



Auszug aus dem Jahresgutachten 2009/10

Steuerpolitik in der neuen Legislaturperiode: Begrenzter Handlungsspielraum

(Ziffern 282 bis 298)

schädlich als eine Erhöhung der Ertragsbesteuerung. Da das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung kommt – Exporte unterliegen einem Nullsteuersatz, Importe dem regulären Umsatzsteuersatz – beeinträchtigt eine Umsatzsteuererhöhung auch die internationale Wettbewerbsposition der deutschen Volkswirtschaft nicht. Gleichzeitig trägt die Umsatzsteuer Verteilungsaspekten dadurch Rechnung, dass sie gespaltene Steuersätze aufweist. Während der Normalsatz gegenwärtig 19 vH beträgt, werden lebensnotwendige Güter wie Nahrungsmittel mit einem ermäßigten Steuersatz von 7 vH besteuert. Wohnungsmieten werden von der Umsatzsteuer gar nicht erfasst. Eine Erhöhung des regulären Umsatzsteuersatzes bei gleichzeitiger Beibehaltung des ermäßigten Steuersatzes wäre demnach eine vergleichsweise wachstumsunschädliche, unter Verteilungsgesichtspunkten aber akzeptable Form der Steuererhöhung. Aber genauso, wie sich Steuersenkungen nur zum Teil selbst finanzieren, führen auch Steuererhöhungen nicht automatisch zu dem aus einer reinen Extrapolation heraus zu erwartenden Einnahmeplus.

281. Der Sachverständigenrat plädiert keinesfalls für Steuererhöhungen zur Lösung der anstehenden Konsolidierungsaufgabe. Ganz im Gegenteil stellen Ausgabenkürzungen den bevorzugten Konsolidierungsweg dar. Aber man muss sich über die Alternativen klar sein: Wenn man nicht zu drastischen Einsparungen bei den staatlichen Ausgaben bereit ist, müssen nun einmal die Steuern oder andere Abgaben erhöht werden. Man kann dies – wie im Koalitionsvertrag – ausblenden, aber kann sich der Realität nicht auf Dauer entziehen.

III. Steuerpolitik in der neuen Legislaturperiode: Begrenzter Handlungsspielraum

282. Im Koalitionsvertrag sind umfangreiche Steuersenkungen und grundlegende Steuerreformen angekündigt. Steuersenkungen finanzieren sich, vorausgesetzt sie sind richtig konzipiert, über verbesserte Leistungsanreize und ein höheres Wachstum zu einem bestimmten Teil, aber unter normalen Bedingungen niemals vollständig selbst. Eine Deckung des verbleibenden Finanzierungsbedarfs durch eine höhere Kreditaufnahme verbietet sich nicht zuletzt auf Grund der Neuregelungen zur Schuldenbremse. Daher lässt die Einhaltung der Grundrechenarten keine andere Wahl: Zur vollständigen Gegenfinanzierung einer Steuersenkung müssen entweder Ausgaben gekürzt oder an anderer Stelle Steuern oder andere Abgaben erhöht werden. Letzteres liefe auf aufkommensneutrale Steuerreformen hinaus. Aufkommensneutralität kann durch Reformen innerhalb einer Steuerart gewährleistet werden, indem etwa Steuersatzsenkungen mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einhergehen. Alternativ können Steuersatzsenkungen bei der einen Steuer durch Steuersatzerhöhungen bei einer anderen Steuer ausgeglichen werden, sodass keine zusätzliche Belastung der öffentlichen Haushalte auftritt.

283. Unbestritten ist, dass das deutsche **Steuersystem reformbedürftig** ist. Dementsprechend ist im Koalitionsvertrag wieder einmal eine Steuerreform angekündigt, die das Steuersystem „einfach, niedrig und gerecht“ machen soll. Schon in den vergangenen Jahrzehnten standen nahezu alle Steuerreformen unter dem Motto „einfacher, effizienter, gerechter“. Eine wirkliche Vereinfachung des Steuerrechts wurde dabei allerdings im Wesentlichen nur dann erreicht, wenn einzelne Steuern abgeschafft wurden (wie die Gewerbesteuer) oder ihre

Erhebung ausgesetzt wurde (wie die Vermögensteuer). Speziell die von der Großen Koalition vorgenommenen Steuerreformen, die Unternehmensteuerreform 2008 und die Erbschaftsteuerreform, haben zu einer erheblichen Komplizierung des Steuerrechts geführt. Wenn jetzt eine weitere „Vereinfachung“ des Steuerrechts angekündigt wird, kann einem eigentlich nur angst und bange werden.

In den folgenden Abschnitten werden Reformen für die Erbschaftsteuer, die Unternehmensbesteuerung, die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer skizziert, die zum Teil aufkommensneutral sind, zum Teil zu Mehreinnahmen führen und ansonsten durch Ausgabenkürzungen oder Steuererhöhungen an anderer Stelle gegenzufinanzieren sind. Ohne solide Gegenfinanzierung oder bevor Steuerreformen in die falsche Richtung gehen, sollte lieber eine steuerpolitische Reformpause eingelegt und die Konsolidierungsaufgabe entschlossen bewältigt werden.

1. Erbschaftsteuer: Reform der Reform in Angriff nehmen

284. In seinem Jahresgutachten 2008/09 hat der Sachverständigenrat der **Erbschaftsteuerreform** ein **vernichtendes Zeugnis** ausgestellt. Die weitgehende steuerliche Freistellung von Betriebsvermögen und selbstgenutzten Immobilien ist weder unter Verteilungsaspekten gerechtfertigt, noch wird der angestrebte Erhalt von Arbeitsplätzen erreicht. Sie dient eindeutig Partikularinteressen. Und sie trägt zu einem fulminanten Komplizierungsschub des Steuerrechts bei. Immer dann, wenn einzelne Vermögensarten unterschiedlich besteuert werden, entstehen hohe Planungskosten beim Steuerpflichtigen und Vollzugskosten beim Fiskus. Der Steuerpflichtige wird versuchen, durch geschickte Steuerplanung in den Genuss der begünstigten Besteuerung zu kommen. Der Fiskus wird darauf mit Abwehrmaßnahmen reagieren, die die Vollzugskosten erhöhen. Man kann es drehen und wenden wie man will: Das zum 1. Januar 2009 in Kraft getretene Erbschaftsteuerreformgesetz ist rundum misslungen. Namhafte Verfassungsrechtler bezweifeln, dass das neue Erbschaftsteuerrecht den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichtes genügt.

Selbst CDU und CSU rücken nach nicht einmal einem Jahr von der von ihnen getragenen Reform ab. So ist im Koalitionsvertrag eine erneute Reform der Reform der Erbschaftsteuer angekündigt. Zum einen soll eine neue Steuerklasse für Geschwister und Geschwisterkinder mit einem progressiven Tarif von 15 vH bis 43 vH eingeführt werden, zum anderen sollen die erbschaftsteuerlichen Erleichterungen für Betriebsvermögen noch weiter ausgebaut werden. Schließlich soll eine Regionalisierung der Erbschaftsteuer hinsichtlich Steuersätzen und Freibeträgen geprüft werden. Der Sachverständigenrat hat die Möglichkeit einer Regionalisierung der Erbschaftsteuer bereits geprüft (JG 2008 Ziffern 374 f.). Sie würde alles noch viel schlimmer machen: Die Erbschaftsteuer würde noch komplizierter, es käme zu steuerlich induzierten und ineffizienten Wohnsitzverlagerungen, und mit Gerechtigkeit hätte dies auch nichts zu tun.

285. Um die Erbschaftsteuer wieder mit den Grundsätzen eines rationalen Steuersystems zu versöhnen, bleibt letztlich nur der vom Sachverständigenrat und anderen Steuerexperten wiederholt vorgeschlagene Weg: Besteuerungsneutralität und Steuergerechtigkeit erfordern, dass alle Vermögensklassen nicht nur bei der Bewertung, sondern auch beim Steuertarif gleich behandelt werden. Die Begünstigung des Betriebsvermögens und der selbstgenutzten Immobilie

sollte also rückgängig gemacht werden. Im Gegenzug könnten die Steuersätze in den Steuerklassen I bis III gesenkt werden, um **Aufkommensneutralität** sicherzustellen. Zu verbinden wäre dies mit einer generellen Stundungsregel für die liquiditätsbeschränkten Vermögensarten Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Immobilienvermögen.

Gegenwärtig weist der Tarif der Erbschaftsteuer einen doppelt progressiven Verlauf auf, in dem die Steuerschuld einmal mit abnehmendem Verwandtschaftsgrad zunimmt und bei gegebenem Verwandtschaftsgrad mit der Höhe des Nachlasses. Diese doppelte Progression lässt sich auch gut begründen (JG 2008 Ziffer 370) und sollte beibehalten werden.

286. Die Aufhebung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung für Betriebsvermögen und selbstgenutzte Immobilien könnte aufkommensneutral mit einer drastischen Absenkung der Steuersätze einhergehen (Tabelle 29). Bei den mit dem Mikrosimulationsmodell ERBSIHM (Houben und Maiterth, 2009) durchgeführten Berechnungen wurden unterschiedliche Freibetragsregelungen unterstellt. Belässt man es bei den im aktuellen Rechtsstand geltenden großzügigen Freibetragsregelungen und unterstellt Aufkommensneutralität auch innerhalb der einzelnen Steuerklassen, könnten die aktuell geltenden Steuersätze in der Steuerklasse I um einen Faktor 0,59 reduziert werden; in den Steuerklassen II und III beliefen sich die Kürzungsfaktoren auf 0,23 und 0,19. In der Steuerklasse I würden die Steuersätze von 3 vH auf 12 vH ansteigen, statt wie im aktuellen Rechtsstand von 7 vH auf 30 vH. In der Steuerklasse II (III) wäre Aufkommensneutralität bei Steuersätzen von 23 vH und 40,5 vH (24 vH und 40,5 vH) gewährleistet.

Noch niedrigere Steuersätze wären erreichbar, wenn man zu den geringeren Freibeträgen des Jahres 2008 zurückkehren würde. Der Kürzungsfaktor beliefe sich dann auf 0,67 in der Steuerklasse I; die Steuersätze lägen zwischen 2 vH und 10 vH. Auch in den beiden anderen Steuerklassen wäre eine drastische Senkung der Steuersätze möglich.

287. Eine Reform der Erbschaftsteuer in der neuen Legislaturperiode sollte den hier vorgeschlagenen Leitlinien folgen: Rücknahme der Begünstigungen für Betriebsvermögen und selbstgenutztes Wohneigentum bei gleichzeitiger aufkommensneutraler Senkung der Steuersätze. Dann würde die Erbschaftsteuer wieder den Grundsätzen eines rationalen Steuersystems entsprechen und den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichtes genügen. Bei Steuersätzen zwischen 2 vH und 10 vH für in die Steuerklasse I fallende Übertragungen von Betriebsvermögen (bei den im alten Rechtsstand geltenden Freibetragsregelungen), kombiniert mit einer großzügigen Stundungsregelung, würde auch die Schwarzmalerei einer vermeintlichen Existenzbedrohung durch die Erbschaftsbesteuerung nicht länger verfangen.

2. Unternehmensbesteuerung: Auf dem richtigen Weg

288. Der Sachverständigenrat hat die zum 1. Januar 2008 in Kraft getretene **Unternehmenssteuerreform** insgesamt positiv beurteilt (JG 2007 Ziffern 394 ff.). Das gilt im Wesentlichen für die durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes bewirkte Stärkung der steuerlichen Attraktivität des Standorts Deutschland. Allerdings weist die Reform auch konzeptionelle

Tabelle 29

**Aufkommensneutrale Steuersätze bei unterschiedlichen
Freibetragsregelungen der Erbschaftsteuer¹⁾**

Steuerpflichtiger Erwerb bis einschließlich ... Euro (1 000 Euro)	Steuerklassen							
	I		II				III	
	Freibeträge 2009 (1 000 Euro)							
	500	400	200	100	20	500	20	
	Ehegatte	Kinder	Enkel	Eltern/ Groß- eltern ²⁾	Eltern/Großeltern ³⁾ , Stief- und Schwiegereltern, Neffen und Nichten, Tante und On- kel, geschiedene Ehegatten	Lebens- partner (einget- ragen)	Sonstige	
	Steuersätze (vH) aufkommensneutral (aktuell)							
75		3	(7)					
300		4,5	(11)					
600		6	(15)		23	(30)	24	(30)
6 000		8	(19)					
13 000		9,5	(23)					
26 000		11	(27)		40,5	(50)	40,5	(50)
über 26 000		12	(30)					
	Freibeträge 2008 (1 000 Euro)							
	307	205	51,2	51,2	10,3	5,2		
	Ehegatte	Kinder	Enkel	Eltern/ Groß- eltern ²⁾	Eltern/Großeltern ³⁾ , Stief- und Schwiegereltern, Neffen und Nichten, Tante und On- kel, geschiedene Ehegatten	Sonstige		
	Steuersätze (vH) aufkommensneutral							
75			2					
300			3,5					
600			5		20,4		20,4	
6 000			6					
13 000			7,5					
26 000			9		34		34	
über 26 000			10					

1) Berechnungen mit Simulationsmodell ERBSIHM von Houben und Maiterth, Hannover.– 2) Bei Erwerb von Todes wegen.– 3) Bei Erwerb durch Schenkung.

Mängel auf, die sich gerade in der aktuellen Wirtschaftskrise überdeutlich manifestieren. Zu diesen Mängeln gehören einmal die mangelhafte Verzahnung der zum 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Abgeltungsteuer mit der Unternehmensbesteuerung, zum anderen die Ausweitung der Besteuerung ertragsunabhängiger Elemente durch veränderte Hinzurechnungsvorschriften bei der Gewerbesteuer, die Einführung einer Zinsschranke und die Verschärfung der Mantelkaufregelungen.

Zu den Lehren aus der Finanz- und Wirtschaftskrise gehört, dass Anreize zu einer übermäßigen Fremdfinanzierung zu vermeiden sind und die Eigenkapitalbasis von Banken und Unter-

nehmen zu stärken ist. Das unkoordinierte Nebeneinander von Abgeltungsteuer und Unternehmensbesteuerung bewirkt aber das genaue Gegenteil. Die Investitionsfinanzierung über Einsatz von Eigenkapital, insbesondere Beteiligungskapital, wird gegenüber der Fremdfinanzierung steuerlich diskriminiert. Darauf hat der Sachverständigenrat wiederholt hingewiesen (JG 2007 Ziffern 404 ff.). Auch die sich mit der Unternehmensteuerreform fortsetzende Tendenz zu einer indirekten Substanzbesteuerung zeigt in der Wirtschaftskrise ihr hässliches Gesicht. Wenn Betriebsausgaben nicht in vollem Umfang abzugsfähig sind, können Steuern bei einbrechenden Gewinnen an der Vermögenssubstanz zehren und dazu führen, dass risikobehaftete Investitionen eingeschränkt oder gar nicht erst durchgeführt werden.

289. Die Große Koalition hat die **Krisenverschärfenden Wirkungen** einzelner Bestandteile ihrer **Unternehmensteuerreform** erkannt und zeitlich eng befristete Erleichterungen geschaffen. Schon mit dem Konjunkturpaket I wurde für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens die mit der Unternehmensteuerreform abgeschaffte degressive Abschreibung wieder zugelassen, allerdings begrenzt auf die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010. Durch das Bürgerentlastungsgesetz werden für die Dauer von zwei Jahren überdies die Zinsschranke entschärft und die Neuregelungen zum so genannten Mantelkauf für besondere Fälle außer Kraft gesetzt. Konkret wird die Freigrenze bei der Zinsschranke von 1 Mio Euro auf 3 Mio Euro angehoben und Unternehmen mit Sanierungsabsicht gestattet, Verluste von neu gekauften Firmen mit eigenen Gewinnen zu verrechnen.

In der aktuellen Wirtschaftskrise sind dies zielführende Maßnahmen, die allerdings in der mittleren Frist um dauerhafte Korrekturen der Unternehmensteuerreform zu ergänzen sind (Spengel et al., 2009). Dabei handelt es sich überwiegend um mikrochirurgische Eingriffe in das Steuerrecht, die nur einen begrenzten Gegenfinanzierungsbedarf erfordern.

290. Die **Zinsschranke** zielt auf die Sicherung des inländischen Steuersubstrats, indem Steuergestaltungen etwa durch konzerninterne Fremdkapitalausstattung einer deutschen Tochtergesellschaft durch die im Ausland ansässige Muttergesellschaft Einhalt geboten werden soll. Das Grundprinzip dieser Steuergestaltungen besteht darin, Aufwand in Hochsteuerländern, die Erträge aber in Niedrigsteuerländern anfallen zu lassen. Das Bemühen um die Begrenzung steuerlich induzierter Gewinnverlagerungen ist nachvollziehbar. Allerdings geht die konkrete Ausgestaltung der Zinsschranke weit über eine Missbrauchsbekämpfung hinaus, indem jegliche Fremdfinanzierung von Konzerngesellschaften, also auch von reinen Inlandskonzernen, erfasst wird.

Im Koalitionsvertrag ist vorgesehen, die Zinsschranke dadurch zu entschärfen, dass die Freigrenze dauerhaft angehoben wird, die so genannte Escape-Klausel überarbeitet und für deutsche Konzerne anwendbar wird und ein Vortrag des EBITDA für einen Zeitraum von jeweils fünf Jahren möglich ist. Dies sind mittelfristig zielführende Maßnahmen, auch wenn sich dadurch die systemwidrige Anwendung der Zinsschranke auf Inlandsfälle nicht beseitigen lässt. Gänzlich erübrigen würde sich die Zinsschrankenregelung, wenn international eine Quellensteuer auf ins Ausland abfließende Zinszahlungen vereinbart würde, die im Sitzstaat des Zinsempfängers unbegrenzt anzurechnen wäre. Per Saldo dürfte dies für Deutschland mit Steuermehreinnahmen verbunden sein. Allerdings ist dies eine nur längerfristige Option, da dazu

eine Änderung der europäischen Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie erforderlich wäre, die gerade eine Abschaffung von Quellensteuern auf im EU-Konzernverbund gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren zum Inhalt hat.

291. Die Regelungen zu den **gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften** für Finanzierungsentgelte stellen grundsätzlich eine Verletzung eines fundamentalen Besteuerungsprinzips, des objektiven Nettoprinzips, dar. Am besten wäre es deshalb, langfristig die Gewerbesteuer in ihrer jetzigen Form abzuschaffen und eine grundlegende und aufkommensneutrale Neuordnung der Kommunalfinanzen anzustreben. Einschlägige und schlüssige Vorschläge dazu sind in Genüge vorhanden (Stiftung Marktwirtschaft, 2006). Die von der CDU/CSU/FDP-Koalition angekündigte Kommission „Gemeindefinanzen“ dürfte kaum zu neuen Erkenntnissen kommen.

Wenn an der Gewerbesteuer und ihrem Objektcharakter festgehalten wird, sind die im Rahmen der Unternehmensteuerreform vorgenommenen Neuregelungen letztlich konsequent, indem sämtliche Finanzierungsentgelte im Rahmen der Gewerbesteuer ansatzweise gleich behandelt werden. Dem steht die im Koalitionsvertrag vereinbarte Reduzierung des Hinzurechnungssatzes bei den Immobilienmieten von 65 vH auf 50 vH nicht im Wege. Problematisch ist aber in jedem Fall die Ausweitung von Doppelbesteuerungseffekten durch Aufgabe des Korrespondenzprinzips bei der Gewerbesteuer unterliegenden Steuerpflichtigen. So kommt es bei Miet- und Pachtzinsen aufgrund der Streichung der Kürzungsvorschrift des § 9 Absatz 4 GewStG a.F. zu einer Doppelerfassung sowohl beim Zahlenden als auch beim Empfänger, soweit dieser ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegt. Dies gilt auch bei anderen Hinzurechnungstatbeständen. Dieser Mangel könnte ohne beträchtliche Aufkommensverluste behoben werden, indem wieder eine korrespondierende Kürzungsvorschrift beim gewerbesteuerpflichtigen Empfänger von Zahlungen zugelassen wird.

292. Weiterer Handlungsbedarf im Unternehmensteuerrecht besteht bei der Begrenzung des Verlustabzugs in Fällen des **Mantelkaufs**. In diesem Zusammenhang sind die Vorhaben der Koalition zu begrüßen, die im Rahmen des Bürgerentlastungsgesetzes eingeführte Sanierungsklausel zu entfristen und einen Übergang der Verluste in Höhe der stillen Reserven zuzulassen.

293. Die weitaus größten **Verwerfungen** gehen von der fehlenden Integration der **Abgeltungsteuer** in die Unternehmensbesteuerung aus. Dies hat besonders in Krisenzeiten, aber auch generell, weitreichende Konsequenzen für die Finanzierungs- und Investitionsentscheidungen der Unternehmen. Entgelte aus der Überlassung von Fremdkapital unterliegen der Abgeltungsteuer und dem Solidaritätszuschlag. Dies führt zu einer Steuerbelastung von 26,38 vH. Bei einem Zinssatz von 6 % beläuft sich die entsprechende Nach-Steuer-Rendite einer Bankeinlage auf 4,42 % $[(1-0,2638) \times 6]$. Eigenkapitalfinanzierte Investitionserträge hingegen unterliegen auf Kapitalgesellschaftsebene zunächst der Körperschaftsteuer, dem Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer und dann bei Ausschüttung an den Kapitalgeber zusätzlich der Abgeltungsteuer und noch einmal dem Solidaritätszuschlag. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 vH führt dies zu einer Gesamtsteuerbelastung von 48,33 vH. Eine über Aufnahme von Beteiligungskapital finanzierte Investition muss demnach mindestens

eine Vor-Steuer-Rendite von 8,56 % erzielen, damit sie die gleiche Nach-Steuer-Rendite erzielt wie die risikolose Bankeinlage $[(1-0,4833) \times 8,56 = 4,42]$. Ökonomisch macht es überhaupt keinen Sinn, aus steuerlichen Gründen an über Eigenkapital finanzierte Investitionen höhere Renditeanforderungen vor Steuern zu stellen als an die risikolose Geldanlage eines Rentiers. Auch lässt sich zeigen, dass es bei Kapitalgesellschaften vorteilhaft ist, eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung durch Fremdkapital aus dem Privatvermögen zu ersetzen (Schreiber, 2008). Eigenkapital wird also gegenüber Fremdkapital steuerlich diskriminiert. Gerade in Wirtschaftskrisen ist aber eine angemessene Eigenkapitalquote als existenzsichernder Verlustpuffer erforderlich sowie als Ausweis der Kreditwürdigkeit gegenüber den Banken. Die steuerliche Mehrbelastung des Eigenkapitals gegenüber dem Fremdkapital stellt einen Kardinalfehler der Unternehmensteuerreform dar.

Dieser Mangel kann nur durch eine Angleichung der Steuerbelastungen von Eigen- und Fremdkapitalentgelten beseitigt werden. Die Abgeltungsteuer wird man kaum wieder rückgängig machen und den Steuersatz auch nicht erhöhen können. Dann bleibt nur eine Anpassung der höheren Unternehmensteuerbelastung an den Abgeltungsteuersatz. Die schlechte Nachricht ist, dass dies mit beträchtlichen **Mindereinnahmen** einhergehen würde. Da die unabwiesbare Konsolidierung der öffentlichen Haushalte den Gegenfinanzierungsspielraum in den nächsten Jahren drastisch beschränkt, muss die erforderliche Integration von Abgeltungsteuer und Unternehmensbesteuerung wohl oder übel auf die lange Bank geschoben werden.

3. Einkommensteuer und Umsatzsteuer: Als Folge der Finanzkrise kleine Brötchen backen

294. Im Bereich der **Einkommensteuer** sieht der Sachverständigenrat zwar langfristigen Handlungsbedarf, aber in den kommenden Jahren keine zwingende Notwendigkeit für tarifbedingte Einkommensteuerentlastungen. Durch die Konjunkturprogramme und das Bürgerentlastungsgesetz werden die Steuerzahler bereits massiv und dauerhaft entlastet. Die Senkung des Eingangsteuersatzes von 15 vH auf 14 vH, die Erhöhung des Grundfreibetrags um 340 Euro in den Jahren 2009 und 2010, das Hinausschieben des Beginns der einzelnen Tarifzonen um jeweils insgesamt 730 Euro, die erhöhte Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen und von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung sowie die rückwirkende Wiedergewährung der Pendlerpauschale ab 1. Januar 2007 entlasten den Steuerzahler im Jahr 2009 dauerhaft um etwas mehr als 8 Mrd Euro und ab dem Jahr 2010 um weitere 10 Mrd Euro. Dabei kann es dem Steuerbürger gleichgültig sein, dass der überwiegende Teil der Entlastungen durch Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes erzwungen wurde; ein Euro ist ein Euro.

Die neue Bundesregierung will darüber hinaus schon zum 1. Januar 2010 den Kinderfreibetrag von gegenwärtig jährlich 6 024 Euro auf 7 008 Euro erhöhen und das Kindergeld um 20 Euro monatlich anheben. Dies wäre mit einer zusätzlichen Entlastung von etwa 4,6 Mrd Euro verbunden. Zu der von den Koalitionsparteien erhofften „spürbaren Steigerung des wirtschaftlichen Wachstums“ dürften diese Maßnahmen so gut wie nichts beitragen. Sie treiben aber den Konsolidierungsbedarf noch weiter in die Höhe.

295. Für den Beginn des Jahres 2011 ist im Koalitionsvertrag eine **Tarifreform** bei der **Einkommensteuer** mit Abflachung des so genannten Mittelstandsbauchs angekündigt. Je nach Ausgestaltung könnte dies zu Mindereinnahmen von bis zu 26 Mrd Euro führen (JG 2008 Ziffer 428). Steuerausfälle in dieser Größenordnung sind in den nächsten Jahren weder verkraftbar noch können sie bei realistischer Betrachtung durch eine Erhöhung der indirekten Steuern oder Ausgabenkürzungen gegenfinanziert werden. Da alle im Koalitionsvertrag angekündigten Maßnahmen explizit unter Finanzierungsvorbehalt gestellt wurden, ist eine solche Tarifreform keineswegs sicher. Dies gilt erst recht für den in Aussicht gestellten Übergang zu einem **Stufentarif**. So wäre die Realisierung des von der FDP vorgeschlagenen Drei-Stufen-Tarifs mit Steuersätzen von 10 vH, 25 vH und 35 vH ab zu versteuernden Einkommen von 8 004 Euro, 20 000 Euro und 50 000 Euro mit Mindereinnahmen von rund 68 Mrd Euro verbunden (aus dem Moore et al., 2009). Zwar könnte ein Tarif mit mehreren Stufen auch weitgehend aufkommensneutral eingeführt werden. Eine solche Tarifreform würde aber wenig bringen. Insbesondere würde sie kaum zu einer Vereinfachung des Einkommensteuersystems beitragen. Die Komplexität der Einkommensteuer liegt ja nicht in der Berechnung der Steuerschuld, sondern in der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Der wesentliche und keineswegs gering zu schätzende Vorteil eines Stufentarifs ist darin zu sehen, dass er mit nur wenigen Anpassungsschritten den Übergang zu einer „flat tax“ mit einem konstanten Grenzsteuersatz oberhalb des Grundfreibetrags erlauben würde. Eine solche „flat tax“ würde eine wirkliche Vereinfachung der Besteuerung bewirken. Nach den Erfahrungen im Bundestagswahlkampf 2005 darf aber bezweifelt werden, ob eine solche Steuer tatsächlich vom Wähler gewollt ist.

296. Zu einem regelrechten Topos in der steuerpolitischen Diskussion hat sich die Forderung nach einer Beseitigung der **kalten Progression** bei der Einkommensbesteuerung entwickelt. Zwar trifft es zu, dass sich die Steuerpflichtigen bei unverändertem Tarifverlauf real verschlechtern können, wenn ihr zu versteuerndes Einkommen in Höhe der Inflationsrate zunimmt. Die Steuerpolitik hat dieser Verschlechterung in der Vergangenheit allerdings durch diskretionäre Tarifanpassungen entgegengewirkt. Allein die im Rahmen der Konjunkturpakete und des Bürgerentlastungsgesetzes vorgenommenen Steuerentlastungen betragen ein Mehrfaches der Entlastungswirkungen, die in den nächsten Jahren bei gemäßigten Preissteigerungsraten (Ziffern 140 ff.) mit einem „Tarif auf Rädern“ zu realisieren wären. Zu bedenken ist auch, dass gegenwärtig rund die Hälfte aller Haushalte überhaupt keine Einkommensteuer zahlt und von der kalten Progression deshalb nicht betroffen ist. Schließlich ist zu bedenken, dass eine Inflationsindexierung des Einkommensteuertarifs nach dem sich aus Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz ergebenden Zwang zu einer folgerichtigen Gesetzgebung möglicherweise auch auf staatliche Transfers und andere Sachverhalte ausgedehnt werden müsste.

297. Bei der **Umsatzsteuer** ist Reformbedarf vor allem bei den ermäßigten Steuersätzen vorhanden. Zwar ist es grundsätzlich sinnvoll, dass die Bundesregierung laut Koalitionsvertrag mit der Umstellung auf die Ist-Besteuerung einen neuen Anlauf zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs auf europäischer Ebene nehmen will; seine Durchsetzungsmöglichkeiten dürften nach den jüngsten Erfahrungen aber gering sein.

Der Sachverständigenrat hat sich ausführlich mit möglichen Begründungen für die Anwendung eines **ermäßigten Umsatzsteuersatzes** oder für die Steuerbefreiung von Umsätzen beschäftigt (JG 2005 Ziffern 464 ff.). Während Verteilungsgesichtspunkte oder externe Effekte für eine reduzierte Besteuerung von Lebensmitteln, Vermietungs- und Verpachtungsleistungen oder von kulturellen Einrichtungen und Leistungen angeführt werden können, konnten für einen umfangreichen Güterkatalog keine überzeugenden ökonomischen Gründe für eine gegenüber dem Regelsatz von 19 vH reduzierte Besteuerung gefunden werden. Exemplarisch betrifft dies etwa die Umsätze der in § 12 Abs. 2 Nr. 3, 4 und 6 UStG genannten Leistungen (Aufzucht und Halten von Vieh; Vartierhaltung und künstliche Tierbesamung; Tätigkeit als Zahntechniker) sowie die Beförderung von Personen im Schienennahverkehr bei einer Beförderungstrecke von nicht mehr als 50 Kilometern nach § 12 Abs. 2 Nr. 10b UStG. Die ermäßigte Besteuerung soll die Nahpendler begünstigen, die aber schon die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen können. Für eine doppelte und noch dazu selektive Begünstigung besteht kein Grund.

Auch aus dem in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG angegebenen und der ermäßigten Besteuerung unterliegenden Warenkatalog können einzelne Güter gestrichen werden. So lassen sich zum Beispiel für eine ermäßigte Besteuerung von Bulben, Zwiebeln und Knollen (Nr. 6 der Anlage 2), für andere lebende Pflanzen einschließlich ihrer Wurzeln, Stecklinge und Pfropfreiser (Nr. 7), für Blumen, Blüten sowie deren geschnittene Knospen (Nr. 8), Blattwerk, Blätter und Zweige (Nr. 9), Brennholz, Sägespäne und Holzabfälle (Nr. 48) auch nach längerer Prüfung weder Verteilungsgesichtspunkte noch externe Effekte ins Feld führen.

Auf den Prüfstand gehört auch die Umsatzsteuerbefreiung von bestimmten Postdienstleistungen, die vom Europäischen Gerichtshof ohnehin beanstandet wurde.

298. Insofern ist es zu begrüßen, dass mit dem Koalitionsvertrag die Einsetzung einer Kommission beschlossen wurde, die sich mit dem Katalog der ermäßigten Umsatzsteuersätze befasst. Ganz und gar unverständlich ist aber, dass zuvor ab dem 1. Januar 2010 noch der Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auch auf Beherbergungsleistungen des Hotel- und Gastronomiegewerbes ausgedehnt werden soll. Letztlich wird damit die mit der Ausweitung des ermäßigten Steuersatzes von 7 vH auf Skiliftgebühren und Bergbahnen seit dem 1. Januar 2008 beschrittene Bedienung von Partikularinteressen fortgesetzt. Für die Arbeit der einzusetzenden Reformkommission lässt dies nichts Gutes erwarten.

IV. Soziale Sicherung: Weiterhin Handlungsbedarf

1. Gesetzliche Rentenversicherung: Finanzielle Nachhaltigkeit weiter beschädigt

299. In der Gesetzlichen Rentenversicherung kam es in diesem Jahr wieder zu Maßnahmen, die die zuletzt deutlich verbesserte finanzielle Nachhaltigkeit in Frage stellen. Zu diesen gehörten zum einen die bereits im Jahr 2008 beschlossene, nochmalige Aussetzung der „Riester-Treppe“ bei der Rentenanpassung und zum anderen die sogenannte Rentengarantie, mit der ein Sinken der nominalen Renten bei abnehmenden Bruttolöhnen und -gehältern (BLG) je Arbeitnehmer verhindert werden soll. Die Beliebigkeit, mit der bereits beschlossene Maßnah-