

„Das deutsche Steuerrecht ist das komplizierteste der Welt“

Mythos

In regelmäßigen Abständen wird die angebliche Kompliziertheit des Steuerrechts im allgemeinen sowie des deutschen Steuerrechts im besonderen beklagt. Diese Kompliziertheit ergebe sich einerseits aus den zahlreichen Ausnahmetatbeständen, andererseits aus dem komplizierten Formeltarif, der die Berechnung der Steuerschuld erschwere. Eine Behebung dieser angeblichen Mängel schaffe auch mehr Gerechtigkeit in der Besteuerung, da Personen mit höherem Einkommen die Ausnahmetatbestände in stärkerem Maße nutzen könnten als solche mit geringerem Einkommen. Eine nähere Betrachtung zeigt jedoch, daß das deutsche Steuerrecht im internationalen Vergleich keineswegs besonders kompliziert ist. Zudem würde eine allzu starke Vereinfachung des Steuerrechts schnell in Konflikt geraten mit anderen Prinzipien der Besteuerung, allen voran dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

„Das deutsche Steuerrecht ist so kompliziert, dass nicht nur Bürger und Unternehmen stöhnen, sondern auch der Fiskus die Flut von Regeln nicht mehr bewältigen kann.“¹

„Das deutsche Steuerrecht mit seinen vielen Ausnahmen und Sonderregeln gilt als eines der kompliziertesten der Welt.“²

„Inzwischen sind in dem Wirrwar des deutschen Einkommensteuerrechts die Prinzipien von Rechtsklarheit, von Allgemeinverständlichkeit und Übersichtlichkeit, und damit auch von Steuergerechtigkeit eindeutig verloren gegangen.“³

„Die Klage, das deutsche Steuerrecht mit seinen weit mehr als 200 Gesetzen und inzwischen fast 100 000 Verordnungen sei intransparent, teuer und kompliziert, ist nicht ganz neu. Einer stets zitierten Anekdote zufolge sind 60 Prozent der weltweit aufgelegten Steuerliteratur auf Deutsch verfasst.“⁴

Das deutsche Einkommensteuergesetz hat (in der Fassung vom 25.07.2014) 193 Paragraphen, die ausgedruckt mit allen Anlagen 235 Seiten umfassen. Allein dieser Umfang ist für manchen Beobachter offenbar ein deutliches Zeichen dafür, daß das deutsche Steuerrecht außerordentlich kompliziert und für den einzelnen kaum noch verständlich ist. Nach Auffassung vieler Autoren sei die Gerechtigkeit der Besteuerung damit nicht mehr sichergestellt (z. B. Merz 2004, S. 8). Daher wurden immer wieder Vorschläge zur Vereinfachung des Steuersystems gemacht, zuletzt 2011 durch Paul Kirchhof und seinen Vorschlag eines Bundessteuergesetzbuches (Kirchhof 2011), das die erhobenen Steuern von bisher über zehn auf nur noch vier reduziert (Einkommensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Umsatzsteuer, Verbrauchsteuer) und diese in insgesamt 146 Paragraphen regelt. Auf die Einkommensteuer entfallen dabei 31 Paragraphen, die lediglich sieben Druckseiten umfassen. Daraus entsteht der Eindruck eines gewaltigen Vereinfachungspotentials. Die Frage ist aber, ob die angebliche Kompliziertheit des deutschen Steuerrechts tatsächlich so außergewöhnlich ist und ob das konstatierte Vereinfachungspotential nicht nur scheinbarer Natur ist.

1. Maße für die Komplexität des Steuerrechts

Um zu klären, ob das deutsche Steuerrecht im internationalen Vergleich besonders kompliziert ist, können verschiedene Maßgrößen herangezogen werden:

- Arbeitsaufwand bei der Abgabe von Steuererklärungen.
- der Umfang des Steuerrechts selbst;
- Umfang und Inhalt der steuerrechtlichen Literatur (Gesetzeskommentare, Zeitschriften-

aufsätze etc.)

- Inhalt der Streitigkeiten vor Finanzgerichten
- die Komplexität der Tarifverlaufs.

Arbeitsaufwand bei der Abgabe von Steuererklärungen: Im Jahre 2005 wurde von dem Wirtschaftsprüfungsunternehmen PriceWaterhouseCoopers in Zusammenarbeit mit der Weltbank eine Studie mit dem Titel *Paying Taxes* durchgeführt, die die Steuerbelastung der Unternehmen in den Ländern der Welt miteinander vergleichen sollte. Dabei ging es nicht nur um die Höhe der zu zahlenden Steuern, sondern auch um den Aufwand, der mit der Erfüllung von Steuerpflichten verbunden ist. Diese Studie wird seither jährlich fortgeführt und liefert einen guten Überblick darüber, wie hoch der Aufwand zur Erfüllung steuerlicher Deklarationspflichten (gemessen in Arbeitsstunden) in den Unternehmen ist. Abb. 1 zeigt für die Länder von EU und EFTA⁵ sowie zusätzlich USA und Japan den durchschnittlichen Arbeitsaufwand, der einem Musterunternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft in den Jahren 2009 bis 2013 entsteht, wobei der Aufwand für Ertragsteuern, Lohnsteuer und Umsatzsteuer separat aufgeführt wird. Man wird kaum behaupten können, daß Deutschland durch einen besonders großen Aufwand bei der Abgabe von Steuererklärungen hervorsteicht.

FAKT 1
 Man wird kaum behaupten können, daß Deutschland durch einen besonders großen Aufwand bei der Abgabe von Steuererklärungen hervorsteicht.

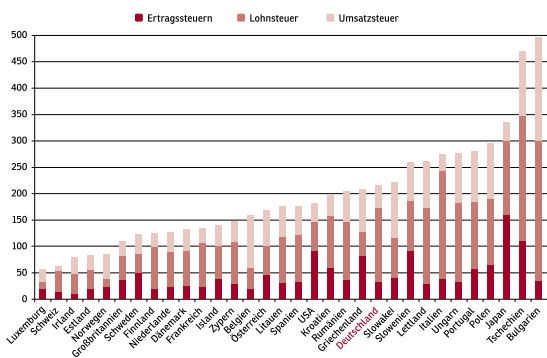


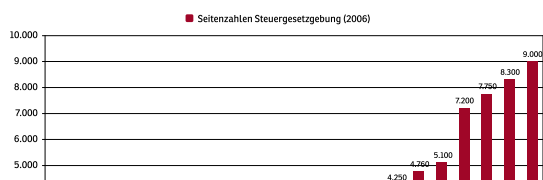
Abbildung 1 Durchschnittliche Bearbeitungszeit (2009-2013) wichtiger Unternehmenssteuern
 Quelle: PriceWaterhouseCoopers/Weltbank (2010-2014), eigene Berechnungen

Im Jahre 2013 war weltweit (189 Länder) der Aufwand am geringsten in den Vereinigten Arabischen Emiraten (12 Stunden), Qatar (41 Stunden) und San Marino (52 Stunden); am höchsten war er in Nigeria (908 Stunden), Bolivien (1089 Stunden) und Brasilien (2600 Stunden). Deutschland belegt in dieser Liste den 100. Platz mit 218 Stunden, was knapp über dem weltweiten Medianwert⁶ (209 Stunden) und sogar unter dem weltweiten Durchschnittswert (264 Stunden) liegt (PriceWaterhouseCoopers/Weltbank 2014, S. 159-162).

Hinsichtlich des Arbeitsaufwandes für die Bearbeitung der Steuererklärung von natürlichen Personen existiert keine Untersuchung, die auf einheitlicher methodischer Basis den Arbeitsaufwand in verschiedenen Ländern ermittelt. Blaufus/Eichfelder/Hundsdoerfer (2011) ermittelten auf Basis einer Befragung von 457 Personen für das Jahr 2007 eine durchschnittliche Bearbeitungszeit für die Einkommensteuererklärung von 7,7 Stunden. Da gut ein Viertel aller Haushalte keine Einkommensteuererklärung abgibt, beträgt die durchschnittliche Bearbeitungszeit bezogen auf alle Haushalte 5,7 Stunden (Blaufus/Eichfelder/Hundsdoerfer 2011, S. 14). Die Autoren zitieren andere Studien, in denen der durchschnittliche Aufwand in anderen Ländern erhoben wird. Diese beruhen zwar z. T. auf anderen Erhebungsmethoden und sind daher nicht direkt vergleichbar, zeigen aber doch, daß der Bearbeitungsaufwand in Deutschland nicht übermäßig hoch ist.

Land (Steuerjahr)	Bearbeitungszeit (Std.)
Kroatien (2001)	1,7
Slowenien (2000)	1,7
Spanien (1999)	2,2
Schweden (1993)	2,5
Großbritannien (1983/84)	3,6
Niederlande (1990)	4,5
Kanada (1986)	5,5
Deutschland (2007)	5,7
Australien (1986/87)	10,7
USA (1989)	27,4

Tabelle 1 Durchschnittliche Bearbeitungszeit für die Steuererklärung natürlicher Personen
 Quelle: Blaufus/Eichfelder/Hundsdoerfer 2011, S. 32 f.



Umfang des Steuerrechts: 2006 ermittelte PriceWaterhouse im Rahmen der genannten Studie für 22 Länder den Umfang des Unternehmenssteuerrechts, gemessen an der Seitenzahl. Es zeigt sich einmal

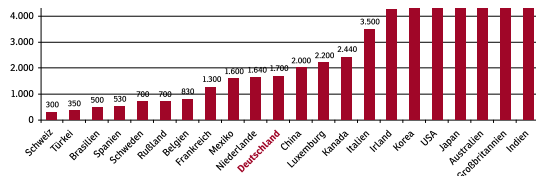


Abbildung 2 Seitenzahlen der für Unternehmen relevanten Steuergesetzgebung

Quelle: PriceWaterhouseCoopers (2007), S. 16 f.

tungszeit der Unternehmenssteuern für das gleiche Jahr an, so erhält man die folgende Tabelle:

Wäre es zutreffend, daß umfangreiche Steuergesetze zu einer höheren Komplexität führen, müßte man feststellen, daß eine höhere Seitenzahl auch mit einer höheren Bearbeitungszeit einhergeht. Dies ist aber offensichtlich nicht der Fall und wird noch deutlicher, wenn man die Werte in eine Graphik einträgt und mit einer Trendlinie versieht. Selbst wenn man den Extremfall Brasilien (mit 2.600 Stunden Bearbeitungszeit) wegläßt, so ergibt sich keineswegs ein positiver Zusammenhang zwischen Gesetzesumfang und Bearbeitungszeit, sondern sogar ein (leicht) negativer. Die häufig (auch von Paul Kirchhof 2011, S. 111) gemachte Behauptung, kürzere Steuergesetze seien zugleich auch die einfacheren, läßt sich mit diesem Zahlenmaterial jedenfalls nicht belegen.

Land	Seitenzahlen Steuergesetzgebung (2006)	Bearbeitungszeit in Std. (2006)
Schweiz	300	68
Türkei	350	254
Brasilien	500	2.600
Spanien	530	602
Schweden	700	122
Rußland	700	256
Belgien	830	160
Frankreich	1.300	128
Mexiko	1.600	552
Niederlande	1.640	250
Deutschland	1.700	105
China	2.000	872
Luxemburg	2.200	58
Kanada	2.440	119
Italien	3.500	360
Irland	4.250	76
Korea	4.760	290
USA	5.100	325
Japan	7.200	350
Australien	7.750	107
Großbritannien	8.300	105
Indien	9.000	264

Tabelle 2 Seitenzahlen Gesetzgebung Unternehmenssteuern vs. durchschnittliche Bearbeitungszeit

Quelle: PriceWaterhouseCoopers (2007), S. 16, 39-42.

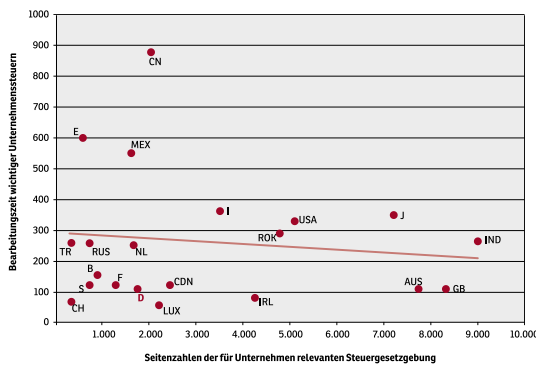


Abbildung 3 Seitenzahlen des Steuerrechts und Bearbeitungszeit¹¹

lediglich 10% der Bestände (gemessen in Regalmetern) deutsche Literatur sind, davon jeweils die Hälfte Bücher und Zeitschriften (Rädler 2004, S. 1039). Gemäß einer im Jahre 2008 durchgeführten Zählung der elektronischen Einträge des IBFD-Bestandes entfallen 14,7 % aller Einträge auf deutsche Zeitschriftenartikel und Bücher und 21,3 % aller Einträge auf deutschsprachige Publikationen; demgegenüber waren 54% der Einträge englischsprachig. Von den 2007 neu hinzugekommenen Einträgen waren 22,4% deutschsprachig und 65% englischsprachig (Mansmann 2008, S. 10, zitiert nach Wagner/Zeller 2011, S. 304).

FAKT 2

Die häufig gemachte Behauptung, kürzere Steuergesetze seien zugleich auch die einfacheren, läßt sich mit diesem Zahlenmaterial jedenfalls nicht belegen.

mehr (Abb. 2), daß bei Anwendung dieser Maßzahl Deutschland ebenfalls eher unauffällig abschneidet.

Zugleich kann man aber fragen, ob der reine Umfang der Steuergesetze tatsächlich eine Aussage über die Komplexität des Steuerrechts zulässt. Sieht man sich nämlich für die genannten Länder die Bearbei-

Umfang und Inhalt der steuerrechtlichen Literatur: Sehr häufig finden sich Behauptungen, daß zwischen 60 und 80 % der weltweiten Steuerliteratur auf deutsch erscheinen würde; allerdings fehlt bei derartigen Behauptungen in der Regel jeglicher Quellennachweis. Soweit die Behauptung überprüft wurde, ergaben sich völlig andere Ergebnisse. So wurde im Jahre 2004 festgestellt, daß in der vermutlich weltweit größten Steuerbibliothek, dem International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) in Amsterdam,

Nun mag man auch 10, 15 oder 20% der weltweiten Steuerliteratur als beträchtlichen Wert ansehen. Doch selbst dann ist die eigentliche Frage aber, ob die Literaturproduktion als Resultat der Kompliziertheit des deutschen Steuersystems anzusehen ist.

Diese Frage der Literaturproduktion wurde von Wagner/Zeller (2011) anhand einer Fall-

studie untersucht. Dabei unterscheiden sie in der Literatur zwei Marktsegmente: Im Marktsegment 1 finden sich wissenschaftlich angesehene Zeitschriften, deren Beiträge auf neue Erkenntnisse ausgerichtet sind. „Nur dann, wenn die Literaturproduktion bezüglich steuerlicher Deklarations- und Planungsprobleme zu Innovationen führt, kann sie als durch die Funktionsfähigkeit von Steuersystemen verursacht angesehen werden, und nur dann können ihre Kosten den Strukturelementen des Steuersystems zugerechnet werden“ (Wagner/Zeller 2011, S. 308).

Die Zeitschriften im Marktsegment 2 sind demgegenüber weniger auf neue Erkenntnisse gerichtet, sondern sind eher mit Konsumgütern zu vergleichen: ein Beitrag in einer Zeitschrift muß nicht unbedingt neu sein, aber wenn sich in der Konkurrenzzeitschrift ein Beitrag zum Thema findet, kann die Aufnahme eines eigenen Beitrags zum Thema in der eigenen Zeitschrift angezeigt sein, unabhängig vom Neuigkeitsgehalt des Artikels. Für die Autoren in diesem Markt-

segment kann es bei der Publikation eines Artikels in diesem Marktsegment – neben der Erzielung von Honorareinnahmen – vor allem darum gehen, Werbung für die eigene Person bzw. die eigene Beratungskanzlei zu machen (wenn es sich beim Autor um einen Praktiker handelt), oder auch Lobbyarbeit zu betreiben, um bei unklarer Rechtslage durch entsprechende Darstellungen auf Gesetzgebungsverfahren und Gerichtsentscheidungen Einfluß zu nehmen (Wagner/Zeller 2011, S. 308).

Die Autoren untersuchten, von welcher Art die steuerliche Literatur ist, die durch eine im Jahre 2008 beschlossene Steuerrechtsänderung hervorgerufen worden ist (die sog. Thesaurierungsbegünstigung nach §34a EStG, nach der nicht entnommene Gewinne mit einem niedrigeren Satz besteuert werden als entnommene Gewinne). Sie finden in der Literatur 114 Aufsätze, die sich mit diesem Thema beschäftigen.

Ihre Untersuchung ergab dann, daß von den 114 Artikeln nur 3 in einer höherwertigen wissenschaftlichen Zeitschrift erschienen sind; 102 Artikel erschienen in Zeitschriften, die – nach Ansicht der Autoren – in erster Linie dem Marktsegment 2 zuzuordnen sind und in denen vorwiegend eine Wiederholung von bereits bekannten bzw. publizierten Darstellungen stattfindet. Darüber hinaus verflachen im Zeitverlauf Innovationsgehalt und wissenschaftlicher Anspruch der von den Autoren verwendeten Methoden: während die Anzahl methodisch anspruchsvoller Beiträge im Zeitverlauf eher rückläufig ist, nehmen rein verbale Darstellungen – die nach Ansicht von Wagner/Zeller nicht ausreichend sind, um das Problem zu durchdringen – zu. Das Fazit der Autoren: „Je weniger die Literaturproduktion der Gewinnung innovativer Einsichten bzgl. der Funktionsweise des Steuersystems dient ..., umso weniger Rückschlüsse auf die Kompliziertheit des Steuersystems läßt sie zu. Insofern ist eine hohe, aber funktional entbehrliche steuerliche Literaturproduktion ebenso unbedenklich, wie es die ebenfalls von niemandem bemängelte Produktion zahlloser Kochbücher ist, die lediglich Rezepte aus anderen Kochbüchern variieren. Deshalb ist die weit verbreitete Kritik an der steuerlichen Literaturproduktion und die alleinige Suche nach ihren Ursachen in der Kompliziertheit des deutschen Steuersystems unbegründet.“ (Wagner/Zeller 2011, S. 315)

Inhalt der Streitigkeiten vor Finanzgerichten: Die vorliegenden empirischen Untersuchungen über die Streitigkeiten vor Finanzgerichten zeigen, daß diese in ihrer großen Mehrheit nicht durch sog. Ausnahmen verursacht sind, sondern durch Zweifelsfragen bei Standardfällen: in sehr vielen Auseinandersetzungen geht es um die Höhe und Zulässigkeit von Werbungskosten und Betriebsausgaben oder auch um Fragen der Bewertung von Betriebsvermögen: eine Auswertung von 5621 Urteilen des Bundesfinanzhofes und von deutschen Finanzgerichten hat ergeben, daß davon fast 1000 Urteile Abgrenzungsprobleme bei Werbungskosten und 325 Urteile die Betriebsausgaben betroffen haben. Weitere 830 Urteile betrafen buchhalterische Bewertungsprobleme (Manhertz 2005, zitiert nach Wagner 2011, S. 11 f.). Damit bezogen sich fast 40% aller Streitfälle auf Standardprobleme, die in jedem Steuersystem auftreten können, ja sogar beinahe unvermeidlich sind (dazu mehr unter Punkt 2).

Komplexität des Tarifverlaufs: Das deutsche Steuersystem zeichnet sich wie die meisten Steuersysteme durch eine direkte Progression, d. h. steigende Grenzsteuersätze aus. Dabei wächst der Grenzsteuersatz stetig an und hat (mit Ausnahme des Übergangs in die sog. „Reichensteuer“, bei der sich der Grenzsteuersatz von 42 auf 45% erhöht) keine Sprungstellen. Das macht es in der Regel nicht ohne weiteres möglich, durch bloße Kenntnis der Einkommenshöhe mit einfacher Kopfrechnung seine Steuerschuld zu ermitteln. Genau das wird jedoch von manchen Autoren als wichtige Vereinfachungsmaßnahme angesehen. So schreibt Friedrich Merz (2004, S. 9): „Auch ist

FAKT 3

Insofern ist eine hohe, aber funktional entbehrliche steuerliche Literaturproduktion ebenso unbedenklich, wie es die ebenfalls von niemandem bemängelte Produktion zahlloser Kochbücher ist, die lediglich Rezepte aus anderen Kochbüchern variieren.

ein Stufentarif, durch den die Höhe der Steuerschuld unmittelbar und einfach ermittelt werden kann, ein Beitrag zur Vereinfachung. Gerade die unkomplizierte Ermittlung der Steuerschuld ist Voraussetzung für eine Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens.“ Es fragt sich jedoch, ob dies tatsächlich ein berechtigter Einwand ist, da die Kenntnis der Formel für die Berechnung der Einkommensteuerschuld gar nicht erforderlich ist: Einerseits kann unter Verwendung entsprechender (und in der Regel sehr preisgünstiger) Programme die Veranlagung und die Berechnung der Steuerschuld sehr einfach vorgenommen werden; noch dazu läßt sich in den Einkommensteuertabellen zu jedem Einkommen die zugehörige Steuerbelastung nachschlagen. Ein Stufentarif würde hier keine Vereinfachung bringen.

2. Zur Komplexität der Einkommensermittlung

Natürlich kann man sich immer noch fragen, ob die zahlreichen Regelungen des Steuerrechts wirklich notwendig sind. Der amerikanische Verleger Steve Forbes propagierte beispielsweise eine Steuererklärung im Postkartenformat. „Dear Tax Department, last year I made 100.000 bucks. Attached you find the cheque about 17.000 Dollars. Best regards, Peter Miller.“ Doch leider wurde aus seiner 17-prozentigen Flat Rate bislang nichts.“ (o.V. 2014, S. 1152 f.) Warum kann es nicht so einfach sein?

FAKT 4

Eine Streichung von (angeblichen) Ausnahmetatbeständen oder weitgehende Pauschalisierung gerät schnell in Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Der Grund dafür liegt darin, daß die (angebliche oder tatsächliche) Komplexität des Steuerrechts nicht bei der Anwendung des Stufentarifs entsteht, sondern bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Dies ist keine triviale Frage – jedenfalls dann nicht, wenn man die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit ernst nimmt (und diese an der

Höhe des Einkommens mißt). In diesem Falle ist nämlich die Beachtung des Nettoprinzips unerläßlich: Ausgaben, die dem Einkommenserwerb dienen bzw. für diesen notwendig sind (d. h. Werbungskosten oder Betriebsausgaben), müssen bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens abgezogen werden können, um Gleichbehandlung zu sichern. Sobald dieses Prinzip aber akzeptiert wird, muß geregelt werden, was als Werbungskosten/Betriebsausgaben anzusehen ist und was nicht. Dabei kann man zu unterschiedlichen Schlüssen kommen, aber der Regelungsbedarf als solcher ist unabweisbar. Bei den angeblichen Ausnahmetatbeständen, die im Zuge der von einigen gewünschten Vereinfachung des Steuerrechts zum Ausgleich für niedrigere Steuersätze gestrichen werden sollen, handelt es sich in der Regel um Werbungskosten/Betriebsausgaben. Eine Streichung von (angeblichen) Ausnahmetatbeständen oder weitgehende Pauschalisierung gerät schnell in Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Dies wird am Entwurf von Paul Kirchhof besonders deutlich: nach seinem Entwurf sind beispielsweise die Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz sowie die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer nicht mehr abziehbar. Kirchhof argumentiert, daß es sich bei Fahrtkosten zur Arbeit um gemischte Kosten handelt und daraus die Nicht-Abziehbarkeit folge: „Wer von zu Hause zum Erwerb und zurück fährt, handelt aus beruflichem Anlass; wer vom Erwerb nach Hause und zurück fährt, folgt privatem Anlass.“ (Kirchhof 2011, S. 421) Aber auf dieses Argument, das Kirchhof bereits in einem früheren Reformentwurf des Einkommensteuergesetzes anbrachte, läßt sich antworten: „Die Fahrt nach getaner Arbeit wieder nach Hause bedeutet die Rückgängigmachung eines beruflich veranlassten Zustandes und ist damit ebenfalls berufsbedingt.“ (Drenseck 2006, S. 6). Darüber hinaus: „Warum sollen Arbeitnehmer ihre Fahrtkosten zum Arbeitsplatz nicht abziehen dürfen, Handelsvertreter die Fahrt zum Kunden aber schon?“ (Wagner 2004, S. 5). Und wie sieht es bei der Arbeitszimmerfrage aus, wenn der Arbeitnehmer ein Büro bzw. ein Arbeitszimmer anmietet anstatt in seinem eigenen Haus zu arbeiten?

Unabhängig davon, wie derartige Fragen beantwortet werden: Man sieht, daß sich bereits auf dieser einfachen Ebene Abgrenzungs- und Bewertungsprobleme stellen, die durch das Steuerrecht geregelt werden müssen. Der simple Verweis auf rechtliche Grundprinzipien löst diese Abgrenzungsprobleme nicht, und da ja auch Kirchhof den Einzelnachweis von Werbungskosten und

Betriebsausgaben (die in seinem Entwurf Erwerbsausgaben und Erwerbsaufwendungen heißen) zuläßt, würde es trotz – oder gerade wegen – der Kürze des von ihm vorgeschlagenen Gesetzestext-

FAKT 5

Ein kurzer Gesetzestext macht umso längere Durchführungsverordnungen notwendig. Es ist aber äußerst fraglich, ob man dann wirklich von einer Vereinfachung sprechen kann.

tes zu zahlreichen Auseinandersetzungen kommen. Ein kurzer Gesetzestext macht umso längere Durchführungsverordnungen notwendig oder ersetzt ein detailliertes Gesetzesrecht durch fallweise richterliche Rechtsfortbildung, wie sie im angelsächsischen Recht verbreitet ist. Es ist aber äußerst fraglich, ob man dann wirklich von einer Vereinfachung sprechen kann. (Wagner 2011, S. 10).¹²

3. Zu den Kosten der Besteuerung

Die Diskussion um die Steuervereinfachung leidet darunter, daß nicht berücksichtigt wird, welche Kosten eigentlich gemeint sind, die durch eine Vereinfachung gesenkt werden sollen. Ganz generell sind drei Arten von Kosten zu berücksichtigen (vgl. zum folgenden Wagner 2006): Deklarationskosten, Planungskosten und politische „Gerechtigkeitskosten“.

Deklarationskosten sind die Kosten, die dem Steuerpflichtigen entstehen, wenn er seine Steuererklärung abgibt und dabei sein steuerliches Einkommen berechnet. Planungskosten entstehen, wenn er durch eine geschickte Gestaltung seiner Einkommensstruktur und durch die Ausübung von Wahlrechten seine Steuerlast zu vermindern versucht. „Gerechtigkeitskosten“ entstehen durch eine Besteuerung, die – aus welchen Gründen auch immer – als ungerecht empfunden wird, beispielsweise deshalb, weil gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen wird.

Würde man nur Deklarations- und Planungskosten berücksichtigen, wäre die Frage nach der idealen Steuer sehr einfach zu beantworten: eine reine Pauschalsteuer, die die Steuerlast unabhängig davon festlegt, welche Entscheidungen der Steuerpflichtige trifft, insbesondere auch unabhängig davon, welches Einkommen er erzielt. Da die Steuerlast nicht verändert werden kann, entstehen keinerlei Planungskosten, und da die Höhe der Steuer unabhängig von Einkommen oder anderen Größen festgelegt wird, sind Deklarationspflichten jeglicher Art überflüssig. Es ist aber offensichtlich, daß eine derartige Steuer in höchstem Maße als ungerecht empfunden würde und deshalb ausscheidet.

FAKT 6

Will man verhindern, daß Planungskosten in Kauf genommen werden, um die Steuerlast durch geschickte Gestaltung zu verringern, dann darf kein Einkommensbestandteil unbesteuert bleiben.

Je stärker man von der Pauschalsteuer abgeht und versucht, nach Leistungsfähigkeit zu besteuern und dafür das Einkommen als Maßstab heranzieht, desto detaillierter muß das erzielte Einkommen erfaßt werden. Will man verhindern, daß Planungskosten in Kauf genommen werden, um die Steuerlast durch geschickte Gestaltung zu verringern, dann darf kein Einkommensbestandteil un-

besteuert bleiben. „Die Komplexität moderner Vergütungsmechanismen erfordert, dass die gesetzliche Regelung steuerlicher Bemessungsgrundlagen die Komplexität des Einkommenserwerbs vollständig nachzeichnen muss, wenn die Neutralität der Besteuerung erhalten bleiben soll und wenn Planungskosten vermieden werden sollen; dies erfordert eine zunehmende Regeldichte der steuerlichen Einkommens- und Konsummessung.“ (Wagner 2006, S. 24 f.)

Will man nun, um die Deklarationskosten nicht allzu hoch werden zu lassen, Teile des Einkommens über Pauschalen besteuern, so senkt das zwar die Deklarationskosten, aber es entstehen sofort Planungskosten, wenn durch die Ausübung von Wahlrechten oder die Umdeklaration von Einkommensbestandteilen die Steuerlast gemindert werden kann. Damit wird nur eine Kostenart durch eine andere substituiert, andererseits können erneut ein Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowie unerwünschte Verteilungseffekte entstehen.¹³

4. Vereinfachung durch Wegfall von Subventionen?

Zweifellos finden sich im Steuerrecht zahlreiche Sachverhalte, die als Subvention gedeutet werden können.¹⁴ Es ist aber zweifelhaft, ob durch Streichung solcher Subventionstatbestände tatsächlich eine Vereinfachung stattfindet: denn wenn die Subvention als solche politisch gewünscht wird, ist es häufig einfacher, sie in das Steuerrecht zu integrieren, als ein separates Subventionsgesetz mit eigenen Antragsbestimmungen zu erlassen („one-stop-shopping“; so auch Wagner 2011, S. 12).

5. Vereinfachung durch Wegfall der Progression?

Der problematischste Punkt des Kirchhof-Entwurfs ist sicher der Wegfall der direkten Progression und anstelle dessen die Besteuerung mit einem einheitlichen Satz von 25%. Zwar würden dadurch tatsächlich bestimmte Planungskosten gesenkt: „Weder die Rechtsformwahl, noch der Einkommenstransfer zum Abbau des Steuergefälles zwischen nahe stehenden Personen könnten bei

einem Einheitstarif zur Steuervermeidung genutzt werden.“ (Wagner 2011, S. 12) Allerdings stellen sich ganz eindeutig verteilungspolitische Fragen. Denn der Wegfall der Progression würde zu einem deutlichen Rückgang der Staatseinnahmen führen (vgl. Truger 2005 sowie Maiterth/Houben 2005). Kirchhof behauptet zwar, daß der geringere Steuersatz durch den Wegfall von Ausnahmetatbeständen wettgemacht würde, aber bisher ist er den Beleg dafür schuldig geblieben. Es gilt auch als extrem unwahrscheinlich, daß allein durch den Wegfall von angeblichen Ausnahmetatbeständen das steuerliche Einkommen so stark erhöht werden kann, daß keine Einnahmeausfälle zu verzeichnen sind. Ganz im Gegenteil muß – auch im Kirchhof-Entwurf – davon ausgegangen werden, daß Personen mit hohem Einkommen eine größere Möglichkeit haben, bestimmte Ausgaben als Erwerbsausgaben zu deklarieren (und damit ihr steuerliches Einkommen zu senken) als das bei niedrigen Einkommen der Fall ist – und diese niedrigen Einkommen möglicherweise noch benachteiligt werden. Ein Beispiel dafür sind die Kosten für die Fahrt zur Arbeit, die im System von Kirchhof nicht mehr abzugsfähig wären: man kann davon ausgehen, daß diese für viele Arbeitnehmer im jetzigen System die einzigen Werbungskosten sind. Im Kirchhof-Entwurf stünde nur noch die Vereinfachungspauschale von EUR 2.000 zur Verfügung. Rechnet man mit dem jetzt gültigen Satz von 0,30 EUR pro Kilometer und 230 Arbeitstagen im Jahr, so wäre jeder Arbeitnehmer benachteiligt, der einen Arbeitsweg von mehr als 29 Kilometern zurückzulegen hat – der niedrigere Steuersatz dürfte bei einem durchschnittlich verdienenden Arbeitnehmer demgegenüber nur wenig ins Gewicht fallen.

Daher gehen nahezu alle Schätzungen davon aus, daß der Kirchhof-Entwurf in erster Linie für die hohen Einkommen von Vorteil ist: „Für Spitzenverdiener wäre es gewiss einfacher, weniger Steuern zu zahlen.“ (Wagner 2011, S. 14).

6. Fazit

Eine wirklich einfache Besteuerung, die es erlaubt, innerhalb weniger Minuten seine Steuererklärung zu erstellen, kann es nicht geben – allein schon deshalb, weil die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit eine möglichst detaillierte Einkommensmessung voraussetzt und die Frage nach der Höhe des Einkommens häufig nicht trivial ist – insbesondere hinsichtlich des Gewinns von Unternehmen.

Für Arbeitnehmer, die keine komplexe Einkommensstruktur aufweisen und wenige Werbungskosten haben, ist heute schon die Besteuerung keine sonderlich komplexe Angelegenheit: entweder muß man gar keine Steuererklärung abgeben oder man kann bei Bedarf auf günstige Programme zurückgreifen, die im Dialogmodus durch die Steuererklärung führen, ohne auch nur eines der offiziellen Steuerformulare ansehen zu müssen.

FAKT 7

Sieht man sich die Steuergesetzgebung in Deutschland an, so ist sie – wie hier ausführlich dargestellt wurde – hinsichtlich ihrer Komplexität im internationalen Vergleich als unauffällig einzustufen.

Sieht man sich die Steuergesetzgebung in Deutschland an, so ist sie – wie hier ausführlich dargestellt wurde – hinsichtlich ihrer Komplexität im internationalen Vergleich als unauffällig einzustufen.

Literaturverzeichnis

- Blaufus, K., Eichfelder, S., Hundsdorfer, J. (2011): "The Hidden Burden of the Income Tax: Compliance Costs of German Individuals". *FACTS Discussion Paper*, Nr. 2011/6, School of Business and Economics (Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin). Berlin: Freie Universität Berlin.
- Dreneck, W. (2006): „Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip“. *Finanz-Rundschau*, 88. Jg., Nr. 1, S. 1-7.
- Fürst, F. (2009): *Warum ist das deutsche Steuerrecht so kompliziert?*, [Artikel vom 22.04.2009](#), letzter Zugriff am 22.02.2015
- Gotthold, K., Eckert, D. (2015): „Millionen Deutsche schenken dem Fiskus Geld.“ [Artikel vom 08.02.2015](#), letzter Zugriff am 22.02.2015.
- Kirchhof, P. (2011): *Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*. Heidelberg: C. F. Müller.
- Hahne, P. (2004): „Der deutsche Steuer-Dschungel“. [Artikel vom 16.07.2004](#), letzter Zugriff am 22.02.2004.
- Maiterth, R., Houben, H. (2005): „Aufkommensneutralität einer flat rate von 25% durch Abschaffung aller ‚Steuervergünstigungen‘“. *Steuern und Bilanzen*, Nr. 19/2005, S. 839-843.
- Manhertz, L. (2005): *Die Konflikthaltigkeit ertragsteuerlicher Rechtsnormen: Eine empirische Analyse der Finanzrechtsprechung*. Tübingen: Mohr.
- Mansmann, T. (2008): „Es war einmal: Eine Steuer-Legende“. *Steuerberater Magazin*, Nr. 3/2008, S. 10-12.
- Merz, F. (2004): „Ein gutes Steuersystem muß einfach sein“. *Ifo-Schnelldienst*, Bd. 57, Nr. 1, S. 8-9.
- o.V. (2014): „Berufsreport Steuerberatung: Gestaltung, Vielfalt, Verantwortung“. *WISU – Das Wirtschaftsstudium*, Bd. 43, Nr. 10, S. 1152-1168.
- PriceWaterhouseCoopers, Weltbank (2007, 2010-2014): *Paying Taxes: The Global Picture*.
- Rädler, A. J. (2004): „Eine sichere Goldmedaille geht in Luft auf“. *Finanz-Rundschau*, 86. Jg., Nr. 18, S. 1039.
- Schrinner, A. (2012): „Finanzbeamte scheitern am deutschen Steuerrecht“. [Artikel vom 18.01.2012](#), letzter Zugriff am 22.02.2015.
- Truger, A. (2005): „Das Kirchhof-Konzept zwischen Wunsch und Wirklichkeit“. *IMK Policy Brief*, September 2005. Düsseldorf: Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung.
- Wagner, F. W. (2004): „Steuervereinfachung – mit ökonomischem Sachverstand gegen populistische Versimpelung“. *ifo Schnelldienst*, Bd. 57, Nr. 1, S. 4-7.
- Wagner, F. W. (2006): „Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?“ *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, Bd. 7, Nr. 1, S. 19-33.
- Wagner, F. W. (2011): „Einfach weniger Steuern zahlen“. *ifo Schnelldienst*, Bd. 64, Nr. 24, S. 10-15.
- Wagner, F. W., Zeller, S. (2011): "Deutschland als Weltmeister der Steuerliteratur? Fallstudie einer Legende". *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, Bd. 12, Nr. 3, S. 303-316.

Autoren

Prof. Dr. Johannes Schmidt

Dr. Johannes Schmidt ist Professor für Volkswirtschaftslehre an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Hochschule Karlsruhe – Technik und Wirtschaft. Seine Forschungsgebiete sind Makroökonomik, Geldtheorie und die ökonomische Theoriegeschichte



1. Schrinner 2012 [↗](#)
2. Gotthold/Eckert 2015 [↗](#)
3. Fürst 2009 [↗](#)
4. Hahne 2004 [↗](#)
5. Europäische Freihandelsassoziation mit den Mitgliedsstaaten Island, Liechtenstein, Norwegen und der Schweiz. [↗](#)
6. Median bedeutet, dass dieser Wert genau in der Mitte liegt und die Liste in zwei Hälften teilt: Die eine Hälfte der untersuchten Länder benötigt weniger als 209 Stunden, die andere Hälfte braucht mehr Zeit. [↗](#)
7. PriceWaterhouseCoopers (2007), S. 16 f., 39-42 [↗](#)
8. Diese Problematik wird noch größer, wenn man auf die betriebliche Ebene und die Gewinnermittlung geht, da sich zahlreiche Fragen der Bewertung und Abschreibung von Vermögensgegenständen stellen, wenn der „richtige“ Gewinn ermittelt werden soll. Allein § 6 EStG, der sich mit der Bewertung von Vermögensgegenständen beschäftigt, umfaßt 2.332 Wörter, was fast fünf einzeilig getippten A4-Computerseiten in der normalen Schriftgröße 12 entspricht. Im Reformentwurf von Paul Kirchhof – genauer gesagt in der von ihm zusätzlich vorgeschla-

genen Bilanzordnung (BilO) – findet sich dazu in § 3, Abs. 2, nur der lapidare Satz: „Das Vermögen ist realitätsnah und gegenwartsnah zu bewerten“. Für die Abschreibung sieht er in § 13 BilO lediglich vor: „Die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gleichmäßig nach Zeitanteil zu verteilen ...“. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird dann durch eine Rechtsverordnung bestimmt. Kirchhof scheint hier zu meinen, komplexe betriebswirtschaftliche Bewertungsprobleme durch derartige allgemeine Klauseln lösen zu können – eine angesichts des Detaillierungsgrades heutiger Bilanzierungsvorschriften kaum haltbare Auffassung. Gerade wenn man berücksichtigt, daß – wie oben beschrieben – eine große Zahl von Finanzgerichtsstreitigkeiten steuerrechtliche Bilanzierungsprobleme betrifft, obwohl ja heutzutage detaillierte Regelungen bestehen, so muß man davon ausgehen, daß bei Gültigkeit von lediglich unscharfen Generalklauseln die Anzahl der Streitfälle noch deutlich größer würde – und man bei der Steuererklärung dann statt des Gesetzestextes eine Vielzahl von Urteilen zu berücksichtigen hätte (vgl. auch Wagner 2011, S. 12). [D](#)

9. Auch im Kirchhof-Entwurf wird dieses Problem des Zusammenspiels verschiedener Kosten nicht gelöst: es gibt – entgegen dem Ziel einer einheitlichen Einkommenserfassung und –besteuerung – ein Nebeneinander von pauschaler und zielgenauer Besteuerung, was erneut Ausweichreaktionen auslöst: manche bisher abziehbaren Ausgaben sind es nicht mehr (wie die Fahrt zum Arbeitsplatz) oder nur noch teilweise (Reisekosten zu 50%); für manche Ausgaben sind Einzelnachweise erforderlich; für andere werden Pauschalen angesetzt (Vereinfachungspauschale von 2.000 EUR für natürliche Personen), die durch Einzelnachweis widerlegt werden können; und für weitere Ausgaben (im Zusammenhang mit grundstücksbezogenen Einkünften) gelten unwiderlegliche Pauschalen (vgl. dazu Wagner 2011, S. 12-14). [D](#)
10. Beispiele dafür sind etwa die sog. Übungsleiter-Pauschale gemäß § 3, Nr. 26 EStG, die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschlägen gemäß § 3b Abs. 1 EStG oder die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen gemäß § 35a EStG. [D](#)