und Schlechterstellungen ohne jedwede Rechtfertigung erfolgen.

Ebenfalls relevant bezüglich einer Implementation von Reformvorschlägen ist, dass es jemanden gibt, der diese auch umsetzen will. In einer Demokratie ist hierzu üblicherweise nur die Regierung in der Lage. Hieraus resultiert, dass die politische Unabhängigkeit, wie sie beim Review gegeben ist, zwar die Mitglieder der Reformgruppe in die Lage versetzt, „frei“ zu denken und Vorschläge außerhalb der gewohnten Argumentationslinien zu unterbreiten (Evans, 2011, 381). Gleichzeitig mindert sie jedoch die Chancen einer Umsetzung. Vorschläge, die eine dezidierte Unterstützung bzw. einen Auftrag von der amtierenden Regierung haben, ermöglichen im Anschluss an ihre Erarbeitung auch die direkte Umsetzung. Es existiert insofern ein *trade-off* zwischen der politischen Unabhängigkeit und dem Einfluss auf die tatsächliche Politik (Evans, 2011, 375 f.). Gerade Großbritannien bietet diesbezüglich ein geeignetes Umfeld. Wie Alt et al. (2010, 1210 ff.) feststellen, ist das britische Steuersystem extrem zentralisiert. Die Regierung bzw. insbesondere das Finanzministerium innerhalb der Regierung wird in ihrer Steuergesetzgebung kaum kontrolliert („subservient House of Commons“ (Alt et al., 2010, 1210)). Während in den USA, Deutschland oder Italien über Steuerreformen verhandelt wird, werden sie in Großbritannien verkündet (Alt et al., 2010, 1212 f.).

Der Stiftungsansatz ist diesbezüglich substantiell verschieden vom Review. Der überparteiliche Versuch bringt jedoch nicht dieselbe Wirkung, wie es eine direkte Regierungsunterstützung bewirkt. Überparteilichkeit manifestiert sich eben gerade nicht in politischen Beschlüssen, sie sind stattdessen strikt von Parteipolitik geprägt. Die radikaleren Ideen, wie sie die komplette politische Unabhängigkeit des Reviews bewirken, sind mutmaßlich besser in einem Forschungsumfeld aufgehoben, als dass sie sich in einem tatsächlichen Steuerreformvorschlag wiederfinden sollten.

Hiermit schließt die Betrachtung der Aspekte, die primär politische Bezüge aufweisen. Der folgende Abschnitt widmet sich elementaren Problemen, die beide Vorschläge gleichermaßen durchziehen.

### 5.2.6 Gemeinsame Probleme der Vorschläge

Zwei große Bereiche existieren, in denen beide Reformvorschläge gravierende Defizite aufweisen. Der erste hiervon ist die bereits einige Male erwähnte mangelnde Gegenfinanzierung. Eine relative Bewertung eines Reformvorschlages im Verhältnis zum geltenden Recht ist nur sinnvoll, wenn eine aufkommensneutrale Reform unterstellt wird (Homburg, 2005b, 2382). Alles andere setzt implizit Änderungen in anderen Bereich des Steuer- oder Ausgabesystems voraus, die mit ungewissen Effizienz- oder Verteilungswirkungen einhergehen würden (Creedy, 2010, 65). Eine Änderung der Steuerstruktur macht aber gemäß Wilk (2005, 705) nur Sinn, sofern sie aufkommensneutral eine Verbesserung bewirkt. Im Rahmen einer Steuerreform kommt es für die korrekte Bewertung auf die differentielle und nicht nur die spezifische Inzidenz an (Homburg, 2005a, 309). Selbst kleinere Reformvorschläge müssen mit Vorsicht betrachtet werden, solange die ultimative Forderung nach Gegenfinanzierung mit unwägbareren Mehrkosten verbunden ist (Hey, 2013a, 108). Eine aufkommensneutrale Steuerreform, die alle besserstellt, kann es nicht geben (Creedy, 2010, 65). Die von Mirrlees et al. (2011b, 356) geforderte Abwägung bei verschiedenen Reformvorschlägen, welches entstehende Gleichgewicht das bessere sei, macht aber nur Sinn, wenn die zur Verfügung stehenden Alternativen auch das gleiche Aufkommen erzielen.

Das Beispiel des Übergangs von der Einkommen- zur Konsumbesteuerung, welches in beiden Reformvorschlägen in unterschiedlichem Umfang enthalten ist, verdeutlicht dies Problem. Ein aufkommensneutraler Übergang zwischen beidem bedeutet eine zusätzliche Belastung derjenigen, die die Gegenfinanzierung leisten müssen, zugunsten künftiger Kapitaleinkommensbezieher. Ob diese Umverteilung dabei intergenerativ oder intragenerativ erfolgt, hängt davon ab, an welcher Stelle die Gegenfinanzierung erfolgt. In keinem Fall ist es jedoch möglich, schlicht von einem Effizienzgewinn zu sprechen. Der in beiden Reformvorschlägen praktizierte nicht aufkommensneutrale Übergang, der zur Begünstigung zukünftiger Kapitaleinkommensbezieher ohne Belastung anderer Gruppen führt, stellt kein seriöses Vorgehen dar.

Der zweite Bereich betrifft die adäquate Berücksichtigung aller Kosten und Nutzen. Es reicht nicht, bei der Beurteilung des eigenen Reformvorschlages stets die langfristigen Vorteile zu betonen. Der korrekte Vergleich bezieht die (zumeist kurzfristigen) Übergangskosten mit ein (Isaac, 1997, 305). Kosten des Übergangs, ob auf Effizienz- oder Verteilungsebene, gehören zwingend zu einer Reform dazu. Aus politischer Sicht hängt die Umsetzbarkeit der Reform sogar primär von diesen Effekten ab, da potentielle gesamtwirtschaftliche Effekte, anders als direkte persönliche Auswirkungen, kaum wahrgenommen werden (Schaefer, 2008, 1). Steuertheoretische, langfristig wirkende Verbesserungen werden politisch nicht goutiert (Hey, 2013a, 109). Eine korrekte Betrachtung dieser

Wirkungen ist komplex, da neben den statischen Auswirkungen der Reform an sich auch die dynamischen Auswirkungen auf das Verhalten der Individuen berücksichtigt werden müssten (Adam et al., 2010, 39).

Mirrlees et al. (2011a, 500) ziehen sich auf den Standpunkt zurück, dass die langfristigen Vorteile des Reformvorschlags die Übergangskosten überwiegen würden. Anders als an manch anderer Stelle des Reviews wird diese Aussage jedoch nicht mit einer statistischen Analyse untermauert. Dies verwundert insbesondere, weil in diversen anderen Bereichen besonders viel Wert darauf gelegt wird, dass nur diskontierte Zahlen korrekte Vergleiche darstellen. Die tatsächlichen Kosten eines Übergangs entstehen jedoch sofort und können diskontierte Vorteile aus der Zukunft leicht zunichtemachen. Die vom Review angeprangerte Tyrannei des Status quo (Mirrlees et al., 2011b, 357), welche überwunden werden soll, ist möglicherweise ein effizienter Schutzmechanismus vor allzu drastischem Wandel. Dass es im politischen Prozess, welcher mit kurzfristigen Kosten stark zu kämpfen hat, nicht zu einer ehrlichen Benennung der Kosten kommt, ist nachvollziehbar. Zwei primär oder zumindest stark wissenschaftlich geprägte Reformvorschläge sollten jedoch in der Lage sein, mit den Konsequenzen und Wirkungen der eigenen Maßnahmen ehrlicher umzugehen und insbesondere seriöse Vergleiche aufstellen.

Gemäß Mirrlees et al. (2011a, 2) ist der eigene Vorschlag sowohl aufkommensneutral als auch im Wesentlichen verteilungsneutral. Der einzige Weg dieses Ergebnis bei einer Steuerreform tatsächlich zu erreichen bestünde darin, keine Reform vorzunehmen. Auch der Kommissionsvorschlag vermeidet es konsequent, Gegenfinanzierungen darzulegen oder Reformgewinner oder -verlierer zu benennen. Mit den gegebenen Steuerreformvorschlägen, insbesondere unter Berücksichtigung dessen, dass effektiv kaum jemand stärker belastet wird, sind beide Aussagen jedoch vollkommen haltlos und als reines Verkaufsargument an die Politik zu verstehen.

## 6 Fazit

Die oft zu beobachtende Unzufriedenheit mit dem aktuellen Steuersystem, wie sie sich auch in den Vorschlägen des Mirrlees Committee und der Stiftung Marktwirtschaft zeigt, basiert vermutlich auf einem Wahrnehmungsproblem. Bezüglich existenter Regelungen sind Probleme und Schwierigkeiten umfänglich identifizierbar. Zudem sind die Gewinner und Verlierer der Regelungen meist bekannt. Hieraus resultiert der Wunsch nach besseren, einfacheren und gerechteren steuerlichen Regelungen. Die Verwirklichung dieser Wünsche ist das erklärte Ziel von Steuerreformvorschlägen.

Es gilt jedoch zu bedenken, dass keine Steuerreform in der Lage ist, eine Pareto-Verbesserung zu erreichen. Der normative Kern einer Steuerreform kann nur daraus bestehen, gemessen am rawlschen „Schleier der Unwissenheit“, gerechtere Regelungen zu erreichen. Steuerreformvorschläge, die jedweden Beitrag zur Gegenfinanzierung vermissen lassen und somit die Identifikation der entstehenden Umverteilung unmöglich machen, erfüllen diesen Anspruch nicht. Große Steuerreformen ohne hinreichend detaillierte Ausarbeitungen entsprechen dem verbreiteten Instinkt für komplexe Probleme einfache Lösungen zu suchen. Die Nachfrage nach derartigen, vermeintlich einfachen Lösungen ist daher groß und das Gespenst der Steuerreform wird auch in Zukunft weiter umgehen. Sinnvoll ist diese Vorgehensweise jedoch nicht. Große Reformen erzeugen große Verwerfungen. Einerseits erfolgt eine enorme Umverteilung, andererseits werden auch verbreitet Ineffizienzen ausgelöst, sofern bisherige individuelle Entscheidungen in ihrer Optimalität beeinträchtigt werden.

Die bessere Vorgehensweise wäre insofern ein gradueller Fortschritt. Selbst dieser fällt im tatsächlichen politischen Tagesgeschäft schwer genug. Wissenschaftlich völlig unstrittige Ideen, wie beispielsweise die Abschaffung der Gewerbesteuer, erreichen über Jahrzehnte keine Mehrheiten. Soll ein Steuerreformvorschlag also eine tatsächliche Umsetzung nach sich ziehen, so sollte dieser eng an einer politischen Linie ausgerichtet sein. Überparteiliche Vorschläge haben im konkreten Tagesgeschäft letztlich ähnliche große Chancen wie komplett politikferne, nämlich keine. Wissenschaftlich und nicht (partei-)politisch motivierte Reformvorschläge haben zudem das Problem, dass sie zu sehr auf die Frage fokussieren, wie die Regelungen idealerweise aussehen sollten. Dabei geht der Blick dafür verloren, welche Regelungen überhaupt realisierbar sind. Steuerpolitik muss sich primär vor dem Wähler und nicht vor der Wissenschaft rechtfertigen. Es spricht selbstverständlich nichts dagegen, theoretische Verbesserungen zu steuerlichen Regelungen zu erforschen. Die Ergebnisse dieser Arbeit sollten jedoch entsprechend dargestellt werden und nicht als Steuerreformvorschlag in den Diskurs gebracht werden.

Bei der Erarbeitung eines Reformvorschlags sollte zudem darauf geachtet werden, nicht einzelne Dimensionen bzw. Ziele zu verabsolutieren. Effizienz in der Steuererhebung ist zwar grundsätzlich wünschenswert, die ausschließliche Ausrichtung an vermeintlicher Effizienzsteigerung, wie sie der Review verfolgt, ist es aber nicht. Ein Steuersystem verlangt die Erhebung verzerrender Steuern, da

ohne diese keine – zumindest keine gerechte – Staatsfinanzierung möglich ist. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung an diversen Stellen zugunsten vermuteter Effizienzsteigerungen zu opfern, führt zu keinem gesellschaftlich akzeptablen Steuersystem. In der Finanzwissenschaft ist es grundsätzlich auch allgemein anerkannt, dass Sozialpolitik mittels steuerlicher Maßnahmen keine gute Politik darstellt. In Fällen externer Effekte oder des Marktversagens, wie es bei Umweltsteuern der Fall ist, kann eine gesonderte Besteuerung die beste Lösung sein. Sofern diese Situationen nicht vorliegen, sollte eine gleichmäßige Besteuerung das wichtigere Ziel sein.

Im Vergleich mit dem, was man hat, sehen potentielle Alternativen oft attraktiver aus. Bei den wesentlichen Grundlagen moderner Steuersysteme gilt jedoch, dass jahrzehntelanger Reformfortschritt etwas geschaffen hat, was mutmaßlich nicht durch eine einzelne Reform substantiell verbessert werden kann. Die Wissenschaft sollte sich darauf konzentrieren, punktuelle Verbesserungen mittels nachdrücklicher Forschungsarbeit zu erreichen und nicht den einen großen Wurf zu produzieren.

## Literaturverzeichnis

- ADAM, S., J. BROWNE und C. HEADY (2010) Taxation in the UK. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- ALT, J., I. PRESTON und L. SIBIETA (2010) The Political Economy of Tax Policy. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- ALWORTH, J. S. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 997 – 1008.
- ATKINSON, A. B. (1997) *Public Economics in Action*. Oxford: Oxford University Press.
- ATKINSON, A. B. (2012) The Mirrlees Review and the State of Public Economics. *Journal of Economic Literature* **50**, S. 770 – 780.
- ATTANASIO, O. P. und M. WAKEFIELD (2010) The Effects on Consumption and Saving of Taxing Asset Returns. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- AUERBACH, A. J. (2010) Public Finance in Practice and Theory. *CESifo Economic Studies* **56**, S. 1 – 20.
- AUERBACH, A. J. (2012) The Mirrlees Review: A U.S. Perspective. *National Tax Journal* **65**, S. 685 – 708.
- AUERBACH, A. J., M. P. DEVEREUX und H. SIMPSON (2010) Taxing Corporate Income. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- AUERBACH, A. J., M. P. DEVEREUX, M. KEEN und J. VELLA (2017) Destination-Based Cash Flow Taxation. Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series WP 17/01.
- AVI-YONAH, R. S. (2006) The Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform: A Critical Assessment and a Proposal. *SMU Law Review* **59**, S. 551 – 587.
- BACH, S., J. GEYER und K. WROHLICH (2016) Ehegattenbesteuerung aus wirtschafts- und sozialpolitischer Perspektive: Mehr Individualbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft* **93**, S. 316 – 323.
- BADEL, A. und M. HUGGETT (2014) Taxing Top Earners: A Human Capital Perspective. Working Paper 2014-017B, Federal Reserve Bank of St. Louis.

- BANKS, J. und P. DIAMOND (2010) The Base for Direct Taxation. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- BAREIS, P. und T. SIEGEL (2016) Das Ehegattensplitting im Widerspruch zu den Besteuerungsprinzipien. *Steuer und Wirtschaft* **93**, S. 306 – 315.
- BASTANI, S. (2015) Using the Discrete Model to Derive Optimal Income Tax Rates. *FinanzArchiv* **71**, S. 106 – 117.
- BATEMAN, H. und G. KINGSTON (2010) The Henry Review and Super and Saving. *The Australian Economic Review* **43**, S. 437 – 448.
- BAYERISCHER STAATSMINISTER DER FINANZEN UND MINISTER DER FINANZEN DES LANDES RHEINLAND-PFALZ (2004) Reform der Grundsteuer. Mimeo.
- BECKER, J. und J. ENGLISCH (2016) Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting. *Deutsches Steuerrecht* **54**, S. 1005 – 1008.
- BERGS, C., C. FUEST, A. PEICHL und T. SCHAEFER (2007) Reformoptionen der Familienbesteuerung. *Review of Economics* **57**, S. 1 – 27.
- BIERBRAUER, F. J. (2016) Effizienz oder Gerechtigkeit? *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* **17**, S. 2 – 24.
- BIRD, R. M. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 363 – 369.
- BITTKER, B. I. (1967) A “Comprehensive Tax Base” as a Goal of Income Tax Reform. *Harvard Law Review* **80**, S. 925 – 985.
- BITTKER, B. I. (1973) Income Tax “Loopholes” and Political Rhetoric. *Michigan Law Review* **71**, S. 1099 – 1128.
- BOADWAY, R. (1990) The Short Run and Long Run Welfare Effects of Implementing a Practical System of Consumption Taxation. In: ROSE, M. (Hrsg.) *Heidelberg Congress on Taxing Consumption*. Berlin: Springer.
- BOADWAY, R. (2012) *From Optimal Tax Theory to Tax Policy*. Cambridge: MIT Press.
- BOADWAY, R., E. CHAMBERLAIN und C. EMMERSON (2010) Taxation of Wealth and Wealth Transfers. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- BOND, S. R. (2000) Levelling up or levelling down? Some reflections on the ACE and CBIT proposals, and the future of the corporate tax base. In: CNOSSEN, S. (Hrsg.) *Taxing capital income in the European Union: issues and options for reform*. Oxford: Oxford University Press.

- BRADFORD, D. F. (1986) *Untangling the Income Tax*. Cambridge: Harvard University Press.
- BREWER, M. E. SAEZ und A. SHEPHARD (2010) Means-Testing and Tax Rates on Earnings. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- CLAUS, K., D. NEHLS und W. SCHEFFLER (2016) *Kurzinformation zu Grundsteuern in der Europäischen Union*. Ifst-Schrift 509. Berlin: Institut Finanzen und Steuern.
- CNOSSEN, S. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 370 – 386.
- COOPER, G. S. (2012) Implementing and allowance for corporate equity. *Australian Tax Forum* 27, S. 241 – 271.
- CRAWFORD, C. und J. FREEDMAN (2010) Small Business Taxation. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- CRAWFORD, I., M. KEEN und S. SMITH (2010) Value Added Tax and Excises. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- CREEDY, J. (2010) Reflections on 'A Tax System for New Zealand's Future'. *Agenda* 17, S. 63 – 73.
- CREEDY, J. (2011) Reflections on Tax by Design. *Fiscal Studies* 32, S. 361 – 373.
- CREMER, H. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 815 – 824.
- CROPP, O. C. (2015) Ungleichbesteuerung durch Abgeltungsteuer – Plädoyer gegen eine leistungsfähigkeitswidrige Einkommensbesteuerung. *Finanz-Rundschau* 97, S. 878 – 887.
- DE MOOIJ, R. A. und M. P. DEVEREUX (2011) An applied analysis of ACE and CBIT reforms in the EU. *International Tax and Public Finance* 18, S. 93 – 120.
- DEUTSCHES STEUERZÄHLERINSTITUT (2017) *Abgeltungsteuer erhalten, Sonderinformation 4*, Berlin.
- DEVEREUX, M. P. (2012) Issues in the Design of Taxes on Corporate Profit. *National Tax Journal* 65, S. 709 – 730.
- DICKSON, I. und D. WHITE (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 387 – 406.

- ECKHOFF, R. (2016) „Steuergerechtigkeit“ als verfassungsrechtliches und als steuerpolitisches Argument. *Steuer und Wirtschaft* **93**, S. 207 – 225.
- EDMARK, K., C.-Y. LIANG, E. MÖRK und H. SELIN (2016) The Swedish Earned Income Tax Credit: Did it Increase Employment? *FinanzArchiv* **72**, S. 475 – 503.
- EHRKE-RABEL, T. (2015) Steuervollzug im Umbruch? *Steuer und Wirtschaft* **92**, S. 101 – 117.
- EILFORT, M. (2010) Steuerrechtsordnung und Gesetzgebung – ein Widerspruch? In: TIPKE, K., R. SEER, J. HEY und J. ENGLISCH (Hrsg.) *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Schmidt.
- EILFORT, M. (2013a) Steuerstrukturreform: Abstrakte Sehnsucht, konkretes Feindbild? In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- EILFORT, M. (2013b) Und sie bewegt sich doch! Das mühsame Ringen um eine bessere Finanzierung der Kommunen. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- EILFORT, M. und J. LANG (2013) Steuerpolitisches Programm. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- EILFORT, M. und B. RAFFELHÜSCHEN (2016) *Vorwort*. In: Ehrbare Staaten? Update 2015. Argumente zu Marktwirtschaft und Politik Nr. 133. Berlin: Stiftung Marktwirtschaft.
- ENGLISCH, J. (2015) Spezielle Verkehr- und Verbrauchsteuern: terra incognita der Steuerrechtswissenschaft. *Steuer und Wirtschaft* **92**, S. 52 – 64.
- ESSERS, P. (2010) Basic Questions with respect to the Taxation of Enterprises. In: TIPKE, K., R. SEER, J. HEY und J. ENGLISCH (Hrsg.) *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Schmidt.
- EVANS, C. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 78 – 89.
- EVANS, C. (2011) Reflections on the Mirrlees Review: An Australasian Perspective. *Fiscal Studies* **32**, S. 375 – 393.
- FELDSTEIN, M. (1976) On the Theory of Tax Reform. *Journal of Public Economics* **6**, S. 77 – 104.
- FELDSTEIN, M. (2012) The Mirrlees Review. *Journal of Economic Literature* **50**, S. 781 – 790.
- FINKE, K. (2013) Alternative Konzepte der Unternehmensbesteuerung vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen der deutschen Steuerpolitik, Dissertation.
- FREEBAIRN, J. (2012) Personal Income Taxation. *Economic Papers* **30**, S. 18-23.
- FUEST, C. (2006a) Das Reformkonzept der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft. In: TRUGER, A. (Hrsg.) *Die Zukunft des deutschen Steuersystems*. Marburg: Metropolis.
- FUEST, C. (2006b) „Allgemeine Unternehmensteuer“ der „Stiftung Marktwirtschaft“. Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik **108**, Bonn: Ludwig-Erhard-Stiftung.

- FUEST, C. (2017a) *Impulsvortrag*. In: NAYIN, T. Ifst-Schrift **519**. Berlin: Institut Finanzen und Steuern.
- FUEST, C. (2017b) Taugt Neutralität als Leitlinie der Steuerpolitik? In: KAHLE, H., M. OVERESCH, M. RUF und C. SPENDEL (Hrsg.) *Kernfragen der Unternehmensbesteuerung*. Berlin: Springer.
- FUEST, C. (2018) Steuerpolitik als Mittel des Protektionismus? *Wirtschaftsdienst* **98** Sonderheft, S. 4 – 7.
- FUEST, C. und C. SPENDEL (2016) Abschaffung der Abgeltungsteuer – gerechter und steuersystematisch einheitlicher? *Wirtschaftsdienst* **96**, S. 83 – 100.
- FULLERTON, D., A. LEICESTER und S. SMITH (2010) Environmental Taxes. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- GJEMS-ONSTAD, O. (2013) Dual Income Tax – The Norwegian/Scandinavian Experience: A Model for Germany? In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- GORDON, R. (2011) Commentary on Tax by Design: The Mirrlees Review. *Fiscal Studies* **32**, S. 395 – 414.
- GORDON, R. H. und J. HAUSMAN (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 1009 – 1027.
- GRAF, G. (2018) Ersatz für die Grundsteuer: eine einfache, effiziente, kostengünstige und gerechte Lösung. *Wirtschaftsdienst* **98**, S. 669 – 672.
- GRIFFITH, R., J. HINES und P. B. SØRENSEN (2010) International Capital Taxation. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- HACKMANN, J. (2002) Vom Ehegatten- zum Partnerschaftssplitting? In: ARNOLD, V. (Hrsg.) *Wirtschaftsethische Perspektiven VI*. Schriften des Vereins für Socialpolitik **228**, Berlin: Duncker & Humblot.
- HALL, R. E. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 649 – 655.
- HARBEKE, N. und J. KLÄSER (2017) Schweiz: Unternehmenssteuerreform III – Notional Interest Deduction („NID“)/Zinsabzug auf Eigenkapital. *Internationales Steuerrecht-Länderbericht* **25**, S. 2 – 4.
- HEBOUS, S. und M. RUF (2015) Evaluating the Effects of ACE Systems on Multinational Debt Financing and Investment. CESifo Working Paper Nr. 5360.

- HERZIG, N. (2006) Reform der Unternehmensbesteuerung – Konzept der Stiftung Marktwirtschaft. *Wirtschaftsdienst* **86**, S. 151 – 155.
- HERZIG, N. (2013a) Zur Problematik der Unternehmensbesteuerung zwischen internationalem Wettbewerb und EU-Konformität. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- HERZIG, N. (2013b) Steuerliche Gewinnermittlung: Werkstattbericht. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- HERZIG, N. und A. BOHN (2006) Reform der Unternehmensbesteuerung – Zwischenbericht zum Konzept der Stiftung Marktwirtschaft. *Der Betrieb* **59**, S. 1 – 7.
- HERZIG, N. und J. KUHR (2011) Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB. *Steuer und Wirtschaft* **88**, S. 305 – 322.
- HEY, J. (2005) Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? *Steuer und Wirtschaft* **82**, S. 317 – 326.
- HEY, J. (2013a) Gesetzesfolgenabschätzung im Steuerrecht und das Unheil der Gegenfinanzierung. *Steuer und Wirtschaft* **90**, S. 107 – 120.
- HEY, J. (2013b) Unternehmensbesteuerung: Werkstattbericht. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- HEY, J. (2016) Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS. *Finanz-Rundschau* **98**, S. 554 – 560.
- HEY, J. und S. STEFFEN (2016) *Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld*. Ifst-Schrift **511**. Berlin: Institut Finanzen und Steuern.
- HIGHFIELD, R. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 1172 – 1188.
- HÖLLER, T. (2010) *Eine kritische Analyse der Unternehmensteuerreform 2008 im historischen Kontext*. Bochumer Schriften zum Steuerrecht **21**. Berlin: Lang.
- HOMBURG, S. (1995) Zur Steuerfreiheit des Existenzminimums: Grundfreibetrag oder Abzug von der Bemessungsgrundlage? *Finanzarchiv - N.F.* **52**, S. 182 – 195.
- HOMBURG, S. (1996) Große Einkommensteuerreform 1998/99? *Die Steuerberatung* **39**, S. 529 – 536.
- HOMBURG, S. (1997a) Soll die klassische Einkommensteuer wiederbelebt werden? In: ROSE, M. (Hrsg.) *Standpunkte zur aktuellen Steuerreformdiskussion*. Heidelberg: Recht und Wirtschaft.
- HOMBURG, S. (1997b) Ein Standardmodell der Besteuerung. *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* **26**, S. 438 – 442.

- HOMBURG, S. (1998) An Axiomatic Proof of Mirrlees' Formula. *Public Finance / Finances Publiques* **53**, S. 285 – 295.
- HOMBURG, S. (2000a) Der optimale Einkommensteuertarif. *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* **29**, S. 136 – 142.
- HOMBURG, S. (2000b) Das einkommensteuerlicher Ehegattensplitting. *Steuer und Wirtschaft* **77**, S. 261 – 268.
- HOMBURG, S. (2000c) German Tax Reform 2000: Description and Appraisal. *FinanzArchiv* **57**, S. 504 – 513.
- HOMBURG, S. (2001a) The Optimal Income Tax: Restatement and Extensions. *FinanzArchiv* **58**, S. 363 – 395.
- HOMBURG, S. (2001b) Die Unternehmenssteuerreform 2001 aus Sicht der Wissenschaft. *Die Steuerberatung* **44**, S. 8 – 16.
- HOMBURG, S. (2002a) Optimal Marginal Tax Rates for Low Incomes: Positive, Negative, or Zero? Hannover Economic Papers Nr. 255.
- HOMBURG, S. (2002b) Steuerpolitik nach der Wahl. *Die Steuerberatung* **45**, 564 – 576.
- HOMBURG, S. (2004a) Verbesserungen der Steuerstruktur und der Unternehmensbesteuerung. *Wirtschaftsdienst* **84**, S. 76 – 79.
- HOMBURG, S. (2004b) A New Approach to Optimal Commodity Taxation. Hannover Economic Papers Nr. 299.
- HOMBURG, S. (2005a) Zur Einbindung der Kapitaleinkommensbesteuerung in ein rationales Steuersystem. *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik* **54**, S. 306 – 316.
- HOMBURG, S. (2005b) Die Steuerreformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft. *Betriebs-Berater* **44**, S. 2382 – 2386.
- HOMBURG, S. (2007a) Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation. *FinanzRundschau* **89**, S. 717 – 728.
- HOMBURG, S. (2007b) Germany's Company Tax Reform Act of 2008. *FinanzArchiv* **63**, S. 591 – 612.
- HOMBURG, S. (2008) Neue Entwicklungstendenzen der deutschen Steuerpolitik. *Die Steuerberatung* **51**, S. 9 – 15.
- HOMBURG, S. (2009) Fortschrittsbemühen in der Finanz- und Steuerpolitik. *Wirtschaftsdienst* **89**, S. 710 – 711.
- HOMBURG, S. (2011) Colonel Blotto und seine ökonomischen Anwendungen. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* **12**, S. 1 – 11.
- HOMBURG, S. (2015) *Allgemeine Steuerlehre*. 7. Auflage München: Vahlen.

- HOMBURG, S. (2017) Sollen Unternehmen pauschal von Steuern entlastet werden? *WirtschaftsWoche* vom 10. November 2017, S. 8 – 9.
- HOMBURG, S. (2018) Ein Vorschlag zur Grundsteuerreform. *Wirtschaftsdienst* **98**, S. 169 – 175.
- HOMBURG, S. und A. BOLIK (2005) Auswirkungen des Kirchhofschen EStGB insbesondere auf die Unternehmensbesteuerung. *Betriebs-Berater* **44**, S. 2330 – 2335.
- HOMBURG, S. und C. RUBBLACK (2010) Anmerkungen zum Umsatzsteuergesetzbuch, einem Vorschlag zur Umsatzsteuerreform. In: TIPKE, K., R. SEER, J. HEY und J. ENGLISCH (Hrsg.) *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Schmidt.
- HOUBEN, H. und M. CHIRVI (2017) *Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif*. Ifst-Schrift **517**. Berlin: Institut Finanzen und Steuern.
- HOYNES, H. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 174 – 183.
- HUIZINGA, H. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 894 – 904.
- ISAAC, J. (1997) A Comment on the Viability of the Allowance for Corporate Equity. *Fiscal Studies* **18**, S. 303 – 318.
- JACHMANN, M. (2013) Die neue Qualität der kommunalen Steuerfinanzierung: Das Vier-Säulen-Modell der Kommission „Steuergesetzbuch“ In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- JOHNSON, P. und N. STERN (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 519 – 535.
- JOHNSON, P. und G. MYLES (2011) The Mirrlees Review. *Fiscal Studies* **32**, S. 319 – 329.
- KALTSCHÜTZ, A. (2004) Die große Steuerreform: Notwendig und durchführbar. *Ifo Schnelldienst* **57**, S. 11 – 23.
- KAPLOW, L. (2011) An Optimal Tax System. *Fiscal Studies* **32**, S. 415 – 435.
- KAVCIC, C. (2014) Entscheidungsneutralität in der deutschen Unternehmensbesteuerung, Dissertation.
- KAY, J. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 656 – 663.
- KEEN, M. und J. KING (2002) The Croatian Profit Tax: An ACE in Practice. *Fiscal Studies* **23**, S. 401 – 418.

- KEUSCHNIGG, C. (2011) The Design of Capital Income Taxation: Reflections on the Mirrlees Review. *Fiscal Studies* **32**, 437 – 452.
- KLEMM, A. (2007) Allowances for Corporate Equity in Practice. *CESifo Economic Studies* **53**, S. 229 – 262.
- KOMMISSION „STEUERGESETZBUCH“ (2006) Steuerpolitisches Programm. Berlin: Stiftung Marktwirtschaft.
- KOMMISSION „STEUERGESETZBUCH“ (2013a) Einkommensteuer: Begründung. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- KOMMISSION „STEUERGESETZBUCH“ (2013b) Unternehmensbesteuerung: Begründung. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- KOMMISSION „STEUERGESETZBUCH“ (2013c) Steuerliche Gewinnermittlung: Begründung. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- KRAUSE-JUNK, G. (2008) Ein Brei aus drei Rezepten? Die Eckdaten zur Unternehmenssteuerreform 2008 im Lichte der wissenschaftlichen Empfehlungen. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* **9**, S. 1 – 18.
- KRAUSE-JUNK, G. (2010) Für und Wider differenzierte Umsatzsteuersätze. *Wirtschaftsdienst* **90**, S. 579 – 582.
- KUBE, H. (2016) Stand und Perspektive der Ehegatten- und Familienbesteuerung. *Steuer und Wirtschaft* **93**, S. 332 – 342.
- LANG, J. (2013a) Einkommensteuer: Werkstattbericht. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- LANG, J. (2013b) Ein neues und einfaches Einkommensteuergesetz. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- LANG, J. (2013c) Einkommensteuer: Zusammenfassung. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- LANG, J. (2013d) Konzeption und Grundelemente eines neuen Einkommensteuergesetzes. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- LANG, J. (2013e) Einführung. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- LANG, J. (2016) Steuergerechtigkeit. *Steuer und Wirtschaft* **93**, S. 101 – 117.
- LAROQUE, G. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 184 – 191.

- LÖHR, D. (2016a) Beschlussmodell der Länderfinanzminister zur Grundsteuerreform: Der große Wurf? *Deutsches Steuerrecht* **57**, S. 1497 – 1503.
- LÖHR, D. (2016b) Ein neues Modell zur Grundsteuerreform: die ewige Wiederkehr des Gleichen. *Wirtschaftsdienst* **96**, S. 732 – 739.
- LÖHR, D. (2017) Grundsteuerreform: Ende einer Odyssee? *Wirtschaftsdienst* **97**, S. 809 – 816.
- MACE, B. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 1189 – 1203.
- MAITERTH, R. und M. CHIRVI (2015) Das Ehegattensplitting aus Sicht der Steuerwissenschaften. *Steuer und Wirtschaft* **92**, S. 19 – 32.
- MANKIW, G. N., M. C. WEINZIERL und D. F. YAGAN (2009) Optimal Taxation in Theory and Practice. *Journal of Economic Perspectives* **23** (4), S. 147 – 174.
- MEADE, J. E. (1978) *The Structure and Reform of Direct Taxation*. London: Allen & Unwin.
- MEGHIR, C. und D. PHILIPPS (2010) Labour Supply and Taxes. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.
- MEIER, V. und A. WAGENER (2015) Do Mobile Pensioners Threaten the Deferred Taxation of Savings? *CESifo Economic Studies* **61**, S. 465 – 483.
- MINTZ, J. M. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 905 – 913.
- MIRRLEES, J. (1971) An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *The Review of Economic Studies* **38**, S. 175 – 208.
- MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (2011a) *Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press.
- MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (2011b) The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform. *Fiscal Studies* **32**, S. 331 – 359.
- MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (2012) The Mirrlees Review: A Proposal for Systematic Tax Reform. *National Tax Journal* **65**, S. 655 – 684.
- MÖSSNER, M. (2013) Kommunal Finanzen: Werkstattbericht. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.

- MOFFITT, R. A. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 192 – 201.
- MÜLLER, R. (2006) Steuersysteme im Wettbewerb. *Steuer und Wirtschaft* **83**, S. 173 – 181.
- MUSGRAVE, R. A. (1991) Zur Wahl der "richtigen" Steuerbemessungsgrundlage. In: ROSE, M. (Hrsg.) *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*. Berlin: Springer.
- MUSGRAVE, R. A. (1999) The Nature of the Fiscal State: The Roots of My Thinking. In: BUCHANAN, J. M. und R. A. MUSGRAVE *Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State*. Cambridge: MIT Press.
- NEUMARK, F. (1970) *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- OPPEL, F. (2015) Der Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU – alter Wein in neuen Schläuchen? *Internationales Steuerrecht* **24**, S. 813 – 818.
- PESTIEAU, P. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 664 – 674.
- PEZZER, H.-J. (2013) Chancen aus Sicht der Rechtsprechung: Transparenz, Berechenbarkeit, Leistungsgerechtigkeit. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.
- PICOS-SÁNCHEZ, F. und A. THOMAS (2015) A Revenue-neutral Shift from SSC to VAT: Analysis of the Distributional Impact for 12 EU–OECD Countries. *FinanzArchiv* **71**, S. 278 – 298.
- REES, R. (2016) Optimal Tax Theory and Family Taxation. *Steuer und Wirtschaft* **93**, S. 324 – 331.
- RIDDELL, P. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 1280 – 1293.
- ROSE, M. (2010) Zur steuerlichen Gleichbehandlung der Gewinne von Unternehmen unabhängig von deren Rechtsform. In: TIPKE, K., R. SEER, J. HEY und J. ENGLISCH (Hrsg.) *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*. Köln: Schmidt.
- ROSE, M. (2017) Zinsbereinigte EU-Körperschaftsteuer. *Steuer und Wirtschaft* **94**, S. 217 – 233.
- RUMPF, D. und W. WIEGARD (2012) Kapitalertragsbesteuerung und Kapitalkosten. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* **13**, S. 52 – 81.

SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG (2006) Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit vom 23. Februar 2005, Wiesbaden.

SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG (2008) *Die Finanzkrise meistern – Wachstumskräfte stärken, Jahresgutachten 2008/09*, Wiesbaden.

SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG (2012) *Stabile Architektur für Europa – Handlungsbedarf im Inland, Jahresgutachten 2012/13*, Wiesbaden.

SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG (2015) *Zukunftsfähigkeit in den Mittelpunkt, Jahresgutachten 2015/16*, Wiesbaden.

SANDMO, A. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 536 – 547.

SCHAEFER, T. (2008) Können Steuern in Deutschland einfach und familienfreundlich sein?, Dissertation.

SEER, R. (2013) Einkommensteuervollzug. In: LANG, J. und EILFORT, M. (Hrsg.) *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*. München: Olzog.

SCHÖN, W. (2002) Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung. *Steuer und Wirtschaft* 79, S. 23 – 35.

SCHÖN, W. (2012) Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts. *Steuer und Wirtschaft* 89, S. 213 – 224.

SCHÖN, W. (2018) Grenzüberschreitungen der Steuerrechtswissenschaft. *Steuer und Wirtschaft* 95, S. 201 – 215.

SCHÖN, W., U. SCHREIBER, C. SPENGLER und W. WIEGARD (2006) Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer. *Wirtschaftsdienst* 86, S. 147 – 151.

SCHREIBER, U., D. HAGEN und F. N. PÖNNIGHAUS (2018) Nach der US-Steuerreform 2018: Deutschland im Steuerwettbewerb. *Steuer und Wirtschaft* 95, S. 239 – 253.

SHAW, J., J. SLEMROD und J. WHITING (2010) Administration and Compliance. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press.

SIEMERS, L.-H. R. und D. ZÖLLER (2006) Das Übergangsmodell der Einfachsteuer: Eine Effiziente Unternehmensbesteuerung? MPRA Paper Nr. 757.

- SINN, H.-W. (2017) What Marx Means Today. *Economic Affairs* **37**, S. 229 – 239.
- SMITH, G. (2010) The Henry Review and Taxing Business Income and Rents. *The Australian Economic Review* **43**, S. 422 – 428.
- SØRENSEN, P. B. (2005) Neutral Taxation of Shareholder Income. *International Tax and Public Finance* **12**, S. 777 – 801.
- SPENDEL, C. und W. WIEGARD (2004) Duale Einkommensteuer: Die pragmatische Variante einer grundlegenden Steuerreform. *Wirtschaftsdienst* **84**, S. 71 – 76.
- SPENDEL, C. und B. ZINN (2012) Steuerpolitik nach der Krise: Welche Maßnahmen sind für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland zu ergreifen? *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* **13**, S. 19 – 51.
- SPIRITUS, K. und R. BOADWAY (2017) The Optimal Taxation of Risky Capital Income: The Rate of Return Allowance. CESifo Working Paper Nr. 6297.
- STIMMELMAYR, M. (2018) Investors' Portfolio Choice and Tax Reforms: The 2008 German Corporate Tax Reform Reconsidered. *FinanzArchiv* **74**, S. 376 – 413.
- TABELLINI, G. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 1294 – 1299.
- THORESEN, T. O. und A. ALSTADSÆTER (2010) Shifts in Organizational Form under a Dual Income Tax System. *FinanzArchiv* **66**, S. 384 – 418.
- TIPKE, K. (2006) *Ein Ende dem Einkommensteuer Wirrwarr!?* Köln: Schmidt.
- TIPKE, K. (2012) *Die Steuerrechtsordnung*. 2. Aufl. Köln: Schmidt.
- TUOMALA, M. (2016) *Optimal Redistributive Taxation*. Oxford: Oxford University Press.
- VAN SUNTUM, U. und D. SCHULTEWOLTER (2018) Grundsteuer durch einen kommunalen Einkommensteuerzuschlag ersetzen. *Wirtschaftsdienst* **98**, S. 353 – 356.
- WALES, C. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 1300 – 1315.
- WAGNER, F. W. (2012) Steuerreformen: Warum der "Große Wurf" weder möglich noch nötig ist. *Finanz-Rundschau* **94**, 653 – 667.
- WAGNER, F. W. (2014) Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts. *Deutsches Steuerrecht* **52**, S. 1133 – 1143.
- WAGNER, F. W. (2017) Was ist eigentlich aus der Entscheidungsneutralität der Besteuerung geworden? In: KAHLE, H., M. OVERESCH, M. RUF und C. SPENDEL (Hrsg.) *Kernfragen der Unternehmensbesteuerung*. Berlin: Springer.

- WAGSCHAL, U. (2005) *Steuerpolitik und Steuerreformen im internationalen Vergleich*. Münster: LIT.
- WARREN, N. (2010) The Henry Review, State Taxation and the Federation. *The Australian Economic Review* **43**, S. 409 – 421.
- WEALE, M. (2010) Commentary. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, und J. POTERBA (Hrsg.) *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, S. 832 – 836.
- WHITEFORD, P. (2010) The Henry Review and the Social Security System. *The Australian Economic Review* **43**, S. 429 – 436.
- WILK, E. (2005) Plädoyer für eine effizientere Steuerreformdebatte. *Wirtschaftsdienst* **85**, S. 698 – 705.
- WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (2010) *Reform der Grundsteuer, Stellungnahme*, Berlin.
- ZANGARI, E. (2014) Addressing the Debt Bias: A Comparison between the Belgian and the Italian ACE Systems. Taxation Papers Working Paper Nr. 44.
- ZODROW, G. R. (2003) Alternative Forms of Direct Consumption Taxes: The Croatian Approach. In: AHLHEIM, M., H.-D. WENZEL und W. WIEGARD (Hrsg.) *Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis: Festschrift für Manfred Rose*. Berlin: Springer.