



Universität Potsdam

Anna Flotyńska

**Besteuerung von
Unternehmensgewinnen im Licht
des Konzepts der konsumorientierten
Einkommensteuer**

Universitätsverlag Potsdam

Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Licht des Konzepts der konsumorientierten Einkommensteuer

Anna Flotyńska

**Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Licht
des Konzepts der konsumorientierten Einkommensteuer**

Universitätsverlag Potsdam

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.de/> abrufbar.

Universitätsverlag Potsdam 2011

<http://info.ub.uni-potsdam.de/verlag.htm>

Am Neuen Palais 10, 14469 Potsdam
Tel.: +49 (0)331 977 4623 / Fax: 3474
E-Mail: verlag@uni-potsdam.de

Zagl.: Potsdam, Univ., Diss., 2010

Das Manuskript ist urheberrechtlich geschützt.

Online veröffentlicht auf dem Publikationsserver der
Universität Potsdam:

URL <http://pub.ub.uni-potsdam.de/volltexte/2011/5249/>

URN [urn:nbn:de:kobv:517-opus-52493](http://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:kobv:517-opus-52493)

<http://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:kobv:517-opus-52493>

Zugleich gedruckt erschienen im Universitätsverlag Potsdam:
ISBN 978-3-86956-138-7

Danksagung

Die vorliegende Arbeit ist die Promotionsschrift, die ich während meines Promotionsstudiums an der Wirtschaftsuniversität in Poznań (Polen) und eines durch ein Stipendium des Deutschen Akademischen Austausch Dienstes (DAAD) finanzierten Forschungsaufenthaltes an der Universität Potsdam (Deutschland) verfasst habe. Die mündliche Prüfung habe ich im Oktober 2010 an der Universität Potsdam im Rahmen eines Doppelpromotionsverfahrens (*thèse en cotutelle*) abgelegt.

Zunächst möchte ich sehr herzlich meinen wissenschaftlichen Betreuern danken – Herrn Professor Jan Sobiech, dem Inhaber des Lehrstuhls für Finanzwirtschaft des Unternehmens an der Fakultät für Management der Wirtschaftsuniversität in Poznań und Herrn Professor Hans-Georg Petersen, dem Inhaber des Lehrstuhls Finanzwissenschaft an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität Potsdam. Ihnen verdanke ich die Möglichkeit, das Promotionsstudium sowie Forschungsaufenthalte in Polen und Deutschland absolvieren zu können. Ich bedanke mich sehr für die Unterstützung, die Hilfe und das Wohlwollen, mit denen mir Prof. Jan Sobiech und Prof. Hans-Georg Petersen in allen Etappen der Arbeit entgegengekommen sind.

Herrn Prof. Janusz Samelak von der Wirtschaftsuniversität in Poznań und Herrn Prof. Jerzy Sokołowski von der Wirtschaftsuniversität in Wrocław möchte ich dafür danken, dass sie die Arbeit begutachtet und mir wertvolle Hinweise gegeben haben.

Ebenfalls danke ich meinen Kolleginnen und Kollegen vom Lehrstuhl für Finanzwirtschaft des Unternehmens der Wirtschaftsuniversität in Poznań und vom Lehrstuhl Finanzwissenschaft der Universität Potsdam für die Möglichkeit des Austausches und der Diskussion.

Wenn ich mich an die Zeit erinnere, als ich die Arbeit anfertigte und abschloss, denke ich besonders herzlich an meine Großmutter Anna. Zuletzt danke ich meiner Familie, auf die ich mich immer verlassen kann.

Poznań, Potsdam im März 2011

Podziękowanie

Niniejsza praca stanowi rozprawę doktorską przygotowaną podczas studiów doktoranckich na Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu (Polska) i podczas stażu naukowego na Universität Potsdam (Niemcy), który odbyłam w ramach stypendium Deutscher Akademischer Austausch Dienst (DAAD). Rozprawę obroniłam w październiku 2010 roku na Universität Potsdam w trybie podwójnego promotorstwa (*thèse en cotutelle*).

Pragnę złożyć serdeczne podziękowanie moim opiekunom naukowym – Panu Profesorowi Janowi Sobiechowi, kierownikowi Katedry Finansów Przedsiębiorstw na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu i Panu Profesorowi Hansowi-Georgowi Petersenowi, kierownikowi Katedry Finansów na Wydziale Nauk Ekonomiczno-Społecznych Universität Potsdam. Panom Profesorom zawdzięczam możliwość odbycia studiów doktoranckich i stażu naukowego w Polsce i w Niemczech. Bardzo dziękuję za wsparcie, pomoc i życzliwość okazywane mi na każdym etapie realizacji pracy.

Za cenne uwagi i wskazówki pragnę podziękować recenzentom rozprawy – Panu Profesorowi Januszowi Samelakowi z Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu i Panu Profesorowi Jerzemu Sokołowskiemu z Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Dziękuję również Koleżankom i Kolegom z Katedry Finansów Przedsiębiorstw Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu i z Katedry Finansów Universität Potsdam za życzliwość i możliwość dyskusji.

Wspominając okres przygotowywania i finalizowania rozprawy, w sposób szczególnie serdeczny myślę o mojej Babci Annie. Bardzo dziękuję mojej Rodzinie, na którą zawsze mogę liczyć.

Poznań, Poczdam, marzec 2011 roku

INHALTSÜBERSICHT

EINLEITUNG	7
I. ENTSTEHUNG UND ENTWICKLUNG DES KONZEPTS DER KONSUM- ORIENTIERTEN EINKOMMENSBESTEUERUNG	17
1. Erworbenes Einkommen und ausgegebenes Einkommen als Bemessungs- grundlage.....	17
2. Begründung der konsumorientierten Einkommensbesteuerung.....	29
3. Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit und die konsumorientierte Besteuerung.....	32
4. Zusammenfassung.....	60
II. DIE KONSUMORIENTIERTE BESTEUERUNG VON UNTERNEHMENSGEWINNEN IN BISHERIGEN UNTERSUCHUNGEN UND PRAKTISCHEN ERFAHRUNGEN.....	62
1. Die Gestaltung der Bemessungsgrundlage der konsumorientierten Gewinnsteuer.....	63
2. Begründung der konsumorientierten Gewinnsteuer	85
3. Die fiskalische Bedeutung der konsumorientierten Gewinnsteuer	90
4. Zusammenfassung.....	107
III. DIE SIMULATION ALS METHODE ZUR UNTERSUCHUNG DER FISKALISCHEN KONSEQUENZEN VON ÄNDERUNGEN DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE.....	112
1. Anwendung von Simulationen in Untersuchungen der konsumorientierten Gewinnsteuer	113
2. Datenquellen.....	127
3. Anpassung der empirischen Daten für die Zielsetzung der Simulation ...	134
4. Messung der fiskalischen Konsequenzen der Bemessungsgrundlagenänderung	140
5. Zusammenfassung.....	144
IV. ERGEBNISSE DER SIMULATION DER FISKALISCHEN KONSEQUENZEN EINER BEMESSUNGSGRUNDLAGENÄNDERUNG DER GEWINNSTEUERN	146
1. Nullsteuer	147
2. Ausfall des Steueraufkommens.....	153
3. Steuerersparnis aus dem Schutzzinsabzug	166
4. Konzentration der Steuerschuld.....	176
5. Steuersatz zum Ausgleich der Aufkommensausfälle	181
6. Zusammenfassung.....	186
SCHLUSSBETRACHTUNG	190
DIAGRAMMVERZEICHNIS.....	198
TABELLENVERZEICHNIS.....	201
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	204
LITERATURVERZEICHNIS	205

INHALTSVERZEICHNIS

EINLEITUNG.....	7
1. Gegenstand der Arbeit und Untersuchungsproblem.....	7
2. Ziel der Arbeit und Untersuchungshypothesen.....	10
3. Literaturübersicht und bisheriger Forschungsstand.....	12
4. Untersuchungsmethoden und Datenquellen.....	13
5. Gliederung der Arbeit.....	15
I. ENTSTEHUNG UND ENTWICKLUNG DES KONZEPTS DER KONSUMORIEN- TIERTEN EINKOMMENSBESTEUERUNG	17
1. Erworbenes Einkommen und ausgegebenes Einkommen als Bemessungsgrundlage	17
1.1 Traditionelle Theorien des steuerlichen Einkommens.....	19
1.2 Formen der Konsumbesteuerung.....	23
2. Begründung der konsumorientierten Einkommensbesteuerung.....	29
3. Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit und die konsumorientierte Besteuerung.....	32
3.1 Klassische Konzepte der Besteuerung des Jahreskonsums.....	36
3.2 Konzepte der Besteuerung des Jahreskonsums mit einer eigenständigen Steuer auf den Unternehmensgewinn.....	45
3.3 Konzepte der Besteuerung des Lebenskonsums mit einer eigenständigen Steuer auf den Unternehmensgewinn.....	48
3.4 Vorschläge zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen in den untersuchten Konzepten.....	55
4. Zusammenfassung	60

II. DIE KONSUMORIENTIERTE BESTEUERUNG VON UNTERNEHMENS- GEWINNEN IN BISHERIGEN UNTERSUCHUNGEN UND PRAKTISCHEN ERFAHRUNGEN.....	62
1. Die Gestaltung der Bemessungsgrundlage der konsumorientierten Gewinnsteuer.....	63
1.1 Der Cash-Flow als Bemessungsgrundlage in theoretischen Konzepten.....	63
1.2 Praktische Umsetzungen der Cash-Flow-Steuer	69
1.3 Zinsbereinigter Gewinn als Bemessungsgrundlage in theoretischen Konzepten.....	70
1.4 Praktische Umsetzungen der zinsbereinigten Gewinnsteuer	75
1.4.1 Klassische Variante.....	77
1.4.2 Partielle Varianten	80
2. Begründung der konsumorientierten Gewinnsteuer	85
3. Die fiskalische Bedeutung der konsumorientierten Gewinnsteuer	90
3.1 Die Cash-Flow-Steuer in Simulationsstudien.....	92
3.2 Die zinsbereinigte Gewinnsteuer in praktischen Erfahrungen.....	96
3.3 Die zinsbereinigte Gewinnsteuer in Simulationsstudien.....	101
4. Zusammenfassung	107
III. DIE SIMULATION ALS METHODE ZUR UNTERSUCHUNG DER FISKALISCHEN KONSEQUENZEN VON ÄNDERUNGEN DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE..	112
1. Anwendung von Simulationen in Untersuchungen der konsumorientierten Gewinnsteuer.....	113
1.1 Allgemeine Charakterisierung von Steuersimulationen.....	113
1.2 Überblick über ausgewählte Simulationsstudien.....	119
2. Datenquellen.....	127
2.1 Charakterisierung und Begründung der Wahl der Datenquellen..	127
2.2 Untersuchungsumfang	132
3. Anpassung der empirischen Daten für die Zielsetzung der Simulation	134
3.1 Anpassung der Daten des „Monitor Polski B“	135
3.2 Anpassung der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums	139

4. Messung der fiskalischen Konsequenzen der Bemessungsgrundlagen- änderung.....	140
4.1 Ausfall des Steueraufkommens.....	141
4.2 Konzentration der Steuerschuld.....	142
5. Zusammenfassung	144

IV. ERGEBNISSE DER SIMULATION DER FISKALISCHEN KONSEQUENZEN EINER BEMESSUNGSGRUNDLAGENÄNDERUNG DER GEWINNSTEUERN..... 146

1. Nullsteuer.....	147
2. Ausfall des Steueraufkommens	153
2.1 Aufkommensausfall der Einkommensteuer	153
2.2 Aufkommensausfall der Körperschaftsteuer.....	157
3. Steuerersparnis aus dem Schutzzinsabzug	166
3.1 Steuerersparnis in der Einkommensteuer.....	166
3.2 Steuerersparnis in der Körperschaftsteuer	171
4. Konzentration der Steuerschuld	176
5. Steuersatz zum Ausgleich der Aufkommensausfälle	181
6. Zusammenfassung	186

SCHLUSSBETRACHTUNG..... 190

DIAGRAMMVERZEICHNIS..... 198

TABELLENVERZEICHNIS 201

ABBILDUNGSVERZEICHNIS 204

LITERATURVERZEICHNIS..... 205

EINLEITUNG

1. Gegenstand der Arbeit und Untersuchungsproblem

Sowohl in der wissenschaftlichen Diskussion, als auch in der öffentlichen Debatte stellt „die Steuerreform“ unveränderlich ein interessantes und oft aufgefingenes Problem dar. Sie ist ein äußerst umstrittenes Thema, weil es wohl unmöglich ist, einzelne Steuern oder das gesamte Steuersystem so zu gestalten, dass dadurch verschiedene – nicht selten auch gegensätzliche – Ziele verfolgt werden können. Trotzdem soll eine solche Auseinandersetzung als durchaus erwünscht beurteilt werden, weil sie eine Inspiration für bessere – kohärentere, weniger verzerrende, gerechtere – Steuerregelungen sein kann. Dieser Meinung war J. S. Mill, der erklärte, was er unter dem Begriff „vollkommene Besteuerung“ versteht: „*like other standards of perfection, cannot be realized; but the first objective in every practical discussion should be to know what perfection is*“¹. Die Steuerdebatte soll also von der Besteuerungstheorie nicht absehen, selbst wenn sie, aus offenbaren Gründen, in erster Linie praktische Aspekte berühren muss.

Die Einkommensteuer ist eine der wichtigsten Steuern im ganzen Steuersystem, zudem besitzt sie einen fundierten theoretischen Unterbau. Es ist jedoch nicht einfach, das steuerliche Einkommen zu definieren. Einerseits soll seine Ermittlung einen möglichst geringen Einfluss auf die Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten ausüben, andererseits aber auch sichern, dass der Hauptzweck jeder Steuer – die Erzielung von öffentlichen Einnahmen – oder aber auch andere, außerfiskalische Zwecke erreicht werden können. Das Einkommen kann von der Entstehungs- oder Verwendungsseite her definiert werden. In der Unterscheidung zwischen den beiden Ansätzen hat eine vielschichtige Diskussion den Anfang genommen. Ihre Essenz kann in einer Frage zusammengefasst werden, die als Thema einer wissenschaftlichen Konferenz in den Vereinigten Staaten diente: „*What should be taxed: income or expenditure?*“.

Der Definition des Einkommens, die an seine Entstehung anknüpft, entspricht die bekannte Theorie von Schanz-Haig-Simons. Nach diesem Ansatz fließen differenzierte Einkünfte in die Steuerbasis ein, unabhängig von ihren Quellen, Formen oder Regelmäßigkeit. Setzt man dagegen an der Verwendung des Einkommens an, muss zwischen Konsum und Ersparnissen unterschieden werden.

Den Konsum kann man auf mehrere Weisen versteuern. Gegenwärtig sind indirekte Steuern in Form von Umsatzsteuer (bspw. Mehrwertsteuer) oder Verbrauchsteuern am meisten verbreitet. Sie bilden jedoch nicht den Schwerpunkt

¹ J. S. Mill (1848), *Principles of Political Economy*, zitiert nach: R. A. Musgrave (1990), *On Choosing the „Correct“ Tax Base – A Historical Perspective*, in: „Heidelberg Congress on Taxing Consumption“, Hrsg. M. Rose, Springer Verlag, Berlin, Heidelberg, S. 39.

der vorliegenden Arbeit, vielmehr konzentriert sie sich auf die sog. konsumorientierten Einkommen- und Gewinnsteuern. Dieser Begriff umfasst die direkten Steuern mit einer so ausgestalteten Bemessungsgrundlage, dass ausschließlich der konsumierte Teil des Einkommens belastet wird. Die polnische Bezeichnung „*podatek dochodowy zorientowany na konsumpcję*” ist eine wörtliche Übersetzung aus der deutsch- und englischsprachigen Literatur (*consumption-based income tax*).

Der Begriff „konsumorientierte Einkommensbesteuerung” ist sehr weit, weil er zahlreiche Konzeptionen umfasst, die von verschiedenen Autoren entwickelt wurden. Sie unterscheiden sich voneinander durch die Gestaltung der Bemessungsgrundlage sowie andere Detaillösungen. Gemeinsam ist diesen Konzepten, dass sie den Teil des Einkommens belasten, der konsumiert wird; die Ersparnisse von Haushalten bzw. Investitionen von Unternehmen werden dagegen von der Besteuerung ausgeklammert. In der Dissertation werden die meisten der im internationalen Schrifttum erarbeiteten Konzeptionen betrachtet.

Die konsumorientierte Einkommensbesteuerung wird auf zweierlei Weise begründet. Das chronologisch frühere Argument knüpft an die Steuergerechtigkeit an. Es besagt, dass der Konsum einen guten Indikator der Leistungsfähigkeit darstellt. Im Laufe der Zeit betonten jedoch viele Wirtschaftswissenschaftler eine andere, wesentliche Eigenschaft dieser Besteuerungsform, die auf der Abschaffung der Doppelbelastung von Ersparnissen beruht. Damit schränkt die konsumorientierte Besteuerung die Kapitalakkumulation nicht ein und verzerrt nicht die Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten. Von großer Bedeutung ist dabei, dass von der Neutralitätseigenschaft auf der Mikroebene intuitiv schlussgefolgert wird, sie schaffe Anreize für die Ersparnisbildung und Investitionen auf der Makroebene. Stimmt man dieser Argumentation zu, so kann erwartet werden, dass die konsumorientierte Einkommensteuer positive Wachstumsimpulse auslösen würde.

Es ist problematisch, diese Auffassung zu bewerten; eine solche Aufgabe würde den Rahmen der vorliegenden Arbeit sprengen. Die bisherigen praktischen Erfahrungen sind gering und lassen ebenfalls keine eindeutigen Urteile zu. Die Ergebnisse der meisten Simulationsstudien bestätigen grundsätzlich die Richtigkeit dieser Vermutung. Offenkundig basieren sie jedoch auf vereinfachten Modellannahmen, weswegen sie das Argument zwar unterstützen, seine Richtigkeit aber nicht mit voller Sicherheit bestätigen können. Aus diesem Grund liegt dieser Dissertation die Annahme zugrunde, dass die Einführung der konsumorientierten Einkommensteuer möglicherweise zur Ankurbelung des wirtschaftlichen Wachstums beitragen könnte.

Ein Schlüsselement, das die Besteuerung vom erworbenen und vom ausgegebenen Einkommen voneinander unterscheidet, stellt das Kapitaleinkommen dar – und genauer gesagt ein Teil davon, der der normalen, marktüblichen Rendite entspricht. Im konsumorientierten Ansatz wird sie von der steuerlichen Belastung freigestellt, sowohl wenn es sich um natürliche Personen, als auch wenn es sich um Unternehmen handelt. Die konsumorientierte Besteuerung könnte relativ reibungslos auf diesen beiden Ebenen angewendet werden – eine Herausforderung bestünde lediglich darin, die Einkommenskomponenten je

nach ihrer Verwendung zu identifizieren. Dies wird damit begründet, dass alle Einkommen – darunter auch diejenigen aus unternehmerischer Tätigkeit – grundsätzlich zu natürlichen Personen (Eigentümern) gehören und ihnen zufließen. Hinsichtlich der Unternehmensbesteuerung wurden, ähnlich wie für Haushalte, viele Detailkonzepte entwickelt, wobei auf die meisten in der Arbeit näher eingegangen wird.

Der Untersuchungsgegenstand ist die konsumorientierte Besteuerung von Unternehmensgewinnen unabhängig von der Rechtsform, in der die unternehmerische Tätigkeit geführt wird. Aus Vereinfachungsgründen werden die Bezeichnungen „Unternehmen“ (pol. *przedsiębiorstwo*) und „Unternehmer“ (pol. *przedsiębiorca*) austauschbar verwendet. Im empirischen Teil der Arbeit wird der Untersuchungsgegenstand auf die zinsbereinigte Gewinnsteuer (engl. *allowance for corporate equity*) abgegrenzt, die als Beispiel für eine nicht verzerrende (zumindest nach dem theoretischen Ansatz), konsumorientierte Steuer auf den Unternehmensgewinn dient.

Einen Schwerpunkt der Überlegungen bildet dabei die Bemessungsgrundlage, die in den konsumorientierten Einkommensteuern geringer als in den traditionell ermittelten direkten Steuern ist. Aus diesem Grund bezweifeln die Gegner der Konsumorientierung, ob eine nach dieser Prämisse gestaltete Steuer – egal wie attraktiv sie aus theoretischer Sicht auch sein mag – die Fiskalfunktion in genügendem Ausmaß erfüllen würde.

Dies stellt ein wesentliches Problem dar, insbesondere wenn man sich vor Augen führt, dass das Aufbringen von öffentlichen Einnahmen der wichtigste, wenn nicht der einzige Grund für die Steuererhebung ist. Außer den wenigen Ausnahmen, bei denen absichtlich eine Lenkungsfunktion angenommen wird, lassen sich im Grunde genommen die Steuern, die kein Aufkommen generieren, nicht begründen. Selbst das klassische Gebot, verzerrungsfreie Steuern zu erheben, darf nicht mit einer radikalen Einschränkung der Besteuerung gleichgesetzt werden – dies wäre eher unrealistisch. Im Idealfall sollten also die beiden Aspekte geschickt miteinander verknüpft werden.

Der Aufkommensausfall wäre sicherlich eine direkte Konsequenz einer konsumorientierten Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung. Im Gegensatz dazu sind langfristige Effekte nicht so einfach zu beurteilen. Sie würden davon abhängen, inwieweit eine solche Änderung Wachstumsimpulse auslöst, die weiterhin zur Erweiterung der Steuerbasis führen würden. Selbst die direkten fiskalischen Konsequenzen stellen jedoch ein grundlegendes Untersuchungsfeld dar. Die direkten Aufkommensausfälle verdeutlichen nämlich die Höhe eines gewissen „Preises“, den man für eine bessere – zumindest aus theoretischer Sicht – Bemessungsgrundlage zahlen müsste.

Das Untersuchungsproblem betrifft die fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuer. Die Untersuchung wird sowohl aufgrund theoretischer Überlegungen, als auch aufgrund einer Simulationsanalyse durchgeführt. Dabei setzt sie an zwei Kategorien an, zwischen denen ein kausaler Zusammenhang vorliegt: der Gestaltung der Bemessungsgrundlage einerseits und dem Ausüben der Fiskalfunktion andererseits.

Die in der vorliegenden Arbeit vorgenommene Untersuchung zielt nicht darauf ab, weitgehende Postulate einer konkreten Reform des polnischen Steuersystems zu entwickeln. Die Forschungsaufgabe besteht vielmehr darin, die Größenordnung der zu erwartenden fiskalischen Konsequenzen der Modifizierung der Bemessungsgrundlage am Beispiel des Datenmaterials über polnische Unternehmen zu überprüfen.

Von der Untersuchung wurden Probleme der Implementierung der konsumorientierten Gewinnsteuern in der Praxis ausgeblendet, die u. a. mit der Kompatibilität mit der nationalen sowie der internationalen Gesetzgebung, der Steuerabweichung und -hinterziehung und den Steuerbefolgungskosten verbunden sind. Die Behandlung aller dieser Bereiche im Rahmen einer Arbeit würde sich als äußerst schwierig erweisen.

Das Problem der fiskalischen Bedeutung der konsumorientierten Gewinnsteuer wird in der internationalen, insbesondere auch der deutschen Literatur gesehen. Die meisten Veröffentlichungen beschränken sich jedoch darauf, es lediglich verbal anzuführen. Auf empirischem Material basierende Analysen sind nicht sehr zahlreich, was einerseits an mangelnden praktischen Erfahrungen, andererseits an einem erschwerten Zugang zu geeigneten Daten liegt. Die bisherigen Untersuchungen konzentrieren sich überwiegend auf ausgewählte Teilbereiche des Steuersystems, zudem basieren sie auf bestimmten Annahmen und benutzen häufig relativ zeitferne Daten.

In der polnischen Literatur wurde das Konzept der konsumorientierten Einkommensteuer bisher nicht näher untersucht. Es mangelt an Arbeiten, die seine Annahmen, Eigenschaften und Folgen komplex behandeln würden. Dies bezieht sich zwangsläufig ebenfalls auf das Problem der fiskalischen Konsequenzen. Außer einer Simulationsstudie, die alle Mitglieder der Europäischen Union – darunter auch Polen – umfasst, liegen keine empirischen Analysen zu dieser Fragestellung vor. Mit dieser Arbeit wird ein Versuch vorgenommen, diese Lücke zumindest zum Teil zu schließen.

2. Ziel der Arbeit und Untersuchungshypothesen

Das Untersuchungsproblem wird in dem Ziel, den Hypothesen und dem Aufbau der Arbeit, sowie dem Gang der Ausführungen abgebildet. Es werden vier Bereiche konkretisiert, in denen es einer detaillierten Analyse unterzogen wird.

Das Hauptziel der Arbeit ist es zu überprüfen, welche fiskalischen Konsequenzen eine nach dem Konzept der Konsumorientierung modifizierte Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuern hat. Die Identifizierung der fiskalischen Konsequenzen wird aufgrund der vier folgenden Bereiche vorgenommen:

- (1) theoretische Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer,
- (2) bisherige Umsetzungen der Konzepte der konsumorientierten Gewinnsteuer,
- (3) bisherige Untersuchungen der konsumorientierten Gewinnsteuer,
- (4) eigene Simulation der fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuer.

Die vier obengenannten Bereiche ergänzen sich gegenseitig und konkretisieren das Konzept, im Lichte dessen die Besteuerung von Unternehmensgewinnen untersucht wird.

Um das Hauptziel der Arbeit zu verwirklichen, müssen einige, in Form von Teilfragen ausformulierte, Untersuchungsprobleme gelöst werden. Sie betreffen sowohl die theoretischen Ausführungen als auch die empirische Untersuchung. Dabei entsprechen sie den einzelnen Untersuchungsschritten, die in den aufeinander folgenden Kapiteln der Arbeit unternommen werden.

Es werden Antworten auf folgende **Teilfragen** gesucht:

im theoretischen Teil der Arbeit:

1. Wie wird das Problem der Besteuerung von Gewinnen aus unternehmerischer Tätigkeit in den theoretischen Konzepten der konsumorientierten Einkommensteuer behandelt?
2. Wie wurde die Bemessungsgrundlage in den theoretischen Konzepten und den praktischen Umsetzungen der konsumorientierten Gewinnsteuern definiert?
3. Welche Schlussfolgerungen zu den Aufkommenswirkungen lassen sich aufgrund der bisherigen Untersuchungen und der praktischen Umsetzungen der konsumorientierten Gewinnsteuern ziehen?

im empirischen Teil der Arbeit:

4. Welche Methoden wurden in den bisherigen Simulationsstudien zu den fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuern angewendet?
5. Welcher Anteil der Steuerpflichtigen würde infolge einer konsumorientierten Modifizierung der Bemessungsgrundlage keine Steuerschuld mehr aufweisen?
6. Wie groß wäre das Ausmaß der Steuerausfälle direkt nach einer konsumorientierten Modifizierung der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuern?
7. Wie würde sich die Steuerlast infolge der Einführung der konsumorientierten Gewinnsteuern verteilen?
8. Wie hoch müsste der nominale Steuersatz sein (unter sonst gleichen Umständen), damit das Aufkommen der konsumorientierten Gewinnsteuern konstant bleibt?

Anhand der durchgeführten Analyse der bisherigen wissenschaftlichen Erkenntnisse und der praktischen Umsetzungen des Konzepts der konsumorientierten Steuern, die den Punkten (1) bis (3) des Hauptziels der Arbeit entspricht, wurden die Untersuchungshypothesen aufgestellt.

Haupthypothese: Der Ausfall des Steueraufkommens, der ein direkter Effekt der Gestaltung der Bemessungsgrundlage nach dem Konzept der Konsumorientierung ist, schließt die Fiskalfunktion der Gewinnsteuern nicht aus.

Die Verifizierung der Haupthypothese erfolgt durch eine Untersuchung von **drei Teilhypothesen**. Die Erste Teilhypothese über die Nullsteuer lautet: Infolge der Gestaltung der Bemessungsgrundlage nach dem Konzept der Konsumorientierung wird die Steuerschuld mancher Steuerpflichtiger vollständig reduziert; die zweite Teilhypothese über differenzierten Aufkommensausfall lautet: Das Ausmaß des Steueraufkommens ist differenziert je nach der Rechtsform, Branche und Größe der Unternehmen; die dritte Teilhypothese über die Konzentration der Steuerschuld lautet: Die Gestaltung der Bemessungsgrundlage nach dem Konzept der Konsumorientierung verändert die Konzentration der Steuerbelastung der Unternehmen.

Die aufgestellten Hypothesen werden der Verifizierung im empirischen Teil der Arbeit unterzogen. Die Untersuchung erfolgt unter folgenden **Annahmen**:

1. In der Untersuchung wird von internationalen Beziehungen und ihren Konsequenzen für die Besteuerung abgesehen.
2. Der Modifizierung unterliegen ausschließlich Gewinnsteuern.
3. Im Rahmen der Gewinnsteuern wird ausschließlich die Bemessungsgrundlage modifiziert. Der Steuersatz bleibt konstant und gleicht dem tatsächlichen Steuersatz in Polen im Zeitraum 2004-2008.
4. Die Modifizierung der Bemessungsgrundlage beruht auf einem Schutz-zinsabzug, der sich auf 5% des in der Handelsbilanz zum Jahresabschluss ausgewiesenen Eigenkapitals beläuft.
5. Es werden direkte Effekte (engl. *first-round effects*) der Steueränderungen untersucht – die Steuerpflichtigen reagieren nicht auf die Modifizierung der Bemessungsgrundlage.

3. Literaturübersicht und bisheriger Forschungsstand

Das Schrifttum zu dem Konzept der konsumorientierten Einkommensteuer ist sehr umfangreich. Die Veröffentlichungen, die den wissenschaftlichen Diskurs stark geprägt haben, sind während des ganzen 20. Jahrhunderts, vor allem in den Vereinigten Staaten, Deutschland und Großbritannien entstanden. In der Dissertation wurden zahlreiche Arbeiten benutzt, von denen die ältesten aus den 30er Jahren des vorigen Jahrhunderts stammen, die neusten hingegen 2009 angefertigt wurden. So ein langer Zeitabschnitt zeugt davon, dass die untersuchte Konzeption sich in der Fachliteratur etabliert hat und zugleich theoretisch untermauert ist. Außerdem verdeutlicht er, dass das Interesse an dem konsumorientierten Ansatz über die Jahrzehnte nicht nachgelassen hat. Das Konzept hat an Aktualität nicht verloren – vielmehr trägt die fortschreitende wirtschaftliche Integration zur Entstehung neuer Untersuchungsbereiche bei.

In der Arbeit wurden verschiedene Veröffentlichungen benutzt, ausgehend von Zeitschriftenartikeln und Monographien, über Diskussionspapiere und Berichte von Forschungseinrichtungen, bis zu Internetquellen und Gesetzentwürfen. Die vorhandenen Monographien können zwei Gruppen zugeordnet werden.

Die erste Gruppe stellen diejenigen Arbeiten dar, die einen primären Charakter besitzen in dem Sinne, dass die Autoren ihre eigenen Reformvorschläge entwickelt und präsentiert haben. Die erste Veröffentlichung dieser Art wurde

von I. Fisher verfasst. Sein Projekt erfreute sich jedoch nicht so großer Berühmtheit, wie ein späterer Entwurf der Ausgabensteuer von N. Kaldor. Andere Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuern wurden entwickelt u. a. von: D. Bradford, S. O. Lodin, J. Mitschke, J. E. Meade, J. A. Kay und M. A. King, H. Aaron und H. Galper, C. McLure und G. Zodrow, R. Hall und A. Rabushka, sowie von den Wirtschaftswissenschaftlern und Juristen des Heidelberger Steuerkreises und des Instituts für Fiskalstudien in London.

Zu der zweiten Gruppe gehören die Dissertationsarbeiten, in denen die zuvor vorliegenden Erkenntnisse unterschiedlich klassifiziert und unter verschiedenen Gesichtspunkten weiter untersucht werden. Dazu zählen bspw. die Ansätze, die modelltheoretische und juristische Probleme sowie internationale Beziehungen oder Praktikabilitätsprobleme betreffen. Dabei konzentrieren sie sich sowohl auf die Besteuerung von natürlichen Personen als auch von Unternehmen.

Die vorliegende Dissertation analysiert die primären Veröffentlichungen. Außerdem werden die von anderen Autoren vorgenommenen Klassifizierungen benutzt, manchmal auch modifiziert, um auf die bestimmten Aspekte den Akzent zu legen, die für die Zielsetzung der Arbeit relevant sind.

Wie schon angedeutet, konzentrieren sich nur wenige Veröffentlichungen auf das Problem der Fiskalfunktion der konsumorientierten Einkommen- und Gewinnsteuern. Es wird ein Überblick über den Erkenntnisstand auf zwei Problemfeldern gegeben. Das erste bilden die bisherigen Untersuchungen zu den in der Wirtschaftspraxis auftretenden fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuern. Sie wurden von M. Keen und J. King; A. Klemm; R. Bardazzi, V. Parisi und M. Paziienza; F. Oropallo und V. Parisi sowie der Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) durchgeführt. Das zweite Problemfeld umfasst die Simulationsstudien zu den Folgen von hypothetischen Steuerreformen. Dabei sind die Untersuchungen von S. Bach; R. Gordon, L. Kalambokidis und J. Slemrod; J. Becker und C. Fuest; H.-G. Petersen, A. Fischer und J. Flach; des Institutes für Fiskalstudien sowie M. Devereux und R. de Mooij zu nennen.

Darüber hinaus wird in der Arbeit eine Übersicht über die umfangreiche Literatur zu den Anwendungen von verschiedenen Steuersimulationen gegeben. Ausgewählte Studien, die sich der Simulation bedienen, werden zusammengestellt. Dabei werden einige Elemente dieser Methodik näher betrachtet, damit sie ferner an die Anforderungen der eigenen Untersuchung angepasst werden können.

4. Untersuchungsmethoden und Datenquellen

Die Arbeit untersucht die fiskalischen Konsequenzen einer zinsbereinigten Gewinnsteuer. Die vorgenommene Analyse basiert auf historischem Datenmaterial. Ferner betrifft sie eine hypothetische Situation, indem sie eine Antwort auf die Frage: „Was wäre, wenn?“ liefern sollte. Aus diesem Grund stellt die Simulation eine angemessene Methode dar. Mit diesem Instrument können die einzelnen Teilfragen beantwortet werden und darauf aufbauend das Hauptziel erreicht und die Hypothesen der Arbeit verifiziert werden.

Viele Arten von Simulationen finden in den Wirtschaftswissenschaften Anwendung – darunter auch in Steuerpolitikanalysen. In der vorliegenden Arbeit wird die Mikrosimulation und die Gruppensimulation benutzt. Sie bilden die Steuerveranlagung in einer Ausgangssituation sowie nach der Modifizierung der Bemessungsgrundlage ab. Die erste Methode basiert auf einer großen Zahl von Mikrodaten, d. h. Informationen über einzelne Steuerpflichtige; die zweite dagegen auf mehr aggregierten Daten. Die beiden Arten von Simulation werden oft zur Untersuchung der Besteuerung von natürlichen Personen angewendet. Die eigene Simulation knüpft hingegen an Unternehmen an, was wegen des in der Praxis oft beobachteten mangelnden Zugangs zu Unternehmensdaten seltener anzutreffen ist.

Den bisherigen Untersuchungen, die sich der Methodik der Steuersimulation bedienen, liegen verschiedene Detaillösungen zugrunde, die benutzte Datenquellen, Kriterien der Gruppierung des Datenmaterials, Zahl der untersuchten Einheiten, Zeitraum und Indikator von fiskalischen Konsequenzen betreffen. Aus diesem Grund muss eine konkrete Methodik der Mikro- und Gruppensimulation dem Untersuchungsproblem der Arbeit sowie dem Charakter und Umfang des Datenmaterials gerecht und entsprechend angepasst werden.

Die empirischen Daten werden aus drei Quellen gewonnen. Die erste Quelle stellt das Amtsblatt „Monitor Polski B“ dar, das in einer elektronischen Form in der Datenbasis *Emerging Markets Information Services* verfügbar ist. Daraus stammen die Finanzberichte von den größten Unternehmen Polens. Die zweite Quelle bilden Veröffentlichungen des Statistischen Hauptamtes (*Główny Urząd Statystyczny*). Darüber hinaus wurden vom Statistischen Hauptamt auf eine individuelle Bestellung Finanzinformationen über buchführungspflichtige Unternehmen, die mehr als zehn Personen beschäftigen, erstellt. Berichte des Finanzministeriums (*Ministerstwo Finansów*) über die Abrechnung der veranlagten Einkommensteuer ergänzen die obengenannten Datenquellen.

Die benutzten Finanzinformationen unterliegen einer weitgehenden Anpassung an die Anforderungen der eigenen Untersuchung. Das Vorgehen besteht aus Gruppierung, Sortierung und Korrekturen, durch die die Qualität der Ausgangsdaten erhöht werden soll.

In der Untersuchung werden die Unternehmen unabhängig von der Rechtsform berücksichtigt: Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Die Analyse umfasst also die Körperschaft- und die Einkommensteuer (ausgeblendet werden dagegen vereinfachte Formen der Besteuerung von Gewinnen aus persönlich geführten Kleinunternehmen). Im Endeffekt basiert die Simulation auf den jährlichen Daten über etwa 40.000 Unternehmen, was ca. 3% aller in Polen tätigen Firmen ausmacht. Diese geringe Zahl ist darauf zurückzuführen, dass nach der Definition des Statistischen Hauptamtes die meisten Wirtschaftssubjekte in Polen (ca. 95%) sog. Mikrounternehmen sind. Zudem ist ein wesentlicher Teil großer Unternehmen nicht buchführungspflichtig. Da in diesem Fall die Daten unzureichend sind, können diese Firmen nicht in der Untersuchung mit einbezogen werden.

Der Zeithorizont der Untersuchung umfasst die Jahre 2004-2007 bei der Mikrosimulation und 2004-2008 bei der Gruppensimulation. Die Berechnungen

werden für jedes Jahr wiederholt, um zu prüfen, inwieweit sich die gewonnenen Ergebnisse im Zeitablauf voneinander unterscheiden. Die Simulation wird mit dem Programm Microsoft Excel 2007 durchgeführt.

5. Gliederung der Arbeit

Die Arbeit besteht aus: Einleitung, vier Kapiteln und Schlussbetrachtung. Die ersten zwei Kapitel bilden den theoretischen, und die zwei weiteren – den empirischen Teil der Dissertation, der sich der eigenen Simulation widmet. Das erste und dritte Kapitel stellen jeweils eine Einführung in die Inhalte dar, auf die näher im zweiten bzw. vierten Abschnitt eingegangen wird.

Der Aufbau der Arbeit entspricht der Reihenfolge, in der bestimmte Untersuchungsziele verfolgt und Arbeitshypothesen verifiziert werden. Die Abgrenzung des Forschungsfeldes erfolgt in mehreren Schritten und führt zu einer Konkretisierung des Untersuchungsproblems.

Ein wichtiges Element in der Struktur der Ausführungen sind kurze Zusammenfassungen der vier Hauptkapitel. In ihren Rahmen werden Bemerkungen formuliert sowie Schlussfolgerungen gezogen, die für den weiteren Gang der Untersuchung relevant sind. Außerdem wird geprüft, ob die vorgenommenen Überlegungen zur Beantwortung von konkreten Teilfragen geführt haben.

Das erste Kapitel legt die Idee und die grundsätzlichen Eigenschaften des Konzepts der konsumorientierten Einkommensbesteuerung dar. Es wird die im Schrifttum geführte Diskussion analysiert, in der die Begründung des konsumorientierten Ansatzes überwiegend an Gerechtigkeits- oder Effizienzargumente anknüpft. Anschließend wird ein Überblick über konkrete, innerhalb von mehreren Jahrzehnten entwickelte Konzeptionen gegeben. Im Vordergrund der Überlegungen steht die Besteuerung der Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit. Die steuerliche Belastung von natürlichen Personen wird berücksichtigt, insofern dies hinsichtlich der Fragestellung der Arbeit notwendig ist. Diese Ausführungen dienen einer Abgrenzung des Untersuchungsfeldes, das in weiteren Abschnitten näher betrachtet wird, und einer Konkretisierung des Untersuchungsproblems.

Das zweite Kapitel konzentriert sich auf die Gestaltungsmethoden der Bemessungsgrundlage der konsumorientierten Gewinnsteuern. Vorgestellt werden zwei Formen der Unternehmensbesteuerung – eine, die an den Cashflows des Unternehmens ansetzt, und eine andere, die auf einer Bereinigung der Bemessungsgrundlage um die Eigenkapitalzinsen basiert. In Anknüpfung an die Eigenschaft der Investitionsneutralität werden Argumente für die beiden Steuerkonzepte vorgebracht. Danach erfolgt eine Übersicht über die von anderen Autoren bisher gewonnenen Untersuchungsergebnisse zu den Aufkommenswirkungen der konsumorientierten Unternehmenssteuern. Aufgrund der vorliegenden Erkenntnisse wird die Haupthypothese abgeleitet und durch drei Teilhypothesen konkretisiert, die in einem weiteren, empirischen Teil der Arbeit der Verifizierung unterliegen.

Den Ausgangspunkt des dritten Kapitels bildet ein kritischer Überblick über die Simulationsmethoden, die zur Untersuchung der Auswirkungen der kon-

sumorientierten Gewinnsteuern entwickelt wurden. Die von anderen Autoren angewendeten Methoden werden einer Anpassung an die Bedürfnisse der eigenen Untersuchung und das verfügbare Datenmaterial unterzogen. Auf dieser Grundlage werden die einzelnen Schritte der Simulation konkretisiert. Dieses Verfahren besteht aus fünf Etappen, zu denen zählen: Bestimmung der Untersuchungsgruppe von Unternehmen einschließlich der Wahl der Datenquellen; Auswahl der konkreten Untersuchungsmethode; Gruppierung des Datenmaterials; Anpassung des Datenmaterials an die Zielsetzung der Untersuchung; Messung der fiskalischen Konsequenzen einer Modifizierung der Bemessungsgrundlage der konsumorientierten Gewinnsteuern. Darüber hinaus werden die Annahmen der Simulation formuliert.

Das vierte Kapitel dient dazu, die Simulationsergebnisse vorzustellen. Die Reihenfolge, in der sie besprochen werden, stimmt mit der Verifizierung der einzelnen Hypothesen überein.

Die Arbeit endet mit einer Schlussbetrachtung, die die im theoretischen und empirischen Teil gewonnenen Ergebnisse zusammenfasst. Zudem wird die Relevanz der ausgeblendeten Aspekte verdeutlicht und damit ein Ausblick auf weiteren Untersuchungsbedarf gegeben.

I. ENTSTEHUNG UND ENTWICKLUNG DES KONZEPTS DER KONSUMORIENTIERTEN EINKOMMENS-BESTEuerung

Das erste Kapitel versucht zu erklären, worauf die konsumorientierte Besteuerung vom Einkommen beruht und wie die Bemessungsgrundlage ausgestaltet werden soll, damit das Ziel der Konsumorientierung erreicht werden kann. Es wird die in der Fachliteratur geführte Diskussion über die Begründung dieser Besteuerungsform dargestellt. Anschließend erfolgt die Analyse der theoretischen Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer, die in drei Gruppen unterteilt werden. Der Schwerpunkt wird dabei auf das Problem der Besteuerung von Gewinnen aus Gewerbetätigkeit gelegt. Die Besteuerung des persönlichen Einkommens wird berührt insofern dies hinsichtlich der Fragestellung der Arbeit notwendig ist.

Die Ausführungen sind der Verfolgung des ersten Teilziels der Arbeit untergeordnet. Es wird eine Antwort auf die Frage gesucht, *wie das Problem der Besteuerung von Gewinnen aus unternehmerischer Tätigkeit in den theoretischen Konzepten der konsumorientierten Einkommensteuer behandelt wird*. Auf dieser Grundlage kann in aufeinander folgenden Schritten der Gegenstand des zweiten Kapitels konkretisiert und das Untersuchungsproblem ausformuliert werden.

1. Erworbenes Einkommen und ausgegebenes Einkommen als Bemessungsgrundlage

D. Bradford, einer der Verfechter der konsumorientierten Einkommensbesteuerung, hat in Anlehnung an die früheren Arbeiten von I. Fisher darauf hingewiesen, dass Einkommen auf zwei äquivalente Weisen definiert werden kann.

Die Definition knüpft entweder an die Quellen an, aus denen Einkünfte erzielt werden („*sources concept of income*“), oder an deren Verwendung („*uses concept of income*“)². In diesem Zusammenhang handelt es sich um die Unterscheidung zwischen dem erworbenen und dem ausgegebenen Einkommen, bzw. dem Einkommen in der Erwerbsphase und dem Einkommen in der Verteilungsphase³.

² D. Bradford (1977), *Blueprints for Basic Tax Reform*, Department of the Treasury, Washington, S. 27 ff.

³ J. Sobiech (2003), *Kontrowersyjne problemy opodatkowania dochodów w Polsce*, in: „Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego“, Hrsg. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, S. 195. Dazu auch A. Komar (1996), *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz, zitiert nach:

Das Einkommen kann anhand von zwei Gleichungen beschrieben werden:⁴

$$Y = E + rW + A \quad (1)$$

$$Y = C + S; \quad (2)$$

hierbei sind:

Y – Einkommen,

E – Löhne und Gehälter,

r – Zinssatz,

W – Vermögen,

A – Erbschaften, Schenkungen und andere unregelmäßige Einkünfte,

C – Konsum,

S – Ersparnisse.

Die Gleichung (1) stellt die Einkommensquellen dar. Grundsätzlich gehören dazu Arbeit (durch die sog. nichtfundiertes Einkommen entsteht) und Kapital (sog. fundiertes Einkommen)⁵. Der Faktor Arbeit ist die ursprüngliche Quelle beider Einkommensarten. Das Kapital ist als sekundäre Einkünftequelle anzusehen, weil es aus dem in früheren Perioden erzielten Arbeitseinkommen stammt und seine Bildung durch den Konsumverzicht ermöglicht wird⁶. Kapitaleinkünfte sind dagegen kein einheitlicher Posten. Sie umfassen sowohl das Einkommen aus Real- als auch aus Finanzkapital, wie bspw.: Einkünfte aus Veräußerung von Vermögensteilen, Vermietung und Verpachtung, gewerblicher Tätigkeit von Personengesellschaften und Einzelunternehmern, Dividenden und Zinsen.

Die Gleichung (2) bildet die mögliche Verwendung des Einkommens ab – für Konsum einerseits und Ersparnisse andererseits, die dabei als verzögerter Konsum zu verstehen sind⁷.

Wird die Analyse um die Berücksichtigung vom Staat und Steuern erweitert, kann man feststellen, dass die Gestaltung der Bemessungsgrundlage entweder an

A. Krajewska (2010), *Podatki w Unii Europejskiej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, S. 168.

⁴ H.-G. Petersen (2005), *Konsumorientierte Besteuerung als Ansatz effizienter Besteuerung*, Diskussionsbeitrag Nr. 50, Universität Potsdam, S. 4-8; R. Boadway, D. Wildasin (2007), *Opodatkowanie a oszczędności*, in: „Efektywność polityki podatkowej”, Hrsg. M. Devereux, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa, S. 139-143.

⁵ Es ist zu erwähnen, dass die beiden Begriffe im polnischen Einkommensteuergesetz schon in den 20-er Jahren des vorigen Jahrhunderts Anwendung fanden. Unter fundiertem Einkommen wurden Einkünfte aus regelmäßigen Kapitalquellen verstanden, wie Grund und Boden, Gebäude und Gewerbebetriebe. Dieses Gesetz regelte die Besteuerung sowohl von natürlichen als auch von juristischen Personen.

Vgl. L. Adam (1962), *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, S. 102.

⁶ H.-G. Petersen (2005), op. cit., S. 7.

⁷ Die Sparmotive können über temporäres Zwecksparen zum zukünftigen Konsum hinausgehen und ebenfalls Altersvorsorge-, Generationenvorsorge- und Vererbungsmotive umfassen. Vgl.: H.-G. Petersen (2005), op. cit., S. 3 ff.

die erste oder an die zweite Einkommensgleichung anknüpfen kann. Der erstere Ansatz wird in der vorliegenden Arbeit als „traditionell“ bezeichnet, der andere dagegen – als konsumorientiert. Im darauf folgenden Abschnitt werden die beiden Ansätze näher erläutert.

1.1 Traditionelle Theorien des steuerlichen Einkommens

Den Ausgangspunkt in der Diskussion über die geeignete Definition des steuerlichen Einkommens bilden die Ausführungen von Wirtschaftswissenschaftlern zum sog. „psychischen Einkommen“ (engl. *psychic income*)⁸. Es stellt den Nutzen, die Zufriedenheit und die positiven Empfindungen dar, die infolge des Konsums der erworbenen Güter und Dienstleistungen entstehen. I. Fisher hat das Einkommen als Summe aller Dienstleistungen definiert, die durch das von einer natürlichen Person besessene Vermögen erbracht werden. Das „psychische Einkommen“ – als ein abstrakter und zugleich äußerst subjektiver Begriff – wäre nur schwierig messbar und dadurch bei der praktischen Anwendung auch höchst problematisch. Zwar könnte man annehmen, dass der getätigte Konsum einen guten Näherungswert für dieses darstellt, doch positive Gefühle, die eventuell als Bemessungsgrundlage für die Steuerzwecke dienen könnten, entstehen nicht nur im Zusammenhang mit dem Konsum, sondern auch infolge alternativer Verwendung vom Einkommen, wie Ersparnisbildung oder auch Investitionen⁹. Das an dieser Stelle aufgegriffene Problem der Aussonderung bestimmter Einkommensteile für die Zwecke der Besteuerung, je nach ihrer Verwendung, hat die spätere Diskussion über die Bemessungsgrundlage der konsumorientierten Steuern stark geprägt.

Das als die Bemessungsgrundlage dienende Einkommen soll vor allem quantifizierbar sein und sich in Geldeinheiten messen lassen. Diese Anforderung wird in der grundsätzlichen Theorie des steuerlichen Einkommens – der Reinvermögenzugangstheorie (engl. *accretion theory*) – erfüllt. Sie ist auf G. von Schanz in Deutschland sowie R. M. Haig und H. Simons in den Vereinigten Staaten zurückzuführen, weshalb man in diesem Zusammenhang häufig von der Schanz-Haig-Simons-Theorie (bzw. SHS-Theorie) spricht¹⁰. Da ihr eine

⁸ K. Holmes (2000), *The Concept of Income. A multidisciplinary analysis*, International Bureau of Fiscal Documentation Publications, Amsterdam, S. 35 ff.

⁹ Ibid. S. 48.

¹⁰ In manchen Arbeiten im englischsprachigen Raum werden ausschließlich R. Haig und H. Simons als die Verfasser der Reinvermögenzuwachstheorie genannt. Es muss als unkorrekt beurteilt werden, da G. von Schanz, wie auch E. Sax, ähnliche Schlüsse deutlich früher formuliert hat. Auf eine übereinstimmende Weise wurde das Einkommen auch im italienischen Schrifttum definiert.

Vgl. H.-G. Petersen (1993), *Finanzwissenschaft*, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz, S. 248. Dazu auch K. Holmes (2000), op. cit., S. 57.

breite Definition des Einkommens zugrunde liegt, wird sie ebenfalls als eine umfassende Einkommensteuer bezeichnet (engl. *comprehensive income tax*)¹¹.

Nach G. von Schanz bedeutet das persönliche Einkommen einen Zuwachs an Wirtschaftskraft (engl. *economic power*), der mit dem Nettozufluss an Vermögen in einem Zeitabschnitt gleichzusetzen ist¹². Seine Quellen sind Arbeit, Vermögen und geldwerte Vorteile.

Nach Meinung von R. Haig ist das Einkommen die Summe von: Faktorentgelten, Schenkungen, außerordentlichen Einkünften, geldwerten Vorteilen, Nettozuwachsen von Vermögenswerten sowie kalkulatorischen Einkünften (engl. *imputed income*). Unter der letzten Kategorie sind potenzielle Kosten zu verstehen, die zu tragen wären – bspw. in Form von zu zahlenden Mieten für eine benutzte Wohnung – wenn der Steuerpflichtige ein Vermögensteil nicht als Eigentum besitzen würde¹³. In der deutschsprachigen Literatur wird zwischen der Reinvermögenzugangstheorie von G. von Schanz und der Reinvermögenzuwachststheorie differenziert. Das Element, das die beiden Ansätze voneinander unterscheidet, sind die nicht realisierten Wertzuwächse bzw. Wertverluste. In der erstgenannten Theorie bleiben sie von der Bemessungsgrundlage ausgeklammert, dagegen werden sie in der anderen Theorie berücksichtigt.

Nach H. Simons ist wiederum das steuerbare Einkommen durch den Konsum einerseits, und die Kapitalakkumulation andererseits, bestimmt: „*Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and the end of the period in question. In other words, it is merely the result obtained by adding consumption during the period to „wealth” at the end of the period and then subtracting „wealth” at the beginning*“¹⁴.

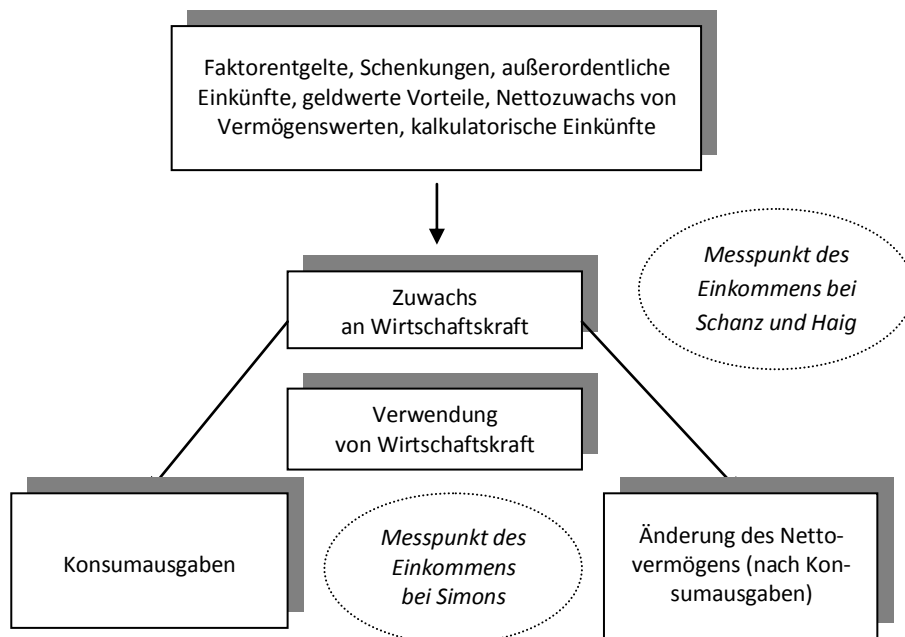
¹¹ J. Sokółowski (1991a), *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław, S. 25.

¹² G. von Schanz (1896), *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, „Finanzarchiv” Nr. 13, zitiert nach: K. Holmes (2000), op. cit., S. 58.

¹³ R. M. Haig (1921), *The Concept of Income – Economic and Legal Aspects*, in: „The Federal Income Tax”, Hrsg. R. M. Haig, Columbia University Press, New York, zitiert nach: K. Holmes (2000), op. cit., S. 60.

¹⁴ H. C. Simons (1938), *Personal Income Taxation – The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, University of Chicago Press, Chicago, zitiert nach: K. Holmes (2000), op. cit., S. 66.

Abbildung 1. Reinvermögengzugangstheorie nach G. von Schanz, R. Haig und H. Simons



Quelle: K. Holmes (2000), op. cit., S. 69.

K. Holmes wies darauf hin, dass die von der drei Autoren entwickelten Ansätze grundsätzlich gleichzusetzen sind. Der wesentliche Unterschied liegt an dem Punkt, an dem das Einkommen gemessen wird. G. von Schanz und R. Haig knüpfen an die Entstehung der Wirtschaftskraft an, H. Simons dagegen an die spätere Phase ihrer Verwendung. Diese Zusammenhänge werden in Abbildung 1 dargestellt¹⁵.

Für die SHS-Theorie ist es charakteristisch, dass die Quellen der Einkünfte sowie auch die Regelmäßigkeit des Zuflusses irrelevant sind¹⁶. Dies ist ein wesentlicher Unterschied, auf dem die auf B. Fuisting zurückzuführende Quellentheorie (ebenfalls Periodizitätstheorie genannt) aufbaut¹⁷. Nach diesem Ansatz

¹⁵ An der von H. Simons unternommenen Unterscheidung zwischen dem erworbenen und dem ausgegebenen Einkommen haben später die Anhänger der konsumorientierten Einkommensbesteuerung angesetzt, worauf in den nächsten Teilen des Kapitels noch näher eingegangen wird.

¹⁶ A. Nita (1995), *Konstrukcja dochodu podatkowego w niemieckim podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Podatkowy“ Nr. 8.

¹⁷ L. Adam (1962), op. cit., S. 104.

kann nur dann von Einkommen gesprochen werden, wenn es regelmäßig aus einer dauerhaften Quelle zufließt und zugleich einen persönlichen Charakter besitzt¹⁸. Einmalige, nur selten entstehende und unregelmäßige Einkünfte vergrößern nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage. Folglich können Verluste, die dieselben Eigenschaften aufweisen, sie nicht herabsetzen. Dies bedeutet, dass bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens Kapitalgewinne und Verluste, Erbschaften, Schenkungen, Lotteriegewinne u. ä. keine Berücksichtigung finden. Beispielsweise erhöhen die von einem Wohnungseigentümer monatlich erhaltenen Mieten seine Bemessungsgrundlage. Falls dagegen die Wohnung veräußert oder ein Schaden durch ein zufälliges Ereignis wie Brand erlitten würde, hätte dies keinen Einfluss auf die Höhe der Steuerbasis¹⁹.

G. von Schanz war Gegner dieses Vorgehens. Seinen grundsätzlichen Nachteil hat der Autor in der mangelnden Anknüpfung an die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gesehen, was dazu führt, dass die Besteuerung das Postulat der Gerechtigkeit nicht erfüllt²⁰. Es ist erwähnenswert, dass die Quellentheorie ihre Anhänger in den ersten Jahrzehnten des 20. Jahrhunderts auch unter polnischen Wirtschaftswissenschaftlern hatte²¹.

Die Steuersysteme der gegenwärtigen Staaten sind im großen Maße sowohl durch die Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie, als auch ihre von anderen Autoren vorgenommenen Modifizierungen geprägt worden. Keine der Theorien ist in der Reinform in der Wirtschaftspraxis anzutreffen²². Das SHS-Konzept wird meistens als Gegensatz der konsumorientierten Einkommensbesteuerung dargestellt.

¹⁸ H. Litwińczuk, P. Karwat (2008), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Bd. I, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa, S. 75.

¹⁹ S. Homburg (2007), *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Franz Vahlen, München, S. 197.

²⁰ G. von Schanz argumentierte: „Wenn ich einer notleidenden Familie jede Woche 6 M. verabreiche, hätte sie Einkommen, wenn ich ihr einmalig 200 M. schenke, hätte sie keines. (...)“. Die Reinvermögenszugangstheorie wurde von dem Verfasser auf folgende Weise erklärt: „Wir wollen wissen, welche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person, ohne dass sie ihr Kapital aufzehrt oder Schulden macht, in einem bestimmten Zeitabschnitt zukommt, über was sie so z. B. in einem bestimmten Jahr disponieren kann; ob diese Summe wiederkehrt, wie sie sich zusammensetzt, ob sie der Wiederkehr fähig ist, ist für das betreffende Jahr gleichgültig“.

Ibid., S. 197-198.

²¹ Nach R. Rybarski muss das Einkommen aus einer dauerhaften Quelle zufließen. Ein nicht wiederkehrender Überschuss der Einkünfte aus einer bestimmter Quelle über die mit deren Erzielung verbundenen Kosten stellt zwar einen „einmaligen Gewinn“, jedoch kein Einkommen dar. Eine ähnliche Argumentation ist bei S. Głąbiński zu finden: „Das Einkommen besteht aus allen dauerhaften Reineinkünften. (...) Vorübergehende, außerordentliche Mittelzuflüsse (...) gehören nicht zum Einkommen, sondern sie sind als „Vermögenszuwachs“ anzusehen.“

Zitiert nach: J. Zdzitowiecki (1939), *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Gebethner i Wolff, Poznań, Warszawa, S. 13.

²² H. Litwińczuk, P. Karwat (2008), op. cit., S. 76.

1.2 Formen der Konsumbesteuerung

Wie zuvor angedeutet, ist es neben der Besteuerung von erworbenem Einkommen möglich, auch das ausgegebene Einkommen steuerlich zu belasten. Es gibt einige Methoden, durch die Konsumsteuern auferlegt werden können.

Nach der grundsätzlichen Methode setzt die Steuer an den Konsumausgaben der Bevölkerung an. Sie beruht darauf, dass sämtliche Geldzahlungen für Güter und Leistungen summiert werden. Für die Zwecke der Steuerveranlagung ist es für den Steuerpflichtigen notwendig, alle Kassenbelege zu sammeln.

I. Fisher gibt an, dass für die direkte Ausgabensteuer sich u. a. A. Marshall, A. Pigou, L. Einaudi geäußert haben. Damals war die Überzeugung verbreitet, dass dies die einzige mögliche Methode ist, die Bemessungsgrundlage an den Periodenkonsum anzusetzen. Zugleich waren sich die Anhänger dieser Vorgehensweise bewusst, dass diese wegen technischer Aspekte problematisch wäre und höchstwahrscheinlich scheitern könnte: „(...) *most of these authorities have regarded this ideal as unattainable because (so they thought) „spendings” can be measured only by means of records which might be incomplete and incorrect.*“²³

Die direkte Methode wäre nämlich mit dem Risiko behaftet, dass die Steuerpflichtigen die Ausgabensteuer zu hinterziehen versuchten. Außerdem ist es fraglich, ob durch die Berechtigung der Steuerbehörden, Einsicht in alle Einkaufsbelege der Steuerpflichtigen zu gewinnen, das Eingreifen in die Privatsphäre nicht zu groß wäre und die Bürgerrechte dabei nicht verletzt würden. Aus diesen Gründen wurde die direkte Besteuerung des Konsums nie als eine reale Alternative für die existierenden Steuersysteme erwogen²⁴. In allen späteren Konzepten hat man für eine mittelbare Konsumbelastung plädiert.

Die in der Praxis am meisten verbreitete Form der Konsumbesteuerung sind die Umsatzsteuern, die auf den von den Wirtschaftssubjekten abgewickelten Einkaufs- und Verkaufstransaktionen basieren. Dazu gehören: die allgemeine Umsatzsteuer, oft in Form Mehrwertsteuer, und selektive Verbrauchssteuern, wie bspw. die Mineralöl-, Energie- oder Tabaksteuer.

Sie besitzen einen indirekten Charakter in dem Sinne, dass sie an die ursprüngliche Quelle jeder Steuer – die ausschließlich in Arbeit oder Vermögen gesehen werden kann – mittelbar anknüpfen. Da sie im Verkaufspreis inbegriffen sind, werden sie relativ einfach auf den Endverbraucher überwältigt, der die

²³ I. Fisher, H. W. Fisher (1942), *Constructive Income Taxation*, Harper & Brothers Publishers, New York, London, S. 4.

²⁴ S. Bach (1993), *Die Idee der Cash-flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems*, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Duncker & Humblot, Berlin, S. 182 ff. Dazu auch: C. Liesenfeld (2004), *Konsumorientierte Einkommensteuer und internationale Steuerordnung*, Peter Lang, Frankfurt am Main, S. 30 und H.-M. Grambeck (2003), *Konsumsteuerreformen und Konsumbesteuerung. Eine vergleichende Analyse und Bewertung verschiedener Konsumsteuermodelle unter besonderer Berücksichtigung der Probleme in offenen Volkswirtschaften*, Peter Lang, Frankfurt am Main, S. 29.

materielle Steuerlast dieser Zwangsabgaben trägt. Der Endverbraucher hat keine Möglichkeit, die Steuerlast je nach seiner persönlichen Lage zu differenzieren – jeder, der sich für den Erwerb eines gewissen Gutes entscheidet, wird gleichermaßen belastet. Die indirekten Steuern wirken regressiv, was darauf beruht, dass mit sinkendem Einkommen der Anteil der Steuerschuld ansteigt.

J. Sobiech weist darauf hin, dass die Konsumsteuern ebenfalls auf eine andere Weise erhoben werden können, als durch Verbrauchssteuern. Es ist möglich, die Bemessungsgrundlage der direkten Steuern auf das Einkommen so zu gestalten, dass im Effekt ausschließlich der ausgegebene Teil des Einkommen der Besteuerung unterliegt.²⁵

Erstens kann das Ziel der Konsumorientierung durch eine Freistellung von denjenigen Komponenten des Einkommens erreicht werden, aus denen Ersparnisse gebildet werden (bspw. in Form von kurzfristigen Anlagen oder Pensionsbeiträgen). Demzufolge entsteht das akkumulierte Kapital aus dem Einkommen, das durch die Besteuerung zuvor nie gekürzt worden ist²⁶. Die Ersparnisse werden erst dann belastet, wenn sie aufgelöst werden und konsumtiven Zwecken zufließen. Was dabei von großer Bedeutung ist – die Bemessungsgrundlage umfasst ebenfalls die zu diesem Zeitpunkt erwirtschafteten Kapitalzinsen²⁷.

In Anlehnung an eine frühere Arbeit von J. S. Mill hat I. Fisher einen konkreten Vorschlag zur Besteuerung von konsumtiven Ausgaben vorgelegt. In diesem Fall unterscheidet sich das steuerbare Einkommen von demjenigen, das anhand der beiden früher angeführten Formeln dargestellt wurde, um die Höhe der gebildeten Ersparnisse. Sie sind als der auf einen späteren Zeitpunkt verschobene Konsum zu verstehen und werden, wie in Gleichung (3) gezeigt wird, von der Besteuerung freigestellt²⁸.

$$C = E + rW + A - S; \quad (3)$$

hierbei sind:

C – Konsum,

E – Löhne und Gehälter,

r – Zinssatz,

W – Vermögen,

A – Erbschaften, Schenkungen und andere unregelmäßige Einkünfte,

S – Ersparnisse.

Die Grundidee dieses Ansatzes beruht darauf, dass die Steuerzahlung erst in einer späteren Periode erfolgt – die Einkommensteuer wird solange nicht erho-

²⁵ J. Sobiech (2003), op. cit., S. 195.

²⁶ Auf dieses Problem wird im Weiteren näher eingegangen.

²⁷ C. McLure, G. Zodrow (1991), *Administrative Vorteile des individuellen Steuervorauszahlungs-Ansatzes gegenüber einer direkten Konsumbesteuerung*, in: „Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems“, Hrsg. M. Rose, Springer Verlag, Berlin, Heidelberg, New York, Tokio, S. 120 ff.; M. Rose (1991b), *Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem*, ibid., S. 9 ff.

²⁸ R. Boadway, D. Wildasin (2007), op. cit., S. 141.

ben, bis das Einkommen für konsumtive Zwecke ausgegeben wird. In diesem Zusammenhang wird von einem „nachgelagerten Verfahren“ gesprochen²⁹. Durch die Freistellung der Ersparnisse unterliegen ausschließlich die Konsumausgaben der Besteuerung, weshalb von einer Steuer auf den Jahreskonsum gesprochen werden kann.

In weiteren Teilen der Arbeit werden zwei Begriffe austauschbar verwendet: „persönliche Cash-Flow-Steuer“³⁰, der darauf hinweist, dass nur diejenigen Vorgänge belastet werden, die einen Zu- bzw. Abfluss von Finanzmitteln zur Folge haben, und „sparbereinigte Einkommensteuer“ – ein Begriff, der in der Literatur verbreiteter ist.

Zweitens kann der Konsum besteuert werden, indem das ganze Einkommen der Steuer unterliegt, ohne zu unterscheiden, ob es in der bestimmten Periode gespart oder ausgegeben wurde. Im Gegensatz zu der sparbereinigten Einkommensteuer werden in diesem Ansatz die Ersparnisse aus dem zuvor durch die Zwangsabgabe gekürzten Einkommen gebildet. Um eine Doppelbelastung zu vermeiden, werden jedoch die in den späteren Perioden erwirtschafteten Zinsen von der Einkommensteuer freigestellt.

Diese Methode wird wiederum „vorgelagertes Verfahren“ genannt³¹. In Jahresabschnitten unterliegen nicht nur ausgegebene, sondern auch gesparte Einkommenskomponenten der Besteuerung. Durch die Abschaffung der Doppelbesteuerung des akkumulierten Kapitals ist diese Steuer periodenübergreifend jedoch als eine Steuer auf den Lebenskonsum zu sehen.

Im weiteren wird in diesem Zusammenhang der Begriff „zinsbereinigte Einkommensteuer“ benutzt.

In der Fachliteratur wird oft darauf hingewiesen, dass die Spar- und Zinsbereinigung die Steuerzahlungen zur Folge haben, die zwar in Jahresabschnitten unterschiedlich hoch ausfallen (ihre Zeitverteilung ist verschieden), ihr Gegenwartswert ist jedoch gleich. Dies kann an einem einfachen numerischen Beispiel gezeigt werden, das in Tabelle 1 dargestellt wird. Es umfasst zwei Perioden.

²⁹ Eng. *tax postpayment method*.

³⁰ In der englischsprachigen Literatur *individual cash flow tax* genannt.

³¹ Engl. *tax prepayment method*. C. McLure und G. Zodrow benutzen den Begriff „*individual tax prepayment (ITP)*“. In polnischer Übersetzung einer Arbeit britischer Autoren wurde die Bezeichnung „*podatek od wydatków opłacany z góry*“ verwendet.

Vgl.: M. Devereux, Hrsg. (2007), op. cit., S. 24. Ähnlich, wie bei der sparbereinigten Einkommensteuer, basiert man in diesem Fall auf den in der englischsprachigen Fachliteratur am häufigsten anzutreffenden Begriffen (*interest- bzw. yield- adjusted income tax*). „Zinsen“ umfassen die Kapitaleinkünfte im breiten Sinne.

Tabelle 1. Steuerliche Belastung des Sparens bei sparbereinigter und zinsbereinigter Einkommensteuer

	keine Besteuerung	Spar- bereinigung	Zins- bereinigung
Jahr 1			
Gespartes Einkommen	1.000	1.000	1.000
Einkommensteuer (25%)	0	0	250
Kapital nach der Besteue- rung	1.000	1.000	750
Jahr 2			
Zinsen (r=4%)	40	40	30
Gesamtkapital nach einem Jahr	1.040	1.040	780
Einkommensteuer (25%)	0	260	0
Abdiskontierte Steuerschuld (Ende des Jahres 1)	0	$260/(1,04) =$ 250	250
Einkommen für Konsum- zwecke	1.040	780	780
Gesamte Steuerbelastung	0	$260/1040 =$ 25%	$250/1000 =$ 25%

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: M. Rose (2006), *Das Gesetz*, in: „Forschungsbericht zu einer grundlegenden Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Deutschland“, www.einfachsteuer.de, S. 38-39.

Hinsichtlich der zugrundeliegenden, strengen Annahmen stellt das vorstehende Beispiel eine weitgehende Vereinfachung der Wirklichkeit dar. Erstens wird ein vollkommener Kapitalmarkt mit einem Zinssatz und ohne Risiko angenommen. Zweitens ist der Einkommensteuertarif nicht progressiv und der Steuersatz bleibt im Zeitablauf konstant³². Sind diese Bedingungen erfüllt, wird das Kapitaleinkommen nicht besteuert.

Nach G. Zodrow wurde diesem Ansatz oft vorgeworfen, dass die zinsbereinigte Einkommensbesteuerung bei Unsicherheit für diejenigen Investoren günstiger ist, deren Rendite den risikolosen Zinssatz übersteigt³³. Er wies nach, dass die beiden Formen der Konsumbesteuerung auch bei Unsicherheit äquivalent sein können. Die Äquivalenz liegt vor unter der realitätsnäheren Annahme, dass

³² C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 77.

³³ Daraus kann man schließen, dass, um die Äquivalenz der Zins- und Sparbereinigung zu behalten, in der zinsbereinigten Einkommensteuer nur die marktübliche Rendite unbelastet bleiben soll. Der darüber hinausgehende Überschuss wäre im Rahmen einer Lohnsteuer (wie die von S. M. Ahsan vorgeschlagene „*modified wage tax*“) zu belasten.

Vgl. G. Zodrow (1995), *Taxation, uncertainty and the choice of a consumption tax base*, „*Journal of Public Economics*“, Nr. 58, S. 257 ff.

die Erzielung des Steueraufkommens in der geplanten Höhe für die Steuerbehörden unsicher ist. Das damit verbundene Risiko verursacht zusätzliche Kosten, die in einem von dem risikolosen Zinssatz abweichenden Abdiskontierungssatz abgebildet werden sollen.

* * *

In den weiteren Kapiteln der vorliegenden Arbeit wird der Begriff „konsumorientierte Einkommensteuer“ bzw. „konsumorientierte Gewinnsteuer“ verwendet³⁴. Die „Konsumorientierung“ der Einkommensbesteuerung besteht darin, die Bemessungsgrundlage so zu gestalten, dass die Teile des Einkommens und des Gewinns, von denen Ersparnisse gebildet oder Investitionen finanziert werden, bzw. der Teil des Kapitaleinkommens, der der Marktverzinsung entspricht, keiner Steuer unterliegen. Im Ergebnis setzt die steuerliche Belastung ausschließlich am Konsum an, was mit dem schon zuvor erwähnten *uses concept of income* übereinstimmt³⁵.

Es ist der Ansicht zuzustimmen, dass die Konsumsteuern als eine Art von Einkommensteuern in dem Sinne gelten können, dass sie das Einkommen indirekt belasten, indem sie nicht an den Erwerb, sondern bei dessen Verwendung ansetzen³⁶. In der Fachliteratur sind Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Zuordnung der konsumorientierten Einkommen- und Gewinnsteuern im Rahmen des Steuersystems anzutreffen³⁷. W. Andrews stellte fest, dass bereits die von I. Fisher vorgeschlagene Definition des steuerlichen Einkommens missverstanden wurde. In seinem Artikel hob W. Andrews hervor, dass der Gegenstand der konsumorientierten Steuern letztendlich immer das Einkommen ist – der vielleicht ein wenig irrtümliche Unterschied mag daran liegen, dass die Steuer in der Verwendungsphase auferlegt wird. In diesem Zusammenhang kritisiert er den Begriff, den N. Kaldor für sein bekanntes Besteuerungskonzept vorgeschlagen hat. „Die Ausgabensteuer“ suggeriere nämlich, dass die Konsumausgaben für die Steuerzwecke direkt – also aufgrund der Kassenbelege – berechnet wer-

³⁴ Die im englischen Sprachraum benutzten Bezeichnungen: *consumption-oriented, consumption-based, of consumption-type* entsprechen den in der deutschsprachigen Fachliteratur verwendeten Begriffen: *konsumorientiert, konsumbasiert, vom Konsumtyp*.

Diese Begriffe sind im polnischen Schrifttum nicht sehr verbreitet. In einer Übersetzung deutscher Aufsätze wurden Bezeichnungen „*zorientowany według spożycia*“ und „*ukierunkowany na konsumpcję*“ benutzt. F. Grądalski verwendet wiederum den Fachausdruck „*system podatkowy zorientowany na opodatkowanie konsumpcji bieżącej*“ („nach der Besteuerung des laufenden Konsums orientiertes Steuersystem“).

Vgl. M. Rose, Hrsg., (1991c), *Niemiecki system podatkowy a reforma podatkowa w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa, S. 3 und S. 51; F. Grądalski (2006), *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa, S. 219.

³⁵ J. Slemrod (1997), *Deconstructing the Income Tax*, „*American Economic Review*“, Bd. 87, Nr. 2, S. 151 ff.

³⁶ B. Brzeziński (2008), *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń, S. 41; dazu auch A. Krajewska (2010), op. cit., S. 168.

³⁷ H.-M. Grambeck (2003), op. cit., S. 29.

den, während es sich in diesem Fall um eine reine sparbereinigte Einkommensteuer handelt. Aus diesem Grund spricht sich W. Andrews für den Begriff „persönliche Einkommensteuer vom Konsumtyp“ (engl. *consumption-type personal income tax*) aus³⁸.

Die Argumentation von W. Andrews wurde von D. Bradford gestützt³⁹. Trotz der in dem konsumorientierten Ansatz verwendeten Definition des Einkommens, die an seine Verwendung anknüpft, unterliege es keinem Zweifel, dass diese Abgaben lediglich eine alternative Form der üblichen direkten Steuern darstellen.

Es ist bemerkenswert, dass in der Literatur auch eine weitergehende Meinung geäußert wird, nach der alle Steuern, ungeachtet der Gestaltung ihrer Bemessungsgrundlage, im Grunde Konsumcharakter besitzen. M. Rose erklärt dies dadurch, dass jede Steuer im Endeffekt natürliche Personen belastet. Da nur Menschen die Steuerlast tragen, bedeutet dies immer Konsumverzicht. Selbst wenn die Abgaben aus juristischer Sicht von anderen Steuersubjekten entrichtet werden (was bspw. bei der Körperschaftsteuer der Fall ist), verringern sie die den Menschen zur Verfügung stehenden Finanzmittel. Egal, ob durch Preiserhöhungen, Senkung der Löhne oder Minderung der Investitionsnachfrage – in jedem Fall wird der Mensch belastet und damit sein laufender bzw. künftiger Konsum⁴⁰.

Der konsumorientierte Ansatz wurde im 20. Jahrhundert in mehreren alternativen Steuerkonzepten konkretisiert. Die Autoren haben ihre Vorschläge konsequent zu den Steuern auf Einkommen gezählt⁴¹.

Die Bezeichnungen werden in der Fachliteratur nicht vollkommen eindeutig benutzt. Manche Autoren verstehen unter den „indirekten Konsumsteuern“ die spar- bzw. zinsbereinigte Einkommensteuer (da sie nicht direkt an den Konsumausgaben des Individuums ansetzen)⁴². Viel häufiger wird jedoch der Begriff „direkte Konsumsteuern“ verwendet, womit betont wird, dass sie das Einkom-

³⁸ W. Andrews (1974), *A consumption-type or cash flow personal income tax*, „Harvard Law Review“, Bd. 87, Nr. 6, S. 1117.

³⁹ D. Bradford (1977), op. cit., S. 28.

⁴⁰ M. Rose (1991b), op. cit., S. 14; M. Rose (2005), *Economic aspects of taxation of income from capital*, in: „The Notion of Income from Capital“, Hrsg. P. Essers, A. Rijkers, IBFD, EATLP International Tax Series, Bd. I, Amsterdam, S. 55.

⁴¹ Ein Beispiel dafür stellt die Flat tax von R. Hall und A. Rabushka dar: „Die von uns vorgeschlagene Steuer stimmt mit der Idee der Konsumsteuer überein: die Menschen werden anhand dessen besteuert, was sie von der Wirtschaft herausnehmen, nicht anhand dessen, was sie dafür leisten.“

Vgl.: R. Hall, A. Rabushka (1998), *Podatek liniowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa, S. 10.

⁴² M. Devereux (2007), *Wstęp*, in: „Efektywność polityki podatkowej“, Hrsg. M. Devereux, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa, S. 23.

men belasten⁴³. Die letzte Bezeichnung wird auch in den weiteren Teilen der Arbeit benutzt.

2. Begründung der konsumorientierten Einkommensbesteuerung

Seit mehreren Jahren wird im internationalen Schrifttum das Problem diskutiert, ob das erworbene oder das ausgegebene Einkommen ein besserer Besteuerungsgegenstand sei. Die Auseinandersetzung hat bislang jedoch zu keinem eindeutigen Ergebnis geführt. Die Gestaltung der Bemessungsgrundlage ist von wesentlicher Bedeutung hinsichtlich der Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte⁴⁴. Die in der Diskussion vorgebrachten Argumente beziehen sich vor allem auf die ökonomische Effizienz einerseits und die steuerliche Gerechtigkeit andererseits⁴⁵. Zwischen diesen Kategorien besteht ein Zusammenhang, weil sie an dem Problem der steuerlichen Doppelbelastung des Sparens ansetzen.

Die doppelte (bzw. mehrfache) ökonomische Besteuerung ist unbestreitbar als negativ zu beurteilen. Sie verzerrt die Marktallokation von Ressourcen, indem die Wirtschaftssubjekte solche Handlungsalternativen wählen, durch die sie der steuerlichen Überbelastung ausweichen können. Doppelbesteuerung liegt vor, wenn sowohl das gesparte Einkommen, als auch die daraus in späteren Perioden erzielten Kapitaleinkünfte der Steuer unterliegen.

Manche Wirtschaftswissenschaftler halten diese Auffassung für unbegründet. Sie deuten darauf hin, dass die Zinsen ein „neues“ Einkommen darstellen, das nicht mit dem ursprünglichen Kapital gleichgesetzt werden sollte⁴⁶. Es ist jedoch bemerkenswert, dass die Ersparnisse von zuvor bereits besteuertem Einkommen gebildet werden. Dadurch wird die potenzielle Fähigkeit begrenzt, Kapitalgewinne in der Zukunft zu erzielen. Darüber hinaus werden ebenfalls die erwirtschafteten Gewinne zur Besteuerung herangezogen. Ein weiteres Argument gegen die Doppelbelastung des Sparens ist darin zu sehen, dass von der Besteuerung jener Teil des Einkommens freigestellt werden soll, der „die Entlohnung für das Warten“ – den Verzicht auf den gegenwärtigen zugunsten des künftigen

⁴³ M. Kaiser (1992), *Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung*, Physica-Verlag, Heidelberg, S. 32.

⁴⁴ J. Sokołowski (1995), *Zarządzanie przez podatki*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, S. 27.

⁴⁵ R. I. Dziemianowicz weist darauf hin, dass die ökonomische Effizienz nicht mit der fiskalischen Effizienz der Besteuerung gleichgesetzt werden soll. Die erste ist auf die Neutralität der Besteuerung, die letzte dagegen auf die fiskalische Ergiebigkeit zurückzuführen. Das Problem der Realisierung der Fiskalfunktion der konsumorientierten Einkommensteuern wird im Weiteren näher analysiert.

Vgl. R. I. Dziemianowicz (2007), *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, S. 75 ff.

⁴⁶ T. Famulska (2002), *Opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych – za i przeciw (aspekty teoretyczne i praktyczne)*, „Bank i Kredyt” Nr. 7, S. 35.

Konsums – darstellt. Auf dieses Problem wird in dem Teil der Arbeit, in dem konkrete Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer besprochen werden, näher eingegangen.

Die Doppelbelastung des Sparens führt zu der sog. Steuerlastlawine, die langfristig ein großes Ausmaß haben kann⁴⁷. Sie hemmt den Prozess der Kapitalbildung, indem sie die Anreize für das Sparen reduziert⁴⁸. Die Verzerrung der interperiodischen Ressourcenallokation kann einen negativen Einfluss auf die Investitionen und den Wirtschaftswachstum haben und im internationalen Kontext zur Kapitalflucht beitragen⁴⁹.

Der Begriff der Steuerlastlawine soll auch hinsichtlich der steuerlichen Gerechtigkeit und der Leistungsfähigkeit analysiert werden. T. Hobbes wies darauf als erster hin. Er formulierte das bekannte Argument, nach dem es nicht gerecht ist, die Steuerlast nach der Höhe des Einkommens zu differenzieren. Dies führt nämlich dazu, dass diejenigen Menschen, die durch harte Arbeit höheres Einkommen erzielen, steuerlich stärker belastet werden im Vergleich zu denjenigen, die sich nur wenig Mühe geben und das verdiente Geld sofort ausgeben. Solche Besteuerung wirkt entmutigend. Im Effekt wird auch die potenzielle Basis für Ersparnisbildung eingeschränkt. Aus diesem Grund stellte T. Hobbes fest, dass die Steuerlast nicht von der Höhe des Einkommens (das bei den Fleißigeren selbstverständlich größer ist), sondern des Konsums abhängig sein soll⁵⁰.

⁴⁷ Vgl.: H.-G. Petersen, M. Rose (2003), *Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: Die Einfachsteuer des „Heidelberger Steuerkreises“*, Diskussionsbeitrag Nr. 34, Universität Potsdam, S. 2.

Es wird auch die Bezeichnung *overtaxation of savings* benutzt.

Vgl. M. Gammie (1994), *Setting Savings Free. Proposals for the Taxation of Savings and Profits*, Institute for Fiscal Studies, London, S. 11 und S. 59.

⁴⁸ Anschaulich haben dies I. Fisher und H. W. Fisher ausgedrückt, indem sie den Ausspruch: „*the power to tax is the power to destroy*“ durch folgenden Kommentar ergänzt haben: „*But apparently no one has pointed out that this power to destroy is many times greater when savings are taxed than when merely spending are taxed*“.

Vgl.: I. Fisher, H. W. Fisher (1942), op. cit., S. 61.

⁴⁹ R. Hall, A. Rabushka (1998), op. cit., S. 96; E. Nojszewska (2002), *Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa, S. 37; H.-G. Petersen (2004), *Capital Flight and Capital Income Taxation*, Diskussionsbeitrag Nr. 41, Universität Potsdam, S. 4.

Das wichtigste Gegenargument, das in der Diskussion vorgetragen wird, stammt aus der Überzeugung, sowohl die Besteuerung des Sparens, als auch der Kapitalerträge sei durchaus begründet, weil dadurch die reichsten Gesellschaftsmitglieder belastet werden. Sie weisen einen deutlich niedrigeren Grenznutzen des Einkommens auf als die Mitglieder der ärmeren Gruppen der Bevölkerung, die ihr ganzes oder nahezu ganzes Einkommen für den laufenden Konsum ausgeben.

Vgl. N. Kaldor (1993), *An Expenditure Tax*, Gregg Revivals, S. 88 ff.

⁵⁰ T. Hobbes hat sich folgendermaßen geäußert: „*For what reason is there that he who labors much should be charged more than he though living idly gets little and spends all that he gets? But when the impositions are laid upon those things which men consume, everybody pays equally for what he uses; nor is the Commonwealth defrauded by the luxurious waste of private men.*“

Seine Argumentation war einer eher philosophisch-ethischer Natur. Zweihundert Jahre später hat J. S. Mill, der Verfasser der Opfertheorie, diesen Gedanken weiterentwickelt, indem er neben der Gerechtigkeit auch an die ökonomische Effizienz angeknüpft hat. Seitdem wird die von J. S. Mill ausformulierte These über die Doppelbesteuerung des Sparens in vielen Arbeiten zitiert. Sie besagt, dass zuerst das Einkommen, aus dem die Ersparnis gebildet wird, und danach nochmals die erwirtschafteten Kapitalerträge der Besteuerung unterworfen sind⁵¹.

Dieser Ansatz hat einen Anreiz dazu geschaffen, dass mehrere Wirtschaftswissenschaftler Analysen von Besteuerungsproblemen unter Berücksichtigung der mehrperiodischen Sicht geführt haben. Unter der Annahme, dass durch die Doppelbelastung des Sparens das Postulat der Gerechtigkeit nicht erfüllt wird, teilten sowohl D. Bradford, als auch J. Stiglitz das Leben des Steuerpflichtigen in zwei Perioden auf. Die eine stellt die Zeit der Erwerbstätigkeit dar, die andere – des Ruhestandes. Die Autoren wiesen darauf hin, dass in der Lebensperspektive bei der traditionellen Einkommensbesteuerung die Person, die nicht spart und ihr ganzes Einkommen für den laufenden Konsum ausgibt, einen niedrigeren Gegenwartswert der Steuerzahlungen erreicht, als die Person, die zwar identisches Einkommen erzielt, einen Teil davon jedoch spart. Zu diesem Effekt kommt es, obwohl der Gegenwartswert des Lebenseinkommens der beiden Personen gleich ist⁵². Aus diesem Grund ist es als falsch zu beurteilen, wenn das mehrfach belastete, nach dem traditionellen SHS-Konzept berechnete Einkommen als Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit hingenommen wird⁵³.

Die Wirtschaftswissenschaftler und Juristen des Heidelberger Steuerkreises plädieren für eine solche Gestaltung der Einkommensteuer, durch die sichergestellt wird, dass jedes Einkommen nur einmal im Leben belastet wird. Es handelt sich jedoch nicht um eine erst am Lebensende erhobene Steuer – eine solche Abgabe wäre selbstverständlich völlig impraktikabel. Der vorgeschlagene Ansatz ist vielmehr pragmatisch – er lässt die Besteuerung nur dann zu, wenn das

Zitiert nach: R. A. Musgrave (1990), op. cit., S. 33. Dieses bekannte Zitat hat N. Kaldor als Motto seiner Arbeit „The Expenditure Tax“ benutzt.

⁵¹ J. Zdzitowiecki (1939), op. cit., S. 27.

J. S. Mill schrieb: „*The proper method of assessing the income tax would be to tax only part of income devoted to expenditure, exempting that which is saved. For when saved and invested it henceforth pays income tax on the interest which it brings, notwithstanding that it has already been taxed on the principal. Unless, therefore, savings are exempted from income tax, the contributors are taxed twice on what they save and only once on what they spend. (...) The difference thus created to the disadvantage of prudence and economy is not only impolitic but unjust.*”

Zitiert nach: R. A. Musgrave (1990), op. cit., S. 34.

⁵² J. E. Stiglitz (2004), *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, S. 693; D. Bradford (1977), op. cit., S. 39.

⁵³ J. Lang (2003), *Einfachheit und Gerechtigkeit der Besteuerung von investierten Einkommen*, in: „Integriertes Steuer- und Sozialsystem“, Hrsg. M. Rose, Physica-Verlag, Heidelberg, S. 97.

Einkommen nie zuvor der Steuer unterworfen worden war⁵⁴. Es wird kritisiert, dass in der traditionellen Besteuerung des Jahreseinkommens die Vorgeschichte von bestimmten Einkommensteilen, sowie auch die Zusammenhänge zwischen Einkommen, Konsum und Akkumulation, vernachlässigt werden⁵⁵. Die Besteuerung des Lebenskonsums erlaubt dagegen, die zeitliche Verteilung des Einkommens zu berücksichtigen.

A. Gomulowicz führt drei allgemeine Eigenschaften der Leistungsfähigkeit an: erstens misst sie die Fähigkeit, individuelle Bedürfnisse zu erfüllen, zweitens zeigt sie die Grenze, bis zu der der Steuerpflichtige noch im Stande ist, die Steuerlasten zu tragen und drittens weist sie auf die Höhe der steuerlichen Belastung hin, bei der sich seine Lage nicht grundsätzlich verschlechtert⁵⁶. Nach der Meinung der Anhänger des Konzepts der konsumorientierten Einkommensteuer stellt der Konsum den richtigen Indikator der Leistungsfähigkeit dar. Er trägt nicht nur dazu bei, dass die sog. dynamische Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigt wird, sondern er erfüllt auch das Postulat der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit. Auf diese Weise wird die interperiodische Neutralität der Besteuerung hinsichtlich der Einkommensverwendung gewährleistet⁵⁷. Die konsumorientierte Einkommensteuer verzerrt also nicht die Wahl zwischen dem heutigen und dem morgigen Konsum.

3. Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit und die konsumorientierte Besteuerung

Im vorigen Kapitel wurde festgestellt, dass natürliche Personen ihre Einkünfte grundsätzlich aus zwei Quellen erzielen – der Arbeit und dem Kapital. Die beiden Quellen sind uneinheitlich, wobei insbesondere im Rahmen der Kapitaleinkünfte einige Untergruppen ausgesondert werden können, die steuerlich ungleich behandelt werden. Dieses Kapitel konzentriert sich auf die Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit.

⁵⁴ H.-G. Petersen (2003b), *Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit: Zu einem dynamischen Verständnis von Leistungsfähigkeit*, in: „Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis. Festschrift für Manfred Rose zum 65. Geburtstag“, Hrsg. M. Ahlheim, H.-D. Wenzel, W. Wiegard, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, New York, S. 69; J. Lang (2005), *The influence of tax principles on the taxation of income from capital*, in: P. Essers, A. Rijkers (2005), op. cit., S. 17.

⁵⁵ H.-G. Petersen (2003b), op. cit., S. 67. Dazu auch A. Walasik (2008), *Dwie koncepcje zdolności podatkowej*, in: „Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych“, Hrsg. J. Gluchowski, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, S. 369.

⁵⁶ A. Gomulowicz (2001), *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa, S. 36.

⁵⁷ H.-G. Petersen (2003b), op. cit., S. 67; W. Andrews (1974), op. cit., S. 1167.

Das Problem der Besteuerung von Unternehmensgewinnen ist mit dem konsumorientierten Ansatz eng verknüpft, wofür zwei wesentliche Gründe zu nennen sind.

Erstens werden die Ersparnisse von Haushalten in Investitionen von Unternehmen umgewandelt. Ein Unternehmen, unabhängig von der Rechtsform, stellt eine Form der Kapitalanlage dar. Grundsätzlich sind immer Haushalte die Kapitalbesitzer⁵⁸. Viele Autoren vertreten die Meinung, dass die Renditen vom investierten Kapital, die den Eigentümern zufließen und zur Konsumfinanzierung dienen können, steuerlich belastet werden sollen. In diesem Sinne ist die konsumorientierte Gewinnbesteuerung als die Besteuerung jener Gewinne zu verstehen, mit denen die Haushalte ihre Konsumausgaben tätigen⁵⁹.

J. Sokołowski hat dieses Problem folgendermaßen erklärt: „Für die einzelnen gewerbetreibenden Personen sind letztendlich vor allem diese Einkommen von Bedeutung, die für den Verbrauch ausgegeben werden können. Um ein entsprechendes Konsumniveau zu erlangen und es weiter zu erhöhen, muss eine entsprechend große Akkumulation erreicht und effizient gebraucht werden“⁶⁰.

Ein Teil der Gewinne aus der Unternehmenstätigkeit fließt nicht den Eigentümern zu, sondern er wird im Betrieb einbehalten und zur Finanzierung von Investitionen – entweder in Form von Ersatz- oder Erweiterungsprojekten – genutzt. Dies sind periodenübergreifende Entscheidungen, von denen die Produktivität in späteren Perioden abhängt. Deswegen soll dieser Einkommensteil analog zum künftigen Konsum der Haushalte von der Besteuerung ausgeklammert werden⁶¹.

Zweitens ist das vorgebrachte Argument über den (letztendlich) konsumtiven Charakter der Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit mit dem Problem des Verhältnisses zwischen der Besteuerung von Unternehmen und von natürlichen Personen eng verbunden. Dies beeinflusst auch die Methode der Gestaltung der Bemessungsgrundlage⁶².

Eine Steuer auf den Unternehmensgewinn kann entweder die Form einer eigenständigen Steuer haben oder in die individuelle Einkommensteuer integriert sein. Dabei ist es wichtig, dass die Gestaltung der beiden Abgaben kohärent

⁵⁸ R. de Mooij, M. P. Devereux (2009), *Alternative Systems of Business Tax in Europe. An applied analysis of ACE and CBIT Reforms*, Working Paper Nr. 17, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, S. 7; M. Gammie (1994), op. cit., S. 24.

⁵⁹ S. Bach (1999), *Der Cash-flow als Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung*, in: „Einkommen versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion“, Hrsg. C. Smekal, R. Sendlhofer, H. Winner, Physica-Verlag, Heidelberg, S. 87; J. Mintz (2007), *Podatek dochodowy od osób prawnych*, in: M. Devereux (2007), op. cit., S. 200.

⁶⁰ J. Sokołowski (1991b), *Podatek dochodowy jako instrument oddziaływania na zmiany w strukturze produkcji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław, S. 47.

⁶¹ M. Kaiser (1992), op. cit., S. 33.

⁶² Der vorliegende Teil der Arbeit widmet sich dem ersten Argument; das zweite Argument wird dagegen im folgenden Kapitel näher betrachtet.

(oder, wie es N. Gajl nannte, „synchronisiert“) ist⁶³. Chronologisch gesehen sind die Steuersysteme mit einer einzigen Steuer auf das Einkommen die ältesten. Sämtliche Gewinne und Verluste, ohne Rücksicht auf ihre Quelle, werden der natürlichen Person zugewiesen. Erst das 20. Jahrhundert hat den sog. „Dualismus der Einkommensbesteuerung“ gebracht, der auf der Aussonderung einer Unternehmenssteuer beruht⁶⁴. Ob die Wirtschaftssubjekte einer solchen Steuer unterliegen oder ihre Gewinne bzw. Verluste den Eigentümern zugeschrieben werden, ist ausschließlich von der Rechtsform des Betriebs abhängig.

Die Einkommensteuersysteme, die aus zwei getrennten Steuern bestehen⁶⁵, sind heutzutage sehr verbreitet. Mit ihnen ist oft das Problem der Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne verbunden. Dies liegt daran, dass der Gewinn erstmals mit der Körperschaftsteuer und anschließend als Dividende im Rahmen der Einkommensteuer belastet wird (sog. klassisches System). In der Praxis werden einige Methoden angewendet, die die Doppelbesteuerung eliminieren oder mindern. Sie können sowohl auf der Ebene des Unternehmens als auch des Investors angesetzt werden und dienen der zumindest teilweisen Integration der Körperschaftsteuer in die persönliche Einkommensteuer⁶⁶.

In den komplexen Reformentwürfen, die auf die Besteuerung des Konsums mit den direkten Steuern abzielen, stellt eine eigenständige, konsumorientierte Steuer auf den Unternehmensgewinn eine Ergänzung der persönlichen Einkommensteuer dar. Die letztere behält dabei ihren übergeordneten Charakter. C. McLure und G. Zodrow haben betont, dass es „*ziemlich einfach ist, eine Unternehmensteuer zu konzipieren, die allgemein mit den Grundsätzen einer Konsumbesteuerung vereinbar ist*“⁶⁷.

In den weiteren Teilen dieses Kapitels wird geprüft, welche konkreten Lösungen in den verschiedenen Konzepten der konsumorientierten Einkommensteuer in dieser Hinsicht verwendet wurden. Hinsichtlich der – bereits angedeu-

⁶³ N. Gajl (1995), op. cit., S. 35.

⁶⁴ H. Litwińczuk (2008), *Podatki dochodowe w Polsce (ewolucja konstrukcji)*, in: „Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej“, Hrsg. J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, S. 314-322. Dazu auch N. Gajl (1995), op. cit., S. 34 ff. und S. 61 ff.

⁶⁵ Die Zahl der direkten Ertragsteuern kann größer sein, u. a. wenn man Gemeindesteuern berücksichtigt. Ein Beispiel dafür bildet die deutsche Gewerbesteuer und der Solidaritätszuschlag.

⁶⁶ Zu den Methoden der Integration der Körperschaftsteuer mit der Einkommensteuer u. a.: G. Break, J. A. Pechman (1975), *Relationship Between the Corporation and Individual Income Tax*, „National Tax Journal“, Bd. 28, S. 341-350; R. G. Hubbard (1993), *Corporate Tax Integration: A View From the Treasury Department*, „Journal of Economic Perspectives“, Bd. 7, Nr. 1, S. 122-125; S. Cnossen (1996), *Company Taxes in the European Union: Criteria and Options for Reform*, „Fiscal Studies“, Bd. 17, Nr. 4, S. 80-82; J. Uchman (2002), *Podatkowe uwarunkowania polityki wyplat dywidend spółek kapitalowych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław, S. 80 ff.

⁶⁷ C. E. McLure, G. R. Zodrow (1991), op. cit., S. 147.

teten – mangelnden Praktikabilität der direkten Ausgabenbesteuerung besitzen alle besprochenen Konzepte indirekten Charakter – das Einkommen wird so korrigiert, dass man im Effekt den Konsum herausrechnet.

Für die weitere Analyse werden zwei Gruppen von Konzepten ausgesondert. Zu der ersten gehören die klassischen Ansätze, in denen die getrennte Unternehmensteuer nicht vorhanden ist⁶⁸. Die zweite Gruppe umfasst diejenigen Konzeptionen, die sich aus zwei Steuern zusammensetzen.

Tabelle 2. Klassifizierung der Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer

		Klassische Konzepte – ohne eigenständige Gewinnsteuer	Konzepte mit eigenständiger Gewinnsteuer	
			Cash-flow-Steuer	Zinsbereinigte Gewinnsteuer
Indirekte Besteuerung des Jahreskonsums		I. Fisher N. Kaldor D. Bradford S. O. Lodin J. Mitschke	J. E. Meade J. A. Kay/ M. A. King H. Aaron/ H. Galper	
Indirekte Besteuerung des Lebenskonsums	Persönliche Steuer auf Arbeitseinkünfte		R. Hall/ A. Rabushka D. Bradford C. McLure/ G. Zodrow	
	Persönliche Steuer auf Arbeits- und Kapitaleinkünfte			Heidelberger Steuerkreis Institute for Fiscal Studies

Quelle: C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 78 mit eigenen Änderungen.

⁶⁸ Diese Bezeichnung benutzte J. Lang hinsichtlich des Konzepts von den Gebrüdern Fisher und von N. Kaldor. C. Liesenfeld zählte hingegen die Vorschläge von N. Kaldor, D. Bradford, S. O. Lodin und J. Mitschke zu der Gruppe „reiner Konsumsteuern“. In der vorliegenden Arbeit wird der Begriff „klassische Konzepte“ benutzt, wobei er die Reformentwürfe von allen obengenannten Autoren umfasst.

Vgl. J. Lang (1999), *Konsumorientierung – eine Herausforderung für die Steuergesetzgebung?*, in: C. R. Smekal, R. Sendlhofer, H. Winner, Hrsg. (1999), op. cit., S. 148 und C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 78.

In Tabelle 2 ist die Klassifizierung der analysierten Konzepte dargestellt. Sie werden nach zwei Kriterien aufgegliedert. Das erste Kriterium ist die Weise, auf die die Bemessungsgrundlage am Konsum ansetzt (Sparbereinigung – Besteuerung des Jahreskonsums, Zinsbereinigung – Besteuerung des Lebenskonsums). Das zweite Kriterium ist die Form der Unternehmensteuer⁶⁹.

Im Weiteren werden die grundsätzlichen Eigenschaften dieser Konzepte dargestellt. Darauf aufbauend wird die Besteuerung der unternehmerischen Gewinne besprochen – ein Problem, das zu den zentralen Fragestellungen der Arbeit gehört.

3.1 Klassische Konzepte der Besteuerung des Jahreskonsums

I. Fisher gilt als Begründer des klassischen Konzepts der Besteuerung des Jahreskonsums. Dieser Wirtschaftswissenschaftler hat erstmals allein und einige Jahre später gemeinsam mit seinem Bruder vorgeschlagen, wie die Bemessungsgrundlage der Ausgabensteuer ausgestaltet werden könnte, damit die Steuerpflichtigen keine Kassenbelege für die Steuerveranlagung brauchen. In den 50er Jahren des 20. Jahrhunderts wurde dieses Konzept von N. Kaldor weiterentwickelt, wobei es sich mit seiner bekannten Arbeit „*An Expenditure Tax*“ (1955) in der internationalen Diskussion über Einkommensteuersysteme etabliert hat⁷⁰.

Zu den klassischen Konzepten der Besteuerung des Jahreskonsums gehören: die in den Vereinigten Staaten entstandenen Vorschläge von I. Fisher und H. W. Fisher⁷¹ sowie von D. Bradford⁷², N. Kaldors Entwurf der Ausgabensteuer („*expenditure tax*“) in Großbritannien⁷³, S. O. Lodins progressive Ausgaben-

⁶⁹ Nach diesen Kriterien wurden in der deutschen Fachliteratur die Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer klassifiziert.

Vgl.: M. Kaiser (1992), op. cit., S. 74 ff.; R. Schwinger (1992), op. cit., S. 206 ff.; H.-M. Grambeck (2003), op. cit., S. 29 ff.; C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 30 ff.

⁷⁰ Erste Konzepte der Ausgabensteuer entstanden im deutschsprachigen Raum bereits während des 1. Weltkrieges. Über zwanzig Jahre später wurde der Vorschlag von I. Fisher entwickelt. N. Kaldor machte darauf aufmerksam: „*It was left to Irving Fisher to show that comprehensive records of personal expenditure are in fact unnecessary for the administration of the tax since expenditure could in principle be computed as the difference between certain money incomings and outcomings*“. Obwohl Fishers Konzept in einigen Veröffentlichungen dargelegt wurde, hat damals kein größeres Interesse erweckt; die Renaissance der Idee der konsumorientierten Einkommensteuer kommt erst zwei Jahrzehnte später.

Kaldors Konzept wurde im polnischen Schrifttum als ein Beispiel für Alternativgestaltung des Steuersystems von F. Grądalski und H. Litwińczuk näher betrachtet.

Vgl.: N. Kaldor (1993), op. cit., S. 12-13 und S. 191; F. Grądalski (2006), op. cit., S. 221-223; H. Litwińczuk, P. Karwat (2008), op. cit., S. 83.

⁷¹ I. Fisher, H.W. Fisher (1942), op. cit.

⁷² D. Bradford (1977), op. cit.

⁷³ N. Kaldor (1993), op. cit.

steuer („*progressive expenditure tax*“) in Schweden⁷⁴ und J. Mitschkes Einkommensteuer in Deutschland⁷⁵.

Sie weisen weitgehende Ähnlichkeiten auf. Ein kennzeichnendes Element, dem diese Steuern ihren Konsumcharakter verdanken, ist die SpARBereinigung. Darüber hinaus sieht jede der Konzeptionen eine definitive Besteuerung von den Gewinnen aus unternehmerischer Tätigkeit im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer vor. Die wesentlichen Unterschiede betreffen nur einige Detaillösungen, bei denen entweder der Konsumcharakter oder die Erfüllung des Prinzips der gerechten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit fraglich sind.

N. Kaldor hat auf drei problematische Bereiche innerhalb der Gestaltung der Einkommensteuer aufmerksam gemacht⁷⁶. Dazu zählen: erstens die Ausgaben für langlebige Konsumgüter, zweitens Erbschaften, Schenkungen und Lotteriegewinne und drittens das Problem, inwieweit in der Abgabe Rücksicht auf die persönliche Lage des Steuersubjekts genommen wird. In Tabelle 3 werden die grundsätzlichen Merkmale der Berechnung der Bemessungsgrundlage nach den klassischen Konzepten der konsumorientierten Einkommensteuer zusammengeführt. Anschließend wird besprochen, wie die drei von N. Kaldor erwähnten Probleme in diesen Ansätzen behandelt werden.

In den untersuchten Konzepten stammen die die Bemessungsgrundlage erhöhenden Geldeinnahmen sowie die sie mindernden Ausgaben aus verschiedenen Quellen. Sie betreffen sowohl wiederkehrende, regelmäßige Wirtschaftsvorgänge (wie bspw. die Lohnauszahlung), als auch unregelmäßige Ereignisse (wie den Erhalt einer Schenkung, eines Lotteriegewinns oder die Veräußerung von einem Vermögensteil). In dieser Hinsicht ist eine gewisse Analogie zu der Reinvermögenzugangstheorie zu vermerken. Der wesentliche Unterschied dazu liegt jedoch darin, dass die Bemessungsgrundlage in der Ausgabensteuer auf Basis des Cashflows berechnet wird (was man, ähnlich wie im Rechnungswesen, als „Kassenprinzip“ bezeichnen kann).

Zu den Einnahmen zählen alle Geldzuflüsse, über die der Steuerpflichtige verfügt und die u.a. zur Finanzierung seines Konsums dienen können. Die Summe der Einnahmen wird ferner von den Geldabflüssen gekürzt, die keinen konsumtiven Charakter besitzen. Damit wird sichergestellt, dass solche Posten von der Bemessungsgrundlage ausgeklammert werden. Dazu zählen einerseits gezahlte Werbungskosten und Betriebskosten der persönlich geführten Unternehmen und andererseits die Geldabgänge, die mit den Investitionen bzw. der Finanzierung im Zusammenhang stehen⁷⁷.

⁷⁴ S. O. Lodin (1978), *Progressive Expenditure Tax – an Alternative? A Report of the 1972 Government Commission on Taxation*, Liber Förlag, Stockholm.

⁷⁵ J. Mitschke (1976), *Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung*, Duncker & Humblot, Berlin.

⁷⁶ N. Kaldor (1993), op. cit., S. 194.

⁷⁷ Bezüglich aller Wirtschaftsvorgänge, die keinen konsumtiven Charakter aufweisen, verwenden I. Fisher und H. W. Fisher die umfassende Bezeichnung „Investitionen etc.“ Die

Tabelle 3. Vergleich der Bemessungsgrundlagenberechnung in den klassischen Konzepten der Besteuerung des Jahreskonsums

	Fisher/ Fisher (1942)	Kaldor (1955)	Bradford (1977)	Lodin (1978)	Mitschke (1976) u. spät.	
E I N N A H M E N	1. Geldmittel in Form von Kassenbeständen und Bankguthaben zu Jahresbeginn					
	2. Löhne und Gehälter					
	3. Pensionen, Renten und Beihilfen					
	4. Kredit- und Darlehensaufnahme					
	5. Rückzahlung eines eingeräumten Darlehens					
	6. Kapitaleinkünfte in Form von erhaltenen Dividenden und Zinsen					
	7. Andere Kapitaleinkünfte (Vermietung und Verpachtung)					
	8. Einnahmen aus Gewerbetätigkeit					
	9. Einnahmen aus der Veräußerung von Vermögensteilen					
	10. Erhaltene Preise					
	11. Erhaltene Schenkungen					
	12. Erhaltene Erbschaften	Ja	Ja	Ja	Getrennte Steuer	Ja
(1) Summe der Einnahmen						
A U S G A B E N	1. Geldmittel in Form von Kassenbeständen und Bankguthaben zu Jahresabschluss					
	2. Durch die nichtselbständige Arbeit veranlasste Ausgaben					
	3. Versicherungsbeiträge und Steuern					
	4. Kredit- und Darlehenstilgung					
	5. Einräumung eines Darlehens					
	6. Kredit- und Darlehenszinsen					
	7. Ausgaben für Gewerbetätigkeit					
	8. Erwerb von dauerhaften Konsumgütern	Ja	Ja, mit Einschränkungen	Nein	Nein, mit Ausnahmen	Ja, mit Einschränkungen
	9. Geleistete Schenkungen	Ja, mit Einschränkungen	Ja, mit Einschränkungen	Ja, mit Einschränkungen	Nein, mit Ausnahmen	Nein
(2) Summe der Ausgaben						
Bemessungsgrundlage (1) – (2)*						

* Vor eventuellen Abzügen.

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: I. Fisher, H. W. Fisher (1942), op. cit., S. 6-17; N. Kaldor (1993), op. cit., S. 190-195; D. Bradford (1977), op. cit., S. 140-142; S. O. Lodin (1978), op. cit., S. 41 ff., C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 39-43, J. Mitschke (1976), S. 172 ff.

Autoren erklären dies folgendermaßen: „The „etc.” is added to insure the inclusion of certain operations closely identified or associated with investments – loan operations, the buying and selling of property, the receipt of windfalls and of money from any sources not explicitly mentioned in the following tax return”. S. O. Lodin benutzt hingegen den Begriff „non-taxable use of disposable assets”.

Vgl. I. Fisher, H. W. Fisher (1942), op. cit., S. 7; S. O. Lodin (1978), op. cit., S. 43.

Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage ist es auch notwendig, den Geldmittelstand zu Jahresbeginn und zu Jahresabschluss zu vergleichen. Die Änderung dieses Postens zeugt von der Erhöhung der Ersparnisse (Minderung der Bemessungsgrundlage) bzw. deren Auflösung (was die Steuerbasis in dem Fall vergrößert, wenn davon der Konsum finanziert wird). Durch diese Gestaltung wird die Bemessungsgrundlage von solchen Einkommenskomponenten bereinigt, die Spar- bzw. Investitionscharakter haben und erst in den kommenden Perioden dem Steuerpflichtigen Vorteile bringen und sein Konsumpotenzial erhöhen. Wie schon angedeutet, ist die Steuer in dieser Methode indirekt dem konsumierten Teil des Einkommens auferlegt. Dabei muss betont werden, dass der Konsum unabhängig von den Finanzierungsquellen zu belasten ist. Aus diesem Grund wird die steuerliche Bemessungsgrundlage durch die Aufnahme von Krediten und Darlehen erhöht und durch ihre Tilgung dementsprechend gekürzt.

Bezüglich der steuerlichen Behandlung von langlebigen Konsumgütern (engl. *consumer durables*) – des ersten problematischen Bereichs, auf den N. Kaldor aufmerksam gemacht hat – muss man feststellen, dass sie eine Art von Investitionen darstellen. Ihre Benutzung („Konsumieren“) erstreckt sich über mehrere Perioden, in denen die Haushalte den Nutzen aus den früheren Ausgaben ziehen. Dieses Problem wurde von allen Verfassern der klassischen Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer angesprochen. Das Dilemma besteht darin, ob solche Ausgaben als Konsum oder als Investition behandelt werden sollen. Im Einklang mit dem konsumorientierten Ansatz müssten sie in dem ersteren Fall der Steuer unterliegen, in dem letzteren Fall dagegen von der Besteuerung befreit werden⁷⁸. Die Autoren wiesen darauf hin, dass die Zurechnung solcher Aufwendungen an den Konsum negative Folgen für den Steuerpflichtigen hätte, weil dadurch seine Steuerlast im Jahr des Erwerbs überproportional steigen würde. Derartige Ausgaben werden nämlich nur gelegentlich getätigt und sie haben einen relativ hohen Wert. Dieser Effekt kann zusätzlich durch die Tarifprogression verstärkt werden⁷⁹. Wenn dagegen die Ausgaben für langlebige Konsumgüter als Investitionen von der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen würden, müsste der in den späteren Perioden erzielte Nutzen der Steuer unterliegen. Diese Lösung scheint problematisch zu sein, da die Messung eher schwierig wäre.

Die Gebrüder Fisher sprachen sich für die Nichtberücksichtigung dieser Aufwendungen in der Bemessungsgrundlage aus⁸⁰. N. Kaldor unterteilte dagegen die dauerhaften Konsumgüter in zwei Gruppen. Die erste Gruppe umfasst die Güter, die direkt im Alltag benutzt werden (wie eigenes Haus oder Auto). Solche Ausgaben sollen die Steuerbasis nicht erhöhen; dafür wird sie in den

⁷⁸ W. Andrews (1974), op. cit., S. 1113-1188.

⁷⁹ S. O. Lodin (1978), op. cit., S. 77.

⁸⁰ I. Fisher, H. W. Fisher (1942), op. cit., S. 8.

späteren Perioden um die Höhe der kalkulatorischen Mieten erhöht. Bezüglich anderer Güter sah N. Kaldor eine Wahlmöglichkeit vor zwischen einer einmaligen Zurechnung der Ausgabe an die Bemessungsgrundlage für das Steuerjahr, in dem sie unternommen wurde, und ihrer gleichmäßigen Aufteilung auf fünf aufeinanderfolgende Jahre. Zu der zweiten Gruppe gehören diejenigen dauerhaften Güter, durch die man entweder Kapitalgewinne (in Folge der Wertsteigerung im Zeitablauf) oder „psychisches Einkommen“ erzielt. Ein Beispiel dafür bilden Kunstwerke⁸¹. Nach N. Kaldor sollen solche Aufwendungen nicht in die Steuerbasis eingehen, analog zu Finanzinvestitionen. Demgegenüber müsste der daraus entstehende Nutzen pauschal berechnet und der versteuerbaren Einnahmen zugerechnet werden⁸².

Eine ähnliche Lösung schlug J. Mitschke vor. Er sprach sich für den Abzug der Ausgaben für dauerhafte Konsumgüter von der Bemessungsgrundlage aus. Hingegen sollen die Beträge besteuert werden, die den daraus erzielten Nutzen – in Form von sog. „Naturalkonsum“ – abbilden⁸³.

D. Bradford hat eine solche Vorgehensweise wegen der Schwierigkeiten der Messung des erzielten Nutzens für impraktikabel gehalten – auch im Fall der selbstgenutzten Wohnung. Deshalb setzte er sich für eine pragmatischere Lösung ein, die darauf beruht, dass alle Ausgaben für den Erwerb von langlebigen Gütern dem Konsum zuzurechnen sind und der Besteuerung im Jahr des Erwerbs unterliegen⁸⁴. Eventuelle Veräußerungseinkünfte erhöhen nicht die Bemessungsgrundlage. Nach D. Bradford bildet der Einkaufspreis des langlebigen Konsumgutes den Gegenwartswert aller künftigen Vorteile ab, die der Steuerpflichtige durch dessen Nutzung erzielt. Anders ausgedrückt kann die Ausgabensteuer als eine Vorsteuer auf den künftigen Nutzen verstanden werden.

Ähnlich zu N. Kaldor sprach sich S. O. Lodin für die Schätzung des hypothetischen Einkommens für Steuerzwecke aus, dass der Steuerpflichtige durch die Nutzung des eigenen Hauses oder der eigenen Wohnung erzielt. Die Erwerbsausgaben sollen nicht in die Bemessungsgrundlage einfließen, im Gegensatz zu den in den folgenden Perioden erwirtschafteten Vorteilen, die als Anteil des Immobilienwertes geschätzt werden können. Nach Auffassung von S. O. Lodin sollen jedoch die Ausgaben für übrige Konsumgüter in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Da er sich der negativen Auswirkungen einer solchen Regelung für die Steuerpflichtigen bewusst war, schlug er drei Methoden zur Milderung der Steuerlast vor⁸⁵. Erstens sind die natürlichen Personen berechtigt, einen Kredit zur Finanzierung der Konsumausgaben aufzunehmen, der die Be-

⁸¹ N. Kaldor (1993), op. cit., S. 196 ff.

⁸² N. Kaldor schlug vor, dass der Vorteil 5% des Erwerbspreises beträgt.
Vgl.: N. Kaldor (1993), op. cit., S. 200.

⁸³ J. Mitschke (1976), op. cit., S. 190 ff.

⁸⁴ Im Konzept von D. Bradford werden die dauerhaften Konsumgüter analog zu den Finanzaktiva behandelt, die nicht über qualifizierte Konten gekauft werden.
Vgl.: D. Bradford (1977), op. cit., S. 121 ff.

⁸⁵ S. O. Lodin (1978), op. cit., S. 77 ff.

messungsgrundlage nicht erhöht; seine spätere Rückzahlung mindert sie dementsprechend nicht. Zweitens können die Steuerpflichtigen in einigen Perioden das Geld für den Erwerb von dauerhaften Konsumgütern sparen – die Ersparnisbildung würde der Steuer unterliegen im Gegensatz zur späteren Auflösung, die zur Finanzierung des Einkaufs dienen würde. Diese Methode bedeutet die Vorbesteuerung des Erwerbs. Drittens könnte die Ausgabe in fünf gleichhohe Beträge zerlegt und innerhalb von fünf aufeinanderfolgenden Jahren der Bemessungsgrundlage zugerechnet werden.

Der zweite problematische Bereich im Rahmen der konsumorientierten Einkommensteuer betrifft Erbschaften und Schenkungen. Die Kontroversen über ihre steuerliche Behandlung sind zweifach begründet. Einerseits erhöhen sie das Konsumpotenzial des Erben bzw. des Beschenkten, weshalb sie der Besteuerung unterzogen werden sollen. Dieser Meinung waren alle Verfechter des konsumorientierten Ansatzes – sie haben sich für die Belastung entweder im Rahmen der Einkommensteuer oder einer anderen Abgabe ausgesprochen. Andererseits ist die Besteuerung von Schenkungen beim Schenkenden schwer zu begründen. Weder stellen sie seinen Konsum dar, was als Argument für die Steuerbelastung angesehen werden könnte, noch Ersparnisse, die dagegen im Rahmen der konsumorientierten Besteuerung freigestellt werden sollen⁸⁶.

I. Fisher und H. W. Fisher plädierten für den letzteren Ansatz unter dem Vorbehalt, dass die Abzugsmöglichkeit nicht uneingeschränkt ist. Damit soll man der Steuerausweichung vorbeugen⁸⁷.

N. Kaldor war Anhänger des Abzugs bei dem Schenker und der Besteuerung bei dem Beschenkten, insoweit der letzte in schlechtem Gesundheitszustand oder minderjährig ist. Auf alle anderen Schenkungen soll die Steuer sowohl beim Schenkenden, als auch beim Empfänger auferlegt werden⁸⁸. Die dadurch entstandene Doppelbelastung ließ N. Kaldor zu, weil sie verschiedene Steuerpflichtige betrifft. Eine ähnliche Meinung vertrat J. Mitschke⁸⁹. Gemeinsam war für die beiden Autoren die Argumentation, dass in diesem Fall keine juristische Doppelbesteuerung vorliegt. Es soll jedoch betont werden, dass die materielle Doppelbesteuerung weiterhin vorhanden ist, weil derselbe Gegenstand für dieselbe Periode mit zwei unterschiedlichen Abgaben bei verschiedenen Steuerpflichtigen belastet wird⁹⁰.

N. Kaldor ließ die Möglichkeit eines Freibetrags für die Empfänger von Erbschaften, Schenkungen und Lotteriegewinnen zu. In dem letzteren Fall sollen aber alle durch die Lotterieteilnahme veranlassten Kosten der Besteuerung un-

⁸⁶ C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 33.

⁸⁷ I. Fisher, H. W. Fisher (1942), op. cit., S. 8.

⁸⁸ N. Kaldor (1993), op. cit., S. 201 ff.

⁸⁹ C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 42.

⁹⁰ B. Brzeziński (2008), op. cit., S. 75.

terliegen – es scheint richtig zu sein, dass ihnen ein konsumtiver Charakter zugeschrieben wurde.

D. Bradford sah keine getrennte Erbschafts- und Schenkungssteuer vor. Er sprach sich dafür aus, dass die Bemessungsgrundlage bei dem Schenkenden gekürzt und bei dem Empfänger entsprechend erhöht wird. Die einzige Ausnahme könnten Schenkungen für Wohltätigkeitsorganisationen sein. Zwar hielt es D. Bradford für am praktikabelsten, den daraus finanzierten Konsum zu besteuern, da sie aber dem Gemeinnutz dienen, ließ er ihre Freistellung zu⁹¹. Eine erhaltene Erbschaft soll der Einkommensteuer unterliegen. Um die hohe Steuerlast infolge der Tarifprogression zu vermeiden, hätte der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die Finanzmittel von der Schenkung bzw. Erbschaft auf ein spezielles qualifiziertes Konto einzulegen. In diesem Fall würden nur diejenigen Teile des Betrags besteuert, die von dem Konto abgehoben und für den Konsum ausgegeben werden⁹².

Im Konzept von S. O. Lodin wurde eine getrennte Erbschaftsteuer vorgesehen. Die Schenkungen sollen hingegen den Konsumausgaben zugerechnet werden, wenn sie aus zuvor noch nicht besteuerten Ersparnissen getätigt werden. Die Steuer auf die Lotteriegewinne soll abgeschafft werden – die Einnahmen dieser Art unterliegen, ähnlich wie in dem N. Kaldors Vorschlag, der Einkommensteuer⁹³.

In dem weitgehenden Reformkonzept von J. Mitschke soll sowohl die traditionelle Einkommensteuer als auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer durch die Konsumsteuer ersetzt werden, die mit der sog. Reinvermögenszuwachssteuer kombiniert ist. Nach J. Mitschke ist das Lebenseinkommen nicht bloß die Summe der in allen Steuerjahren erzielten Einkommen, sondern die Summe des in jedem Jahr getätigten Konsums vermehrt um das Vermögen, das man einmalig am Lebensende besteuern kann. J. Mitschke argumentierte, dass das ganze Vermögen der natürlichen Person aus den zu verschiedenen Lebensphasen gebildeten Ersparnissen entsteht⁹⁴.

Bezüglich des dritten problematischen Bereichs ist festzustellen, dass die konsumorientierten Einkommensteuern nach den klassischen Konzepten in langer Sicht die traditionelle Einkommensbesteuerung ersetzen – oder zumindest, wie in dem Vorschlag von N. Kaldor – ergänzen sollen. Dies ist der Grund dafür, warum ihre Verfasser, von I. Fisher ausgehend, auf die Möglichkeit nicht verzichteten, die Steuerlast der individuellen Leistungsfähigkeit anzupassen – die Eigenschaft, die als einer der größten Vorteile der gegenwärtigen Einkommensteuern angesehen wird.

Die Gebrüder Fisher ließen die Kürzung der Bemessungsgrundlage um verschiedene Ausgaben zum Befriedigen von persönlichen Bedürfnissen sowie eine

⁹¹ D. Bradford (1977), op. cit., S. 117.

⁹² Ibid., S. 137 ff.

⁹³ S. O. Lodin (1978), op. cit., S. 94 ff.

⁹⁴ J. Mitschke (1976), op. cit., S. 12. Dazu auch C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 39.

Tarifprogression zu⁹⁵. Der persönliche Charakter der Ausgabensteuer von N. Kaldor war durch einen relativ hohen Freibetrag und leicht progressiven Steuertarif gewährleistet. Der Autor sah ebenfalls vor, dass die steuerliche Belastung je nach individueller Lage des Steuerpflichtigen differenziert wird (bspw. dem Gesundheitszustand des Kindes)⁹⁶. Die spar- bzw. zinsbereinigte Einkommensteuer von D. Bradford wies ebenfalls einen persönlichen Charakter auf. Er sprach sich sowohl für einen Freibetrag, als auch für einen progressiven Tarif aus. Dasselbe gilt für S. O. Lodin, der sich als Verfechter einer starken Progression in der Ausgabensteuer erwies⁹⁷. Lediglich in dem Reformentwurf von J. Mitschke gab es eine indirekte Progression. Der Autor sprach sich ebenfalls für die Möglichkeit von persönlichen Abzügen aus, analog zu denjenigen, die früher von I. Fisher vorgeschlagen wurden⁹⁸.

Es ist bemerkenswert, dass in dem Reformvorschlag, der von der von D. Bradford geleiteten Arbeitsgruppe vorgelegt wurde, dem Steuerpflichtigen die Wahlmöglichkeit bezüglich der Steuerveranlagung gewährt wurde – mit bzw. ohne spezielle „qualifizierte Bankkonten“ (engl. *qualified accounts*). Wird ein solches Bankkonto von dem Steuerpflichtigen benutzt, erhält er von dem Finanzintermediären die Informationen über die Geldzu- und Geldabflüsse, die für die Berechnung der Steuerschuld notwendig sind⁹⁹. Im Rahmen der qualifizierten Konten würden verschiedene Finanztransaktionen abgewickelt, wie Eröffnung und Auflösung von Geldanlagen, Erwerb von Staatsanleihen, Aufnahme und Tilgung von Krediten und Darlehen. Die auf eine Investition entfallenden Zinsen würden solange der Besteuerung nicht unterliegen, bis sie von dem Konto abgehoben werden. Wenn der Steuerpflichtige bspw. eine Geldanlage im Rahmen eines qualifizierten Kontos eröffnete, würde der angelegte Betrag nicht in die Bemessungsgrundlage einfließen. Dieses Kapital, zuzüglich der erwirtschafteten Erträge, würde die Steuerbasis erst dann erhöhen, wenn es konsumtiven Zwecken zufließt. Es ist also ein typisches Beispiel für ein nachgelagertes Verfahren – werden die qualifizierten Konten benutzt, nimmt die Einkommensteuer die Form einer sparbereinigten Steuer an.

Die Arbeitsgruppe von D. Bradford schlug ebenfalls eine andere Lösung vor, in der sie auf die speziellen Konten verzichtete. In diesem Fall könnte man von einer zinsbereinigten Einkommensteuer sprechen – alle Einkommensteile wären zu belasten, egal ob sie konsumiert oder gespart werden; die künftigen Kapitalerträge würden hingegen keiner Steuer mehr unterliegen. Wie schon angedeutet,

⁹⁵ Zu diesen Ausgaben zählten die Autoren u. a. folgende Posten: Aufwendungen für medizinische Leistungen, Versicherungsbeiträge (sozial und privat), Beerdigungskosten, Ausgaben, die mit der Geburt eines Kindes verbunden sind und gezahlte Geldbußen. Vgl. I. Fisher, H. W. Fisher (1942), op. cit., S. 8-9.

⁹⁶ N. Kaldor (1993), op. cit., S. 208 ff.

⁹⁷ S. O. Lodin (1978), op. cit., S. 63 ff.

⁹⁸ C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 41.

⁹⁹ D. Bradford (1991), op. cit., S. 113 ff.

wird in diesem Zusammenhang von einem vorgelagerten Verfahren gesprochen. Diese Alternative bedeutet, dass der Steuerpflichtige in der Praxis über die Zeitverteilung der Steuerlast selbst entscheiden könnte¹⁰⁰.

Die zweite von D. Bradford vorgeschlagene Methode knüpft an die Konzepte der Einkommensteuer vom Lebenskonsum an, auf die in einem weiteren Teil der Arbeit noch näher eingegangen wird. Bevor sie jedoch besprochen werden, lohnt es sich, drei andere Konzepte darzulegen. Sie sind den klassischen Ansätzen ähnlich, unterscheiden sich von ihnen jedoch wesentlich dadurch, dass eine Unternehmensteuer im Einkommensteuersystem ausgesondert wurde.

Am Rande dieser Ausführungen soll vermerkt werden, dass das Konzept der Ausgabensteuer in der Praxis in Indien in Jahren 1958-1962 und 1964-1966, sowie in Ceylon in Jahren 1960-1962 erhoben wurde. Die Reformentwürfe wurden anhand des Vorschlags von N. Kaldor entwickelt (der Autor hat bei der Durchführung dieser Reformen in den beiden Staaten beraten)¹⁰¹. Sowohl die indische als auch die ceylonische Variante der konsumorientierten Einkommensteuer waren jedoch von dem ursprünglichen Projekt weit entfernt. In den beiden Fällen unterlagen nur die reichsten Steuerpflichtigen mit ihren Luxusausgaben der Besteuerung. Die Regelung betraf nur eine kleine Gruppe der Bevölkerung (in Indien 8.000, in Ceylon 2.000 Menschen). Darüber hinaus wurden zahlreiche Steuervergünstigen eingeführt.

Das Experiment erwies sich als nicht gelungen. Vor allem umfassten die neuen Regelungen einen zu kleinen Ausschnitt des ganzen Steuersystems, dass man von einer grundlegenden Reform sprechen könnte¹⁰². Außerdem hatten die Steuerbehörden Probleme mit der Steuerhinterziehung. Dies trug dazu bei, dass die Ausgabensteuer ein sehr geringes Aufkommen generierte – etwa 1% des gesamten Steueraufkommens¹⁰³. In der Literatur wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Erfahrungen der beiden Staaten sicherlich ungenügend sind, um das Konzept der Ausgabensteuer für andere Volkswirtschaften von vornherein abzulehnen¹⁰⁴.

¹⁰⁰ Ibid., S. 125.

¹⁰¹ Die Einführung einer konsumorientierten Einkommensteuer wird auch gegenwärtig in manchen Entwicklungsländern erwogen – bspw. in Jamaica. Vgl. Bahl R., Wallace S. (2007), *From Income Tax to Consumption Tax? The Case of Jamaica*, „Finanzarchiv“, Bd. 63, Nr. 3, S. 396 ff.

¹⁰² N. Kaldor (1958), *The Reform of Personal Taxation*, in: „Canadian Tax Journal“, Bd. VI, Nr. 4, S. 25, zitiert nach: P. Zumstein (1977), *Die Ausgabensteuer. Volkswirtschaftliche Begründung und praktische Durchsetzbarkeit*, Verlag Rüegger, Diessenhofen, S. 7. Zu der Reform in Sri Lanka vgl. auch R. Goode (1960), *New System of Direct Taxation in Ceylon*, „National Tax Journal“, Bd. 13, Nr. 4, S. 329-340.

¹⁰³ R. Peffekoven (1980), *Persönliche allgemeine Ausgabensteuer*, in: „Handbuch der Finanzwissenschaft“, Hrsg. F. Neumark, Bd. II, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, S. 448 ff.

¹⁰⁴ S. O. Lodin (1978), op. cit., S. 33-34; R. Peffekoven (1980), op. cit., S. 451.

3.2 Konzepte der Besteuerung des Jahreskonsums mit einer eigenständigen Steuer auf den Unternehmensgewinn

Im vorliegenden Teil der Arbeit wird ein Überblick über diejenigen Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer gegeben, deren Autoren sich im Gegensatz zu den Gebrüdern Fisher, N. Kaldor, S. O. Lodin, D. Bradford und J. Mitschke für eine ergänzende Unternehmensteuer ausgesprochen haben. Zu dieser Gruppe gehören folgende Vorschläge: „*universal expenditure tax*“ (UET) von J. E. Meade¹⁰⁵, „*cash flow income tax*“ von H. Aaron und H. Galper¹⁰⁶ sowie „*lifetime expenditure tax*“ von J. A. Kay und M. A. King¹⁰⁷.

Die Bemessungsgrundlage ist in diesen Konzeptionen grundsätzlich ähnlich gestaltet wie in den klassischen Ansätzen. Sie basiert ebenfalls auf der Sparbereinigung, wodurch der Jahreskonsum indirekt belastet wird. Außerdem wird der Verbrauch ungeachtet seiner Finanzierung besteuert, was dazu führt, dass aufgenommene Darlehen und Kredite in der Steuerbasis mit einbezogen sind.

In diesem Kapitel wird die Berechnung der Bemessungsgrundlage erläutert. Anschließend werden die Konzepte hinsichtlich der drei von N. Kaldor identifizierten problematischen Bereiche charakterisiert: steuerlicher Behandlung von dauerhaften Konsumgütern, Erbschaften und Schenkungen sowie des Steuertarifs. Darauf aufbauend wird aufgezeigt, welche Form der Unternehmensteuer die analysierten Konzepte vorsehen.

Das Reformprojekt von J. E. Meade basiert auf der schon zuvor erwähnten Idee der registrierten Konten (engl. *registered accounts*). Wird der Erwerb von Finanzaktiva im Rahmen dieser Konten abgewickelt, so mindert der ausgegebene Betrag – als eine Art von Investition – die Steuerbemessungsgrundlage. Dementsprechend erhöht das infolge eines Verkaufsgeschäfts erhaltene Geld die Steuerbasis, weil es der Konsumfinanzierung dienen kann¹⁰⁸. Im Einklang mit diesem Vorschlag haben sich ebenfalls J. A. Kay und M. A. King, sowie H. Aaron und H. Galper für die Einführung von qualifizierten Konten ausgesprochen. Alle mit ihrer Hilfe getätigten Transaktionen würden der Kontrolle der Finanzbehörden unterliegen¹⁰⁹.

¹⁰⁵ J. E. Meade (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation*, Institute for Fiscal Studies, London.

¹⁰⁶ H. J. Aaron, H. Galper (1985), *Assesing Tax Reform*, Brookings Institution, Washington.

¹⁰⁷ J. A. Kay, M. A. King (1990), *The British Tax System*, Oxford University Press, S. 108-119.

M. Kaiser ist der Meinung, dass diese Bezeichnung ungenau und irrtümlich ist, weil durch die Sparbereinigung nicht der Lebens- sondern der Jahreskonsum belastet wird. Vgl. M. Kaiser (1992), S. 83.

¹⁰⁸ J. E. Meade (1978), op. cit., S. 175-178.

¹⁰⁹ Beispielsweise kürzt die Eröffnung einer registrierten Geldanlage die Steuerbemessungsgrundlage und das Aufnehmen von einem Darlehen über ein anderes als das registrierte Konto beeinflusst sie nicht. Vgl. J. A. Kay, M. A. King (1990), op. cit., S. 112 ff.

In den drei analysierten Konzepten bestimmen ähnliche Einnahmen und Ausgaben wie in den klassischen Ansätzen die Bemessungsgrundlage. Beispielsweise wurden im Konzept von J. E. Meade drei Arten von Cashflows ausgedeutet¹¹⁰. Die erste, als „persönliche Einkommen“ (engl. *personal incomes*) bezeichnete, beinhaltet: Löhne und Gehälter, Dividenden, Zinsen, Mieten und andere erhaltene Gewinne. Die zweite Art stellt sog. „Kapitalzuflüsse“ (engl. *capital receipts*) dar, zu denen Veräußerungseinkünfte, aufgenommene Darlehen und Kredite, von anderen Personen rückgezahlte Darlehen und die Minderung des Finanzmittelbestands zählen. Die dritte Gruppe umfasst erhaltene Erbschaften und Schenkungen, die als „außerordentliche Zuflüsse“ (engl. *windfall incomings*) gelten¹¹¹. Von der Summe der Cashflows aus den drei obengenannten Quellen werden anschließend diejenigen Geldabflüsse subtrahiert, die keinen konsumtiven Charakter aufweisen: Vermögenserwerb, Einräumen von Darlehen, Rückzahlung von Krediten und Darlehen sowie Zuwachs an Finanzmitteln. Man hat erwogen, die Steuerbasis auch um Schenkungen und andere direkte Steuern herabzusetzen.

J. A. Kay und M. A. King schlugen vor, wie die Steuererklärung in dem *lifetime expenditure tax* Konzept aussehen könnte¹¹². Auf der Einnahmeseite haben die Autoren folgende Posten berücksichtigt: Löhne und Gehälter, Pensionen, Renten, Beihilfen, sämtliche Einkünfte von einem persönlich geführten Gewerbebetrieb, von Personengesellschaften zugeflossene Finanzmittel, erhaltene Erbschaften, Schenkungen, Zinsen und Dividenden von Kapitalgesellschaften, Versicherungen und Geldabhebungen von den registrierten Konten. Zu den die Bemessungsgrundlage mindernden Ausgaben werden die Aufwendungen, die der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit seiner beruflichen bzw. gewerblichen Tätigkeit trägt, gezahlte Versicherungsbeträge und der Finanzmittelzuwachs auf den qualifizierten Konten gezählt. Die Differenz zwischen den so definierten Einnahmen und Ausgaben bildet die Steuerbasis – also den Betrag, der im Wirtschaftsjahr für den Konsum ausgegeben wurde.

In Tabelle 4 werden die Ermittlungsmethoden der Bemessungsgrundlage in den drei untersuchten Konzepten zusammengestellt.

¹¹⁰ J. E. Meade (1978), op. cit., S. 151.

¹¹¹ Da ein Teil der von J. E. Meade zu den „persönlichen Einkommen“ gezählten Einkünften in der Tat Kapitaleinkommen darstellt, scheint es zweckmäßiger, sie unter der Gruppe „Kapitalzuflüsse“ zu subsumieren. Im Vergleich dazu erweist sich die von I. Fisher und H. W. Fisher vorgenommene Einordnung der Einkommensquellen als kohärenter, weil sie ausgeübte Arbeit, Investitionen, sowie den Geldmittelbestand berücksichtigt.

¹¹² J. A. Kay, M. A. King (1990), op. cit., S. 114-115.

Tabelle 4. Vergleich der Bemessungsgrundlagenberechnung in den Konzepten der Besteuerung des Jahreskonsums

	Die Bemessungsgrundlage erhöhende Einnahmen und sie mindernde Ausgaben	J. E. Meade (1978)	H. Aaron, H. Galper (1985)	J. A. Kay, M. A. King (1990)
E I N N A H M E N	Löhne und Gehälter, Pensionen, Renten, Beihilfen, Versicherungsgelder, Dividenden, Zinsen, Gewerbetätigkeit, Auflösung von breit verstandenen Ersparnissen und Investitionen	Analog zu den klassischen Konzepten der Besteuerung des Jahreskonsums, mit Ausnahme der Cashflows, die der Unternehmensteuer unterliegen.		
	Erhaltene Schenkungen	Ja	Nein	Ja
	Erhaltene Erbschaften	Ja	Ja	Ja
(1) Summe der Einnahmen				
A U S G A B E N	Werbungskosten, Versicherungsbeiträge, kassenmäßige Betriebsausgaben, breit verstandene Ersparnisse und Investitionen	Analog zu den klassischen Konzepten der Besteuerung des Jahreskonsums, mit Ausnahme der Cashflows, die der Unternehmensteuer unterliegen.		
	Geleistete Schenkungen	Nein	Nein	Nein
	Erwerb von langlebigen Konsumgütern	Nein, mit Ausnahmen	Nein	Nein
(2) Summe der Ausgaben				
Bemessungsgrundlage (1) – (2) *				

* Vor eventuellen Abzügen.

Quelle: Eigene Darstellung anhand von: J. E. Meade (1978), op. cit., S. 151 und 175 ff.; J. A. Kay, M. A. King (1990), op. cit., S. 102 ff.; H. J. Aaron, H. Galper (1985), op. cit., S. 66 ff.

Die dauerhaften Konsumgüter werden im Report von J. E. Meade grundsätzlich wie nicht registrierte Aktiva behandelt – d. h. die Ausgaben für ihren Erwerb fließen in die Bemessungsgrundlage als laufender Verbrauch ein. Eine Ausnahme bilden jedoch besonders wertvolle Vermögensteile, wie Kunstwerke und Schmuck. Häufig kauft man sie, um Kapitaleinkommen durch die Wertsteigerung zu erzielen oder eventuell auch ästhetische Erfahrungen – in Form von Kaldors „psychischem Einkommen“ – zu genießen. Solche Aufwendungen erhöhen nicht die Steuerbasis. Werden aber die Aktiva verkauft, soll der Erlös mit

dem indexierten Verkaufspreis verglichen werden; ein eventueller Gewinn ist den steuerbaren Einnahmen zuzurechnen¹¹³.

Weder im *cash flow income tax* Konzept von H. Aaron und H. Galper, noch im *lifetime expenditure tax* Vorschlag von J. A. Kay und M. A. King ist ein Abzug der Ausgaben für langlebige Konsumgüter vorgesehen. Sie werden nicht als Investitionen, sondern als ordentlicher Konsum behandelt. Diese Methode führt im Effekt zur Steuervorauszahlung und gilt als die einfachste Lösung¹¹⁴.

Bezüglich des Vermögenstransfers haben alle Autoren für die gleiche Lösung plädiert – und keinen Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen. Die Schenkungen unterliegen der Steuer zweimal – sowohl beim Schenker, als auch beim Empfänger¹¹⁵.

In allen analysierten Konzepten ist die Tarifprogression vorgesehen. Es sollen ein Freibetrag sowie mehrere Steuersätze berücksichtigt werden; dadurch soll die sparbereinigte Einkommensteuer an die persönliche Lage des Steuerpflichtigen anknüpfen.

3.3 Konzepte der Besteuerung des Lebenskonsums mit einer eigenständigen Steuer auf den Unternehmensgewinn

Die im vorliegenden Kapitel untersuchten Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer haben zwei gemeinsame Eigenschaften. Erstens wird die persönliche Einkommensteuer mit einer eigenständigen Unternehmensteuer ergänzt. Zweitens wird die individuelle Bemessungsgrundlage zinsbereinigt ermittelt, was im Prinzip die Besteuerung des Lebenskonsums bedeutet.

Anhand der durchgeführten Analyse konnte festgestellt werden, dass diese Gruppe der Konzeptionen viel uneinheitlicher ist, als die im vorigen Teil besprochenen Ansätze der Besteuerung des Jahreskonsums. C. Liesenfeld wies darauf hin, dass sich manche Konzepte der Lebenskonsumbelastung einer vereinfachten Methode der Zinsbereinigung bedienen. Sie basiert auf der Annahme, dass die Kapitaleinkünfte, die die Haushalte durch die Finanzaktiva erzielen, entweder der normalen Marktverzinsung entsprechen oder davon nur unbedeutend abweichen. Aus diesem Grund kann einfach der ganze Betrag von der Besteuerung freigestellt werden. Die Einkünfte, die in dem Fall die Steuerbasis bilden, stammen aus nichtselbständiger Arbeit bzw. Pensionen und Renten. Genau genommen ist jedoch ausschließlich die Standardverzinsung des angeleg-

¹¹³ J. E. Meade (1978), op. cit., S. 180.

¹¹⁴ J. A. Kay, M. A. King (1990), op. cit., S. 111.

¹¹⁵ Diese Methode wurde in dem Report von J. E. Meade als *Gifts Inclusive Expenditure Tax* bezeichnet und differenziert je nachdem, ob bestimmte Aktiva den registrierten oder anderen Konten zugeordnet werden.

Vgl. J. E. Meade (1978), op. cit., S. 183 ff.

ten Kapitals abzugsfähig. Die darüber hinausgehende Rendite soll hingegen der Besteuerung unterliegen¹¹⁶.

Der erste Ansatz wird in vier Konzepten verwendet: der Flat Tax von R. Hall und A. Rabushka¹¹⁷, der X-Steuer (engl. *X-Tax*) von D. Bradford¹¹⁸, der von C. McLure und G. Zodrow für postsozialistische Staaten vorgeschlagenen „vereinfachten Alternativsteuer“ (engl. *simplified alternative tax*, SAT)¹¹⁹ und dem Entwurf der von M. Gammie geleiteten Arbeitsgruppe des Institutes für Fiskalstudien in London¹²⁰. Der zweite Ansatz findet die Anwendung in dem Entwurf der „Einfachsteuer“ des Heidelberger Steuerkreises¹²¹.

¹¹⁶ C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 58.

¹¹⁷ R. Hall, A. Rabushka (1998), op. cit.

¹¹⁸ D. Bradford (1991), op. cit.

Man kann am Rande vermerken, dass D. Bradford seine Konzeption die „X-Steuer“ nannte, um zu vermeiden, dass sie von vornherein entweder mit der Einkommens- oder Konsumbesteuerung assoziiert wird.

Vgl.: Metcalf G. E. (1995), *Value-Added Taxation: A tax Whose Time Has Come?*, „Journal of Economic Perspectives“, Bd. 9, Nr. 1, S. 138.

¹¹⁹ C. McLure (1988), *The 1986 Act: Tax Reform's Finest Hour or Death Throes of the Income Tax?*, „National Tax Journal“, Bd. 41, Nr. 3, S. 309 ff.; C. McLure, A. Tait (1992), *A Simpler Consumption-Based Alternative to the Income Tax for Socialist Economies in Transition*, „The World Bank Research Observer“, Bd. 7, Nr. 2 (Zugang über die Internetseite von Proquest, <http://proquest.umi.com>).

¹²⁰ M. Gammie (1991), *Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s*, Institute for Fiscal Studies, London, sowie auch M. Gammie (1994), op. cit.

¹²¹ Dieses Konzept wird seit vielen Jahren von einer Gruppe deutscher Wirtschafts- und Rechtswissenschaftlern entwickelt. Am Anfang der 90er Jahre wurde es in mehreren mittel- und osteuropäischen Ländern, darunter auch in Polen, vorgestellt. Im Juni 1990 wurde es im Finanzministerium und im Januar 1991 in der Finanzkommission des polnischen Parlaments diskutiert. Das Ergebnis dieser Debatte war die von E. Wenger (1991) herausgegebene Veröffentlichung: *Niemiecki system podatkowy a reforma podatkowa w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.

Das Konzept der *Einfachsteuer* wurde in Kroatien umgesetzt. Kurzlich hat der Heidelberger Steuerkreis Reformprojekte für Deutschland und Georgien vorgelegt, wobei E. Khokrishvili ein Steuergesetz für Georgien entworfen hat. Außer in zahlreichen Veröffentlichungen wurde die Einfachsteuer auch unter www.einfachsteuer.de vorgestellt.

Vgl.: M. Rose (1997), *Ein einfaches, marktwirtschaftliches und inflationsbereinigtes Steuersystem für Polen*, Alfred-Weber Institut für Sozial- und Staatswissenschaften der Universität Heidelberg Nr. 242, S. 17 ff.; M. Rose (1998), *Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen*, in: „Steuersysteme der Zukunft“, Hrsg. G. Krause-Junk, Duncker & Humblot, Berlin, S. 254-258; H.-G. Petersen (2008), *Nachhaltigkeit in Finanz- und Sozialpolitik: Probleme und Lösungsansätze für den Transformationsprozess in Georgien*, in: „Nachhaltige Finanz- und Sozialpolitik in Georgien. Arbeitspapiere des Deutsch-Georgischen Arbeitskreises für Finanz- und Sozialpolitik“, Hrsg. H.-G. Petersen, S. Gelaschvili, Universitätsverlag Potsdam; M. Rose, D. Zöllner (2008), *Die Heidelberger Einfachsteuer: Eine optimale Besteuerung von Einkommen in der Marktwirtschaft*, in: H.-G. Petersen (2008), op. cit.; E. Khokrishvili (2008), „Good Taxation“ und

Das bekannte Konzept von R. Hall und A. Rabushka setzt sich aus der Lohnsteuer und Unternehmensteuer zusammen. Da das Kapitaleinkommen nur einmalig, im Rahmen der letzten Abgabe belastet wird, zählt dieses Reformprojekt zu den zinsbereinigten Einkommensteuern.

Im Rahmen der R. Bradfords X-Steuer sind die gleichen Komponenten zu unterscheiden wie in der Flat tax. Eine Variante dieses Konzepts stellt die sog. Eic-X-Steuer dar (die englische Abkürzung steht für *earned income credit*), in der auf die Lohnsteuer verzichtet wird¹²².

D. Bradford argumentierte, dass die Quelle jedes Einkommens entweder Kapital (auf spätere Perioden verschobener Konsum) oder Arbeit ist. Äquivalent zu dem System, das aus Lohnsteuer und Gewinnsteuer besteht, ist eine umfassende Unternehmensteuer, die nicht nur den erwirtschafteten Gewinn, sondern auch den Mitarbeitern ausgezahlte Löhne belastet. Das Unternehmen ist dabei der Steuerzahler.

Nach dem Konzept von C. McLure und A. Tait würde die „vereinfachte Alternativsteuer“ die traditionelle Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ersetzen. Sie wäre als eine Schedulensteuer gestaltet, indem sie sowohl die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Vorsorgeeinkünfte, als auch die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb und Kapitaleinkünfte umfassen würde. Die Dividenden und Zinsen würden der Besteuerung nicht beim Empfänger, sondern an der Quelle unterliegen¹²³.

In den beiden Berichten von M. Gammie wurde für eine zinsbereinigte Gewinnsteuer plädiert¹²⁴. Obwohl dieses Projekt hauptsächlich an den Unternehmenssektor gerichtet war, haben sich seine Autoren vorbehalten, dass es mit einer zinsbereinigten Einkommensteuer kombiniert werden könnte¹²⁵. Dieser Vorschlag wurde in einem drei Jahre später erschienenen Bericht konkretisiert¹²⁶. Es wurde empfohlen, alle Einkünfte, ungeachtet ihrer Quelle und Verwendung, der persönlichen Einkommensteuer zu unterwerfen. Die Ausnahme bilden dabei nur die im Rahmen der sog. EXPEP - Konten (engl. *Extended Personal Equity Plans*) gebildeten Ersparnisse. Im Unterschied zu den qualifizierten (registrierten) Konten in den klassischen Konzepten sollen in diesem Fall die auf spätere Perioden entfallenden Kapitalerträge von der Besteuerung ausgeschlossen sein.

Das Konzept der *Einfachsteuer* des Heidelberger Steuerkreises setzt wiederum auf ein voll integriertes System der Einkommensbesteuerung, das sich darin

die Neukonzeption der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Georgien, Universitätsverlag Potsdam.

¹²² D. Bradford (1991), op. cit., S. 184.

¹²³ C. McLure (1988), op. cit., S. 310.

¹²⁴ Dieser Vorschlag, der als *allowance for corporate equity* (ACE) bekannt ist, ist Gegenstand der weiteren Kapitel.

¹²⁵ M. Gammie (1991), op. cit., S. 3-7.

¹²⁶ M. Gammie (1994), op. cit., S. 20 ff.

äußert, dass auf die Einkünfte aus differenzierten Quellen die persönliche Einkommensteuer auferlegt wird. Die Gewinnsteuer ist dabei lediglich als eine Erhebungsform der Einkommensteuer zu sehen – nicht als eine eigenständige Abgabe. Außerdem unterliegen dieser Steuer nur die größten Unternehmen¹²⁷. Die Idee der Integration spiegelt sich darin wieder, dass ein einheitliches „Einfachsteuergesetz“ die beiden Abgaben regelt. Soweit wie möglich sollen die Einkünfte aus Gewerbebetrieben, die in unterschiedlichen Rechtsformen geführt werden, den Eigentümern zugeschrieben und mit der individuellen Einkommensteuer belastet werden¹²⁸. Laut den Anhängern dieses Konzepts ist die weitgehende Integration auch damit begründet, dass die natürliche Person nach ihrem Konsumpotenzial besteuert werden soll. Es ist zweitrangig, ob es sich dabei um Arbeits- oder Kapitaleinkommen handelt.

Im Gegensatz zu den übrigen, schon erwähnten, Konzepten der konsumorientierten Einkommensteuer, wird die Spar- bzw. Zinsbereinigung je nach der Einkünftequelle angesetzt. Die erste Methode betrifft die Vorsorgeeinkünfte. Die geleisteten Beiträge sind von der Bemessungsgrundlage ausgeklammert, wogegen das Sparkapital einschließlich der darauf entfallenden Zinsen bei der Auszahlung der Steuer herangezogen wird. Bei anderen Kapitalerträgen findet die Methode der Zinsbereinigung Anwendung.

Außerdem spielt das Problem des sog. Schutzzinssatzes eine wesentliche Rolle im Konzept der *Einfachsteuer*. Wie schon angedeutet, unterliegt der Teil des Einkommens keiner Besteuerung, den man von einer Alternativinvestition in risikolose Wertpapiere am Kapitalmarkt erzielen könnte¹²⁹. Annähernd kann er in Höhe des Leitzinssatzes der Europäischen Zentralbank, der um einige Prozentpunkte erhöht wird, festgesetzt werden¹³⁰. Das Kapitaleinkommen, das dem Schutzzinssatz entspricht, wird von der Besteuerung freigestellt; der Residualwert vergrößert dagegen die Steuerbasis. Die Schutzverzinsung wird sowohl bei Gewerbe- als auch bei Kapitaleinkünften berechnet.

¹²⁷ Dies ist mit der Institution der Durchreichgesellschaft verbunden, die in einem weiteren Teil der Arbeit näher betrachtet wird.

¹²⁸ H.-G. Petersen (2005), op. cit., S. 18; M. Rose (2006), *Das Konzept*, in: „Forschungsbericht zu einer grundlegenden Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Deutschland“, www.einfachsteuer.de, S. 7; M. Rose (2008), *Die Einfachsteuer: „Das Gesetz“*. Programm einer Grundlegenden Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Deutschland, S. 8, www.diw.de.

¹²⁹ H.-G. Petersen, M. Rose (2003), op. cit., S. 9; P. Schinz (2009), *Zinsbereinigte Gewinnsteuer unter Berücksichtigung von Maximierungskalkülen internationaler Unternehmungen*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg, S. 58-60.

¹³⁰ Vgl.: M. Rose, H.-G. Petersen, C. M. Schmidt, R. Kambeck (2006), *Zinsbereinigte Gewinnsteuer. Ein Vorschlag zur Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland*, Heidelberger Steuerkreis an der Alfred Weber-Gesellschaft und Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, Heidelberg, Essen, S. 12.

Tabelle 5. Berechnung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage nach dem Konzept der *Einfachsteuer* des Heidelberger Steuerkreises

Einkünftequellen
Nichtselbständige Erwerbstätigkeit
Selbständige Erwerbstätigkeit
Finanzkapitalanlagen
Vorsorgeeinkünfte
Abzugsfähige Posten
Ausgaben für berufliche Bildung
Verlustvortrag (verzinst)
Persönliche Abzüge (Lebensgrundbedarf)

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: H.-G. Petersen, M. Rose, C. Schmidt (2006), *Reformvorschlag: Zinsbereinigte Gewinnsteuer (ZGS)*, Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, Essen, S. 29.

In Tabelle 5 wird die allgemeine Vorgehensweise bei der Berechnung der persönlichen Bemessungsgrundlage der *Einfachsteuer* vorgestellt¹³¹. Es ist bemerkenswert, dass im Rahmen der „selbständigen Erwerbstätigkeit“ mehrere Formen von Wirtschaftsaktivitäten zusammengefasst werden: Einzelunternehmen, Personengesellschaften sowie ein Teil von Kapitalgesellschaften, die den Status einer Durchreichgesellschaft erworben haben, freie Berufe, Land- und Forstwirtschaft, Fischerei sowie Vermietung und Verpachtung. Diese breite Definition stimmt mit der im Schrifttum häufig geäußerten Meinung überein, dass alle obengenannten Einkünftequellen eine Art der unternehmerischen Tätigkeit darstellen¹³².

Die Ausgaben für berufliche Bildung sind als Investitionen in Humankapital zu verstehen¹³³. Der Verlust kann entweder horizontal (d. h. mit den Gewinnen

¹³¹ Auf ähnlichem Berechnungsschema basierte ebenfalls das in Zusammenarbeit mit dem Heidelberger Steuerkreis reformierte Einkommensteuersystem in Kroatien.

Vgl.: M. Greß, M. Rose, R. Wiswesser (1998), *Marktorientierte Einkommensteuer. Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens*, Verlag Franz Vahlen, München, S. 34 ff.

¹³² A. Bernal (2008), *Problemy odrębnego opodatkowania przedsiębiorców (działalności gospodarczej)*, in: „Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej”, Hrsg. J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Sożo-Koguc, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, S. 315.

¹³³ Vgl.: H.-G. Petersen (2005), op. cit., S. 18.

aus verschiedenen Erwerbstätigkeiten einer bestimmten Art) oder vertikal (mit dem positiven Gesamtbetrag von Einkünften aus anderen Quellen) verrechnet werden¹³⁴.

In den analysierten Konzepten wird eine vereinfachte Methode der steuerlichen Behandlung der dauerhaften Konsumgüter angewendet. Die Ausgaben für ihren Erwerb werden nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen, was besagt, dass diese Aktiva bereits in der ersten Benutzungsphase belastet werden. Dementsprechend ist es nicht mehr notwendig, die daraus erzielten, hypothetischen Vorteile der Besteuerung in den späteren Perioden zu unterwerfen.

Bezüglich des Problems der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen schlugen sowohl D. Bradford, als auch R. Hall und A. Rabushka ihre Besteuerung erst zum Zeitpunkt des Verbrauchs vor. Solange die daraus erhaltenen Geldmittel den Konsum nicht finanzieren, werden sie weder beim Schenker noch beim Empfänger besteuert¹³⁵. In den beiden Reformprojekten liegt keine besondere Erbschafts- und Schenkungssteuer vor, weil sie zu einer – aus Effizienzgründen negativen – Doppelbelastung führe.

C. McLure und G. Zodrow betonten, dass diese Vermögenstransfers das Konsumpotenzial des Steuerpflichtigen erhöhen und deshalb im konsumorientierten Ansatz der Besteuerung unterliegen sollten. Im Prinzip bedeutet dieser Vorschlag eine Doppelbesteuerung, weil Schenkungen und Erbschaften aus zuvor schon versteuertem Einkommen stammen¹³⁶.

Im Gegensatz dazu ist die in dem Konzept der *Einfachsteuer* angewendete Methode der steuerlichen Behandlung von Erbschaften und Schenkungen auf die Markteinkommenstheorie zurückzuführen. Sie besagt, dass nur das Einkommen von am Markt abgewickelten Geschäften in die Bemessungsgrundlage einfließen soll. Die Vermögenstransfers gehören nicht dazu. Außerdem sollen sie keiner Doppelbelastung unterliegen¹³⁷.

Alle der untersuchten Konzepte weisen Ähnlichkeiten bezüglich des Steuertarifs auf. R. Hall und A. Rabushka haben in der Lohnsteuer einen Grundfreibetrag vorgeschlagen, womit sie indirekt progressiv wird¹³⁸. Im Gegensatz dazu

¹³⁴ H.-G. Petersen, M. Rose, C. Schmidt (2006), op. cit., S. 9.

¹³⁵ D. Bradford (1990), op. cit., S. 177.

¹³⁶ G. Zodrow (1990), *The Choice Between Income and Consumption: Efficiency and Horizontal Equity Aspects*, in: „The Personal Income Tax – Phoenix from the Ashes?“, Hrsg. S. Cnossen, R. Bird, Elsevier Science Publishers, Amsterdam, S. 96 ff. Dazu auch C. McLure, G. Zodrow (1991), op. cit., S. 161 ff.

¹³⁷ M. Rose (2006), op. cit., S. 8.

¹³⁸ Die Flat Tax in Reinform sieht einen einstufigen Tarif vor. E. Nojszewska wies darauf hin, dass die indirekt progressive Einkommensteuer mit einem Steuersatz und dem Freibetrag ebenfalls eine Art der Einheitssteuer darstellt.

C. McLure und G. Zodrow sind der Meinung, dass die ursprüngliche Idee der Flat Tax von R. Hall und A. Rabushka, eines der bekanntesten Konzepte der konsumorientierten Einkom-

sprach sich Bradford für eine Tarifprogression aus¹³⁹. In der analytischen Einkommensteuer von C. McLure und A. Tait werden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Vorsorgeeinkünfte mehreren Steuersätzen unterworfen, wogegen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Kapitaleinkünfte einem einheitlichen Steuersatz, der dem höchsten Steuersatz des progressiven Tarifs entspricht, unterliegen. Darüber hinaus werden in diesem Reformentwurf persönliche Abzüge zugelassen¹⁴⁰.

In der *Einfachsteuer* des Heidelberger Steuerkreises werden ein Grundfreibetrag und persönliche Abzüge zugelassen. Grundsätzlich soll es einen einheitli-

mensbesteuerung, sehr oft missverstanden wird: „*Unfortunately, the term „flat tax” is often applied to tax systems and proposals for reform that exhibit only the last of these features, the flat rate. Thus when it is said that a country has a flat tax or that someone has proposed one, it is unclear what this means*”. Dies lässt sich auch in der in Polen geführten Diskussion über die Einheitssteuer beobachten. Bereits zu Beginn dieser schon seit geraumer Zeit dauernden Debatte machte B. Brzeziński darauf aufmerksam: „*Die Idee der Flat Tax soll weder in ökonomischer noch in juristischer Sicht bloß als Postulat für den proportionalen Tarif verstanden werden*”. Eine ähnliche Meinung äußerte auch J. Sobiech.

Im Kontext des diskutierten Vorschlags der Einheitssteuer sowie der Erfahrungen anderer Transformationsländer untersuchte M. Kluzek die Konsequenzen der in Polen 2004 eingeführten Reform, nach der die Gewerbetreibenden eine Wahlmöglichkeit besitzen, ihre Gewinne dem einheitlichen Steuersatz in Höhe von 19% oder dem progressiven Tarif zu unterwerfen.

R. Gwiazdowski und R. Rosiński analysierten die im Zeitraum 1998-2006 vorgelegten Reformprojekte, die sich im verschiedenen Umfang an das Konzept der Flat Tax von R. Hall und A. Rabushka anlehnten. Dazu gehören: „Das weiße Steuerbuch” („*Biała Księga Podatków*”), Steuerentwürfe von zwei Parteien (der Bürgerplattform und der Demokratischen Partei) und drei Think-Tank-Instituten (Zentrum für Sozial- und Wirtschaftsanalysen (CASE), Adam Smiths Zentrum (CAS) und Sobieski Institut), ein Reformprojekt des Unternehmensrates sowie Regierungsvorschläge.

G. Kula machte hingegen eine Übersicht über die Vielzahl der Methoden, die seit über zwanzig Jahren zu den möglichen Auswirkungen der Einheitssteuer in den hochentwickelten Ländern durchgeführt werden.

Vgl.: E. Nojszewska (2004), *Korzystna rzeczywistość czy miraż? – rzecz o podatku liniowym*, in: „*Polski system podatkowy – założenia a praktyka*”, Hrsg. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, S. 49 ff.; C. E. McLure, G. Z. Zodorow (2007), *Consumption-based Direct Tax: A Guided Tour of the Amusement Park*, Bd. 63, Nr. 2, S. 291; B. Brzeziński (1998), *Podatek zwany liniowym*, „*Przegląd Podatkowy*” Nr. 9, S. 3, J. Sobiech (2003), op. cit., S. 198 oraz M. Kluzek (2007), *Podatek liniowy a aktywność gospodarcza przedsiębiorstw*, in: „*Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka*”, Hrsg. W. Pluta, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław, S. 304 ff.; R. Gwiazdowski (2007), *Podatek progresywny i proporcjonalny: doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa; R. Rosiński (2008), *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa; Kula G. (2000), *Podatek liniowy – przegląd ujęć teoretycznych*, „*Ekonomista*”, Nr. 3, S. 415 ff.

¹³⁹ D. Bradford (1990), op. cit., S. 183.

¹⁴⁰ C. McLure, A. Tait (1992), op. cit.

chen Steuersatz geben, obwohl eine Tarifprogression, insbesondere in einer Übergangsphase, auch denkbar wäre¹⁴¹.

3.4 Vorschläge zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen in den untersuchten Konzepten

In fünf der bereits besprochenen Konzepte der konsumorientierten Besteuerung ist die getrennte Steuer auf den Gewinn juristischer Personen abgeschafft. In den übrigen Konzeptionen wird dagegen die persönliche Einkommensteuer mit einer, auf unterschiedliche Weise gestalteten, Unternehmensteuer ergänzt. Im Weiteren wird geprüft, wie die beiden Ansätze in der Literatur begründet werden und welche Methoden zur Berechnung der Bemessungsgrundlage ihre Verfasser vorschlagen.

I. Fisher und H. W. Fisher ließen eine separate Körperschaftsteuer in Form einer Quellensteuer zu, der ausschließlich die ausgeschütteten Gewinne unterliegen. Somit hätte sie die Funktion eines Instruments zur Besteuerung von Einkünften natürlicher Personen und wäre als eine Art Vorsteuer zu verstehen. Um die Doppelbelastung zu vermeiden, müsste sie an die Einkommensteuerschuld angerechnet werden¹⁴². Die Autoren betonten konsequent, dass ein Unternehmen eine „künstliche Person“ („*artificial person*“)¹⁴³ ist, die keine eigene Leistungsfähigkeit besitzt. Da letztendlich nur Menschen die Steuerlast tragen, ist es gerechter, ihr ganzes Einkommen einer einzigen Einkommensteuer zu unterwerfen, die die persönliche Lage des Steuerträgers berücksichtigt. Somit ist die Rechtsformneutralität gewährleistet und das Einkommen, das zur Finanzierung von Investitionsprojekten dient, wird steuerlich nicht diskriminiert im Vergleich zum Einkommen, das für Konsumzwecke ausgegeben wird¹⁴⁴.

Die späteren Verfechter dieses Ansatzes haben das Problem der Aussonderung der Unternehmensteuer von der persönlichen Einkommensteuer ähnlich betrachtet.

Im Vorschlag von N. Kaldor existierte eine solche Abgabe nicht. Aus denselben Gründen wie die Gebrüder Fisher hielt er sie für unbegründet¹⁴⁵.

¹⁴¹ H.-G. Petersen (2005), op. cit., S. 20, M. Rose (2006), op. cit., S. 14.

¹⁴² I. Fisher, H. W. Fisher, op. cit., S. 32.

¹⁴³ Ibid., S. 28.

Ähnlich wurde das Unternehmen in einem Bericht des Institutes für Fiskalstudien definiert: „*A company is no more than an intermediary through which several different taxpayers may pool their savings*“.

Vgl.: M. Gammie (1991), op. cit., S. 16.

¹⁴⁴ H. Litwińczuk (2003), *Problem neutralności podatkowej ze względu na formę prawną prowadzenia działalności gospodarczej*, in: „Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego“, Hrsg. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin, S. 293.

¹⁴⁵ N. Kaldor (1993), op. cit., S. 146.

Nach dem Konzept von D. Bradford sollte die existierende Einkommen- und Körperschaftsteuer durch eine einheitliche Konsumsteuer ersetzt werden¹⁴⁶. Die Autoren des Berichts hoben mehrmals hervor, dass sie keinen Platz für eine eigenständige Abgabe sähen, die von der Rechtsform des Unternehmens abhängt. Folglich solle die Besteuerung von Gewinnen aus einem Gewerbebetrieb mit der Besteuerung von Einkünften aus anderen Quellen völlig integriert werden. Der Betriebsertrag sollte nach dem Kassenprinzip berechnet werden. Charakteristisch ist dabei die Einbeziehung von aufgenommenen Krediten und Darlehen in die Bemessungsgrundlage sowie die Möglichkeit, die Investitionsausgaben in dem Steuerjahr abzuziehen, in dem sie getätigt wurden.

D. Bradford erklärte, warum der Konsum als Bemessungsgrundlage dem Einkommen überlegen ist. Jedes menschliche Handeln, das auf die Gewinnerzielung abziele, führe letztendlich zum laufenden oder künftigen Konsum. Im Unterschied zu einem Menschen, könne kein Unternehmen, selbst wenn es eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, konsumieren oder die Steuerlast tragen¹⁴⁷. Die im Rahmen der Körperschaften erwirtschafteten Erträge fließen im Endeffekt immer den Haushalten zu und werden von ihnen verbraucht. Aus diesem Grund war D. Bradford der Meinung, dass der Begriff „Unternehmensgewinn“ einen gewissen Gedankensprung darstelle, weil er im Grunde genommen auf die Vorteile hinweise, die die Eigentümer aus dem in einen Betrieb investierten Kapital erzielen¹⁴⁸. Nur in diesem Ansatz sei es möglich, die persönliche Lage des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen¹⁴⁹.

Außerdem hielt D. Bradford die Besteuerung von einbehaltenen Gewinnen für unbegründet, weil sie für konsumtive Zwecke (noch nicht) ausgegeben worden seien. Der thesaurierte Teil des Gewinns stelle ausschließlich die Ersparnisse von Haushalten dar und solle somit von der Steuerbelastung freigestellt werden¹⁵⁰. Dieser Ansatz ähnelt demjenigen, der hinsichtlich der Finanzinvestitionen (bzw. Ersparnissen) natürlicher Personen vorgeschlagen wurde. Da die Veräußerungseinkünfte, erhaltenen Dividenden und Zinsen eine Konsequenz einer vorher getätigten Investition sind, bleiben sie unbesteuert, insofern sie vom qualifizierten Konto nicht abgehoben werden. Solange die Kapitaleinkommen und -verluste nicht realisiert werden, haben sie keinen Einfluss auf die Höhe der Steuerschuld.

¹⁴⁶ D. Bradford (1977), op. cit., S. 113.

¹⁴⁷ Dies knüpft an das Problem der Steuerüberwälzung und Steuerinzidenz an.

¹⁴⁸ D. Bradford (1977), op. cit., S. 68.

¹⁴⁹ Ein ähnliches Argument gegen die getrennte Unternehmensteuer ist auch in der polnischen Literatur aus den 20er Jahren des vorigen Jahrhunderts anzutreffen: im Gegensatz zu Menschen besitzen die Unternehmen keine Leistungsfähigkeit und sie konsumieren nicht. Nach A. Krzyzanowski sei der Vorteil einer solchen Abgabe nur darin zu sehen, dass sie eine effiziente Aufkommensquelle darstellt: *„Die Besteuerung von juristischen Personen lässt sich überhaupt nicht begründen, wenn wir sie von einem anderen [als fiskalischer] Blickwinkel beurteilen“*.

Zitiert nach: J. Zdzitowiecki (1939), op. cit., S. 21-22.

¹⁵⁰ D. Bradford (1977), op. cit., S. 167.

Auf eine ähnliche Weise wie N. Kaldor und D. Bradford begründete auch S. O. Lodin die Abschaffung einer eigenständigen Unternehmensteuer¹⁵¹. Ein wesentlicher Unterschied zwischen der Einkommen- und Ausgabensteuer beruht nach seiner Meinung darauf, dass in der ersten der Gewinn ungeachtet seiner Verwendung belastet werde, während die letzte dem persönlichen Cash-Flow auferlegt wird. Werden daraus weitere Ersparnisse gebildet, so kürzt dieser Überschuss die Bemessungsgrundlage. Dementsprechend reduziere auch die Kapitaleinbringung in ein Unternehmen die Steuerbasis, weil sie zur Minderung des Konsumpotenzials des Steuerpflichtigen in einer bestimmten Periode beitrage.

J. Mitschke leitete seine Argumentation gegen eine getrennte Unternehmenssteuer ebenfalls aus der Überzeugung ab, dass alle Einkünfte, die im Rahmen eines Gewerbebetriebes erzielt werden, letztendlich dessen Eigentümern zuzuschreiben seien. Es unterliege keinem Zweifel, dass sie auf der Haushaltsebene der Besteuerung unterworfen werden sollen. Zu welchem Zeitpunkt dies geschehe, ist nach seiner Meinung die einzige Frage, die sich dabei ergebe. Auf diejenigen Gewinnbestandteile, die zuerst ausgeschüttet und dann konsumiert werden, könnte eine Steuer vom Lebenskonsumtyp auferlegt werden. Einbehaltene Gewinne würden dagegen indirekt belastet, indem die Veräußerungsgewinne, aus denen der Verbrauch finanziert wird, der Einkommensteuer unterlägen. Darüber hinaus würde am Lebensende eine Art Vermögensteuer erhoben – die ein charakteristisches Element für Mitschkes Konzept darstellt, mit dem alle bisher noch nicht versteuerten Vermögensteile belastet würden¹⁵².

Obwohl die Verfasser der übrigen Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer die oben aufgeführten Meinungen zum Problem einer eigenständigen Unternehmenssteuer teilten, äußerten sie sich grundsätzlich gegen ihre Abschaffung.

C. McLure und G. Zodrow begründeten dies mit mehreren Argumenten¹⁵³. Erstens stellt die Körperschaftsteuer eine der wichtigsten Aufkommensquellen in den meisten Steuersystemen dar. Wenn man das ganze Steueraufkommen ausschließlich durch die Erhebung einer persönlichen Einkommensteuer erzielen wollte, wäre dies mit einem höheren Risiko für die Steuerbehörden behaftet, dass die Steuerpflichtigen erfolgreiche Vermeidungs- und Hinterziehungsstrategien entwickeln. Zweitens gilt eine getrennte Unternehmenssteuer hinsichtlich der fortschreitenden Globalisierungsprozesse sowie der internationalen Kapitalflüsse als ein effizientes und durchaus notwendiges Instrument für die Belastung von ausländischen Investoren¹⁵⁴. Drittens könnte die Abschaffung einer solchen

¹⁵¹ S. O. Lodin (1978), op. cit., S. 83.

¹⁵² C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 44.

¹⁵³ C. McLure, G. Zodrow (1991), op. cit., S. 147-150.

¹⁵⁴ S. Owsiak (2007), *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, in: „VII Kongres Ekonomistów Polskich – zestawienie autorów i ich charakterystyk, streszczeń referatów i referatów w układzie alfabetycznym”, S. 1254.

Steuer auf Widerstand der breiten Öffentlichkeit stoßen, dem das Urteil zugrundeliegt, dass „in dem neuen Steuersystem die Unternehmen gar keine Steuer bezahlen“. Die Argumente für die Überlegenheit der Belastung des konsumierten Einkommens über die Besteuerung aller Einkünfte unabhängig von ihrer Verwendung könnte also missverstanden werden.

Diese Überzeugung hat dazu beigetragen, dass einige der untersuchten Konzepte neben der persönlichen Einkommensteuer ebenfalls eine ergänzende Unternehmensteuer vorsehen. Die letzte könnte einen unterschiedlichen Umfang haben, indem sie entweder juristische Personen oder alle Unternehmen ungeachtet ihrer Rechtsform belasten würde. In diesem Fall spricht man von einer allgemeiner Betriebssteuer¹⁵⁵. J. E. Meade, J. A. Kay und M. A. King sowie H. Aaron und H. Galper plädierten grundsätzlich für eine eigenständige Steuer auf den Gewinn von Kapitalgesellschaften. Die Erträge der Gewerbebetriebe ohne Rechtspersönlichkeit sollen hingegen den natürlichen Personen zugeschrieben und auf ihrer Ebene versteuert werden.

Ähnlich wie die Verfasser der klassischen Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer sahen auch R. Hall und A. Rabushka die Hauptfunktion der Körperschaftsteuer in der Belastung der hinter der Körperschaft stehenden Investoren – natürlichen Personen. Die Kapitalgesellschaft selbst sei als ein gewisses Instrument zur Erhebung der persönlichen Einkommenssteuer zu verstehen¹⁵⁶. Nach Auffassung dieser Autoren könnte auf die Unternehmensteuer im Fiskalsystem verzichtet werden; für sie spricht allerdings die Tatsache, dass man sie direkt an der Quelle auferlegen und dadurch Steuervermeidung und -hinterziehung erschweren kann. Aus diesem Grund sahen R. Hall und A. Rabushka neben der Lohnsteuer auch eine Unternehmensteuer (engl. *business tax*) in ihrem Konzept vor. Dieser Abgabe sollen die Einkünfte aus allen Formen der unternehmerischen Tätigkeit unterliegen, unabhängig von der Rechtsform, in der ein Unternehmen organisiert ist – egal ob es sich um eine Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft, ein Einzelunternehmen oder einen freien Beruf handelt. Somit stellt sie eine allgemeine Betriebssteuer dar. Die Autoren betonten mehrmals, dass die steuerbaren Einkünfte in ihrem Reformkonzept aus zwei Quellen stammen – entweder aus unternehmerischer Tätigkeit oder aus nicht selbständiger Arbeit¹⁵⁷. Dabei ist die Definition der Unternehmensgewinne umfassend, da sie sowohl Einkünfte aus dem in ein Unternehmen investierten Kapital (bspw. in Form von Dividenden, Zinsen sowie den Eigentümern zugewiesenen Gewinnen von Personengesellschaften und Einzelunternehmen) als auch Veräußerungserlöse, erhaltene Mieten, Pachten und Einkünfte von Freiberuflern beinhaltet¹⁵⁸.

Das sich vom R. Hall und A. Rabushkas Vorschlag nicht deutlich unterscheidende Konzept der X-Steuer von D. Bradford sieht ebenfalls eine allge-

¹⁵⁵ S. Bach (1993), op. cit., S. 93.

¹⁵⁶ R. Hall, A. Rabushka (1998), op. cit., S. 56.

¹⁵⁷ Ibid., S. 76.

¹⁵⁸ Ibid., S. 84-85.

meine Betriebssteuer vor. Die Rechtsformneutralität wird dadurch gewährleistet, dass Kapital- und Personengesellschaften, Einzelunternehmen und Freiberufler gleichermaßen belastet werden¹⁵⁹. Das Kapitaleinkommen würde keiner Doppelbesteuerung unterliegen, indem es definitiv der Unternehmensteuer unterworfen würde. Für einen ähnlichen Ansatz sprachen sich C. McLure und G. Zodrow im Konzept der *alternativen vereinfachten Steuer* aus.

Die von M. Gammie geleitete Arbeitsgruppe plädierte wiederum dafür, die konsumorientierte Gewinnsteuer ausschließlich großen Kapitalgesellschaften aufzuerlegen, deren Anteilsrechte an Börsen gehandelt werden. Diese Einschränkung wurde damit begründet, dass die Bemessungsgrundlage nicht, wie bei den Cash-Flow-Steuern, auf der Einnahme-Überschuss-Rechnung, sondern auf der Zinsbereinigung basiere. Nach Auffassung der Autoren könnte man zwar die Methode des Schutzzinsabzugs (engl. *allowance for corporate equity*) auch auf andere Wirtschaftssubjekte erweitern, aber dies wäre mit rechnerischen Schwierigkeiten behaftet¹⁶⁰.

Um die Gewinne von Kapitalgesellschaften auf der Haushaltsebene transparent zu versteuern, schlägt der Heidelberger Steuerkreis die Institution der Durchreichgesellschaft vor¹⁶¹. Diesen Status können die Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit erwerben, die drei folgende Bedingungen erfüllen. Erstens sind der Sitz und die Geschäftsleitung im Inland, zweitens ist die Zahl der Gesellschafter überschaubar, bspw. übersteigt sie nicht 100 (wobei zumindest einer von ihnen eine natürliche Person ist) und drittens werden die Anteilsrechte nicht an Börsen oder auf ähnlichen Märkten gehandelt¹⁶². Besitzt eine Kapitalgesellschaft diese Eigenschaften, so kann ihr Gewinn unproblematisch den dahinter stehenden Investoren zugeschrieben und bei ihnen belastet werden.

¹⁵⁹ D. Bradford (1991), op. cit., S. 175-185.

¹⁶⁰ M. Gammie (1994), op. cit., S. 39.

¹⁶¹ Die Regelung über die *Durchreichgesellschaft* lehnt sich an die amerikanischen Steuervorschriften zu sog. *S-corporation* an. Sie umfassen diejenigen Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zwar der Körperschaftsteuer unterworfen sind, aber wegen der geringen Zahl der Eigentümer (bis 10-15 Personen) als Personengesellschaften behandelt werden können, bei denen die Anteilseigner der Einkommensteuer unterliegen. Die allgemein verwendete Bezeichnung *S-corporation* stammt aus dem Titel eines Unterkapitels des „Internal Revenue Code“. Vgl. D. Bradford (1977), op. cit., S. 68.

¹⁶² H.-G. Petersen (2005), op. cit., S. 19; M. Rose, H.-G. Petersen, C. M. Schmidt, R. Kambeck (2006), op. cit., S. 12-13; M. Rose (2008), op. cit., S. 9.

Tabelle 6. Form der Unternehmensteuer in den Konzepten der Besteuerung des Jahres- und des Lebenskonsums

Cash-Flow-Steuer		Zinsbereinigte Gewinnsteuer
CFT-R	CFT-RF	
J. A. Kay, M. A. King R. Hall, A. Rabushka D. Bradford C. McLure, G. Zodrow, A. Tait	J. E. Meade (auch CFT-S) H. Aaron, H. Galper	Heidelberger Steuerkreis Institut für Fiskalstudien

Quelle: In Anlehnung an C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 78 mit eigenen Änderungen.

In den untersuchten Konzepten der konsumorientierten Einkommensbesteuerung wird die persönliche Einkommensteuer um die Unternehmensteuer ergänzt, wobei die letzte in zwei alternativen Formen ausgestaltet werden kann – entweder als eine auf der Einnahme-Überschuss-Rechnung basierende Cash-Flow-Steuer oder als eine zinsbereinigte Gewinnsteuer. In Tabelle 6 werden die einzelnen Varianten zusammengestellt.

Aus der Zusammenstellung geht hervor, dass die betrieblichen Cash-Flow-Steuern überwiegend mit den nachgelagerten und teilweise auch mit den vorgelegerten persönlichen Einkommensteuern kombiniert werden können. Sie stimmen mit dem Gebot der Konsumorientierung überein, indem sie die Investitionsausgaben von der Besteuerung freistellen und damit dem *postpayment*-Verfahren entsprechen. Die zinsbereinigte Gewinnsteuer wird dahingegen mit der vorgelagerten Besteuerung auf der Haushaltsebene verbunden. Die beiden Ansätze werden im Weiteren näher betrachtet.

4. Zusammenfassung

Anhand der im ersten Kapitel durchgeführten Analyse der Steuerkonzepte können einige Schlussfolgerungen abgeleitet werden.

Die Idee der konsumorientierten Einkommensbesteuerung bildet schon seit mehreren Jahrzehnten einen wichtigen Untersuchungsbereich in der Steuerlehre. Zahlreiche Wirtschaftswissenschaftler haben sich damit auseinandergesetzt und argumentiert, warum die Einführung dieser Konzeption in der Praxis erwägenswert ist. Die ursprünglich vorgebrachten Argumente für die Konsumorientierung waren jedoch eher intuitiv und basierten nicht auf fundierten Analysen potenzieller Auswirkungen, die eine solche Besteuerungsform auslösen könnte. Dies hat sich mit der Zeit geändert und in der Literatur wurden zahlreiche Vorschläge ausgearbeitet. Wie die in diesem Kapitel vorgenommenen Klassifizierungen der Konzepte zeigen, unterscheiden sie sich voneinander zwar stark in Details; die ihnen zugrunde gelegten Annahmen bleiben jedoch unverändert. Dies ist darauf

zurückzuführen, dass es grundsätzlich nur wenige Methoden gibt, mit denen der Konsum statt des gesamten Einkommens im Rahmen der direkten Steuern belastet werden kann.

Die durchgeführte Untersuchung hat gezeigt, dass das Konzept der konsumorientierten Einkommensteuer nach Meinung von vielen Wirtschaftswissenschaftlern eine durchaus attraktive Reformalternative für das traditionelle Steuersystem darstellt. Das ausgegebene Einkommen bildet eine bessere Bemessungsgrundlage hinsichtlich des Kriteriums der steuerlichen Gerechtigkeit einerseits und der ökonomischen Effizienz andererseits.

Die konsumorientierte Besteuerung besitzt eine, in theoretischer Sicht sehr bedeutende, Eigenschaft – sie verzerrt nicht die periodenübergreifenden Entscheidungen der Steuerpflichtigen. Kurzfristig ist das Hauptproblem in der weitgehenden Einschränkung der Bemessungsgrundlage zu sehen, zu der es in einer nach dem Postulat der Konsumorientierung gestalteten Bemessungsgrundlage kommt.

In diesem Kontext ist es interessant zu überprüfen, inwieweit dieses Besteuerungskonzept als praktikabel gelten kann. Eine ausführliche Antwort auf diese Frage würde eine umfassende Untersuchung in vielen Bereichen erfordern – unter Berücksichtigung von ökonomischen, juristischen sowie auch verwaltungsorganisatorischen Aspekten. Offensichtlich wäre es sehr schwierig, die verschiedenen Problemfelder in einer Arbeit eingehend zu analysieren. Aus diesem Grund konzentriert sich die vorliegende Dissertation auf die Fiskalfunktion der konsumorientierten Einkommensteuer. Die fiskalische Ergiebigkeit bildet eine grundsätzliche und dabei äußerst pragmatische Frage in jeder Steuerdiskussion. Ein genügend hohes Aufkommen zu generieren, ist die Hauptfunktion aller Abgaben. Ein Reformentwurf, der diesen bedeutenden Aspekt vernachlässigen würde, könnte nicht ernsthaft in der Praxis erwogen werden.

Anhand der bisherigen Ausführungen kann man feststellen, dass das Element, das den traditionellen von dem konsumorientierten Ansatz unterscheidet, die steuerliche Behandlung des Kapitaleinkommens ist. Das Problem der Steuerbelastung der Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit ist damit eng verbunden. Es bildet einen eigenständigen Untersuchungsbereich, kann jedoch ohne jeden Bezug auf die Besteuerung von natürlichen Personen sowie die Besteuerung der Einkünfte aus anderen Quellen, nicht analysiert werden.

Die im ersten Kapitel der Arbeit durchgeführte Analyse des bisherigen Wissensstandes hat die Beantwortung der ersten Teilfrage ermöglicht – es wurde geprüft, *wie das Problem der Besteuerung von Gewinnen aus unternehmerischer Tätigkeit in den theoretischen Konzepten der konsumorientierten Einkommensteuer behandelt wird*. Ausgehend von der steuerlichen Belastung vom persönlichen Einkommen, ist somit der Untersuchungsgegenstand für zwei Formen der konsumorientierten Gewinnsteuer – die zinsbereinigte Gewinnsteuer und die Cash-Flow-Steuer – konkretisiert worden.

Das aufgrund der bisherigen Ausführungen formulierte Untersuchungsproblem betrifft die fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuer. Es steht im Mittelpunkt der weiteren Überlegungen.

II. DIE KONSUMORIENTIERTE BESTEUERUNG VON UNTERNEHMENSGEWINNEN IN BISHERIGEN UNTERSUCHUNGEN UND PRAKTISCHEN ERFAHRUNGEN

In Anlehnung an die bisherigen Ausführungen untersucht das zweite Kapitel das Problem der Definition der Bemessungsgrundlage in den konsumorientierten Gewinnsteuern, das bisher lediglich angedeutet wurde. Analysiert werden zwei mögliche Methoden der Gestaltung der Steuerbasis, wobei die erste an die Cashflows anknüpft, die andere dagegen auf der Zinsbereinigung beruht. Die Modellannahmen der beiden Ansätze werden ihren praktischen Umsetzungen gegenübergestellt. Dadurch wird das zweite Teilziel der Arbeit verfolgt, das darin besteht zu prüfen, *wie die Bemessungsgrundlage in den theoretischen Konzepten der konsumorientierten Gewinnsteuern und ihren praktischen Umsetzungen definiert wird*. Ausgehend von den im ersten Kapitel vorgebrachten Argumenten für die konsumorientierte Einkommensbesteuerung wird der konsumbasierte Ansatz hinsichtlich der Unternehmensbesteuerung weiter begründet und unter theoretischem Blickwinkel diskutiert.

Anschließend wird das Problem der fiskalischen Bedeutung der konsumorientierten Gewinnsteuern näher erläutert. Dabei wird gezeigt, welchen Einfluss einige – aus theoretischer Sicht gewiss attraktive – Eigenschaften dieser Abgaben auf die Erfüllung der Fiskalfunktion haben. Dies dient dem Ziel festzulegen, *welche Schlüsse zum Aufkommen aus den konsumorientierten Unternehmensteuern sich aus den bisherigen Untersuchungen und praktischen Umsetzungen ergeben*.

Der Untersuchungsgegenstand wird auf die zinsbereinigte Gewinnsteuer beschränkt. In der darauf folgenden Zusammenfassung des Kapitels wird die Notwendigkeit einer Untersuchung des Problems der fiskalischen Auswirkungen von konsumorientierten Unternehmensteuern begründet. Es werden die Haupthypothese und drei Teilhypothesen ausformuliert, die im empirischen Teil der Arbeit verifiziert werden. Aufgrund der vorgenommenen Übersicht über die verschiedenen Steuerreformkonzepte werden abschließend vier allgemeine Annahmen formuliert, die der eigenen Untersuchung zugrundeliegen.

1. Die Gestaltung der Bemessungsgrundlage der konsumorientierten Gewinnsteuer

In diesem Teil der Arbeit werden die für die konsumorientierten Unternehmenssteuern charakteristische Elemente zusammengestellt und analysiert. Zuerst wird das chronologisch frühere Konzept der Cash-Flow-Besteuerung dargestellt und anschließend wird zur Konzeption der Besteuerung des um einen Eigenkapitalzinsabzug verminderten Gewinns übergegangen. Danach folgt ein Vergleich dieser theoretischen Modelle mit den Steuersystemen mehrerer Länder. Auf dieser Grundlage können die Abweichungen der in der Praxis existierenden Steuern von den ursprünglichen theoretischen Annahmen identifiziert werden, wobei die festgestellten Unterschiede auf Fiskal- oder auch andere Praktikabilitätsgründe zurückzuführen sind.

1.1 Der Cash-Flow als Bemessungsgrundlage in theoretischen Konzepten

Das Interesse am Cash-Flow aus unternehmerischer Tätigkeit als steuerlicher Bemessungsgrundlage ist in der Literatur seit Ende der 70er Jahre des 20. Jahrhunderts deutlich, nachdem der sog. Meade-Report in Großbritannien veröffentlicht wurde¹⁶³. Die von der Arbeitsgruppe des Institutes für Fiskalstudien vorgeschlagene Konzeption kommt in drei Grundvarianten vor. Alle knüpfen an die Unterteilung der Wirtschaftsvorgänge in vier Gruppen. Die erste Gruppe beinhaltet die Zahlungsströme aus Geschäftstätigkeit und teilweise auch die Zahlungsströme aus Investitionstätigkeit, sofern sie die Investitionen in Sachanlagen bzw. immaterielle Vermögensgegenstände betreffen. Dafür wird die Abkürzung „R“ (engl. *real items*, im Weiteren „reale Transaktionen“ genannt) verwendet. Zu der zweiten Gruppe gehören alle Ein- und Auszahlungen, die durch die Beschaffung und Rückzahlung vom Fremdkapital (inklusive der Zinsaufwendungen) sowie im Zusammenhang mit Finanzanlagen entstehen. Dafür steht die gemeinsame Bezeichnung „F“ (engl. *financial items*, Finanztransaktionen). Die dritte Gruppe umfasst alle mit der Eigenkapitalbeschaffung verbundenen Einzahlungen einerseits und die Auszahlungen an die Eigentümer andererseits. Alle die Beteiligungsfinanzierung betreffenden Geschäfte sind mit „S“ gekennzeichnet (engl. *share items*, Beteiligungstransaktionen). Zu der letzten Gruppe gehören die Ab- und Zuflüsse liquider Mittel in Form von Steuerzahlungen bzw.

¹⁶³ J. E. Meade (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation*, Institute for Fiscal Studies, London.

In der polnischen Literatur wurden die rechentechnischen Varianten der Cash-Flow-Steuer von F. Grądalski besprochen, wobei er sie als „Steuern auf Unternehmensliquidität“ (poln. *podatki od płynności firmy*) bezeichnete.

Vgl. F. Grądalski (2006), op. cit., S. 224-227.

Steuererstattungen¹⁶⁴. Zwischen den Cash-Flows aus den genannten Bereichen besteht ein Zusammenhang, den die Formel (4) beschreibt:

$$\sum R_{zu} + \sum F_{zu} + \sum S_{zu} + T_{er} = \sum R_{ab} + \sum F_{ab} + \sum S_{ab} + T_{za} \quad (4)$$

und nach der Umformung:

$$(\sum R_{zu} + \sum F_{zu}) - (\sum R_{ab} + \sum F_{ab}) = (\sum S_{ab} - \sum S_{zu}) + (T_{za} - T_{er}); \quad (5)$$

hierbei sind:

R_{zu} , R_{ab} – Zahlungsmittelzu- und abflüsse aus Realtransaktionen,

F_{zu} , F_{ab} – Zahlungsmittelzu- und abflüsse aus Finanztransaktionen,

S_{zu} , S_{ab} – Zahlungsmittelzu- und abflüsse von und an die Eigentümer,

T_{za} , T_{er} – Steuerzahlung und Steuererstattung.

Die Formel (5) zeigt, dass der Nettozahlungsüberschuss aus den Real- und Finanztransaktionen für die Ausschüttungen an die Investoren und für Steuerzahlungen verwendet wird¹⁶⁵.

Die Grundvariante der Steuer auf die Zahlungsströme stellt die Steuer auf die realen Transaktionen dar – die *R-cash-flow-tax* (CFT-R). Dieses Konzept ist auf eine Veröffentlichung von E. C. Brown von 1948 zurückzuführen, in der er zwischen realen und finanziellen Geschäften für Steuerzwecke unterschieden hat. Außerdem wies er auf die wichtigste Eigenschaft der Cash-Flow-Steuern hin, die darauf beruht, dass die Investitionen von der Bemessungsgrundlage ausgeklammert und die Desinvestitionen dagegen belastet werden¹⁶⁶.

In der Steuerbasis in der R-Variante werden die Zahlungsströme aus sämtlichen realen Geschäften berücksichtigt. Der Tabelle 7 ist zu entnehmen, dass sie infolge der Erwerbs- und Veräußerungstransaktionen, sowie durch die zahlungswirksame Aufwendungen und bezahlte Steuern und Beiträge entstehen.

Einfluss auf die Höhe der Bemessungsgrundlage haben die operativen Cash-Flows und die Cash-Flows aus ausgewählten Investitionsgeschäften¹⁶⁷. Da für die Steuerberechnung ausschließlich die zahlungswirksamen Vorgänge relevant sind, bleiben bspw. entstandene Forderungen oder Verbindlichkeiten unberücksichtigt. Analog hat auch die Bildung und das Auflösen von Rückstellungen keine Bedeutung für das Ausmaß der Steuerlast¹⁶⁸.

¹⁶⁴ J. E. Meade (1978), op. cit., S. 230.

¹⁶⁵ Ibid., S. 234.

¹⁶⁶ Vgl. E. C. Brown (1948), *Business Income Taxation – Essays in Honor of Alvin H. Hansen*, New York, zitiert nach: M. Kaiser (1992), op. cit., S. 42; dazu auch S. Bach (1993), op. cit., S. 48.

¹⁶⁷ Zu diesem Schluss kommt man beim Vergleich der Bemessungsgrundlage in der R-Cash-Flow-Steuer mit dem Umfang der Cash-Flow-Rechnung nach dem polnischen Rechnungslegungsgesetz.

Vgl. *Ustawa o rachunkowości* (Rechnungslegungsgesetz) vom 29. September 1994, Polnisches Gesetzblatt 1994, Nr. 121, Pos. 591 mit Änderungen.

¹⁶⁸ S. Reis (2007), *Konsumorientierte Unternehmensbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht*, Duncker & Humblot, Berlin, S. 91.

Tabelle 7. Ermittlung der Bemessungsgrundlage in der R-Cash-Flow-Steuer

Bezeichnung	(+) Zuflüsse	Bezeichnung	(-) Abflüsse
R _{zu1}	Verkauf von fertigen Erzeugnissen, Waren und Betriebsstoffen	R _{ab1}	Kauf von Betriebsstoffen, unfertigen Erzeugnissen und Waren
R _{zu2}	Verkauf von Dienstleistungen	R _{ab2}	Fremdleistungsaufwand
R _{zu3}	Verkauf von Sachanlagen und immateriellen Vermögensgegenständen	R _{ab3}	Kauf von Sachanlagen und immateriellen Vermögensgegenständen
		R _{ab4}	Löhne und Gehälter
		R _{ab5}	Steuern und Sozialversicherungsbeiträge
ΣR_{zu}	Gesamte Zuflüsse aus Realtransaktionen	ΣR_{ab}	Gesamte Abflüsse aus Realtransaktionen
Bemessungsgrundlage: $BG_R = \Sigma R_{zu} - \Sigma R_{ab}$			

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: J. E. Meade (1978), op. cit., S. 231.

Die CFT-R ist durch zwei charakteristische Elemente gekennzeichnet¹⁶⁹. Erstens wird keine Abschreibung auf Vermögensgegenstände vorgenommen, sondern alle Investitionsaufwendungen werden von der Bemessungsgrundlage in dem Steuerjahr abgezogen, in dem sie getätigt wurden. Auf diese Weise wird der Staat zu einem „stillen Teilhaber“ an den Investitionsprojekten. Er verzichtet temporär auf das Steueraufkommen, das der Höhe der Steuerersparnis auf der Ebene des Steuerpflichtigen entspricht, und – ähnlich zu dem Unternehmen – trägt er das Risiko¹⁷⁰. Zweitens beeinflusst in dieser Steuervariante weder Kapitalbeschaffung noch Kapitalbedienung die Höhe der Steuerbasis. Somit wird die in gegenwärtigen Steuersystemen weit verbreitete Möglichkeit abgeschafft, sie um die Fremdkapitalzinsen herabzusetzen.

Ein Verlust entsteht in der Cash-Flow-Steuer, wenn die zahlungswirksamen Aufwendungen die zahlungswirksamen Erträge übersteigen. Die Unternehmen sollen die Möglichkeit haben, den Verlust verzinst vorzutragen und mit künftigen Gewinnen zu verrechnen. Eventuell könnte alternativ eine Rückerstattung

¹⁶⁹ J. E. Meade (1978), op. cit., S. 231.

¹⁷⁰ P. Shome, C. Schutte (1993), *Cash-Flow Tax*, International Monetary Fund Working Paper, Nr. 93/2, S. 4.

des Verlusts aus der Staatskasse erfolgen, obwohl man diese Lösung als in der Praxis für eher unwahrscheinlich halten muss¹⁷¹.

Eine zweite Variante der Cash-Flow-Steuer – die CFT-RF – wurde im J. E. Meade Report vorgeschlagen. Den Ausgangspunkt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bildet der Nettzahlungsmittelbestand aus realen Geschäften. Er wird um einige Posten erweitert und gekürzt, die die Finanzinvestitionen und Fremdkapitalfinanzierung betreffen, wobei in dem letzten Fall sowohl die Beschaffung des Kapitals als auch seine Rückzahlung einschließlich der darauf entfallenden Zinszahlungen für die Steuerzwecke relevant ist¹⁷². Den Aufbau der Bemessungsgrundlage im Konzept der RF-Cash-Flow-Steuer stellt Tabelle 8 dar.

Tabelle 8. Ermittlung der Bemessungsgrundlage in der RF-Cash-Flow-Steuer

Bezeichnung	(+) Zuflüsse	Bezeichnung	(-) Abflüsse
F_{zu1}	Kredit- und Darlehensaufnahme	F_{ab1}	Kredit- und Darlehenstilgung
F_{zu2}	Darlehenstilgung anderer Unternehmen	F_{ab2}	Darlehensgewährung an andere Unternehmen
F_{zu3}	Empfangene Zinszahlungen	F_{ab3}	Geleistete Zinszahlungen
F_{zu4}	Abnahme der Beteiligung an ausländischen Unternehmen	F_{ab4}	Zunahme der Beteiligung an ausländischen Unternehmen
F_{zu5}	Abnahme des Kassenbestands und Bankguthabens	F_{ab5}	Zunahme des Kassenbestands und Bankguthabens
ΣF_{zu}	Gesamte Zuflüsse aus Finanztransaktionen	ΣF_{ab}	Gesamte Abflüsse aus Finanztransaktionen
ΣR_{zu}	Gesamte Zuflüsse aus Realtransaktionen	ΣR_{ab}	Gesamte Abflüsse aus Realtransaktionen
Bemessungsgrundlage: $BG_{RF} = BG_R + \Sigma F_{zu} - \Sigma F_{ab} = \Sigma R_{zu} - \Sigma R_{ab} + \Sigma F_{zu} - \Sigma F_{ab}$			

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: J. E. Meade (1978), op. cit., S. 231.

¹⁷¹ S. Reis (2007), op. cit., S. 92.

¹⁷² P. Swoboda (1991), *Cash-Flow-Steuern und Finanzierungsneutralität*, in: M. Rose, Hrsg. (1991a), op. cit., S. 477; J. E. Meade (1978), op. cit., S. 233.

Es wird deutlich, dass die Aufnahme von Krediten und Darlehen die Steuerbasis der betrieblichen Cash-Flow-Steuer erhöht, wogegen die Tilgungsraten und die Zinszahlungen sie mindern. Die Finanzinvestitionen umfassen erstens die Gewährung von Darlehen an andere Unternehmen und zweitens die Zunahme der Beteiligung an ausländischen Unternehmen. Die Nichtberücksichtigung der Beteiligung an inländischen Firmen sollte die eventuellen Steuervermeidungsstrategien verhindern, die die im Inland lokalisierten und demselben Steuersystem unterliegenden Kapitalgesellschaften durch einen gegenseitigen Erwerb und Verkauf von Beteiligungen relativ einfach entwickeln könnten¹⁷³. Zu den Wirtschaftsvorgängen vom „F“-Typ gehört auch die Veränderung des Kassenbestands und Bankguthabens¹⁷⁴.

In dem J. E. Meades Report wurde darauf aufmerksam gemacht, dass die CFT-RF Variante einen wesentlichen Vorteil im Vergleich zu der R-Cash-Flow-Steuer besitzt, der darauf beruht, dass ebenfalls Finanzintermediäre belastet werden. Da sie den Großteil ihrer Erträge aus Finanzgeschäften erwirtschaften, würden sie dagegen in der Grundvariante von der Besteuerung freigestellt¹⁷⁵.

Darüber hinaus liefert die RF-Cash-Flow-Steuer die Möglichkeit, die Fremdfinanzierungskosten von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Dies soll positiv beurteilt werden, weil diese Maßnahme in den gegenwärtigen Steuersystemen verbreitet ist und ihre Abschaffung nicht nur auf Widerstand stoßen könnte, sondern bei verschuldeten Unternehmen das Insolvenzrisiko noch erhöhen würde¹⁷⁶.

Die Bemessungsgrundlage in der S-Cash-Flow-Steuer bildet der Nettozufluss liquider Mittel aus der Unternehmung, der den Eigentümern zusteht. Aus Sicht des Unternehmens stellt er einen negativen Wert dar. Solche Wirtschaftsvorgänge wie Rückkauf eigener Aktien, Dividendenzahlung oder Erwerb von Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften erhöhen die Steuerbasis, während die Ausgabe neuer Aktien, Verkauf von Beteiligungen und erhaltene Dividenden einen Finanzmittelzufluss in die Firma bedeuten und sie dementsprechend kürzen¹⁷⁷. Das Vorgehen bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage in der Cash-Flow-Steuer vom „S“-Typ wird in Tabelle 9 dargestellt.

¹⁷³ M. Kaiser (1992), op. cit., S. 57.

¹⁷⁴ S. Reis (2007), op. cit., S. 89.

¹⁷⁵ J. E. Meade (1978), op. cit., S. 233; M. Kaiser (1992), op. cit., S. 59.

¹⁷⁶ P. Shome, C. Schutte (1993), op. cit., S. 7.

¹⁷⁷ J. E. Meade (1978), op. cit., S. 234.

Tabelle 9. Ermittlung der Bemessungsgrundlage in der S-Cash-Flow-Steuer

Bezeichnung	(+) Zuflüsse	Bezeichnung	(-) Abflüsse
S_{zu1}	Ausgabe neuer Aktien und andere Kapitalerhöhung	S_{ab1}	Rückkauf eigener Aktien und andere Kapitalherabsetzung
S_{zu2}	Einzahlung aus Verminderung der Beteiligung an inländischen Unternehmen	S_{ab2}	Auszahlung zum Zwecke der Beteiligung an inländischen Unternehmen
S_{zu3}	Empfangene Gewinnausschüttungen von inländischen Unternehmen	S_{ab3}	Geleistete Gewinnausschüttungen
$\sum S_{zu}$	Gesamte Zuflüsse aus Beteiligungstransaktionen	$\sum S_{ab}$	Gesamte Abflüsse aus Beteiligungstransaktionen
Bemessungsgrundlage: $BG_S = \sum S_{ab} - \sum S_{zu}$			

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: J. E. Meade (1978), op. cit., S. 231.

Ursprünglich galten die Cash-Flow-Steuern als Vorschläge zur Besteuerung von juristischen Personen. Erst später haben manche Autoren dieses Konzept ebenfalls auf die Firmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit erweitert. S. Bach spricht sich für die Cash-Flow-Steuer in Form einer allgemeinen Betriebssteuer aus, die nicht nur auf die Kapital- und Personengesellschaften, sondern auch auf die Zahlungsüberschüsse aus Land- und Forstwirtschaft, freien Berufen sowie Vermietung und Verpachtung auferlegt wird¹⁷⁸.

Im ersten Kapitel wurde festgestellt, dass die Verfasser der Konzepte der konsumorientierten direkten Besteuerung vorschlugen, die persönliche Einkommensteuer mit einer betrieblichen Cash-Flow-Steuer zu ergänzen, die die Investitionsausgaben freistellt und die daraus erzielten Vorteile erst dann belastet, wenn daraus der laufende Konsum finanziert wird¹⁷⁹. In der Fachliteratur sind auch andere Ansätze anzutreffen, die eine Modifizierung der besprochenen Konzepte darstellen. Sie sind jedoch zu weitgehend, als dass sie noch zu den konsumorientierten Gewinnsteuern gezählt werden könnten¹⁸⁰.

¹⁷⁸ S. Bach (1993), op. cit, S. 95.

¹⁷⁹ OECD (2007), *Fundamental Reform of Corporate Income Tax*, OECD Tax Policy Studies, Nr. 16, S. 95.

¹⁸⁰ Zu den bekanntesten gehört das sog. Mischsystem von H. W. Sinn, das zwei Steuersätze vorsieht: der niedrigere wird auf die einbehaltenen Gewinne, der höhere dagegen auf die Ausschüttungen angewendet. Gemeinsam für dieses Konzept und die reinen konsumorientierten Gewinnsteuern ist es, dass die Bemessungsgrundlage um die Investitionsausgaben sofort

1.2 Praktische Umsetzungen der Cash-Flow-Steuer

Nach dem neusten Bericht der OECD sind Cash-Flow-Steuern in vier Ländern eingeführt worden: Italien, Estland, Norwegen und Großbritannien¹⁸¹.

In Italien wird seit 1998 eine Gemeindesteuer (IRAP) in Form der R-CFT erhoben. Im Einklang mit der von J. E. Meade vorgeschlagenen Definition belastet diese Abgabe den Finanzmittelüberschuss aus Realtransaktionen. In die Bemessungsgrundlage fließen Umsatzerlöse ein, wobei sie um die operativen Betriebsausgaben entsprechend vermindert werden. Es wird die wichtigste Eigenschaft des Cash-Flow-Ansatzes beibehalten, indem man die Investitionsaufwendungen in Sachvermögen steuerlich freistellt und die Absetzung für Abnutzung nicht mehr verlangt wird. Die Finanzvorteile (in Form von Zinsen, Dividenden o.ä.) erhöhen nicht die Bemessungsgrundlage; die Schuldzinsen und Kapitalverluste kürzen sie hingegen nicht, weil sie keine Betriebsausgaben darstellen. Wenn ein Unternehmen den Standort während des Steuerjahres wechselt, wird seine Wertschöpfung auf die bestimmten Regionen aufgeteilt, je nach der Höhe der getragenen Lohnkosten¹⁸². Der Steuersatz beträgt 4,25%, wobei er von den lokalen Behörden um maximal einen Prozentpunkt erhöht werden kann.

In Estland wird die Körperschaftsteuer seit 2000 lediglich den Ausschüttungen (bspw. in Form von Dividenden) auferlegt. Da die thesaurierten Gewinne keiner Besteuerung unterliegen, nähert sich dieses System der S-CFT-Variante an¹⁸³. Dabei ist der Steuersatz relativ niedrig (er betrug 22% im Jahre 2007 und

herabgesetzt werden kann. R. Boadway, R. Bruce und J. Mintz haben eine Alternativkonzeption für die CFT-RF vorgeschlagen, die die steuerliche Vorzugsbehandlung der Finanzinvestitionen in inländische Unternehmen abschafft. H. Zee hat vor kurzem eine andere Modifizierung des Cash-Flow-Ansatzes vorgenommen, nach der die Investitionsausgaben von der Steuerbasis nicht mehr abgezogen werden. Stattdessen ist die Abschreibung auf das Anlagevermögen zugelassen, dessen Nettowert um die Höhe der Eigenkapitalopportunitätskosten korrigiert wird. Einen der Vorteile dieser Methode sieht er darin, dass sie die Aufkommensausfälle – und damit auch das Risiko für die Steuerbehörden – einschränken würde.

Vgl. H.-W. Sinn (1985), *Kapitaleinkommensbesteuerung: eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen*, Paul Siebeck, Tübingen, zitiert nach: M. Kaiser (1992), op. cit. S. 68-101; H. H. Zee (2006), *A Superior Hybrid Cash-Flow Tax on Corporations*, International Monetary Fund Working Paper Nr. 06/117, S. 16 ff.

¹⁸¹ OECD (2007), op. cit., S. 116-118.

¹⁸² Diese Vorgehensweise ähnelt der sog. *formula apportionment*, mit der die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCCTB) bestimmten EU-Mitgliedsstaaten zugeschrieben werden soll. Dieses Projekt steht gegenwärtig zur Diskussion bei Akademikern und Vertretern der Wirtschaftspraxis. Die Anlehnung der Formel an die Lohnkosten ist eine der erwogenen Ansätze.

Vgl. dazu u. a. A. Flotyńska (2008a), *Dyskusyjne zagadnienia budowy wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania przedsiębiorstw podatkiem dochodowym*, in: „Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych”, Hrsg. J. Gluchowski, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, S. 485-493.

¹⁸³ Funke M. (2002), *Determining the Taxation and Investment Impacts of Estonia's 2000 Income Tax Reform*, „Finnish Economic Papers”, Bd. 15, Nr. 2, S. 103-104.

20% im Jahre 2009)¹⁸⁴. Der Cash-Flow-Ansatz findet ebenfalls im Rahmen der Einkommensbesteuerung Anwendung, indem die Ausgaben für Sach- und Umlaufvermögen, ähnlich wie in der R-CFT, abzugsfähig sind¹⁸⁵.

Die letzten zwei Beispiele der Steuer auf den Nettzahlungüberschuss betreffen die Erdölgewinnung in Norwegen und Großbritannien¹⁸⁶. Die britische Steuer ist als die CFT-R-Variante ausgestaltet – sie belastet den Überschuss der Umsatzerlöse über die zahlungswirksamen Aufwendungen für den Gewinnungsprozess und die Ölfelder. Die Finanzierungskosten können von der Steuerbasis nicht abgezogen werden und der Steuersatz beträgt 50%. Im norwegischen System ist wiederum eine günstige Abschreibungsmethode für bestimmte Sachanlagen sowie ein Abzug mancher Investitionsaufwendungen und Ausgaben für Forschung und Entwicklung zugelassen worden. Zu den Betriebsausgaben zählen auch die Fremdkapitalzinsen, sofern sie 50% des Wertes der abschreibungsfähigen Sachanlagen nicht übersteigen. Außerdem ist es bemerkenswert, dass die Verluste verzinst vorgetragen werden können¹⁸⁷.

Man kann feststellen, dass die angeführten Beispiele der praktischen Umsetzung des Konzepts der Cash-Flow-Steuern Gemeinsamkeiten mit der R-CFT und S-CFT aufweisen – Varianten, die auch in der neusten Literatur viel diskutiert werden. Diese Zusammenhänge sind jedoch zu schwach und zu fragmentarisch, als dass man von der Implementierung des Konzepts der konsumorientierten Unternehmensteuer sprechen kann.

Die praktischen Erfahrungen mit den Cash-Flow-Steuern sind im Vergleich zu der zinsbereinigten Gewinnsteuer sehr begrenzt. Im Grunde genommen betreffen sie lediglich einzelne und dabei auch nicht sehr bedeutende Abgaben – bis auf Estland handelt sich dabei um keine Körperschaftsteuern¹⁸⁸.

1.3 Zinsbereinigter Gewinn als Bemessungsgrundlage in theoretischen Konzepten

Wie schon angedeutet, werden in den traditionellen Gewinnsteuern die Schuldzinsen von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Der dadurch entstandene Steuervorteil reduziert die Fremdkapitalkosten. Bei der Eigenkapitalfinanzie-

¹⁸⁴ Eurostat (2007), *Taxation trends in the European Union. Main results*, S. 24 sowie OECD (2007), op. cit., S. 117.

¹⁸⁵ Vgl.: M. P. Devereux, P. B. Sorensen (2006), *The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reforms*, European Commission, Brussels, S. 45.

¹⁸⁶ OECD (2007), op. cit., S. 116.

¹⁸⁷ Für einen verzinsten Verlustvortrag sprechen sich oft die Anhänger der konsumorientierten Einkommensteuer aus.

Vgl. dazu u. a. M. Rose (2006), op. cit., S. 22.

¹⁸⁸ Die estländische Körperschaftsteuer wird in der Europäischen Kommission als eine an der Quelle erhobene Dividendensteuer beurteilt und kritisiert.

Vgl.: M. P. Devereux, P. B. Sorensen (2006), op. cit., S. 47.

zung ist es nicht möglich, die durch ihre Benutzung verursachten Aufwendungen bei der Steuerberechnung zu berücksichtigen, was zur mangelnden Neutralität hinsichtlich der Finanzierungsentscheidungen führt. Das in ein Unternehmen investierte Eigenkapital wird steuerlich diskriminiert, weil man es als eine kostenlose Finanzierungsquelle behandelt.

Das Eigenkapital, egal ob es dem Unternehmen von innen oder von außen zugeführt wird, stammt ursprünglich aus den Ersparnissen privater Haushalte. In der Literatur wird die Meinung geäußert, dass sie für die Bereitstellung des Kapitals mit einer marktüblichen Verzinsung belohnt werden sollten, die durch eine risikolose Alternativinvestition am Kapitalmarkt erwirtschaftet werden könnte. Dieser Zinssatz ist als eine minimale Kompensation dafür zu sehen, dass die Haushalte auf ihren laufenden Konsum zugunsten künftiger Vorteile verzichten¹⁸⁹. Der dieser Verzinsung entsprechende Bestandteil des Einkommens soll von der Besteuerung freigestellt werden, um die intertemporale Entscheidungsneutralität zu gewährleisten. Erst das Einkommen, das über diesen Wert hinausgeht, erhöht die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und dürfte somit zur Besteuerung herangezogen werden¹⁹⁰.

In Anlehnung an dieses Argument ist das Konzept der Unternehmensbesteuerung entstanden, nach dem die Bemessungsgrundlage als der um die Eigenkapitalkosten verminderte Gewinn zu definieren ist. Damit wird die steuerlich günstigere Behandlung der Fremdkapitalfinanzierung auch auf die normale Eigenkapitalrendite erweitert¹⁹¹. Dieser Ansatz hat sich in der internationalen Steuersdiskussion durch die nahezu zur gleichen Zeit entstandenen Arbeiten von E. Wenger in Deutschland¹⁹², R. Boadway und N. Bruce¹⁹³ sowie, darauf aufbauend, M. Gammie in Großbritannien¹⁹⁴ etabliert. In der deutschsprachigen Literatur verwendet man die Bezeichnung *zinsbereinigte Gewinnsteuer*, wobei im englischsprachigen Schrifttum von der *allowance for corporate equity* (ACE) gesprochen wird¹⁹⁵.

¹⁸⁹ Unter der Annahme, dass keine Inflation und kein Risiko vorliegt.

¹⁹⁰ L. H. C. Siemers, D. Zöllner (2006), *Das Übergangsmodell der Einfachsteuer: Eine Effiziente Unternehmensbesteuerung?*, MPRA Paper, Nr. 757, S. 4.

¹⁹¹ Eine Alternative zur steuerlichen Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung stellt die Anfang der 90er Jahre in den Vereinigten Staaten entstandene Konzeption der umfassenden Gewinnsteuer (engl. *comprehensive business income tax*, CBIT) dar, nach der keine Kapitalkosten von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können.

Vgl.: A. Flotyńska (2008b), *Podatek od zysków przedsiębiorstw o rozszerzonej podstawie*, in: „Gospodarka, finanse i społeczeństwo”, Hrsg. W. Przybylska-Kapuścińska, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań, S. 172-178.

¹⁹² E. Wenger (1983), op. cit., S. 207 ff. Dieser Vorschlag wird in den Arbeiten des von Professor M. Rose geleiteten Heidelberger Steuerkreises weiterentwickelt.

¹⁹³ R. Boadway, N. Bruce (1984), *A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax*, „Journal of Public Economics”, Nr. 24.

¹⁹⁴ M. Gammie (1991), op. cit.

¹⁹⁵ Im Weiteren werden die beiden Begriffe austauschbar verwendet.

In der Steuerliteratur wird angenommen, dass Kapitaleinkommen aus mehreren Bestandteilen besteht. Der erste entspricht der Höhe der risikolosen Verzinsung und wird als normale Rendite bezeichnet (engl. *normal return to capital*). Der Überschuss über diesen Wert (engl. *above-normal return to capital*; *super-normal profits*) umfasst eine Risikoprämie einschließlich einer ökonomischen Rente (engl. *economic rents*)¹⁹⁶.

Eine wesentliche Eigenschaft der zinsbereinigten Gewinnsteuer besteht darin, dass ihre Bemessungsgrundlage um die Eigenkapitalverzinsung in der Höhe gekürzt wird, die der normalen Marktrendite entspricht. Anders ausgedrückt, lehnt sich dieser Abzug an den Wert des Nettovermögens eines Unternehmens an. Der Zinssatz, den man für seine Berechnung benutzt, wird oft als „fiktiv“ bezeichnet, weil er sich näherungsweise nach am Markt beobachteten Größen richtet und für die Steuerzwecke arbiträr bestimmt werden muss¹⁹⁷. Dies hat zur Folge, dass der Besteuerung lediglich der Residualgewinn unterworfen ist, der die Differenz zwischen dem „traditionell“ ermittelten Ertrag und der Marktverzinsung des eingesetzten Eigenkapitals darstellt. E. Maćkowiak deutet darauf hin, dass der Residualgewinn zum ersten Mal von A. Marshall auf folgende Weise definiert wurde: „Das, was aus dem Unternehmensgewinn übrig bleibt nach dem Abzug der mit einem zu einem bestimmten Zeitpunkt geltenden Zinssatz berechneten Kapitalzinsen“. Dabei sprach sich A. Marshall dafür aus, nicht nur die Fremdkapital-, sondern auch die Eigenkapitalzinsen zu berücksichtigen. Auf dieser Grundlage ist das Konzept der *economic value added* (EVA) entwickelt worden¹⁹⁸.

Bei der Berechnung der Schutzverzinsung kann der Buchwert des Eigenkapitals (des Nettovermögens nach Abzug von Schulden) ausschlaggebend sein¹⁹⁹. Dabei werden sowohl das Grundkapital als auch die akkumulierten Gewinne der Vorperioden und die Einlagen von Eigentümern berücksichtigt. E. Wenger schlug ebenfalls den Buchwert des Eigenkapitals zu Jahresbeginn als eine Ausgangsgröße bei der Berechnung des Schutzzinsabzugs vor²⁰⁰.

¹⁹⁶ G. R. Zodrow (2007), *Should capital income be subject to consumption-based taxation?*, Oxford University Working Paper, S. 9. Dazu auch OECD (2007), op. cit., S. 50.

¹⁹⁷ Im Schrifttum wird oft der Begriff fiktive Eigenkapitalverzinsung (engl. *notional interest*, *fictional interest on net assets*) und Eigenkapitalschutzverzinsung (engl. *protective interest rate*) verwendet. Der zweite verdeutlicht die positive Auswirkung, die dieser Abzug auf die Stärkung der Eigenkapitalbasis bei den Unternehmen hat. In diesem Kontext sprechen die Mitglieder des Heidelberger Steuerkreises und Verfasser des Konzepts der *Einfachsteuer* auch von dem *Kapitalexistenzminimum*.

¹⁹⁸ Vgl. E. Maćkowiak (2009), *Ekonomiczna wartość dodana*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, S. 39.

¹⁹⁹ H. Fehr, W. Wiegard (2001), *The Incidence of an Extended ACE Corporation Tax*, CESifo Working Paper, Nr. 484, Munich, S. 4; H.-M. Grambeck (2003), op. cit., S. 43-45.

²⁰⁰ Er wird um die Änderung des Eigenkapitalbestands während des Wirtschaftsjahres und um andere Posten korrigiert, um eine Doppelzählung bei verschiedenen Steuerpflichtigen zu vermeiden.

Vgl.: E. Wenger (1991), op. cit., S. 52-53; P. Schinz (2009), op. cit., S. 137-139.

Grundsätzlich soll für die Steuerzwecke die Höhe des Zinssatzes für die Steuerpflichtigen individuell auf dem Kapitalmarkt bestimmt werden. Da diese Vorgehensweise jedoch an technischen Schwierigkeiten scheitern könnte, wurde stattdessen der risikolose Zinssatz als ein Näherungswert vorgeschlagen²⁰¹. Dabei kann man an Staatsanleiherenditen ansetzen. In dem Konzept der *Einfachsteuer* wurde der um 3 Prozentpunkte erhöhte Leitzinssatz der Europäischen Zentralbank; im Projekt der dualen Einkommensteuer für Deutschland dagegen ein zwei- oder dreijähriger Durchschnitt aus dem Index für europäische Unternehmensanleihen vorgeschlagen²⁰². Übersteigt die fiktive Eigenkapitalschutzverzinsung die reale Rendite, erzielt das Unternehmen einen zusätzlichen Steuervorteil aus dem teilweisen Abzug des Residualgewinns von der Bemessungsgrundlage. Im umgekehrten Falle wird auch ein Teil der marktüblichen Verzinsung besteuert, der nach dem theoretischen Postulat von der Steuer freigestellt werden soll²⁰³.

Viele Autoren stimmen zu, dass diese vereinfachte Methode der Bestimmung des Schutzzinssatzes im Konzept der *allowance for corporate equity* zwar vom Ideal abweicht, doch ist sie praktikabel und relativ einfach umzusetzen. Aus Effizienzgründen ist es durchaus günstiger, den „Preis“ für das eingesetzte Eigenkapital von der Steuerbasis abzuziehen – selbst wenn dieser nur grob geschätzt werden kann²⁰⁴.

Die zinsbereinigte Gewinnsteuer in ihrer ursprünglichen, klassischen Form wird auf der Gesellschafterebene berechnet und erhoben. Es sind jedoch auch Modifizierungen dieses Ansatzes vorstellbar, infolge deren die Steuer von den Eigentümern abgeführt wird. Darüber hinaus kann man die Definition des zugrundeliegenden Eigenkapitals ändern sowie mehrere Steuersätze anwenden.

Im OECD-Report wurden einige Steuervarianten aufgezählt, die in der reinen zinsbereinigten Gewinnsteuer ihre Wurzel haben. Die erste – *allowance for shareholder equity (ASE)* – sieht die Freistellung der Marktrendite erst im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer vor. Dieser Bestandteil des unterneh-

²⁰¹ S. R. Bond, M. P. Devereux (1995), *On the design of a neutral business tax under uncertainty*, „Journal of Public Economics“, Nr. 58, S. 58. Dazu auch M. Rose (1998), op. cit., S. 262; M. Rose (2008), op. cit., S. 12; OECD (2007), op. cit., S. 127.

²⁰² H.-G. Petersen, M. Rose, C. Schmidt, R. Kambeck (2006), op. cit., S. 12; Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (2008), *Dual Income Tax. A Proposal for Reforming Corporate and Personal Income Tax in Germany*, Physica-Verlag, Heidelberg, S. 14.

²⁰³ S. Cnossen (1996), op. cit., S. 84; H.-M. Grambeck (2003), op. cit., S. 44.

²⁰⁴ M. Keen und J. King haben folgende Meinung geäußert: „[T]he scheme does not become unattractive simple because the rate was almost certain to be set incorrectly: the extent of the distortion induced could depend on how incorrect it was. Even the wrong rate may perform better, in particular, than the standard practice of allowing no deduction for PI [„protective interest“], which implicitly sets the rate to zero“.

Vgl. M. Keen, J. King (2002), *The Croatian Profit Tax: An ACE in Practice*, „Fiscal Studies“, Bd. 23, Nr. 3, S. 407. Dazu auch: C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 58 und P. Schinz (2009), op. cit., S. 246.

merischen Gewinns wird mit der Körperschaftsteuer an der Quelle belastet. In einem anderen Vorschlag – dem sog. *shareholder allowance for corporate equity* (*shareholder ACE*) – erfolgt zwar die Berechnung der Höhe des Schutzzinsabzugs auf der Gesellschaftsebene, in einem weiteren Schritt wird er aber den Investoren je nach der Zahl der Anteile zugewiesen und von ihren persönlichen Bemessungsgrundlagen abgezogen²⁰⁵.

Es ist auch bemerkenswert, dass das Problem einer eventuellen Erweiterung der Zinsbereinigung auf andere Rechtsformen als juristische Personen in den vorgeschlagenen Konzepten unterschiedlich behandelt wird. M. Gammie beschränkte den Entwurf für Großbritannien auf die Kapitalgesellschaften. Eine Einbeziehung von anderen Unternehmensformen – so begründete er – erfordere eine weitergehende Reform der persönlichen Einkommensteuer und solle aus diesem Grund auf einen späteren Zeitpunkt verschoben werden²⁰⁶. Später machten aber viele Autoren auf die Notwendigkeit aufmerksam, die zinsbereinigte Unternehmensteuern als allgemeine Betriebssteuer zu gestalten²⁰⁷. Dies wird auch als APE (engl. *allowance for proprietor's equity*) bezeichnet²⁰⁸.

Es sollte eigentlich selbstverständlich sein, dass die Möglichkeit, den Eigenkapitalschutzzins von der Steuerbasis abzuziehen, nicht von der Rechtsform abhängt. Die Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit stehen letztendlich den natürlichen Personen zu, deshalb ist es wichtig, dass die Rechtsformneutralität beibehalten und somit die Steuerlast bei verschiedenen Firmen auf gleiche Weise ermittelt wird. Nur dadurch kann man gewährleisten, dass bestimmte Gruppen der Steuerpflichtigen nicht diskriminiert werden.

An dieser Stelle soll nicht vergessen werden, dass für die Berechnung des Eigenkapitalschutzzinsabzugs die Buchführung notwendig ist. Zu einer vollständigen Aufzeichnung aller Wirtschaftsvorgänge sind meistens jedoch nur die größten Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit verpflichtet. Soll dieses Reformkonzept auch die kleineren, persönlich geführten Betriebe umfassen, so müssten sie sich auf eine detailliertere Buchführung umstellen²⁰⁹.

Trotz dieser Schwierigkeiten scheint das Konzept der zinsbereinigten Gewinnsteuer deutlich praktikabler zu sein als die verschiedenen Varianten der Cash-Flow-Steuer. Im Gegensatz zu ihnen würde die Einführung der *allowance for corporate equity* keine revolutionären Änderungen im bestehenden Steuersystem erfordern. Die Bemessungsgrundlage ist nach der traditionellen Methode

²⁰⁵ Vgl. OECD (2007), op. cit., S. 135 ff.

Auf das Problem des Abweichens der in der Praxis umgesetzten Varianten der zinsbereinigten Gewinnsteuer von ihrer Reinform wird im Weiteren näher eingegangen.

²⁰⁶ M. Gammie (1991), op. cit., S. 84.

²⁰⁷ Dazu u. a. J. Isaac (1997), *A Comment on the Viability of the Allowance of Corporate Equity*, „Fiscal Studies“, Bd. 18, Nr. 3, S. 310 und M. Rose (1998), op. cit., S. 263.

²⁰⁸ OECD (2007), op. cit., S. 133.

²⁰⁹ Beispielsweise wurden Kleinunternehmen und persönlich geführte Betriebe von dem Reformentwurf der dualen Einkommensteuer für Deutschland ausgeklammert. Vgl.: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (2008), op. cit., S. 84.

ausgestaltet und lässt ebenfalls Differenzen bei der Definition der steuerlich relevanten Erträge und Betriebsausgaben zu.

1.4 Praktische Umsetzungen der zinsbereinigten Gewinnsteuer

Das im letzten Kapitel vorgestellte Konzept der zinsbereinigten Gewinnsteuer (ACE) wurde in vier europäischen und einem außereuropäischen Land eingeführt: in Belgien, Brasilien, Italien, Kroatien und Österreich. In diesem Teil der Arbeit werden die praktischen Umsetzungen zusammengestellt und näher analysiert²¹⁰. Wie schon angedeutet, kann ein ACE-System entweder in der Reinform vorkommen oder unterschiedlichen Modifizierungen unterliegen. Im Weiteren wird die Unterteilung von A. Klemm übernommen, der die klassische Variante und partielle Varianten von ACE unterscheidet²¹¹.

Nach dem klassischen Konzept wird die Gewinnsteuer auf der Gesellschaftsebene erhoben. Der Abzug von der Bemessungsgrundlage entsteht als Produkt des Eigenkapitalwertes und des Schutzzinssatzes.

Die partiellen Varianten der ACE zielen darauf ab, die Steuerbelastung der Normalrendite einzuschränken – im Gegensatz zum klassischen Ansatz wird sie jedoch nicht vollständig reduziert. Anhand der durchgeführten Analyse der bisherigen Erfahrungen mit der zinsbereinigten Gewinnsteuer können zwei Methoden dieses Vorgehens identifiziert werden.

Die erste beruht auf einer Einschränkung der Definition des Eigenkapitals, das als Basis für die Berechnung des Schutzzinsabzugs dient. Sie umfasst nicht den ganzen Kapitalbestand, sondern ausschließlich seinen Zuwachs in einem bestimmten Zeitabschnitt.

Die zweite Methode basiert auf einer Tarifspaltung, bei der ein Teil der erzielten Rendite mit einem niedrigeren Steuersatz belastet wird. Diese Lösung lehnt sich an die in skandinavischen Ländern verbreitete duale Einkommensteuer (engl. *dual income tax*) an. Sie sieht zwei Steuersätze vor, je nachdem, mit

²¹⁰ Außer den obengenannten Ländern wurde eine zinsbereinigte Gewinnsteuer auch im Distrikt Brcko von Bosnien und Herzegovina in Zusammenarbeit mit dem Heidelberger Steuerkreis eingeführt. In Liechtenstein können wiederum natürliche Personen ihre Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb um 3% des eingesetzten Eigenkapitals verringern. Nach einem gemeinsam mit den Wirtschaftswissenschaftlern des Heidelberger Steuerkreises entwickelten Reformentwurf sollen auch Unternehmen mit Rechtspersönlichkeit der Zinsbereinigung unterliegen.

Dazu kurz: D. Nguyen-Than, M. Rose (2006), *Methods of Efficiently Calculating Business Profit for Tax Purposes – Experience of Participation in the Tax Reform Process in the Brcko District of Bosnia and Herzegovina 2003*, „Ekonomski Pregled“, Nr. 57 (7-8), S. 559; Regierung des Fürstentums Liechtenstein (2009), *Zukunft Standort Liechtenstein. Konzept zur Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern*, Vaduz, S. 30 und H.-G. Petersen, M. Rose, C. Schmidt (2006), op. cit., S. 15.

²¹¹ A. Klemm (2006), *Allowances for Corporate Equity in Practice*, International Monetary Fund Working Paper, Nr. 06/259, S. 6.

Diese Klassifizierung sieht von der Besteuerung natürlicher Personen ab.

welchem Produktionsfaktor das Einkommen erzielt wurde – einen niedrigeren für Kapitaleinkommen und einen höheren für Arbeitseinkommen²¹².

Tabelle 10. Klassifizierung der in der Praxis eingeführten Konzepte der zinsbereinigten Gewinnsteuer

Land	Zeitraum	Anmerkungen
KLASSISCHE VARIANTE		
Kroatien	1994-2000	<i>Schutzzinsabzug;</i> <i>Protective interest rate</i>
Belgien	seit 2007	<i>Notional interest deduction</i>
PARTIELLE VARIANTEN		
Brasilien	seit 1996	<i>Remuneration of equity</i> - Ebene des Anteilseigners - Betrifft gezahlte Dividenden
Italien	1997-2003	<i>Dual income tax</i> - Ebene der Gesellschaft - Modifizierte Definition des Eigenkapitals - Tarifspaltung
Österreich	2000-2004	<i>Eigenkapitalzuwachsverzinsung</i> - Ebene der Gesellschaft - Modifizierte Definition des Eigenkapitals - Tarifspaltung

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an A. Klemm (2006), op. cit., S. 8 und andere, in diesem Kapitel zitierte Quellen.

In Tabelle 10 wird die klassische Variante der zinsbereinigten Gewinnsteuer mit den partiellen Varianten zusammengestellt, die in den erwähnten Länder in der Praxis eingeführt wurden.

In einem ersten Schritt werden die einzelnen Systeme der zinsbereinigten Gewinnsteuer kurz charakterisiert. Anschließend folgt eine detailliertere Analyse unter Berücksichtigung von zwei Kriterien: erstens der Definition des Eigenkapitals, das als Basis für die Berechnung des Schutzzinsabzugs dient, und zweites der angenommenen Höhe des Schutzzinssatzes.

²¹² A. Flotyńska (2007), *Koncepcja „dual income tax” w świetle dyskusji nad reformą opodatkowania dochodów w Unii Europejskiej*, in: „Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej”, Hrsg. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa, S. 45-52.

1.4.1 Klassische Variante

Die zinsbereinigte Gewinnsteuer fand Anwendung in Kroatien in den Jahren 1994-2000. Dieses Reformprojekt wurde von einer Gruppe deutscher Wirtschaftswissenschaftler unter der Leitung von Prof. M. Rose entwickelt²¹³. Es zielte darauf ab, ein konsumorientiertes System der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in der Praxis umzusetzen. Die kroatische Reform stellte das einzige Beispiel für ein Steuersystem dar, das sich strikt an die theoretischen Gebote anlehnte²¹⁴. M. Keen und J. King beurteilten es folgendermaßen: „*It is a rare example – perhaps the only one – of a system built systematically on the principle that tax be levied on consumption rather than income*“. Die neuen Regelungen wurden parallel in das Einkommen- und Körperschaftsteuer integriert und es unterlagen ihnen natürliche Personen und Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform.

In Belgien ist das ACE-System hingegen Anfang 2007 in Kraft getreten. Es umfasst sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften, weil die beiden Arten von Wirtschaftssubjekten steuerlich gleich behandelt werden und der Körperschaftsteuer unterworfen sind²¹⁵. Anhand der durchgeführten Analyse der belgischen Reform stellte P. Schinz fest, dass ihre Einführung im Gegensatz zu Kroatien nicht die Konsumorientierung der direkten Besteuerung zum Ziel hatte. Vielmehr handelte sich um eine Verbesserung des Standorts Belgien im internationalen Steuerwettbewerb. Dies wurde dadurch erreicht, dass die Kosten der Eigenfinanzierung analog zu Fremdkapitalzinsen abzugsfähig gemacht wurden²¹⁶. Mit der *allowance for corporate equity* wurden einige andere Regelungen eingeführt, die einem massiven Aufkommensausfall vorbeugen sollten: u. a. sind die Klein- und Mittelunternehmen nicht mehr berechtigt, die Bemessungsgrundlage um 3% der getätigten Investitionsausgaben zu kürzen²¹⁷.

Das ACE-Steuersystem funktioniert in Belgien bereits das vierte Jahr. In Kroatien wurde seine Einführung von Unternehmern begrüßt und grundsätzlich als reibungslos beurteilt, trotz der Rezession, die am Ende des Jahrzehnts einen negativen Einfluss auf die wirtschaftliche Entwicklung hatte. Die zinsbereinigte Gewinnsteuer wurde nach sechs Jahren – im Jahre 2000 – abgeschafft, wobei

²¹³ Durch die Erfahrungen der in Kroatien durchgeführten Reform konnte das Projekt der *Einfachsteuer* für Deutschland modifiziert werden.

²¹⁴ Vgl.: M. Keen, J. King (2002), op. cit., S. 401.

²¹⁵ P. Schinz (2009), op. cit., S. 254.

²¹⁶ Es ist bemerkenswert, dass das Problem der Verbesserung des Standorts Deutschland für ausländische Investitionen auch in neueren Veröffentlichungen der Mitglieder des Heidelberger Steuerkreises besonders hervorgehoben wird. Die zinsbereinigte Gewinnsteuer sollte Investitionsanreize auslösen. Man kann also beobachten, dass der Aspekt der Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit in der Diskussion in Belgien, wie auch in Deutschland an Bedeutung gewinnt.

²¹⁷ OECD (2007), op. cit., S. 131-132.

der Steuersatz von 35% auf 20% herabgesetzt wurde. Die in der Literatur geäußerten Meinungen zu möglichen Gründen des Abschieds von der konsumorientierten Besteuerung in Kroatien stimmen überein – man wollte neue Steueranreize für Auslandinvestitionen schaffen und den Standort verbessern. P. Schinz sowie M. Keen und J. King wiesen darauf hin, dass die Entscheidungsträger bevorzugten, den Steuersatz zu senken, weil dies ein besseres Signal für potenzielle Investoren darstellt als Änderungen der Bemessungsgrundlage²¹⁸.

Sowohl die kroatische, als auch belgische Unternehmensteuer wurde so ausgestaltet, dass der Residualgewinn aus Eigenkapital der Besteuerung unterworfen wird. In Kroatien bildete der Buchwert des Eigenkapitals – verstanden als eine Differenz zwischen dem Vermögen und den Verbindlichkeiten – eine Ausgangsgröße für die Berechnung des Schutzzinsabzugs. Darüber hinaus wurde es in Monatsabständen ermittelt, was man als eine unnötige Komplizierung kritisierte²¹⁹. In Belgien setzt die Kalkulation der abzugsfähigen Schutzverzinsung an dem in der Schlussbilanz ausgewiesenen Eigenkapitalbestand einschließlich einbehaltener Gewinne an und erfolgt anschließend nach Formel (6)²²⁰:

$$\text{SchA} = r * \text{EK}; \quad (6)$$

hierbei sind:

SchA – Eigenkapitalschutzzinsabzug,

r – Schutzzinssatz,

EK – das für Steuerzwecke korrigierte Eigenkapital.

Berücksichtigt wird dabei nicht nur ein Zuwachs an Eigenkapital innerhalb eines bestimmten Zeitabschnittes, sondern der ganze Kapitalbestand. Ferner werden Korrekturen vorgenommen, die u. a. eigene Aktien und zu Sachanlagen gehörende Beteiligungen an anderen Unternehmen umfassen. Sie zielen darauf ab, eine Doppelzählung und eventuelle Steuermisbräuche zu vermeiden²²¹. In erster Linie betreffen sie jedoch große Körperschaften und in einem deutlich geringeren Maße kleine und mittlere Betriebe²²².

Der Zinssatz, der eine fiktive, schutzbedürftige Eigenkapitalrendite darstellt und ein Grundelement im System der zinsbereinigten Gewinnsteuer ist, wird am Kapitalmarkt ermittelt. Bei der Einführung der Reform in Kroatien 1994 musste

²¹⁸ M. Keen, J. King (2002), op. cit., S. 417; P. Schinz (2009), op. cit., S. 242.

²¹⁹ P. Schinz (2009), op. cit., S. 246.

²²⁰ Federal Public Service Finance, *Notional Interest Deduction: an innovative Belgian tax incentive*, Brussels, S. 5; ebenso http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/en/publications/bro_notional_interest.pdf.

²²¹ Um das Eigenkapital für Steuerzwecke zu ermitteln, müssen Steuerpflichtige ein Formular ausfüllen, in dem entsprechende Korrekturen aufgezählt werden. Es ist eine analoge Lösung wie im Reformentwurf des Heidelberger Steuerkreises vorgesehen.

²²² KPMG (2009), *Delivering value – tax reform for the 21st century*. A KPMG submission to the Australia's Future Tax System Review, S. 12.

er jedoch arbiträr festgelegt werden²²³. Anfangs betrug er 5% vermehrt um den Index der Herstellerpreise von Industrieprodukten; bis 2000 stieg er auf 11,2% an. In wirtschaftlich schwächeren Regionen konnte man den Schutzzinssatz erhöhen, was als ein positives und durchaus brauchbares Instrument der Wirtschaftspolitik angesehen wurde²²⁴.

Tabelle 11. Standardschutzzinssatz und erhöhter Schutzzinssatz in Belgien in den Jahren 2007 – 2012

Steuerjahr	Standardverzinsung	Erhöhte Verzinsung für KMU
2007	3,442%	3,942%
2008	3,781%	4,281%
2009	4,307%	4,807%
2010	4,307%	4,807%
2011	4,473%	4,973%
2012	3,800%	4,300%

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an verschiedene Quellen²²⁵.

Der belgische Zinssatz gleicht wiederum der monatlichen Durchschnittsrendite aus zehnjährigen Staatsanleihen zu einem zwei Jahre zurückliegenden Zeitpunkt. Jedes Jahr kann er höchstens um 1 Prozentpunkt erhöht werden, wobei er jedoch den Wert 6,5% nicht überschreiten darf. Sind die Schwankungen stark, ist die Regierung berechtigt, den Schutzzinssatz auf ein anderes Niveau festzulegen. Zur Zeit fällt diese Verzinsung höher aus als die Rendite der Staatsanleihen²²⁶. Der Schutzzinssatz für kleinere und mittlere Unternehmen kann um 0,5 Prozentpunkt angehoben werden, unter der Voraussetzung, dass diese mindestens zwei von drei Bedingungen zu Umsatz, Vermögen und Beschäftigung erfüllen²²⁷. Tabelle 11 stellt die Standard- und die erhöhten Zinssätze in Belgien zusammen.

Außerdem ist es bemerkenswert, dass die in einem Steuerjahr nicht abgezogene Schutzverzinsung des eingesetzten Eigenkapitals auf sieben darauffolgende Steuerabschnitte vorgetragen werden darf. In diesem Fall hat die bisher noch

²²³ P. Schinz (2009), op. cit., S. 246.

²²⁴ A. Klemm (2006), op. cit., S. 8.

²²⁵ Federal Public Service Finance, op.cit.; <http://www.kpmg.be/index.thtml/en/Topics/Nid/index.html> und <http://www.amcham.be/FocusArticleFullArticle/tabid/281/smId/1161/ArticleID/212/refTab/36/t/Belgian-government-sets-new-Notional-Interest-Deduction-rates/Default.aspx>.

²²⁶ KPMG (2009), op. cit., S. 12.

²²⁷ Der Umsatz darf 7,3 Mio. Euro, die Bilanzsumme 3,65 Mio. Euro und die durchschnittliche Beschäftigung 50 Personen nicht übersteigen.

nicht benutzte Verzinsung den Vorrang – die Bemessungsgrundlage wird in einem ersten Schritt um diesen Betrag gekürzt.

1.4.2 Partielle Varianten

Brasilien war das erste Land, in dem eine partielle zinsbereinigte Gewinnsteuer umgesetzt wurde. Dennoch ist nur eine Untersuchung von A. Klemm bekannt, die sich dem brasilianischen System widmet²²⁸.

Chronologisch gesehen war Italien das zweite Land, in dem das *allowance for corporate equity* Konzept eingeführt wurde. Entsprechende Regulierungen existierten in den Jahren 1997-2003, obwohl manche Autoren der Meinung sind, dass infolge verschiedener Modifizierungen das System bereits 2001 deutlich eingeschränkt wurde²²⁹. Vor 1997 war ausschließlich ein Standardabzug von Fremdkapitalkosten von der Bemessungsgrundlage zugelassen; für das Eigenkapital ergab sich eine solche Möglichkeit nicht. Dabei waren die Steuersätze relativ hoch. Aus diesem Grund zielte die Reform 1997 darauf ab, einerseits die ungleiche steuerliche Behandlung verschiedener Finanzierungsquellen abzumildern und andererseits die effektive Steuerbelastung zu senken²³⁰. Im Jahre 2004 wurde das ACE-System in Italien durch Tarifänderungen ersetzt.

In Österreich wurde eine partielle Variante der zinsbereinigten Gewinnsteuer im Jahre 2000 implementiert und sie blieb vier Jahre in Kraft. Sie basierte auf einer Verzinsung vom Eigenkapitalzuwachs. Man beurteilte positiv, dass diese Reform das österreichische Steuersystem dem konsumorientierten Konzept, zumindest teilweise, annäherte²³¹. Dadurch unterschied sich dieser Ansatz von dem belgischen, in dem – wie schon angedeutet – der Aspekt der Konsumorientierung in der Diskussion unberücksichtigt blieb. Die Zinsbereinigung sollte in Österreich in erster Linie die Eigenkapitalbasis stärken und Anreize zur Selbstfinanzierung geben²³².

²²⁸ A. Klemm (2006), op. cit.

An die Ergebnisse der Untersuchung von A. Klemm lehnten sich auch spätere Berichte an: OECD (2007), op. cit., S. 130-131 und KPMG (2008), *Thinking Beyond borders – tax reform for the 21st century*, A joint submission by KPMG and the Institute of Chartered Accountants in Australia to the Australia's Future Tax System Review, S. 100.

²²⁹ R. Bardazzi, V. Parisi, M. G. Paziienza (2004), *Modelling direct and indirect taxes on firms: a policy simulation*, „Australian Journal of Statistics“, Bd. 33, Nr. 1+2, S. 247; ebenso F. Oropallo, V. Parisi (2005), *Will Italy's tax reform reduce the corporate tax burden? A microsimulation analysis*, Società Italiana di Economia Pubblica, Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale, Università di Pavia, Working Paper Nr. 403, S. 4.

²³⁰ Ibid., S. 4.

²³¹ H. Winner, F. Schneider (2001), *Ein Vorschlag zur Reform der österreichischen Unternehmensbesteuerung*, in: „Kredit und Kapital“, Nr. 34, S. 233.

²³² B. Thalmeier (2002), *Analyse eines zinsbereinigten Systems der Kapitaleinkommensbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung von Risiko*, Dissertation, Heidelberg, S. 34.

Ähnlich wie Kroatien und Italien, wurde auch in Österreich die Abschaffung des ACE-Systems u. a. durch eine Senkung nominaler Steuersätze (bis auf 25%) begründet²³³. Die Unternehmer haben diese Änderung nicht begrüßt. Vielmehr steht das Konzept der Konsumorientierung heutzutage in einer weitergehenden Form in der Diskussion. Dabei betont man die große Bedeutung einer solchen Lösung für kleine und mittlere Unternehmen – insbesondere im Kontext der Abhängigkeit von Fremdkapital und der Stärkung der Selbstfinanzierung²³⁴.

Die Eigenart der brasilianischen ACE-Variante besteht darin, dass man den Schutzzinsabzug ausschließlich auf die Ausschüttungen anwenden kann; bei der Gewinnthesaurierung muss er dagegen unberücksichtigt bleiben. Nur bei kleinen Unternehmen und Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist die Möglichkeit der Zinsbereinigung ebenfalls auf einbehaltene Gewinneile erweitert. Diese Lösung ist also ähnlich zu der klassischen ACE-Variante²³⁵.

Im brasilianischen System wird der Teil der Dividende (D) von der Besteuerung ausgeklammert, der der fiktiven Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals entspricht. Dabei gibt es drei Möglichkeiten: (1) die Dividende gleicht dem Schutzzinsabzug, $D_n = rEK_{n-1}$; (2) die Dividende ist niedriger als der Schutzzinsabzug, $D_n < rEK_{n-1}$; (3) die Dividende übersteigt den Schutzzinsabzug, $D_n > rEK_{n-1}$. Nur, wenn die dritte Bedingung erfüllt ist, kann ein Steuerpflichtiger die Möglichkeit der Minderung der Bemessungsgrundlage völlig ausnutzen und in den maximalen Genuss der Steuerersparnis kommen²³⁶.

Die italienische Variante unterschied sich von der brasilianischen und wies Ähnlichkeiten mit der österreichischen Variante auf. Der zinsbereinigten Gewinnsteuer unterlagen sowohl Kapitalgesellschaften (im Rahmen der Körperschaftsteuer), als auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen (im Rahmen der Einkommensteuer). Da dabei die vollständige Buchführung Voraussetzung war, waren die zur Führung von Handelsbüchern nicht verpflichteten Unternehmen von der Regulierung ausgeklammert²³⁷.

In Italien wurde eine Tarifspaltung eingeführt. Für die Steuerberechnung musste der Unternehmensgewinn in zwei Komponenten aufgeteilt werden. Die erste stellte die normale Rendite dar und unterlag einem Präferenzsteuersatz in Höhe von 19%. Der darüberhinausgehende Teil war der Residualgewinn, der

²³³ Bundesministerium für Finanzen, http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Archiv/Archiv2004/Steuerreform2005/StReformerl_1.pdf.

²³⁴ Die Kammer der Wirtschaftstreuhande spricht sich dafür aus, dass die Höhe des Abzugs nicht anhand eines Zuwachs im bestimmten Zeitabschnitt, sondern anhand des ganzen Eigenkapitalbestands ermittelt wird.
Vgl.: K. Bruckner, Hrsg. (2008), *Memorandum 2008 der Kammer der Wirtschaftstreuhande für die Steuerreform 2010*, Kammer der Wirtschaftstreuhande, Wien, S. 21.

²³⁵ A. Klemm (2006), op. cit., S. 6.

²³⁶ Ibid., S. 12.

²³⁷ R. Bardazzi, V. Parisi, M. G. Paziienza (2004), op. cit., S. 7.

wiederum mit dem Standardsatz von 37% (seit 2001 – 36% und im Jahre 2003 – 34%) belastet wurde²³⁸.

Hinsichtlich dieser Tarifspaltung wurde das ACE-System in Italien als duale Einkommensteuer (engl. *dual income tax*, DIT) bezeichnet. Als es in Kraft war, lag der effektive Steuersatz zwischen 19% und 37% (bzw. 36% und 35%), je nachdem, wie hoch der Schutzzinsabzug war²³⁹. Außerdem nahm der Gesetzgeber an, dass der gewichtete durchschnittliche Steuersatz bis 2001 nicht unter 27% fallen durfte. Es musste also die durch Formeln (7) und (8) ausgedrückte Bedingung erfüllt werden²⁴⁰:

$$t = st_e + (1-s)t_s \geq 0,27 \quad (7)$$

und:
$$s = (r \cdot EK) / G; \quad (8)$$

hierbei sind:

t – gewichteter durchschnittlicher Gewinnsteuersatz,

t_e – ermäßigter Gewinnsteuersatz,

t_s – Standardgewinnsteuersatz,

s – Anteil des mit ermäßigtem Steuersatz versteuerten Gewinns am Gesamtgewinn,

r – Eigenkapitalschutzzinssatz,

EK – Eigenkapital,

G – Gewinn.

Es muss betont werden, dass diese Lösung fiskalische Gründe hatte – dadurch sollte ein übermäßiger Aufkommensausfall verhindert werden²⁴¹.

Im italienischen System wurde der Schutzzinsabzug aus dem Eigenkapitalzuwachs im Zeitraum nach dem In-Kraft-Treten der Reform ermittelt. Dies bedeutete, dass eine Senkung der steuerlichen Belastung nur in dem Fall möglich war, wenn das Unternehmen seinen Eigenkapitalbestand durch Aktienausgabe oder Gewinnthesaurierung erhöhte. Für die Ermittlung der Steuerlast waren einbehaltene Gewinne sowie Rücklagen relevant, wobei auch entsprechende Korrekturen berücksichtigt wurden. Die Berechnung der Gewinnsteuerschuld erfolgte nach Formel (9)²⁴²:

$$T = t_s(BG - r\Delta EK_{96}) + t_e r \Delta EK_{96}; \quad (9)$$

²³⁸ F. Oropallo, V. Parisi (2005), op. cit., S. 4.

²³⁹ Ibid., S. 11.

²⁴⁰ A. Staderini (2001), *Tax reform to influence corporate financial policy: the case of the Italian business tax reform of 1997-98*, Banca D'Italia, Temi di discussione del Servizio Studi, Nr. 432, S. 10.

²⁴¹ M. Bordignon, S. Giannini, P. Panteghini (1998), *Corporate taxation in Italy: An Analysis of the 1998 Reform*, Dipartimento Scienze Economiche, Università di Bologna, Working Paper Nr. 328, S. 4; ebenso R. Bardazzi, V. Parisi, M. G. Paziienza (2004), op. cit., S. 4.

²⁴² V. Parisi (2003), *A cross country simulation exercise using the DIECOFIS corporate tax model*, European Commission, S. 4.

hierbei sind:

T – zu zahlende Gewinnsteuer,

BG – Bemessungsgrundlage,

ΔEK_{96} – Zuwachs am Eigenkapital nach 1996.

Die zinsbereinigte Gewinnsteuer unterlag in Italien mehreren Modifizierungen. In den Jahren 2000-2001 wurde ein Multiplikator eingeführt – eine für Steuerpflichtige günstige Lösung, die auf einer Vermehrung des steuerrelevanten Eigenkapitals beruhte. Im Jahre 2000 betrug er 20% und 2001 wurde er auf 40% angehoben. Durch diese Änderung wollte man die partielle ACE-Variante der klassischen annähern, in der der Schutzzinsabzug anhand des gesamten Eigenkapitalbestands, und nicht nur anhand seines Zuwachses nach der Reformumsetzung berechnet wird. Die modifizierte Formel (10) bildet die Vorgehensweise bei der Ermittlung der zu zahlenden Gewinnsteuer ab²⁴³.

$$T = t_s(BG - 1,4r\Delta EK_{96}) + t_e(1,4r\Delta EK_{96}). \quad (10)$$

In den eingeführten Regelungen zeichnete sich jedoch mangelnde Konsequenz ab. Die späteren Steuerrechtsänderungen führten 2001 zum Abschied von dem Konzept der teilweisen Zinsbereinigung: erstens wurde die Definition des Eigenkapitalzuwachses beschränkt (der seither nicht mit dem Bestand im Jahre 1996, sondern im Jahre 2001 verglichen werden muss), zweitens wurde der Schutzzinssatz von 7% auf 3% herabgesetzt und drittens der Multiplikator abgeschafft.

Im italienischen Schrifttum äußerten manche Autoren, dass die Einführung des partiellen Systems der zinsbereinigten Gewinnsteuer ein Schritt in die richtige Richtung war, der sich jedoch als unzureichend erwies. Als positiv beurteilte A. Staderini, dass dadurch der – damals relativ hohe – Verschuldungsgrad italienischer Unternehmen sank²⁴⁴.

Die österreichische ACE-Variante wies Ähnlichkeiten mit der italienischen Variante auf. Die erste beruhte auf der Tarifspaltung. Hinsichtlich des Gewinnanteils, der der Normalrendite entsprach, wurde ein ermäßigter Steuersatz in Höhe von 25% angewendet. Der übrige Gewinn unterlag einer um 9 Prozentpunkte höheren Standardbelastung²⁴⁵. Die zweite Ähnlichkeit war darauf zurückzuführen, dass ausschließlich der Eigenkapitalzuwachs für Steuerzwecke maßgeblich war. Der Gesetzgeber schränkte damit nicht nur die Abzugsmöglichkeit ein, sondern er trug auch zur deutlichen Komplizierung des Systems bei, was auf Kritik stieß²⁴⁶.

²⁴³ F. Oropallo, V. Parisi (2005), op. cit., S. 4-5.

²⁴⁴ A. Staderini (2001), S. 11.

²⁴⁵ *Eigenkapitalzuwachsverzinsung nach §§ 11 und 37 Abs. 8 EStG sowie §§ 11 Abs. 2 und § 22 KStG (zu StRefG 2000)*, S. 1, Quelle: <http://www.finanzzjournal.at/assets/files/eigenkapitalzuwachsverzinsung.doc>.

²⁴⁶ H.-G. Petersen, M. Rose, C. Schmidt (2006), op. cit., S. 15.

Die Höhe des Eigenkapitalzuwachses wurde durch einen Vergleich des durchschnittlichen, nach der Steuerbilanz ermittelten Eigenkapitalwerts im laufenden Wirtschaftsjahr und sieben zurückliegenden Steuerabschnitten berechnet. Dabei war ebenfalls die Zahl der Tage wichtig, an denen ein bestimmtes Niveau des Eigenkapitals unverändert blieb. Von einem steuerrelevanten Zuwachs konnte man erst dann sprechen, wenn das Eigenkapital in einem bestimmten Wirtschaftsjahr über dessen höchsten Stand aus den sieben zurückliegenden Jahren lag. In weiteren Etappen wurden Korrekturen vorgenommen, die dem sog. Kaskadeneffekt vorbeugen sollten, der auf einer mehrfachen Berücksichtigung derselben Eigenkapitalkomponenten bei verschiedenen Unternehmen basierte. Durch diese Vorgehensweise wurde die Abzugsmöglichkeit deutlich erschwert²⁴⁷.

Die österreichische Reform umfasste sowohl Kapitalgesellschaften als auch buchführungspflichtige Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Entsprechende Vorschriften wurden in das Einkommen- sowie Körperschaftsteuergesetz integriert.

Tabelle 12. Eigenkapitalschutzzinssätze in Italien und Österreich

Jahr	Österreich	Italien
1997	---	7%
1998	---	
1999	---	
2000	4,9%	
2001	6,2%	6%
2002	5,5%	3%
2003	4,9%	---
2004	4,23%	---

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an verschiedene Quellen²⁴⁸.

Tabelle 12 stellt die Schutzzinssätze in Österreich und Italien zusammen. In Brasilien knüpft die Höhe des Schutzzinssatzes an langfristige Verzinsung von Staatsanleihen an²⁴⁹.

Auch die Regelungen in Österreich setzten an der Verzinsung der Staatsanleihen an, wobei sie noch um 0,8 Prozentpunktes zu erhöhen war. Die Höhe des Schutzzinssatzes wurde zweimal geändert.

²⁴⁷ <http://www.finanjournal.at/assets/files/eigenkapitalzuwachsverzinsung.doc>.

²⁴⁸ Vgl.: V. Parisi (2003), op. cit. Dazu auch das Bundesministerium für Finanzen: http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Einkommensteuer/Verordnungen/Verordnung_zurEigenk_4144/_start.htm#footer.

²⁴⁹ A. Klemm (2006), op. cit., S. 8.

2. Begründung der konsumorientierten Gewinnsteuer

Die Neutralität ist eines der wichtigsten Postulate, die gegenüber der Besteuerung aufgestellt wurden. Insbesondere nach dem klassischen Ansatz soll sich die Funktion von Steuern auf die Gewährung von ausreichenden Einnahmen beschränken, obwohl es auch offensichtlich ist, dass Steuern in der Realität Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten beeinflussen. Aus diesem Grund sollen öffentliche Behörden die Konstruktion der Zwangsabgaben so gestalten, dass negative Auswirkungen auf das wirtschaftliche Handeln möglichst gering ausfallen.

Im Schrifttum wird auf einige Bereiche hingewiesen, hinsichtlich deren die Neutralitätseigenschaften analysiert werden. Die von verschiedenen Autoren vorgenommenen Klassifizierungen stimmen grundsätzlich überein. Beispielsweise sondert R. Schwinger einige Entscheidungstypen aus, die Investitions-, Konsum-, Finanz- oder Organisationscharakter aufweisen. Zu der ersten Gruppe zählt die Standortwahl sowie Investitionen in verschiedene Branchen und Güter. Im Rahmen der Konsumententscheidungen kann man von periodenübergreifender Neutralität sprechen (Konsum versus Sparen) sowie einer Neutralität hinsichtlich des Erwerbs von verschiedenen Konsumgütern. Darüber hinaus soll eine Steuer die Wahl von Rechtsform, Finanzierungsquellen (Eigen- versus Fremdkapital) und Gewinnverwendung (Thesaurierung versus Ausschüttung) nicht verzerren.

Eine ähnliche Klassifizierung erstellte S. Bach. Er verbindet das Problem der Besteuerungsneutralität mit der Kapitalakkumulation – was mit der von R. Schwinger erwähnten Neutralität hinsichtlich der Konsum- und Sparentscheidungen übereinstimmt. Außerdem nennt S. Bach folgende Bereiche der Unternehmenstätigkeit, die von Steuern nicht abhängig sein sollen: Investitionen, Kapitalstruktur, internationale Kapitalallokation, institutionelle Organisationsstruktur (Rechtsform und Gewinnermittlungsmethoden), sowie auch Arbeitsangebot, Inflation, Unsicherheit und Besteuerungsverfahren²⁵⁰.

Im ersten Kapitel der vorliegenden Arbeit wurden die theoretischen Eigenschaften der konsumorientierten Einkommensteuer dargestellt. Viele Wirtschaftswissenschaftler sind der Meinung, dass der konsumorientierte Ansatz dank diesen Merkmalen der traditionellen Einkommensbesteuerung überlegen ist. Es wurde gezeigt, dass der Hauptvorteil in einer Abschaffung der Doppelbelastung liegt, die an der interperiodischen Wahl zwischen heutigem und künftigem Konsum (Ersparnissen) ansetzt.

Die im vorliegenden Kapitel der Arbeit vorgestellte Argumentation geht auf dieses Problem genauer ein. Es wird eine Begründung für die konsumorientierte Gewinnsteuer dargelegt und diskutiert. Sie knüpft an unternehmerische Entscheidungen an, die Investitionsprojekte betreffen und damit langfristigen Charakter besitzen.

²⁵⁰ Vgl. S. Bach (1993), op. cit., S. 215 ff.; R. Schwinger (1992), op. cit., S. 9 ff.; J. E. Stiglitz (2004), op. cit., S. 552 ff.

Da getätigte Investitionsprojekte negative bzw. positive Zahlungsströme über mehrere Perioden verursachen, wird für ihre Beurteilung – auch wenn es sich um das Kriterium der Besteuerungsneutralität handelt – die Kapitalwertmethode (engl. *net present value*, NPV) benutzt. Eine investitionsneutrale Gewinnsteuer verzerrt nicht die Kapitalallokation am Markt und beeinflusst nicht die Struktur des Realkapitals in Unternehmen²⁵¹. Dies geschieht, wenn folgende Bedingungen erfüllt werden:

- (1) Rangfolgeerhalt: wenn ohne Berücksichtigung der Besteuerung $NPV_1 > NPV_2$ gilt, gilt nach der Besteuerung entsprechend die Ungleichung $NPV^T_1 > NPV^T_2$;
- (2) Vorzeichenerhalt: wenn ohne Berücksichtigung der Besteuerung $NPV > 0$ gilt, bleibt nach der Besteuerung $NPV^T > 0$.

Die obengenannten Bedingungen sind erfüllt, wenn bei einem Steuersatz t die Gleichung $NPV^T = (1-t)NPV$ gilt²⁵². Werden sie dagegen nicht erfüllt, liegt das sog. Steuerparadox vor. Es ergibt sich daraus, dass die Gewinnsteuer sich auf den Kapitalwert auf zwei gegensätzliche Weisen auswirkt. Einerseits werden die Zahlungsströme um die ans Finanzamt abgeführte Steuer gekürzt, andererseits wird aber auch der Diskontierungssatz um $(1-t)$ geändert. Im Effekt kann das Zusammenspiel der beiden Faktoren das Verhältnis zwischen Kapitalwerten von verschiedenen Investitionsprojekten ändern²⁵³.

In der Literatur wird der möglichen Gestaltung einer investitionsneutralen Gewinnsteuer viel Platz gewidmet. Es wurden einige Steuermodelle erarbeitet. Dabei stellt das Modell von R. Boadway und N. Bruce²⁵⁴ aus zwei Gründen ein Schlüsselkonzept dar. Erstens nimmt es die früheren Vorschläge von E. C. Brown sowie P. A. Samuelson und S. E. Johansson²⁵⁵ auf, zweitens gilt es als Ausgangspunkt für die Konzeption der zinsbereinigten Gewinnsteuer.

Im polnischen Schrifttum wurden diese Konzepte von M. Kałdoński näher untersucht²⁵⁶. In Anlehnung an die von S. Johansson formulierten Neutralitätsbedingungen bewies er anhand der Kapitalwertrechnung, dass diese Gewinnsteuern sowohl ohne als auch mit Berücksichtigung der Inflation investitionsneutral sind.

²⁵¹ Zu dem Verhältnis zwischen Kapitalgütern und als ihr Marktwert verstandenem Kapital vgl. J. Huerta de Soto (2009), *Pieniądz, kredyt i cykle koniunkturalne*, Instytut Ludwiga von Misesa, Warszawa, S. 210-211.

²⁵² R. Schwinger (1992), op. cit., S. 24-25.

²⁵³ S. Kudert, M. Jamroz (2007), *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa, S. 62-67. Zum Steuerparadox vgl. auch: D. Schneider (1992), *Investition, Finanzierung und Besteuerung*, Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 246-250.

²⁵⁴ R. Boadway, N. Bruce (1984), op. cit.

²⁵⁵ P. A. Samuelson (1964), *Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuations*, „Journal of Political Economy”, Nr. 72; S. E. Johansson (1969), *Income Taxes and Investment Decisions*, „Swedish Journal of Economics”, Nr. 71.

²⁵⁶ M. Kałdoński (2007), *Wpływ podatku dochodowego na decyzje leasingowe przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań, S. 54 ff.

Der Vorschlag von R. Boadway und N. Bruce sieht vor, dass sämtliche Kapitalkosten – Abschreibungen auf Sachanlagen, Schuldzinsen wie auch Eigenkapitalzinsen – für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage relevant sind. Es ist relativ einfach, alle diesen Kosten zu berechnen, wodurch das Konzept sich als praktikabel erweist. Die Abschreibung kann nach einer beliebigen Methode erfolgen und braucht nicht den ökonomischen Wertverzehr abzubilden. Die Finanzierungskosten berechnet man als Produkt aus den gewichteten durchschnittlichen Kapitalkosten und dem Buchwert vom Eigen- und Fremdkapital²⁵⁷. Die Steuer von P. Samuelson und S. Johansson (*imputed income tax*) sieht wiederum vor, dass der operative Gewinn um reale (nach dem Kapitalmarktwert ermittelte) Fremd- und Eigenfinanzierungskosten und die ökonomische Abschreibung gesenkt wird²⁵⁸.

Die wesentliche Eigenschaft dieses Konzepts besteht darin, dass der ökonomische Reingewinn der Besteuerung unterliegt. Der Kapitalwert ohne Berücksichtigung der Gewinnsteuer wird nach Formel (11) ermittelt²⁵⁹:

$$NPV = -I + z_1/(1+r) + \dots + z_n/(1+r)^n = -I + V_0; \quad (11)$$

hierbei sind:

I – Investitionsausgaben,

z_1, z_n – Zahlungsströme in aufeinanderfolgenden Perioden,

V_0 – Ertragswert (Gegenwartswert der Zahlungsüberschüsse),

r – Zinssatz.

Es wird angenommen, dass der Investor sich zu einem Projekt entschließt, wenn $NPV \geq 0$ ist. Zu einem beliebigen, in der Zukunft liegenden Zeitpunkt i gleicht der Investitionswert den diskontierten Zahlungsüberschüssen, die auf die Perioden von $i+1$ bis n entfallen. Unter der Annahme, dass der Zinssatz r im Zeitablauf konstant bleibt, kann dies mit Formel (12) ausgedrückt werden:

$$V_i = z_{i+1}/(1+r) + \dots + z_n/(1+r)^{n-i} \quad (12)$$

Für den um eine Periode früheren Zeitpunkt $i-1$ gilt entsprechend:

²⁵⁷ Unter der Annahme, dass bei Veräußerung eines Anlagegutes für einen Preis, der vom Nettowert abweicht, es zu einer zusätzlichen Steuerzahlung bzw. Steuererstattung kommt. Hinsichtlich des Konzepts von R. Boadway und N. Bruce wird auch die Bezeichnung *allowance for corporate capital* verwendet.

Vgl. R. Boadway, N. Bruce (1984), op. cit., S. 233-234; S. R. Bond, M. Devereux (1995), op. cit., S. 60; M. Kaldowski (2007), op. cit., S. 67 und R. de Mooij, M. Devereux (2009), op. cit., S. 10.

²⁵⁸ R. Boadway, N. Bruce (1984), op. cit., S. 231.

²⁵⁹ Dieses Modell basiert auf der Annahme eines vollkommenen Kapitalmarktes, dessen Teilnehmer zu jedem Zeitpunkt zum gleichen Zinssatz Geldmittel investieren oder verleihen können. Das Modell wird vorgestellt in Anlehnung an: F. Wagner (1999), *Eine Einkommensteuer muss eine Konsumsteuer sein*, in: C. Smekal, R. Sendlhofer, H. Winner, Hrsg. (1999), op. cit., S. 25-30 und S. Homburg (2007), op. cit., S. 241-245.

$$V_{i-1} = z_i/(1+r) + z_{i+1}/(1+r)^2 + \dots + z_n/(1+r)^{n-i+1}. \quad (13)$$

Durch Multiplikation mit dem Zinsfaktor $(1+r)$ nimmt die Gleichung folgende Form an:

$$(1+r)V_{i-1} = z_i + z_{i+1}/(1+r) + \dots + z_n/(1+r)^{n-i}. \quad (14)$$

Nach der Einsetzung von Gleichung (12) in die Formel (14) erhält man:

$$(1+r)V_{i-1} = z_i + V_i \quad (15)$$

und nach Umstellen der Variablen:

$$\Delta V_i + z_i = rV_{i-1}. \quad (16)$$

Dies ist die Gewinnleichung von P. Samuelson (*Fundamental Equation of Yield*)²⁶⁰. Sie besagt, dass wenn man eine Investitionsausgabe I zum Zeitpunkt $i-1$ macht und diese Investition in der nächsten Periode veräußert, der Vorteil des Investors, der sich aus Periodenzahlungsüberschuss und Verkaufspreis zusammensetzt, dem Gewinn gleicht, der aus einer alternativen Anlage am Kapitalmarkt erzielt würde. Die linke Seite dieser Gleichung stellt den sog. ökonomischen Gewinn dar, der als Betrag zu verstehen ist, aus dem man Konsumausgaben finanzieren kann, ohne das Anfangsvermögen anzugreifen. Die rechte Seite zeigt wiederum die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung²⁶¹.

Wird das Kapitalmodell um die Gewinnsteuer erweitert, kommt es, wie schon angedeutet, zu zwei Modifizierungen: zur Senkung des Zahlungsüberschusses einerseits und des Diskontierungssatzes andererseits. Steht BG_i für die Bemessungsgrundlage und t für den Steuersatz, erhält man Formel (17):

$$V_i^T = (z_{i+1} - tBG_{i+1})/(1+r-tr) + \dots + (z_n - tBG_n)/(1+r-tr)^{n-i}. \quad (17)$$

Diese Gleichung bildet den Satz von S. Johansson und P. Samuelson von der investitionsneutralen Gewinnsteuer. Nach diesem Satz hat die Gewinnsteuer keinen Einfluss auf den Barwert der Zahlungsüberschüsse aus einer Investition, wenn der ökonomische Gewinn der Besteuerung unterliegt (also die Bedingung $BG_i = \Delta V_i + z_i = rV_{i-1}$ erfüllt ist)²⁶². Mit anderen Worten bleibt die Investitionsneutralität erhalten, wenn zu jedem Zeitpunkt der ökonomische Gewinn die Bemessungsgrundlage bildet²⁶³. In der Johansson-Samuelson-Steuer gleichen sich die gegenläufigen Konsequenzen der Gewinnbesteuerung in Form einer Senkung des Zahlungsüberschusses und einer Herabsetzung des Diskontierungs-

²⁶⁰ P. A. Samuelson (1964), op. cit., S. 604-606.

²⁶¹ Ibid., S. 604.

²⁶² Für diesen Satz gilt folgender Beweis: die Gewinnleichung von P. Samuelson $(1+r)V_{i-1} = z_i + V_i$ kann zu $(1+r-tr)V_{i-1} + trV_{i-1} = z_i + V_i$ umgeformt werden. Nach der Einsetzung von $z_i = (1+r-tr)V_{i-1}^T - V_i^T + tBG_i$ erhält man die Gleichung:

$(1+r-tr)(V_{i-1} - V_{i-1}^T) + t(rV_{i-1} - BG_i) = V_i - V_i^T$. Da die Bemessungsgrundlage BG_i dem ökonomischen Reingewinn gleicht, ist das Ergebnis der Multiplikation $t(rV_{i-1} - BG_i)$ gleich Null. Vgl.: S. Homburg (2007), op. cit., S. 244.

²⁶³ S. Bach (1993), op. cit., S. 248.

satzes aus. Folglich kann weder vom Steuerparadox noch von einem gegensätzlichen Effekt gesprochen werden²⁶⁴. Weicht die Bemessungsgrundlage dagegen vom ökonomischen Gewinn ab, liegt keine Investitionsneutralität vor.

In diesem Kontext ist es bedeutsam, bestimmte Gewinnkomponenten näher zu betrachten. Wie schon angedeutet, setzt sich der Unternehmensgewinn aus dem Teil, der einer normalen, marktüblichen Rendite entspricht, und einem Übergewinn zusammen. Der letzte umfasst eine Risikoprämie und ökonomische Renten. Die ökonomischen Renten stellen die Faktorentgelte dar, die den potenziellen Betrag übersteigen, den man bei einer alternativen Verwendung derselben Produktionsfaktoren erzielen könnte. Sie entstehen durch höhere Effizienz, besseren Marktzugang im Vergleich zu Wettbewerbern (auch wenn er auf gesetzliche Regelungen zurückzuführen ist), Ausnutzung von seltenen Rohstoffen, die entwickelte Infrastruktur eines Landes (einer Region), billigere Arbeitskraft, bessere Technologie, sowie Initiative und Begabung des Unternehmers²⁶⁵.

In der Steuerliteratur wird oft der Begriff der ökonomischen Rente hinsichtlich aller Einkommen verwendet, die die marktübliche Rendite aus dem eingesetzten Kapital übersteigen. Im Bericht von M. Gammie werden sie als der Gewinn erläutert, der nach der Berücksichtigung sämtlicher Kosten – darunter auch derjenigen der Eigenkapitalfinanzierung – übrig bleibt²⁶⁶. Eine ähnliche Definition formulierten S. Bach sowie J. Mintz und J. Seade²⁶⁷.

Wenn die zuvor schon vorgestellten Modellannahmen erfüllt werden, stellt sowohl die Cash-Flow-Steuer als auch die zinsbereinigte Gewinnsteuer eine

²⁶⁴ S. Homburg (2007), op. cit., S. 245-246.

²⁶⁵ Der Begriff der ökonomischen Rente geht aus der klassischen Ökonomie – insbesondere von der Theorie der Bodenrente von D. Ricardo – hervor. J. Kay und M. King wiesen darauf hin, dass in Großbritannien Raffinerien ein Beispiel für übermäßige Gewinne erzielende Unternehmen darstellen.

Vgl. J. A. Kay, M. A. King (1990), op. cit., S. 178-188. Dazu auch H. Brown (1941), *In What Sense a Surplus?*, „American Economic Review“ Nr. 12, S. 833-835.

Zu den ökonomischen Renten im Kontext grenzüberschreitender Kapitalflüsse vgl. P. B. Sorensen (2006), *Can Capital Income Taxes Survive? And Should They?*, CESifo Working Paper, Nr. 1793, Munich, S. 14 ff. Es ist bemerkenswert, dass die Besteuerung von ökonomischen Renten auch ein wesentliches Problem beim internationalen Steuerwettbewerb, hinsichtlich der Mobilität des Faktors Kapital, darstellt. Eine Besprechung der reichen Literatur zu diesem Thema würde den Rahmen der vorliegenden Arbeit sprengen.

²⁶⁶ „We use the term „economic rents” to refer to the extra profit that a company earns after paying all its costs. For these purposes, a company’s cost include the payment of whatever market rate of return is necessary to attract equity investment in the business”.

Vgl.: M. Gammie (1994), op. cit., S. 24.

²⁶⁷ „For a company, economic rent is the surplus of revenues over wages, interest expenses, and the imputed cost of equity financing. (Note that this amount is less than the accounting profits of the company since the latter do not include a deduction for the imputed cost of equity financing)”.

Vgl. J. M. Mintz, J. Seade (1991), *Cash Flow or Income? The Choice of Base for Company Taxation*, „The World Bank Research Observer”, Bd. 6, Nr. 2, S. 180. Ebenso S. Bach (1993), op. cit., S. 88-89 und 387-389 und J. Mintz (2007), op. cit., S. 202-204.

typische Steuer auf ökonomische Renten dar. In dem ersten Konzept werden getätigte Investitionsausgaben von der Bemessungsgrundlage ausgeklammert. Solange der Gegenwartswert der in späteren Perioden erwirtschafteten Vorteile die ursprünglichen Aufwendungen nicht übersteigt, wird keine Steuer erhoben. Erst ein Überschuss über diesen Wert unterliegt der Belastung. Im ACE-System liegt wiederum keine Besteuerung vor, wenn das Unternehmen einen ökonomischen Reingewinn erzielt, der nach der Gewinnleichung von P. Samuelson der Eigenkapitalverzinsung entspricht.

Darüber hinaus sind diese beiden Formen der Unternehmensbesteuerung unter Berücksichtigung theoretischer Annahmen langfristig äquivalent – sie generieren Steueraufkommen mit gleichen Gegenwartswerten²⁶⁸.

In der Modellausgestaltung verzerren die Cash-Flow-Steuern und die zinsbereinigte Gewinnsteuer nicht die Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten²⁶⁹. Die zinsbereinigte Gewinnsteuer gilt jedoch als praktikabler und damit einfacher bei praktischer Umsetzung, was die bisherigen Erfahrungen beweisen²⁷⁰.

3. Die fiskalische Bedeutung der konsumorientierten Gewinnsteuer

Die Bemessungsgrundlage ist in Konsumsteuern offensichtlich geringer als in Einkommensteuern. Daher verursacht sie einen Aufkommensausfall, der als ein sog. direkter Effekt anzusehen ist. Hinsichtlich der langfristigen fiskalischen Konsequenzen herrscht in der Literatur dagegen keine einheitliche Meinung. Man kann C. Liesenfeld zustimmen, die darin ein komplexes Problem sieht, wobei eine eindeutige Lösung sich als durchaus schwierig erweist²⁷¹. Viele Wirtschaftswissenschaftler vertreten die Ansicht, dass eine konsumorientierte Unternehmensteuer erhebliche Mindereinnahmen zur Folge habe. Infolge einer solchen Reform könne sogar ein großer Teil der Steuerpflichtigen von der Belastung freigestellt werden, was tatsächlich zu einer Marginalisierung der Gewinnsteuer führe²⁷².

²⁶⁸ S. Bach und L. Lammersen illustrierten diese Eigenschaft mit Beispielen von Sachanlageninvestitionen, die vollständig mit Eigenkapital finanziert werden und über mehrere Jahre positive Zahlungsströme generieren.

Vgl. S. Bach (1999), op. cit., S. 87-90 und L. Lammersen (1999), *Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer: ökonomische Analyse eines aktuellen Reformvorschlages*, Forum Finanzwissenschaft, Bd. 16, Nürnberg, S. 160.

²⁶⁹ Zu diesem Thema vgl. u. a.: P. B. Sorensen (2006), op. cit., S. 29 ff., J. A. Kay, M. A. King (1990), op. cit., S. 178 und R. de Mooij, M. P. Devereux (2009), op. cit., S. 53.

²⁷⁰ P. B. Sorensen (2006), op. cit., S. 33.

²⁷¹ C. Liesenfeld (2004), op. cit., S. 79-81.

²⁷² S. Homburg (2007), op. cit., S. 248-249. Dazu auch Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (2008), op. cit., S. 5.

Diese Behauptung ist jedoch umstritten. Aufgrund des durchgeführten Literaturüberblicks können drei Gegenargumente genannt werden, durch die sie zumindest zum Teil entkräftet wird. Sie lassen vermuten, dass der durch eine konsumorientierte Unternehmensteuer verursachte Aufkommensausfall deutlich niedriger ausfallen würde, als dies manche Skeptiker einschätzen.

Erstens wird von der Besteuerung lediglich der Teil des Gewinns freigestellt, der der normalen, marktüblichen Rendite entspricht. Es ist durchaus möglich, dass dieser Bruchteil sich als niedriger erweist als der gesamte, innerhalb einer Periode erwirtschaftete Ertrag. So ein relativ kleiner Abzug würde trotzdem reichen, um die Neutralität der Gewinnbesteuerung zu gewährleisten²⁷³.

Das zweite Argument setzt an den möglichen Anreizwirkungen an, die eine konsumorientierte Gewinnsteuer auslösen kann. Sie gilt im Vergleich zum traditionellen Ansatz als weniger verzerrend. Man kann intuitiv vermuten, dass die fiskalischen Konsequenzen dieser Besteuerungsform in einer dynamischen Analyse völlig anders wären. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Belastung des Konsums und die Freistellung von Ersparnissen und Investitionen zur Ankurbelung des wirtschaftlichen Wachstums beitragen könnte²⁷⁴. Da im Effekt die Bemessungsgrundlage in langer Sicht ansteigen würde, könnte das im Vergleich zur Ausgangssituation unveränderte Aufkommen sogar bei niedrigen Steuersätzen erbracht werden. Es ist denkbar, dass eine Senkung der Kapitalkosten die Investitionen und damit auch die Beschäftigung erhöht. Auf diese positiven Auswirkungen weisen mehrere Ergebnisse der bisher durchgeführten Simulationsstudien hin²⁷⁵. Unter Berücksichtigung der gesamtwirtschaftlichen Zusam-

²⁷³ R. Gordon, L. Kalambokidis, J. Slemrod (2004), *Do we now collect any revenue from taxing capital income?*, „Journal of Public Economics“, Nr. 88, S. 983; J. Becker, C. Fuest (2005), op. cit., S. 492; OECD (2007), op. cit., S. 52.

²⁷⁴ J. Sobiech (2000), *Wzajemne powiązania pomiędzy opodatkowaniem bezpośrednim a opodatkowaniem pośrednim*, in: „Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku“, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań, S. 168-169; H.-G. Petersen, M. Rose (2003), op. cit., S. 24-25.

²⁷⁵ W. Vermeend, R. van der Ploeg und J. W. Timmer haben eine Übersicht über die bisherigen Untersuchungen gegeben. Daraus kann geschlossen werden, dass die Konsumsteuern langfristig positive Effekte in der amerikanischen Wirtschaft auslösen würden – die Produktion würde um 1,9% bis zu 9,4% anziehen. T. Dalsgaard wies darauf hin, dass die Einführung eines konsumorientierten Steuersystems seit mehreren Jahren in den Vereinigten Staaten ernsthaft erwogen wird. Die durchgeführten Simulationsanalysen lassen vermuten, dass ein solches System Wachstumsimpulse gibt. Er ist jedoch der Meinung, dass diese Ergebnisse mit Vorsicht beurteilt werden sollten.

Langfristige Wachstumseffekte der *allowance for corporate equity* bewiesen auch C. Keuschnigg und M. D. Dietz in ihrer Simulation. Anhand eines allgemeinen Gleichgewichtsmodells berechneten sie die zu erwartende Erhöhung des wirtschaftlichen Wachstums, falls die zinsbereinigte Gewinnsteuer in der Schweiz eingeführt würde. Ebenfalls kamen D. M. Radulescu und M. Stimmelmayer in einer Untersuchung für Deutschland, sowie R. de Mooij und M. Devereux in einer Simulation für alle EU-Mitgliedsstaaten zum Schluss, dass die zinsbereinigte Gewinnsteuer das Wachstum ankurbeln kann.

Vgl. W. Vermeend, R. van der Ploeg, J. W. Timmer (2008), *Taxes and the Economy. A Survey on the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the*

menhänge äußerte auch F. Grądalski die Meinung, dass die Befürchtung, eine Konsumsteuer führe zu erheblichen Aufkommensausfällen auf der Makroebene, „völlig unbegründet zu sein scheint“²⁷⁶.

Drittens sollen bei jeder Steueränderung die Gegenfinanzierungsmaßnahmen erwogen werden. Damit die gesamten Steuereinnahmen konstant bleiben, müssen zusätzliche Aufkommensquellen vorhanden sein. Eine erste Lösung, die sich dabei ergibt, beruht auf einer Erhöhung der Steuersätze²⁷⁷. Dies ist jedoch eher ungünstig, wenn man die Steuerhinterziehung sowie den zur Erosion der Steuerbasis führenden internationalen Steuerwettbewerb berücksichtigt²⁷⁸. Eine zweite Möglichkeit, die eventuellen Steuerausfälle in Grenzen zu halten, liefern andere Modifizierungen im Rahmen der Gewinnsteuer (bspw. durch Abschaffung von Steuervergünstigungen) oder im Rahmen anderer Bestandteile des Steuersystems (durch Erhöhungen der übrigen Steuern). In diesem Zusammenhang wird in der Literatur oft von der Belastung des Faktors Arbeit gesprochen²⁷⁹.

Im vorliegenden Kapitel werden die fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuern in zwei Bereichen betrachtet. Erstens wird geprüft, welche Schlüsse sich aus den praktischen Erfahrungen mit der zinsbereinigten Gewinnsteuer ziehen lassen. Zweitens wird ein Überblick über die Ergebnisse der bisherigen Simulationsstudien zu den fiskalischen Auswirkungen von Steuerreformen gegeben. Berücksichtigt werden dabei hypothetische Umsetzungen der zinsbereinigten Gewinnsteuer sowie der Cash-Flow-Steuern in Deutschland, in den Vereinigten Staaten und in anderen Ländern der Europäischen Union (darunter auch in Polen). Den Schwerpunkt der Analyse bildet das Problem der Steuer minder- und Steuermehreinnahmen und der auf unterschiedliche Weise gemessenen Steuerbelastung.

3.1 Die Cash-Flow-Steuer in Simulationsstudien

Die Untersuchungsergebnisse werden in chronologischer Reihenfolge dargestellt. Sie betreffen hypothetische Cash-Flow-Steuer-Reformen in Deutschland und in den Vereinigten Staaten.

Environment, Edward Elgar, Cheltenham, Northampton, S. 189 ff.; T. Dalsgaard (2005), *U.S. Tax Reform: An Overview of the Current Debate and Policy Options*, International Monetary Fund Working Paper, Nr. 05/138, S. 4-5; C. Keuschnigg, M. D. Dietz (2005), *A Growth Oriented Dual Income Tax*, CESifo Working Paper, Nr. 1513, Munich; M. D. Radulescu, M. Stimmelmayer (2006), *ACE vs. CBIT: Which Is Better for Investment and Welfare?*, CESifo Working Paper, Nr. 1850, Munich; R. de Mooij, M. Devereux (2009), op. cit., S. 49.

²⁷⁶ F. Grądalski (2006), op. cit., S. 229.

²⁷⁷ E. Nojszewska (2002), op. cit., S. 37; dazu auch F. Grądalski (2006), op. cit., S. 223 und OECD (2007), op. cit., S. 102 und 152.

²⁷⁸ OECD (2007), op. cit., S. 153.

²⁷⁹ M. Grambeck (2003), op. cit., S. 20; OECD (2007), op. cit., S. 153.

S. Bach ermittelte die Höhe der Einnahmen aus einer Cash-Flow-Steuer, indem er seine Berechnungen auf makroökonomischen Größen aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung basierte²⁸⁰. Seine Analyse umfasste eine allgemeine Betriebssteuer in der R-Variante einschließlich einer Lohnsteuer auf der Haushaltsebene. Die Nichteinbeziehung der RF- und S-Cash-Flow-Steuern in die Untersuchung begründete der Autor damit, dass diese Konzeptionen einen eher theoretischen Charakter besitzen würden und in der Praxis weniger geeignet seien.

Die Simulationsrechnung beruhte auf der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die als aggregierter Zahlungsüberschuss aus Realtransaktionen verstanden wurde. Um die Steuerschuld zu berechnen, wurde ein relativ niedriger Steuersatz angewendet. S. Bach wies darauf hin, dass die Höhe der Steuerlast stark davon abhängig ist, wie das im Unternehmen zum Reformzeitpunkt vorhandene Vermögen behandelt wird. Er sah drei Abschreibungsmethoden vor.

Die sog. *Belastungslösung* ist am günstigsten für die Steuerbehörden, weil sie nach dem In-Kraft-Treten der Reform keine Absetzung für Abnutzung der noch nicht vollständig abgeschrieben Anlagegüter zulässt. Eine andere Methode ermöglicht es, neben den nach der Reform getätigten Investitionsaufwendungen ebenfalls die Abschreibungen für das vorher beschaffte Sachkapital bei der Steuerermittlung zu berücksichtigen (sog. *Abschreibungslösung*). Die dritte Variante – die sog. *Entlastungslösung* – würde dagegen einen erheblichen Steuerausfall verursachen, weil sie einen einmaligen Abzug von der Bemessungsgrundlage vorsieht, der dem Nettowert des zum Einführungszeitpunkt vorhandenen Kapitalbestands gleich ist.

Bei der Belastungslösung und einem Steuersatz in Höhe von 10% schätzte S. Bach einen Aufkommensausfall, der sich auf 70,04% belief. Betrug der Steuersatz dagegen 20%, so sank der Ausfall auf 40,57%. Eine Einführung der übrigen zwei Varianten der Cash-Flow-Steuer würde vernachlässigbar niedrige Steuereinnahmen generieren, so dass die Unternehmensteuer in diesen Fällen in der Tat nicht mehr existieren würde.

Tabelle 13. Ausfall der Steuereinnahmen [%] bei der R-Variante der Cash-Flow-Steuer nach der Untersuchung von S. Bach

	Steuersatz 10%	Steuersatz 20%
<i>Belastungslösung</i>	70,04%	40,57%
<i>Abschreibungslösung</i>	97,16%	94,33%

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an S. Bach (1993), op. cit., S. 160-161.

²⁸⁰ Die Ergebnisse der Simulation werden dargestellt in Anlehnung an S. Bach (1993), op. cit., S. 147-167.

Obwohl dies lediglich eine grobe Schätzung ist, zeigen die Ergebnisse, nach der Ausfassung von S. Bach, die Größenordnung der möglichen fiskalischen Konsequenzen der Cash-Flow-Betriebssteuern. Daraus kann man schließen, dass die möglichen Folgen, die in einer Übergangsperiode auftreten würden, einen entscheidenden Faktor darstellen, der bei der Beurteilung dieses Reformprojekts berücksichtigt werden muss.

Eine andere Untersuchung der Auswirkungen einer konsumorientierten Gewinnsteuer wurde von R. Gordon, L. Kalambokidis und J. Slemrod durchgeführt²⁸¹. Die Autoren schätzten, wie hoch der Ausfall des Aufkommens aus der Körperschaftsteuer wäre, wenn sie durch eine R-Cash-Flow-Steuer ersetzt würde – die „ein Alternativsystem, in dem Spar- und Investitionsentscheidungen nicht verzerrt werden“, darstellt²⁸². Nach der Simulation wären die Steuereinnahmen um 16,3% gesunken, falls eine solche Steuer im Jahre 1995 in den USA eingeführt worden wäre.

Dasselbe Szenario für das Ausgangsjahr 1983 zeigte dementsgegen einen Aufkommenszuwachs. Die Autoren erklärten dies damit, dass die fiskalischen Konsequenzen stark von der wirtschaftlichen Lage abhängen. Insbesondere die Höhe der Abschreibungen, die mit abnehmenden Investitionsausgaben sinken, und niedrigere Fremdkapitalkosten, die aus fallenden Zinssätzen resultieren, waren für die Ergebnisse von Bedeutung.

Aus diesem Grund schlugen R. Gordon, L. Kalambokidis und J. Slemrod vor, die Berechnungen auf diese Weise zu korrigieren, dass sie vergleichbar sind und Konjunkturschwankungen berücksichtigen. Die gewonnenen Ergebnisse werden in Tabelle 14 zusammengestellt.

Tabelle 14. Änderung der Bemessungsgrundlage bei der R-Variante der Cash-Flow-Steuer als Anteil am BIP nach der Untersuchung von R. Gordon, L. Kalambokidis und J. Slemrod

	1975	1976	1977	1978	1979	1980
CFT-R	-1,16%	-3,04%	-3,79%	-3,81%	-4,40%	-2,59%

Quelle: R. Gordon, L. Kalambokidis, J. Slemrod (2004), op. cit., S. 992.

In der analysierten Periode belief sich der durchschnittliche Ausfall der Bemessungsgrundlage im Verhältnis zum jährlichen BIP auf 3,13%²⁸³.

In Anlehnung an die von R. Gordon, L. Kalambokidis und J. Slemrod angewendete Methode führten J. Becker und C. Fuest eine Simulation für Deutsch-

²⁸¹ Die Ergebnisse der Simulation werden dargestellt in Anlehnung an R. Gordon, L. Kalambokidis, J. Slemrod (2004), op. cit., S. 981 ff.

²⁸² Ibid., S. 983.

²⁸³ Ibid., S. 992.

land durch²⁸⁴. Sie erweiterten die Untersuchung um die S-Variante der Cash-Flow-Steuer. Die Ergebnisse dieser Analyse werden in Tabelle 15 vorgestellt.

Tabelle 15. Änderung der Steuereinnahmen bei den R- und S-Varianten der Cash-Flow-Steuer als Anteil am BIP nach der Untersuchung von J. Becker und C. Fuest*

	1983	1986	1989	1992	1995	1998**
CFT-R	1,8%	1,5%	- 1,6%	0,6%	1,0%	-0,1%
CFT-S	0,1%	- 0,4%	- 0,8%	- 1,0%	- 0,4%	- 0,7%

* Ergebnisse für eine umfassende Reform, die ebenfalls die persönliche Einkommensteuer berücksichtigt.

** Ostdeutschland und Westdeutschland; die früheren Jahre – nur Westdeutschland.

Quelle: J. Becker, C. Fuest (2005), op. cit., S. 502.

Die von J. Becker und C. Fuest gewonnenen Ergebnisse variieren stark sowohl bei einem Jahr-zu-Jahr Vergleich, als auch bei einem Vergleich der beiden Besteuerungsformen miteinander (CFT-R und CFT-S). Was die R-Cash-Flow-Steuer anbelangt, hätte sie unterschiedliche direkte Auswirkungen zur Folge, je nachdem, in welchem Ausgangsjahr sie eingeführt würde: in vier Jahren erhöhen sich die Einnahmen, in zwei anderen dagegen sinken sie. Bei der S-Variante würde das Aufkommen nur im ersten Jahr leicht ansteigen, in den übrigen Perioden würde es sich wiederum verringern. In vier Jahren ist das Ausmaß dieser Änderungen kleiner als im Falle der R-Cash-Flow-Steuer – die Steuermindereinnahmen übersteigen nicht 1% des BIP. Der Anteil beträgt höchstens 1,6% des BIP im Jahre 1989 bei der R-Variante und 1% des BIP im Jahre 1992 bei der S-Variante. Es ist bemerkenswert, dass nach der Auffassung von J. Becker und C. Fuest die Werte nicht sehr bedeutend sind²⁸⁵.

Diese Untersuchung wurde jedoch dadurch beschränkt, dass sie auf relativ zeitfernen Daten basiert. Andererseits ist positiv zu beurteilen, dass die Berechnungen für mehrere Perioden wiederholt wurden. In einem 31-jährigen Zeitraum konnten die fiskalischen Konsequenzen je nach der wirtschaftlichen Ausgangslage näher betrachtet werden.

²⁸⁴ Die Ergebnisse der Simulation werden dargestellt in Anlehnung an J. Becker, C. Fuest (2005), *Does Germany Collect Revenue from Taxing the Normal Return to Capital?*, „Fiscal Studies“, Bd. 26, Nr. 4, S. 499-508.

²⁸⁵ Diese Steuermindereinnahmen könnten bspw. durch eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes um 2,5 Prozentpunkte ausgeglichen werden; vgl. J. Becker, C. Fuest (2005), op. cit., S. 502.

3.2 Die zinsbereinigte Gewinnsteuer in praktischen Erfahrungen

In diesem Teil der Arbeit wird ein Überblick über die bisherigen Untersuchungen zu den fiskalischen Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Kroatien, Italien und Belgien gegeben.

Eine Analyse für Kroatien führten M. Keen und J. King im Jahre 2002 durch²⁸⁶. Anhand zugänglicher empirischer Daten stellten sie fest, dass die Bemessungsgrundlage infolge des Schutzzinsabzugs um 16,4% gekürzt wurde. Nach Auffassung der Autoren war dies eine bedeutende Verminderung. Zudem wiesen viele Unternehmen durch die Zinsbereinigung keine positive Steuerbasis mehr auf und wurden im Effekt von der Besteuerung freigestellt²⁸⁷. M. Keen und J. King schätzten, dass die Bemessungsgrundlage infolge der analysierten Reform im Jahre 2000 etwa um einen Drittel reduziert wurde²⁸⁸.

In Tabelle 16 werden das Eigenkapital, der Schutzzinsabzug und der steuerliche Gewinn dargestellt. Aus der Zusammenstellung kann geschlossen werden, dass die Unternehmen verschiedener Branchen in unterschiedlichem Ausmaß in den Genuss der Zinsbereinigung kamen.

In der analysierten Periode gehörte beispielsweise die Energie- und Wasserversorgung zu den Branchen, in denen die Eigenkapitalrentabilität den Schutzzinssatz unbedeutend überstieg. Aus diesem Grund wurde die Bemessungsgrundlage nahezu vollständig reduziert. Dieser Wirtschaftszweig wurde durch die Zinsbereinigung am stärksten entlastet. In den hoch rentablen Branchen, wie zum Beispiel Handel und Reparatur oder Baugewerbe, lag der Aufkommensausfall zwischen 10% und 20%.

Anhand der Daten für das BIP schätzten M. Keen und J. King, dass nach der Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Kroatien 1994 die Steuereinnahmen das Niveau 2,5% des BIP erreichten. Sie fielen unbedeutend in den Jahren 1998-2000, was das Resultat der Rezession sein könnte. Die Autoren betonen, dass der Anteil des Steueraufkommens am BIP in Kroatien in diesem Zeitraum nicht viel niedriger als in anderen Ländern Mittel- und Osteuropas war²⁸⁹. Die direkten Auslandsinvestitionen beliefen sich in den Jahren 1996-1999 sogar auf 4% des BIP, während diese Quote in anderen ehemaligen sozialistischen Ländern mit der Ausnahme Tschechiens geringer war²⁹⁰.

²⁸⁶ M. Keen, J. King (2002), op. cit., S. 416.

²⁸⁷ Es ist schwierig festzustellen, ob – und wenn ja – in welchem Ausmaß der Anstieg des Schutzzinssatzes (von 5% auf 11,2%) in späteren Perioden zur stärkeren Reduktion der Bemessungsgrundlage und damit zum Steuerausfall beitrug. Einerseits erhöhte der Anstieg des Preisniveaus die Zinssätze, andererseits konnte er aber Inflationsgewinne verursachen. Vgl.: M. Keen, J. King (2002), op. cit., S. 416.

²⁸⁸ Die Berechnungen für einen Steuersatz in Höhe von 35%.

²⁸⁹ M. Keen, J. King (2002), op. cit., S. 407.

²⁹⁰ Ibid., S. 414.

Tabelle 16. Fiskalische Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Kroatien nach Branchen nach der Untersuchung von M. Keen und M. King

Branche	Bilanzielles Eigenkapital (1)	Bemessungsgrundlage (Gewinn) (2)	Schutz-zinsabzug (3)	Gewinn / Eigenkapital (2)/(1)	Schutz-zinsabzug / Gewinn (3)/(2)
Land- und Forstwirtschaft	997,6	140,5	50,5	14,1%	35,9%
Fischerei	93,8	19,1	4,6	20,4%	24,2%
Bergbau	415,0	49,2	20,3	11,8%	41,3%
Gewerbe	26.226,2	4.506,2	1.310,0	17,2%	29,1%
Energie- und Wasserversorgung	5.203,0	271,5	263,1	5,2%	96,9%
Baugewerbe	3.523,8	938,1	167,4	26,6%	17,8%
Handel und Reparatur	6.704,5	2.944,3	309,6	43,9%	10,5%
Gastgewerbe	1.409,4	202,1	76,8	14,3%	38,0%
Verkehr und Kommunikation	11.551,4	1.222,0	585,7	10,6%	47,9%
Erbringung von Finanzdienstleistungen	5.306,4	1.518,6	240,9	28,6%	15,9%
Vermietung und Verpachtung	2.610,5	929,9	108,6	35,6%	11,7%
Öffentliche Verwaltung	9,8	5,9	0,4	60,2%	6,2%
Unterricht	65,9	20,0	3,0	30,4%	14,9%
Gesundheitswesen	218,9	45,6	10,8	20,9%	23,7%
Erbringung von sonstigen Dienstleistungen	423,3	166,5	49,2	38,5%	29,6%

Quelle: M. Keen, J. King (2002), op. cit., S. 411.

Anhand dieser Bemerkungen kann man feststellen, dass das ACE-System weder einen Zusammenbruch der öffentlichen Einnahmen noch negative makroökonomische Konsequenzen hatte. Wie schon angedeutet, neigen die Wirtschaftswissenschaftler zu der Meinung, dass das System der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Kroatien sehr gut funktionierte und lediglich aus rein politischen Gründen abgeschafft wurde.

M. Rose und R. Wiswesser wiesen 1998 darauf hin, dass die Steuereinnahmen in Kroatien nach dem In-Kraft-Treten der Reform (nach dem Jahre 1994) gestiegen sind²⁹¹. Es fällt jedoch äußerst schwierig festzustellen, ob – und wenn

²⁹¹ M. Rose, R. Wiswesser (1998), *Tax Reform in Transition Economies: Experiences from the Croatian Tax Reform Process of the 1990s*, in: „Public Finance in a Changing World“, Hrsg. P. B. Sorensen, Macmillan Press, London, zitiert nach: M. Klemm (2006), op. cit., S. 10.

ja – in welchem Maße dies als eine Folge der zinsbereinigten Gewinnsteuer anzusehen ist. J. Lang verzeichnete, dass 1999, nach Aussage des Finanzministers, das Steueraufkommen um 25% höher als erwartet ausfiel. Er schloss daraus, dass die Befürchtungen, die Zinsbereinigung müsse mit einem Anstieg der steuerlichen Belastung vom Arbeitseinkommen gegenfinanziert werden, sich als falsch erwiesen²⁹².

Die erwähnten Meinungen zeichnen sich durch große Allgemeinheit aus. Zwar zeigen die bisherigen Untersuchungen für Kroatien die Größenordnung der zu erwartenden fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Steuerreform, sie lassen jedoch keine eindeutigen und präzisen Schlüsse zu.

Das italienische *allowance for corporate equity* System wurde im Rahmen des Forschungsprojekts *DIECOFIS* mit einem Mikrosimulationsmodell für Unternehmen untersucht. Den Schwerpunkt der Analyse bildeten die effektiven Steuersätze und ihre Veränderungen. Die von R. Bardazzi, V. Parisi und M. Pazienza durchgeführte Untersuchung umfasste zwei Ausgangsjahre: 2001 – in dem die italienische *dual income tax* noch in Kraft war und 2003 – in dem sie abgeschafft wurde²⁹³. Diese Simulationen wurden von F. Oropallo und V. Parisi anhand des Mikrosimulationsmodells und der Daten vom Jahr 2000 fortgesetzt²⁹⁴.

Die Autoren konzentrierten sich auf die Unterschiede bei der Steuerbelastung verschiedener Unternehmensgruppen. Sie ermittelten, dass die durchschnittliche Gewinnsteuerbelastung leicht – um 0,26 Prozentpunkte – anstieg, nachdem ein einheitlicher Steuersatz in Höhe von 33% eingeführt und die Möglichkeit, die marktübliche Rendite mit einem ermäßigten Steuersatz zu belasten, abgeschafft worden war. Die Ergebnisse werden in Tabelle 17 nach Branchen und Größe vorgestellt, wobei die letzte an der Zahl der Beschäftigten gemessen wird.

Der durchschnittliche effektive Steuersatz sank bei Konzernunternehmen in verschiedenem Ausmaß. Dies war davon abhängig, in welcher Branche eine Firma tätig ist und ob sie in Genuss der für Konzerne vorgesehenen Steuervergünstigungen kommt.

²⁹² J. Lang (1999), *Konsumorientierung – eine Herausforderung für die Steuergesetzgebung?*, in: C. Smekal, R. Sendlhofer, H. Winner, Hrsg. (1999), op. cit., S. 159.

²⁹³ R. Bardazzi, V. Parisi, M. G. Pazienza (2004), op. cit., S. 249.

²⁹⁴ F. Oropallo, V. Parisi (2005), op. cit.

Tabelle 17. Effektive Steuersätze vor der Einführung und nach der Abschaffung der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Italien nach Branchen und Unternehmensgrößen nach der Untersuchung von F. Oropallo und V. Parisi

Branche / Größe	Anteil an Gesamtzahl der Unternehmen (%)	Effektiver Steuersatz im ACE-System (%)	Effektiver Steuersatz – nach Abschaffung des ACE-Systems (%)	Veränderung des effektiven Steuersatzes (Prozentpunkte)
nach Branchen				
Bergbau	0,9	13,69	14,50	0,81
Verarbeitendes Gewerbe	43,4	19,36	19,37	0,01
Energie- und Wasserversorgung	1,2	20,32	23,23	2,91
Baugewerbe	3,8	17,64	18,14	0,51
Groß- und Einzelhandel	15,1	19,08	19,41	0,33
Gastgewerbe	2,0	11,44	12,09	0,65
Verkehr, Lagerei und Kommunikation	7,3	17,62	18,01	0,39
Grundstücks- und Wohnungswesen, Vermietung	17,9	18,73	18,93	0,20
Unterricht	1,0	17,18	17,01	- 0,18
Gesundheitswesen	2,9	14,15	13,55	- 0,60
Erbringung von sonstigen Dienstleistungen	4,3	10,38	10,77	0,39
<i>Durchschnitt</i>	<i>100,0</i>	<i>18,01</i>	<i>18,27</i>	<i>0,26</i>
nach Größen				
von 1 bis 2	15,1	16,64	17,06	0,42
3 bis 9	17,4	17,75	17,83	0,08
10 bis 19	17,2	19,67	19,75	0,09
20 bis 49	13,8	22,03	22,58	0,56
50 bis 99	6,3	23,22	23,18	- 0,04
100 bis 249	21,1	19,42	19,62	0,20
250 bis 499	5,5	19,65	19,74	0,09
500 bis 999	2,1	19,74	20,30	0,56
> 999	1,5	22,43	23,30	0,87
<i>Durchschnitt</i>	<i>100,0</i>	<i>18,01</i>	<i>18,27</i>	<i>0,26</i>

Quelle: F. Oropallo, V. Parisi (2005), op. cit., S. 15 und 17.

Zur Untersuchung möglicher Auswirkungen des Schutzzinsabzuges in der Gewinnsteuer in Belgien wurde, ähnlich wie in Italien, die Methode der Mikro-

simulation angewendet. Einsatz fand in diesen Berechnungen das von der OECD entwickelte Modell MiSIS²⁹⁵.

Die Simulationsstudie zeigte, welche Unternehmen durch die Zinsbereinigung steuerliche Vorteile erzielten. Die Ergebnisse werden in Tabelle 18 vorgestellt.

Tabelle 18. Rentabilität und relative Steuervorteile aus dem Schutzzinsabzug in Belgien nach der Untersuchung der OECD

Dezile (Unternehmen mit Eigenkapitalrendite > 0)	Eigenkapitalrendite		Steuervorteil (% der Steuerschuld vor der Reform)
	min (%)	max (%)	
1	0,0	9,0	7,5
2	9,1	17,1	8,3
3	17,2	25,0	8,4
4	25,0	34,0	6,7
5	34,0	46,6	7,3
6	46,6	64,2	5,9
7	64,3	100,0	7,1
8	100,0	132,4	3,6
9	133,3	395,2	1,2
10	> 396,2	–	0,6

Quelle: OECD (2007), op. cit., S. 133.

Der Ausfall des Steueraufkommens belief sich auf 10,4% der Steuereinnahmen im Jahre 2006. Die Untersuchung war statisch, darüber hinaus lag der Einführungszeitpunkt der Reform nicht lange zurück. Deswegen betonten die Autoren, dass die negativen fiskalischen Konsequenzen sich als deutlich niedriger erweisen könnten, wenn dynamische Effekte – bspw. ein Zuwachs an ausländischen Investitionen – in der Simulationsstudie berücksichtigt würden.

Die Steuervergünstigung nimmt in der zinsbereinigten Gewinnsteuer die Form eines Steuerschilts an, der daraus resultiert, dass die Kosten der Eigenkapitalfinanzierung steuerlich anerkannt werden und die Bemessungsgrundlage kürzen. Die Höhe dieser Steuerersparnis kann prozentual als Anteil an der Steuerschuld in der Ausgangssituation dargestellt werden. Aus Tabelle 18 ist zu entnehmen, dass sie mit steigender Rentabilität sinkt. Werden die Steuervorteile in absoluten Werten ausgedrückt, so nehmen sie die höchsten Werte in großen Unternehmen an. In den ersten sieben Dezilgruppen betragen sie von 6% bis 8,4%; in den letzten drei fielen sie dagegen unter 4%.

Kleine und mittlere Unternehmen erzielten einen relativ größeren steuerlichen Vorteil aus der Zinsbereinigung im Vergleich zu großen Firmen. Dies

²⁹⁵ OECD (2007), op. cit., S. 132-133.

konnte zum Teil eine Konsequenz der erhöhten Eigenkapitalschutzzinssätzen sein, die in Belgien für die KMUs vorgesehen wurden.

3.3 Die zinsbereinigte Gewinnsteuer in Simulationsstudien

Außer den Untersuchungen der in der Praxis umgesetzten Systeme der zinsbereinigten Gewinnsteuer wurden von verschiedenen Autoren ebenfalls Simulationen möglicher Auswirkungen von hypothetischen Steuerreformen durchgeführt. Solche Studien ergänzten die Reformentwürfe in Großbritannien und Deutschland; überdies wurde kürzlich eine umfangreiche Analyse für die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union erstellt²⁹⁶.

In den 80er und 90er Jahren des 20. Jahrhunderts untersuchte das britische Institut für Fiskalstudien die Auswirkungen der zinsbereinigten Gewinnsteuer. Aus dem M. Gammies Bericht geht es hervor, dass sie einen erheblichen Aufkommensausfall zur Folge hätte²⁹⁷. Um ihn auszugleichen, müsste der Steuersatz um 10 Prozentpunkte erhöht werden – und damit das Niveau von 45% erreichen. Das Modell, auf dem die Berechnungen basierten, hatte einen statischen Charakter. Ähnlich wie in mehreren späteren Untersuchungen blieben die Verhaltensanpassungen der Steuerpflichtigen unberücksichtigt.

Im Rahmen des Projekts der Einfachsteuer, das der Heidelberger Steuerkreis für Deutschland entwickelt hat, führten H.-G. Petersen, A. Fischer und J. Flach eine Simulation der fiskalischen Konsequenzen einer zinsbereinigten Gewinnsteuer durch. Die Autoren prüften, wie der Schutzzinsabzug die Höhe der Steuerbelastung verschiedener Unternehmensgruppen beeinflusst²⁹⁸.

²⁹⁶ An dieser Stelle werden ausschließlich die Ergebnisse der Simulationen dargestellt, die auf empirischen Daten basieren. Es soll am Rande vermerkt werden, dass L. Lammersen eine theoretische Analyse der fiskalischen Konsequenzen der *allowance for corporate equity* hinsichtlich eines Modellunternehmens mit eigener Rechtspersönlichkeit durchführte. Er zeigte, welche Folgen der Schutzzinssatz für die Höhe der Steuereinnahmen hat, wenn er von der Marktverzinsung abweicht. Ist er niedriger als die marktübliche Rendite, wachsen die Steuereinnahmen mit steigendem Steuersatz bis zu einer bestimmten Höhe. Wenn diese Höhe aber überschritten wird, beginnen die Einnahmen zu sinken durch die Erhöhung der Kapitalkosten einerseits und die Abnahme der Investitionen andererseits. Im umgekehrten Falle kommt es zu einem Aufkommensausfall, weil der Staat die Investitionen in einem zu großen Maße subventioniert.

Vgl. L. Lammersen (2002), *Investment Decisions and Tax Revenues Under an Allowance for Corporate Equity*, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Discussion Paper Nr. 02-47, Mannheim, S. 17 ff.

²⁹⁷ In dem Modell wurden die Daten über etwa 700 Unternehmen aus dem Zeitraum 1971-1990 benutzt. Vgl. M. Gammie (1991), op. cit., S. 37-40.

²⁹⁸ Mit dem *Potsdamer Mikrosimulationsmodell* wurden die Auswirkungen auf der Haushaltsebene untersucht.

Vgl. H.-G. Petersen (2003a), *Können wir uns einen Systemwechsel leisten? Aufkommen und Wachstumsmöglichkeiten unter dem System der Einfachsteuer*, in: „Ein neues Steuersystem für Deutschland. Tagungsband Steuerforum Fulda 2003“, Hrsg. C. Gebhardt, DIHK und IHK

Tabelle 19. Fiskalische Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Deutschland nach Rechtsformen und Unternehmensgrößen nach der Untersuchung von H.-G. Petersen, A. Fischer und J. Flach*

Unternehmenstyp	Gewinne aus Gewerbebetrieb (EUR)	Eigenkapital (EUR)	Rendite	Schutzzinsabzug / Gewinn aus Gewerbebetrieb
Kleine Einzelunternehmen	29.886	9.365	314%	2%
Große Einzelunternehmen	42.832	107.040	40%	12%
Kleine Personengesellschaften	53.369	111.309	48%	10%
Mittlere Personengesellschaften	219.527	570.451	38%	13%
Große Personengesellschaften	810.124	2.480.553	33%	15%
Kleine Kapitalgesellschaften	16.633	19.749	84%	6%
Mittlere Kapitalgesellschaften	84.962	124.997	68%	7%
Große Kapitalgesellschaften	1.117.610	3.790.877	29%	17%

* Ergebnisse für Modellunternehmen.

Quelle: H.-G. Petersen, A. Fischer, J. Flach (2005), op. cit., S. 87.

Den Berechnungen lag die Annahme zugrunde, dass alle Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform die Steuerbasis um die kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen kürzen können. Es wurde ermittelt, dass die Bemessungsgrundlage – und damit entsprechend auch die Einkommen- und die Körperschaftsteuerschuld – um 7,4% sinken würden²⁹⁹. Die für verschiedene Firmentypen gewonnenen Ergebnisse werden in Tabelle 19 dargestellt.

Aus der Zusammenstellung in Tabelle 19 geht hervor, dass der Anteil des Schutzzinsabzugs an der Bemessungsgrundlage in kleinen Einzelunternehmen sowie kleinen und mittleren Kapitalgesellschaften am niedrigsten ist. In den übrigen Unternehmensgruppen übersteigt er 10%.

Fulda, S. 176-185; H.-G. Petersen, A. Fischer, J. Flach (2005), *Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen*, „Perspektiven der Wirtschaftspolitik“, Bd. 6, H. 1, S. 71-94.

²⁹⁹ H.-G. Petersen, A. Fischer, J. Flach (2005), op. cit., S. 88.

Diese Analyse wurde durch die Kalkulation der marginalen und durchschnittlichen Steuersätze für die Szenarien vollständiger Gewinnthesaurierung bzw. vollständiger Gewinnausschüttung ergänzt³⁰⁰. Es wurde beobachtet, dass der marginale Steuersatz infolge der Zinsbereinigung sich deutlich verringert und ein für alle Rechtsformen gleiches Niveau erreicht (25% plus Solidaritäts- und Gemeindegzuschlag). In der Ausgangssituation zeichneten sich die Einzelunternehmer und Eigentümer von Personengesellschaften durch den höchsten marginalen Steuersatz aus. Somit war die Senkung der Grenzbelastung für diese Steuerpflichtigen am bedeutendsten – sie überstieg 10 Prozentpunkte. Werden die durchschnittlichen Steuersätze betrachtet, stellt sich ebenfalls heraus, dass natürliche Personen in Deutschland einer höheren Belastung unterliegen. Nachdem es ermöglicht wird, die kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen von dem steuerlichen Gewinn abzuziehen, sinkt der durchschnittliche Steuersatz – weniger in der Körperschaftsteuer und stärker in der Einkommensteuer³⁰¹.

Ein Vergleich der marginalen und der durchschnittlichen Steuersätze wurde auch für eine vollständige Gewinnausschüttung vorgenommen. Man kann beobachten, dass der Marginalsteuersatz nach der Reform in allen Unternehmenstypen gleich ist. Darüber hinaus gleichen die Marginal- und Durchschnittssteuersätze in diesem Szenario denjenigen, die für die vollständige Gewinnthesaurierung kalkuliert wurden.

Es ist bemerkenswert, dass die Mitglieder des Heidelberger Steuerkreises folgende Meinung äußern: „*Das vorgeschlagene Konzept minimiert die mit der Reform einhergehenden notwendigen Änderungen bei der Steuererhebung, und es lässt sich so steuern, dass es nicht zu abrupten Veränderungen bei den Steuereinnahmen kommt*“³⁰². Die Autoren leugnen nicht, dass die Kürzung des steuerlichen Gewinns aus unternehmerischer Tätigkeit um die Eigenkapital-schutzverzinsung unter sonst gleichen Bedingungen zu Mindereinnahmen führen würde. Es sei jedoch zu erwarten, dass diese gering ausfallen würden. Außerdem wäre der Schutzzinsabzug für die Unternehmen günstig, weil sie dadurch um insgesamt mehr als 10 Mrd. Euro entlastet würden. Darüber hinaus könnten die negativen fiskalischen Konsequenzen einer Zinsbereinigung durch eine Abschaffung von verschiedenen Sonderregelungen gemindert werden³⁰³.

³⁰⁰ H.-G. Petersen (2003a), op. cit., S. 180-185.

³⁰¹ Dies betrifft diejenigen Unternehmen, die den Status der *Durchreichgesellschaft* nicht haben. Die von H.-G. Petersen, A. Fischer und J. Flach gewonnenen Ergebnisse lassen den Schluss zu, dass es, um die Steuerlast zu minimieren, günstig ist, die Unternehmen in Form der *Durchreichgesellschaft* zu organisieren und die den Kapitalgesellschaftern zustehenden Gewinne der persönlichen Einkommensteuer zu unterwerfen. Die Einfachsteuer ist neutral hinsichtlich der Entscheidungen über die Gewinnverwendung und zudem bietet sie kleinen und mittleren Unternehmen Vorteile.

³⁰² M. Rose, H.-G. Petersen, C. Schmidt, R. Kambeck (2006), op. cit., S. 4.

³⁰³ *Ibid.*, S. 16.

Die neuste Simulationsstudie der fiskalischen Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer wurde von M. Devereux und R. de Mooij im Auftrag der Europäischen Kommission durchgeführt und bediente sich des allgemeinen Gleichgewichtsmodells CORTAX³⁰⁴. Die Autoren analysierten unterschiedliche Auswirkungen des Systems der zinsbereinigten Gewinnsteuer und der umfassenden Unternehmensteuer (engl. *comprehensive business income tax*) hinsichtlich der ökonomischen Effizienz, der Wohlfahrt und des Steueraufkommens in 27 Mitgliedsstaaten.

Die Simulation berücksichtigte mehrere Szenarien. Es lagen ihnen unterschiedliche Annahmen zugrunde, je nachdem, ob die Reform in einem Land oder der ganzen Gemeinschaft eingeführt wird; ob es Steueroasen in Drittländern gibt, in die Gewinne verlagert werden können, um der Besteuerung auszuweichen; ob die Steuersätze der Körperschaft-, Konsum- und Lohnsteuer modifiziert werden; ob die Reform Steueränderungen vorsieht, die in die Richtung des CBIT-Konzepts gehen (bspw. durch Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung). Die Untersuchung umfasste die Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit und konzentrierte sich grundsätzlich auf die Auswirkungen für die größten Konzerne.

Ausgewählte Ergebnisse für Polen werden in Tabelle 20 dargestellt. Sie zeigen, welche Folgen die Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer hinsichtlich folgender Bereiche hätte: (1) Veränderung des Körperschaftsteuersatzes, die für den Ausgleich des Aufkommensausfalls notwendig ist, (2) Verhältnis zwischen den Einnahmen aus der Körperschaftsteuer und dem BIP und (3) Veränderung der Bemessungsgrundlage infolge der Gewinnverlagerung.

In den Zeilen 1-4 werden die Resultate der Simulation für das Szenario vorgestellt, nach dem die zinsbereinigte Gewinnsteuer ausschließlich in Polen implementiert und der Ausfall des Körperschaftsteueraufkommens durch die Änderungen anderer Steuern kompensiert wird. In den Zeilen 7-8 werden die beiden Annahmen um zwei zusätzliche erweitert, die besagen, dass die Unternehmen die Möglichkeit besitzen, ihre Gewinne in Steueroasen zu verlagern und einen steuerlich günstigen Standort zu wählen. Die letzte Annahme setzt sog. mobile Renten voraus³⁰⁵. Die Zeilen 5-6 zeigen wiederum die Ergebnisse für das Szenario, in dem die zinsbereinigte Gewinnsteuer europaweit eingeführt wird.

Die erste Zeile der vorstehenden Tabelle zeigt, dass eine unilaterale Einführung der *allowance for corporate equity* im Jahre 2005 in Polen das Verhältnis zwischen dem Körperschaftsteueraufkommen und dem BIP um 1,4 Prozentpunkte senken würde – von über 3% auf etwa 2% (also um nahezu 40%). Diese Verminderung fällt geringer aus als in anderen EU-Mitgliedsstaaten, wo sie 46% beträgt (Rückgang von 3,5% auf 1,9%). Diese Berechnungsvariante sollte jedoch als rein hypothetisch beurteilt werden, da ihr die Annahme zugrundeliegt,

³⁰⁴ R. de Mooij, M. Devereux (2009), op. cit.

³⁰⁵ Mobile ökonomische Renten knüpfen nicht an die Lokalisierung, sondern an die Eigenschaften der Unternehmen an. Wird in einem Land eine Steuer auf die Renten erhoben, gilt sie als nicht verzerrend, soweit diese außerordentlichen Gewinne auf den Standortwahl zurückzuführen sind.

dass der Aufkommensausfall durch die Erhebung einer entscheidungsneutralen Kopfsteuer neutralisiert wird.

Tabelle 20. Fiskalische Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Polen in verschiedenen Szenarien nach der Untersuchung von M. Devereux und R. de Mooij

Nr.	Szenario	Veränderung des Steuersatzes (Prozentpunkte)	Veränderung des Verhältnisses KSt/BIP (Prozentpunkte)	Veränderung der Bemessungsgrundlage infolge der Gewinnverlagerung (%)
1	ZGS* unilateral, Ausgleich des Aufkommensausfalls durch die Kopfsteuer	0,0	-1,4	0,0
2	ZGS unilateral, Anpassung des Körperschaftsteuersatzes ex ante (des Konsumsteuersatzes ex post)	11,3	-0,1	0,0
3	ZGS unilateral, Anpassung der Lohnsteuer	0,0	-1,4	0,0
4	ZGS unilateral, Anpassung der Konsumsteuer	0,0	-1,4	0,0
5	ZGS in allen EU-Ländern, Anpassung des Körperschaftsteuersatzes ex ante (des Konsumsteuersatzes ex post)	11,3	0,0	0,1
6	ZGS in allen EU-Ländern, Steueroasen, Anpassung des Körperschaftsteuersatzes ex ante (des Konsumsteuersatzes ex post)	14,5	0,0	0,1
7	ZGS unilateral, Standortwahl, Anpassung des Körperschaftsteuersatzes ex ante (des Konsumsteuersatzes ex post)	11,3	-0,1	0,0
8	ZGS unilateral, Steueroasen und Standortwahl, Anpassung des Körperschaftsteuersatzes ex ante (des Konsumsteuersatzes ex post)	14,5	-0,1	0,0

* ZGS – zinsbereinigte Gewinnsteuer.

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an: M. Devereux, R. de Mooij (2009), op. cit., S. 111-118.

Im Vergleich dazu scheinen die in der zweiten Zeile dargestellten Ergebnisse realistischer zu sein. Sie betreffen das Simulationsszenario, nach dem der Körperschaftsteuersatz modifiziert wird, die Einnahmen dagegen konstant bleiben³⁰⁶. In diesem Fall müsste der Steuersatz in Polen um 11,3 Prozentpunkte auf 30,3% steigen.

Die Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes und die Änderungen der Verrechnungspreise durch die Unternehmen haben Einfluss auf die Gewinnverlagerung und folglich auch auf die Höhe der Steuerbasis. Diese Änderungen sind in Polen jedoch in allen Szenarien vernachlässigbar, was bedeutet, dass das Ausmaß der Erosion der Bemessungsgrundlage sehr gering ist. Ähnliche Ergebnisse haben die Autoren für andere neue Mitgliedsstaaten der EU erhalten. Dies zeugt davon, dass internationale Konzerne in diesen Volkswirtschaften weiterhin eine relativ kleinere Rolle spielen. Wenn man zudem berücksichtigt, dass in den alten EU-Ländern die Erosion der Bemessungsgrundlage deutlich höher ausfällt, ist zu erwarten, dass Polen aus einer europaweiten ACE-Reform netto Vorteile erzielen würde³⁰⁷.

In der dritten und vierten Zeile der Tabelle 20 werden die Resultate der Simulation für die Szenarien vorgestellt, in denen der Ausfall des Körperschaftsteueraufkommens durch die Modifizierung der Lohn- bzw. Konsumsteuer finanziert wird. In diesem Fall wird die steuerliche Belastung der ökonomischen Renten nicht erhöht³⁰⁸. Die in den Zeilen 7 und 8 gezeigten Ergebnisse betreffen dagegen die Situation, wenn die Gewinnverlagerung in Steueroasen außerhalb der Europäischen Union möglich ist und die Unternehmen den Standort wählen können.

In der Untersuchung von M. Devereux und R. de Mooij werden die Bemessungsgrundlage und die Steuereinnahmen durch die Einführung des ACE-Systems beschränkt. Langfristig gesehen ist der Aufkommensausfall jedoch milder als direkt nach der Reform. M. Devereux und R. de Mooij sind der Meinung, dass die Gegenfinanzierungsmaßnahme in Form einer Erhöhung der Steuersätze wegen des Risikos der Gewinnverlagerung nicht besonders wünschenswert ist. Diesem Argument stimmen mehrere Autoren zu.

Ein Vergleich der Simulationsergebnisse mit den historischen Daten für Polen für das Jahr 2005 lässt den Schluss zu, dass die Körperschaftsteuereinnahmen in der Untersuchung überschätzt wurden. Das Modell zeigt nämlich ein 2,9-prozentiges Verhältnis der aggregierten Steuerschuld zu dem BIP, während es in der Wirklichkeit lediglich etwa 2,5% ausmachte³⁰⁹.

³⁰⁶ Der Steuersatz wird ex ante angepasst, d. h. bevor eventuelle Reaktionen der Steuerpflichtigen auf die Steuermodifizierungen berücksichtigt werden. Die ex post Anpassung setzt dagegen die Entscheidungsänderungen voraus – bspw. bei der Investitionsnachfrage oder Beschäftigung.

R. de Mooij, M. Devereux (2009), op. cit., S. 51.

³⁰⁷ Ibid., S. 54.

³⁰⁸ Ibid., S. 55-57.

³⁰⁹ Ibid., S. 33-34.

4. Zusammenfassung

Die Übersicht über die theoretischen Konzepte der konsumorientierten Gewinnsteuern und ihre praktischen Umsetzungen ermöglichte es, die zweite Teilfrage der Arbeit zu beantworten. Somit konnten *zwei mögliche Definitionen der steuerlichen Bemessungsgrundlage identifiziert werden*. Die erste knüpft an die Cashflows, die andere hingegen an die Zinsbereinigung an. Darüber hinaus wurde das Problem der Investitionsneutralität der Gewinnbesteuerung in Anlehnung an die klassische Kapitaltheorie dargelegt, wobei gezeigt wurde, dass die beiden Besteuerungsformen im Grunde genommen ökonomische Renten belasten. Werden die Modellannahmen erfüllt, so generieren sie langfristig gesehen ein Aufkommen mit dem gleichen Gegenwartswert und gelten daher als gleichwertig.

Obwohl die Modellannahmen in der Realität nicht eingehalten werden können, besteht ihr wesentlicher Vorteil darin, dass sie die Richtung zeigen, in die sich die steuerlichen Regelungen entwickeln sollten, damit die Besteuerung einen nichtverzerrenden Charakter besitzt. Aufgrund der durchgeführten Analyse des bisherigen Forschungsstandes sowie der praktischen Erfahrungen mit dem Konzept der Konsumorientierung kann man den Schluss ziehen, dass die zinsbereinigte Gewinnsteuer diese Bedingung in der Praxis besser als die Cash-Flow-Steuer erfüllt. Ihre Implementierung erfordert nicht so weitgehende Änderungen der bestehenden Steuerregelungen, wie dies bei der Cash-Flow-Steuer der Fall wäre. Für dieses Argument sprechen auch die bisherigen Erfahrungen verschiedener Länder mit der *allowance for corporate equity*, die viel umfangreicher sind, als die lediglich fragmentarischen Implementierungen der *cash flow tax*.

Diese Bemerkung wird durch die jüngste internationale Literatur zur Unternehmensbesteuerung bestätigt. In zahlreichen Simulationsstudien wird ebenfalls vorwiegend der zinsbereinigten Gewinnsteuer Platz gewidmet³¹⁰.

Aus diesen Gründen wird die weitere Untersuchung auf diese Besteuerungsform beschränkt.

Es ist auch bemerkenswert, dass die zinsbereinigte Gewinnsteuer – darunter insbesondere die Definition des Eigenkapitals, aus dem der Schutzzinsabzug abgeleitet wird, und die Höhe des Schutzzinssatzes – relativ flexibel gestaltet werden kann. Wie die Beispiele Kroatiens und Belgiens zeigen, kann auf diesen Bereichen aktive Wirtschaftspolitik des Staates geführt werden. In den beiden Ländern wurden unterschiedliche Lösungen eingesetzt, je nachdem, in welcher Region oder welchem Wirtschaftszweig die Kapitalbildung gefördert werden

³¹⁰ H. Fehr und W. Wiegard bestätigen diese Ansicht: „(...) ACE is closer to the policy maker's notion of a fair and efficient system of capital income taxation and, hence, probably a better candidate for tax reform in central European Countries than competing reform strategies”.

Vgl. H. Fehr, W. Wiegard (2001), *The Incidence of an Extended ACE Corporation Tax*, CESifo Working Paper Nr. 484, Munich, S. 2.

sollte. In diesem Zusammenhang soll man sich jedoch vor Augen führen, dass die in der Praxis entwickelten Regelungen aus Fiskalgründen von den theoretischen Postulaten oft weit entfernt sind.

Im zweiten Kapitel wurde der Versuch unternommen, die dritte Teilfrage der Arbeit zu beantworten. Sie betrifft das Problem, *welche Schlussfolgerungen zu den Aufkommenswirkungen man aus den bisherigen Untersuchungen und den praktischen Umsetzungen der konsumorientierten Gewinnsteuern ziehen kann.*

Inwieweit die Fiskalfunktion der Besteuerung erfüllt wird – gehört zu den wesentlichsten Fragen, auf die in jeder Steuerreformdiskussion eingegangen werden muss. Selbstverständlich soll diese Frage auch hinsichtlich der Steuern mit einer eingeschränkten Bemessungsgrundlage gestellt werden – zu welchen die konsumorientierten Einkommen- und Gewinnsteuern zählen. Ein zu hoher Ausfall des Aufkommens könnte die Implementierung eines Reformentwurfs in der Praxis verhindern, weswegen die Informationen, die ex ante mittels der Simulation erworben werden können, sich als äußerst wichtig für Entscheidungsträger erweisen. Selbst wenn eine Simulationsanalyse wegen mangelnder Daten bloß einen ungefähren Aufschluss geben kann, soll sie den Entscheidungsprozess fördern³¹¹.

Aufgrund der bisherigen Untersuchung kann man feststellen, dass die vorliegenden praktischen Erfahrungen mit den konsumorientierten Gewinnsteuern begrenzt sind – sie betreffen lediglich wenige Länder. Nicht alle ihrer fiskalischen und übrigen Auswirkungen wurden in der Literatur hinreichend dokumentiert.

Im zweiten Kapitel der Arbeit wurde eine Übersicht über die von anderen Autoren durchgeführten Simulationsrechnungen gegeben. Es ist jedoch schwierig, sie miteinander zu vergleichen und zu verallgemeinern. Dies ist darauf zurückzuführen, dass sie auf unterschiedlichen Methoden und Datenquellen basieren, verschiedene Zeiträume und einen unterschiedlichen Datenumfang betreffen und dass sie sich differenzierter Indikatoren der Steuerbelastung bedienen. Außerdem war in den Ländern, in denen das ACE-System implementiert wurde, die Tendenz deutlich, Gegenfinanzierungsmaßnahmen im Rahmen anderer Regelungen bzw. anderer Steuern zu finden. Dadurch wird die Analyse der fiskalischen Konsequenzen der Einführung sowie der Abschaffung der zinsbereinigten Gewinnsteuer erschwert. Wie die Erfahrungen aus Kroatien, Italien und Österreich zeigen, wurde die Aufhebung der Zinsbereinigung oft durch eine Tarifsenkung ersetzt. Dies kann darauf zurückgeführt werden, dass der Steuersatz von vielen Entscheidungsträgern für ein wichtigeres Instrument zur Anziehung von Investitionen gehalten wird als andere Steuerregelungen. Er sei transparenter und sowohl für die bestehenden als auch potenziellen Investoren leichter zu verstehen im Vergleich zu den komplizierten Lösungen im Rahmen der Bemessungsgrundlage. In diesem Zusammenhang überzeugt die Meinung, die M. Keen und J. King hinsichtlich des *allowance for corporate equity* Konzepts geäußert haben. Sie stellten fest, dass dieser Steuer auch bei einem höheren Steuersatz der

³¹¹ S. Bach (1993), op. cit., S. 147.

Vorrang zu geben ist, weil sie weiterhin ihren nichtverzerrenden Charakter behält³¹².

Es bleibt offen, inwieweit die konsumorientierte Gewinnsteuer zum Wirtschaftswachstum beitragen würde. Sowohl die Erfahrungen in Kroatien, als auch die Untersuchung von M. Devereux und R. de Mooij lassen die Vermutung zu, dass dieser Einfluss positiv sein könnte. Wie schon angedeutet, wären solche Wachstumsimpulse auch aus fiskalischen Gründen von großer Bedeutung, weil sie langfristig den Ausfall des Steueraufkommens beschränken würden. In diesem Zusammenhang sind J. Becker und C. Fuest der Meinung, dass es interessant wäre, dynamische Effekte in den Simulationsrechnungen zu berücksichtigen. In einer statischen Simulation müssen sie dagegen ausgeblendet werden. Es ist den Autoren zuzustimmen, dass dies eine Überbewertung der Steuerminderungen zur Folge haben kann.

Mehrere Untersuchungen bestätigen die von verschiedenen Wirtschaftswissenschaftlern geäußerte Meinung, dass der Ausfall des steuerlichen Aufkommens bei einer konsumorientierten Gewinnsteuer deutlich niedriger sein kann, als Skeptiker es dem Konzept vorwerfen. Die von S. Bach durchgeführte Simulation zeigt, wie stark sich die Effekte voneinander unterscheiden, je nach Variante der Cash-Flow-Steuer. H.-G. Petersen, A. Fischer und J. Flach lehnen die Ansicht ab, die zinsbereinigte Gewinnsteuer führe zu einer weitgehenden Freistellung der Steuerpflichtigen³¹³. Aufgrund der durchgeführten Simulation ermittelten die Autoren, dass das Verhältnis zwischen dem Schutzzinsabzug und dem zu versteuernden Gewinn unter 20% liegt. Daraus kann geschlossen werden, dass diese Meinung unbegründet ist.

Eine ähnliche Argumentation benutzten J. Becker und C. Fuest. Die von ihnen realisierte Simulationsanalyse zeigte, dass der Ausfall des Aufkommens aus der Cash-Flow-Steuer (unabhängig von ihrer Variante) so gering ist, dass er in der Diskussion über eine eventuelle Implementierung eines solchen Systems nicht als entscheidend behandelt werden sollte. Sie schlussfolgern: *„the choice between these alternatives can therefore be made on other grounds, be those efficiency or equity considerations”*³¹⁴.

Aus der Zusammenstellung und der Übersicht über die Steuerkonzepte geht hervor, dass das Problem der fiskalischen Auswirkungen einer konsumorientierten Einkommensteuer von vielen Autoren gesehen wird. Sie betonen ebenfalls, dass es ein grundlegendes Untersuchungsfeld darstellt, dem mehrere empirische Untersuchungen, darunter auch Simulationsstudien, gewidmet werden. Die vorhandenen Ergebnisse sind jedoch weiterhin unvollständig. Darüber hinaus wur-

³¹² M. Keen, J. King (2002), S. 416.

³¹³ „Der „Zinsbereinigung“ wird häufig vorgeworfen, dass diese weitgehend zu einer Steuerfreiheit der Gewinne beitragen würde – die Unternehmen also steuerlich unbelastet blieben. Angesichts der ausgewiesenen Eigenkapitalrenditen sind derartige Vermutungen allerdings unrealistisch.”

Vgl. H.-G. Petersen, A. Fischer, J. Flach (2005), op. cit., S. 87.

³¹⁴ J. Becker, C. Fuest (2005), op. cit., S. 510.

de dieses Thema überwiegend im Kontext der Besteuerung natürlicher Personen aufgegriffen. Dies impliziert einen Untersuchungsbedarf, insbesondere auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung.

J. Becker und C. Fuest wiesen auf eine Forschungslücke in den empirischen Analysen der fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuern hin: „*Compared with the extensive theoretical debate on consumption tax reforms, relatively little empirical work has been done in this area*“³¹⁵.

Eine ähnliche Meinung äußerte zuvor J. Isaac hinsichtlich der zinsbereinigten Gewinnsteuer: „*(...) an ACE system would radically redistribute the burden of taxation between different companies – those earning below the average return on capital gaining and those with higher rate of return losing. As with any tax reform, detailed work would be important to identify the main types of gainers and losers and the size of the changes.*“³¹⁶

Aus diesen Gründen erweist es sich als durchaus wünschenswert, eine umfassende Gruppe von Unternehmen der Untersuchung zu unterziehen und dabei möglichst detaillierte Informationen über ihre verschiedenen Eigenschaften zu berücksichtigen. Eine solche Analyse kann anhand des polnischen Datenmaterials durchgeführt werden, weil für dieses Land bis jetzt lediglich eine Simulationsstudie von M. Devereux und R. de Mooij vorliegt.

Anhand der im ersten und zweiten Kapitel durchgeführten Analyse des bisherigen Forschungsstands konnte das Hauptziel der Arbeit in drei von den vier definierten Bereichen realisiert werden. Aufgrund (1) der theoretischen Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer, (2) der bisherigen Umsetzungen der Konzepte der konsumorientierten Gewinnsteuer und (3) ihren bisherigen Untersuchungen wurde festgestellt, welche fiskalischen Konsequenzen eine nach der Konzeption der Konsumorientierung modifizierte Bemessungsgrundlage hat. Auf dieser Grundlage können die Untersuchungshypothesen ausformuliert werden:

Haupthypothese: Der Ausfall des Steueraufkommens, der ein direkter Effekt der Gestaltung der Bemessungsgrundlage nach dem Konzept der Konsumorientierung ist, schließt die Fiskalfunktion der Gewinnsteuern nicht aus.

Die Verifizierung der Haupthypothese erfolgt durch die Untersuchung folgender Teilhypothesen:

Hypothese über die Nullsteuer:

Infolge der Gestaltung der Bemessungsgrundlage nach dem Konzept der Konsumorientierung wird die Steuerschuld mancher Steuerpflichtiger vollständig reduziert.

Hypothese über differenzierten Aufkommensausfall:

Das Ausmaß des Steueraufkommens ist differenziert je nach der Rechtsform, Branche und Größe der Unternehmen.

³¹⁵ Ibid., S. 492.

³¹⁶ J. Isaac (1997), op. cit., S. 306.

Hypothese über die Konzentration der Steuerschuld:

Die Gestaltung der Bemessungsgrundlage nach dem Konzept der Konsumorientierung verändert die Konzentration der Steuerbelastung der Unternehmen.

Aus der in diesem Kapitel vorgenommenen Zusammenstellung und der Analyse des bisherigen Forschungsstandes hinsichtlich der Konzepte der konsumorientierten Gewinnsteuern und ihrer fiskalischen Konsequenzen, lassen sich vier Schlüsse für die eigene Simulation ableiten.

Erstens wird angenommen, dass alle Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform berechtigt sind, die kalkulatorische Schutzverzinsung des eingesetzten Eigenkapitals von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Zweitens beträgt die schutzbedürftige Eigenkapitalverzinsung 5%, was näherungsweise der Rentabilität der fünfjährigen Staatsanleihen in Polen im Zeitraum 2002-2009 entspricht³¹⁷.

Drittens wird aus Vereinfachungsgründen angenommen, dass der Schutzzinsabzug am handelsrechtlichen Eigenkapital zum Jahresabschluss ansetzt.

Viertens werden in der Analyse die buchführungspflichtigen Unternehmen mit einbezogen, wodurch die Zahl der zu untersuchenden Einheiten beschränkt wird.

³¹⁷ http://www.rynek.bizzone.pl/Stopy_procentowe-Rentownosc_bonow_skarbowych_i_obligacji und Amtsblatt des Statistischen Hauptamtes, Bericht des Vorsitzenden „Rentowność pięcioletnich obligacji skarbowych serii PS0414”.

III. DIE SIMULATION ALS METHODE ZUR UNTERSUCHUNG DER FISKALISCHEN KONSEQUENZEN VON ÄNDERUNGEN DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE

Die Simulation der fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuer erfolgt in zwei grundsätzlichen Etappen. Der erste Schritt hat einen Einführungs- und Vorbereitungscharakter, wogegen im zweiten Schritt die eigentliche Simulation durchgeführt und ihre Ergebnisse besprochen werden.

Das vorliegende Kapitel konzentriert sich auf die erste Untersuchungsstufe. Es wird mit einer kurzen Übersicht über die Simulationenethoden begonnen, die im Bereich der Unternehmensbesteuerung zum Einsatz kommen. Dieses Vorgehen hat zum Ziel zu prüfen, *welche Methoden in den bisherigen Simulationsstudien zu den fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuern angewendet wurden*. Der vorgenommene Überblick über die verschiedenen Steuersimulationen bildet einen Ausgangspunkt für die Bestimmung der einzelnen Etappen der eigenen Simulation. Auf dieser Grundlage wird der detaillierte Gang der Untersuchung erarbeitet. Er besteht aus mehreren Aufgaben, die in Abbildung 2 dargelegt werden.

Abbildung 2. Gang der Simulation

Schritt	Aufgabe
I	Bestimmung der Untersuchungsgruppe und Wahl der Datenquellen
II	Wahl der Untersuchungsmethode
III	Gruppierung des Datenmaterials
IV	Anpassung des Datenmaterials an die Zielsetzung der Untersuchung
V	Messung fiskalischer Konsequenzen der Modifizierung der Bemessungsgrundlage

Quelle: Eigene Darstellung.

Der Aufbau dieses Kapitels entspricht der Reihenfolge, in der die einzelnen Untersuchungsschritte erfolgen.

1. Anwendung von Simulationen in Untersuchungen der konsumorientierten Gewinnsteuer

Zuerst werden die Simulationsmethoden klassifiziert, die zur Untersuchung der Besteuerung von Haushalten und Unternehmen angewendet werden. In diesem Zusammenhang wird in der Arbeit die Bezeichnung „Steuersimulation“ benutzt. Anschließend werden ausgewählte Simulationsstudien zusammengestellt und hinsichtlich mehrerer, zuvor definierter Merkmale näher betrachtet. Sie betreffen die Cash-Flow-Steuern und die zinsbereinigte Gewinnsteuer. Diese Analyse bildet den Ausgangspunkt für den weiteren Teil der Arbeit, in dem die Modalitäten der Methodik der eigenen Simulation festgelegt werden.

1.1 Allgemeine Charakterisierung von Steuersimulationen

Es wäre nicht nur schwierig, sondern vor allem äußerst riskant, Experimente in der realen Wirtschaft – bspw. im Rahmen der Sozial- oder Steuerpolitik – durchzuführen. Es besteht jedoch ein großer Bedarf an experimentalen Untersuchungen, die unterschiedliche Informationen ex ante – also vor dem In-Kraft-Treten einzelner wirtschaftspolitischer Regelungen – liefern. Dank derartigen Analysen können Prognosen zur Entwicklung verschiedener ökonomischer Kategorien erstellt werden. Darüber hinaus sind sie geeignet, potenzielle Konsequenzen von geplanten Reformen zu prüfen. Die Empfänger der auf diesem Wege erworbenen Informationen sind die Entscheidungsträger, die dadurch wertvolle, sachliche Hinweise für ihre Handlungsinitiativen erhalten³¹⁸. In diesem Zusammenhang stellt die Simulation ein angemessenes Forschungsinstrument dar.

Die in den Wirtschaftswissenschaften angewendeten Simulationen werden oft mit Experimenten in den Naturwissenschaften gleichgestellt, obwohl dieser Vergleich nur teilweise zutrifft³¹⁹. Der Hauptunterschied besteht darin, dass in einem Experiment das Untersuchungsobjekt unter Kontrolle bleibt. Eine Simulation basiert dagegen auf einem Modell, in dessen Rahmen die zu analysierenden Vorgänge abgewickelt werden. Unabhängig davon, wie genau ein solches Modell auch ist und welche Annahmen ihm zugrundeliegen, stellt es immer ledig-

³¹⁸ H.-G. Petersen (1992), *Simulationsmodelle für die Steuer- und Sozialpolitik: Entwicklung und gegenwärtiger Stand*, in: „Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland“, Hrsg. H.-G. Petersen, M. Hüther, K. Müller, Campus Verlag, Frankfurt, New York, S. 16. Dazu auch A. Peichl (2008), *The Benefits of Linking CGE and Microsimulation Models: Evidence from a Flat Tax Analysis*, Institut zur Zukunft der Arbeit, Discussion Paper Nr. 3715, Bonn, S. 4.

³¹⁹ Vgl.: B. Czarny (2007), *Metodologiczne osobliwości ekonomii*, in: „Bank i Kredyt“, Nr. 7, S. 68-69; S. Owsiak (2002), *Podstawy nauki finansów*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, S. 42; H.-G. Petersen (1992), op. cit., S. 13-14.

lich eine Vereinfachung der Realität dar³²⁰. Dennoch stellt sich die Simulation als ein aussagefähiges und für ökonomische Analysen oft eingesetztes Instrument dar, was in den letzten Jahren auf dem Gebiet der Steuerpolitik besonders oft beobachtet werden konnte.

Die Problemstellung der Arbeit betrifft potenzielle fiskalische Konsequenzen, die sich aus der Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Polen ergeben würden. Es wird eine hypothetische Reform erwogen, wobei eine Antwort auf eine „*was wäre, wenn?*“ - Frage gesucht wird. Aus diesem Grund stellt die Simulation eine angemessene Untersuchungsmethode dar, die es ermöglicht, das Hauptziel der Arbeit zu realisieren und die Hypothesen zu prüfen.

Nach dem Kriterium der Aggregationsebene kann von drei Gruppen der Simulationen gesprochen werden³²¹:

- (1) Modelle auf hohem Aggregationsniveau, die auf makroökonomischen Daten aus volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen basieren; dazu zählen: makroökonomische Simulationsmodelle und allgemeine Gleichgewichtsmodelle;
- (2) Modelle auf mittlerem Aggregationsniveau, die nach ausgewählten Merkmalen gruppierte Daten benutzen – sog. Gruppensimulationen;
- (3) Modelle, die auf disaggregierten Daten über einzelne Wirtschaftssubjekte basieren – sog. Mikrosimulationen (mikroanalytische Modelle).

Die zweite und dritte Gruppe wird oft unter mikroökonomischen Simulationsmodellen subsumiert³²².

Alle obengenannten Ansätze finden Anwendung in den Analysen möglicher Auswirkungen von verschiedenen steuerpolitischen Maßnahmen. Im weiteren werden Mikrosimulationen und Gruppensimulationen näher betrachtet, weil sie in der eigenen Untersuchung eingesetzt werden³²³.

³²⁰ N. Gilbert, K. G. Troitzsch (1999), *Simulation for the Social Scientist*, Open University Press, Buckingham, Philadelphia, S. 13.

³²¹ P. B. Spahn, H. P. Galler, H. Kaiser, T. Kassella, J. Merz (1992), *Mikrosimulation in der Steuerpolitik*, Physica Verlag, Heidelberg, S. 7.

In neueren Klassifizierungen wird eine zusätzliche Modellklasse ausgesondert – kombinierte Mikro-Makro-Simulationen. Dieses Verfahren wurde bspw. von A. Peichl zur Untersuchung der Auswirkungen der Flat-Tax in Deutschland angewendet. Der Autor hat das Mikrosimulationsmodell FiFoSIM mit einem allgemeinen Gleichgewichtsmodell verknüpft.

Vgl. A. Peichl (2005), *Die Evaluation von Steuerreformen durch Simulationsmodelle*, Finanzwirtschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 05-1, Universität zu Köln, S. 33.

³²² H.-G. Petersen (1992), op. cit., S. 14.

³²³ Auf eine eingehende Vorstellung von allgemeinen Gleichgewichtsmodellen muss im Weiteren verzichtet werden, weil sie einen anderen methodologischen Ansatz darstellen. An dieser Stelle scheint es jedoch bemerkenswert zu sein, dass sie in den letzten Jahren auch zur Analyse möglicher Auswirkungen der zinsbereinigten Gewinnsteuer benutzt wurden. Von den schon zuvor erwähnten Untersuchungen war die Untersuchung von H. Fehr und W. Wiegand am frühesten. Sie behandelte Effizienz- und Verteilungswirkungen der Einführung dieser Steuer in Deutschland. Einige Jahre später verglichen D. M. Radulescu und M. Stimmelmeyer die Folgen, die *allowance for corporate equity* und *comprehensive business income tax* in Deutschland haben könnten. K. Keuschnigg und M. Dietz überprüften wiederum, welchen

Die mikroanalytischen Simulationsmodelle gehen auf einen Vorschlag von G. Orcutt aus den 60er Jahren des vorigen Jahrhunderts zurück. Sie benutzen solche Datenquellen, die Informationen über die kleinsten Untersuchungseinheiten liefern – bspw. über einzelne natürliche Personen, Haushalte oder Unternehmen. G. Orcutt sah einen großen Vorteil der Mikromodelle in ihrer Genauigkeit und Flexibilität. Darüber hinaus ermöglichen sie eine Analyse unter Berücksichtigung differenzierter Merkmale, was bei aggregierten Daten nicht der Fall ist³²⁴. Die Berechnungen werden auf der Ebene einzelner Einheiten durchgeführt und erst in einem nächsten Schritt kann man die Informationen zusammenstellen, Durchschnittswerte oder Verteilungen ermitteln etc.

Die zu den mikroökonomischen Simulationsmodellen zählenden Gruppensimulationen basieren auf Informationen über die Einheiten, die nach mehreren Merkmalen gruppiert werden. Dies können bspw. Geschlecht, Beruf, Einkommen natürlicher Personen oder Umsatz und Vermögen von Unternehmen sein³²⁵. Somit werden Gruppen (auch Zellen genannt) gebildet. Nimmt man an, dass sie homogen sind, so können sie durch die Einheiten mit den Durchschnitts- bzw. Medianwerten repräsentiert werden.

Von großer praktischer Bedeutung ist es, dass bei den Gruppensimulationsmodellen im Vergleich zu den Mikrosimulationen niedrigere Ansprüche an die Qualität und Genauigkeit der Daten gestellt werden. Darüber hinaus ist der Rechenaufwand meistens auch geringer. Die Detailliertheit und dabei auch die Aussagefähigkeit der Gruppenmodelle kann in manchen Fällen durch eine Aussonderung zusätzlicher Zellen erhöht werden – vorausgesetzt aber, dass dabei nicht inadäquat hohe Kosten entstehen³²⁶. In den Mikrosimulationen können dementsprechend eventuelle, durch das Aggregieren der Daten entstandene Fehler

Einfluss die zinsbereinigten Gewinnsteuer kombiniert mit der dualen Einkommensteuer nach dem skandinavischen Muster auf Investitions-, Finanzierungs- und Organisationsentscheidungen der Unternehmen in der Schweiz hätte. Den neusten Ansatz aus dieser Modellgruppe stellt die Analyse der potenziellen Effekten der ACE und CBIT in der Europäischen Union, die von R. de Mooij und M. Devereux im Rahmen des Projekts CORTAX durchgeführt wurde.

Vgl.: H. Fehr, W. Wiegard (2001), op. cit.; C. Keuschnigg, M. Dietz (2005), op. cit., M. D. Radulescu, M. Stimmelmayer (2006), op. cit.; R. de Mooij, M. Devereux (2009), op. cit.

³²⁴ „It is true, but not so widely noticed, that current models of our socio-economic system only predict aggregates and fail to predict distributions of individuals, households, or firms in single or multivariate classifications“.

Seinen Vorschlag, die Untersuchungen anhand von Daten über zahlreiche Mikroeinheiten durchzuführen, hat G. Orcutt in einem späteren Artikel fortgesetzt.

Vgl. G. H. Orcutt (1957), *A new type of socio-economic system*, „Review of Economics and Statistics“, Bd. 39, Nr. 2, S. 116; G. H. Orcutt (1960), *Simulation of Economic Systems*, „The American Economic Review“, Bd. 50, Nr. 5.

³²⁵ H.-G. Petersen (1992), op. cit., S. 14-16.

³²⁶ Ibid. S. 18.

oder Ungenauigkeiten besser vermieden werden³²⁷. Bei der Anwendung von Gruppensimulationen muss man jedoch beachten, dass mit einer zunehmenden Zahl der Zellen manche von ihnen nur wenige Mitglieder haben oder gar nicht besetzt sind³²⁸. Außerdem ist es denkbar, dass die Ergebnisse von der vorgenommenen Gliederung des Datenmaterials abhängen³²⁹.

Bei dem Einsatz der mikroökonomischen Simulationsmodelle im Bereich der Besteuerung stößt man nicht selten auf einen Datenmangel, der die Analysemöglichkeiten deutlich beschränkt. Es kommt oft dazu, dass eine Datenquelle lediglich Teilinformationen liefern kann; andere brauchbare Angaben sind in anderen Datensätzen zu finden. In umfangreicheren Untersuchungen werden die aus verschiedenen Quellen stammenden Informationen miteinander verknüpft (dieses Verfahren wird *matching and merging* genannt)³³⁰.

Da die Mikrosimulation mit Informationen über die einzelnen Einheiten arbeitet, deren Zahl in der Regel sehr groß ausfällt, ist meistens eine Stichprobenziehung notwendig³³¹. Im Vergleich zu Gruppensimulationsmodellen erweist sich die Mikrosimulation als flexibler, weil sie eine vielschichtige Analyse ermöglicht und mehrere Merkmale der Subjekte berücksichtigt. N. Gilbert und K. G. Troitzsch wiesen darauf hin, dass die Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen in vielen Fällen sich nur mit den Mikrosimulationsmodellen ermitteln lassen: „*We must instead go back to the individual cases, calculate their taxes due before and after the tax revision, and reaggregate the tax revenue*“³³².

Oft wird eine Unterteilung der Simulationen in statische und dynamische vorgenommen. In der vorliegenden Arbeit wurde die von H.-G. Petersen vorgeschlagene und von M. Brehe übernommene Definition benutzt³³³. Sie besagt, dass eine statische Simulation dann vorliegt, wenn man von Verhaltenskonstanz im Zeitablauf ausgeht (bspw. hinsichtlich des Arbeitsangebots und des Sparens

³²⁷ Beispielsweise kann das Aggregieren von positiven und negativen Werten zu ungenauen Ergebnissen führen. Vgl. dazu R. Bardazzi, V. Parisi, M. G. Paziienza (2004), op. cit., S. 232.

³²⁸ Auf diese Beschränkung wurde auch in der eigenen Simulation bei der Anwendung der Daten des Statistischen Hauptamtes gestoßen. Sie fallen unter das Statistikgeheimnis: „*Aggregierte Daten dürfen nicht veröffentlicht oder in anderer Form zugänglich gemacht werden, wenn die Möglichkeit besteht, konkrete Wirtschaftssubjekte (Personen oder Unternehmen) zu reidentifizieren. Dies bedeutet, dass die Daten über Wirtschaftsvorgänge nur dann veröffentlicht werden dürfen, wenn die kleinsten, durch die Gruppierung der Daten entstandenen Zellen jeweils aus mindestens drei Subjekten bestehen und keiner dieser Subjekte einen höheren Anteil am Gliederungsmerkmal als $\frac{3}{4}$ besitzt.*“
Vgl.: http://www.stat.gov.pl/gus/5548_PLK_HTML.htm.

³²⁹ P. B. Spahn, H. P. Galler, H. Kaiser, T. Kassella, J. Merz (1992), op. cit., S. 25-27.

³³⁰ M. Brehe (2007), *Ein Nachfragesystem für dynamische Mikrosimulationsmodelle*, Universitätsverlag Potsdam, S. 13 ff.

³³¹ Als eine Alternative dafür nennt A. Peichl die Simulation für typische Einheiten. Vgl. A. Peichl (2005), op. cit., S. 24.

³³² N. Gilbert, K. G. Troitzsch (1999), op. cit., S. 53.

³³³ M. Brehe (2007), op. cit., S. 6-7.

auf der Haushaltsebene oder Investitionen auf der Unternehmensebene). Diese Annahme trifft jedoch lediglich bei einer kurzfristigen Betrachtung zu und ermöglicht, sofortige direkte Effekte (engl. *first round effects*, *first order effects*; es wird auch die Bezeichnung *morning-after effects* benutzt) einer Steueränderung zu untersuchen. In diesem Zusammenhang sprechen manche Autoren über die formale Steuerinzidenz – im Gegensatz zur effektiven Steuerinzidenz, bei der die Verhaltensanpassungen von den Wirtschaftssubjekten Berücksichtigung finden³³⁴.

Hinsichtlich der statischen Simulationsmodellen stellte A. Harding fest: „*Static models are often viewed as gigantic „accounting” models, where the relationships showed are essentially mechanical in nature and behavioural change is usually assumed to be non-existent*“³³⁵. Sie sind jedoch für eine kurzfristige Analyse durchaus geeignet. Eine dynamische Simulation erlaubt wiederum Aussagen über langfristige Konsequenzen von Steuerreformen. Zwangsläufig erweist sie sich auch als komplizierter, weil es nicht mehr von der Verhaltenskonstanz ausgegangen wird, sondern vielmehr klare Vorstellungen über die Veränderungen des Verhaltens der Wirtschaftssubjekte im Zeitablauf entwickelt werden müssen³³⁶.

In dem Bereich der Steuerpolitik wurden die Mikro- und Gruppensimulation lange überwiegend zur Untersuchung der Besteuerung von natürlichen Personen benutzt, insbesondere zur Ermittlung der Steuerlastverteilung und der Einkommensänderungen. Dabei arbeiteten sie vor allem mit den Einzeldaten aus den persönlichen Steuererklärungen³³⁷. Im Vergleich dazu waren die Simulationen

³³⁴ M. Hüther (1992), *Zu den methodisch-empirischen Grundlagen der Simulation alternativer steuer- und sozialrechtlicher Regelungen für die Bundesrepublik Deutschland: Inzidenzkonzept und Datenbasen*, in: „Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland“, Hrsg. H.-G. Petersen, M. Hüther, K. Müller, Campus Verlag, Frankfurt, New York, S. 24; S. Bach (2008), op. cit., S. 45.

³³⁵ A. Harding (2000), *Dynamic Microsimulation: Recent Trends and Future Prospects*, in: „Microsimulation in Government Policy and Forecasting“, Hrsg. A. Gupta, V. Kapur, Elsevier, S. 298.

³³⁶ M. Brehe bemerkte, dass manche Autoren unter dynamischen Simulationsmodellen diejenigen verstehen, die die endogenen Veränderungen demographischer und sozioökonomischer Merkmale (d. h. die Veränderungen der Struktur der untersuchten Einheiten – bspw. der Altersstruktur) berücksichtigen.

Vgl. M. Brehe (2007), op. cit., S. 7; N. Gilbert, K. G. Troitzsch (1999), op. cit., S. 56; J. Merz (1993), *Microsimulation as an Instrument to Evaluate Economic and Social Programmes*, Forschungsinstitut Freie Berufe, Discussion Paper Nr. 5, S. 4. Dazu auch P. B. Spahn, H. P. Galler, H. Kaiser, T. Kassella, J. Merz (1992), op. cit., S. 16.

³³⁷ Ein Beispiel für die in Deutschland vorgenommenen Simulationsstudien liefert die von F. Hinterberger, M. Müller und H.-G. Petersen durchgeführte Analyse der Auswirkungen einer Ausgabensteuer auf der Haushaltsebene. C. Bork erstellte ein Simulationsmodell, das Aussagen zu direkten und indirekten Steuern und Transfers ermöglichte. Die Untersuchung von H. Müller zählt zu den neueren Ansätzen. In Polen wird wiederum seit mehreren Jahren das mikroökonomische Steuer- und Transfermodell SIMPL im Rahmen des internationalen

auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung deutlich seltener anzutreffen, was vornehmlich an einem begrenzten Zugang zu geeigneten Datenquellen lag³³⁸. Um diese Einschränkung zu überwinden, haben manche Autoren ihre Untersuchungen auf synthetischen, „künstlichen“ Daten basiert, in dem Sinne, dass sie einen bestimmten Unternehmenstyp charakterisierten und dafür Simulationsrechnungen durchführten³³⁹.

Diese Sachlage verbessert sich jedoch allmählich. Man kann beobachten, dass die Zahl der Untersuchungen zur Unternehmensbesteuerung, die sich der Simulation bedienen und auf historischen Daten basieren, sukzessiv zunimmt. Dies ist insbesondere in den hochentwickelten Ländern der Fall, wo unterschiedliche Projekte entweder von Forschungseinrichtungen³⁴⁰ oder speziellen Gruppen in Finanzministerien abgewickelt werden³⁴¹.

Projekts EUROMOD entwickelt. Ein Überblick über die in verschiedenen Ländern erarbeiteten Mikrosimulationsmodellen geben dabei M. W. Socha und L. Wincenciak.

Vgl. F. Hinterberger, M. Müller, H.-G. Petersen (1991), *Simulation eines Ausgabensteuersystems für die Bundesrepublik Deutschland*, in: M. Rose, Hrsg. (1991a), op. cit., S. 399-432; C. Bork (2000), *Steuern, Transfers und private Haushalte. Eine mikroanalytische Simulationsstudie der Aufkommens- und Verteilungswirkungen*, Peter Lang, Frankfurt am Main; H. Müller (2005), *Ein Vergleich der Ergebnisse von Mikrosimulationen mit denen von Gruppensimulationen auf Basis der Einkommensteuerstatistik*, Statistische Ämter des Bundes und der Länder, FDZ-Arbeitspapier Nr. 1; O. Bargain, L. Morawski, M. Myck, M. Socha (2007), *As SIMPL As That: Introducing a Tax-Benefit Microsimulation Model for Poland*, Forschungsinstitut zur Zukunft der Arbeit, Discussion Paper Nr. 2988; M. W. Socha, L. Wincenciak (2007), *Wpływ systemów podatku dochodowego i świadczeń społecznych na ubóstwo i redystrybucję dochodów. Przegląd nowych badań empirycznych*, Wydział Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego; O. Lelkes (2007), *Tax-Benefit Microsimulation Models in Eastern Europe*, „International Journal of Microsimulation”, Bd. 1, Nr. 1; J. O’Hare, A. Gupta (2000), *Practical Aspects of Microsimulation Modelling*, in: A. Gupta, V. Kapur (2000), op. cit., S. 572-574 und www.microsimulation.org.

³³⁸ J. G. Wilkins (2000), *The Tax Policy Analyst’s Best Friend*, in: A. Gupta, V. Kapur (2000), op. cit., S. 32.

Zu den Schwierigkeiten mit der Erwerbung von steuerlichen Unternehmensdaten vgl. auch: P. B. Spahn, H. P. Galler, H. Kaiser, T. Kassella, J. Merz (1992), op. cit., S. 87-89; J. Merz (1993), op. cit., S. 18 und H.-G. Petersen (2008), op. cit., S. 18.

Ein kurzer Überblick über die Anwendungen von Mikrosimulationen in den Untersuchungen der Unternehmensbesteuerung wurde von R. Maiterth gegeben.

Vgl. R. Maiterth (2006), *Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, Forschungsdatenzentrum, Statistisches Bundesamt, Arbeitspapier Nr. 12, Wiesbaden, S. 6 ff.

³³⁹ R. Maiterth (2006), op. cit., S. 9-10.

³⁴⁰ Ein Beispiel für die Anwendung von Mikrosimulationen zur Untersuchung der Unternehmensbesteuerung liefert das Projekt „BizTax“ des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung in Berlin. Dieses Modell zielt darauf ab, die Aufkommens- und Verteilungswirkungen von Steuerreformen zu prüfen.

Ein anderes Forschungsprojekt, das sich der Methodik der Mikrosimulation bedient, wird im Zentrum für Europäische Weltwirtschaft in Mannheim entwickelt – „*Entwicklung und Erweiterung eines Mikrosimulationsmodells zur Abschätzung der finanziellen Konsequenzen von Reformen im Bereich der Unternehmensbesteuerung unter Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen der Unternehmen*“.

1.2 Überblick über ausgewählte Simulationsstudien

Im vorstehenden Kapitel der Arbeit wurden die Ergebnisse der bisherigen Forschung zu den fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuern – der Cash-Flow-Steuer und der zinsbereinigten Gewinnsteuer – betrachtet. Die in diesen Untersuchungen benutzten methodologischen Ansätze sind zwar in der Grundidee gleich, sie unterscheiden sich aber hinsichtlich der Detaillösungen. Beispielsweise knüpfen alle von ihnen an empirische, in verschiedenem Maße aggregierte Daten an. Die meisten arbeiten mit Mikrosimulationsmodellen.

In diesem Kapitel wird ein Überblick über die einzelnen methodologischen Ansätze gegeben, die in den zuvor analysierten Simulationsstudien Anwendung fanden. Bei der Zusammenstellung werden die folgenden Kriterien berücksichtigt:

- 1) Ziel der Simulation;
- 2) Methode;
- 3) Datenquellen;
- 4) Kriterien zur Gruppierung der Daten;
- 5) Zahl der untersuchten Unternehmen;
- 6) Zeithorizont;
- 7) Messung der Steuerlast.

Die oben definierten Kriterien dienen ebenfalls dazu, in einem weiteren Schritt einen Bezugspunkt für die Bestimmung der Modalitäten der eigenen Simulation zu schaffen. Die Resultate, die sich aus dem vorgenommenen Überblick ergeben, werden mit den Möglichkeiten und Beschränkungen konfrontiert, mit denen bei der Benutzung der zugänglichen polnischen Datensätze zu rechnen ist, sowie mit der Zielsetzung der Untersuchung.

Vgl.: S. Bach, H. Buslei, N. Dwenger, F. Fossen (2008), *Dokumentation des Mikrosimulationsmodells BizTax zur Unternehmensbesteuerung in Deutschland*, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin und <http://www.zew.de/de/forschung/projekte.php3?action=detail&nr=926&abt=steu>.

³⁴¹ Beispielsweise werden in Großbritannien und Kanada Simulationsmodelle für die Körperschaftsteuer entwickelt.

Vgl. R. J. Eason (2000), *Modelling Corporation Tax in the United Kingdom* und A. McGrath, C. McCann (2000), *Canada's Corporation Tax Model*, in: A. Gupta, V. Kapur (2000), op. cit.

Tabelle 21. Zusammenstellung von grundsätzlichen Merkmalen ausgewählter Simulationsuntersuchungen der konsumorientierten Gewinnsteuern

S. Bach (1993)	Institute for Fiscal Studies (1991)	H.-G. Petersen (2003); H.-G. Petersen, A. Fischer, J. Flach (2005)	R. Gordon, L. Kalambokidis, J. Slemrod (2004)	J. Becker, C. Fuest (2005)	R. Bardazzi, V. Parisi, M. Paziienza (2004); F. Oropallo, V. Parisi (2005)	OECD (2009)
1	2	3	4	5	6	7
1. Ziel der Simulation						
Ermittlung der Höhe des Aufkommens aus der R-Cash-Flow-Steuer und Lohnsteuer. Simulation für Deutschland.	Ermittlung der Höhe des Aufkommens aus der zinsberechtigten Gewinnsteuer. Simulation für Großbritannien.	Ermittlung der Höhe des zu versteuernden Gewinns und des Aufkommens aus der <i>Einfachsteuer</i> sowie der Steuerlastverteilung bei Haushalten und Unternehmen. Simulation für Deutschland.	Ermittlung der Höhe des zu versteuernden Gewinns und des Aufkommens aus der R-Cash-Flow-Steuer; Untersuchung für Haushalte und Unternehmen. Simulation für die Vereinigten Staaten.	Ermittlung der Höhe des zu versteuernden Gewinns und des Aufkommens aus der R- und S-Cash-Flow-Steuer; Untersuchung für Haushalte und Unternehmen. Simulation für Deutschland.	Ermittlung der Veränderung der Steuerlast der Unternehmen infolge der Abschaffung der partiellen zinsberechtigten Gewinnsteuer. Simulation für Italien.	Ermittlung der fiskalischen Konsequenzen der Einführung der zinsberechtigten Gewinnsteuer und des Ausmaßes der dadurch bedingten Steuervorteile in verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen. Simulation für Belgien.

1	2	3	4	5	6	7
2. Methode						
Simulation basiert auf makroökonomischen Daten. Statische Simulation.	Simulation basiert auf aggregierten Daten. Statische Simulation.	Haushalte: Mikrosimulation (<i>Potentialer Mikrosimulationsmodell</i>). Unternehmen: auf gruppierten Daten basierende Veranlagungssimulation. Statische Simulation.	Simulation basiert auf aggregierten Daten. Statische Simulation.	Simulation basiert auf aggregierten Daten. Statische Simulation.	Mikrosimulation (das Modell DIECOFIS). Statische Simulation.	Mikrosimulation (das Modell MiSIS). Statische Simulation.
3. Datenquellen						
Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen und Steuererstattungen.	Finanzberichte.	Haushalte: Einkommens- und Verbrauchsstichprobe des Statistischen Bundesamtes; mit Finanzbehörden abgeglichene Steuerdatensätze; Sozioökonomisches Panel.	Steuererklärungen – aggregierte Informationen aus der Veröffentlichung von Statistics of Income Division of the Internal Revenue Service.	Finanzberichte (Datensatz der Deutschen Bundesbank); Daten zur Höhe der Zinssätze und der Einkommen natürlicher Personen (Statistisches Bundesamt).	Daten der amtlichen Statistik (STAT) und Daten der italienischen Handelskammer.	Steuererklärungen – repräsentative Stichprobe. Verknüpfung der Daten mit den Informationen aus Finanzberichten.

1	2	3	4	5	6	7
		Unternehmen: Unternehmens- datensatz des Deutschen Insti- tutes für Wirt- schaftsforschung (DIW- Modellunter- nehmen) auf- grund der Ge- werbsteuer- und Einheitswertsta- tistik				
4. Kriterien zur Gruppierung der Daten						
Trifft nicht zu.	Steuerpflichtige der Körperschaft- steuer.	Natürliche Perso- nen und Unter- nehmen Unternehmen gruppiert nach: - Rechtsform (Kapital- und Personengesell- schaften, Einze- lunternehmen)	Natürliche Perso- nen und Unter- nehmen (ohne und mit eigener Rechtspersönlich- keit).	Natürliche Perso- nen und Unter- nehmen.	Unternehmen gruppiert nach: - Branche (Berg- bau, Gewerbe, Energieversor- gung, Baugewer- be, Handel, Gast- gewerbe, Kom- munikation, sons- tige Dienstleis- tungen,	Rentabilität der Unternehmen nach Dezilgrup- pen (gemessen als Verhältnis zwischen dem operativen Net- toüberschuss und der Wertschöp- fung).

1	2	3	4	5	6	7
		- Größe (kleine, mittlere, große).			Unterricht, Gesundheitswesen und sonstige Sozialdienstleistungen), - Größe.	Analyse nach der Größe der Unternehmen (kleine, mittlere, große).
5. Zahl der untersuchten Unternehmen						
Trifft nicht zu.	Ca. 700 Gewerbe- und Handelsunternehmen.	130.412 Unternehmen, darunter: - 51.458 Einzelunternehmen, - 28.450 Personengesellschaften, - 50.504 Kapitalgesellschaften.	Keine Daten.	Keine Daten.	26.196 Unternehmen, darunter: - 8.021 große, - 18.175 mittlere und kleine (insgesamt 4,7% der Unternehmen in Italien zum Untersuchungzeitpunkt). Zusätzlich Daten zu 17.968 Konzernen (ca. 103.000 Unternehmen).	Keine Daten.

1	2	3	4	5	6	7
6. Zeithorizont						
Berechnungen für das Jahr 1990.	Berechnungen für den Zeitraum 1971 – 1990.	Natürliche Personen – Berechnungen für das Jahr 1998. Unternehmen – Berechnungen für das Jahr 1995, verglichen mit 2004 und 2005.	Berechnungen für das Jahr 1995.	Berechnungen für den Zeitraum 1977 – 1998.	Berechnungen für das Jahr 2000.	Berechnungen für das Jahr 2006.
7. Messung der Steuerlast						
Steuereinnahmen nach der Reform (unter Annahme eines Steuersatzes in Höhe von 10% bzw. 20%).	Steuereinnahmen nach der Reform; Simulation der Höhe des Steuersatzes, bei dem die Steuereinnahmen konstant bleiben.	Verhältnis zwischen dem Schutzinzinsabzug und der Bemessungsgrundlage sowie der Eigenkapitalrentabilität und des Zinssatzes; marginaler und durchschnittl. Steuersatz nach Rechtsform und Unternehmensgr.	Absolute Veränderung der Bemessungsgrundlage; Steuereinnahmen nach der Reform.	Makroökonomische Messgröße vom vergangenheitsorientierten Typ (<i>backward-looking approach</i>).	Mikroökonomische Messgröße vom vergangenheitsorientierten Typ (<i>backward-looking approach</i>).	Verhältnis zwischen dem effektiven Steuersatz und der Rentabilität der Unternehmen.

Quelle: Eigene Darstellung.

Aus der in Tabelle 21 vorgestellten Zusammenstellung geht hervor, dass die aufgeführten Simulationsstudien zu den fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuern in Detaillösungen voneinander differieren, obwohl sie einen ähnlichen Forschungszweck verfolgen. Das Hauptunterscheidungsmerkmal stellt die Genauigkeit des zugrundegelegten empirischen Datenmaterials dar. Manche Untersuchungen benutzen makroökonomische Daten, während andere auf gruppierten oder Einzeldaten basieren. Die jüngsten Untersuchungen bedienen sich der Methodik der Gruppen- bzw. der Mikrosimulation, was einen Beweis dafür liefert, dass in den Analysen von Besteuerungseffekten die mikroökonomischen Simulationsmodelle an Bedeutung gewinnen.

In den meisten Fällen stammen die Daten aus den Statistiken der Steuerbehörden und aus den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen. Gelegentlich werden die Datensätze von den Forschungsinstitutionen selbst erstellt³⁴².

Es kann beobachtet werden, dass außer der schon erwähnten allgemeinen Gleichgewichtsmodellen alle zur Untersuchung der konsumorientierten Gewinnsteuern angewendeten Simulationen statisch sind. Dieser Ansatz wird häufiger benutzt, obwohl die dadurch erworbenen Ergebnisse Beschränkungen aufweisen. Die Ausblendung von Verhaltensanpassungen führt zu einer kurzfristigen Betrachtungsweise und verursacht, dass ausschließlich die direkten Effekte von Steuerreformen unter der *ceteris paribus* Annahme gezeigt werden können. Trotzdem werden die statischen Simulationen von vielen Autoren für ein brauchbares und genügend aussagefähiges Instrument gehalten. Nicht nur bereiten diese Modelle kleinere technische Schwierigkeiten im Vergleich zu den dynamischen Ansätzen; auch die Steuerpflichtigen reagieren nicht sofort auf sämtliche Steueränderungen und brauchen längere Zeit für eventuelle Verhaltensanpassungen³⁴³.

Ein dynamisches Element kann in die Untersuchung eingeführt werden, indem analoge Berechnungen für verschiedene Zeitpunkte wiederholt werden³⁴⁴. A. Klemm ist der Meinung, dass die Untersuchungen auf den Daten über einen längeren Zeitraum basieren sollen, weil in einem einzelnen Jahr gesamtwirtschaftliche Bedingungen untypisch sein mögen³⁴⁵. Aus dem vorgenommenen

³⁴² Beispielsweise wurde der durch das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung zusammengeführte Datensatz in einer Simulationsuntersuchung von Konsequenzen einer Unternehmenssteuerreform in Deutschland angewendet. Der Schwerpunkt wurde dabei auf die Steuerbelastung verschiedener Unternehmestypen gelegt.

Vgl. J. Flach (2003), *Die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf ausgewählte Unternehmen*, Diskussionsbeitrag Nr. 40, Universität Potsdam.

³⁴³ S. Bach (2008), *op. cit.*, S. 45.

³⁴⁴ Eine Dynamisierung kann auch durch einen Einsatz von Paneldaten erreicht werden.

Vgl.: R. Bardazzi, F. Gastaldi, M. G. Paziienza (2003), *Report describing Country IT Indirect tax base rules module*, Deliverable 5.2 of the DIECOFIS Project, University of Florence, S. 16.

³⁴⁵ M. Klemm (2006), *op. cit.*, S. 14.

Überblick über die Simulationsstudien wird deutlich, dass dieser Ansatz in der Untersuchung des Institutes für Fiskalstudien und von J. Becker und C. Fuest angewendet wurde.

Oft werden die Unternehmensdaten nach solchen Merkmalen wie Rechtsform, Größe, Branche oder Region gruppiert. Wenn diese Merkmale mit den untersuchten Kategorien zusammenhängen, erweitert ihre Einbeziehung die Möglichkeiten der Analyse. Ein Beispiel dafür liefert die von H.-G. Petersen, A. Fischer und J. Flach durchgeführte Untersuchung sowie auch andere Studien³⁴⁶.

Ein Teil der Simulationen zur konsumorientierten Gewinnsteuer beschränkt sich auf einen Vergleich der Situation vor und nach der Reform. Andere, wie bspw. diese von H.-G. Petersen, A. Fischer und J. Flach, werden durch eine Berücksichtigung mehrerer Szenarien erweitert.

Zu den grundlegenden Problemen gehört auch die Methode, wie die Steuerbelastung gemessen wird. Dies bedeutet, dass eine reale Finanzkategorie gewählt werden muss, auf die sich die unternehmerische Steuerschuld bezieht³⁴⁷. Dabei handelt es sich um einen vergangenheitsorientierter Ansatz (engl. *backward looking approach*), in dem sowohl betriebswirtschaftliche (bspw. aus Finanzberichten), als auch makroökonomische Daten (aus den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen) benutzt werden können³⁴⁸. Darüber hinaus kann diese

³⁴⁶ In der Mikrosimulation des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung wurden die Unternehmensdaten nach Rechtsform, Branche, Größe und Region gegliedert. D. Knirsch gruppierte wiederum die Firmen lediglich nach der Rechtsform und Branche, um anschließend mit der Monte Carlo Simulation den Einfluss der Änderung der Gewinnermittlungsmethode auf die Steuerbelastung zu überprüfen.

Vgl.: S. Bach, H. Buslei, N. Dwenger, F. Fossen (2008), op. cit., S. 9; D. Knirsch (2005), *Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, Wer verliert?*, Diskussionsbeitrag Nr. 5, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Karl-Franzens-Universität Graz, S. 13.

³⁴⁷ Bspw. der Umsatz, der Economic Value Added oder die Summe aller Faktorentgelte – Löhne, Dividenden und einbehaltener Gewinne.

Vgl. J. Sobiech (2004), *Opodatkowanie w strategiach finansowych przedsiębiorstw*, in: „Polski system podatkowy. Założenia a praktyka”, Hrsg. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie - Skłodowskiej, Lublin, S. 376-378 und E. Czerwińska, D. Krzemińska, M. Kuchlewska (1994), *Ciężar podatkowy w przedsiębiorstwie*, in: „Zdolność podatkowa i wiarygodność kredytowa przedsiębiorstwa”, Hrsg. E. Czerwińska, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, S. 27 ff.

³⁴⁸ Einen Alternativvorschlag zur Darstellung der Steuerbelastung bildet der sog. zukunftsorientierte Ansatz (engl. *forward looking approach*).

Vgl. dazu u. a.: L. Lammersen (2002), *The Measurement of Effective Tax Rates: Common Themes in Business Management and Economics*, Discussion Paper Nr. 02-46, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim, S. 8-9; G. Nicodeme (2001), *Computing effective corporate tax rates: comparisons and results*, MPRA Paper Nr. 3808, S. 4-10; P. B. Sorensen (2004), *Measuring Taxes on Capital and Labor: An Overview of Methods and Issues*, in: „Measuring the Tax Burden on Capital and Labor”, Hrsg. P. B. Sorensen, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, London, S. 14-19; C. Spengel (2004), *Ermittlung und*

Messgröße für einzelne Unternehmen oder ihre Gruppen ermittelt werden. In den Simulationen der Unternehmensbesteuerung bilden oft der operative Gewinn oder der Bruttogewinn eine Bezugsgröße³⁴⁹. Der Hauptvorteil einer auf diese Weise definierten Messgröße der Steuerbelastung ist darin zu sehen, dass sie mittelbar die ganze Vielfalt der zu einem bestimmten Zeitpunkt vorhandenen steuerlichen Regelungen berücksichtigt³⁵⁰.

Nach der Übersicht über die in verschiedenen Simulationen angewendeten Detaillösungen ist es zweckmäßig, die einzelnen Schritte der eigenen Untersuchung näher zu bestimmen.

2. Datenquellen

Ein erster Schritt des Untersuchungsgangs besteht darin, die Datenquellen für die Simulationsrechnungen auszuwählen. Die Möglichkeit der Anwendung von Mikro- und Gruppensimulationen wird von der Qualität und Genauigkeit der Datensätze geprägt. In einem zweiten Schritt wird die Gliederung der Daten erläutert.

2.1 Charakterisierung und Begründung der Wahl der Datenquellen

Die Ermittlung der fiskalischen Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer erfordert zweierlei Informationen. Erstens sind es Angaben zum Wert des im Unternehmen vorhandenen Eigenkapitals. Die kann man aus den Finanzberichten entnehmen. Zweitens ist es notwendig, die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Steuerschuld in der Ausgangslage (vor der Reform) zu kennen. Diese Daten zu gewinnen erweist sich jedoch als schwieriger, weil sie sich lediglich mittelbar – wenn überhaupt – aus den Finanzberichten herausrechnen lassen.

In der Simulation werden drei Datenquellen benutzt. Die erste – der „Monitor Polski B“ – hat einen eigenständigen Charakter in dem Sinne, dass sie keine Ergänzung durch Informationen aus anderen Quellen verlangt. Die zwei weiteren Datensätze stammen vom Statistischen Hauptamt (*Główny Urząd Statystyczny*) und dem Finanzministerium (*Ministertwo Finansów*). Sie müssen miteinander verknüpft werden, um die für die Simulation relevanten Informationen zu gewinnen.

Aussagefähigkeit von Indikatoren der effektiven Steuerbelastung, in: „Perspektiven der Unternehmensbesteuerung“, Hrsg. M. Schratzenstaller, A. Truger, Metropolis-Verlag, Marburg.

³⁴⁹ L. Lammersen (2002), op. cit., S. 6-8.

³⁵⁰ F. Oropallo, V. Parisi (2005), op. cit., S. 10.

Monitor Polski B

„Das Amtsblatt der Republik Polen Monitor Polski B“ (im Weiteren wird die Abkürzung MPB benutzt) wird von der Kanzlei des Ministerpräsidenten veröffentlicht. Darin werden die Finanzberichte (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Änderungen des Eigenkapitals) derjenigen Unternehmen veröffentlicht, die im Rechnungslegungsgesetz explizit genannt werden³⁵¹. Hierzu gehören u. a. Kapitalgruppen, Aktiengesellschaften und große Unternehmen anderer Rechtsformen, die sich durch hohe Beschäftigung, großen Umsatz und eine große Summe der Aktiva auszeichnen³⁵².

In der Untersuchung werden die Informationen des „Monitor Polski B“ benutzt, die in elektronischer Form in der Datenbasis *Emerging Markets Information Services (EMIS)* zugänglich sind. Sie ermöglicht, die Finanzberichte ab dem Wirtschaftsjahr 2000 ohne Einschränkung zu recherchieren, u. a. nach dem Veröffentlichungsjahr und der Branche³⁵³.

Aus der Simulation wurden Kapitalgruppen ausgeklammert. Dagegen konnten aber Jahresabschlüsse, die Unternehmen gemeinsam mit ihren Betriebsstätten erstellen, mit einbezogen werden. Diese Jahresabschlüsse beinhalten Angaben aus Jahresberichten einzelner Geschäftseinrichtungen³⁵⁴. In diesem Fall wird der gemeinsame Jahresabschluss so behandelt, als ob er von einer einheitlichen Geschäftseinrichtung erstellt worden wäre³⁵⁵. Folglich unterliegt ausschließlich der gemeinsame Jahresabschluss der Veröffentlichungspflicht³⁵⁶.

Wenn das Wirtschaftsjahr eines Unternehmens mit dem Kalenderjahr nicht übereinstimmt, werden die Finanzberichte dem Jahr zugeordnet, auf das die größte Anzahl der Monate entfällt.

³⁵¹ Art. 64 des Rechnungslegungsgesetzes („*Ustawa o rachunkowości*“) vom 29. September 1994, Polnisches Gesetzblatt 1994, Nr. 121, Pos. 591 mit Änderungen.

³⁵² Zur Wirtschaftsprüfung und Veröffentlichung von Finanzberichten sind diejenigen Unternehmen verpflichtet, die im vorigen Wirtschaftsjahr mindestens zwei von drei Bedingungen erfüllt haben: (a) die durchschnittliche jährliche Einstellung betrug mindestens 50 Personen, (b) die Summe der Aktiva belief sich mindestens auf 2.500.000 Euro, (c) Nettoerlöse aus dem Verkauf von Waren und fertigen Erzeugnissen und aus Finanzgeschäften betragen mindestens 5.000.000 Euro.

³⁵³ Ein Überblick über die vor dem Jahr 2000 veröffentlichten Berichte ist nur begrenzt möglich.

³⁵⁴ Nach Art. 51 Abs. 1 des Rechnungslegungsgesetzes stellt ein gemeinsamer Jahresabschluss die Summe einzelner Posten aus den Jahresabschlüssen des Unternehmens und seiner Betriebsstätte dar.

³⁵⁵ K. Maksymiuk (2008), *Łączne sprawozdanie finansowe i jego badanie*, „BDO Podatki i rachunkowość“, Nr. 5 (7), <http://www.podatkirachunkowosc.bdo.pl/biuletyn/51/audyt/laczne-sprawozdanie-finansowe-i-jego-badanie.html>.

³⁵⁶ Art. 64 Abs. 2 des Rechnungslegungsgesetzes.

Statistisches Hauptamt und Finanzministerium

Das Statistische Hauptamt (im Weiteren wird die Abkürzung SHA benutzt) erhebt die Daten zu ausgewählten Posten unternehmerischer Finanzberichte mit den Formularen SP „Jährliche Umfrage des Unternehmens“ und SP-03 „Bericht über die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens“. Die erste Datensammlung umfasst Unternehmen aller Rechtsformen, die entweder buchführungspflichtig sind oder vereinfachtes Einnahmen- und Ausgabenbuch führen und zugleich mehr als zehn Arbeitnehmer beschäftigen³⁵⁷. Somit werden sog. Mikrounternehmen ausgeschlossen. Diesen widmet sich wiederum die zweite Datenerhebung, die anhand des Formulars SP-03 erfolgt. Sie basiert auf einer repräsentativen Stichprobe und enthält nicht die für die Simulation notwendigen Informationen³⁵⁸. Darüber hinaus führt die überwiegende Mehrheit polnischer Mikrounternehmen lediglich vereinfachte Handelsbücher und könnte selbst aus diesem Grund in der Untersuchung nicht berücksichtigt werden.

In der Simulation werden die mit SP-Formular erhobenen Daten benutzt, die in den folgenden Veröffentlichungen enthalten sind:

- (1) *Finanzergebnisse von bilanzierenden Unternehmen*, Jahre 2004-2008,
- (2) *Wirtschaftliche Tätigkeit von nichtfinanziellen Unternehmen*, Jahre 2004-2008,
- (3) zusätzliche Detailinformationen, die durch das Statistische Hauptamt auf Antrag bereitgestellt wurden, Jahre 2004-2008.

Somit werden gruppierte jährliche Daten von durchschnittlich 39.625 Unternehmen pro Jahr benutzt, was insgesamt 198.128 Einheiten im fünfjährigen Zeitraum ausmacht³⁵⁹. In diesem Datensatz sind diejenigen Unternehmen enthalten, die nach der zuvor angeführten Definition keine Mikrounternehmen sind und die zudem ordentlich Handelsbücher führen³⁶⁰. Mit anderen Worten werden

³⁵⁷ Die Definition des Mikrounternehmens, die vom Statistischen Hauptamt benutzt wird, stammt aus einer Verordnung des Ministerrates zur öffentlichen Statistik und weicht von derjenigen Definition ab, die im Art. 104 des Gesetzes über die Freiheit der Wirtschaftstätigkeit enthalten ist. Die Definition des SHA setzt ausschließlich an der Beschäftigtenzahl an, wobei die anderen, im Gesetz über die Freiheit der Wirtschaftstätigkeit genannten Unternehmensmerkmale, unberücksichtigt bleiben: die Höhe der Nettoerlöse aus dem Verkauf von Waren und fertigen Erzeugnissen und aus Finanzgeschäften (unter 2.000.000 Euro) und die Summe der Aktiva (unter 2.000.000 Euro).

³⁵⁸ Im Bereich der Mikrounternehmen werden in erster Linie Informationen über Beschäftigtenzahl, Löhne und Gehälter, Bruttowert von Sachanlagen, Investitionsaufwendungen, Umsätze und Kosten dargestellt.

³⁵⁹ Existierte ein Unternehmen mehrere Jahre und war es zu dieser Zeit verpflichtet, Finanzinformationen für die Zwecke der öffentlichen Statistik bereitzustellen, so sind die Informationen zu diesem Unternehmen in den Datensätzen für verschiedene Jahre enthalten.

³⁶⁰ Nach Art. 2 des Rechnungslegungsgesetzes sind Unternehmen folgender Rechtsformen buchführungspflichtig: Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung,

in die Simulation Mikroeinheiten und Firmen, die ein vereinfachtes Einnahmen- und Ausgaben-Buch führen, nicht mit einbezogen³⁶¹.

Dies verursacht eine bedeutende Einschränkung des Untersuchungsumfangs. Buchführungspflichtig sind nämlich bloß 10% der Unternehmen in Polen, von denen 65% Mikrounternehmen sind. Daraus folgt, dass die in der Untersuchung benutzten Daten insgesamt ca. 3% der Unternehmen in Polen abdecken.

Darüber hinaus liefern die Veröffentlichungen des Statistischen Hauptamtes keine geeigneten Informationen über die auf die Gewerbetätigkeit von Personenunternehmen entfallende Einkommenssteuerschuld. Aus diesem Grund werden diese Daten mit den Informationen des Finanzministeriums (FM) zusammengeführt. Sie sind der jährlichen Veröffentlichung

Bericht über die Abrechnung der veranlagten Einkommensteuer, Jahre 2004-2008, zu entnehmen.

Die drei genannten Datenquellen ergänzen sich gegenseitig, wodurch man die Simulation erweitern kann. Die Daten des Statistischen Hauptamtes betreffen Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Der „Monitor Polski B“ umfasst grundsätzlich die gleichen Rechtsformen; die Kapitalgesellschaften stellen dabei jedoch die überwiegende Mehrheit dar. Die gemeinsamen Elemente der Datensätze des SHA und des MPB bilden die Kapitalgesellschaften, die mehr als zehn Personen anstellen und zugleich zur Buchprüfung verpflichtet sind. Die beiden Datenquellen unterschieden sich wiederum durch Firmen, die zur Buchprüfung verpflichtet sind und weniger als zehn Mitarbeiter beschäftigen sowie durch kleine und mittlere Unternehmen, die zwar Bücher führen, das Ausmaß ihrer Tätigkeit jedoch zu gering ist, als dass sie der Buchprüfungspflicht unterliegen würden. Der Umfang der in der Simulation benutzten Datenquellen hinsichtlich der berücksichtigten Unternehmen wird in Tabelle 22 dargestellt.

Kommanditgesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien. Darüber hinaus sind dies Partnerschaftsgesellschaften, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und Einzelunternehmen, die entweder freiwillig Handelsbücher führen oder deren Nettoerlöse aus dem Verkauf von Waren und fertigen Erzeugnissen und aus Finanzgeschäften im vorigen Wirtschaftsjahr mindestens 1.200.000 Euro betragen.

³⁶¹ In den meisten Fällen kommen die beiden Merkmale gemeinsam vor. Die Mikrounternehmen bilden die zahlreichste Gruppe (ca. 1.750.000 Firmen, was etwa 95% aller in Polen tätigen Unternehmen ausmacht). Wegen des begrenzten Ausmaßes der Wirtschaftstätigkeit ist der Anteil dieser Gruppe an Beschäftigung, Investitionsaufwendungen, Bruttosachvermögen, Umsätzen, Wertschöpfung oder Herstellung insgesamt niedriger als bei den Großunternehmen, die lediglich 0,2% aller Firmen ausmachen (eigene Berechnung am Beispiel des Jahres 2007 anhand von: Statistisches Hauptamt, *Finanzergebnisse von bilanzierenden Unternehmen*).

Tabelle 22. Umfang der berücksichtigten Unternehmen in den benutzten empirischen Datenquellen

	Kapitalgesellschaften	Personengesellschaften	Einzelunternehmen
MPB	Ja (größte Unternehmen)	Wenige	Wenige
SHA	Ja (bis auf Mikro-unternehmen)	Ja (bis auf Mikro-unternehmen)	Ja (bis auf Mikro-unternehmen)
FM	Ja (unabhängig von der Größe)	Ja (unabhängig von der Größe)	

Quelle: Eigene Darstellung.

Die Datenbasis des MPB umfasst die wenigsten Unternehmen, ist dafür aber am detailliertesten. Die Genauigkeit ist erstens auf den Einzelcharakter der Daten zurückzuführen. Zweitens werden Korrekturen vorgenommen, durch die sie für die Zielsetzung der Untersuchung angepasst werden³⁶². Die Daten des Statistischen Hauptamtes sind hingegen aggregiert. Von Vorteil ist dabei jedoch, dass sie durch die Angaben des Finanzministeriums eine Schätzung der Einkommensteuerbelastung ermöglichen.

Tabelle 23. Detaillierungsgrad der benutzten empirischen Datenquellen

	Kapitalgesellschaften	Personengesellschaften	Einzelunternehmen
MPB	Einzeldaten	Einzeldaten	Einzeldaten
SHA	Gruppierte Daten ¹⁾	Gruppierte Daten ¹⁾	Gruppierte Daten ¹⁾
FM	Aggregierte Daten	Aggregierte Daten	Aggregierte Daten

¹⁾ Soweit das Statistikgeheimnis durch die Gruppierung der Daten nicht verletzt wird.

Quelle: Eigene Darstellung.

Aus den Tabellen 22 und 23 ist ersichtlich, dass die benutzten Datenquellen stark voneinander abweichen je nachdem, welche Unternehmenstypen sie betreffen und wie detailliert sie sind.

Bei den Einzeldaten des „Monitor Polski B“ kann die Mikrosimulation angewendet werden – die Berechnungen werden für jede Einheit getrennt durchgeführt und erst anschließend erfolgt die Aggregation der Ergebnisse. Sie ermöglichen es, die Unternehmen unter Berücksichtigung verschiedener Merkmale zu untersuchen. Darüber hinaus können Firmen, die einzelne Kriterien nicht erfüllen, identifiziert und von weiterem Verfahren ausgeschlossen werden.

³⁶² Die Korrekturen werden in einem weiteren Teil des Kapitels näher erläutert.

Hinsichtlich der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums findet dagegen die Gruppensimulation Anwendung.

2.2 Untersuchungsumfang

Die Unternehmen werden nach drei Kriterien gegliedert, die für die Höhe des Aufkommensausfalls bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer relevant sein können. Das Eigenkapital sowie die Bemessungsgrundlage mögen von folgenden Merkmalen abhängen:

- (1) Rechtsform, in der ein Unternehmen organisiert ist,
- (2) Branche,
- (3) Größe.

Die Aufteilung der Unternehmen nach ihrer Rechtsform stimmt zugleich mit der Aufteilung nach der Besteuerungsform überein: die Kapitalgesellschaften unterliegen der Körperschaftsteuer, die Eigentümer der Personengesellschaften sowie Einzelunternehmer dagegen der persönlichen Einkommensteuer.

Die Simulation betrifft dabei vier Wirtschaftssektoren: Industrie, Bauwesen, Handel und Dienstleistungen. Die Daten des Statistischen Hauptamtes umfassen mehrere Abschnitte der Polnischen Klassifikation der Wirtschaftszweige (PKD). Die Berechnungen anhand der Daten des MPB werden hingegen für ausgewählte Branchen der einzelnen Wirtschaftszweige durchgeführt, was auf die Notwendigkeit der Korrekturen zurückzuführen ist³⁶³.

Als Merkmal der Unternehmensgröße gelten die Nettoumsatzerlöse aus dem Verkauf von fertigen Erzeugnissen, Waren und Rohstoffen. Diese Kategorie zeigt das Ausmaß der laufenden, operativen Geschäftstätigkeit und wird oft zur Klassifizierung von Unternehmen benutzt³⁶⁴.

³⁶³ Laut der Polnischen Klassifikation der Wirtschaftszweige 2004 (*Polska Klasyfikacja Działalności 2004*) beinhaltet der Datensatz des Statistischen Hauptamtes die Abschnitte: C, D, E, F, G, H, I, K.

Die Daten des „Monitor Polski B“ umfassen folgende Branchen der vier obengenannten Wirtschaftssektoren: Herstellung von chemischen Erzeugnissen und Kunststoffen; Baugewerbe; Einzelhandel (ohne Handel mit Kraftfahrzeugen und Reparatur) und Erbringung von Dienstleistungen der Informationstechnologie.

³⁶⁴ Die Zahl der Beschäftigten, die in Datenerhebungen des SHA benutzt wird, scheint in diesem Zusammenhang als Merkmal der Unternehmensgröße weniger geeignet zu sein. Die Unternehmen, die weniger als zehn Personen einstellen – und deswegen zu den Mikrounternehmen gezählt werden – können doch eine hohe Bilanzsumme aufweisen oder bedeutende Umsatzerlöse erzielen. In einzelnen Fällen können sie sogar unter die Pflicht der Buchprüfung und der Veröffentlichung von Finanzberichten fallen (was manchmal bei den Einzelgewerbetreibenden beobachtet werden kann). Es ist erwähnenswert, dass der polnische Gesetzgeber ebenfalls auf das Umsatzkriterium als Merkmal der Unternehmensgröße zugreift – bspw. bei der Definition von kleinen, mittleren und großen Betrieben oder vom sog. kleinen Steuerpflichtigen.

Abbildung 3. Gruppierung der Unternehmen für die Simulationsrechnung

Rechtsform	Nettoumsatzerlöse aus dem Verkauf von fertigen Erzeugnissen, Waren und Rohstoffen (Mio. Zloty)	Branche
Kapitalgesellschaften	⟨0, 8⟩	Gewerbe
		Baugewerbe
		Handel
		Dienstleistungen
	(8, 50>	Gewerbe
		Baugewerbe
		Handel
		Dienstleistungen
	> 50	Gewerbe
		Baugewerbe
		Handel
		Dienstleistungen
Personengesellschaften	⟨0, 8⟩	Gewerbe
		Baugewerbe
		Handel
		Dienstleistungen
	(8, 50>	Gewerbe
		Baugewerbe
		Handel
		Dienstleistungen
	> 50	Gewerbe
		Baugewerbe
		Handel
		Dienstleistungen
Einzelunternehmen	⟨0, 8⟩	Gewerbe
		Baugewerbe
		Handel
		Dienstleistungen
	(8, 50>	Gewerbe
		Baugewerbe
		Handel
		Dienstleistungen
	> 50	Gewerbe
		Baugewerbe
		Handel
		Dienstleistungen

Quelle: Eigene Darstellung.

In Abbildung 3 wird die Aufteilung der Unternehmen nach den erwähnten Kriterien dargestellt. In jedem Jahr werden insgesamt 36 Gruppen (Zellen) ausgesondert.

Die drei unterschiedlichen Datenquellen beeinflussen den Zeitraum der Untersuchung. Die Daten des Statistischen Hauptamtes, sowie die ergänzenden Informationen des Finanzministeriums zur veranlagten Einkommensteuer, betreffen den Zeitraum von 2004 bis 2008³⁶⁵. Der „Monitor Polski B“ betrifft dagegen die Jahre 2004 bis 2007. Dies ist auf die zeitliche Verzögerung zwischen dem Jahresabschluss und der Veröffentlichung von Finanzberichten zurückzuführen. Die Finanzberichte werden meistens nach einem bzw. nach zwei Jahren publiziert (in einzelnen Fällen auch später). Aufgrund einer Betrachtung der früheren Jahre kann angenommen werden, dass singuläre Finanzberichte für das Wirtschaftsjahr 2007 im „Monitor Polski B“ nach 2009 veröffentlicht werden – also nach dem Zeitraum, für den die Simulation durchgeführt wird.

Abbildung 4. Untersuchungszeitraum nach Datenquellen

	2004	2005	2006	2007	2008
FM					
SHA					
MPB					

Quelle: Eigene Darstellung.

Die Berechnungen werden für jedes Jahr wiederholt. Dadurch wird ermöglicht, die Ergebnisse für verschiedene Ausgangssituationen miteinander zu vergleichen.

3. Anpassung der empirischen Daten für die Zielsetzung der Simulation

Ein weiterer Schritt in der Vorbereitungsphase der Simulation besteht darin, das zugängliche Datenmaterial an die konkrete Zielsetzung der Untersuchung anzupassen. Es ist notwendig, sowohl die Daten des „Monitor Polski B“, als auch des Statischen Hauptamtes und des Finanzministeriums der Anpassung zu unterwerfen. Im ersten Fall müssen die Angaben aus Finanzberichten so korrigiert werden, dass die Höhe der Steuerschuld ermittelt werden kann. Im zweiten Fall muss die amtliche Statistik entsprechend um die Informationen der Steuerbehörden ergänzt werden.

³⁶⁵ Wegen einer im Jahre 2007 vorgenommenen Modifizierung der Klassifikation der Wirtschaftszweige (PKD 2007) werden alle Daten einheitlich in der PKD 2004-Version bereitgestellt.

3.1 Anpassung der Daten des „Monitor Polski B“

Die Anpassung der Daten des „Monitor Polski B“ aus dem EMIS-Datensatz erfolgt in folgenden Schritten:

1. Zuordnen der Informationen über Unternehmen einzelner Branchen zu entsprechenden Wirtschaftsjahren (wegen der Zeitverzögerung zwischen dem Jahresabschluss und der Veröffentlichung);
2. Zuordnen der Informationen zu den entsprechenden Rechtsformen;
3. Korrektur der in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Körperschaftsteuerschuld um die latenten Steuern zwecks Ermittlung der Höhe der ans Finanzamt tatsächlich abgeführten Steuer.

Die Unternehmen, die unter die Buchprüfungs- und Publizitätspflicht fallen, müssen aktive und passive latente Steuern in der Handelsbilanz ausweisen. Auf der Aktivseite wird für die latente Steuer ein Rechnungsabgrenzungsposten, auf der Passivseite wiederum eine Rückstellung gebildet. Die latenten Steuern betreffen temporäre Differenzen³⁶⁶ zwischen der Handels- und Steuerbilanz (dem Handelsgewinn und der Steuerbemessungsgrundlage) und entstehen aufgrund von unterschiedlichen Regelungen der Rechnungslegungs- und Steuergesetze zur Aufweisung einzelner Aktiv- und Passivposten³⁶⁷. Somit setzt sich die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Steuer, die Einfluss auf die Rentabilität des Unternehmens hat, aus einer tatsächlich ans Finanzamt abgeführten und einer latenten Steuer zusammen³⁶⁸.

Für die Ermittlung der Höhe der tatsächlich gezahlten Gewinnsteuer ist es wichtig, dass die aktive und passive latente Steuer als Gesamtposten in der Bilanz ausgewiesen wird, ohne auf die Unterscheidung zwischen den Geschäftsvorfällen, die erfolgswirksam sind bzw. das Eigenkapital oder den Firmenwert beeinflussen, Rücksicht zu nehmen. Diese Zusammenhänge werden in Abbildung 5 dargelegt.

³⁶⁶ Im Gegensatz zu sog. permanenten Differenzen zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Gewinn, die sich im Zeitablauf nicht ausgleichen.

³⁶⁷ I. Olchowicz (2005), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa, S. 217.

³⁶⁸ Nach dem Prinzip der periodengerechten Abgrenzung soll der Erfolg bzw. Verlust mit einer Gewinnsteuer belastet werden, die dem Geschäftsjahr zurechenbar ist (dies bedeutet aber, dass der handelsrechtliche Gewinn um einen Betrag gekürzt wird, der von der tatsächlich gezahlten Steuer abweichen kann).

Vgl.: E. Walińska (1997), *Rachunkowość finansowa w świetle podatku dochodowego*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa, zitiert nach: W. Gabrusewicz, M. Kamieniecka (2007), *MSR 12. Podatek dochodowy*, Difin, Warszawa, S. 47.

Abbildung 5. Struktur des Sammelkontos „Körperschaftsteuer“

Ebene I	Ebene II	Ebene III	Ebene IV
Körperschaftsteuer	Tatsächlich gezahlte Steuer Latente Steuer	Erfolgswirksame latente Steuer Latente Steuer, die den Firmenwert beeinflusst Latente Steuer, die das Eigenkapital beeinflusst	Neubewertungsrücklage Gewinn- und Verlustvortrag Kapitalrücklage

Quelle: W. Gabrusewicz, M. Kamieniecka (2007), op. cit., S. 133.

In der Untersuchung wird unterstellt, dass alle Geschäftsvorfälle, durch die aktive bzw. passive latente Steuern entstehen, erfolgswirksam sind. Dies ist eine durchaus realitätsnahe Annahme. Mehrere Autoren stimmen überein, dass Vorgänge, die das Eigenkapital oder den Firmenwert beeinflussen, in der Praxis nur selten vorkommen³⁶⁹.

Die tatsächlich gezahlte Steuerschuld lässt sich aus der in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen gesamten Körperschaftsteuerschuld anhand Formel (18) herausrechnen:

$$T_n = TR_n - (R_n - R_{n-1}) + (A_n - A_{n-1}); \quad (18)$$

hierbei sind:

T_n – ans Finanzamt abgeführte Körperschaftsteuer für das Geschäftsjahr n ,

TR_n – in Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Körperschaftsteuer für das Geschäftsjahr n ,

R_n – Rückstellung für die latente Steuer zum Abschluss des Geschäftsjahres n ,

R_{n-1} – Rückstellung für die latente Steuer zum Abschluss des Geschäftsjahres $n-1$,

A_n – aktive latente Steuer zum Abschluss des Geschäftsjahres n ,

A_{n-1} – aktive latente Steuer zum Abschluss des Geschäftsjahres $n-1$.

Laut Rechnungslegungsgesetz ist es nicht erforderlich, dass die Unternehmen die gezahlte und die latente Steuer getrennt ausweisen. Sie sind verpflichtet, bloß den Gesamtposten „Körperschaftsteuer“ aufzuzeigen, wobei ein Spielraum für eine detailliertere Ausweisung vom Gesetzgeber gegeben wird. Dies verur-

³⁶⁹ K. Winiarska stellte bspw. fest: „In der Praxis sind die Geschäftsvorfälle am häufigsten, infolge deren erfolgswirksame latente Steuern entstehen. (...)“, vgl. K. Winiarska (2009), *Odroczony podatek dochodowy*, in: „Rachunkowość zaawansowana“, Hrsg. K. Winiarska, Wolters Kluwer, Warszawa, S. 104.

Dazu auch: W. Gabrusewicz, M. Kamieniecka (2007), op. cit., S. 108-109; I. Olchowicz (2005), op. cit., S. 327.

sacht, dass dieser Teil der Erfolgsrechnung in den Kapitalgesellschaften auf unterschiedliche Weise gestaltet wird, was eventuelle Vergleiche mithin erschwert. Die meisten Firmen beschränken sich auf den Gesamtposten; manche weisen dagegen eine bzw. beide Komponenten getrennt aus. In der Untersuchung konnte beobachtet werden, dass zahlreiche Unternehmen die latente Steuer sogar falsch unter „sonstigen Gewinnminderungen“ ersichtlich machen³⁷⁰. In den letztgenannten Fällen wird die latente Steuer nach Formel (19) ermittelt:

$$LT_n = (R_n - R_{n-1}) - (A_n - A_{n-1}); \quad (19)$$

hierbei ist:

LT_n – latente Steuer im Geschäftsjahr n .

Anschließend wird die nach der Formel berechnete Steuer mit der Summe der „sonstigen Gewinnminderungen“ verglichen. Sind die Beträge gleich, bedeutet dies, dass die latente Steuer tatsächlich falsch ausgewiesen wurde; wenn sie verschieden sind, wird angenommen, dass dieser Posten aufgrund anderer Wirtschaftsvorgänge entstanden ist³⁷¹.

Ein weiterer Schritt der Untersuchung besteht darin, die Richtigkeit der Formel (18) zu überprüfen. Es wird das Verhältnis zwischen den Unternehmen ermittelt, bei denen die mit dieser Formel berechnete Steuerschuld mit der in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen gezahlten Körperschaftsteuer übereinstimmt und der Gesamtzahl der Unternehmen, die die einzelnen Komponenten der Körperschaftsteuer getrennt ausweisen. Die Ergebnisse der Verifizierung werden in Tabelle 24 zusammengestellt.

Aus Tabelle 24 ist zu ersehen, dass die Qualität der infolge der Korrektur gewonnenen Daten hoch ist. Bei über 90% der Kapitalgesellschaften (in der Gruppe von 30% - 50% aller Unternehmen, für die die Überprüfung möglich ist), stimmen die berechneten Beträge mit den tatsächlichen Werten überein. Auf dieser Grundlage kann man unterstellen, dass ähnliche Werte auch bei den übrigen Unternehmen vorkommen.

³⁷⁰ K. Winiarska wies auf diese Praxis bei polnischen Unternehmen hin. Sie erwähnte drei übliche Weisen, auf die die Steuerschuld in der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich gemacht wird: erstens werden die tatsächlich gezahlte und die latente Steuer unter dem Gesamtposten „Körperschaftsteuer“ aufgezeigt; zweitens – die tatsächlich gezahlte Steuer unter „Körperschaftsteuer“ und die latente Steuer unter „sonstigen Gewinnminderungen“; drittens – die beiden Posten getrennt unter „Körperschaftsteuer“.

Vgl. K. Winiarska (2009), op. cit., S. 102.

³⁷¹ Der Posten könnte aus mehreren weiteren Unterposten bestehen, darunter auch aus einer latenten Steuer.

Tabelle 24. Übereinstimmung der in Erfolgsrechnung ausgewiesenen und mit der Formel berechneten gezahlten Körperschaftsteuer

Jahr	Gewerbe		Baugewerbe		Handel		Dienstleistungen	
	Unt., bei denen Verifizierung möglich ist [%]	daraus stimmt überein [%]	Unt., bei denen Verifizierung möglich ist [%]	daraus stimmt überein [%]	Unt., bei denen Verifizierung möglich ist [%]	daraus stimmt überein [%]	Unt., bei denen Verifizierung möglich ist [%]	daraus stimmt überein [%]
2004	34%	96%	47%	97%	52%	96%	49%	96%
2005	32%	100%	46%	96%	49%	98%	46%	92%
2006	34%	95%	46%	95%	39%	94%	45%	94%
2007	37%	98%	41%	96%	44%	94%	43%	95%

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Der Datensatz wird um einzelne Kapitalgesellschaften bereinigt, die trotz der vorgenommenen Korrektur eine negative Körperschaftsteuer aufweisen. Diese kann nicht als tatsächlich abgeführte Steuer fungieren. Anschließend werden die Unternehmen nach den bereits definierten Kriterien gruppiert.

Tabelle 25. Anzahl der in der Simulationsrechnungen berücksichtigten Unternehmen aus dem Datensatz „Monitor Polski B“ (nach Korrekturen)

Jahr	Gewerbe ¹⁾			Baugewerbe			Handel ²⁾			Dienstleistungen ³⁾			Gesamtzahl der Unt.
	K	M	G	K	M	G	K	M	G	K	M	G	
2004	11	90	115	92	314	146	25	81	111	50	69	29	1.133
2005	9	93	122	79	355	171	16	104	109	43	63	36	1.200
2006	11	96	122	73	344	289	19	109	132	41	63	37	1.336
2007	8	63	88	38	280	183	10	70	73	18	46	23	900

¹⁾ Am Beispiel der Branche: Herstellung von chemischen Erzeugnissen und Kunststoffen.

²⁾ Am Beispiel der Branche: Einzelhandel (ohne Handel mit Kraftfahrzeugen und Reparatur).

³⁾ Am Beispiel der Branche: Erbringung von Dienstleistungen der Informationstechnologie.

K – klein, M – mittel, G – groß.

Quelle: Eigene Darstellung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Infolge der Anpassung der Daten für die Zielsetzung der Simulationen beinhaltet der benutzte Datensatz (siehe Tabelle 25) letztendlich die Informationen über mehr als 1.000 Unternehmen jährlich im Zeitraum 2004-2006 und über 900 Firmen 2007. Dies macht insgesamt 4.569 Kapitalgesellschaften innerhalb von vier Jahren aus.

3.2 Anpassung der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums

Die Daten des Statistischen Hauptamtes werden in 36 Gruppen gegliedert. Die Zahl der Kapitalgesellschaften in jeder dieser Zellen wird in Tabelle 26 vorgestellt. Die Gruppierung erfolgt unter der Annahme, dass die Unternehmen im Rahmen einer Gruppe relativ homogen sind und dass dabei eine durchschnittliche Firma als repräsentativ gelten könnte.

Tabelle 26. Anzahl der in der Simulationsrechnungen berücksichtigten Unternehmen aus dem Datensatz des Statistischen Hauptamtes

	Kapitalgesellschaften	Personengesellschaften	Einzelunternehmen	Gesamtzahl der Unternehmen
2004	24.386	5.502	6.265	36.153
2005	25.405	5.811	6.837	38.053
2006	25.534	6.281	7.020	38.835
2007	26.076	6.625	7.397	40.098
2008	28.411	7.728	8.850	44.989

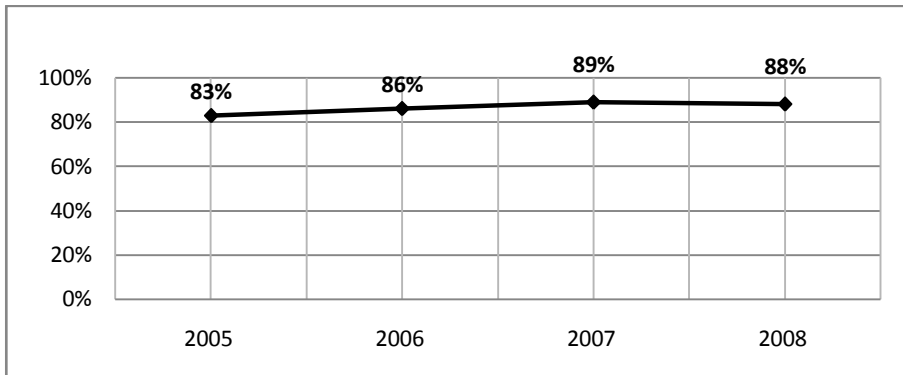
Quelle: Eigene Darstellung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes.

Der Teil der Daten des SHA, der die Kapitalgesellschaften betrifft, enthält relevante Informationen über die gezahlte Körperschaftsteuer, die in der Simulation benutzt werden können³⁷². Um die Höhe der Einkommensteuerschuld bei den Personengeschaftern und Einzelgewerbetreibenden zu ermitteln, müssen die Daten dagegen mit den Angaben des Finanzministeriums kombiniert werden. Dies wird bei zwei Annahmen möglich.

Die erste besagt, dass die Gewinne von Personengesellschaften und Einzelunternehmen keinem progressiven Tarif unterliegen, sondern mit einem einheitlichen Einkommensteuersatz in Höhe von 19% belastet werden. Dies ist damit begründet, dass diese Besteuerungsform hinsichtlich des generierten Aufkommens dominierend ist. Es wurde geschätzt, dass auf die einheitliche Besteuerung der Gewinne aus Gewerbetätigkeit bis zu 90% der Einkommensteuer entfällt, die von der Gewerbetätigkeit insgesamt (einschließlich der progressiven Besteuerung) in Polen erhoben wird. Dies wird in Diagramm 1 dargestellt.

³⁷² Die anhand der Formel ermittelte gezahlte Steuerschuld weicht nur unbedeutend von deren tatsächlichen, vom SHA ausgewiesenen Werten ab (um einige Prozentpunkte in plus oder in minus).

Diagramm 1. Anteil des Aufkommens aus der einheitlichen Besteuerung der Gewerbetätigkeit am Gesamtaufkommen aus der Besteuerung der Gewerbetätigkeit natürlicher Personen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Finanzministeriums.

Zweitens wäre eine Einbeziehung der progressiven Einkommensbesteuerung schwierig und würde weitgehende Vereinfachungen hinsichtlich der persönlichen Lage der Steuerpflichtigen erfordern³⁷³. Aus diesem Grund wird angenommen, dass der Anteil jeder Gruppe an der Gesamtsteuerschuld (Gesamtbemessungsgrundlage) gleich ihrem Anteil am gesamten Bruttogewinn der durch das SHA zu den „natürlichen Personen“ gezählten Unternehmen ist³⁷⁴.

4. Messung der fiskalischen Konsequenzen der Bemessungsgrundlagenänderung

Nach der Anpassung der Daten für die Zielsetzung der Untersuchung ist es zweckmäßig, die Methode zur Messung der fiskalischen Konsequenzen der Bemessungsgrundlagenänderung näher festzulegen. In diesem Schritt werden einzelne Formeln bestimmt, die die Steuerregelungen abbilden. Somit kann die Steuerveranlagung simuliert werden.

³⁷³ Dies verursacht, dass die Steuerbeträge den einzelnen Steuerpflichtigen – natürlichen Personen – nicht zugeordnet werden müssen. Die Zahl der Steuerpflichtigen gleicht nicht der Zahl der Unternehmen, weil ein Teil der Betriebe die Form einer Personengesellschaft hat. Darüber hinaus erzielen viele natürliche Personen ihre Einkünfte aus mehreren Gewerbebetrieben.

³⁷⁴ Die Berechnungen anhand der Daten aus der Veröffentlichung des Statistischen Hauptamtes „Wirtschaftliche Tätigkeit von nichtfinanziellen Unternehmen“ aus den Jahren 2004-2008.

In dem Bereich der Kapitalgesellschaften wird die Simulation sowohl anhand der Mikrodaten des MPB, als auch der gruppierten Daten des SHA durchgeführt. Dadurch wird es möglich, die für die beiden Datensätze gewonnenen Ergebnisse miteinander zu vergleichen.

4.1 Ausfall des Steueraufkommens

Für die Mikrodaten des „Monitor Polski B“ und die gruppierten Daten des Statistischen Hauptamtes werden die gleichen Formeln angewendet.

Es wird der Steuersatz t in Höhe des tatsächlichen Einkommen- und Körperschaftsteuersatzes in Polen unterstellt. Dieser blieb während des ganzen Untersuchungszeitraums konstant und belief sich auf 19%. Der Schutzzinssatz k wird wiederum für jedes Jahr auf das Niveau von 5% festgelegt.

Anhand der Formel (20) wird die Bemessungsgrundlage in der Ausgangssituation ermittelt:

$$BG_{w,n} = T_{w,n} / t; \quad (20)$$

hierbei sind:

$BG_{w,n}$ - Bemessungsgrundlage in der Ausgangssituation im Geschäftsjahr n ,

$T_{w,n}$ - Steuerschuld in der Ausgangssituation im Geschäftsjahr n ,

t - Steuersatz.

In der Simulation bleiben eventuelle Abzüge von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld unberücksichtigt. Wie in Tabelle 27 zu ersehen ist, waren solche Abzüge im untersuchten Zeitraum in Polen niedrig und können somit vernachlässigt werden: Bei der Körperschaftsteuer beliefen sie sich auf 5% in der ersten Hälfte der Untersuchungsperiode und fielen später unter 1%; bei der einheitlichen Einkommensteuer auf Gewinne aus Gewerbetätigkeit betragen sie ca. 5%-6%.

Tabelle 27. Anteil der Abzüge von der Steuerschuld an der gesamten Steuerschuld vor Abzügen

Steuer	2004	2005	2006	2007	2008
Körperschaftsteuer	keine Daten	3,4%	5,2%	1%	0,5%
Einkommensteuer	keine Daten	5,8%	5,5%	5,3%	5,8%

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Finanzministeriums.

Die abzugsfähige Eigenkapitalchutzverzinsung wird nach Formel (21) ermittelt:

$$\text{SchA}_n = k \text{EK}_n; \quad (21)$$

hierbei sind:

SchA_n – Schutzzinsabzug im Geschäftsjahr n ,

k – Schutzzinssatz,

EK_n – handelsrechtliches Eigenkapital am Ende des Geschäftsjahres n .

Aufgrund der Formel (22) wird anschließend die Höhe der Steuerschuld nach der Reform berechnet:

$$T_{\text{ref},n} = t(T_{w,n}/t - k \text{EK}_n); \quad (22)$$

hierbei ist:

$T_{\text{ref},n}$ – Steuerschuld nach der Reform im Geschäftsjahr n .

Die Formel (22) kann ebenfalls auf folgende Weise ausgedrückt werden:

$$T_{\text{ref},n} = T_{w,n} - t \text{SchA}_n. \quad (23)$$

Dadurch wird ersichtlich, dass die Steuerschuld sich nach der Reform von der Steuerschuld vor der Reform um die Höhe der Steuerersparnis unterscheidet, die dank der Zinsbereinigung den Unternehmen zusteht (ähnlich wie die Steuerersparnisse aus Fremdkapitalzinsen). Selbstverständlich kann nicht jedes Unternehmen in den Genuss von diesem Steuerschild in vollem Umfang kommen – dies ist nicht möglich, wenn die Bemessungsgrundlage unter dem Schutzzinsabzug liegt.

Der relative Ausfall des Steueraufkommens wird als Verhältnis zwischen der gesamten Steuerersparnis aus dem Schutzzinsabzug und der gesamten Steuerschuld in der Ausgangslage ausgedrückt:

$$U_n = \Sigma(t \text{SchA}_n) / \Sigma T_w. \quad (24)$$

hierbei ist:

U_n – Ausfall des Steueraufkommens.

Für die Simulation wird das Programm Microsoft Excel 2007 benutzt.

4.2 Konzentration der Steuerschuld

In einem weiteren Schritt der Untersuchung wird die Konzentration der Steuerschuld in verschiedenen Unternehmensgruppen für den Zustand vor und nach der Reform ermittelt und verglichen. Dadurch kann festgestellt werden, ob die Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer die Verteilung der Steuerlast verändert. Die Analyse wird für die Körperschaftsteuer anhand der Einzeldaten des

„Monitor Polski B“ durchgeführt. Es werden die Lorenzkurve und der Gini-Koeffizient benutzt³⁷⁵.

Die Lorenzkurve ergibt sich aus den in aufsteigender Reihenfolge geordneten Daten zur Höhe der Körperschaftsteuerschuld bei k Unternehmen – es gilt also $T_1 \leq \dots \leq T_k$ ³⁷⁶. Die Abszisse gibt den kumulierten Anteil der Kapitalgesellschaften an; die Ordinate wiederum – die kumulierte relative Merkmalssumme, wobei als Merkmal die Steuerschuld zu verstehen ist. Je näher die Lorenzkurve zur Diagonalen (der Gleichverteilungsgerade, 45 Grad) liegt, desto geringer ist die Konzentration. Liegt sie dagegen von der Diagonale weiter entfernt, so verstärkt sich die Konzentration³⁷⁷.

Ein Maß der Konzentration, das graphisch mit der Lorenzkurve dargestellt wird, ist der Gini-Koeffizient. Er zählt zu den relativen Konzentrationsmaßen, die eine Antwort auf die Frage liefern, wie viel Prozent der Merkmalswertsumme auf wie viel Prozent der Merkmalsträger entfallen³⁷⁸. Der Gini-Koeffizient wird für die Einzeldaten zur Körperschaftsteuerschuld anhand Formel (25) ermittelt:

$$G = \frac{1}{k} * \sum_{i=1}^k (2i - k - 1) * h_i; \quad (25)$$

hierbei sind:

G – Gini-Koeffizient,

k – Anzahl der Unternehmen,

i – Nummer des Unternehmens (die Unternehmen werden nach steigender Steuerschuld geordnet),

h_i – Anteil der Steuerschuld des Unternehmens i an Gesamtsteuerschuld.

Der Gini-Koeffizient nimmt die Werte aus dem Intervall $<0; (k-1)/k$ an. Je näher er gegen Null geht, desto geringer ist die relative Konzentration; die Konzentration steigt dagegen, wenn er gegen Eins geht. Unter 0,5 liegt schwache Konzentration vor; über diesen Wert gilt sie als stark.

Die Hauptschwäche des Gini-Koeffizienten ist darin zu sehen, dass er denselben Wert bei unterschiedlichen Merkmalsverteilungen annehmen kann. Sie

³⁷⁵ Im Rahmen der Untersuchungen des polnischen Steuersystems wurden der Gini-Koeffizient und andere Konzentrationsmaße kürzlich von M. Kośny zur Analyse der Einkommensteuer angewendet.

Vgl.: M. Kośny (2007), *Podatki a dobrobyt społeczny*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław, S. 108 ff.

³⁷⁶ R. Fahrmeir, R. Künstler, I. Pigeot, G. Tutz (2007), *Statistik: Der Weg zur Datenanalyse*, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, S. 78-84.

³⁷⁷ G. Bourier (2008), *Beschreibende Statistik: praxisorientierte Einführung*, Gabler, Wiesbaden, S. 112 und C. Schöffel (1997), *Einführung für Studenten der Wirtschaftswissenschaften anhand von praktischen Beispielen und Klausuraufgaben*, Dresden University Press, S. 63 ff.

³⁷⁸ G. Bourier (2008), op. cit., S. 107 ff.

lässt sich jedoch durch die Betrachtung des Verlaufs der Lorenzkurve eliminieren³⁷⁹.

5. Zusammenfassung

In diesem Kapitel wurde der Überblick über den bisherigen Untersuchungsstand um das Problem der Steuersimulation erweitert. Damit konnte die vierte Teilfrage der Arbeit *nach den Methoden, die in den Simulationsstudien zu den fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuern Anwendung fanden*, beantwortet werden. Darüber hinaus wurden die einzelnen Schritte des Simulationsverfahrens definiert, was folglich auch die Formulierung von Untersuchungsannahmen ermöglichte.

In der Untersuchung werden die Mikrosimulation und die Gruppensimulation eingesetzt. Die beiden Methoden werden oft in Analysen von Besteuerungsfragen benutzt. Bis jetzt waren Simulationsstudien im Bereich der Besteuerung von Haushalten häufiger anzutreffen; dies ändert sich jedoch allmählich und man kann einen deutlichen Zuwachs an derartigen Untersuchungen auch auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung beobachten. Die vorliegende Arbeit entspricht dieser Tendenz.

Die Simulation wird anhand von historischen Daten über eine große Zahl von in Polen tätigen Unternehmen durchgeführt. Dies hat zur Folge, dass ihre Ergebnisse realitätsnäher und aussagefähiger sein können als diejenigen, die für einzelne, modellhafte Unternehmen gewonnenen werden³⁸⁰.

Die bisherigen Ausführungen lassen den Schluss zu, dass die in Polen zugänglichen Datensätze weiterhin in einem beschränkten Umfang für derartige Simulationen geeignet sind. Durch die Benutzung der Daten aus drei verschiedenen Quellen können zusätzliche Unternehmen mit einbezogen werden, wodurch die Möglichkeiten der Untersuchung deutlich erweitert werden. Von Vorteil ist dabei, dass diese Daten relativ zeitnah sind.

Um die zugänglichen Daten für die Zielsetzung der Simulation anzupassen, musste ihre Korrektheit überprüft werden. Sie wurden sortiert, gruppiert und korrigiert, damit relevante Ausgangsgrößen ermittelt werden können. Anhand dieses Vorgehens konnte man feststellen, auf welche Weisen die latenten Steuern in Finanzberichten polnischer Unternehmen ausgewiesen werden.

Die in der Arbeit angewendete Simulation hat einen statischen Charakter, was bedeutet, dass sie Aufschluss über direkte Konsequenzen der Zinsbereinigung der Bemessungsgrundlage in den Gewinnsteuern gibt. Bis auf die Untersuchungen, die sich der allgemeinen Gleichgewichtsmodelle bedienen haben, wurde der statische Ansatz in allen analysierten Simulationsstudien zur konsumorientierten Gewinnbesteuerung eingesetzt.

³⁷⁹ Ibid., S. 114.

³⁸⁰ Diese Meinung äußerten u. a. R. de Mooij und M. Devereux (2009), op. cit., S. 41.

Durch eine Wiederholung der Berechnungen für jedes Jahr des Zeitraums 2004-2008 wird es möglich zu prüfen, wie sich die gewonnenen Ergebnisse je nach der Ausgangssituation voneinander unterscheiden. Obwohl dabei bloß kurzfristige, direkte Effekte untersucht werden und Verhaltensanpassungen der Steuerpflichtigen unberücksichtigt bleiben, wird die Analyse durch eine über eine Periode hinausgehende Analyse vertieft. Im Übrigen ermöglicht der angewendete Ansatz eine Orientierung hinsichtlich der isolierten – den Einfluss anderer Faktoren nicht berücksichtigenden – Folgen einer Bemessungsgrundlagenänderung, die direkt nach einer solchen Reform auftreten könnten.

Die Simulation wird für verschiedene Unternehmensgruppen durchgeführt. Dadurch kann festgestellt werden, inwieweit die Ergebnisse von deren Rechtsform, Branche und Größe abhängen. In dem analysierten, hypothetischen Reformprojekt wird davon ausgegangen, dass die Zinsbereinigung nicht ausschließlich den Kapitalgesellschaften erlaubt wird, sondern ebenfalls den Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit zusteht. Dies bedeutet, dass sie in das Einkommen- wie auch in das Körperschaftsteuergesetz mit einbezogen wird.

Aus den bisherigen Ausführungen ist zu schließen, dass die Simulation der fiskalischen Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer unter folgenden Annahmen durchgeführt wird:

Erstens wird von internationalen Beziehungen und ihren Konsequenzen für die Besteuerung abgesehen.

Zweitens unterliegen ausschließlich die Gewinnsteuern der Modifizierung.

Drittens wird ausschließlich die Bemessungsgrundlage im Rahmen der Gewinnsteuern modifiziert. Der Steuersatz bleibt konstant und gleicht dem tatsächlichen Steuersatz in Polen im Zeitraum 2004-2008.

Viertens beruht die Modifizierung der Bemessungsgrundlage auf einem Schutzzinsabzug, der sich auf 5% des in der Handelsbilanz zum Jahresabschluss ausgewiesenen Eigenkapitals beläuft.

Fünftens werden direkte Effekte (engl. *first-round effects*) der Steueränderungen untersucht – die Steuerpflichtigen reagieren nicht auf die Modifizierung der Bemessungsgrundlage.

IV. ERGEBNISSE DER SIMULATION DER FISKALISCHEN KONSEQUENZEN EINER BEMESSUNGSGRUNDLAGENÄNDERUNG DER GEWINNSTEUERN

In diesem Kapitel werden die Ergebnisse der durchgeführten Simulation der fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Gewinnsteuern dargestellt. Die Resultate werden in der Reihenfolge aufgeführt, in der die einzelnen Teilziele verfolgt und die Teilhypothesen verifiziert werden.

In einem ersten Schritt wird die Frage beantwortet, *welcher Anteil der Steuerpflichtigen durch die Zinsbereinigung keine Steuerschuld mehr aufweisen würde.*

In einem zweiten Schritt wird versucht zu klären, *wie groß das Ausmaß der Steuerausfälle direkt nach der konsumorientierten Modifizierung der Bemessungsgrundlage wäre.* Dieser Teil der Untersuchung besteht aus zwei Etappen. Erstens werden Mindereinnahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer bei verschiedenen Unternehmen ermittelt. Zweitens wird geprüft, wie hoch die Steuerersparnis in unterschiedlichen Gruppen der Steuerpflichtigen ausfällt und ob sie in vollem Umfang genutzt werden kann. Die Analyse wird also aus zwei Blickwinkeln vorgenommen – was einen negativen Wert für Steuerbehörden darstellt (Ausfall der Steuereinnahmen), ist als ein finanzieller Vorteil für die Steuerpflichtigen zu verstehen (Steuerersparnis aus dem Abzug von der Bemessungsgrundlage)³⁸¹.

Anschließend wird die Verteilung der Steuerlast nach der Einführung der konsumorientierten Gewinnsteuer geprüft. Ein Vergleich der Gini-Koeffizienten für die Körperschaftsteuerschuld in der Ausgangslage und nach der Reform ermöglicht festzustellen, inwieweit die *allowance for corporate equity* die Konzentration der Steuerbelastung verändert.

Das letzte Teilziel der Arbeit beruht darauf, *die Höhe der nominalen Steuersätze der Einkommen- und Körperschaftsteuer näherungsweise zu bestimmen, bei denen, unter sonst gleichen Umständen, das Aufkommen konstant bleibt.* Dieses Verfahren ergänzt die früheren Simulationen, indem es veranschaulicht, wie stark die Steuersätze zu erhöhen wären, um die Aufkommensausfälle einer Zinsbereinigung zu kompensieren.

³⁸¹ Die Bezugsgröße bei der Ermittlung des relativen Aufkommensausfalls bildet die zu zahlende Steuer vor der Reform, die von den untersuchten Einheiten ausgewiesen wurde (nicht der Gesamtbetrag des steuerlichen Aufkommens in einem bestimmten Jahr). Der oft benutzte Begriff „Steueraufkommen im Jahr t “ bedeutet in der Tat das Aufkommen für das Jahr t (die Erhebung der Steuern erfolgt in verschiedenen Monaten).

Die Ergebnisse werden in einer Gliederung nach der Rechtsform (Kapital- und Personengesellschaften, Einzelunternehmen), Branche (Gewerbe, Baugewerbe, Handel, Dienstleistungen) und Unternehmensgröße (klein, mittel, groß) dargestellt. Anschließend werden die Haupt- und die Teilhypothesen in einer zusammenfassenden Betrachtung geprüft.

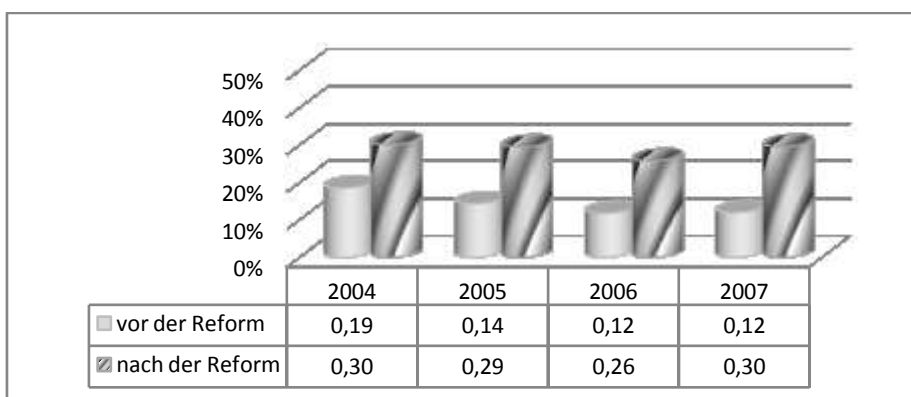
Die Simulation erfordert, dass vorerst die Ausgangslage kurz beschrieben wird. Dies umfasst: die Bestimmung der Unternehmen, die die Körperschaftsteuer in den Jahren 2004-2007 nicht gezahlt haben; die Berechnung der Höhe der Einkommen- und Körperschaftsteuereinnahmen bei den untersuchten Unternehmen im Zeitraum 2004-2008 und die Ermittlung der Gini-Koeffizienten für die Körperschaftsteuerpflichtigen in den Jahren 2004-2007.

Wie schon angedeutet, wird die Simulation für die Körperschaftsteuer im Gegensatz zu der Einkommensteuer parallel aufgrund von zwei alternativen Datensätzen durchgeführt (Statistisches Hauptamt und „Monitor Polski B“). Abschließend werden alle gewonnenen Ergebnisse zusammengestellt und miteinander verglichen.

1. Nullsteuer

Nach der Bestimmung der Zahl der Steuerpflichtigen, die in der Ausgangssituation keine Steuer bezahlt haben, soll überprüft werden, wie groß der Zuwachs an solchen Kapitalgesellschaften infolge der Zinsbereinigung wäre. Dieser Teil der Simulation bedient sich der Einzeldaten des „Monitor Polski B“.

Diagramm 2. Gewerbeunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Die Resultate für die Gewerbeunternehmen werden in Diagramm 2 dargestellt. In jedem Jahr weisen mehr als 10% aller Unternehmen keine zu zahlende Steuer auf. Dies bedeutet, dass diese Kapitalgesellschaften keine positive Bemessungsgrundlage aufwiesen, was u. a. auf aus Vorperioden vorgetragene Verluste zurückzuführen ist. Der Anteil dieser Unternehmen ist im Zeitablauf rückläufig – er erreicht 19% im Jahre 2004 und 12% in den Jahren 2006-2007. Der Grund dafür mag in einer schrittweisen Einschränkung des Katalogs der Betriebsausgaben liegen. Außerdem könnte die verbesserte Rentabilität der Unternehmen einen positiven Einfluss auf diese Tendenz ausgeübt haben.

Nach der Einführung der *allowance for corporate equity* verdoppelt sich dieser Anteil in drei von vier analysierten Jahren, was als eine bedeutende Veränderung zu beurteilen ist. Der größte Zuwachs ergibt sich 2007. Eine detaillierte Zusammenstellung aller Ergebnisse, bei der die Unternehmensgröße berücksichtigt wird, ist Tabelle 28 zu entnehmen.

Tabelle 28. Gewerbeunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung, nach Unternehmensgröße

Jahr	Klein					Mittel					Groß					Insgesamt				
	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %
2004	6	60	8	73	33	14	16	27	30	93	20	17	30	26	50	40	19	65	30	63
2005	6	67	7	78	17	10	11	28	30	180	16	13	31	25	94	32	14	66	29	106
2006	6	55	6	55	0	13	14	26	27	100	8	7	27	22	238	27	12	59	26	119
2007	4	50	7	88	75	11	17	23	37	109	4	5	17	19	325	19	12	47	30	147

Bezeichnungen:

Z₁, Z₂ – Anzahl der Unternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit Zinsbereinigung;

A₁, A₂ – Anteil der Unternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit Zinsbereinigung;

Δ – Zuwachs an Unternehmen, die infolge der Reform eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen.

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Über die Hälfte der kleinen Firmen führt schon in der Ausgangslage keine Steuer ab³⁸². Dafür ist der Zuwachs infolge der Zinsbereinigung nicht mehr so

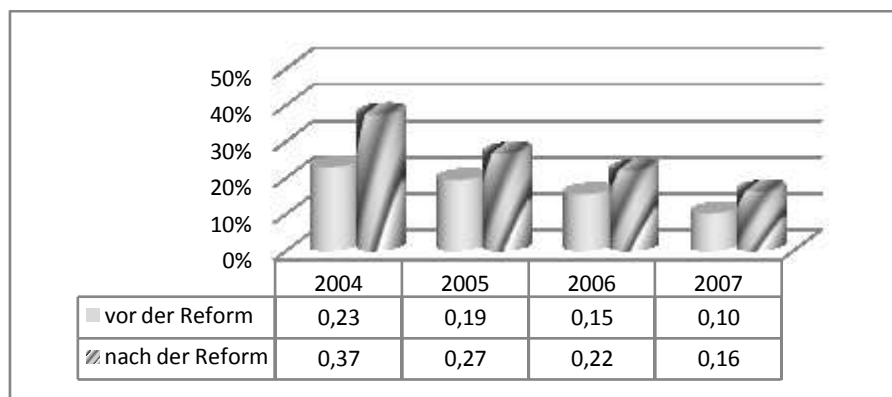
³⁸² Manche Unternehmensgruppen – darunter überwiegend kleine Kapitalgesellschaften – zeichnen sich durch eine geringe Anzahl der Einheiten aus, wodurch die Ergebnisse in einem höheren Ausmaß von den Merkmalen einzelner Unternehmen abhängen können.

stark, wie bei mittleren und großen Unternehmen. In der Gruppe kleiner und mittlerer Betriebe ist der Anteil der Steuerpflichtigen mit der Nullsteuer in der Ausgangslage niedriger und beläuft sich auf 5% bis maximal 17%; dagegen ist eine erhebliche, in manchen Fällen sogar mehrfache Erhöhung dieser Anzahl zu verzeichnen.

Dabei ist bemerkenswert, dass der Anteil großer Gewerbeunternehmen, die in der Ausgangslage keine Steuer abführen, im Zeitablauf von 17% auf 5% sinkt. Dies verursacht eine ähnliche Tendenz in der Gesamtheit der Firmen dieser Branche. Es fällt nicht nur der relative Anstieg großer Unternehmen von Jahr zu Jahr höher aus, sondern er übersteigt meistens den bei kleinen und mittleren Firmen.

Die Ergebnisse der Simulation für die Bauunternehmen werden in Diagramm 3 zusammengestellt.

Diagramm 3. Bauunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Es wird deutlich, dass das Verhältnis der Steuerpflichtigen mit einer Nullsteuer in der Ausgangslage ähnlich wie im Gewerbe eine rückläufige Tendenz aufweist. Zu Anfang des Untersuchungszeitraums beträgt es 23%; im letzten Jahr sinkt es auf nur noch 10%.

Aus Tabelle 29 ist zu ersehen, dass der Anteil der Steuerpflichtigen, die keine zu zahlende Steuer in der Ausgangssituation aufweisen, mit ca. 50% am höchsten in der Gruppe kleiner Unternehmen ist. Bei mittleren und großen Firmen fällt er ähnlich aus und übersteigt nicht 20%.

Tabelle 29. Bauunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung, nach Unternehmensgröße

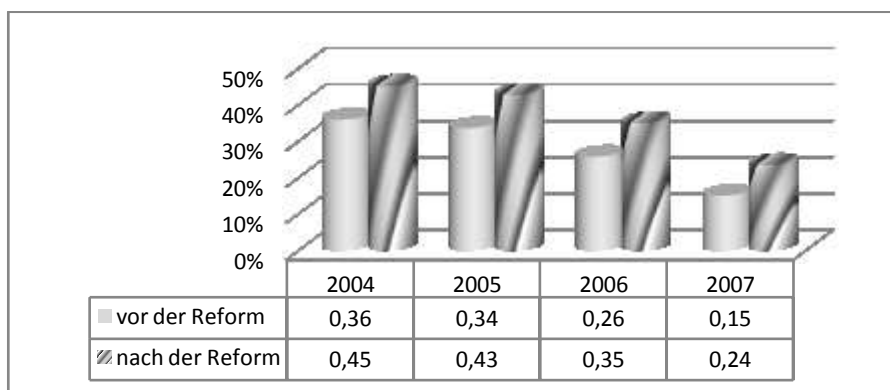
Jahr	Klein					Mittel					Groß					Insgesamt				
	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %
2004	40	43	55	60	38	63	20	108	34	71	23	16	43	29	87	126	23	206	37	63
2005	41	52	49	62	20	51	14	76	21	49	25	15	36	21	44	117	19	161	27	38
2006	38	52	50	68	32	51	15	76	22	49	20	7	29	10	45	109	15	155	22	42
2007	18	47	18	47	0	16	06	41	15	156	17	9	22	12	29	51	10	81	16	59

Bezeichnungen wie in Tabelle 28.

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Der durch die Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer bedingte Zuwachs an kleinen Kapitalgesellschaften mit Nullsteuer ist niedriger als bei mittleren und großen Steuerpflichtigen. Der Anteil in den zwei letztgenannten Gruppen steigt etwa um die Hälfte. Diese Veränderung ist jedoch geringer als im Gewerbe. Ähnliches lässt sich auch hinsichtlich der Gesamtergebnisse beobachten. Während im Baugewerbe die stärkste Steigerung der Steuerpflichtigen mit der Nullsteuer 2004 und 2007 ca. 60% beträgt, verdoppelt sich die Anzahl der Gewerbeunternehmen, die keine Steuer aufweisen, in dem Untersuchungszeitraum.

Diagramm 4. Handelsunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Im Handel fällt das Verhältnis zwischen den Unternehmen mit einer Nullsteuer und der Gesamtheit der Unternehmen deutlich höher als im Gewerbe und Baugewerbe aus. Gemeinsam ist den Branchen hingegen, dass dieses Verhältnis in den nacheinander folgenden Perioden immer niedriger ist – es sinkt von 36% im Jahre 2004 auf 15% im Jahre 2007. Eine ähnliche Tendenz wird auch nach der Reform deutlich. Diagramm 4 zeigt, dass der Anteil 2004 nahezu 45% und 2007 nur noch 24% beträgt.

Wie man in Tabelle 30 sehen kann, beläuft sich der Anteil kleiner Handelsunternehmen, die eine Nullsteuer aufweisen, auf über 60% und nähert sich damit demjenigen bei kleinen Gewerbeunternehmen in den Jahren 2004 und 2005 an. In den folgenden zwei Jahren fällt er auf 20%.

Tabelle 30. Handelsunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung, nach Unternehmensgröße

Jahr	Klein					Mittel					Groß					Insgesamt				
	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %
2004	15	60	18	72	20	24	30	33	41	38	39	35	47	42	21	78	36	98	45	26
2005	11	69	13	81	18	36	35	46	44	28	30	28	39	36	30	77	34	98	43	27
2006	3	16	7	37	133	15	14	22	20	47	49	37	62	47	27	67	26	91	35	36
2007	2	20	4	40	100	11	16	15	21	36	10	14	17	23	70	23	15	36	24	57

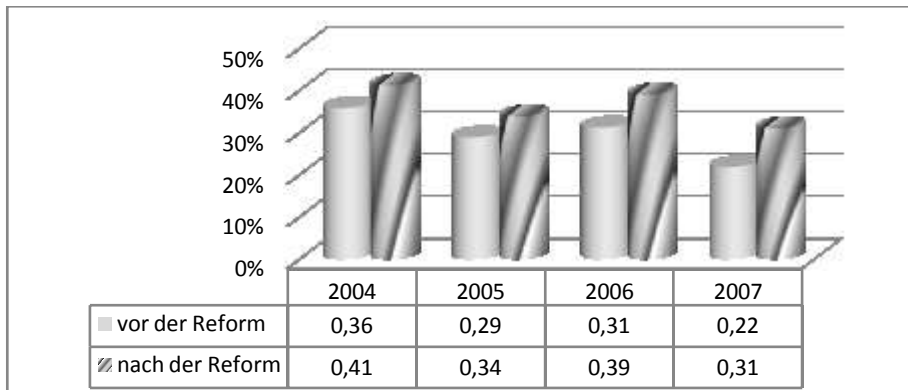
Bezeichnungen wie in Tabelle 28.

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Es ist erwähnenswert, dass der Anteil mittlerer und großer Unternehmen, die schon in der Ausgangslage keine Körperschaftsteuer zahlen, am höchsten im Handel ist. Während er in anderen Branchen meistens nur leicht über 10% liegt, erreicht er im Handel sogar 37% (Großunternehmen 2006). Die relativen Zuwächse dieses Anteils der Steuerpflichtigen infolge der Zinsbereinigung sind dagegen niedriger als im Gewerbe und Baugewerbe.

Dienstleistungsunternehmen sind die einzige Gruppe, bei der im Zeitablauf keine deutlich rückläufige Tendenz zur Senkung des Anteils der Steuerpflichtigen mit der Nullsteuer zu erkennen ist. Anhand des Diagramms 5 kann man feststellen, dass dieser Anteil volatil ist, wobei er anfangs mit 36% genauso hoch wie im Handel ausfällt, 2005 um 7 Prozentpunkte sinkt, 2006 dagegen auf 31% ansteigt und im letzten Jahr wieder auf 22% fällt.

Diagramm 5. Dienstleistungsunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Aus Tabelle 31 ergibt sich, dass die kleinen Kapitalgesellschaften in der Branche des Dienstleistungssektors am zahlreichsten sind. Zugleich ist der Anteil der Unternehmen, die in der Ausgangslage eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen, sehr hoch und übersteigt 60%. Zwar ist dieses Ergebnis ähnlich wie für kleine Gewerbebetriebe, doch die Anzahl der Einheiten ist im Gewerbe deutlich kleiner. Nach der Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer zahlen bis zu 80% der Dienstleistungsunternehmen 2006 keine Steuer.

Tabelle 31. Dienstleistungsunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung, nach Unternehmensgröße

Jahr	Klein					Mittel					Groß					Insgesamt				
	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %	Z ₁	A ₁ %	Z ₂	A ₂ %	Δ %
2004	33	66	35	70	6	16	23	18	26	13	4	14	8	28	100	53	36	61	41	15
2005	26	60	29	67	12	12	19	15	24	25	3	8	4	11	33	41	29	48	34	17
2006	29	71	33	80	14	10	16	11	17	10	5	14	11	30	120	44	31	55	39	25
2007	12	67	14	78	17	6	13	11	24	83	1	4	2	9	100	19	22	27	31	42

Bezeichnungen wie in Tabelle 28.

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Die Zuwächse an mittleren Dienstleistungsunternehmen, die infolge der Einführung der *allowance for corporate equity* eine Nullsteuer aufweisen, sind eher geringfügig. Dagegen verdoppelt sich der Anteil solcher Steuerpflichtiger in der Gruppe der größten Kapitalgesellschaften in den Folgejahren.

2. Ausfall des Steueraufkommens

Zuerst werden die Ergebnisse der Simulation für den Ausfall des Aufkommens aus der Besteuerung natürlicher Personen im Rahmen der Einkommensteuer dargestellt, die anhand der verknüpften Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums gewonnen wurden. Danach folgt eine Zusammenstellung von Resultaten der Simulation für Körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen, die auf den Daten des Statistischen Hauptamtes sowie des „Monitor Polski B” basiert.

Die Analyse wird unter Berücksichtigung von mehreren Merkmalen der Unternehmen durchgeführt. Sie fängt mit einem Überblick über die Resultate zu absoluten und relativen Steuermindereinnahmen für verschiedene Rechtsformen an. Anschließend erfolgt eine Darstellung der Simulationsergebnisse nach Unternehmensgröße- und -branche.

2.1 Aufkommensausfall der Einkommensteuer

Der gesamte Ausfall des Aufkommens der Einkommensteuer infolge des Eigenkapitalschutzzinsabzugs beträgt 20% bis über 30% je nachdem, für welches Jahr die Simulation durchgeführt wurde. Die Ergebnisse werden in Tabelle 32 dargestellt.

Tabelle 32. Ausfall des Aufkommens der Einkommensteuer

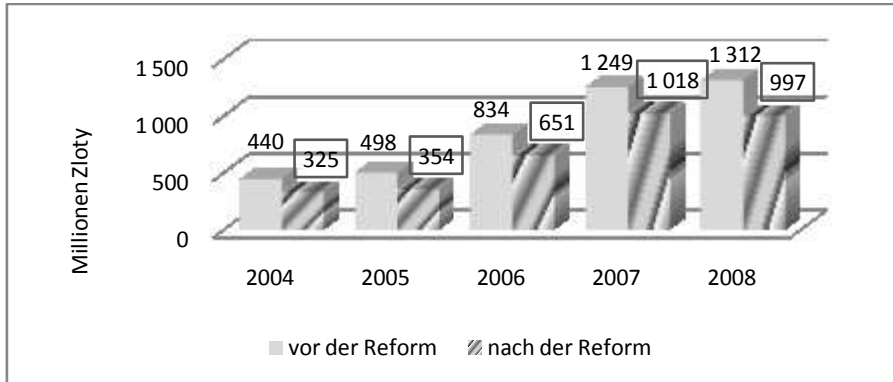
2004	2005	2006	2007	2008
29,5%	31,6%	23,5%	19,8%	24,7%

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Die Ergebnisse variieren stark, wobei der maximale Unterschied innerhalb des fünfjährigen Zeitraums 12 Prozentpunkte beträgt. In der Ausgangslage liegen die Steuereinnahmen aus der Belastung von Personengeschaftern und von Einzelunternehmern auf ähnlichem Niveau – sie erreichen bis zu 834 Millionen Zloty in den ersten drei Jahren und steigen deutlich bis auf 1,3 Milliarden Zloty in den Jahren 2007-2008 an. Wie die Diagramme 6 und 7 zeigen, belaufen sich die Mindereinnahmen 2004 und 2005 auf 270-330 Millionen Zloty. Im

Jahre 2008 verdoppelt sich dieser Betrag, was darauf zurückzuführen ist, dass die Form der Besteuerung von Unternehmensgewinnen mit einem einheitlichen Satz in dieser Zeit in Polen an Bedeutung gewann.

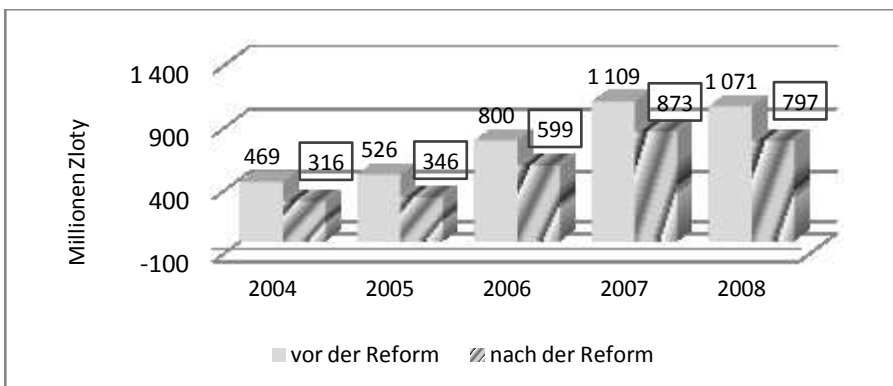
Diagramm 6. Vergleich des Aufkommens aus der Gewinnbesteuerung von Personengesellschaften vor und nach der Zinsbereinigung



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

In Diagramm 7 werden die Steuereinnahmen aus der Belastung von Einzelunternehmen vor und nach der Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer dargestellt.

Diagramm 7. Vergleich des Aufkommens aus der Gewinnbesteuerung von Einzelunternehmen vor und nach der Zinsbereinigung

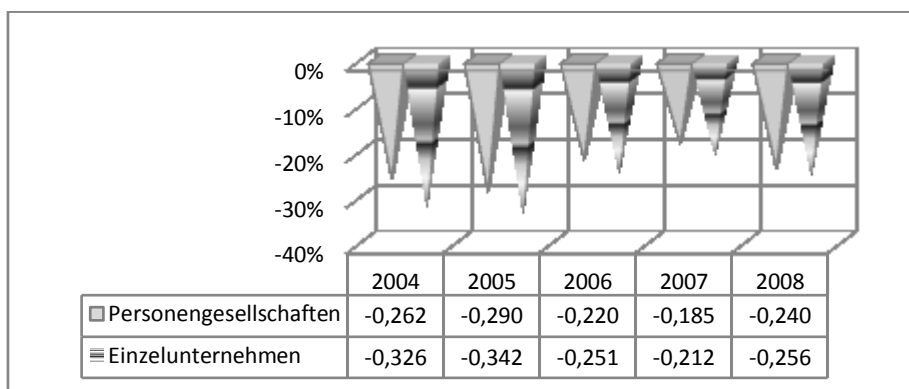


Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Aus einem Vergleich dieser Ergebnisse mit denen im vorstehenden Diagramm 6 lässt sich Folgendes erkennen: Wenn die Reform 2004 oder 2005 in Kraft getreten wäre, hätten Einzelgewerbetreibende aus dem Schutzzinsabzug relativ größere Vorteile als Personengesellschafter erzielt. In diesen Jahren werden die Einzelunternehmen in der Ausgangslage zwar höher als die Eigentümer von Personengesellschaften belastet, durch die Zinsbereinigung kehrt sich jedoch dieses Verhältnis um. In späteren Perioden bleibt es konstant – die Einzelunternehmer als Gruppe unterliegen sowohl vor als auch nach der Reform einer niedrigeren Steuerbelastung als die Personengesellschafter.

Diagramm 8 zeigt, dass der relative Ausfall des Aufkommens aus der Besteuerung von Einzelgewerbetreibenden stärker (um 2 bis 6 Prozentpunkte) als bei Personengesellschaftern ist. Dieses Verhältnis bleibt unabhängig vom Ausgangsjahr konstant, für das die Simulation durchgeführt wird. Zugleich kann man allerdings beobachten, dass der Unterschied in späteren Perioden kleiner wird.

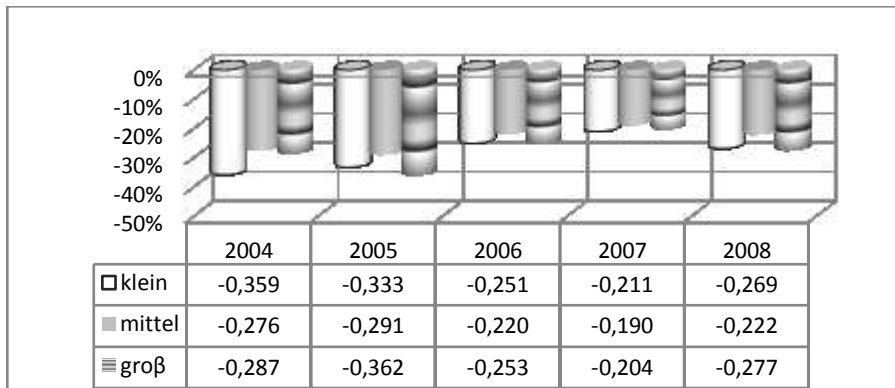
Diagramm 8. Vergleich des Ausfalls des Aufkommens aus der Gewinnbesteuerung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Aus Diagramm 9 wird deutlich, dass der relative Ausfall des Aufkommens aus der Einkommensteuer nicht nur nach Unternehmensgröße, sondern auch nach Untersuchungsperioden stark variiert. In den Jahren 2004 und 2005 sinken die Einnahmen bis um 36% bei kleinen und großen Unternehmen infolge der Zinsbereinigung. Dagegen ist der Rückgang 2007 deutlich geringer (bei mittleren Firmen beläuft er sich bspw. auf 19%).

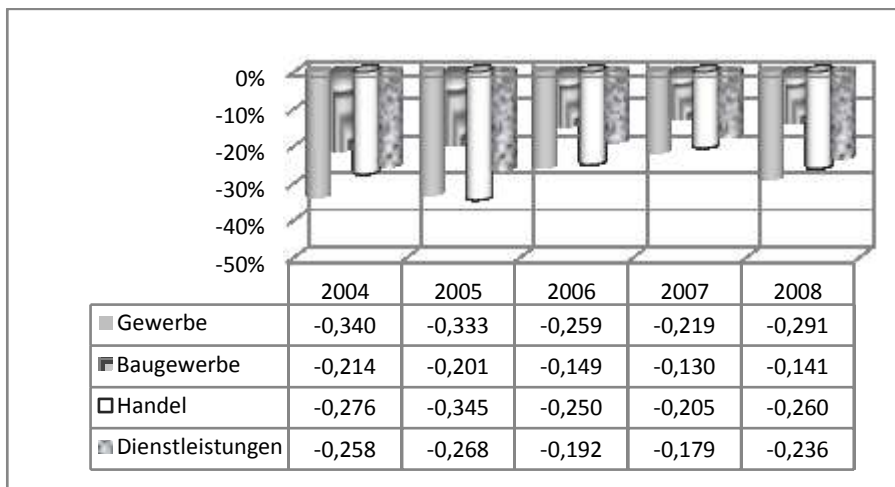
Diagramm 9. Ausfall des Aufkommens der Einkommensteuer nach Unternehmensgröße



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Der höchste relative Ausfall des Aufkommens lässt sich in aufeinander folgenden Jahren entweder bei kleinen oder großen Unternehmen feststellen. Bei den ersten ist dies ein Resultat einer niedrigen Bemessungsgrundlage in der Ausgangssituation – der Schutzzinsabzug machte bis zu 36% der Steuerbasis 2004 aus. Bei den letzten Firmen ist dies damit zu erklären, dass sie über einen hohen Eigenkapitalbestand verfügen.

Diagramm 10. Ausfall des Aufkommens der Einkommensteuer nach Branchen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

In der Analyse der Ergebnisse nach Branchen lässt sich erkennen, dass eine ähnliche Entwicklung sich in allen untersuchten Jahren aufzeigt. Dies wird in Diagramm 10 verdeutlicht. Der höchste relative Ausfall des Aufkommens aus der Einkommensteuer erfolgt im Gewerbe (mit Ausnahme des Jahres 2005); danach folgen Handel, Dienstleistungen und Baugewerbe. Betrachtet man die absoluten Werte, so ist der Ausfall ebenfalls im Handel und Gewerbe am bedeutendsten.

Außerdem kann man feststellen, dass der Ausfall des Aufkommens aus der Besteuerung von Bauunternehmen von dem in anderen Branchen deutlich abweicht. In den Jahren 2006-2008 liegt dieser unter 15%.

2.2 Aufkommensausfall der Körperschaftsteuer

Ergebnisse der Gruppensimulation

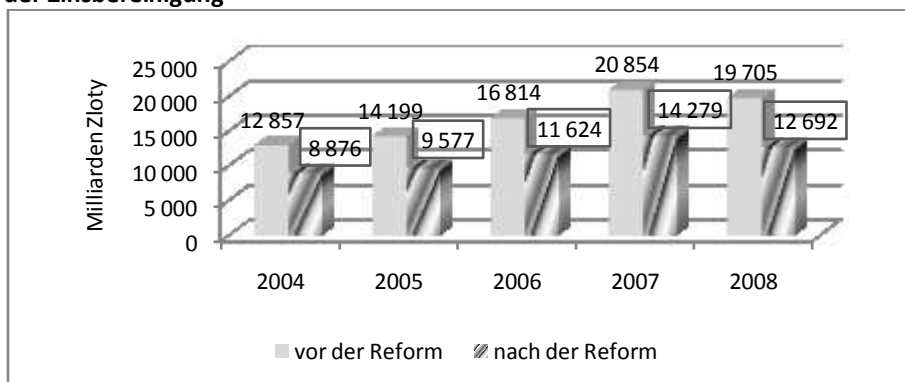
Der durch den Schutzzinsabzug verursachte Gesamtausfall des Körperschaftsteueraufkommens wurde auf 31% bis 36% geschätzt je nachdem, in welchem Jahr eine solche Reform eingeführt worden wäre. Die Ergebnisse der Simulation sind in Tabelle 33 zusammengestellt.

Tabelle 33. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer (SHA)

2004	2005	2006	2007	2008
31,0%	32,6%	30,9%	31,5%	35,6%

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Diagramm 11. Vergleich des Aufkommens der Körperschaftsteuer vor und nach der Zinsbereinigung



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Aus der Darstellung in Diagramm 11 geht hervor, dass die Höhe der Mindereinnahmen von Jahr zu Jahr steigt – anfangs betragen sie 4 Milliarden Zloty und im Jahre 2008 bis zu 7 Milliarden Zloty.

Der bedeutendste relative Ausfall tritt 2008 ein (Anstieg um 4 Prozentpunkte im Vergleich zum Vorjahr). Zwei Faktoren tragen dazu bei. Einerseits sank die gesamte Steuerbasis der analysierten Unternehmen um 5,5% im Vergleich zu 2007. Zugleich erhöhte sich der Eigenkapitalbestand um 4,7%.

Eine weitere Analyse ermöglicht es die Unternehmen zu bestimmen, welche nach Branchen und Größen im höchsten Maße zum Steuerausfall beitragen.

Wie man Tabelle 34 entnehmen kann, sind die Mindereinnahmen im Gewerbe jedes Jahr am bedeutendsten. Durch den Schutzzinsabzug von der Bemessungsgrundlage werden die Firmen aus dieser Gruppe um 2,5 Milliarden Zloty bis über 4 Milliarden Zloty entlastet. Danach folgen Dienstleistungsunternehmen, deren Steuerersparnis jedoch nahezu um das 2,5-fache niedriger ist, und anschließend Handels- und Bauunternehmen.

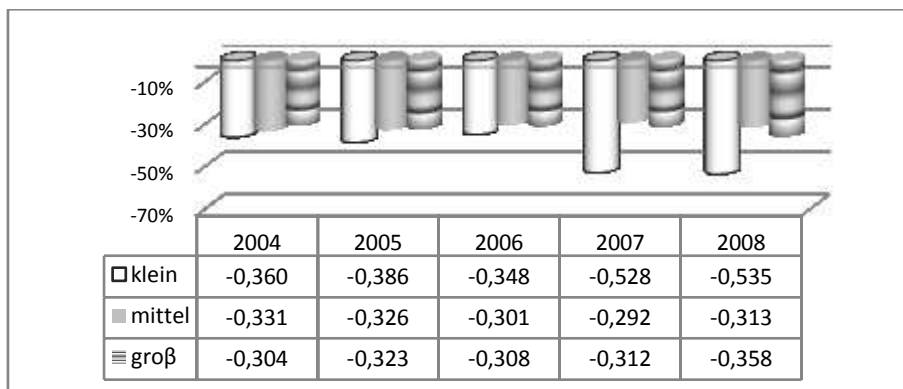
Tabelle 34. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer nach Branchen und Größen von Unternehmen

	2004	2005	2006	2007	2008
Tausend Zloty					
Gewerbe	-2 485 612	-2 820 480	-3 158 455	-4 097 919	-4 183 090
Baugewerbe	-93 689	-106 975	-133 934	-205 801	-271 699
Handel	-538 346	-611 948	-729 394	-808 811	-928 159
Dienstleistungen	-863 492	-1 083 256	-1 168 558	-1 461 644	-1 630 644
Klein	-150 629	-213 561	-188 008	-292 969	-285 594
Mittel	-607 416	-700 855	-752 227	-843 279	-895 341
Groß	-3 223 095	-3 708 243	-4 250 107	-5 437 926	-5 832 659
Zusammen	-3 981 140	-4 622 660	-5 190 342	-6 574 174	-7 013 593

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

In Diagramm 12 wird der Steuerausfall nach der Größe der Kapitalgesellschaften dargestellt. Obwohl er, in absoluten Werten ausgedrückt, bei kleinen Unternehmen selbstverständlich nicht sehr bedeutend ist, fällt bei diesen Unternehmen das Verhältnis zwischen dem Ausfall und der Steuerschuld in der Ausgangslage unabhängig vom Ausgangsjahr am höchsten aus.

Diagramm 12. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer nach Unternehmensgrößen

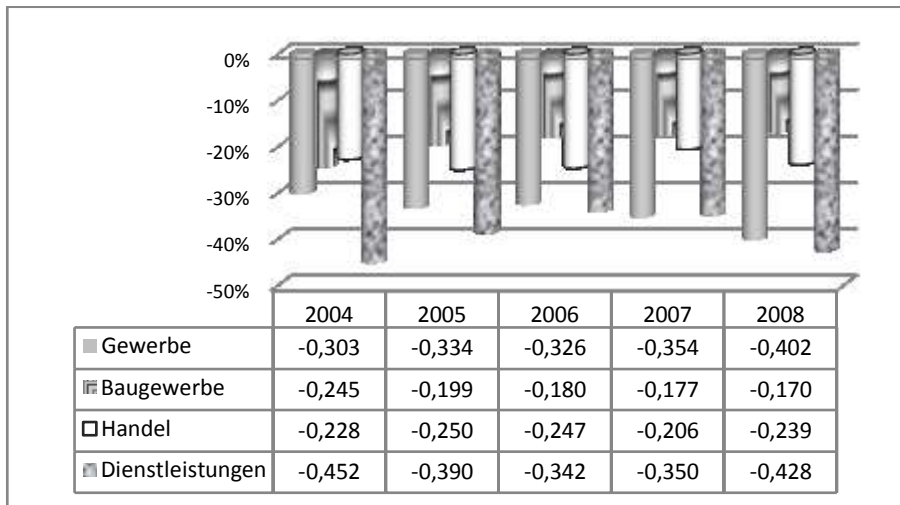


Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Der überproportionale Ausfall des Aufkommens bei Kleinunternehmen in den Jahren 2007-2008 wird durch einen dynamischen Zuwachs an Eigenkapital (sowohl insgesamt als auch durchschnittlich) im Vergleich zum Vorjahr verursacht. Im 2007 zeichnete sich ein 2-facher, 2008 ein 1,5-facher Anstieg ab.

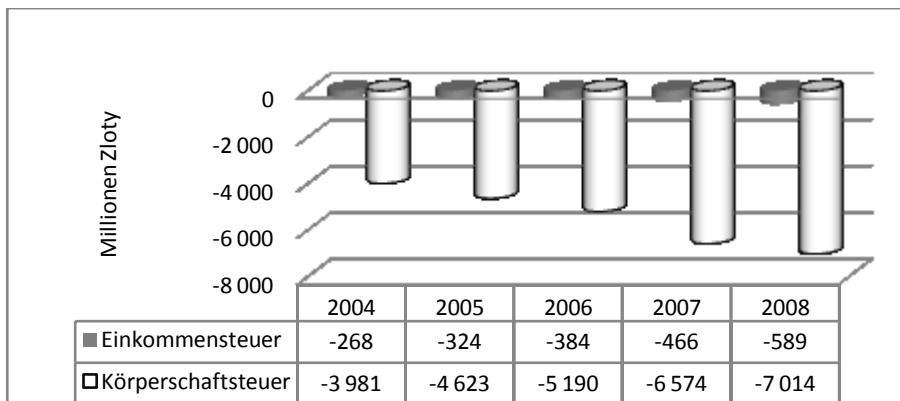
Das Ausmaß der Steuerausfälle bei mittleren und großen Firmen ist ähnlich und beträgt ungefähr 30% – 33%. Eine Ausnahme stellt das Jahr 2008 dar, in dem ein Ausfall in der Höhe von 36% verzeichnet wird. Er wird durch eine Begrenzung der Bemessungsgrundlage zum Vorjahr um 6,3% bei gleichzeitiger Zunahme des Eigenkapitals um 7,3% verursacht.

In Diagramm 13 wird wiederum ersichtlich, wie stark sich die Ergebnisse für die einzelnen Branchen voneinander unterscheiden. Im Dienstleistungsgewerbe ist der Aufkommensausfall am bedeutendsten – in zwei Perioden übersteigt er sogar 40%. Dies liegt daran, dass die schon in der Ausgangssituation geringe Bemessungsgrundlage zusätzlich um einen relativ hohen Schutzzinsabzug gekürzt wird (der wiederum anhand eines hohen Eigenkapitals zu ermitteln ist). Mit Ausnahme der Jahre 2004-2005 ist der relative Ausfall bei Gewerbe- und Dienstleistungsunternehmen in den meisten Jahren ähnlich.

Diagramm 13. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer nach Branchen

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Die für Handelsunternehmen gewonnenen Ergebnisse zeichnen sich durch eine Konstanz im Zeitablauf aus. Dagegen fällt der prozentuale Ausfall der Steuer von Jahr zu Jahr im Baugewerbe.

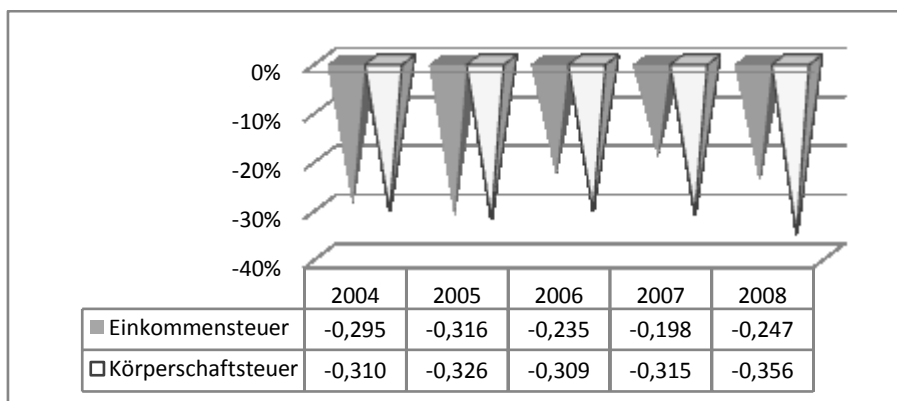
Diagramm 14. Vergleich der absoluten Ausfälle der Aufkommen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Es ist bemerkenswert, dass die im Rahmen der Gruppensimulation anhand der Daten des SHA untersuchten Kapitalgesellschaften über 10-fach höhere Steuereinnahmen generieren als Einzelunternehmer und Personengeschafter. Dies verursacht den beträchtlichen Unterschied zwischen dem Ausfall der Körperschaftsteuer (ein Paar Milliarden Zloty) und dem Ausfall der Einkommensteuer (einige Hundert Zloty). Diese Resultate werden in Diagramm 14 verglichen.

Betrachtet man die relativen Werte, so fallen die Unterschiede jedoch nicht mehr so deutlich aus. Vor allem weist die Simulation für die Jahre 2004 und 2005 für die beiden Besteuerungsformen ähnliche Ergebnisse auf. In späteren Perioden ist der Ausfall der Körperschaftsteuer höher. Dies wird in Diagramm 15 gezeigt.

Diagramm 15. Vergleich der relativen Ausfälle der Aufkommen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Bei der Körperschaftsteuer übersteigt der relative Aufkommensausfall im gesamten fünfjährigen Untersuchungszeitraum 30%. Bei der Besteuerung von gewerbetreibenden natürlichen Personen liegt er dagegen in den drei letzten Perioden deutlich unterhalb dieses Niveaus und beläuft sich auf ca. 20%.

Ergebnisse der Mikrosimulation

Anhand der Einzeldaten des „Monitor Polski B“ wurde der durch die Zinsbereinigung bedingte Ausfall der Körperschaftsteuer in verschiedenen Jahren auf 18% bis 21% geschätzt. Die Gesamtergebnisse der Mikrosimulation stellt Tabelle 35 dar.

Tabelle 35. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer (MPB)

2004	2005	2006	2007
21,3%	19,0%	19,2%	18,2%

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Tabelle 36 enthält eine Gliederung der Ergebnisse nach Branchen. Es lässt sich beobachten, dass das Ausmaß der Senkung der Einnahmen bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer in verschiedenen Jahren ähnlich ausfällt. Insbesondere bleiben die Resultate für Gewerbeunternehmen im Zeitablauf relativ konstant.

Tabelle 36. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer nach Branchen

2004	2005	2006	2007
GEWERBE			
24%	22,8%	26,3%	24,5%
BAUEGWERBE			
19,9%	14,7%	12,5%	15,4%
HANDEL			
18,9%	20,2%	20,9%	13,3%
DIENSTLEISTUNGEN			
12,1%	11,2%	13,7%	16,2%

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

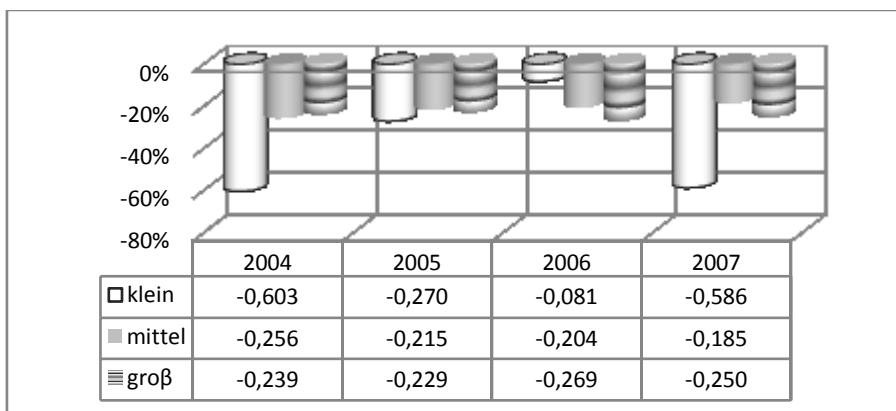
Bei der Betrachtung einzelner Branchen kann man feststellen, dass die Zinsbereinigung zu einem erheblichen Ausfall der abzuführenden Körperschaftsteuer im Gewerbesektor führt. Diese Firmen kommen im höchsten Maße in den Genuss des Schutzzinsabzugs und der dadurch bedingten Steuerersparnis. Ein ähnliches Niveau erreichen auch Handelsunternehmen (mit der Ausnahme des Jahres 2007, in dem diese Branche am wenigstens entlastet wurde). Zu einem niedrigeren Steuerausfall kommt es in Bau- und Dienstleistungsunternehmen.

Die Höhe des Ausfalls der Körperschaftsteuer für einzelne Branchen unter Berücksichtigung der Unternehmensgröße wird in den Diagrammen 16 bis 19 dargestellt.

Diagramm 16 zeigt, dass mittlere und große Gewerbeunternehmen in den ersten zwei Jahren einen ähnlichen Aufkommensausfall aufweisen. Dies ändert sich in späteren Perioden, wobei der Ausfall bei mittleren Unternehmen sinkt, bei großen dagegen steigt. Somit erreicht die letzte Gruppe einen relativ höheren Vorteil aus der Schutzzinsbereinigung.

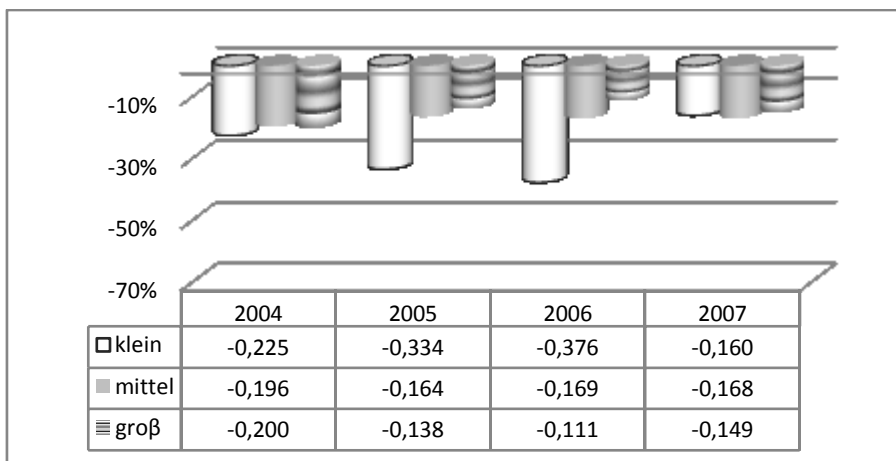
Der höchste Ausfall der Körperschaftsteuer lässt sich bei Kleinunternehmen 2004 und 2007 beobachten – er beträgt 60%. Viele Unternehmen dieser Gruppe, die in der Ausgangslage zwar die Steuer zahlen, werden infolge der Zinsbereinigung von der Besteuerung (fast) freigestellt. Dies ist jedoch keine eindeutige Tendenz, weil der Ausfall 2006 dagegen mit 8% seinen niedrigsten Wert erreicht. Es ist wahrscheinlich, dass die mangelnde Konsistenz der Ergebnisse auf die geringe Anzahl der untersuchten Einheiten zurückzuführen ist.

Diagramm 16. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer bei Gewerbeunternehmen nach Unternehmensgrößen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Diagramm 17. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer bei Bauunternehmen nach Unternehmensgrößen

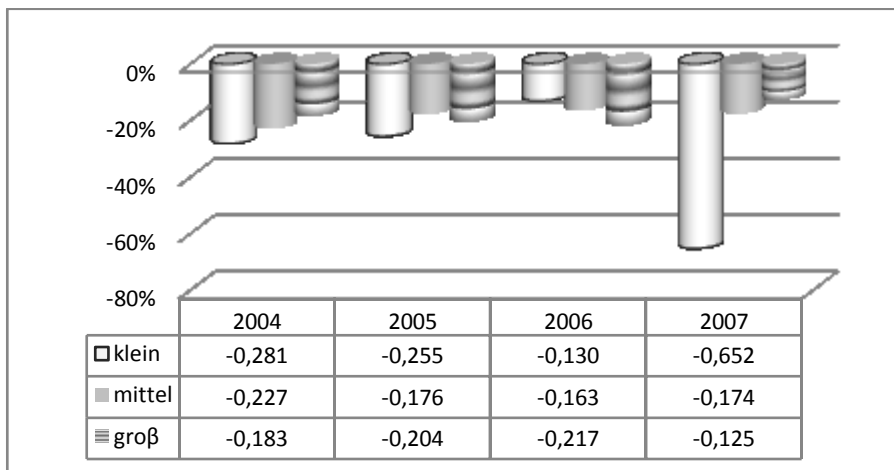


Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Dem Diagramm 17 ist zu ersehen, dass der Bausektor im Vergleich zum Gewerbe in einem geringeren Ausmaß durch die Zinsbereinigung steuerlich entlastet wird. Bei mittleren und großen Steuerpflichtigen übersteigt der relative Ausfall nicht 20%. Eine Ausnahme bilden in dieser Branche ebenfalls die Kleinunternehmen, bei denen 2005 und 2006 ein über 30-prozentiger Ausfall zu verzeichnen ist.

Bei den Handelsunternehmen fällt der Steuerausfall höher als in der Dienstleistungsbranche aus. Die von mittleren und großen Handelsfirmen erhobene Körperschaftsteuer wird durch die Einführung der Zinsbereinigung um 20% gekürzt; bei den Dienstleistungsunternehmen sind dies bloß 10% – 13% (mit der Ausnahme 2007).

Diagramm 18. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer bei Handelsunternehmen nach Unternehmensgrößen



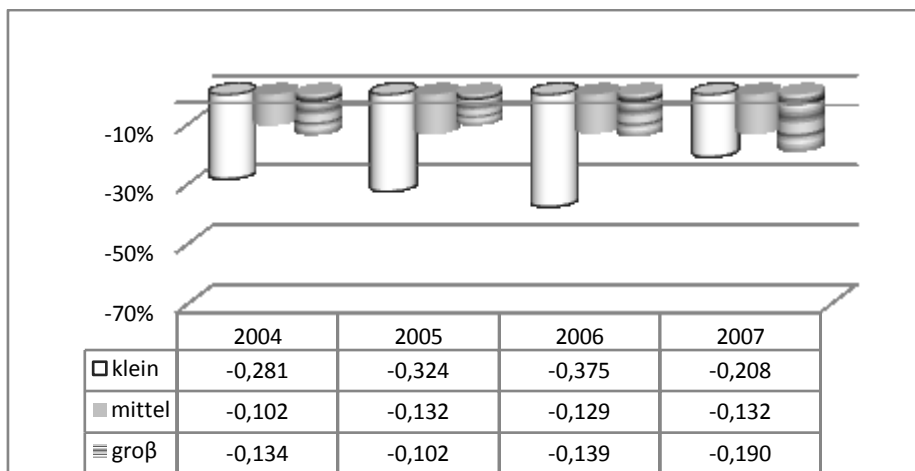
Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Bezüglich der kleinen Kapitalgesellschaften muss man feststellen, dass die von ihnen abgeführte Steuer auch im Handel infolge der Reform im großen Maße reduziert wird. Der Ausfall ist differenziert. 2007 erreicht er bspw. 65%. Dieses Ergebnis lässt sich damit erklären, dass in der Gruppe von acht Steuerpflichtigen, die in der Ausgangslage die Steuer zahlen, zwei nach der Zinsbereinigung von der Besteuerung freigestellt werden. Bei weiteren drei Unternehmen macht der Schutzzinsabzug über die Hälfte der Bemessungsgrundlage aus.

Bei Dienstleistungsunternehmen ist die Höhe des Steuerausfalls ebenfalls sehr differenziert. Sie hängt nicht nur von der Größe der Steuerpflichtigen ab, sondern auch von dem Jahr, für das die Simulation durchgeführt wird. In Diagramm 19 kann man einen starken Steuerausfall beobachten, der 2006 bei Klein-

unternehmen bis zu 38% erreicht. Durchgehend profitieren kleine Steuerpflichtige der Dienstleistungsbranche unabhängig vom Steuerjahr von der Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer am meisten³⁸³.

Diagramm 19. Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer bei Dienstleistungsunternehmen nach Unternehmensgrößen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Aufgrund der obigen Ergebnisse kann man feststellen, dass der anhand der Mikrodaten ermittelte Ausfall der Körperschaftssteuer infolge der Zinsbereinigung, ähnlich wie bei den Berechnungen anhand der Daten des SHA, nach Unternehmensgrößen, Branchen und im Zeitablauf differiert.

Die gewonnenen Simulationsergebnisse hängen ebenfalls von der zugrundeliegenden Datenquelle ab. Die Unterschiede zwischen der Analyse anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des „Monitor Polski B“ übersteigen 10 Prozentpunkte, wobei der Steuerausfall (und damit auch die Steuerentlastung auf der Unternehmensebene) bei der ersten Datenquelle höher ausfällt.

Darüber hinaus zeigt die anhand des SHA durchgeführte Analyse die Steuerentlastung innerhalb einzelner Branchen in einer leicht abweichenden Reihenfolge als das bei den Informationen des MPB der Fall ist. Es lässt sich jedoch grob feststellen, dass die relativen Steuermindereinnahmen am höchsten im Gewerbe, am niedrigsten dagegen im Baugewerbe sind.

Die Unterschiede der Ergebnisse werden dadurch verursacht, dass die einzelnen Datenquellen verschiedener Herkunft sind. Außerdem umfassen sie nicht

³⁸³ Das Problem der geringen Anzahl der untersuchten Einheiten tritt in dieser Gruppe nicht auf – kleine Dienstleistungsunternehmen machen insgesamt ein Drittel der Firmen dieser Branche aus.

dieselben Unternehmen. Einerseits ist die Gruppensimulation, die auf den aggregierten Informationen des SHA basiert, weniger genau als dies im Beispiel der Mikroangaben der Fall ist. Andererseits besitzt die MPB-Datenbasis höhere Genauigkeit auf Kosten der viel geringeren Anzahl der Unternehmen, wobei nur die größten Steuerpflichtigen Berücksichtigung finden.

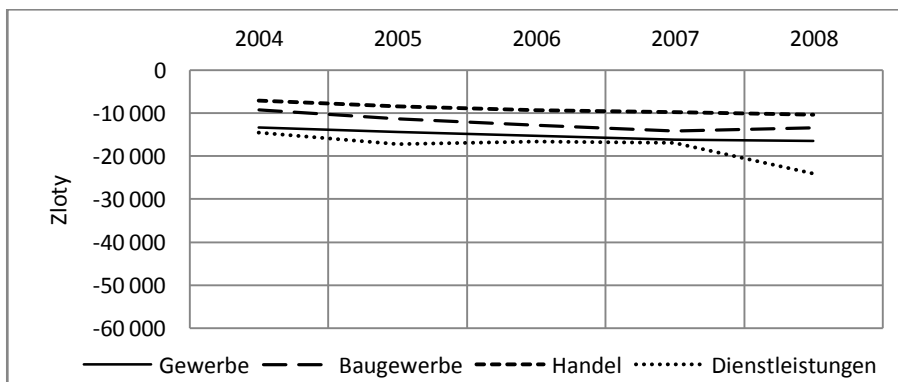
3. Steuerersparnis aus dem Schutzzinsabzug

Zuerst werden die Ergebnisse der Simulation für die Einkommensteuer diskutiert. Anschließend erfolgt eine Darstellung der Resultate der Untersuchung der Körperschaftsteuer, die anhand der beiden verschiedenen Datensätze gewonnenen wurden.

3.1 Steuerersparnis in der Einkommensteuer

Die Höhe der Steuerersparnis, die durch die Bereinigung der Bemessungsgrundlage um die Eigenkapitalzinsen möglich ist, fällt unterschiedlich aus je nachdem, in welcher Rechtsform Unternehmen organisiert sind, in welcher Branche sie tätig sind und wie hohe Einkünfte sie erzielen. Außerdem nimmt die steuerliche Begünstigung in verschiedenen Jahren unterschiedliche Werte an. Man muss dabei allerdings betonen, dass dadurch das Verhältnis zwischen einzelnen Unternehmensgruppen im Zeitablauf nicht verändert wird. Bspw. wiederholt eine Unternehmensgruppe, die den höchsten Steuervorteil 2004 erwirtschaftet hat, dies in der Regel ebenfalls im Jahre 2008.

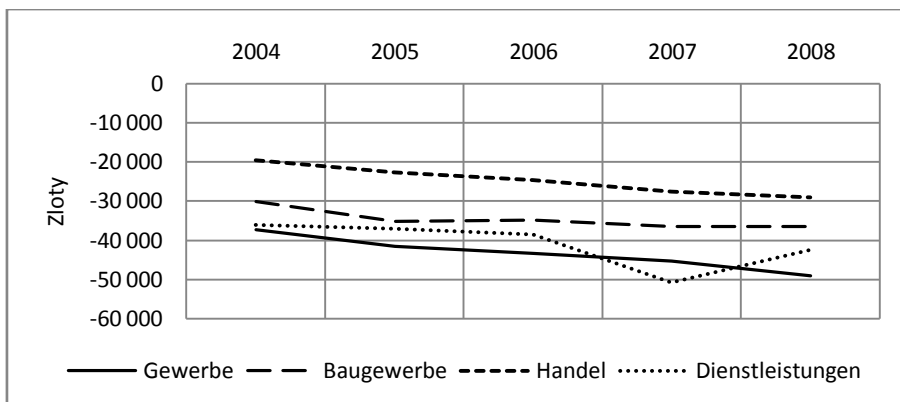
Diagramm 20. Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapital-schutzzinsabzug in der Einkommensteuer – kleine Unternehmen nach Branchen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

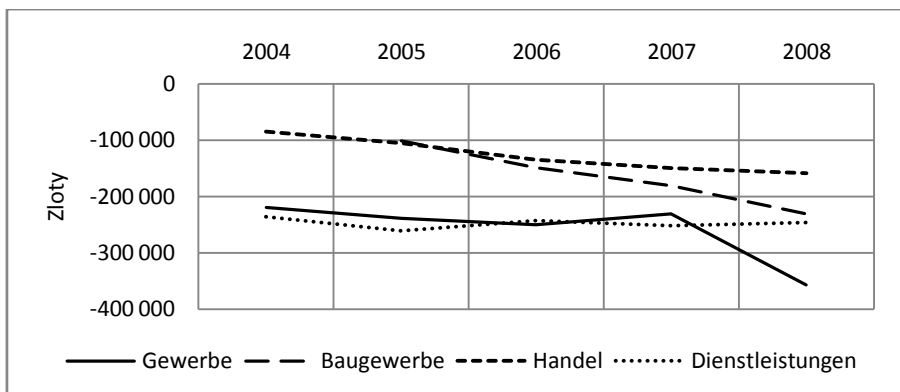
In den Diagrammen 20-22 wird dargestellt, wie hoch die durchschnittliche Steuerersparnis bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer in einem Unternehmen³⁸⁴ ausfällt. Man kann deutlich erkennen, dass die absoluten Werte des steuerlichen Vorteils mit der Firmengröße ansteigen. In kleinen Unternehmen beträgt er ungefähr 10.000-20.000 Zloty, in mittleren 20.000-50.000 Zloty, in großen sind dies wiederum mehrere hunderttausend Zloty.

Diagramm 21. Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapital-schutzzinsabzug in der Einkommensteuer – mittlere Unternehmen nach Branchen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Diagramm 22. Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapital-schutzzinsabzug in der Einkommensteuer – große Unternehmen nach Branchen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

³⁸⁴ Die Zahl der Unternehmen ist nicht mit der Zahl der Steuerpflichtigen gleichzusetzen.

Diese Ergebnisse zeigen eine Regelmäßigkeit auf: die niedrigste Steuerersparnis wird von Handelsunternehmen erwirtschaftet; ferner folgen Bauunternehmen und, wechselnd, Firmen der Dienstleistungs- und Gewerbebranchen.

Tabelle 37. Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapital-schutzzinsabzug in der Einkommensteuer*

Rechtsform	Größe	Branche	2004	2005	2006	2007	2008
			Zloty				
Perso-nen-gesell-schaften	Klein	Gewerbe	-11 494	-13 329	-14 395	-15 436	-15 858
		Baugewerbe	-8 887	-9 955	-11 204	-14 024	-13 266
		Handel	-5 984	-7 108	-8 273	-9 188	-9 535
		Dienstleist.	-12 956	-14 747	-17 006	-16 525	-30 443
	Mittel	Gewerbe	-33 742	-38 350	-40 895	-42 958	-47 755
		Baugewerbe	-26 144	-31 873	-34 410	-37 110	-36 667
		Handel	-18 257	-21 251	-23 232	-26 573	-28 344
		Dienstleist.	-36 871	-35 244	-33 196	-54 327	-44 831
	Groß	Gewerbe	-275 019	-294 019	-296 516	-262 996	-467 089
		Baugewerbe	keine Daten	-116 681	-108 574	-168 720	-235 233
		Handel	-85 556	-111 537	-152 855	-175 214	-185 095
		Dienstleist.	-82 910	-147 122	-175 868	-202 642	-201 271
Einzel-unter-nehmen	Klein	Gewerbe	-14 842	-15 305	-16 178	-16 803	-17 042
		Baugewerbe	-9 538	-12 490	-13 998	-14 369	-13 511
		Handel	-8 212	-9 622	-10 332	-10 260	-11 129
		Dienstleist.	-15 653	-18 886	-16 284	-17 254	-19 326
	Mittel	Gewerbe	-39 852	-43 744	-45 107	-47 117	-50 069
		Baugewerbe	-32 248	-37 104	-35 181	-36 081	-36 396
		Handel	-20 791	-23 975	-25 866	-28 560	-29 754
		Dienstleist.	-35 547	-38 337	-41 453	-48 625	-40 890
	Groß	Gewerbe	-182 531	-197 214	-211 641	-201 295	-227 239
		Baugewerbe	keine Daten	-71 412	-195 294	-195 014	-226 895
		Handel	-84 536	-97 094	-107 283	-112 831	-117 904
		Dienstleist.	-419 288	-396 838	-347 299	-339 225	-338 887

* Das Minuszeichen steht für eine Minderung der Steuerschuld; aus Sicht des unternehmerischen Cashflows stellt dies einen positiven Wert dar.

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Aus Tabelle 37 ist zu ersehen, dass die durchschnittliche Steuerersparnis bei natürlichen Personen, die kleine und mittlere Gewerbebetriebe führen, und bei Inhabern kleiner und mittleren Personengesellschaften ähnlich ausfällt. Dabei ist

der Steuerschild bei den Einzelgewerbetreibenden in jedem Fall höher – um einige Hundert Zloty (bspw. kleine Bauunternehmen 2004) bis einige Tausend Zloty (Dienstleistungsunternehmen 2005). Eine Ausnahme bilden dabei u. a. kleine Personengesellschaften der Dienstleistungsbranche, deren Steuervorteil im Jahre 2008 bei über 30.000 Zloty liegt, womit er um 11.000 Zloty höher als bei den entsprechenden Einzelunternehmen ist. Dies wird durch einen starken, über 2,6-fachen Anstieg des Eigenkapitals in kleinen Personengesellschaften 2008 im Vergleich zum Vorjahr verursacht (wobei die Anzahl der Unternehmen in diesem Zeitabschnitt lediglich um das 1,4-fache stieg). Diese Entwicklung hat zur Folge, dass der Anteil des Schutzzinsabzugs an der Bemessungsgrundlage sich von 18% im Jahre 2007 auf 39% im folgenden Jahr erhöht.

Tabelle 38. Durchschnittliches Eigenkapital in Personengesellschaften

Größe	Branche	2004	2005	2006	2007	2008
		Tausend Zloty				
Klein	Gewerbe	1 209 938	1 403 086	1 515 291	1 624 857	1 669 297
	Baugewerbe	935 482	1 047 881	1 179 408	1 476 239	1 396 396
	Handel	629 889	748 230	870 815	967 210	1 003 655
	Dienstleist.	1 363 824	1 552 308	1 790 121	1 739 504	3 204 564
Mittel	Gewerbe	3 551 841	4 036 796	4 304 712	4 521 868	5 026 894
	Baugewerbe	2 752 018	3 355 069	3 622 133	3 906 322	3 859 672
	Handel	1 921 800	2 236 973	2 445 515	2 797 176	2 983 565
	Dienstleist.	3 881 198	3 709 843	3 494 318	5 718 679	4 719 079
Groß	Gewerbe	28 949 356	30 949 403	31 212 171	27 683 800	49 167 285
	Baugewerbe	keine Daten	12 282 167	11 428 875	17 760 000	24 761 385
	Handel	9 005 937	11 740 732	16 089 979	18 443 617	19 483 648
	Dienstleist.	8 727 333	15 486 500	18 512 368	21 330 696	21 186 452

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes.

In der Gruppe mittlerer Unternehmen wird ebenfalls deutlich, dass die Steuerermäßigung, die den Unternehmen bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer entsteht, in Einzelunternehmen höher als in Personengesellschaften ist. In den ersten Jahren der Untersuchungsperiode belaufen sich die Unterschiede zwischen den beiden Rechtsformen auf ca. 5.000-6.000 Zloty; in den späteren Jahren fallen sie auf 2.000-4.000 Zloty. Die Ergebnisse für 2007 und 2008 zeigen, dass es im Baugewerbe oder in Dienstleistungen aus steuerlichen Gründen hingegen günstiger wäre, eine Personengesellschaft statt Einzelunternehmen zu führen. Dies stellt eine Begründung für die Vermutung dar, dass die Auswirkungen der Steuerreform von den in der Ausgangslage herrschenden Bedingungen und von den Merkmalen betroffener Unternehmen abhängen.

Unter den Großunternehmen erzielen die Personengesellschaften bei der Zinsbereinigung die bedeutendste Steuerersparnis. Eine Ausnahme bilden dabei Einzelunternehmen der Dienstleistungsbranche, bei denen der Steuerschild bis zu dreimal höher als bei entsprechenden Personengesellschaften ist. Ähnliches lässt sich bei den Bauunternehmen in den Jahren 2006 und 2007 beobachten.

Tabelle 39. Durchschnittliches Eigenkapital in Einzelunternehmen

Größe	Branche	2004	2005	2006	2007	2008
		Tausend Zloty				
Klein	Gewerbe	1 562 351	1 611 040	1 702 981	1 768 706	1 793 846
	Baugewerbe	1 004 016	1 314 699	1 473 464	1 512 511	1 422 255
	Handel	864 405	1 012 817	1 087 608	1 080 007	1 171 445
	Dienstleist.	1 647 729	1 988 009	1 714 154	1 816 262	2 034 300
Mittel	Gewerbe	4 194 950	4 604 666	4 748 132	4 959 644	5 270 400
	Baugewerbe	3 394 497	3 905 708	3 703 255	3 798 000	3 831 118
	Handel	2 188 523	2 523 708	2 722 771	3 006 282	3 131 958
	Dienstleist.	3 741 792	4 035 452	4 363 507	5 118 394	4 304 165
Groß	Gewerbe	19 213 742	20 759 400	22 278 000	21 188 992	23 919 936
	Baugewerbe	keine Daten	7 517 000	20 557 286	20 527 750	23 883 696
	Handel	8 898 576	10 220 455	11 292 917	11 876 939	12 410 962
	Dienstleist.	44 135 600	41 772 400	36 557 833	35 707 846	35 672 333

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes.

Der höchste Wert der Steuerermäßigung bei Einzelunternehmen der Dienstleistungsbranche geht mit erheblichem durchschnittlichem Eigenkapitalbestand dieser Firmengruppe einher. Er übersteigt sogar mehrfach das Kapital großer Personengesellschaften, die zu dieser Branche gehören³⁸⁵. Das für die Ermittlung des Schutzzinsabzugs relevante durchschnittliche Eigenkapital wird in den Tabellen 38 und 39 nach Rechtsformen dargestellt.

Mit steigenden Nettoumsatzerlösen, die als Merkmal der Unternehmensgröße zu sehen sind, erhöht sich auch das Eigenkapital, anhand dessen der Abzug von der Bemessungsgrundlage in der zinsbereinigten Gewinnsteuer berechnet werden kann.

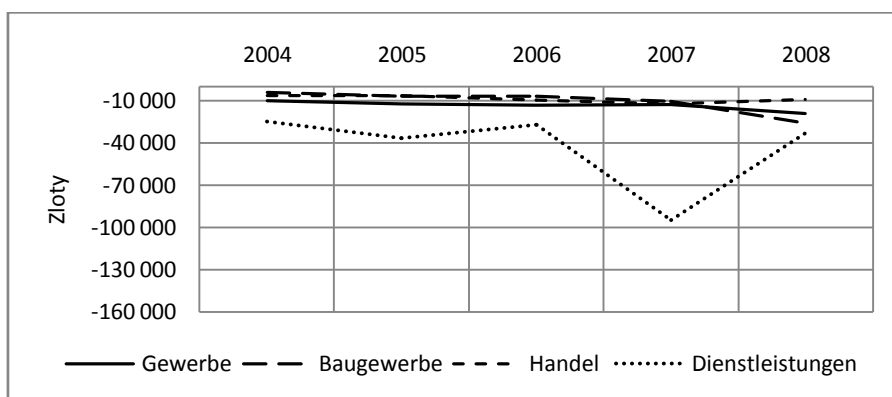
³⁸⁵ Die Anzahl der beiden Unternehmensgruppen ist nicht groß (sie variiert zwischen zehn und zwanzig Einheiten).

3.2 Steuerersparnis in der Körperschaftsteuer

Ergebnisse der Gruppensimulation

Die Diagramme 23-25 veranschaulichen eine gemeinsame Eigenschaft, die die Ergebnisse zur Höhe der aus der Zinsbereinigung erzielten Steuerersparnis in Unternehmen verschiedener Besteuerungsformen und Branchen besitzen. Ähnlich wie bei der Einkommensteuer zeichnet sich ein niedrigerer Steuerschild im Handel und Baugewerbe ab. Ein höherer kann dagegen im Gewerbe und bei Dienstleistungsunternehmen beobachtet werden.

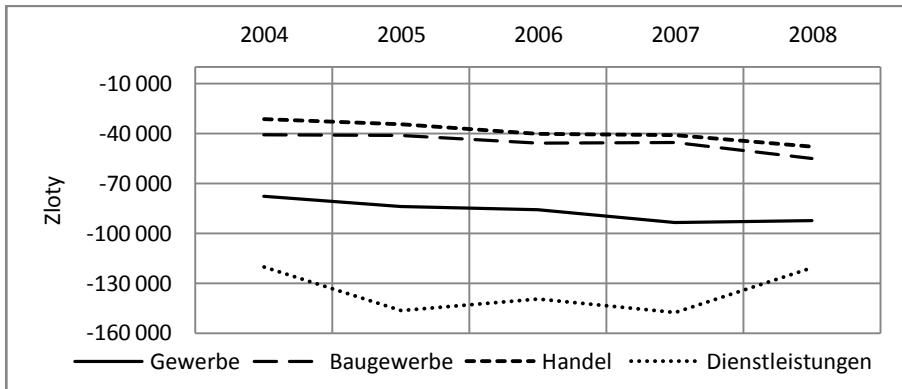
Diagramm 23. Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapital-schutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer – kleine Unternehmen nach Branchen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes.

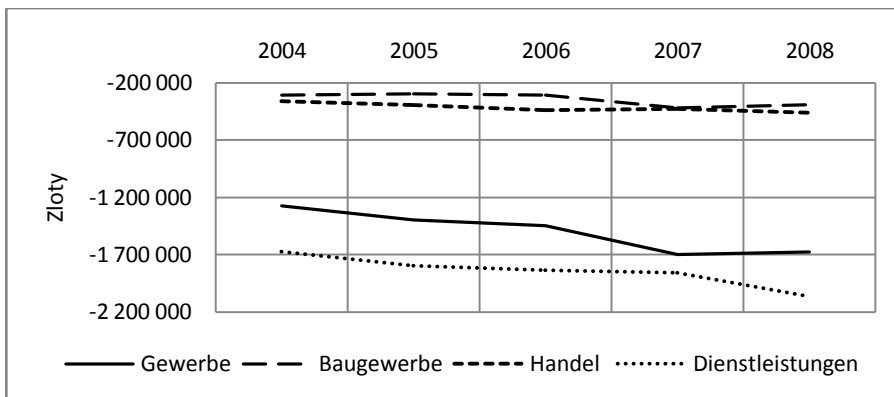
Die durchschnittliche Steuerersparnis aus dem Schutzzinsabzug differiert bei der Körperschaftsteuer zwischen den einzelnen Jahren weniger stark. Deutliche Schwankungen zeigen sich lediglich bei kleinen und mittleren Unternehmen der Dienstleistungsbranche. Die Ursache liegt in erheblichen Veränderungen des Eigenkapitalbestands. Am deutlichsten zeigt sich dies in der Gruppe der kleinen Firmen im Jahre 2007 – ihre Eigenfinanzmittel stiegen mehr als dreifach im Vergleich zum Vorjahr, während die Zahl der Unternehmen in diesem Zeitabschnitt um 25 Einheiten sank.

Diagramm 24. Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapital-schutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer – mittlere Unternehmen nach Branchen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes.

Diagramm 25. Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapital-schutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer – große Unternehmen nach Branchen



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes.

In Tabelle 40 werden die Durchschnittswerte des in den analysierten Kapitalgesellschaften vorhandenen Eigenkapitals zusammengestellt.

Tabelle 40. Durchschnittliches Eigenkapital in Kapitalgesellschaften

Größe	Branche	2004	2005	2006	2007	2008
		Tausend Zloty				
Klein	Gewerbe	1 088 047	1 319 988	1 402 058	1 345 618	2 015 676
	Baugewerbe	439 249	725 756	736 093	1 109 549	2 746 386
	Handel	676 209	709 134	1 031 768	1 331 720	985 482
	Dienstleist.	2 627 693	3 855 069	2 888 696	10 015 623	3 502 069
Mittel	Gewerbe	8 199 170	8 843 446	9 039 705	9 835 473	9 706 208
	Baugewerbe	4 293 477	4 331 525	4 818 275	4 799 623	5 809 976
	Handel	3 311 255	3 651 975	4 231 303	4 334 497	5 058 044
	Dienstleist.	12 671 990	15 419 870	14 679 871	15 548 396	12 713 495
Groß	Gewerbe	134 172 904	147 304 752	152 448 536	178 647 421	176 671 106
	Baugewerbe	32 609 154	31 246 589	32 734 203	44 334 068	41 102 365
	Handel	38 058 217	41 571 799	46 469 598	44 999 499	48 658 397
	Dienstleist.	176 118 019	189 186 098	193 076 789	195 643 966	217 286 793

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes.

Aus Tabelle 41 geht hervor, dass die Kapitalgesellschaften der Dienstleistungsbranche unabhängig von der Unternehmensgröße im Rahmen der zinsbereinigten Gewinnsteuer die höchsten Steuerersparnisse erzielen. Den zweiten Platz nehmen meistens Gewerbeunternehmen ein. Dies betrifft diejenigen Kapitalgesellschaften, die in der Datenbasis des SHA enthalten sind. Aufgrund der anhand des Datensatzes des MPB erworbenen Simulationsergebnisse kann wiederum geschlossen werden, dass mittlere und große Kapitalgesellschaften der Gewerbebranche im höchsten Maße in den Genuss des Schutzzinsabzugs kommen. Bei den übrigen Branchen differiert die Höhe des Steuerschilts stärker, je nach dem Ausgangsjahr, für das die Berechnungen durchgeführt werden.

Ergebnisse der Mikrosimulation

In Anlehnung an die Einzeldaten des „Monitor Polski B“ lässt sich ebenfalls feststellen, dass die durchschnittliche Höhe der Steuerersparnis mit der Unternehmensgröße steigt. Dies ist nicht nur ein Beweis dafür, dass diese Firmen über ein relativ hohes Eigenkapital verfügen, das ihnen einen bedeutenden Abzug von der Bemessungsgrundlage ermöglicht. Vielmehr ist die Steuerbasis in der Ausgangslage hoch genug, dass die zuvor herausgerechnete *allowance for corporate equity* zu einer Steuerminderung beitragen kann.

Tabelle 41. Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis* aus dem Eigenkapital-schutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer**

Größe	Branche	2004	2005	2006	2007	2008
		Zloty				
Klein	Gewerbe	-10 336 (-10 792)	-12 540 (-905)	-13 320 (-3 671)	-12 783 (-10 101)	-19 149
	Baugewerbe	-4 173 (-9 152)	-6 895 (-16 679)	-6 993 (-28 503)	-10 541 (-26 981)	-26 091
	Handel	-6 424 (-15 305)	-6 737 (-32 152)	-9 802 (-38 379)	-12 651 (-45 271)	-9 362
	Dienstleist.	-24 963 (-6 838)	-36 623 (-9 250)	-27 443 (-6 251)	-95 148 (-11 704)	-33 270
Mittel	Gewerbe	-77 892 (-111 763)	-84 013 (-108 415)	-85 877 (-109 750)	-93 437 (-110 212)	-92 209
	Baugewerbe	-40 788 (-62 862)	-41 149 (-57 325)	-45 774 (-57 602)	-45 596 (-88 456)	-55 195
	Handel	-31 457 (-40 260)	-34 694 (-40 812)	-40 197 (-68 804)	-41 178 (-57 319)	-48 051
	Dienstleist.	-120 384 (-73 157)	-146 489 (-72 474)	-139 459 (-91 370)	-147 710 (-87 238)	-120 778
Groß	Gewerbe	-1 274 643 (-1 171 981)	-1 399 395 (-1 205 658)	-1 448 261 (-1 164 630)	-1 697 151 (-1 183 279)	-1 678 376
	Baugewerbe	-309 787 (-225 212)	-296 843 (-250 818)	-310 975 (-177 789)	-421 174 (-357 761)	-390 472
	Handel	-361 553 (-186 988)	-394 932 (-524 194)	-441 461 (-581 408)	-427 495 (-315 625)	-462 255
	Dienstleist.	-1 673 121 (-258 798)	-1 797 268 (-287 225)	-1 834 229 (-371 537)	-1 858 618 (-258 715)	-2 064 225

* Das Minuszeichen steht für eine Minderung der Steuerschuld; aus Sicht des unternehmerischen Cashflows stellt dies einen positiven Wert dar.

** In Klammern werden die Ergebnisse der anhand der Daten des „Monitor Polski B“ durchgeführten Simulation angegeben.

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes, des Finanzministeriums und des „Monitor Polski B“.

Ähnlich wie bei der Gruppensimulation ist auch in diesem Fall das Ausmaß der Steuerersparnisse nach Branchen differenziert. Am deutlichsten werden Handelsunternehmen unter den kleinen und Gewerbeunternehmen unter den mittleren und großen Firmen begünstigt. Bei den ersten steigt der Steuervorteil von Jahr zu Jahr. Bei den mittleren und großen Kapitalgesellschaften der Gewerbebranche bleibt er hingegen im Zeitablauf konstant und nimmt entsprechend die Werte von ca. 100.000 Zloty und von über 1 Million Zloty an.

Darüber hinaus wird in der Simulation geprüft, welche Unternehmen tatsächlich in den Genuss des Schutzzinsabzugs kommen. Die Ergebnisse der Untersuchung zeigen, dass nicht jede Kapitalgesellschaft die potenzielle Steuerbegünstigung ausnutzen kann. Es gibt drei Möglichkeiten: (1) es liegt kein Steuervorteil aus dem Schutzzinsabzug vor, vorausgesetzt die Bemessungsgrundlage ist

gleich Null, $BG_{w,n} = 0$; (2) es liegt ein teilweiser Steuervorteil vor, vorausgesetzt die Bemessungsgrundlage ist niedriger als der Abzug $BG_{w,n} < SchA_n$ und dabei gilt $BG_{w,n} \neq 0$; (3) es liegt ein völliger Steuervorteil vor, wenn die Ungleichheit $BG_{w,n} > SchA_n$ erfüllt wird. Im dritten Fall gleicht der relative Aufkommensausfall dem Anteil des Schutzzinsabzugs an der Bemessungsgrundlage.

In Tabelle 42 werden die Ergebnisse der Mikrosimulation nach Branchen und Größen der Unternehmen dargestellt. Es wird deutlich, dass der Anteil der Steuerpflichtigen, die in den Genuss von der Steuerersparnis kommen, in den meisten Fällen mit der Unternehmensgröße steigt. Eine Ausnahme bilden lediglich Firmen der Gewerbebranche in den Jahren 2004 und 2005, des Baugewerbes in den Jahren 2005 und 2007 und des Handels in den Jahren 2004 und 2006 – dies sind jedoch keine bedeutenden Unterschiede.

Tabelle 42. Anteil der Unternehmen, bei denen die Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer möglich ist – nach Größe und Branche

Jahr	Klein	Mittel	Groß
GEWERBE			
2004	45,5%	82,4%	81,7%
2005	33,3%	89,2%	86,1%
2006	45,5%	86,5%	92,6%
2007	50,0%	82,5%	95,5%
BAUGEWERBE			
2004	54,3%	78,7%	82,2%
2005	45,6%	85,1%	83,6%
2006	45,2%	84,3%	90,3%
2007	52,6%	93,9%	90,2%
HANDEL			
2004	40,0%	67,9%	63,1%
2005	31,2%	63,5%	71,6%
2006	73,7%	83,5%	72,0%
2007	80,0%	83,0%	84,9%
DIENSTLEISTUNGEN			
2004	34,0%	75,4%	82,8%
2005	39,5%	79,4%	88,9%
2006	27,5%	82,5%	86,5%
2007	36,8%	84,8%	95,7%

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

In der Gruppe der mittleren und großen Kapitalgesellschaften können hingegen die meisten Unternehmen in den Genuss der Steuerersparnis kommen. Im Handel sind es ca. 60%-85%, in anderen Branchen ca. 75%-95% der Firmen. Daraus ist zu schließen, dass je größer das Ausmaß der gewerblichen Tätigkeit ist, die Steuerpflichtigen desto bessere Möglichkeiten haben, die Schutzverzinsung in vollem Umfang von der Steuerbasis abzuziehen und dadurch einen Steuerschild zu erwirtschaften. Wie bereits angedeutet, hängen diese Möglichkeiten von der Höhe des Eigenkapitalbestands einerseits und der Bemessungsgrundlage in der Ausgangssituation andererseits ab.

Unter den Kleinunternehmen, d. h. denjenigen, deren Umsatzerlöse das Niveau von 8 Millionen Zloty nicht übersteigen, kann ungefähr die Hälfte ihre Bemessungsgrundlage um die Schutzverzinsung herabsetzen (im Handel 2007 sind es sogar 80%). Lediglich in der Dienstleistungsbranche steht diese Möglichkeit nur einem Drittel der Unternehmen zu.

4. Konzentration der Steuerschuld

Anhand der Einzeldaten über die Kapitalgesellschaften wird versucht die Frage zu beantworten, ob der Eigenkapitalschutzzinsabzug eine starke Änderung der Konzentration der Steuerschuld zur Folge hat. Die Werte des Gini-Koeffizienten für einzelne Branchen werden in Tabelle 43 zusammengestellt.

Die gewonnenen Ergebnisse zeugen von einer starken Konzentration der Steuerschuld in den untersuchten Kapitalgesellschaften. In allen Branchen übersteigt der Gini-Koeffizient deutlich den Wert 0,5, was bedeutet, dass ein Großteil der Steuer von einer relativ kleinen Gruppe der Steuerpflichtigen gezahlt wird. Diese Betrachtung wird durch den Verlauf der Lorenzkurve in Diagrammen 26 bis 29 bestätigt³⁸⁶.

³⁸⁶ Die Ergebnisse der Simulation werden am Beispiel des Jahres 2006 graphisch dargestellt; aus Tabelle 43 ist ersichtlich, dass diese für die übrigen Jahre des Untersuchungszeitraums ähnlich sind.

Tabelle 43. Gini-Koeffizient für die Körperschaftsteuerschuld vor und nach der Reform nach Branchen

	2004	2005	2006	2007
GEWERBE				
G ₁	0,7863	0,7827	0,7648	0,7740
G ₂	0,8158	0,8090	0,7957	0,8145
Zuwachs (Prozentpunkte)	0,03	0,03	0,03	0,04
BAUWERBE				
G ₁	0,7628	0,7446	0,6998	0,6934
G ₂	0,7964	0,7675	0,7231	0,7140
Zuwachs (Prozentpunkte)	0,03	0,02	0,02	0,02
HANDEL				
G ₁	0,8052	0,8671	0,8253	0,8108
G ₂	0,8261	↓0,8650	0,8315	0,8379
Zuwachs (Prozentpunkte)	0,02	-0,002	0,01	0,03
DIENSTLEISTUNGEN				
G ₁	0,7847	0,7837	0,7839	0,6242
G ₂	0,8137	0,8035	0,8022	0,6521
Zuwachs (Prozentpunkte)	0,03	0,02	0,02	0,03

Erläuterung der Bezeichnungen:

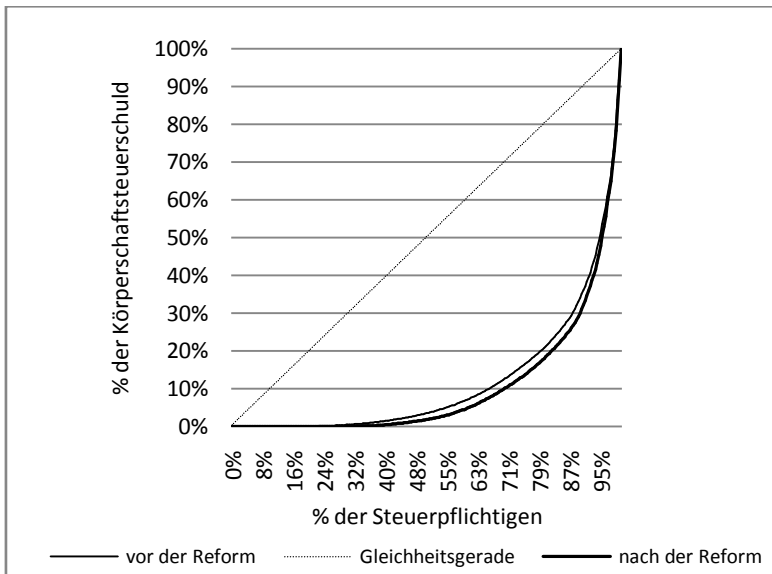
G₁, G₂ – der Gini-Koeffizient entsprechend in der Ausgangssituation und nach der Modifizierung der Bemessungsgrundlage.

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

In jedem der vier Diagramme ist die Lorenzkurve von der Diagonale weit entfernt, was auf eine hohe Konzentration hindeutet. Am niedrigsten ist sie bei den Bauunternehmen, weil in diesem Fall die Kurve weniger stark gekrümmt ist.

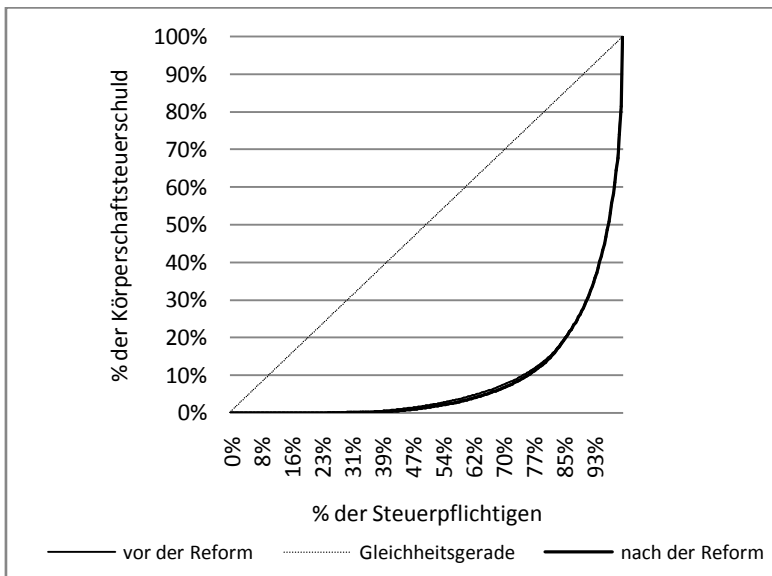
Diese Beobachtung stimmt mit den Werten, die der Gini-Koeffizient annimmt, überein. In drei von vier analysierten Jahren fällt er im Bauwesen niedriger als in den übrigen Branchen aus.

Diagramm 26. Lorenzkurve für die Körperschaftsteuerschuld der Gewerbeunternehmen im Jahre 2006



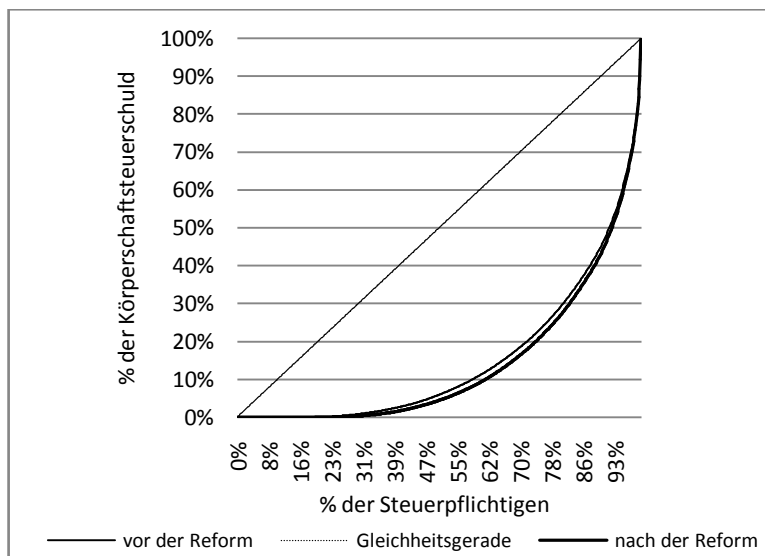
Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Diagramm 27. Lorenzkurve für die Körperschaftsteuerschuld der Handelsunternehmen im Jahre 2006



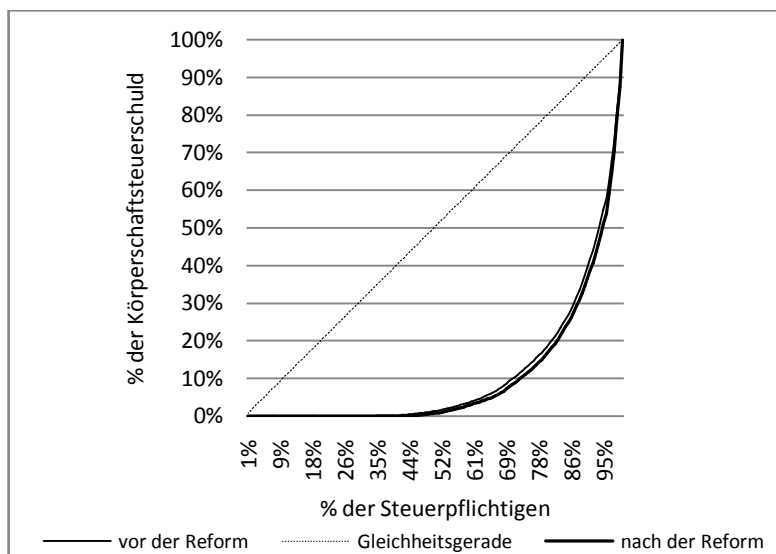
Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Diagramm 28. Lorenzkurve für die Körperschaftsteuerschuld der Bauunternehmen im Jahre 2006



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Diagramm 29. Lorenzkurve für die Körperschaftsteuerschuld der Dienstleistungsunternehmen im Jahre 2006



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Die höchsten Werte des Gini-Koeffizienten sowie die von der Gleichheitsgerade am weitesten entfernte Lorenzkurve sind im Handel zu beobachten. Aus Diagramm 27 kann man ersehen, dass die Einführung der zinsbereinigten Gewinnsteuer 2006 nahezu keinen Einfluss auf die Konzentration hat. Dieses Ergebnis wurde für die anderen Jahre jedoch nicht bestätigt, weil da die Unterschiede zwischen den Koeffizienten vor und nach der Reform deutlicher ausfallen.

Durch den Eigenkapitalschutzzinsabzug erhöht sich die Konzentration der Steuerschuld bei den Gewerbeunternehmen am stärksten. Dies geht mit den Simulationsergebnissen für den Aufkommensausfall einher – der in dieser Branche am höchsten ist.

Trotz der genannten Unterschiede sind die Ergebnisse für die verschiedenen Branchen und Jahre ähnlich. Ungefähr 90% der Bauunternehmen und ein wenig mehr als 90% der Unternehmen aus dem Dienstleistungs-, Gewerbe und Handelssektor zahlen bloß die Hälfte der gesamten Steuer der jeweiligen Branche³⁸⁷.

Durch die Zinsbereinigung wird die Konzentration der Körperschaftsteuerschuld noch verstärkt. Folglich entfällt auf 90% der Steuerpflichtigen ein noch geringerer Anteil am Steueraufkommen. Dies wird dadurch verursacht, dass ein Teil der gewinnschwachen und unrentablen Unternehmen infolge dieser Reform von der Besteuerung freigestellt würde. Außerdem käme es zu einer Entlastung kleiner und mittlerer Unternehmen mit hoher Eigenkapitalquote. Durch die Beseitigung der Steuerlastlawine würde diese Entlastung auch bei einer kompensatorischen Erhöhung des nominalen Steuersatzes eintreten, worin einer der größten Vorteile der zinsbereinigten Gewinnsteuer zu sehen ist³⁸⁸. Durch die Absenkung der Steuerlast würden kleine und mittlere Unternehmen Anreize bekommen, verstärkt auf Eigenkapital zu setzen. Die Finanzierung mit eigenen Mitteln wäre mit steuerlichen Vorteilen verbunden und würde billiger im Vergleich zum heutigen System. Dies bedeutet eine Förderung für diese Unternehmen, die eine so erhebliche Rolle in der Volkswirtschaft spielen.

Es ist zu erwarten, dass auch die größten Firmen dazu neigen würden, in einem höheren Ausmaß Eigenkapital zu nutzen, was insgesamt die Stabilität und die langfristigen Wachstumsimpulse für den Unternehmenssektor sichern würde.

Die Simulation wurde am Beispiel von ausgewählten Großunternehmen Polens durchgeführt. Obwohl diese Gruppe relativ klein ist, zeigt sich kein einheitliches Bild hinsichtlich des Anteils einzelner Steuerpflichtiger an der Gesamtsteuerschuld. Es ist zu erwarten, dass in einer um die kleineren Unternehmen erweiterten Analyse das Aufkommen auf eine sehr kleine Gruppe der größten Unternehmen konzentriert wäre.

³⁸⁷ In der Simulation wurden diejenigen Steuerpflichtigen berücksichtigt, die vor wie auch nach der Reform keine Körperschaftsteuer zahlen.

³⁸⁸ Die Absenkung der langfristigen Belastung durch die Zinsbereinigung wird in Detail im nächsten Kapitel dargestellt.

5. Steuersatz zum Ausgleich der Aufkommensausfälle

Für die Simulation wird der Steuersatz in Höhe von 19% angenommen – entsprechend der Höhe in der Einkommen- und Körperschaftsteuer in Polen im Zeitraum 2004-2008. Ein weiterer Schritt der Untersuchung besteht nun darin zu prüfen, um wie viel Prozentpunkte die Steuersätze erhöht werden müssten, um den durch den 5-prozentigen Schutzzinsabzug verursachten Aufkommensausfall auszugleichen.

Die Berechnungen werden anhand der aggregierten Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums sowie der Einzeldaten des „Monitor Polski B“ durchgeführt. Tabelle 44 stellt die Ergebnisse der Simulation für den ersten Datensatz dar.

Tabelle 44. Die Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersätze, die den Aufkommensausfall bei der Zinsbereinigung ausgleichen (verschiedene Varianten)

	2004	2005	2006	2007	2008
Körperschaftsteuersatz zum Ausgleich des Aufkommensausfalls ¹⁾	27,52%	28,17%	27,48%	27,75%	29,5%
Einkommensteuersatz zum Ausgleich des Aufkommensausfalls ²⁾	26,95%	27,79%	24,84%	23,68%	25,24%
Einkommen- und Körperschaftsteuersatz zum Ausgleich des Aufkommensausfalls	27,48%	28,15%	27,23%	27,27%	28,97%

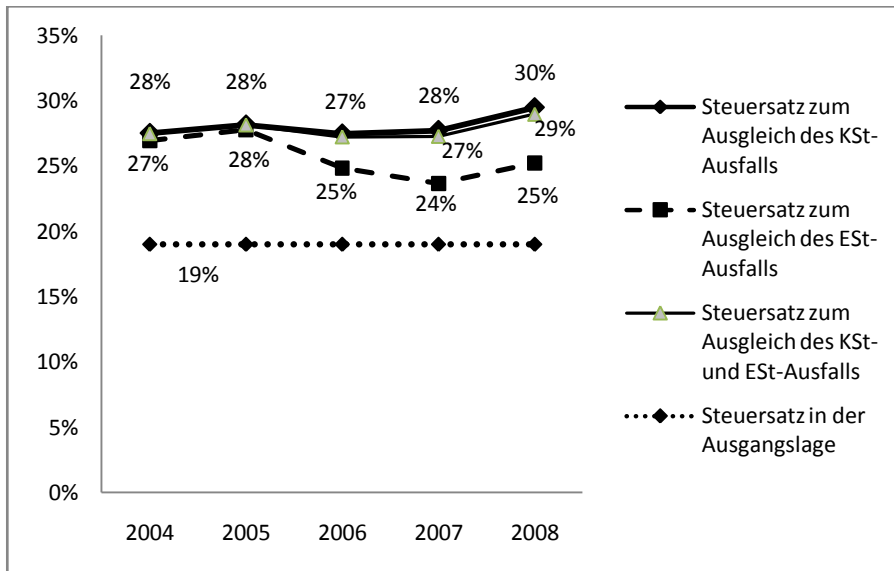
¹⁾ Einkommensteuersatz bleibt konstant (der Ausfall der Einkommensteuer wird nicht ausgeglichen).

²⁾ Körperschaftsteuersatz bleibt konstant (der Ausfall der Körperschaftsteuer wird nicht ausgeglichen).

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Wie Tabelle 44 zu entnehmen ist, unterscheiden sich die Ergebnisse für die dritte Untersuchungsvariante um maximal 2 Prozentpunkte voneinander, je nach dem Ausgangsjahr. In drei Jahren steigt der Steuersatz von 19% auf 27%, im Jahre 2005 auf 28% und im letzten analysierten Jahr auf sogar 29%. Dieser Zuwachs folgt aus der beträchtlichen Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes (bis auf 30%).

Diagramm 30. Die Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersätze, die den Aufkommensausfall bei der Zinsbereinigung ausgleichen (verschiedene Varianten)



Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums.

Bei der Einkommensteuer fällt der Steuersatz, der für einen Ausgleich des Aufkommensausfalls notwendig ist, niedriger als bei der Körperschaftsteuer aus (der Unterschied zwischen den Steuersätzen beträgt 2 bis 5 Prozentpunkte in den Jahren 2006-2008). Er ist ebenfalls geringer als der gemeinsame Steuersatz für die beiden erwähnten Steuern (der Unterschied liegt zwischen 2 und 4 Prozentpunkten). Darüber hinaus weist der Einkommensteuersatz eine rückläufige Tendenz auf.

Die anhand der Einzeldaten durchgeführte Simulation deutet auf niedrigere Körperschaftsteuersätze hin, als dies bei dem Datensatz des Statistischen Hauptamtes der Fall ist. Die Ergebnisse werden in Tabelle 45 und in Diagramm 31 gezeigt. Man kann beobachten, dass ein Steuersatz in Höhe von 23% grundsätzlich ausreichend wäre, um den Aufkommensausfall auszugleichen. Im Vergleich zu der anderen Simulation bedeutet dies einen um 4 bis 5 Prozentpunkte niedrigeren Wert.

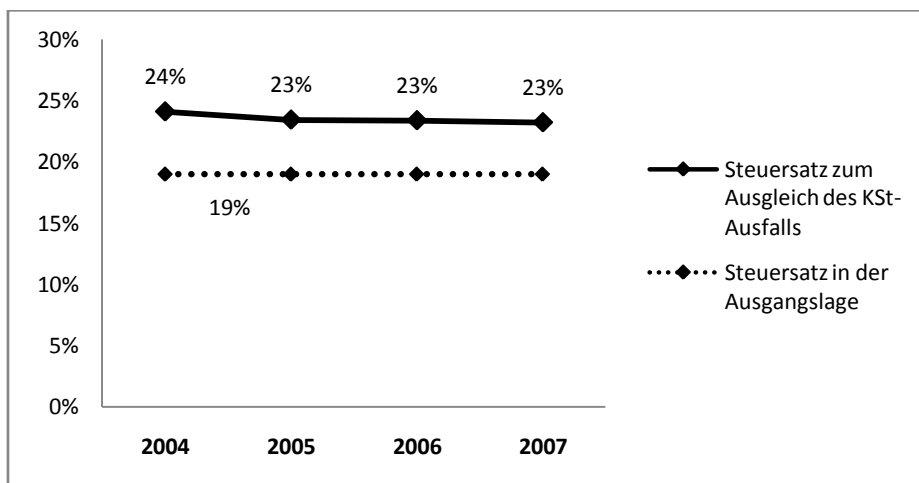
Tabelle 45. Die Körperschaftsteuersätze, die den Aufkommensausfall bei der Zinsbereinigung ausgleichen

	2004	2005	2006	2007
Körperschaftsteuersatz zum Ausgleich des Aufkommensausfalls	24,13%	23,46%	23,41%	23,24%

Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

Wie die Ergebnisse der Mikro- und Gruppensimulation zeigen, wäre die Anhebung der nominalen Steuersätze um bis zu 11 Prozentpunkten erheblich. Deshalb könnte der zinsbereinigten Gewinnsteuer vorgeworfen werden, dass ihre Einführung mit hohem fiskalischen Kosten verbunden und dadurch in der Praxis schwierig einzuführen wäre. Dieses Argument dürfte eine umso größere Rolle spielen, wenn man sich vor Augen führte, dass in mehreren Ländern seit geraumer Zeit ein „race-to-the-bottom“ infolge des internationalen Steuerwettbewerbs zu beobachten ist und die Gewinnsteuersätze einer deutlichen Herabsetzung unterliegen.

Diagramm 31. Die Körperschaftsteuersätze, die den Aufkommensausfall bei der Zinsbereinigung ausgleichen

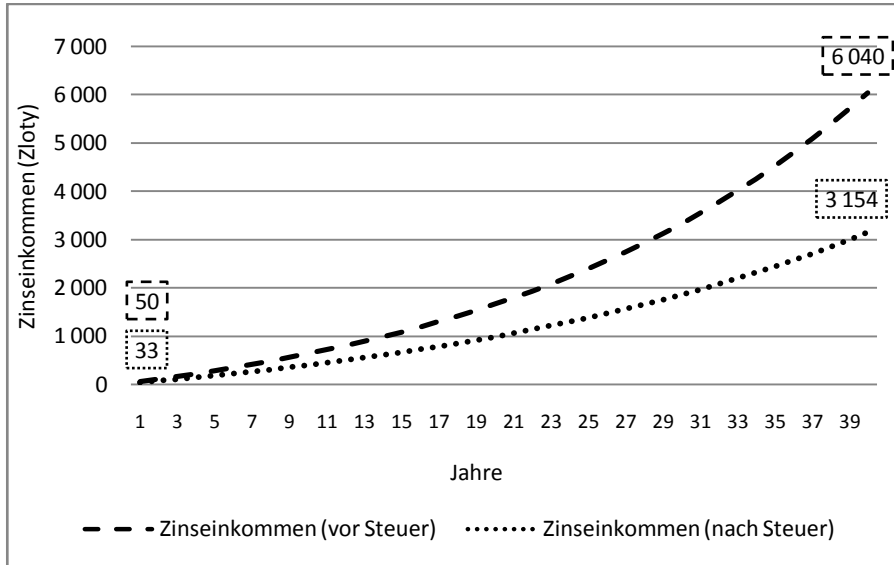


Quelle: Eigene Berechnung anhand der Daten des „Monitor Polski B“.

In einer Analyse der konsumorientierten Steuern ist es jedoch ratsam, neben der kurzfristigen auch die mittel- und langfristige Perspektive zu berücksichtigen. Nur dadurch können die Vorteile einer derartigen Reform veranschaulicht werden. Wie im ersten Kapitel angedeutet, beruhen sie auf der Beseitigung der steuerlichen Mehrfachbelastungen. In Diagramm 32 wird dargestellt, wie stark

die Kapitaleinkommen voneinander divergieren, je nachdem ob sie der Besteuerung unterliegen oder nicht³⁸⁹.

Diagramm 32. Belastung des Zinseinkommens vor und nach der traditionellen Gewinnsteuer



Quelle: Eigene Berechnung in Anlehnung an M. Rose, H.-G. Petersen (2003), op. cit., S. 2-4.

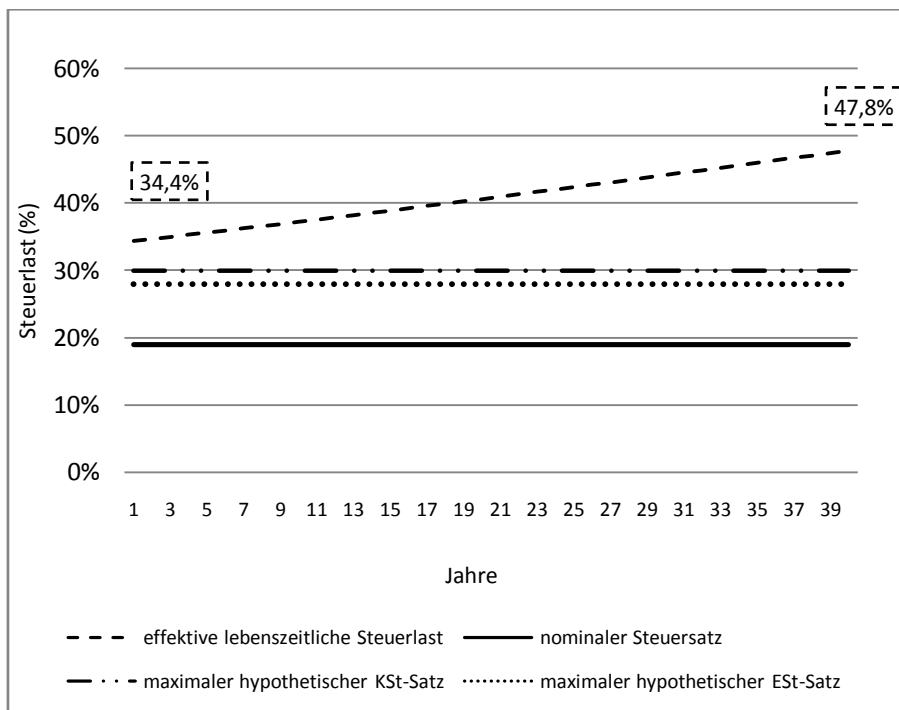
Es wird ein Anfangskapital in der Höhe von 1.000 Zloty angenommen. Dieser Betrag wird für 40 Jahre investiert, wobei jährlich eine Rendite von 5% anfällt und eine Steuer von 19% erhoben wird. Am Ende dieses Zeitraums wird mit dem Kapital und den darauf entfallenden Zinseinkommen der Alterskonsum finanziert.

Ohne Steuern beläuft sich der Kapitalertrag nach 40 Jahren auf 6.040 Zloty. Im Fall der Besteuerung verringert sich das Zinseinkommen auf 3.154 Zloty – also auf knapp 52%. Diese Senkung wird durch einen zweifachen Zugriff der Besteuerung verursacht, die zunächst das Ausgangskapital auf 810 Zloty reduziert und anschließend den Zinsfaktor und damit auch die erwirtschafteten Kapitalerträge vermindert³⁹⁰.

³⁸⁹ Die Berechnungen lehnen sich an das Beispiel an, das in M. Rose, H.-G. Petersen (2003), op. cit., S. 2-4 dargestellt ist.

³⁹⁰ S. Kudert, M. Jamrozý (2007), op. cit., S. 57.

Diagramm 33. Belastung des Zinseinkommens durch die traditionelle und die zinsbereinigte Gewinnsteuer



Quelle: Eigene Berechnung in Anlehnung an M. Rose, H.-G. Petersen (2003), op. cit., S. 2-4.

Vergleicht man die langfristige Steuerlast, zeigt es sich, dass die kumulierte Steuerbelastung der unternehmerischen Gewinne (des Zinseinkommens) im polnischen Steuersystem deutlich über dem nominalen Satz von 19% liegt und von Periode zu Periode steigt. Wie Diagramm 33 zu entnehmen ist, beträgt die kumulierte Belastung bereits im ersten Jahr 34,4% statt 19%; bei 40-jähriger Laufzeit des Investitionsvorhabens erhöht sie sich auf 47,8%. Im Gegensatz dazu bleibt der effektive lebenszeitliche Steuersatz der zinsbereinigten Gewinnsteuer langfristig konstant und stimmt mit dem nominalen Jahressteuersatz von 19% überein, was auf die Beseitigung der mehrfachen Belastung zurückzuführen ist.

Dadurch wird es deutlich, dass auch bei eventueller vollständiger Kompensation des Steuerausfalls durch höhere Nominalsteuersätze die langfristige Belastung weitgehend niedriger wäre als dies im heutigen polnischen Steuersystem der Fall ist. Selbst ein über 25-prozentiger nominaler Einkommen- oder Körperschaftsteuersatz wäre bei der Zinsbereinigung günstiger als das heutige System,

weil er in einem längeren Zeitraum zu keiner lawinenartigen Zunahme der Steuerbelastung führt und dem effektiven lebenszeitlichen Steuersatz gleicht.

Die aus der Steuersatzanhebung resultierende Mehrbelastung würde vor allem die Unternehmen mit geringer Eigenkapitalquote treffen. Setzen sie dagegen überwiegend auf das Eigenkapital, trüge die Zinsbereinigung verbunden mit einer kompensatorischen Erhöhung des Steuersatzes bereits auf relativ kurze Sicht zu einer steuerlichen Entlastung des unternehmerischen Gewinns bei.

Wie schon angedeutet, sind die Abweichungen der Ergebnisse darauf zurückzuführen, dass die der Simulation zugrundeliegenden Datensätze sich voneinander stark unterscheiden. Ihr Detaillierungsgrad ist nicht nur unterschiedlich (Einzeldaten vs. aggregierte Daten), sondern auch die Auswahl und die Zahl der Unternehmen erfolgen in den Datensätzen nach divergierenden Kriterien.

6. Zusammenfassung

Die durchgeführte Simulation erlaubt es, die einzelnen Forschungsfragen zu beantworten. Durch eine Zusammenstellung der gewonnenen Ergebnisse können die Untersuchungshypothesen verifiziert werden.

Erstens wurde anhand der Einzeldaten des „Monitor Polski B“ geprüft, wie viele Kapitalgesellschaften – unter Berücksichtigung der Branche und der Größe – in den Jahren 2004-2007 die Körperschaftsteuer überhaupt nicht gezahlt haben. Es wurde beobachtet, dass der Zuwachs der Anzahl solcher Unternehmen infolge der Modifizierung der Bemessungsgrundlage je nach individuellen Merkmalen der Steuerpflichtigen sowie der jeweiligen Lage im Ausgangsjahr differiert. Am höchstens ist er bei mittleren und großen Unternehmen. Wenn man hingegen die einzelnen Branchen betrachtet, kann man feststellen, dass diejenigen Branchen, in denen die meisten Unternehmen vor der Reform die Steuer zahlen, sich durch das höchste Ausmaß von Steuerentlastungen infolge der Zinsbereinigung auszeichnen.

Letztendlich schwankt der Anteil der Kapitalgesellschaften, die nach der Reform keine Steuerschuld aufweisen, zwischen 25% und 40% (wobei die Steuerpflichtigen mit einer Nullsteuer in der Ausgangslage auch berücksichtigt werden). Der Anteil der Unternehmen, die durch die Einführung der Eigenkapital-schutzverzinsung keine Steuer mehr bezahlen, beträgt weniger als 10% in den Branchen Bauwesen, Handel und Dienstleistungen und ein wenig über 10% im Gewerbe. Es kommt aber zu keiner massiven Steuerbefreiung.

Durch die Ergebnisse ist es möglich, das fünfte Teilziel der Arbeit zu realisieren. Somit kann **die erste Teilhypothese über die Nullsteuer positiv verifiziert** werden. Durch die Zinsbereinigung werden manche Kapitalgesellschaften von der Körperschaftsteuer tatsächlich befreit. Bei dem überwiegenden Teil der Steuerpflichtigen wird die Bemessungsgrundlage jedoch nicht vollständig redu-

ziert. Die meisten Unternehmen bezahlen weiterhin die Steuer, obwohl sie durch den Schutzzinsabzug offensichtlich geringer ist.

Zweitens wurde anhand der Daten des „Monitor Polski B“, des Statistischen Hauptamtes und des Finanzministeriums geschätzt, um wie viel Prozent die gesamte Steuerschuld bei den Unternehmen verschiedener Rechtsformen, Branchen und Größen durch die *allowance for corporate equity* gesenkt wird.

Der Ausfall des Aufkommens der Einkommensteuer beläuft sich auf 20% – 32%. In allen Unternehmensgruppen nimmt er die höchsten Werte in den Jahren 2004 und 2005 an und sinkt in den drei späteren Perioden.

Dagegen weisen die Ergebnisse für die Körperschaftssteuer eine solche Tendenz nicht auf. Außerdem erweist sich der mittels Gruppensimulation ermittelte Aufkommensausfall konsequent höher als derjenige, den die Mikrosimulation zeigt. Im ersten Fall beträgt er zwischen 31% und 36%, im zweiten 18% bis 21%.

Die Berechnungen für die Einkommensteuer in den einzelnen Jahren bestätigen, dass die höchste prozentuelle Senkung der Steuerschuld sich bei den Gewerbeunternehmen abzeichnet; ferner sind die Unternehmen des Handels-, Dienstleistungs- und Bausektors zu nennen. Dies ist auf das unterschiedliche Eigenkapitalniveau, das einen Ausgangswert für den steuerlichen Abzug darstellt, zurückzuführen.

Die Simulation für die Körperschaftsteuer lässt eine so eindeutige Interpretation der Ergebnisse dagegen nicht zu. Man kann nur grob feststellen, dass der höchste Ausfall des Steueraufkommens im Gewerbe (nach den Daten des MPB) und im Dienstleistungssektor (nach den Daten des SHA) vorliegt.

Betrachtet man die Resultate der Simulation nach den Unternehmensgrößen, so lässt sich erkennen, dass die Zinsbereinigung zur deutlichen Steuerentlastung bei kleinen Unternehmen führt. Dies wird unabhängig davon ersichtlich, ob ein Unternehmen eine eigene Rechtspersönlichkeit hat. Darüber hinaus sind die Ergebnisse stark differenziert, je nachdem, welche Rechtsform, Branche oder Größe sie betreffen. Dies lässt sich damit erklären, dass diese Merkmale nicht nur die Höhe des Eigenkapitals beeinflussen, sondern auch für die Möglichkeit entscheidend sind, ob die Unternehmen in den Genuss des Schutzzinsabzugs in vollem bzw. in begrenztem Umfang kommen können.

Drittens wurde die Höhe jährlicher Steuerersparnis, die durch die Zinsbereinigung erzielt werden kann, ermittelt. Wie zu erwarten ist, steigt die absolute Höhe dieses Steuerschilts mit der Unternehmensgröße, die an Nettoumsatzerlösen gemessen wird. Ein Großteil der Kleinunternehmen erzielt eine Steuerersparnis in der Größenordnung von einigen bis über 10.000 Zloty; in mittleren Betrieben sind dies Beträge von ca. 150.000 Zloty, in großen Unternehmen variieren sie wiederum am stärksten, von ca. 100.000 bis auf 1,6 Millionen Zloty, je nach ihren Merkmalen. Durch den Vergleich der Ergebnisse für die einzelnen Rechtsformen kann man feststellen, dass die Höhe der Steuerersparnis für Einzelunternehmen und Personengesellschaften ähnlich ist; sie fällt hingegen bei

Kapitalgesellschaften höher aus. Der durchschnittliche Steuervorteil ist im Dienstleistungs- und Gewerbesektor am größten.

Der Anteil der Körperschaftsteuerpflichtigen, die von dem Schutzzinsabzug profitieren, ist bei mittleren und großen Kapitalgesellschaften deutlich höher als bei kleinen Unternehmen. Dies wird dadurch verursacht, dass relativ mehr Steuerpflichtige in der letzten Gruppe eine Nullsteuer bereits in der Ausgangslage aufweisen.

Somit erlauben die Ergebnisse der Simulation, die sechste Teilfrage der Arbeit *nach dem Ausmaß der Steuerausfälle direkt nach einer konsumorientierten Modifizierung der Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuern* unter Berücksichtigung der Rechtsform, Branche und Größe der Unternehmen zu beantworten. Auf dieser Grundlage konnte **die zweite Teilhypothese über differenzierten Aufkommensausfall positiv verifiziert** werden.

Viertens wurde anhand der Einzeldaten aus den Jahren 2004-2007 die Konzentration der Körperschaftsteuerschuld geprüft.

Es wurde eine starke Disparität festgestellt. Selbst in der Ausgangslage übersteigt der Gini-Koeffizient den Wert 0,5 in allen analysierten Unternehmensgruppen. Dies bedeutet, dass ein überwiegender Teil der zu zahlenden Steuer von einem geringen Teil der Steuerpflichtigen abgeführt wird. Über 90% der Kapitalgesellschaften bezahlen insgesamt bloß 50% der Steuer; die andere Hälfte der Körperschaftsteuerschuld entfällt auf die weiteren 10% der Steuerpflichtigen. Diese Disparität wird durch die Einführung der Zinsbereinigung noch verstärkt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass es Unternehmen gibt, die nach dem Schutzzinsabzug keine Steuer mehr zu zahlen haben. Diese Ergebnisse ermöglichen, dass das siebte Teilziel der Arbeit realisiert und **die dritte Teilhypothese über die Konzentration der Steuerschuld positiv verifiziert** werden kann.

Fünftens wurde die Höhe der Steuersätze ermittelt, bei denen der durch die Begrenzung der Bemessungsgrundlage in den Jahren 2004-2008 bedingte Aufkommensausfall ausgeglichen wird. Damit konnte wiederum die achte Teilfrage der Dissertation beantwortet werden.

Es wurde festgestellt, dass die Körperschaftsteuersätze, bei denen das Aufkommen konstant bleibt, zwischen 27% und 30% (nach der Simulation anhand der Daten des SHA) bzw. zwischen 23% und 24% (Daten des MPB) liegen. Die Unterschiede der Ergebnisse betragen 4 bis 5 Prozentpunkte und sind, wie schon angedeutet, damit zu erklären, dass die beiden Datensätze teilweise verschiedene Unternehmen umfassen und die jeweilige Anzahl der Einheiten nicht gleich ist. Außerdem besitzen sie einen unterschiedlichen Detaillierungsgrad.

Um die Mindereinnahmen bei der Einkommensteuer zu neutralisieren, müsste der Steuersatz ein Niveau von 24% bis 28% erreichen. Dabei kann man beobachten, dass im Zeitablauf (in den einzelnen, nacheinander folgenden Jahren des Untersuchungszeitraums) die Steuersätze eine rückläufige Tendenz aufweisen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die durchgeführte Simulation einen Ausfall des Aufkommens aus den Gewinnsteuern in Höhe von 20% –

30% als die Konsequenz der Zinsbereinigung zeigt. Die gewonnenen Ergebnisse sind stark differenziert, je nachdem,

- (1) nach welchem Merkmal die Daten gruppiert wurden,
- (2) welches Jahr als die Ausgangslage der Simulation fungierte,
- (3) welche Datenquelle benutzt wurde (welche Unternehmen in der Untersuchung berücksichtigt wurden und wie genau ihre Finanzinformationen waren).

Durch die Modifizierung der Bemessungsgrundlage werden die Einnahmen aus der Einkommensteuer (Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb) und der Körperschaftsteuer deutlich reduziert. Die beiden Steuern liefern jedoch unverändert einen Großteil des gesamten Aufkommens. Daher kann man feststellen, dass ihre Fiskalfunktion zwar eingeschränkt – aber beibehalten wird. **Folglich kann die Haupthypothese der Arbeit positiv verifiziert werden.**

SCHLUSSBETRACHTUNG

1. Zusammenfassung der untersuchten Probleme

Das Konzept der konsumorientierten Einkommensteuer wurde im internationalen Schrifttum umfangreich dokumentiert. Dabei wurden zahlreiche Detailprojekte von Reformen entworfen, die unter verschiedenen Aspekten diskutiert werden. Die fiskalische Fragestellung wird in dieser Diskussion zwar berücksichtigt, bisher wurde sie jedoch nicht umfassend untersucht. Somit wurde in dieser Arbeit ein Versuch vorgenommen, diese Lücke zumindest zum Teil zu schließen. Die Dissertation stellt zudem einen der ersten Ansätze in Polen zum Problem der konsumorientierten Gewinnbesteuerung dar. Obwohl manche Autoren dieses Problem angesprochen haben, wurde es unter polnischen Wirtschaftswissenschaftlern bislang nicht vertieft diskutiert.

Bei der Betrachtung des Untersuchungsproblems wurde in der Arbeit erstens darauf abgezielt, den kausalen Zusammenhang zwischen der Gestaltung der Bemessungsgrundlage und der Ausübung der Fiskalfunktion durch die Gewinnsteuer zu verdeutlichen. Dabei wurde der Akzent auf die zu erwartenden direkten Effekte einer konsumorientierten Modifizierung der Bemessungsgrundlage gelegt. Zweitens setzen die vorgenommenen Ausführungen an vier Bereichen an, die sich gegenseitig ergänzen und eine tiefere Betrachtung des Untersuchungsproblems ermöglichen. Nach einer Analyse der theoretischen Konzepte wurde geprüft, wie sie in der Praxis funktionieren, wie sie im Lichte der Untersuchungen anderer Autoren beurteilt werden können und zu welchen Schlüssen die eigene Simulation führt. Damit wurde eine Grundlage verschaffen, mit der das Untersuchungsproblem gelöst werden konnte.

1. Im theoretischen Teil der Arbeit wurde der bisherige Forschungsstand synthetisierend dargestellt und die vorliegenden umfangreichen Untersuchungsergebnisse systematisiert. In den Bereichen, in denen es notwendig war, wurde versucht, die von anderen Autoren vorgenommenen Klassifizierungen zu modifizieren, so dass sie strikt auf die Verfolgung der Untersuchungsziele gerichtet sind. Darüber hinaus wurden die vielfältigen Begriffe in dem Gebiet der konsumorientierten Einkommens- und Gewinnbesteuerung eingeordnet und für manche auch polnische Übersetzungen vorgeschlagen. Die fiskalischen Konsequenzen der konsumorientierten Reform der Unternehmensbesteuerung wurden anhand von zwei Bereichen geprüft: den gewonnenen praktischen Erfahrungen und den Ergebnissen aus den unterschiedlichen Simulationsstudien.

2. Im empirischen Teil der Arbeit wurde die Simulation zur Untersuchung von aufkommensmäßigen Auswirkungen der zinsbereinigten Gewinnsteuer eingesetzt. Wegen der Einschränkungen bei der Datengewinnung wird diese Methode in der Literatur häufiger zur Untersuchung von steuerpolitischen Maßnahmen auf Haushaltsebene verwendet; im Vergleich dazu liegen nur wenige Studien zum Unternehmensbereich vor. Umso bedeutsamer war es, einen Zugang zu geeigneten Daten über die in Polen tätigen Firmen zu gewinnen.

3. Der Aufbau der Arbeit wurde von der Reihenfolge bestimmt, in der die einzelnen Teilziele verfolgt und die Untersuchungshypothesen überprüft werden. Hinsichtlich der vier genannten Bereiche konnte untersucht werden, welche fiskalischen Konsequenzen eine nach dem Konzept der Konsumorientierung gestaltete Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuern hat – wodurch es möglich war, auch das Hauptziel der Dissertation zu realisieren.

4. Die durchgeführte Untersuchung zeigte, dass direkt nach der Umsetzung der zinsbereinigten Gewinnsteuer ein relativ großer Aufkommensausfall (in Höhe von 20% – 30%) zu erwarten wäre. Die dadurch bedingten Steuermindeereinnahmen sind als fiskalische Kosten der Umsetzung von solchen Steuerregelungen in der Praxis zu verstehen. Auf diese Kosten müsste in einem konkreten Reformentwurf Rücksicht genommen werden. Der Verzicht auf einen Teil der öffentlichen Einnahmen aus einer Quelle würde nämlich erfordern, dass entweder ein zusätzliches Aufkommen aus anderen Quellen dazukommt oder Ausgaben gekürzt werden.

Die Ergebnisse der vorgenommenen Untersuchung deuten allerdings darauf hin, dass die Fiskalfunktion der konsumorientierten Gewinnsteuern zwar beschränkt, im überwiegenden Maße jedoch behalten wird. Die Steuerpflichtigen wurden nach verschiedenen Merkmalen gegliedert und in keiner der betrachteten Gruppen war der Aufkommensausfall so groß, als dass die Fiskalfunktion der konsumorientierten Gewinnsteuer ernsthaft bedroht würde und somit auch diese Steuer selbst nicht mehr gerechtfertigt wäre. Offensichtlich würde die Bestimmung der Grenze, ab der die fiskalischen Kosten unakzeptabel sind, von konkreten wirtschaftspolitischen Bedingungen abhängen, in denen sich die Entscheidungsträger zur konsumorientierten Reform entschließen würden. Neben dem fiskalischen Argument für die konsumorientierte Gewinnbesteuerung bleiben auch außerfiskalische Argumente erhalten. Im Gegensatz zur traditionellen Einkommensteuer werden in der konsumorientierten Gewinnsteuer die Ersparnisse und eine Mindestrendite aus dem investierten Kapital nicht mehrfach belastet, womit die periodenübergreifenden Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten nicht verzerrt werden.

Das Postulat, die Einkommensteuer soll diese Eigenschaften besitzen, ist als begründet zu bewerten. Wäre es erfüllt, so würden den Wirtschaftssubjekten bessere Bedingungen eingeräumt, ihre Initiative würde durch die Steuerregelungen nicht gehemmt, was sich insgesamt als entwicklungsfördernd erweisen wür-

de. Dennoch kann man oft den Eindruck gewinnen, dass diesen Geboten in der Diskussion zu geringe Bedeutung beigemessen wird. Es mag paradoxerweise daran liegen, dass die bestehenden Steuersysteme von der Erfüllung solcher Postulate weit entfernt sind.

In diesem Zusammenhang kann der von W. Andrews geäußerten Meinung zugestimmt werden: „*But even if one is not prepared to abandon the accretion model [das SHS-Modell] as a goal, the consumption model can help achieve a better understanding of the existing tax by providing another frame of reference for critical evaluation*“³⁹¹. Diese Aussage scheint jedoch insofern zu vorsichtig zu sein, dass sie die Hauptfunktion der konsumorientierten direkten Steuern bloß als Benchmark für die Beurteilung bestehender Steuersysteme sieht. Im Lichte der vorgenommenen Ausführungen kann aber geschlossen werden, dass dieses Konzept viel weiter verstanden werden sollte und es als eine erwägenswerte Alternative für die traditionellen Ansätze zur Einkommens- und Gewinnbesteuerung fungieren kann.

5. Die in der Arbeit vorgenommene Untersuchung zielte nicht darauf ab, einen konkreten Steuerreformentwurf für Polen zu erarbeiten. Die gewonnenen Ergebnisse können allerdings einen Ausgangspunkt für weitere, tiefergehende Analysen darstellen. Insbesondere könnten die Resultate in der Praxis gebraucht werden, wenn ein konkretes Reformprojekt zur Diskussion gestellt und seine Detaillösungen präzise ausgearbeitet würden.

Die praktische Umsetzung einer konsumorientierten Unternehmenssteuer soll anhand einer bewussten und die langfristigen Folgen berücksichtigenden Entscheidung erfolgen. Wie die Erfahrungen mehrerer Länder sowie der Entwurf des Heidelberger Steuerkreises zeigen, erfordert die Implementierung konkreter Regelungen zur zinsbereinigten Gewinnsteuer keine revolutionären Änderungen bestehender Steuergesetze und könnte auch in die polnischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetze implementiert werden. Weitere Untersuchungen wären umso begrüßenswerter, da die Diskussion über die Reform des Steuersystems sowohl in Polen als auch in anderen Ländern schon seit mehreren Jahren geführt wird. Es wird nach wie vor betont, dass ein rationales, nichtverzerrendes Steuersystem die wirtschaftliche Tätigkeit in ihrer Vielfalt nicht beeinträchtigen soll.

2. Kritische Beurteilung und Ausblick

Die Behandlung der Fragestellung der Arbeit sowie die angewendete Untersuchungsmethode und die gewonnenen Ergebnisse erfordern eine Ergänzung um einen kritischen Kommentar, der einen Ausblick auf den weiteren Untersuchungsbedarf ermöglicht.

³⁹¹ W. Andrews (1974), op. cit., S. 1122.

1. Um das Konzept der konsumorientierten Einkommens- und Gewinnbesteuerung zu begründen, kann von einer langfristigen Betrachtungsweise nicht abgesehen werden. Spar- und Investitionsentscheidungen besitzen einen intertemporalen Charakter; die Probleme der Doppelbelastung von Ersparnissen oder der Steuerlastlawine betreffen Perioden, die über ein Steuerjahr hinausgehen. Auch die Steuern selbst werden auferlegt, um öffentliche Einnahmen langfristig zu gewährleisten. Es fällt jedoch äußerst schwierig, die periodenübergreifende Perspektive in einer empirischen Untersuchung abzubilden. Um sie zu berücksichtigen, müsste sich eine Simulationsstudie nicht nur fortgeschrittener formaler Modelle bedienen, sondern auch auf zahlreichen Annahmen über die Anpassungsreaktionen der Wirtschaftssubjekten basieren. Abgesehen von den Schwierigkeiten, die solch ein dynamischer Ansatz bietet, wäre es zweifelsohne sehr interessant, die langfristigen Effekte der konsumorientierten Einkommens- und Gewinnbesteuerung sowohl auf der Mikro- als auch auf der Makroebene zu überprüfen.

2. Eine Einführung der konsumorientierten Gewinnsteuer könnte verschiedene Folgen auf der Mikroebene haben, wobei die Auswirkungen auf die Kapitalstruktur und die Finanzierungskosten zu nennen sind. Durch die Zinsbereinigung würden vor allem Unternehmen mit niedriger Rentabilität, deren Gewinn die marktübliche Rendite nicht deutlich übersteigt, am stärksten entlastet. Einerseits kann man in diesem Fall von einer Schutzwirkung der *allowance for corporate equity* hinsichtlich der wirtschaftlich schwächeren Unternehmen sprechen. Andererseits ist es aber auch denkbar, dass die Steuer auf ökonomische Renten die Risikoneigung senkt, was wiederum gegen das Argument der Neutralitätseigenschaft verstößt. Darüber hinaus soll sich der Staat gleichermaßen an eventuellen Verlusten wie an erwirtschafteten Gewinnen beteiligen.

Es scheint offensichtlich, dass die Unternehmen, die in verschiedenen Bereichen und in einem differenzierten Ausmaß tätig sind, sich zugleich auch durch unterschiedliche Finanzgrößen (wie das Vermögen, die Höhe der Erlöse oder die Kapitalstruktur) auszeichnen. Daraus folgt, dass ebenfalls die Reaktionen der Wirtschaftssubjekte auf die Steuerreform nicht gleich wären. Bei weniger verschuldeten Unternehmen würde sie zu einem relativ höheren Zuwachs an Finanzmitteln führen. Einer weiteren Untersuchung bedarf die Frage, inwieweit eine konsumorientierte Gewinnbesteuerung die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen beeinflussen würde. Eine vertiefte Analyse wäre bei einer Lockerung der Annahme über die Verhaltenskonstanz von Steuerpflichtigen möglich, die der Haupthypothese der Arbeit zugrundeliegt. Es ist allerdings zu betonen, dass selbst eine unter dieser Annahme durchgeführte Simulationsrechnung verdeutlicht, wie stark sich die Auswirkungen der Steuerreform je nach individuellen Merkmalen der Steuerpflichtigen und dem Einführungszeitpunkt voneinander unterscheiden. Umso mehr muss man sich vor Augen führen, dass die in der realen Welt auftretenden Effekte wegen des Zusammenspiels zahlreicher wirt-

schaftlicher Faktoren nicht nur viel differenzierter und komplexer als in einem Modell sind, sondern auch von den Erwartungen deutlich abweichen können.

3. Es ist zu erwarten, dass die Reaktionen der Steuerpflichtigen auf die Steuerreform Veränderungen auf der Makroebene zur Folge hätten. In der Arbeit wurde intuitiv unterstellt, dass die konsumorientierte Gewinnsteuer Wachstumsimpulse auslösen kann. Insbesondere würde dazu die Senkung der steuerlichen Belastung vom investierten Kapital beitragen. Dadurch würden Anreize zu Entwicklungsvorhaben, einer höheren Investitionsnachfrage, Beschäftigung bzw. einem größeren Konsum entstehen.

4. Die untersuchte Besteuerungsform könnte ebenfalls einen erhöhten Zufluss von Auslandsinvestitionen verursachen, wodurch die internationale Wettbewerbsfähigkeit einer Volkswirtschaft gesteigert würde. In diesem Zusammenhang soll allerdings nicht vergessen werden, dass dieser positive Effekt aus fiskalischen Gründen gemindert werden kann. Kommt es zu einer Erhöhung von Steuersätzen, um die Mindereinnahmen in Grenzen zu halten, wird ein negatives Signal für potenzielle ausländische Investoren gesendet. Dies ist insbesondere bei der Existenz von mobilen Renten plausibel, die nicht mit dem Standort, sondern mit konkreten Eigenschaften des Unternehmens zusammenhängen.

5. Eine andere Frage betrifft die Kompatibilität der gesetzlichen Regelungen zur konsumorientierten Gewinnsteuer mit internationalen Vorschriften und den Doppelbesteuerungsabkommen. Besonders wichtig scheint dies im Fall einer unilateralen Umsetzung dieses Konzepts zu sein. Eine durchaus andere gesetzliche Lage würde sich bei einer multilateralen Einführung der konsumorientierten Gewinnsteuer in mehreren Ländern zu gleicher Zeit – bspw. im Rahmen der Europäischen Union – ergeben. Solche Vorschläge sind durchaus vorhanden, die Frage nach ihrer weiteren Entwicklung bleibt jedoch offen, insbesondere im Kontext der Harmonisierung der direkten Besteuerung und des Entwurfs der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer – Bemessungsgrundlage (CCCTB).

6. Es erweist sich ebenfalls als interessant zu prüfen, zu welchen Ergebnissen die Simulation nach der Lockerung der übrigen strengen Annahmen führen würde. Sie betreffen die Definition des Eigenkapitals einerseits und die Höhe des Schutzzinssatzes andererseits. Die durch Steuervorschriften zur *allowance for corporate equity* vorgegebene Ermittlungsmethode des Eigenkapitals soll die Höhe der schutzbedürftigen, ins Unternehmen investierten Finanzmittel gut widerspiegeln. Es erfordert eine weitere Überlegung, ob einer der beiden Ansätze – und wenn ja, welcher – für die praktische Implementierung geeignet wäre. Nach dem ersten Ansatz, der für Steuerpflichtige günstiger ist, findet in der Definition des schutzbedürftigen Eigenkapitals auch das „alte“, zum Einführungszeitpunkt der Reform vorhandene Eigenkapital Berücksichtigung. In dem

zweiten Vorschlag wird die Steuerbasis dagegen ausschließlich durch die Verzinsung des Zuwachses an Eigenkapital während des Zeitraums nach dem Inkraft-Treten der neuen Regelungen gekürzt. Da der letzte Ansatz die Steuermindereinnahmen begrenzt, ist er für den Fiskus vorteilhafter.

Diese Fragen erweisen sich in der Wirtschaftspraxis als durchaus schwierig, weil sie eine geschickte Verknüpfung von zwei Aspekten erfordern. Die Steuerregelungen sollten einerseits möglichst überschaubar, unkompliziert und robust gegenüber verschiedenen Steuervermeidungsstrategien sein. Nach diesen Postulaten haben sich auch die Verfasser der Konzepte der konsumorientierten direkten Steuern gerichtet. Andererseits ist es aber ebenfalls bedeutsam, dass man beim Erhalten des Spielraums für die Gestaltung konkreter Steuerregelungen sich nicht so weit von der ursprünglichen Idee der Konsumorientierung entfernt, dass die Steuer ihren (relativ) verzerrungsfreien Charakter verlieren würde. Somit sollten die Regelungen zur Einkommen- und Gewinnsteuer einen Kompromiss zwischen möglichst großer Einfachheit der Steuerberechnung und Steuerentrichtung einerseits und der Beschränkung von Steuerhinterziehung und Steuerausweichung andererseits darstellen.

7. In der Arbeit wurde ebenfalls angenommen, dass außer der Zinsbereinigung keine anderen Modifizierungen der Gewinnsteuern vorgenommen werden. Es ist jedoch durchaus vorstellbar, dass eine konsumorientierte Steuerreform zumindest in einer Übergangsperiode von Gegenfinanzierungsmaßnahmen begleitet würde. Darüber hinaus wäre es zweckmäßig, sich in der Analyse nicht nur auf die Regelungen zur Einkommens- und Gewinnbesteuerung zu konzentrieren, sondern auch auf den Aufbau des gesamten Steuersystems Rücksicht zu nehmen.

8. Die angeführten Argumente lassen vermuten, dass die Lockerung der in der Arbeit formulierten Annahmen und eine Erweiterung der Untersuchung um ergänzende Elemente zu anderen Ergebnissen führen könnten. Es ist denkbar, dass die direkten fiskalischen Konsequenzen der Einführung der konsumorientierten Gewinnsteuer in der Wirklichkeit niedriger ausfielen, als dies die durchgeführten Simulationen zeigen. Dies lässt sich allerdings nicht eindeutig feststellen. Dabei wäre auch mit Gegenwirkungen zu rechnen, die bspw. in Form zunehmender, auf spätere Perioden vorzutragender Steuerverluste auftreten würden.

9. Im Übrigen soll festgestellt werden, dass das Datenmaterial Einschränkungen der angewendeten Methodik der Steuersimulation mit sich brachte. Durch den begrenzten Zugang zu Finanzinformationen mussten vereinfachte Annahmen getroffen werden, die die Genauigkeit der gewonnenen Ergebnisse beeinflussen. Da die Simulation für die buchführungspflichtigen Unternehmen durchgeführt wurde, können die Resultate nicht verallgemeinert werden oder als Grundlage für weitgehende Schlüsse über die Gesamtheit der in Polen tätigen

Unternehmen dienen. Die Mehrheit der Gesellschaften und Einzelunternehmen, unter denen Mikrounternehmen die zentrale Position einnehmen, wurde wegen der vereinfachten Buchführung in der Untersuchung nicht berücksichtigt. Würden sie in die Analyse mit einbezogen, so könnten die Auswirkungen der Steuerreform von den beobachteten differieren.

10. Die zinsbereinigte Gewinnsteuer kann unproblematisch allen Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform auferlegt werden. Dieser Ansatz liegt der Untersuchung zugrunde – sowohl Kapitalgesellschaften, als auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen steht das Recht zu, den Schutzzinsabzug zu ermitteln. Künftige Analysen könnten diesen Vorschlag um das Problem der Besteuerung von Kapitalerträgen bei natürlichen Personen erweitern – so dass das gesamte System der Einkommens- und Gewinnbesteuerung zusammenfassend behandelt würde. Manche der in der Arbeit dargestellten Reformentwürfe, wie bspw. das Projekt des Heidelberger Steuerkreises, knüpfen an diesem vertieften Ansatz an.

11. Zu den problematischen Fragen zählt die Anforderung an die Unternehmen, vollständige Handelsbücher zu führen, auf deren Grundlage man die Steuerbasis auf eine modifizierte Weise ermitteln kann. Falls die zinsbereinigte Gewinnsteuer in Polen eingeführt werden soll, würde die Mehrheit der Unternehmen unter diese Pflicht fallen. Dies dürfte wiederum als eine unnötige Komplizierung der Bedingungen für kleine und mittlere Unternehmen kritisiert werden. Andererseits scheint es aber hinsichtlich des Neutralitätspostulates völlig begründet zu sein, dass alle Firmen unabhängig von solchen Merkmalen wie Rechtsform, Größe oder Form der Buchführung in den Genuss der *allowance for corporate equity* kommen können. Außerdem sind die kleinsten Unternehmen nicht nur in Polen, sondern auch in anderen Ländern die zahlreichste Gruppe. Sie erwirtschaften einen beträchtlichen Anteil an Produktion, Erlösen und Wertschöpfung. Ihr Zugang zu Finanzierungsquellen ist jedoch oft begrenzt. In der konsumorientierten Gewinnsteuer würde ein Teil des investierten Kapitals geschont, was Entwicklungsanreize bieten würde.

3. Relevanz der Ergebnisse für die Wirtschaftspraxis

1. Obwohl die Dissertation einen überwiegend theoretischen Charakter hat, liefert sie auch praxisrelevante Ergebnisse. Dies ist damit verbunden, dass die Fragestellung der Arbeit an der Fiskalfunktion ansetzt – dem grundsätzlichen Zweck, für den Steuern auferlegt und erhoben werden. Eine Steuerreform kann nicht ernsthaft analysiert und reibungslos in der Praxis umgesetzt werden, wenn dieses Schlüsselkriterium unberücksichtigt bleibt. Zugleich wurde in der Arbeit versucht zu zeigen, dass die notwendige Verfolgung des Fiskalzwecks keinesfalls mit einer „Konfiszierung“ gleichzusetzen ist. Ganz im Gegenteil soll die Realisierung der Fiskalfunktion das Wirtschaftswachstum möglichst nicht hemmen, selbst wenn dies auf Kosten niedrigerer (aber in akzeptablen Grenzen)

Steuereinnahmen geht. Wenn die Verminderung der Steuerlast zur Ankurbelung der Wirtschaft beitragen würde, würde auch die Steuerbasis, und damit wohl auch das Steueraufkommen, langfristig steigen. Es gehört zu den schwierigen praktischen Problemen, eine Grenze der Steuerausfälle in der Übergangsperiode zu bestimmen, bei deren Überschreitung ein Reformentwurf als nicht annehmbar zu beurteilen wäre.

2. Einen praxistauglichen Charakter besitzen ebenfalls die in der Untersuchung angewendeten Methoden der Mikro- und Gruppensimulation. Zwar beschränken sich ihre Möglichkeiten bei einem statischen Ansatz auf die Ermittlung direkter Effekte einer Steueränderung, doch stellen sie ein durchaus leistungsfähiges Instrument zur Analyse von steuerpolitischen Maßnahmen dar. Sie erlauben detaillierte Aussagen und ermöglichen eine Berücksichtigung von verschiedenen, für die jeweilige Fragestellung relevanten Merkmalen der untersuchten Einheiten. Heutzutage werden Steuersimulationen in vielen Ländern in Projekten eingesetzt, die darauf abzielen, den politischen Entscheidungsträgern Informationen über die möglichen Konsequenzen von Steuerreformen *ex ante* zu liefern. Sehr erwünscht wäre die Anwendung dieses Instruments auch in Polen, wo immer noch den Steuerrechtsänderungen umfangreiche Analysen der zu erwartenden Konsequenzen nur selten vorangehen.

DIAGRAMMVERZEICHNIS

Diagramm 1.	Anteil des Aufkommens aus der einheitlichen Besteuerung der Gewerbetätigkeit am Gesamtaufkommen aus der Besteuerung der Gewerbetätigkeit natürlicher Personen	140
Diagramm 2.	Gewerbeunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung	147
Diagramm 3.	Bauunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung	149
Diagramm 4.	Handelsunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung	150
Diagramm 5.	Dienstleistungsunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung	152
Diagramm 6.	Vergleich des Aufkommens aus der Gewinnbesteuerung von Personengesellschaften vor und nach der Zinsbereinigung ...	154
Diagramm 7.	Vergleich des Aufkommens aus der Gewinnbesteuerung von Einzelunternehmen vor und nach der Zinsbereinigung	154
Diagramm 8.	Vergleich des Ausfalls des Aufkommens aus der Gewinnbesteuerung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen	155
Diagramm 9.	Ausfall des Aufkommens der Einkommensteuer nach Unternehmensgröße	156
Diagramm 10.	Ausfall des Aufkommens der Einkommensteuer nach Branchen	156
Diagramm 11.	Vergleich des Aufkommens der Körperschaftsteuer vor und nach der Zinsbereinigung	157
Diagramm 12.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer nach Unternehmensgrößen	159
Diagramm 13.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer nach Branchen	160
Diagramm 14.	Vergleich der absoluten Ausfälle der Aufkommen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer	160

Diagramm 15.	Vergleich der relativen Ausfälle der Aufkommen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer.....	161
Diagramm 16.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer bei Gewerbeunternehmen nach Unternehmensgrößen.....	163
Diagramm 17.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer bei Bauunternehmen nach Unternehmensgrößen.....	163
Diagramm 18.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer bei Handelsunternehmen nach Unternehmensgrößen.....	164
Diagramm 19.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer bei Dienstleistungsunternehmen nach Unternehmensgrößen.....	165
Diagramm 20.	Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Einkommensteuer – kleine Unternehmen nach Branche	166
Diagramm 21.	Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Einkommensteuer – mittlere Unternehmen nach Branchen.....	167
Diagramm 22.	Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Einkommensteuer – große Unternehmen nach Branchen	167
Diagramm 23.	Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer – kleine Unternehmen nach Branchen	171
Diagramm 24.	Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer – mittlere Unternehmen nach Branchen.....	172
Diagramm 25.	Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer – große Unternehmen nach Branchen	172
Diagramm 26.	Lorenzkurve für die Körperschaftsteuerschuld der Gewerbeunternehmen im Jahre 2006.....	178
Diagramm 27.	Lorenzkurve für die Körperschaftsteuerschuld der Handelsunternehmen im Jahre 2006	178
Diagramm 28.	Lorenzkurve für die Körperschaftsteuerschuld der Bauunternehmen im Jahre 2006.....	179
Diagramm 29.	Lorenzkurve für die Körperschaftsteuerschuld der Dienstleistungsunternehmen im Jahre 2006.....	179

- Diagramm 30. Die Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersätze, die den Aufkommensausfall bei der Zinsbereinigung ausgleichen (verschiedene Varianten) 182
- Diagramm 31. Die Körperschaftsteuersätze, die den Aufkommensausfall bei der Zinsbereinigung ausgleichen..... 183
- Diagramm 32. Belastung des Zinseinkommens vor und nach der traditionellen Gewinnsteuer 184
- Diagramm 33. Belastung des Zinseinkommens durch die traditionelle und die zinsbereinigte Gewinnsteuer 185

TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1.	Steuerliche Belastung des Sparens bei sparbereinigter und zinsbereinigter Einkommensteuer	26
Tabelle 2.	Klassifizierung der Konzepte der konsumorientierten Einkommensteuer	35
Tabelle 3.	Vergleich der Bemessungsgrundlagenberechnung in den klassischen Konzepten der Besteuerung des Jahreskonsums	38
Tabelle 4.	Vergleich der Bemessungsgrundlagenberechnung in den Konzepten der Besteuerung des Jahreskonsums	47
Tabelle 5.	Berechnung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage nach dem Konzept der <i>Einfachsteuer</i> des Heidelberger Steuerkreises .	52
Tabelle 6.	Form der Unternehmensteuer in den Konzepten der Besteuerung des Jahres- und des Lebenskonsums	60
Tabelle 7.	Ermittlung der Bemessungsgrundlage in der R-Cash-Flow-Steuer.....	65
Tabelle 8.	Ermittlung der Bemessungsgrundlage in der RF-Cash-Flow-Steuer.....	66
Tabelle 9.	Ermittlung der Bemessungsgrundlage in der S-Cash-Flow-Steuer.....	68
Tabelle 10.	Klassifizierung der in der Praxis eingeführten Konzepte der zinsbereinigten Gewinnsteuer.....	76
Tabelle 11.	Standardschutzzinssatz und erhöhter Schutzzinssatz in Belgien in den Jahren 2007-2012	79
Tabelle 12.	Eigenkapitalschutzzinssätze in Italien und Österreich.....	84
Tabelle 13.	Ausfall der Steuereinnahmen [%] bei der R-Variante der Cash-Flow-Steuer nach der Untersuchung von S. Bach	93
Tabelle 14.	Änderung der Bemessungsgrundlage bei der R-Variante der Cash-Flow-Steuer als Anteil am BIP nach der Untersuchung von R. Gordon, L. Kalambokidis und J. Slemrod	94
Tabelle 15.	Änderung der Steuereinnahmen bei den R- und S-Varianten der Cash-Flow-Steuer als Anteil am BIP nach der Untersuchung von J. Becker und C. Fuest.....	95

Tabelle 16.	Fiskalische Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Kroatien nach Branchen nach der Untersuchung von M. Keen und M. King	97
Tabelle 17.	Effektive Steuersätze vor der Einführung und nach der Abschaffung der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Italien nach Branchen und Unternehmensgrößen nach der Untersuchung von F. Oropallo und V. Parisi	99
Tabelle 18.	Rentabilität und relative Steuervorteile aus dem Schutzzinsabzug in Belgien nach der Untersuchung der OECD	100
Tabelle 19.	Fiskalische Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Deutschland nach Rechtsformen und Unternehmensgrößen nach der Untersuchung von H.-G. Petersen, A. Fischer und J. Flach..	102
Tabelle 20.	Fiskalische Konsequenzen der zinsbereinigten Gewinnsteuer in Polen in verschiedenen Szenarien nach der Untersuchung von M. Devereux und R. de Mooij.....	105
Tabelle 21.	Zusammenstellung von grundsätzlichen Merkmalen ausgewählter Simulationsuntersuchungen der konsumorientierten Gewinnsteuern.....	120
Tabelle 22.	Umfang der berücksichtigten Unternehmen in den benutzten empirischen Datenquellen	131
Tabelle 23.	Detaillierungsgrad der benutzten empirischen Datenquellen	131
Tabelle 24.	Übereinstimmung der in Erfolgsrechnung ausgewiesenen und mit der Formel berechneten gezahlten Körperschaftsteuer	138
Tabelle 25.	Anzahl der in der Simulationsrechnungen berücksichtigten Unternehmen aus dem Datensatz „Monitor Polski B” (nach Korrekturen).....	138
Tabelle 26.	Anzahl der in der Simulationsrechnungen berücksichtigten Unternehmen aus dem Datensatz des Statistischen Hauptamtes.	139
Tabelle 27.	Anteil der Abzüge von der Steuerschuld an der gesamten Steuerschuld vor Abzügen	141
Tabelle 28.	Gewerbeunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung, nach Unternehmensgröße	148
Tabelle 29.	Bauunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung, nach Unternehmensgröße	150

Tabelle 30.	Handelsunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung, nach Unternehmensgröße.....	151
Tabelle 31.	Dienstleistungsunternehmen, die eine zu zahlende Körperschaftsteuer von Null aufweisen – ohne und mit der Zinsbereinigung, nach Unternehmensgröße	152
Tabelle 32.	Ausfall des Aufkommens der Einkommensteuer	153
Tabelle 33.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer (SHA)	157
Tabelle 34.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer nach Branchen und Größen von Unternehmen	158
Tabelle 35.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer (MPB).....	162
Tabelle 36.	Ausfall des Aufkommens der Körperschaftsteuer nach Branchen.....	162
Tabelle 37.	Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Einkommensteuer.....	168
Tabelle 38.	Durchschnittliches Eigenkapital in Personengesellschaften	169
Tabelle 39.	Durchschnittliches Eigenkapital in Einzelunternehmen	170
Tabelle 40.	Durchschnittliches Eigenkapital in Kapitalgesellschaften.....	173
Tabelle 41.	Durchschnittliche jährliche Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer	174
Tabelle 42.	Anteil der Unternehmen, bei denen die Steuerersparnis aus dem Eigenkapitalschutzzinsabzug in der Körperschaftsteuer möglich ist – nach Größe und Branche.....	175
Tabelle 43.	Gini-Koeffizient für die Körperschaftsteuerschuld vor und nach der Reform nach Branchen	177
Tabelle 44.	Die Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersätze, die den Aufkommensausfall bei der Zinsbereinigung ausgleichen (verschiedene Varianten).....	181
Tabelle 45.	Die Körperschaftsteuersätze, die den Aufkommensausfall bei der Zinsbereinigung ausgleichen	183

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1.	Reinvermögenzugangstheorie nach G. von Schanz, R. Haig und H. Simons.....	21
Abbildung 2.	Gang der Simulation	112
Abbildung 3.	Gruppierung der Unternehmen für die Simulationsrechnung	133
Abbildung 4.	Untersuchungszeitraum nach Datenquellen	134
Abbildung 5.	Struktur des Sammelkontos „Körperschaftsteuer“	136

LITERATURVERZEICHNIS

- [1] Aaron H. J., Galper H. (1985), *Assessing Tax Reform*, Brookings Institution, Washington.
- [2] Adam L. (1962), *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- [3] Amcham Belgium: <http://www.amcham.be/FocusArticleFullArticle/tabid/281/smid/1161/ArticleID/212/reftab/36/t/Belgian-government-sets-new-Notional-Interest-Deduction-rates/Default.aspx> [Zugriff März 2011].
- [4] Amtsblatt des Statistischen Hauptamtes – Bericht des Präsidenten *Rentabilität fünfjähriger Staatsanleihen, Serie PS0414*: http://www.stat.gov.pl/gus/5840_6544_PLK_HTML.htm [Zugriff März 2011].
- [5] Andrews W. D. (1974), *A Consumption - Type or Cash Flow Personal Income Tax*, „Harvard Law Review”, Bd. 87, Nr. 6.
- [6] Bach S. (1993), *Die Idee der Cash-flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems*, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Duncker & Humblot, Berlin.
- [7] Bach S. (1999), *Der Cash-flow als Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung*, in: „Einkommen versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion”, Hrsg. C. Smekal, R. Sendlhofer, H. Winner, Physica-Verlag, Heidelberg.
- [8] Bach S., Buslei H., Dwenger N., Fossen F. (2008), *Dokumentation des Mikrosimulationsmodells BizTax zur Unternehmensbesteuerung in Deutschland*, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin.
- [9] Bahl R., Wallace S. (2007), *From Income Tax to Consumption Tax? The Case of Jamaica*, „Finanzarchiv”, Bd. 63, Nr. 3.
- [10] Bardazzi R., Gastaldi F., Paziienza M.G. (2003), *Report describing country IT indirect tax base rules module*, Deliverable 5.2 of the DIECOFIS Project, University of Florence.
- [11] Bardazzi R., Parisi V., Paziienza M. G. (2004), *Modelling direct and indirect taxes on firms: a policy simulation*, „Austrian Journal of Statistics”, Bd. 33, Nr. 1+2.

- [12] Bargain O., Morawski L., Myck M., Socha M. (2007), *As SIMPL As That: Introducing a Tax-Benefit Microsimulation Model for Poland*, Forschungsinstitut zur Zukunft der Arbeit, Discussion Paper Nr. 2988.
- [13] Becker J., Fuest C. (2005), *Does Germany Collect Revenue from Taxing the Normal Return to Capital?*, „Fiscal Studies”, Bd. 26, Nr. 4.
- [14] Bernal A. (2008), *Problemy odrębnego opodatkowania przedsiębiorców (działalności gospodarczej)*, in: „Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej”, Hrsg. J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- [15] Bizzone: http://www.rynek.bizzone.pl/Stopy_procentowe- Rentowosc_bonow_skarbowych_i_obligacji [Zugriff März 2011].
- [16] Boadway R., Bruce N. (1984), *A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax*, „Journal of Public Economics”, Nr. 24.
- [17] Boadway R., Wildasin D. (2007), *Opodatkowanie a oszczędności*, in: „Efektywność polityki podatkowej”, Hrsg. M. P. Devereux, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- [18] 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: „Taxing Capital Income in the European Union. Issues and Options for Reform”, Hrsg. S. Cnossen, Oxford University Press, New York.
- [19] Bond S. R., Devereux M. P. (1995), *On the design of a neutral business tax under uncertainty*, „Journal of Public Economics”, Nr. 58.
- [20] Bordignon M., Giannini S., Panteghini P. (1998), *Corporate taxation in Italy: An Analysis of the 1998 Reform*, Dipartimento Scienze Economiche, Università di Bologna, Working Paper Nr. 328.
- [21] Bork C. (2000), *Steuern, Transfers und private Haushalte. Eine mikroanalytische Simulationsstudie der Aufkommens- und Verteilungswirkungen*, Peter Lang, Frankfurt am Main.
- [22] Bourier G. (2008), *Beschreibende Statistik: praxisorientierte Einführung*, Gabler, Wiesbaden.
- [23] Bradford D. F., Hrsg. (1977), *Blueprints for Basic Tax Reform*, Department of the Treasury, Washington.
- [24] Bradford D. F. (1991), *Die X-Steuer: Ein Weg zur Steuervereinfachung*, in: „Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems”, Hrsg. M. Rose, Springer-Verlag, Heidelberg.

-
- [25] Break G., Pechman J. A. (1975), *Relationship between the Corporation and Individual Income Taxes*, "National Tax Journal", Bd. 28.
- [26] Brehe M. (2007), *Ein Nachfragesystem für dynamische Mikrosimulationsmodelle*, Universitätsverlag Potsdam.
- [27] Brown H. (1941), *In What Sense a Surplus?*, „American Economic Review”, Nr. 12.
- [28] Bruckner K., Hrsg. (2008), *Memorandum 2008 der Kammer der Wirtschaftstreuhand für die Steuerreform 2010*, Kammer der Wirtschaftstreuhand, Wien.
- [29] Brzeziński B. (1998), *Podatek zwany liniowym*, „Przegląd Podatkowy”, Nr. 9.
- [30] Brzeziński B. (2008), *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń.
- [31] Bundesministerium für Finanzen, Österreich: http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Einkommensteuer/Verordnungen/VerordnungzurEigenk_4144/_start.htm#footer [Zugriff März 2011].
- [32] Bundesministerium für Finanzen, Österreich: http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Archiv/Archiv2004/Steuerreform2005/StReformerl_1.pdf [Zugriff März 2011].
- [33] Cnossen S. (1996), *Company Taxes in the European Union: Criteria and Options for Reform*, „Fiscal Studies”, Bd. 17, Nr. 4.
- [34] Czarny B. (2007), *Metodologiczne osobliwości ekonomii*, „Bank i Kredyt”, Nr. 7.
- [35] Czerwińska E., Krzezińska D., Kuchlewska M. (1994), *Ciążar podatkowy w przedsiębiorstwie*, in: „Zdolność podatkowa i wiarygodność kredytowa przedsiębiorstwa”, Hrsg. E. Czerwińska, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- [36] Dalsgaard T. (2005), *U.S. Tax Reform: An Overview of the Current Debate and Policy Options*, International Monetary Fund Working Paper, Nr. 05/138.
- [37] de Mooij R. A., Devereux M. P. (2009), *Alternative Systems of Business Tax in Europe. An applied analysis of ACE and CBIT Reforms*, Working Paper Nr. 17, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg.
- [38] Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung: www.diw.de [Zugriff März 2011].

- [39] Devereux M. P., Hrsg. (2007), *Efektywność polityki podatkowej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- [40] Devereux M. P., Sorensen P. B. (2006), *The Corporate Income Tax: International Trends and Options for Fundamental Reforms*, European Commission, Brussels.
- [41] Dziemianowicz R. I. (2007), *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- [42] Eason R. J. (2000), *Modelling Corporation Tax in the United Kingdom*, in: „Microsimulation in Government Policy and Forecasting”, Hrsg. A. Gupta, V. Kapur, Elsevier, Amsterdam.
- [43] Eurostat (2007), *Taxation trends in the European Union. Main results*.
- [44] Fahrmeir R., Künstler R., Pigeot I., Tutz G. (2007), *Statistik: Der Weg zur Datenanalyse*, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg.
- [45] Famulska T. (2002), *Opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych – za i przeciw (aspekty teoretyczne i praktyczne)*, „Bank i Kredyt”, Nr. 7.
- [46] Federal Public Service Finance, Belgien: *Notional Interest Deduction: an innovative Belgian tax incentive*, Brussels [Zugriff März 2011 unter: http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/en/publications/bro_notional_interest.pdf].
- [47] Fehr H., Wiegard W. (2001), *The Incidence of an Extended ACE Corporation Tax*, CESifo Working Paper Nr. 484, Munich.
- [48] Finanzjournal: *Eigenkapitalzuwachsverzinsung nach §§ 11 und 37 Abs. 8 EStG sowie §§ 11 Abs. 2 und § 22 KStG (zu StRefG 2000)* [Zugriff Dezember 2009 unter: <http://www.finanzjournal.at/assets/files/eigenkapitalzuwachsverzinsung.doc>].
- [49] Finanzjournal: <http://www.finanzjournal.at> [Zugriff Dezember 2009].
- [50] Fisher I., Fisher H. W. (1942), *Constructive Income Taxation*, Harper & Brothers Publishers, New York, London.
- [51] Flach J. (2003), *Die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf ausgewählte Unternehmen*, Diskussionsbeitrag Nr. 40, Universität Potsdam.
- [52] Flotyńska A. (2007), *Koncepcja „dual income tax” w świetle dyskusji nad reformą opodatkowania dochodów w Unii Europejskiej*, in: „Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej”, Hrsg. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa.

-
- [53] Flotyńska A. (2008a), *Dyskusyjne zagadnienia budowy wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania przedsiębiorstw podatkiem dochodowym*, in: „Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych”, Hrsg. J. Głuchowski, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- [54] Flotyńska A. (2008b), *Podatek od zysków przedsiębiorstw o rozszerzonej podstawie*, in: „Gospodarka, finanse i społeczeństwo”, Hrsg. W. Przybylska - Kapuścińska, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- [55] Funke M. (2002), *Determining the Taxation and Investment Impacts of Estonia's 2000 Income Tax Reform*, „Finnish Economic Papers”, Bd. 15, Nr. 2.
- [56] Gabrusewicz W., Kamieniecka M. (2007), *MSR 12. Podatek dochodowy*, Difin, Warszawa.
- [57] Gajl N. (1995), *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- [58] Gammie M., Hrsg. (1991), *Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s*, Institute for Fiscal Studies, London.
- [59] Gammie M., Hrsg. (1994), *Setting Savings Free. Proposals for the Taxation of Savings and Profits*, Institute for Fiscal Studies, London.
- [60] Gilbert N., Troitzsch K. G. (1999), *Simulation for the Social Scientist*, Open University Press, Buckingham, Philadelphia.
- [61] Główny Urząd Statystyczny, auf Antrag bereitgestellte Daten aus dem SP-Formular über buchführungspflichtige Unternehmen.
- [62] Główny Urząd Statystyczny, *Bilansowe wyniki finansowe podmiotów gospodarczych*, Jahre 2004 – 2008.
- [63] Główny Urząd Statystyczny, *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych*, Jahre 2004 – 2008.
- [64] Gomulowicz A. (2001), *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- [65] Goode R. (1960), *New System of Direct Taxation in Ceylon*, „National Tax Journal”, Bd. 13, Nr. 4.
- [66] Goode R. (1980), *The Superiority of the Income Tax*, in: „What Should Be Taxed: Income or Expenditure?”, Hrsg. J. A. Pechman, The Brookings Institution, Washington.

- [67] Gordon R., Kalambokidis L., Slemrod J. (2004), *Do we now collect any revenue from taxing capital income?*, „Journal of Public Economics”, Nr. 88.
- [68] Grambeck H.-M. (2003), *Konsumsteuerreform und Konsumbesteuerung. Eine vergleichende Analyse und Bewertung verschiedener Konsumsteuermodelle unter besonderer Berücksichtigung der Probleme in offenen Volkswirtschaften*, Peter Lang, Frankfurt.
- [69] Grądalski F. (2006), *System podatkowy w świetle optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa.
- [70] Greß M., Rose M., Wiswesser R. (1998), *Marktorientierte Einkommensteuer. Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens*, Verlag Franz Vahlen, München.
- [71] Gwiazdowski R. (2007), *Podatek progresywny i proporcjonalny: doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- [72] Hall R. E., Rabushka A. (1998), *Podatek liniowy*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- [73] Harding A. (2000), *Dynamic Microsimulation: Recent Trends and Future Prospects*, in: „Microsimulation in Government Policy and Forecasting”, Hrsg. A. Gupta, V. Kapur, Elsevier.
- [74] Heidelberger Steuerkreis: www.einfachsteuer.de [Zugriff März 2011].
- [75] Hinterberger F., Müller M., Petersen H.-G. (1991), *Simulation eines Ausgabensteuersystems für die Bundesrepublik Deutschland*, in: „Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems”, Hrsg. M. Rose, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, New York, Tokio.
- [76] Holmes K. (2000), *The Concept of Income. A multidisciplinary analysis*, International Bureau of Fiscal Documentation Publications, Amsterdam.
- [77] Homburg S. (2007), *Allgemeine Steuerlehre*, Verlag Vahlen, München.
- [78] Hubbard G. R. (1993), *Corporate Tax Integration: A View From the Treasury Department*, „Journal of Economic Perspectives”, Bd. 7, Nr. 1.
- [79] Huerta de Soto J. (2009), *Pieniądz, kredyt i cykle koniunkturalne*, Instytut Ludwiga von Misesa, Warszawa.
- [80] Hüther M. (1992), *Zu den methodisch - empirischen Grundlagen der Simulation alternativer steuer- und sozialrechtlicher Regelungen für die Bundesrepublik Deutschland: Inzidenzkonzept und Datenbasen*, in: „Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme. Das Beispiel der

- Bundesrepublik Deutschland”, Hrsg. H.-G. Petersen, M. Hüther, K. Müller, Campus Verlag, Frankfurt, New York.
- [81] International Microsimulation Association: www.microsimulation.org [Zugriff März 2011].
- [82] Isaac J. (1997), *A Comment on the Viability of the Allowance for Corporate Equity*, „Fiscal Studies”, Bd. 18, Nr. 3.
- [83] Johansson S. E. (1969), *Income Taxes and Investment Decisions*, „Swedish Journal of Economics”, Nr. 71.
- [84] Kaiser M. (1992), *Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung*, Physica-Verlag, Heidelberg.
- [85] Kaldor N. (1993), *An Expenditure Tax*, Gregg Revivals.
- [86] Kaldowski M. (2007), *Wpływ podatku dochodowego na decyzje leasingowe przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- [87] Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Dziennik Urzędowy Rzeczypospolitej Polskiej Monitor Polski B*, Jahre 2004 – 2007, Datenbasis: Emerging Markets Information Services [Zugriff März 2011 unter: <http://www.securities.com/>].
- [88] Kay J. A., King M. A. (1990), *The British Tax System*, Oxford University Press.
- [89] Keen M., King J. (2002), *The Croatian Profit Tax: An ACE in Practice*, „Fiscal Studies”, Bd. 23, Nr. 3.
- [90] Keuschnigg C., Dietz M. D. (2005), *A Growth Oriented Dual Income Tax*, CESifo Working Paper Nr. 1513, Munich.
- [91] Khokrishvili E. (2008), *„Good Taxation” und die Neukonzeption der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Georgien*, Universitätsverlag Potsdam.
- [92] Kiesewetter D. (1999), *Zinsbereinigte Einkommen- und Körperschaftsteuer: Die Implementierung im deutschen Steuersystem*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld.
- [93] Klemm A. (2006), *Allowances for Corporate Equity in Practice*, International Monetary Fund Working Paper, Nr. 06/259.
- [94] Kluzek M. (2007), *Podatek liniowy a aktywność gospodarcza przedsiębiorstw*, in: „Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka”, Hrsg. W. Pluta, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.

- [95] Knirsch D. (2005), *Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen- Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, Wer verliert?*, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Nr. 5, Karl-Franzens-Universität, Graz.
- [96] Kośny M. (2007), *Podatki a dobrobyt społeczny*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- [97] KPMG (2008), *Thinking beyond borders – tax reform for the 21st century*, A joint submission by KPMG and the Institute of Chartered Accountants in Australia to the Australia's Future Tax System Review.
- [98] KPMG (2009), *Delivering value – tax reform for the 21st century*, A KPMG submission to the Australia's Future Tax System Review.
- [99] KPMG: <http://www.kpmg.be/index.shtml/en/Topics/Nid/index.html> [Zugriff März 2010].
- [100] Krajewska A. (2010), *Podatki w Unii Europejskiej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- [101] Kudert S., Jamroży M. (2007), *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- [102] Kula G. (2000), *Podatek liniowy – przegląd ujęć teoretycznych*, „Ekonomista”, Nr. 3.
- [103] Lammersen L. (1999), *Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer: ökonomische Analyse eines aktuellen Reformvorschlages*, Forum Finanzwissenschaft, Band 16, Nürnberg.
- [104] Lammersen L. (2002a), *The Measurement of Effective tax Rates: Common Themes in Business Management and Economics*, Discussion Paper Nr. 02-46, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim.
- [105] Lammersen L. (2002b), *Investment Decisions and Tax Revenues Under an Allowance for Corporate Equity*, Discussion Paper Nr. 02-47, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim.
- [106] Lang J. (1999), *Konsumorientierung – eine Herausforderung für die Steuergesetzgebung?*, in: „Einkommen versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion”, Hrsg. C. Smekal, R. Sendlhofer, H. Winner, Physica-Verlag, Heidelberg.
- [107] Lang J. (2003), *Einfachheit und Gerechtigkeit der Besteuerung von investierten Einkommen*, in: „Integriertes Steuer- und Sozialsystem”, Hrsg. M. Rose, Physica-Verlag, Heidelberg.

- [108] Lang J. (2005), *The influence of tax principles on the taxation of income from capital*, in: „The Notion of Income from Capital”, Hrsg. P. Essers, A. Rijkers, International Bureau of Fiscal Documentation, EATLP International Tax Series, Bd. I, Amsterdam.
- [109] Lelkes O. (2007), *Tax-Benefit Microsimulation Models in Eastern Europe*, „International Journal of Microsimulation”, Nr. 1.
- [110] Liesenfeld C. (2004), *Konsumorientierte Einkommensteuer und internationale Steuerordnung*, Peter Lang, Frankfurt am Main.
- [111] Litwińczuk H. (2003), *Problem neutralności podatkowej ze względu na formę prawną prowadzenia działalności gospodarczej*, in: „Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego”, Hrsg. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- [112] Litwińczuk H. (2008), *Podatki dochodowe w Polsce (ewolucja konstrukcji)*, in: „Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej”, Hrsg. J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szofno-Koguc, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- [113] Litwińczuk H., Karwat P. (2008), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Bd. I, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- [114] Lodin S. O. (1978), *Progressive Expenditure Tax – an Alternative? A Report of the 1972 Government Commission on Taxation*, Liber Förlag, Stockholm.
- [115] Maćkowiak E. (2009), *Ekonomiczna wartość dodana*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- [116] Maiterth R. (2006), *Mikrosimulation in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, Statistische Ämter des Bundes und der Länder, Forschungsdatenzentrum-Arbeitspapier Nr. 12, Wiesbaden.
- [117] Maksymiuk K. (2008), *Łączne sprawozdanie finansowe i jego badanie*, „BDO Podatki i rachunkowość”, Nr. 5 (7) [Zugriff März 2011 unter: <http://www.podatkirachunkowosc.bdo.pl/biuletyn/51/audyt/laczne-sprawozdanie-finansowe-i-jego-badanie.html>].
- [118] McGrath A., McCann C. (2000), *Canada's Corporation Tax Model*, in: „Microsimulation in Government Policy and Forecasting”, Hrsg. A. Gupta, V. Kapur, Elsevier, Amsterdam.
- [119] McLure C. E. (1988), *The 1986 Act: Tax Reform's Finest Hour or Death Throes of the Income Tax?*, „National Tax Journal”, Bd. 41, Nr. 3.

- [120] McLure C. E., Tait A. (1992), *A Simpler Consumption-Based Alternative to the Income Tax for Socialist Economies in Transition*, „The World Bank Research Observer”, Bd. 7, Nr. 2 [Zugriff März 2010 über Proquest <http://proquest.umi.com>].
- [121] McLure C. E. Jr., Zodrow G. (1991), *Administrative Vorteile des individuellen Steuervorauszahlungsansatzes gegenüber einer direkten Konsumbesteuerung*, in: „Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems”, Hrsg. M. Rose, Springer-Verlag, Heidelberg.
- [122] McLure C. E., Zodrow G. Z. (2007), *Consumption-based Direct Tax: A Guided Tour of the Amusement Park*, „Finanzarchiv”, Bd. 63, Nr. 2.
- [123] Meade J. E., Hrsg. (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation*, Institute for Fiscal Studies, London.
- [124] Merz J. (1993), *Microsimulation as an Instrument to Evaluate Economic and Social Programmes*, Forschungsinstitut Freie Berufe, Discussion Paper Nr. 5.
- [125] Metcalf G. E. (1995), *Value-Added Taxation: A tax Whose Time Has Come?*, „Journal of Economic Perspectives”, Bd. 9, Nr. 1.
- [126] Mintz J. (2007), *Podatek dochodowy od osób prawnych*, in: „Efektywność polityki podatkowej”, Hrsg. M. P. Devereux, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- [127] Mintz J. M., Seade J. (1991), *Cash Flow or Income? The Choice of Base for Company Taxation*, „The World Bank Research Observer”, Bd. 6, Nr. 2.
- [128] Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych*, Jahre 2004 – 2008.
- [129] Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych*, Jahre 2004 – 2008.
- [130] Mitschke J. (1976), *Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung*, Duncker & Humblot, Berlin.
- [131] Musgrave R. A. (1990), *On Choosing the „Correct” Tax Base – A Historical Perspective*, in: „Heidelberger Congress on Taxing Consumption”, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, New York, London, Paris, Tokyo, Hong Kong.
- [132] Müller H. (2005), *Ein Vergleich der Ergebnisse von Mikrosimulationen mit denen von Gruppensimulationen auf Basis der Einkommensteuerstatistik*, Statistische Ämter des Bundes und der Länder, Forschungsdatenzentrum-Arbeitspapier Nr. 1, Wiesbaden.

-
- [133] Nguyen-Than D., Rose M. (2006), *Methods of Efficiently Calculating Business Profit for Tax Purposes – Experience of Participation in the Tax Reform Process in the Brcko District of Bosnia and Herzegovina 2003*, „Ekonomski Pregled”, Nr. 57 (7-8).
- [134] Nicodeme G. (2001), *Computing effective corporate tax rates: comparisons and results*, MPRA Paper Nr. 3808.
- [135] Nita A. (1995), *Konstrukcja dochodu podatkowego w niemieckim podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Podatkowy”, Nr. 8.
- [136] Nojszewska E. (2002), *Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa.
- [137] Nojszewska E. (2004), *Korzystna rzeczywistość czy miraż? – rzecz o podatku liniowym*, in: „Polski system podatkowy. Założenia a praktyka”, Hrsg. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- [138] OECD (2007), *Fundamental Reform of Corporate Income Tax*, OECD Tax Policy Studies, Nr. 16.
- [139] O’Hare J., Gupta A. (2000), *Practical Aspects of Microsimulation Modelling*, in: „Microsimulation in Government Policy and Forecasting”, Hrsg. A. Gupta, V. Kapur, Elsevier, Amsterdam.
- [140] Olchowicz I. (2005), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.
- [141] Orcutt G. H. (1957), *A new type of socio-economic system*, „Review in Economics and Statistics”, Bd. 39, Nr. 2.
- [142] Orcutt G. H. (1960), *Simulation of Economic Systems*, „The American Economic Review”, Bd. 50, Nr. 5.
- [143] Oropallo F., Parisi V. (2005), *Will Italy’s Tax Reform Reduce the Corporate Tax Burden? A Microsimulation Analysis*, Societa Italiana di Economia Pubblica, Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale, Universita di Pavia, Working Paper Nr. 403.
- [144] Owsiak S. (2002), *Podstawy nauki finansów*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- [145] Owsiak S. (2007), *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, in: „VII Kongres Ekonomistów Polskich – zestawienie autorów i ich charakterystyk, streszczeń referatów i referatów w układzie alfabetycznym”.
- [146] Parisi V. (2003), *A cross country simulation exercise using the DIECO-FIS corporate tax model*, European Commission.

- [147] Peffekoven R. (1980), *Persönliche allgemeine Ausgabensteuer*, in: „Handbuch der Finanzwissenschaft“, Hrsg. F. Neumark, Band II, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen.
- [148] Peichl A. (2005), *Die Evaluation von Steuerreformen durch Simulationsmodelle*, Finanzwirtschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 05-1, Universität zu Köln.
- [149] Peichl A. (2008), *The Benefits of Linking CGE and Microsimulation Models: Evidence from a Flat Tax Analysis*, Institut zur Zukunft der Arbeit, Discussion Paper Nr. 3715, Bonn.
- [150] Petersen H.-G. (1992), *Simulationsmodelle für die Steuer- und Sozialpolitik: Entwicklung und gegenwärtiger Stand*, in: „Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland“, Hrsg. H.-G. Petersen, M. Hüther, K. Müller, Campus Verlag, Frankfurt, New York.
- [151] Petersen H.-G. (1993), *Finanzwissenschaft*, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz.
- [152] Petersen H.-G. (2003a), *Können wir uns ein neues Steuersystem leisten? Aufkommen und Wachstumsmöglichkeiten unter dem System der Einfachsteuer*, in: „Ein neues Steuersystem für Deutschland. Tagungsband Steuerforum Fulda 2003“, Hrsg. C. Gebhardt, DIHK und IHK Fulda.
- [153] Petersen H.-G. (2003b), *Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit: Zu einem dynamischen Verständnis von Leistungsfähigkeit*, in: „Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis. Festschrift für Manfred Rose zum 65. Geburtstag“, Hrsg. M. Ahlheim, H.-D. Wenzel, W. Wiegard, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, New York.
- [154] Petersen H.-G. (2004), *Capital Flight and Capital Income Taxation*, Diskussionsbeitrag Nr. 41, Universität Potsdam.
- [155] Petersen H.-G. (2005), *Konsumorientierte Besteuerung als Ansatz effizienter Besteuerung*, Diskussionsbeitrag Nr. 50, Universität Potsdam.
- [156] Petersen H.-G. (2008), *Nachhaltigkeit in Finanz- und Sozialpolitik: Probleme und Lösungsansätze für den Transformationsprozess in Georgien*, in: „Nachhaltige Finanz- und Sozialpolitik in Georgien. Arbeitspapiere des Deutsch - Georgischen Arbeitskreises für Finanz- und Sozialpolitik“, Hrsg. H.-G. Petersen, S. Gelaschvili, Universitätsverlag Potsdam.
- [157] Petersen H.-G., Fischer A., Flach J. (2005), *Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen*, „Perspektiven der Wirtschaftspolitik“, Bd. 6, H. 1.

-
- [158] Petersen H.-G., Rose M. (2003), *Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: Die Einfachsteuer des „Heidelberger Steuerkreises“*, Diskussionsbeitrag Nr. 34, Universität Potsdam.
- [159] Petersen H.-G., Rose M., Schmidt C. (2006), *Reformvorschlag: Zinsbereinigte Gewinnsteuer (ZGS)*, Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, Essen.
- [160] Proquest: <http://proquest.umi.com> [Zugriff März 2010].
- [161] Radulescu D. M., Stimmelmayer M. (2006), *ACE vs. CBIT: Which Is Better for Investment and Welfare?* CESifo Working Paper Nr. 1850, Munich.
- [162] Regierung des Fürstentums Liechtenstein (2009), *Zukunft Standort Liechtenstein. Konzept zur Totalrevision des Gesetzes über die Landes- und Gemeindesteuern*, Vaduz.
- [163] Reis S. (2007), *Konsumorientierte Unternehmensbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht*, Duncker & Humblot, Berlin.
- [164] Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung: www.rwi-essen.de [Zugriff März 2011].
- [165] Rose M., Hrsg. (1991a), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, New York, Tokio.
- [166] Rose M. (1991b), *Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem*, in: „Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems“, Hrsg. M. Rose, Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, New York, Tokio.
- [167] Rose M. (1991c), *Podstawy niemieckiego systemu podatkowego. Krytyczna analiza pod kątem zamierzeń polityki finansowej w społecznej gospodarce rynkowej. Konsekwencje dla opracowania optymalnego systemu podatkowego w Polsce*, in: „Niemiecki system podatkowy a reforma podatkowa w Polsce“, Hrsg. E. Wenger, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- [168] Rose M. (1997), *Ein einfaches, marktwirtschaftliches und inflationsbereinigtes Steuersystem für Polen*, Alfred-Weber Institut für Sozial- und Staatswissenschaften der Universität Heidelberg, Nr. 242.
- [169] Rose M. (1998), *Konsumorientierung des Steuersystems – theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen*, in: „Steuersysteme der Zukunft“, Hrsg. G. Krause-Junk, Duncker & Humblot, Berlin.
- [170] Rose M. (2005), *Economic aspects of taxation of income from capital*, in: „The Notion of Income from Capital“, P. Essers, A. Rijkers, International Bureau of Fiscal Documentation, EATLP International Tax Series, Bd. I, Amsterdam.

- [171] Rose M. (2006), *Forschungsbericht zu einer grundlegenden Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Deutschland: Teil I Das Konzept, Teil II Vorzüge und Reformschritte des Übergangs, Teil III Das Gesetz, Teil IV Eine praktische Anwendung*, Heidelberg [Zugriff März 2011 unter: www.einfachsteuer.de].
- [172] Rose M. (2008), *Die Einfachsteuer: „Das Gesetz“*. Programm einer Grundlegenden Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Deutschland [Zugriff Dezember 2008 unter: www.diw.de].
- [173] Rose M., Petersen H.-G., Schmidt C. M., Kambeck R. (2006), *Zinsbereinigte Gewinnsteuer. Ein Vorschlag zur Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland*, Heidelberger Steuerkreis an der Alfred Weber-Gesellschaft und Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, Heidelberg, Essen.
- [174] Rose M., Zöllner D. (2008), *Die Heidelberger Einfachsteuer: Eine optimale Besteuerung von Einkommen in der Marktwirtschaft*, in: „Nachhaltige Finanz- und Sozialpolitik in Georgien. Arbeitspapiere des Deutsch-Georgischen Arbeitskreises für Finanz- und Sozialpolitik“, Hrsg. H.-G. Petersen, S. Gelaschvili, Universitätsverlag Potsdam.
- [175] Rosiński R. (2008), *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa.
- [176] Samuelson P. A. (1964), *Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuations*, „Journal of Political Economy“, Nr. 72.
- [177] Schinz P. (2009), *Zinsbereinigte Gewinnsteuer unter Berücksichtigung von Maximierungskalkülen internationaler Unternehmungen*, Verlag Dr. Kovac, Hamburg.
- [178] Schneider D. (1992), *Investition, Finanzierung und Besteuerung*, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- [179] Schöffel C. (1997), *Einführung für Studenten der Wirtschaftswissenschaften anhand von praktischen Beispielen und Klausuraufgaben*, Dresden University Press, Dresden.
- [180] Schwinger R. (1992), *Einkommens- und Konsumorientierte Steuersysteme. Wirkungen auf Investition, Finanzierung und Rechnungslegung*, Physica-Verlag, Heidelberg.
- [181] Shome P., Schutte C. (1993), *Cash-Flow Tax*, International Monetary Fund Working Paper, Nr. 93/2.
- [182] Siemers L. H. C., Zöllner D. (2006), *Das Übergangsmodell der Einfachsteuer: Eine Effiziente Unternehmensbesteuerung?*, MPRA Paper Nr. 757.

-
- [183] Slemrod J. (1997), *Deconstructing the Income Tax*, „American Economic Review”, Bd. 87, Nr. 2.
- [184] Smekal C., Sendlhofer R., Winner H., Hrsg. (1999), *Einkommen versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion*, Physica-Verlag, Heidelberg.
- [185] Sobiech J. (2000), *Wzajemne powiązania pomiędzy opodatkowaniem bezpośrednim a opodatkowaniem pośrednim*, in: „Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku”, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- [186] Sobiech J. (2003), *Kontrowersyjne problemy opodatkowania dochodów w Polsce*, in: „Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego”, Hrsg. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- [187] Sobiech J. (2004), *Opodatkowanie w strategiach finansowych przedsiębiorstw*, in: „Polski system podatkowy – założenia a praktyka”, Hrsg. A. Pomorska, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- [188] Socha M. W. , Wincenciak L. (2007), *Wpływ systemów podatku dochodowego i świadczeń społecznych na ubóstwo i redystrybucję dochodów. Przegląd nowych badań empirycznych*, Wydział Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego.
- [189] Sokołowski J. (1991a), *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- [190] Sokołowski J. (1991b), *Podatek dochodowy jako instrument oddziaływania na zmiany w strukturze produkcji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- [191] Sokołowski J. (1994), *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa: jak zmniejszyć obciążenia podatkowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- [192] Sokołowski J. (1995), *Zarządzanie przez podatki*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- [193] Sorensen P. B. (2004), *Measuring Taxes on Capital and Labor: An Overview of Methods and Issues*, in: „Measuring the Tax Burden on Capital and Labor”, Hrsg. P. B. Sorensen, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, London.
- [194] Sorensen P. B. (2006), *Can Capital Income Taxes Survive? And Should They?*, CESifo Working Paper Nr. 1793, Munich.

- [195] Spahn P. B., Galler H. P., Kaiser H., Kassella T., Merz J. (1992), *Mikrosimulation in der Steuerpolitik*, Physica-Verlag, Heidelberg.
- [196] Spengel C. (2004), *Ermittlung und Aussagefähigkeit von Indikatoren der effektiven Steuerbelastung*, in: „Perspektiven der Unternehmensbesteuerung“, Hrsg. M. Schratzenstaller, A. Truger, Metropolis-Verlag, Marburg.
- [197] Staderini A. (2001), *Tax reforms to influence corporate financial policy: the case of the Italian business tax reform of 1997-98*, Banca D'Italia, Temi di discussion del Servizio Studi, Nr. 432.
- [198] Statistisches Hauptamt, Polen: http://www.stat.gov.pl/gus/5548_PLK_HTML.htm [Zugriff März 2011].
- [199] Stiglitz J. (2004), *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- [200] Swoboda P. (1991), *Cash-Flow-Steuern und Finanzierungsneutralität*, in: „Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems“, Hrsg. M. Rose, Springer-Verlag, Berlin.
- [201] Thalmeier B. (2002), *Analyse eines zinsbereinigten Systems der Kapitaleinkommensbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung von Risiko*, Dissertation, Heidelberg.
- [202] Uchman J. (2002), *Podatkowe uwarunkowania polityki wyplat dywidend spółek kapitalowych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- [203] *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych* vom 26 Juli 1991, Polnisches Gesetzblatt 1991, Nr. 80, Pos. 350 mit Änderungen.
- [204] *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych* vom 15 Februar 1992, Polnisches Gesetzblatt 1992, Nr. 21, Pos. 86 mit Änderungen.
- [205] *Ustawa o rachunkowości* vom 29 September 1994, Polnisches Gesetzblatt 1994, Nr. 121, Pos. 591 mit Änderungen.
- [206] *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej* vom 2 Juli 2004, Polnisches Gesetzblatt 2004, Nr. 173, Pos. 1807 mit Änderungen.
- [207] Vermeend W., van der Ploeg R., Timmer J. W. (2008), *Taxes and the Economy. A Survey on the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment*, Edward Elgar, Cheltenham, Northampton.
- [208] Wagner F. W. (1999), *Eine Einkommensteuer muss eine Konsumsteuer sein*, in: „Einkommen versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion“, Hrsg. C. Smekal, R. Sendlhofer, H. Winner, Physica-Verlag, Heidelberg.

-
- [209] Walasik A. (2008), *Dwie koncepcje zdolności podatkowej*, in: „Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych”, Hrsg. J. Głuchowski, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń
- [210] Wenger E. (1983), *Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften*, „Finanzarchiv”, Nr. 41.
- [211] Wenger E., Hrsg. (1991), *Niemiecki system podatkowy a reforma podatkowa w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- [212] Wenger E. (1991), *Opodatkowanie przedsiębiorstw i ich finansowanie. Zarys optymalnego systemu opodatkowania przedsiębiorstw*, in: „Niemiecki system podatkowy a reforma podatkowa w Polsce”, Hrsg. E. Wenger, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- [213] Wilkins J. G. (2000), *The Tax Policy Analyst's Best Friend*, in: „Microsimulation in Government Policy and Forecasting”, Hrsg. A. Gupta, V. Kapur, Elsevier, Amsterdam.
- [214] Winiarska K. (2009), *Odroczony podatek dochodowy*, w „Rachunkowość zaawansowana”, Hrsg. K. Winiarska, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- [215] Winner H., Schneider F. (2001), *Ein Vorschlag zur Reform der österreichischen Unternehmensbesteuerung*, „Kredit und Kapital”, Nr. 34.
- [216] Zdzitowiecki J. (1939), *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Gebethner i Wolff, Poznań, Warszawa.
- [217] Zee H. H. (2006), *A Superior Hybrid Cash-Flow Tax on Corporations*, International Monetary Fund Working Paper Nr. 06/117.
- [218] Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (2008), *Dual Income Tax. A Proposal for Reforming Corporate and Personal Income Tax in Germany*, Physica-Verlag, Heidelberg.
- [219] Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung: <http://www.zew.de/de/forschung/projekte.php3?action=detail&nr=926&abt=steu> [Zugriff März 2011].
- [220] Zodrow G. R. (1990), *The choice between income and consumption: efficiency and horizontal equity aspects*, in: „The Personal Income Tax. Phoenix from the ashes?”, Hrsg. S. Cnossen, R. M. Bord, Elsevier Science Publishers, Amsterdam.
- [221] Zodrow G. R. (1995), *Taxation, uncertainty and the choice of a consumption tax base*, „Journal of Public Economies”, Nr. 58.
- [222] Zodrow G. R. (2003), *Prospects for Consumption-Based Tax Reform in the United States*, „FinanzArchiv”, Bd. 59, Nr. 2.

- [223] Zodrow G. R. (2007), *Should capital income be subject to consumption-based taxation?*, Oxford University Working Paper.
- [224] Zumstein P. (1977), *Die Ausgabensteuer. Volkswirtschaftliche Begründung und praktische Durchsetzbarkeit*, Verlag Rüegger, Diessenhofen.

Sowohl in der wissenschaftlichen Diskussion, als auch in der öffentlichen Debatte wird das Thema „Steuerreform“ in mehreren Ländern unverändert oft aufgegriffen. Viel Aufmerksamkeit wird dabei der Einkommens- und Gewinnbesteuerung gewidmet. Als eine der möglichen Lösungen zur Gestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage bietet sich der sogenannte konsumorientierte Ansatz an. Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit dem Problem der Aufkommenswirkungen der konsumorientierten Gewinnsteuern.

- Die Arbeit hat zum Ziel zu überprüfen, welche fiskalischen Konsequenzen eine nach dem Konzept der Konsumorientierung modifizierte Bemessungsgrundlage hätte.
- Einer umfassenden Untersuchung werden differenzierte theoretische Steuerkonzepte, ihre bisherigen praktischen Umsetzungen sowie die bislang durchgeführten Analysen unterworfen. Darauf aufbauend erfolgt eine Mikro- und Gruppensimulation der Auswirkungen der zinsbereinigten Gewinnsteuer auf das Steueraufkommen.
- Die empirischen Daten wurden aus drei Quellen gewonnenen und zusammengeführt. Sie umfassen buchführungspflichtige Unternehmen verschiedener Rechtsformen in Polen.

Die Autorin ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Wirtschaftsuniversität in Poznań (Polen). Im Jahre 2006 schloss sie das Studium in der Betriebswirtschaftslehre mit den Schwerpunkten Finanzen, Rechnungswesen und Steuerlehre an der Wirtschaftsuniversität in Poznań ab. In den Jahren 2008-2009 weilte sie für Forschungsaufenthalte an der Universität Potsdam, u. a. im Rahmen eines Stipendiums des Deutschen Akademischen Austausch Dienstes (DAAD). Im Jahre 2010 wurde sie in einem Doppelpromotionsverfahren (*thèse en cotutelle*) an der Universität Potsdam und der Wirtschaftsuniversität in Poznań promoviert.

ISBN 978-3-86956-138-7

