ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Schratzenstaller, Margit

Article — Digitized Version

Die Unternehmenssteuerreform 2001

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Schratzenstaller, Margit (1999) : Die Unternehmenssteuerreform 2001, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Springer, Heidelberg, Vol. 79, Iss. 10, pp. 611-618

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/40453

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Margit Schratzenstaller

Die Unternehmensteuerreform 2001

Die Inkonsistenz und Defizite des deutschen Steuersystems werden allenthalben beklagt. Welchen Anforderungen müßte eine rationale Unternehmensbesteuerung genügen? Kann die Unternehmensteuerreform 2001, deren Eckpunkte Bundesfinanzminister Eichel Ende Juni bekanntgab, die Schwächen des derzeitigen Systems beseitigen? In welchen Bereichen besteht noch Verbesserungsbedarf?

In der Steuertheorie und -politik werden eine Reihe von Steuergrundsätzen genannt, die bei der Besteuerung der Einkommen der Wirtschaftssubjekte aus dem Einsatz von Kapital und Arbeitskraft Beachtung finden sollen. Wie die derzeitige Diskussion um Unternehmen- und Einkommensteuerreform in Deutschland wieder deutlich macht, handelt es sich dabei nicht immer um harmonierende Prinzipien, so daß ihre gleichzeitige und konfliktfreie Durchsetzung nicht ohne weiteres möglich ist. Bei der Besteuerung der Unternehmen bzw. der Einkünfte aus unternehmerischer Betätigung stehen insbesondere die folgenden Steuergrundsätze im Vordergrund, die in der aktuellen deutschen Unternehmensbesteuerung nur unzureichend verwirklicht sind.

Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebietet, daß alle Einkünfte ungeachtet der Quelle, aus der sie stammen, steuerlich gleich behandelt werden[1]. Dieser Grundsatz leitet sich aus dem im deutschen Grundgesetz verankerten Gleichheitsgebot ab und wird auch bezeichnet als Prinzip der synthetischen Einkommensbesteuerung.

In der konkreten Umsetzung bedeutet eine gleichmäßige Besteuerung zunächst die Anwendung gleich hoher Steuersätze auf alle Einkunftsarten. Der Bundesfinanzhof hat kürzlich als vermutlich verfassungswidrig angemerkt, daß gewerbliche Einkünfte aus Personen- und Einzelgesellschaften gegenüber Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und ausgeschütteten Gewinnen von Kapitalgesellschaften mit unterschiedlich hohen Steuersätzen belegt werden. Während nämlich der Spitzensteuersatz für gewerbliche Einkünfte auf 47% begrenzt ist[2], unterliegen ausgeschüttete Gewinne sowie die Einkünfte aus selbständiger bzw. freiberuflicher Tätigkeit dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer, der derzeit bei 53% liegt[3].

Begründet wird diese 1994 mit dem Standortsicherungsgesetz eingeführte Begünstigung der gewerblichen Einkünfte mit der Gewerbeertragsteuerpflicht für diese Einkommen. Unter Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung gliche sich insgesamt die Steuerlast zumindest annähernd wieder an. An der Einbeziehung der kommunalen Gewerbesteuer in Berechnungen der Gewinnsteuerbelastung ist jedoch Kritik angebracht, wie sie etwa Alois Oberhauser formuliert: „Plötzlich ist die Gewerbesteuer zur Gewinnsteuer geworden, obwohl sie früher als äquivalenzähnliche Abgabe der Unternehmen für die gemeindlichen Leistungen angesehen wurde."[4] Schließt man sich dieser Deutung an, so muß in der steuerlichen Besserstellung gewerblicher Einkünfte in der Tat ein Verstoß gegen die Gleichbehandlung gesehen werden.

Aus dem Postulat der gleichmäßigen Besteuerung ergibt sich des weiteren die Forderung nach Rechtsformneutralität der Besteuerung, d.h. die Vermeidung einer steuerlichen Diskriminierung bestimmter Unternehmensformen. Daß die deutsche Unternehmensbesteuerung sehr wohl steuerliche Unterschiede zwischen den Rechtsformen macht, folgt unmittelbar aus der erwähnten Ungleichbehandlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Einkünfte von Selbständigen

Margit Schratzenstaller, 30, Dipl.-Oec., M.A. (Econ.), ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Universität Gießen, Lehrstuhl für Finanzwissenschaft und Theorie und Vergleich der Wirtschaftssysteme.

[1] Vgl. zum folgenden auch H.-H. Härtel: Reform der Unternehmensbesteuerung, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 79. Jg. (1999), H. 5, S. 272.

[2] Nach § 32c EStG.

[3] Ab 2000 wird der Spitzensteuersatz auf 51%, 2002 auf 48,5% abgesenkt.

[4] A. Oberhauser: Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuerreform, in: Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, 43. Jg. (1998), S. 113-127.

[5] H. Zimmermann, K.-D. Henke: Finanzwissenschaft, 7. Aufl., München 1994, S. 107.

sowie der Besteuerung ausgeschütteter Gewinne von Kapitalgesellschaften bei den Anteilseignern. Außerdem unterliegen einbehaltene Gewinne von Personen- und Einzelgesellschaften der persönlichen Einkommensteuer, bei Kapitalgesellschaften dagegen nur einem Thesaurierungssatz von aktuell 40%. Weiterhin wird die Rechtsformneutralität durch die Erhebung der Gewerbeertragsteuer durchbrochen, die nur auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. die Gewinne der Kapitalgesellschaften erhoben wird, Freiberufler, Selbständige, Land- und Forstwirte jedoch verschont.

Angemessenen Ausdruck findet das Prinzip der Gleichmäßigkeit dagegen in der seit 1977 im deutschen Steuerrecht verankerten vollständigen Integration von Einkommen- und Körperschaftsteuer. Dieses Vollanrechnungssystem stellt sicher, daß Empfänger von Dividendeneinkommen diese ebenso wie ihre übrigen Einkünfte mit ihrem persönlichen Einkommensteuersatz versteuern, wobei sie aber gleichzeitig die bereits gezahlte Körperschaftsteuer in Anrechnung bringen können, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Wie Übersicht 1 zeigt, wird dieses System in der Gruppe wichtiger westeuropäischer Vergleichsländer außer in Deutschland nur in Italien angewendet. In den USA erfolgt eine volle Doppelbesteuerung, in Japan wird die gezahlte Körperschaftsteuer nur teilweise auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet.

Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Besteuerung muß ferner dem Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen, der in engem Zusammenhang mit dem Postulat gleichmäßiger Besteuerung steht. Im Rahmen der Unternehmensbesteuerung bedeutet die Berücksichtigung steuerlicher Leistungsfähigkeit erstens, daß Unternehmen bzw. unternehmerisch tätige Wirtschaftssubjekte „in gleichen Umständen gleich (horizontale Gerechtigkeit), ... in ungleichen Umständen nicht gleich behandelt (vertikale Gerechtigkeit)"[5] werden. Für die Schaffung eines insgesamt dem Prinzip der Leistungsfähigkeit entsprechenden Steuersystems impliziert dies zweitens, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit von Einkommensbeziehern aus dem Einsatz von Kapital bei der Festlegung von zu zahlenden Abgaben ebenso großes Gewicht finden muß wie diejenige von Empfängern von Arbeitseinkommen.

Beide Anforderungen kann das deutsche Steuersystem nicht uneingeschränkt erfüllen. Problematisch ist hier vor allem die ungleiche Behandlung von Arbeitseinkommen gegenüber Einkommen aus selbständiger Tätigkeit bzw. gewerblichen Einkünften innerhalb der persönlichen Einkommensbesteuerung. Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip erwachsen beispielsweise aus der erwähnten Begrenzung des Spitzensteuersatzes für gewerbliche Einkünfte oder der Vielzahl sogenannter Gestaltungsmöglichkeiten, durch die Bezieher von kapitalbezogenen Einkommen ihre steuerbaren Einkünfte schmälern können.

Verwendungsneutralität der Gewinne

Die Forderung nach der Verwendungsneutralität erzielter Unternehmensgewinne impliziert deren steuerliche Gleichbehandlung unabhängig davon, ob sie ausgeschüttet oder thesauriert werden. So werden auf der einen Seite keine steuerlichen Anreize zu einer Befriedigung von Shareholder-Ansprüchen geschaffen, die für eine langfristige eigenkapitalisierte Investitions- und Finanzierungspolitik nachteilig zu bewerten ist. Auf der anderen Seite wird vermieden, daß die Ansprüche der Anteilseigner durch eine steuerliche Privilegierung der einbehaltenen Gewinne zu wenig berücksichtigt werden. Eine steuerliche Bevorzugung der Thesaurierung kann darüber hinaus dazu führen, daß Gewinne trotz rentablerer Verwendungsmöglichkeiten außerhalb des Unternehmens nicht ausgeschüttet werden. Somit ist ein einheitlicher Gewinnsteuersatz allokativ insgesamt positiv zu bewerten, da er das effiziente Funktionieren der Kapitalmärkte nicht behindert.

Aus Übersicht 1 ist ersichtlich, daß Deutschland als einziges Land der aufgeführten Vergleichsgruppe einen gespaltenen Steuersatz auf Gewinne von Kapitalgesellschaften anwendet, wobei die Ausschüttung mit einem Steuersatz von 30% steuerlich gegenüber der Thesaurierung (Steuersatz von 40%) privilegiert wird. Hier liegt also durchaus eine Quelle für allokative Ineffizienzen, wenn die Einbehaltung von Eigenkapital zur Investitionsfinanzierung steuerlich diskriminiert wird.

Internationale Vergleichbarkeit

Weiterhin zu beachten ist das internationale steuerliche Umfeld, für Deutschland insbesondere die steuerlichen Rahmenbedingungen der übrigen EU-Mitgliedsländer. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung wird zumeist auf die besondere Relevanz der Grenzsteuersätze im internationalen Vergleich hingewiesen. Denn diese seien ein bedeutendes Entscheidungskriterien für ausländische Investoren bzw. ein Faktor, der die Standortverlagerung inländischer Unternehmen in Zielorte mit niedrigeren Grenzsteuersätzen mit beeinflusse – eine Diskussion, die hierzulande seit Jahren unter dem Stichwort „internationale Wettbewerbsfähigkeit" geführt wird.

Übersicht 1
Körperschaftsteuern im internationalen Vergleich

System	Staaten	Steuersatz (in %)
„Klassisches" System ohne Tarifermäßigung beim Anteilseigner	USA (Staat New York)	40,8
„Klassisches" System mit Tarifermäßigung beim Anteilseigner	Belgien	40,17
	Dänemark	34
	Luxemburg	31,2
	Niederlande	35
	Österreich	34
	Schweden	28
System der Steuerbefreiung beim Anteilseigner	Griechenland	35
	Finnland	28
	Norwegen	28
System der „Teilanrechnung" der auf Ausschüttungen entfallenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Anteilseigners	Frankreich	41,66
	Irland	32
	Portugal	34
	Spanien	35
	Großbritannien	31
	Japan	40,47
System der „Vollanrechnung" mit einheitlichem Steuersatz	Italien	37
System der „Vollanrechnung" mit gespaltenem Steuersatz	Deutschland[1]	40 (Thesaurierung) 30 (Ausschüttung)

[1] 1999.

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Steuerbelastung deutscher Unternehmen – nationaler und internationaler Vergleich, Reihe Volks- und Finanzwirtschaftliche Berichte, Volkswirtschaftliche Analysen, 4/1999.

Geringere Beachtung findet demgegenüber, daß das inländische System der Unternehmensbesteuerung mit den Steuersystemen derjenigen Länder vereinbar sein soll, in denen inländische Wirtschaftssubjekte Gewinne erzielen bzw. deren Steuersubjekte in deutscher Jurisdiktion tätig sind: Eine Anforderung, die die Steuerreform-Kommission beim Bundesministerium der Finanzen als „Europatauglichkeit" bezeichnet hat[6].

Übersicht 1 weist aus, daß die Körperschaftsteuersätze in Deutschland in ihrer Höhe denjenigen der Vergleichsländer entsprechen, die sich mittlerweile in einer Spanne zwischen 28 und knapp 42% eingependelt haben. Wichtiger als die Höhe der Grenzsteuersätze ist jedoch die Höhe der effektiven steuerlichen Belastung, d.h. der durchschnittlichen Steuern auf Unternehmensgewinne. Hier hat eine Reihe von Studien in den vergangenen Jahren ergeben, daß Deutschland aufgrund umfangreicher Abzugsmöglichkeiten von der Bemessungsgrundlage die bis vor einigen Jahren noch vergleichsweise hohen Grenzsteuersätze kompensieren konnte[7]. Tendenzielles Ergebnis dieser Studien ist daher zumeist, daß die effektive Steuerlast der deutschen Unternehmen nicht überdurchschnittlich hoch war und ist. Hier scheint also ein gegenüber anderen steuerlichen Prinzipien vergleichsweise geringer Reformbedarf zu bestehen.

Ein weiterer wichtiger Aspekt, der die „Europatauglichkeit"- bzw. die internationale Tauglichkeit von Unternehmensteuersystemen bestimmt, ist die Kompatibilität mit den Steuersystemen der Länder, mit denen wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Hier wird in der aktuellen Literatur hauptsächlich darauf hingewiesen, daß das in Deutschland praktizierte Vollanrechnungssystem für nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner – im wesentlichen also Steuerausländer – nachteilig ist: Sie können bei ihrer Steuerbehörde die bereits auf Unternehmensebene gezahlten Körperschaftsteuern nicht geltend machen. Der deutsche Ausschüttungssatz stellt daher für sie eine Definitivbesteuerung dar, die möglicherweise über derjenigen alternativer Anlageformen liegt. Hieraus resultiert die Forderung nach einer Absenkung der Steuersätze für ausgeschüttete Gewinne.

Die Frage nach der Gegenfinanzierung

Eine der umstrittensten Fragen ist, ob Steuerreformen im Sinne von Steuersatzsenkungen insgesamt sinkende Steuereinnahmen und damit eine Nettoentlastung bewirken oder ob ihre Durchführung aufkommensneutral erfolgen soll, so daß die effektive Belastung gleich bleibt. Diese Frage ist insbesondere im Bereich der Unternehmensbesteuerung von Bedeutung, da die Unternehmen massive steuerliche Gesamtentlastungen durch ein Absenken der Grenzsteuersätze fordern.

Die Haushaltspolitik kann der Forderung nach einer geringeren steuerlichen Belastung des Unternehmenssektors entweder durch steuerliche Umstrukturierungen nachkommen, indem durch Steuererhöhungen bei anderen Steuerarten die Unternehmensteuerausfälle kompensiert werden; alternativ können Ausgaben gesenkt oder das staatliche Defizit erhöht werden. Die Befürworter einer aufkommensneutralen Unternehmensteuerreform dagegen plädieren für eine Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage – im Angelsächsischen als „tax-cuts-cum-base-broadening"-Reformen bezeichnet –, so daß durch den

[6] Vgl. Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Hrsg.): Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Brühl 1999.

[7] Vgl. beispielsweise R. Köddermann: Sind Löhne und Steuern zu hoch?, in: ifo-Schnelldienst, 20/1996, S. 6-15; OECD (Hrsg.): Taxing Profits in a Global Economy, Paris 1991.

Übersicht 2
Geplante Änderungen bei der Unternehmensbesteuerung ab 2001 in Systematik und Tarifen sowie Bruttoentlastung

Unternehmensgruppe	Inhalt	Bruttoentlastung[1] Entstehungsjahr
(1) Kapitalgesellschaften		**-15,27 Mrd. DM**
Körperschaftsteuersystem	Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens statt des bisherigen Vollanrechnungsverfahrens	+0,9 Mrd. DM
Tarif	Ersetzung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes (40 % bei Thesaurierung/30 % bei Ausschüttung 1999) durch einheitlichen Steuersatz von 25%	-14 Mrd. DM (Senkung Thesaurierungssatz) -2,17 Mrd. DM (Senkung Ausschüttungssatz)
(2) Personen- und Einzelgesellschaften		**-15,72 Mrd. DM**
Besteuerungssystem	Gegebenenfalls Optionsrecht zur Anwendung der Körperschaftsbesteuerung	k.A.
Tarif	- 25 % auf nicht-entnommene Gewinne - Anwendung des persönlichen Einkommensteuersatzes auf entnommene Gewinne mit Spitzensteuersatz 48,5% - Abschaffung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG	Differenzierung anhand der vorliegenden Daten nicht möglich
(3) Selbständige und Freiberufler		**k.A.**
Tarif	- Senkung des Spitzensteuersatzes von 53% (1999) auf 48,5% (2002)	
	- Wahlrecht zur Inanspruchnahme des begünstigten Steuersatzes von 25 % auf nicht-entnommene Gewinne, dann aber Pflicht zur Gewerbebesteuerung	
Bruttoentlastung gesamt		**-30,99 Mrd. DM**

[1] "-"steht für Entlastung, "+" für zusätzliche steuerliche Belastung.

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Deutschland erneuern – Zukunftsprogramm zur Sicherung von Arbeit, Wachstum und sozialer Stabilität, Bonn 1999; dass. (Hrsg.): Finanzielle Auswirkungen der Neuordnung der Familienbesteuerung, einer Reform der Unternehmensbesteuerung sowie der 2. Stufe der Ökosteuerreform, Bonn 1999; eigene Zusammenstellung.

Abbau steuerlicher Vergünstigungen und Ausnahmeregelungen die niedrigeren Steuersätze auf höhere zu versteuernde Einkünfte angewendet werden können und keine Steuerausfälle in Kauf genommen werden müssen.

Grundzüge der Unternehmensteuerreform

Bei der Darstellung der geplanten Steueränderungen ist zunächst zwischen drei Gruppen von Unternehmen bzw. Wirtschaftssubjekten mit zu versteuernden Gewinnen bzw. unternehmerischen Einkünften zu unterscheiden: (1) Körperschaften, (2) Personen- und Einzelgesellschaften sowie (3) Freiberufler und Selbständige. Übersicht 2 führt die geplanten Änderungen in der Steuersystematik und bei den Steuertarifen für diese drei Gruppen auf. Soweit momentan verfügbar, wird jeder steuerlichen Modifikation auch die sich ergebende steuerliche Entlastung zugeordnet; insgesamt wird derzeit mit einer Bruttoentlastung des Unternehmenssektors von knapp 31 Mrd. DM im Entstehungsjahr gerechnet.

☐ Bei Gruppe (1), den Kapitalgesellschaften, sollen ab 2001 sowohl einbehaltene als auch ausgeschüttete Gewinne mit einem einheitlichen Steuersatz von 25% belegt werden. Auf der Ebene der Anteilseigner wird statt des bisherigen Vollanrechnungs- das sogenannte Halbeinkünfteverfahren angewendet. Die Anrechenbarkeit der Körperschaftsteuer innerhalb der Einkommensbesteuerung soll entfallen und eine Doppelbesteuerung durch das Halbeinkünfteverfahren vermieden werden. Dabei müssen die ausgeschütteten Gewinne vom Anteilseigner nur noch zur Hälfte im Rahmen seiner persönlichen Einkommensbesteuerung veranlagt werden.

☐ Gruppe (2), die Personen- und Einzelgesellschaften, muß einbehaltene Gewinne gleichfalls nur noch mit 25% versteuern; ausgeschüttete Gewinne dagegen müssen nach wie vor voll der persönlichen Einkommensteuer unterworfen werden. Es wird derzeit geprüft, ob für diese Unternehmensgruppe das Recht eingeführt wird, für eine Besteuerung analog den Körperschaften zu optieren.

☐ Die Freiberufler und Selbständigen, die Gruppe (3) stellen, versteuern weiterhin ihre Einkünfte im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer, mit einem Spitzensteuersatz von 51% im Jahr 2001. Wollen sie so wie die übrigen beiden Gruppen die steuerliche

Übersicht 3
Gegenfinanzierungsmaßnahmen und Nettoentlastung innerhalb der Unternehmensteuerreform 2001

Unternehmensgruppe	Gegenfinanzierungsmaßnahme	Belastung Entstehungsjahr	Nettoentlastung Entstehungsjahr[1]
		(in Mrd. DM)	
(1) Kapitalgesellschaften		**+0,25**	**-15,02**
	Senkung der Beteiligungsgrenzen für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften von bisher 10% auf 1%	+0,25	
(2) Personen- und Einzelgesellschaften		**+6,44**	**-9,28**
	- Abschaffung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG	+5,59	
	- Abschaffung der Ansparabschreibung nach § 7g EStG	+0,51	
	- Abschaffung der Sonderabschreibung nach § 7g EStG	+0,34	
Sonstige		**+16,14**	**+16,14**
	- Senkung der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von maximal 30% auf maximal 20%	+14,98	
	- Senkung der linearen Abschreibung für Gebäude im Betriebsvermögen von bisher 4% auf 3%	+0,16	
	- Verschärfung der Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung	+1	
Gesamt		**+22,83**	**-8,16**

[1] Belastung verrechnet mit Entlastung gemäß Übersicht 2. "-"steht für Entlastung, "+" für zusätzliche steuerliche Belastung.

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Finanzielle Auswirkungen der Neuordnung der Familienbesteuerung, einer Reform der Unternehmensbesteuerung sowie der 2. Stufe der Ökosteuerreform, Bonn 1999; eigene Zusammenstellung und Berechnungen.

Begünstigung nicht-entnommener Gewinne, d.h. den Steuersatz von 25%, in Anspruch nehmen, so müssen sie wie diese Gewerbesteuer zahlen.

Soweit dies die derzeit vorliegenden Angaben zulassen, wurde in Übersicht 3 eine Zusammenstellung der Gegenfinanzierungsmaßnahmen differenziert nach der Gruppe der Kapital- sowie der Gruppe der Einzel- und Personengesellschaften vorgenommen. Unter der Rubrik „Sonstige" sind diejenigen Gegenfinanzierungsmaßnahmen aufgeführt, die beide Unternehmensgruppen betreffen.

Ziele der Unternehmensteuerreform 2001

Die Unternehmensteuerreform 2001 will erstens dem Ziel der Rechtsformneutralität Rechnung tragen. Dies soll durch die Angleichung der Besteuerung nicht-entnommener Gewinne – zumindest als Wahlmöglichkeit – bei allen drei Unternehmensgruppen erreicht werden. Als eine weitere Modifikation in Richtung Rechtsformneutralität ist die Abschaffung des gekappten Spitzensteuersatzes für gewerbliche Einkünfte (bei Personen- und Einzelgesellschaften) zu interpretieren, so daß diesen Unternehmen entnommene Gewinne ebenso wie diejenigen von Freiberuflern und Selbständigen wie auch die Hälfte der an Anteilseigner ausgeschütteten Gewinne gleichermaßen dem vollen persönlichen Einkommensteuersatz unterworfen werden müssen.

Zweitens soll innerhalb der Körperschaftsbesteuerung die momentan praktizierte steuerliche Begünstigung der ausgeschütteten Unternehmensgewinne beseitigt werden, indem der gespaltene durch einen einheitlichen Steuersatz für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne ersetzt wird. Damit wird zumindest auf der Ebene der Unternehmen selbst Verwendungsneutralität der Gewinne hergestellt. Da die ausgeschütteten Gewinne jedoch ganz oder hälftig noch der persönlichen Einkommensteuer unterliegen, bedeutet die Angleichung der Steuersätze vielfach faktisch eine steuerliche Begünstigung der nicht-ausgeschütteten Gewinne.

Die Vergrößerung der „Europatauglichkeit" bzw. die Verbesserung der Standortbedingungen ist der dritte Eckpfeiler der Steuerreformpläne. Wichtigste Reformmaßnahme ist hier ganz offensichtlich die Senkung der Steuersätze mit der Begründung, diese seien im internationalen Vergleich zu hoch, insbesondere bei Berücksichtigung der Gewerbesteuer. Die Ersetzung des Vollanrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren und damit die Einführung einer Definitivbesteuerung ausgeschütteter Gewinne mit niedrigen Steuersätzen soll die Kompatibilität der deutschen Unternehmensbesteuerung erhöhen.

Weiterhin Ungleichbehandlungen

Die Reformvorhaben der Bundesregierung bei der Besteuerung der Unternehmen sind, insbesondere was die oben genannten Prinzipien einer rationalen Unternehmensbesteuerung anbelangt, auf halbem Wege stehengeblieben.

Was zunächst die Rechtsformneutralität anbelangt, so wird sie verletzt durch die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei der Körperschaftsbesteuerung. Während entnommene Gewinne von Personen- und Einzelgesellschaften sowie die Einkünfte von Freiberuflern und Selbständigen voll den persönlichen Grenzsteuersätzen innerhalb der Einkommensbesteuerung unterliegen, werden die ausgeschütteten, bereits mit 25% versteuerten Gewinne von Kapitalgesellschaften nur zur Hälfte besteuert.

Schwerer wiegen die verteilungspolitischen Implikationen der Abschaffung des Vollanrechnungsverfahrens. Je nach Höhe ihres persönlichen Steuersatzes kann dies für Anleger bei Kapitalgesellschaften *einen steuerlichen Vorteil oder Nachteil bedeuten.* Da die Möglichkeit wegfällt, die bereits auf Unternehmensebene gezahlte Körperschaftsteuer bei der persönlichen Einkommensteuer in Abzug zu bringen – was im Ergebnis einer Definitivbesteuerung entspricht –, werden Anteilseigner mit einem persönlichen Einkommensteuersatz unter 40% stärker steuerlich belastet als unter der derzeitigen Regelung[8]. Dagegen findet eine Entlastung höherer Einkommen statt, denn die Bemessungsgrundlage ihrer einkommensteuerpflichtigen Dividendeneinkommen wird de facto halbiert.

Eine Ungleichbehandlung findet jedoch nicht nur in der Gruppe der Aktionäre, sondern auch gegenüber anderen Einkommensarten statt: „Es ist kaum noch verständlich zu machen, warum ausgerechnet die nach Meinung der Regierung ‚arbeitslosen' Einkommen aus Beteiligungskapital nur zur Hälfte besteuert werden sollen, während etwa die Einkünfte aus unselbständiger Beschäftigung voll der Besteuerung unterliegen."[9]

Zur Vermeidung dieser Probleme sollte an dem bisher durchaus erfolgreich praktizierten Vollanrechnungsmodell festgehalten werden. Zudem wäre eine Ausdehnung des Integrationsmodells für Unternehmens- und Einkommensbesteuerung auch auf alle übrigen Unternehmensformen erwägenswert. Solange die Gewinne im Unternehmen verbleiben, würden sie mit einem für alle Unternehmensformen gleich hohen Thesaurierungssatz besteuert. Wenn Unternehmen und Anteilseigner als getrennte Einheiten gesehen werden, müßten entnommene Gewinne wie alle übrigen Einkunftsarten der Einkommensteuer unterworfen werden, unter Anrechnung bereits gezahlter Unternehmensteuer. Vor dem Hintergrund der vorliegenden Reformpläne kann im übrigen kaum das Gegenargument vorgebracht werden, daß das Vollanrechnungsverfahren recht kompliziert in der Handhabung sei: Die vorgesehene Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens innerhalb der Körperschaftsbesteuerung ist wohl kaum weniger aufwendig. Darüber hinaus ist es nicht „europatauglicher" als das Vollanrechnungsmodell. Mit Ausnahme von Luxemburg wird in keinem EU-Land das Halbeinkünfteverfahren praktiziert, so daß ausländische Investoren von der steuerlichen Freistellung der Hälfte der Dividenden nicht profitieren können. Langfristig sollte also zumindest innerhalb der EU die Einführung grenzüberschreitender Vollanrechnungssysteme angestrebt werden[10].

Steuerliche Berücksichtigung der ausgeschütteten Gewinne

Wie sind häufig monierte allokative Verzerrungen aufgrund der Verletzung der Verwendungsneutralität der Gewinne einzuschätzen, die dadurch eintritt, daß einbehaltene Gewinne bei Körperschaften sowie Einzel- und Personengesellschaften in jedem Fall, bei Freiberuflern wahlweise steuerlich gegenüber den ausgeschütteten begünstigt werden[11]? Die Steuerreform-Kommission hat in ihren „Brühler Empfehlungen" eine derartige Begünstigung als „tendenziell geeignet, die auch im Interesse des Gemeinwohls liegende betriebliche Investitionstätigkeit anzuregen"[12], befürwortet. Gegner einer derartigen steuerlichen Privilegierung warnen demgegenüber vor „Lock-in-Effekten": Es sei die Gefahr gegeben, daß aufgrund rein steuerlicher Überlegungen Gewinne im Unternehmen belassen würden, obwohl sie eventuell bei Ausschüttung und Investition in andere Anlagemöglichkeiten außerhalb des Unternehmens einer effizienteren Verwendung zugeführt werden könnten[13]. Der

[8] Vgl. G. Krause-Junk: Zwischen Dividendenfreistellung und klassischem System: Halbheit als Steuerprinzip, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 79. Jg. (1999), H. 6, S. 335-338.

[9] H. Mundorf: Doppelbesteuerung kommt wieder, in: Handelsblatt, Nr. 123 vom 30. 6. 1999, S. 7.

[10] Vgl. O. H. Jacobs, Ch. Spengel: Besteuerung deutscher Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich, in: Die Betriebswirtschaft, 4/1995, S. 431-451.

[11] Vgl. zur Kritik z.B. M. Rose: Die Gewinnsteuer als Element eines analytischen Systems der Einkommensbesteuerung, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 79. Jg. (1999), H. 6, S. 341-346.

[12] Vgl. Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Hrsg.), a.a.O.

[13] Vgl. R. Peffekoven: Wie sollte die Unternehmensteuer reformiert werden?, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 79. Jg. (1999), H. 6, S. 339-341.

niedrigere Thesaurierungssatz schwächt aus dieser Sicht die Allokationseffizienz der Kapitalmärkte. Beide Sichtweisen erscheinen nicht allzu stichhaltig. Denn weder garantiert die Einbehaltung von Gewinnen auch ihre Investition in beschäftigungsschaffendes Realkapital noch garantiert die Ausschüttung ihre effizienteste Verwendung, wie Otto Jacobs Ende Juni in der Experten-Anhörung vor dem Finanzausschuß betonte[14].

Bedenken werden des weiteren dahingehend geäußert, daß eine Begünstigung der einbehaltenen Gewinne auch das Gleichmäßigkeitsprinzip mißachte. Eine Reihe von Kritikern hält die Spreizung der Steuersätze für einbehaltene Unternehmensgewinne und für sonstige Einkünfte in der persönlichen Einkommensbesteuerung für verfassungswidrig. Die oben vorgeschlagene konsequente Anwendung des Vollanrechnungsverfahrens für alle Unternehmensformen kann diesem Spreizungseffekt insofern begegnen, als bei Entnahme der Gewinne diese im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer veranlagt werden müssen.

Problematisch ist allerdings, daß die Begünstigung nicht-entnommener Gewinne, d.h. der Anlage von Gewinnen im Betrieb, bei Inhabern von Einzel- bzw. Teilhabern an Personengesellschaften faktisch eine steuerlich begünstigte Form des Sparens darstellt, die auch durch die reguläre volle Besteuerung zum Zeitpunkt der Entnahme nicht kompensiert werden kann[15]. Eine Reform zumindest der Erbschaftsbesteuerung bzw. der Besteuerung bei Unternehmensübertragungen ist hier also ergänzend erforderlich, um Wertzuwächse in diesen Unternehmen angemessen steuerlich erfassen zu können.

Völlige Angleichung der Steuersätze sinnvoll?

Der Königsweg bei der steuerlichen Behandlung thesaurierter und ausgeschütteter Gewinne kann und muß nicht die völlige Angleichung der entsprechenden Steuersätze sein. Daher ist es auch keineswegs notwendig, die Spitzensteuersätze der Einkommensteuer auf die niedrigeren Unternehmensteuersätze zu senken bzw., wie von Helga Pollak in ihrem Sondervotum zum Gutachten der Steuerreform-Kommission gefordert, den geltenden Einkommensteuertarif durch eine „Flat Rate Tax" zu ersetzen. Diese Alternative verbietet sich schon deshalb, weil sie das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit weitgehend vernachlässigt.

Eine geringere Spreizung der Steuersätze, als sie die jetzigen Reformplänen vorsehen, scheint jedoch ein sinnvoller und auch machbarer Kompromiß, um die oben angeführten Anforderungen an ein Unternehmensteuersystem zumindest zum großen Teil in Einklang zu bringen. Die nach den vorliegenden Eckpunkten der Steuerreform 2001 ganz erhebliche Begünstigung der einbehaltenen Gewinne kommt ja nur deshalb zustande, weil mit Verweis auf den internationalen Steuerwettbewerb der Thesaurierungssatz massiv abgesenkt werden soll, während der Spitzensteuersatz in der Einkommensbesteuerung nur um einige Prozentpunkte (4,5 Prozentpunkte zwischen 1999 und 2002) gemindert wird. Hier treffen also ganz deutlich zwei konfligierende Zielvorstellungen aufeinander, nämlich die Forderung nach Gewinnverwendungsneutralität und die Forderung nach international wettbewerbsfähigen Steuersätzen, obwohl dieser Konflikt in der Sache überzogen ist.

Die geplante Absenkung der Unternehmensteuersätze auf 25% wird damit begründet, daß dann zusammen mit der Gewerbeertragsteuer (die im Durchschnitt weitere 10 bis 13% ausmacht) ein international vergleichbarer Steuersatz von etwa 35% erreicht wäre. Oben wurde jedoch bereits der Einwand gemacht, daß die Gewerbeertragsteuer keine eigentliche Gewinnsteuer darstellt (weshalb sie auch als Betriebsausgaben vom zu versteuernden Gewinn abgezogen werden darf), sondern eine Gegenleistung der Unternehmen für die Bereitstellung öffentlicher Güter durch die Gemeinden. Die Bezugsgröße für den internationalen Vergleich sind also allein die Körperschaftsteuersätze bzw. die Steuersätze für die Gewinne von Personen- und Einzelunternehmen bzw. Selbständigen. Wie Übersicht 1 zeigt, wird Deutschlands „internationale Wettbewerbsfähigkeit" durch einen Unternehmensteuersatz von 35 bis 40% durchaus nicht gefährdet, so daß die massive Absenkung aus dieser Sicht nicht erforderlich ist. Es wurde ebenfalls schon erwähnt, daß auch die effektive Belastung der deutschen Unternehmen keinesfalls über dem europäischen Durchschnitt liegt. Der Einstieg in das internationale Steuerwettbewerbskarussell ist also eher unnötig und erfolgt darüber hinaus vor dem Hintergrund der angespannten Haushaltslage in einer denkbar ungünstigen Situation. Im übrigen ist, wie auch die OECD in ihrer jüngsten Studie zur internationalen Steuerbelastung noch einmal ausdrücklich feststellt, die Höhe der (Grenz-)Steuersätze nur ein Entscheidungskriterium für in- und ausländische Investoren[16].

[14] Vgl. R. Tenhaef: Niedrige Tarife – ein Wert an sich?, in: Das Parlament, Nr. 27 vom 2. 7. 1999, S. 2.

[15] Vgl. R. Peffekoven, a.a.O.

[16] Vgl. OECD (Hrsg.): Survey of the Effective Tax Burden in the European Union, Paris 1999.

Insgesamt ist daher festzuhalten, daß eine Festlegung des Unternehmensteuersatzes bei etwa 35% die Forderung nach einem international vergleichbaren Unternehmensteuersatz angemessen berücksichtigen würde. Ein Steuersatz in dieser Höhe erlaubt durchaus auch die Fortführung des Vollanrechnungsmodells, ohne ausländische Anleger, die nicht über die Möglichkeit zur Verrechnung bereits gezahlter Körperschaftsteuer verfügen, übermäßig zu belasten. Außerdem würde eine allzu extreme Spreizung der Steuersätze vermieden. Auch würde der Anreiz gemildert, möglichst viele der persönlichen Einkünfte als nicht-entnommene unternehmerische Einkünfte in den Betrieb zu „verschieben", um den niedrigeren Thesaurierungssatz in Anspruch nehmen zu können.

Reform der Gewerbeertragsteuer

Nicht zuletzt muß eine „große Unternehmensteuerreform" auch die längst überfällige Reform der Gewerbeertragsteuer in Angriff nehmen und damit eine weitere Quelle der Ungleichbehandlung von Gewinn- bzw. unternehmerischen Einkünften beseitigen. Im Gegensatz zur aktuellen Mehrheitsmeinung bei Finanzwissenschaftlern und -politikern wird hier die Ansicht vertreten, daß eine Reform der Gewerbeertragsteuer nicht in ihrer Abschaffung, sondern vielmehr in ihrer Ersetzung durch eine umfassende Wertschöpfungsteuer bestehen sollte. Der naheliegendste Grund hierfür ist zunächst ein haushaltspolitischer, denn der Wegfall dieser Steuereinnahmen (48,6 Mrd. DM im Jahr 1997[17]) wäre für die Gemeindehaushalte nicht zu verkraften.

Darüber hinaus spricht aus steuersystematischen Gründen für die Einführung einer Wertschöpfungsteuer, daß sie alle gewerblichen Einkünfte, auch diejenigen der Selbständigen und Freiberufler erfassen würde. Folgt man der Interpretation der Gewerbeertragsteuer als Entgelt für kommunale öffentliche Leistungen, so diente die Ausdehnung der Gewerbeertragsteuerpflicht auf alle Wirtschaftssubjekte, die diese zur Erzielung ihrer gewerblichen Einkünfte in Anspruch nehmen, der Stärkung des Äquivalenzprinzips. Zudem ermöglichte es eine derartige Ausdehnung der steuerbaren Einkünfte, die Sätze der Gewerbeertragsteuer insgesamt zu senken, ohne auf Steuereinnahmen verzichten zu müssen[18].

Die Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform 2001 schließlich wird nach den Plänen der neuen Regierung, wie den Übersichten 2 und 3 zu entnehmen ist, nur teilweise im Sinne eines „tax-cuts-cum-base-broadening" erfolgen. Die Ausweitung der Bemessungsgrundlage gleicht die Bruttoentlastung der Unternehmen aufgrund der Senkung der Steuersätze nicht vollständig aus, so daß insgesamt eine Nettoentlastung der Unternehmen in Höhe von 8,16 Mrd. DM im Entstehungsjahr erreicht wird. Die bisher vorliegenden Angaben des Bundesministeriums der Finanzen lassen erkennen, daß bei nahezu gleich hoher Bruttoentlastung (jeweils gut 15 Mrd. DM) für Kapital- und Personen- bzw. Einzelgesellschaften ihr jeweiliger spezifisch zurechenbarer Beitrag zur Gegenfinanzierung (vgl. Übersicht 3) unterschiedlich hoch ist. Während die Kapitalgesellschaften lediglich mit 0,25 Mrd. DM zur Gegenfinanzierung herangezogen werden, tragen die Personen- und Einzelgesellschaften mit 6,44 Mrd. DM bei. Der größte Teil der Maßnahmen zur Gegenfinanzierung, der sich auf beide Unternehmensgruppen bezieht, besteht aus Änderungen der Abschreibungsvorschriften (ca. 15 Mrd. DM von insgesamt gut 16 Mrd. DM) und bewirkt damit keine Ausweitung der Bemessungsgrundlage im strengen Sinne. Genaugenommen bedeutet die Verschärfung dieser Abschreibungsregeln nur einen Abbau von Zinsvorteilen. Eine Zunahme der Steuerlast insgesamt über den gesamten Abschreibungszeitraum von Investitionsobjekten findet jedoch nicht statt. Insgesamt ist also eine unternehmensgruppenspezifisch unterschiedliche Verteilung von steuerlicher Mehr- und Minderbelastung durch die geplante Unternehmensteuerreform zu erwarten.

Zusammenfassung

Die geplante Unternehmensteuerreform der rotgrünen Regierung weist durchaus einige wegweisende Eckpunkte einer rationalen Unternehmensteuerreform auf. Dennoch ist nach wie vor keine systematische, in sich konsistente Neugestaltung gelungen. Erstens müßte die extreme Spreizung der Steuersätze für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne vermieden werden, die die vorliegenden Pläne vorsehen. Wünschenswert im Sinne einer weitergehenden Rechtsformneutralität ist darüber hinaus die Einführung gleich hoher Steuersätze für einbehaltene Gewinne unabhängig von der Rechtsform, bei gleichzeitiger Anwendung eines Vollanrechnungsmodells für alle Unternehmensformen. Selbstverständlich ist die Voraussetzung einer umfassenden Unternehmensteuerreform in diesem Sinne die Modifikation weiterer Steuerarten, vor allem der Erbschaftsteuer.

[17] Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Unsere Steuern von A-Z, Ausgabe 1998, Bonn 1998, S. 93.

[18] Vgl. D. Teichmann: Die Wettbewerbsposition der Deutschen Wirtschaft und die Besteuerung von Unternehmen, in: D. Döring, P. B. Spahn (Hrsg.): Steuerreform als gesellschaftspolitische Aufgabe der neunziger Jahre, Berlin 1990, S. 143-157.