

Homburg, Stefan

Article — Digitized Version

BB-Forum: Die Steuerreformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft

Betriebs-Berater

Suggested Citation: Homburg, Stefan (2005) : BB-Forum: Die Steuerreformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft, Betriebs-Berater, ISSN 0340-7918, Verlag Wirtschaft, Recht, Steuern, Frankfurt, Vol. 60, pp. 2382-2385

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/93381>

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.

BB-Forum: Die Steuerreformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft

Die im Jahre 2004 konstituierte Steuerreformkommission der „Stiftung Marktwirtschaft (Frankfurter Institut)“ hat unlängst erste Zwischenergebnisse ihrer Arbeit an einer umfassenden Neuordnung des deutschen Steuerrechts vorgelegt. Der Beitrag stellt die Vorschläge der Kommission zu den Themenbereichen Einkommensteuer, Kommunal финанzen und Unternehmensbesteuerung vor und bewertet sie.

I. Einleitung

Im Jahre 2004 hat die „Stiftung Marktwirtschaft (Frankfurter Institut)“ eine Steuerreformkommission unter Leitung von Joachim Lang (Universität zu Köln) eingesetzt, in der sich zahlreiche Fachleute aus Wissenschaft, Steuerpraxis und Politik zusammengefunden haben. Durch die vorgezogenen Wahlen zum Deutschen Bundestag geriet der ursprüngliche Zeitplan der Kommission etwas durcheinander. Die Stiftung hat daher schon jetzt Grundzüge ihres ambitionierten und komplexen Vorhabens in Form eines Zwischenberichts vorgelegt.¹ Aufgrund des überparteilichen Ansatzes sind diese Vorschläge eine weitere mögliche Blaupause künftiger Steuergesetzgebung. Schon deshalb erscheint es lohnend, sie ein wenig näher zu betrachten und zu bewerten. Überdies sitzt der Schock darüber, dass Deutschland bei einem internationalen Ranking der Steuersysteme auf dem 102. und letzten Platz landete, noch tief, weshalb grundlegende Steuerreformüberlegungen nicht einfach mit dem Hinweis auf die Bequemlichkeit des Gewohnten beiseite geschoben werden können.²

Während das Fernziel der Kommission in der Ausarbeitung eines Steuergesetzbuchs besteht, das ähnlich wie der US-amerikanische IRC sämtliche steuerliche Normen umfasst, beschränkt sich ihr mittelfristiges Arbeitsprogramm auf drei Gebiete, zu denen sie alsbald ausformulierte Gesetzesentwürfe nebst konkreter Finanzierungspläne und Modellrechnungen vorlegen will:

- Einkommensteuer (und Teile der Abgabenordnung),
- Kommunal финанzen und
- Unternehmensbesteuerung einschließlich Gewinnermittlung, Gruppenbesteuerung und Umstrukturierung.

In den weiteren Abschnitten des Beitrags werden die drei Themenbereiche durchgemustert und unter Voraussetzung *aufkommensneutraler* Reformen bewertet. Ohne diese methodische Prämisse haben Vergleiche von geltendem und neuem Recht keinen Sinn, und angesichts des haushaltspolitischen Umfelds mag es sein, dass Aufkommensneutralität in diesen Zeiten sogar eine höchst realistische Annahme ist.

II. Einkommensteuer

Bei der Einkommensteuer strebt die Kommission keine Renovierung des Gesetzes durch Streichung, Hinzunahme oder Änderung einzelner Vorschriften an, sondern eine Kernsanierung durch Neufassung. Dies klingt radikaler, als es gemeint ist, denn im Un-

terschied zu Kirchhof – dessen Reformideen an dieser Stelle bereits erörtert wurden³ – geht es der Kommission um Evolution statt Revolution. Tragende Grundsätze des heutigen Einkommensteuerrechts sowie der Dualismus von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sollen beibehalten werden.

In einer ersten inhaltlichen Festlegung hat die Kommission die so genannte *duale Einkommensteuer* (DIT) abgelehnt. Bekanntlich beruht die DIT auf der (fraglichen) Vorstellung, es sei volkswirtschaftlich geboten, Kapitaleinkommen niedriger zu besteuern als Arbeitseinkommen.⁴ Demgemäß unterliegen Arbeitseinkünfte dem gewohnten progressiven Tarif, während Kapitaleinkünfte mit einem einheitlichen, niedrigen Satz belastet werden. In der Praxis wurde die DIT erstmals im Jahre 1987 von Dänemark eingeführt, später auch von Finnland, Norwegen und Schweden, so dass man gelegentlich vom skandinavischen Modell spricht.

Freilich war Dänemark auch Vorreiter bei der *Abschaffung* der DIT. Bereits ab 1993 wurde die duale Besteuerung dort aufgegeben, und zwar unter anderem aus folgenden Gründen:⁵ Erstens war die Minderbesteuerung von Kapitaleinkommen im Verhältnis zu Arbeitseinkommen politisch nicht vermittelbar. Zweitens wollte man die Rückkehr zu höheren Sätzen bei der Kapitaleinkommensbesteuerung im Rahmen einer aufkommensneutralen Reform nutzen, um den Spitzensteuersatz auf Arbeitseinkommen zu senken.

Hinzu kommt die notorische „Achillesferse“ der DIT, nämlich die Notwendigkeit, Unternehmereinkommen künstlich in Arbeits- und Kapitaleinkommen aufzuspalten. Hat etwa ein Einzelunternehmer einen Gewinn in Höhe von 100000 Euro, der nach geltendem Recht (§ 4 Abs. 1 EStG) synthetisch besteuert wird, muss dieser im System der DIT in ein progressiv besteuertes Arbeitseinkommen und ein proportional besteuertes Kapitaleinkommen aufgespalten werden. Die Gestaltungsanfälligkeit einer derartigen Besteuerung fiktiver Einkommensbestandteile erkennt man auf den ersten Blick.

Berücksichtigt man, dass Dänemark, Norwegen und Schweden (und bis vor kurzem auch Finnland) neben der Einkommensteuer eine Vermögensteuer erheben, taugt das skandinavische Modell ohnehin kaum als Vorbild: Kapitaleinkommen werden durch die DIT begünstigt und gleichzeitig durch die Vermögensteuer diskri-

* Professor Dr. Stefan Homburg, Steuerberater, leitet das Institut für Öffentliche Finanzen der Universität Hannover und ist selbständiger Steuerberater in Hannover. Mehr über den Autor erfahren Sie auf S. XVI.

1 Stiftung Marktwirtschaft, September 2005. Dabei handelt es sich noch nicht um eine geschlossene Veröffentlichung, sondern um zahlreiche Materialien, die mir die Stiftung freundlicherweise überlassen hat.

2 World Economic Forum, 2003, Executive Opinion Survey. Gefragt wurde nach der Bewertung der Steuersysteme von „hochkomplex und wirtschaftliche Entscheidungen verzerrend“ bis „einfach und transparent“.

3 Homburg/Bolik, BB 2005, 2330.

4 Das Konzept der DIT geht wohl zurück auf Nielsen, 1980, Opsparing, velfærd og samfundsøkonomi, A. Busck.

5 Sørensen, 1997, Tax Policy in the Nordic Countries, Macmillan Press.

miniert, weil der klassische Vermögensbegriff nicht das Humankapital umfasst. Wirtschaftlich mögen sich diese gegenläufigen Belastungswirkungen neutralisieren, doch sind die administrativen Probleme der DIT und der Vermögensbesteuerung zu *addieren*.

Auch eine *Abgeltungssteuer* auf Kapitaleinkommen hat die Kommission verworfen. Im Gegensatz zur DIT begünstigt die Abgeltungssteuer allein passive Kapitaleinkommen, indem sie Zinserträge u. ä. niedrig belastet, während die Eigenkapitalverzinsung als Gewinnbestandteil voll besteuert wird. Dadurch steigen entgegen dem ersten Anschein die Kapitalkosten der Beteiligungs- und Selbstfinanzierung. Eine Begünstigung statischer Wirte zu Lasten dynamischer Unternehmer hatte schon der Wissenschaftliche Beirat beim BMF abgelehnt,⁶ und man fragt sich, warum auch heute noch, nachdem die Kontrollmöglichkeiten auf nationaler wie europäischer Ebene wesentlich verbessert wurden, zwei aktuelle Wahlprogramme an dieser überkommenen Idee festhalten. Nach In-Kraft-Treten der EU-Zinsrichtlinie wäre die Abgeltungssteuer – bei der Inlandsbanken zwar die Erträge Nichtansässiger an die Finanzbehörden melden, nicht aber die Erträge Ansässiger – eine höchst provinzielle Insellösung. Veranlagungen werden in diesem Bereich ohnehin die Regel bleiben, weil im typischen Depot des heutigen Anlegers auch Auslandswerte enthalten sind. Insgesamt hat die Kommission folglich Recht daran getan, die Abgeltungssteuer zu verschmähen und an der synthetischen Einkommensteuer festzuhalten.

Für die synthetische Einkommensteuer spricht nicht nur der vordergründige Gerechtigkeitsaspekt, sondern auch ein tieferer Grund: Wer eine einfache und effiziente Besteuerung anstrebt, sollte die Bemessungsgrundlage im Rahmen des Machbaren den Zielgrößen der Steuerpflichtigen annähern, weil eine *Zielgrößenbesteuerung* das Ausweichen erschwert. Immer dann, wenn der Steuergesetzgeber bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage die Zielgröße der Zensiten verfehlt, lädt er zu Gestaltungen und Umgehungen ein, was in der zweiten Runde eine Abwehrgesetzgebung erforderlich macht. Die Gesamtheit von ursprünglicher und Abwehrgesetzgebung ist dann erheblich komplizierter als ein von Anfang an stimmiges Konzept.

Vor diesem Hintergrund ist auch die von der Kommission geplante Verringerung der Zahl der Einkunftsarten und die Rückdrängung der Quellentheorie völlig richtig. Die hieraus folgende Veräußerungsgewinnbesteuerung bei den bisherigen Überschusseinkünften, etwa Vermietung und Verpachtung, sollte man nicht als Steuererhöhung verunglimpfen, sondern bedenken, dass diese Erweiterung der Bemessungsgrundlage eine entsprechend stärkere Tarifsenkung ermöglicht und zudem viele ärgerliche Praxisprobleme beseitigt, etwa den schier endlosen Streit um gewerblichen Grundstückshandel oder Sonderbetriebsvermögen: Wenn Wertsteigerungen eines Grundstücks unabhängig davon steuerpflichtig sind, ob das Grundstück zu einem (Sonder-)Betriebsvermögen gehört, haben derartige Abgrenzungen keine Bedeutung mehr.

Die übrigen geplanten Schritte zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage bedürfen keines Kommentars, weil die einschlägigen „Listen“ seit langem bekannt sind und zumindest innerhalb der Fachwelt weitgehende Übereinstimmung besteht, dass ein *tax cut cum base broadening* wünschenswert sei.

III. Kommunalfinanzen

Weit gediehen und ziemlich komplex sind die Vorschläge der Kommission zur Neuordnung der Kommunalfinanzen. Die bisherige Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer sowie die Gewerbesteuer sollen abgeschafft und durch ein *Vier-Säulen-Modell* ersetzt werden:

1. Reformierte Grundsteuer,
2. Bürgersteuer,
3. kommunale Unternehmenssteuer und
4. Anteil an der Lohnsteuer.

Diese vier Säulen seien zunächst beschrieben und hernach zusammenfassend bewertet.

1. Reformierte Grundsteuer

Die Kommission hat zur überfälligen Reform der Grundsteuer keine eigenen Ideen entwickelt, sondern einen für die Finanzministerkonferenz erarbeiteten Vorschlag der Finanzminister von Bayern und Rheinland-Pfalz übernommen.⁷ Hiernach wird die ertragsarme Grundsteuer A abgeschafft. Die Grundsteuer B, die derzeit auf Wertverhältnissen zum 1. 1. 1964 (bzw. zum 1. 1. 1935 in den neuen Bundesländern) beruht, wird auf landwirtschaftliche Wohn- und Betriebsgebäude erweitert, bundesweit vereinheitlicht und nach der Summe aus Bodenwert und Gebäudewert bemessen. Der Bodenwert beträgt bei unbebauten (bebauten) Grundstücken 100 v. H. (70 v. H.) des Produkts von Grundstücksfläche und Bodenrichtwert. Gebäudewert ist das Produkt von Wohn- bzw. Nutzfläche und einem gebäudeartabhängigen Pauschalsatz, der zwischen 200 und 1000 Euro pro Quadratmeter liegt. Alterswertabschläge gibt es nicht.

Weil Bodenrichtwerte gemäß §§ 196 ff. BauGB von den unabhängigen Gutachterausschüssen ermittelt werden und inzwischen flächendeckend verfügbar sind, kann die Besteuerung hieran anknüpfen, ohne dass eigene Bewertungsbemühungen der Finanzämter erforderlich wären. Demgegenüber beruht die Bewertung der Gebäude auf einer recht weitgehenden Typisierung, weil z. B. jedes Einfamilienhaus mit 800 Euro pro Quadratmeter Wohnfläche angesetzt wird, unabhängig von Alter und Zustand. Ein wenig mehr Präzision an dieser Stelle, etwa durch Einführung einiger weniger Qualitätsklassen, würde die Grundsteuer für sich genommen zwar verkomplizieren, jedoch zugleich eine Übernahme der Werte für Zwecke der Erbschaftsbesteuerung gestatten, was insgesamt die einfachere Lösung sein könnte. Andernfalls hätte man nach dem zu erwartenden Urteil des Bundesverfassungsgerichts bei der Bedarfswertung nachzubessern.

2. Bürgersteuer

Bisher erhalten die Gemeinden gemäß Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG einen festen Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer. Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG sieht jedoch seit langem die Möglichkeit vor, den Gemeinden statt dessen ein Hebesatzrecht für ihren Einkommensteueranteil einzuräumen. Die Kommission schlägt dem Bundesgesetzgeber vor, von dieser Möglichkeit nunmehr Gebrauch zu machen, und sie bezeichnet den mit Hebesatzrecht versehenen Einkommensteueranteil der Gemeinden als (kommunale) Bürgersteuer.

Unter beispielhafter Heranziehung von Zahlen, die erst im Nachhinein politisch festgelegt werden können, lässt sich diese Umstellung wie folgt beschreiben: Im ersten Schritt wird der Einkommensteuertarif durchgehend um 3 Punkte gesenkt. Die Gemeinden erhalten eine nach dem Wohnsitzprinzip verteilte zusätzliche Einkommensteuer, deren Aufkommen gerade 3 Punkte der Bemessungsgrundlage beim ursprünglichen Hebesatz von 100 v. H. beträgt. Folglich bleiben die Belastung der Steuerzahler und die gesamtstaatlichen Einnahmen aus der Einkommensteuer zunächst unverändert. Im zweiten Schritt wählt jede Gemeinde ih-

⁶ Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, 1999, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, 78.

⁷ Bayerischer Staatsminister der Finanzen und Minister der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz, 2004, Reform der Grundsteuer – Bericht an die Finanzministerkonferenz.

Homburg | BB-Forum: Die Steuerreformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft

ren Hebesatz selbst, wodurch sich sowohl Belastungsunterschiede als auch Aufkommensverschiebungen ergeben.

Ein Vorteil dieses Modells besteht darin, dass die Bürger ihre Belastung durch den Kommunalanteil spüren, weil er auf den Steuerbescheiden und Lohnabrechnungen offen ausgewiesen wird. Künftige Vorschläge über neue Freibäder (oder zeitgemäßer: über Schließung von Freibädern) würden daher mit Blick auf die damit verbundenen Hebesatzänderungen diskutiert, was den Ideen der Bürgerbeteiligung und der fiskalischen Äquivalenz entspricht. Getrübt wird dieses Bild allerdings durch die Tatsache, dass infolge der früheren Ausdehnung des Grundfreibetrags inzwischen immer weniger Bürger der Einkommensteuer unterliegen und Gemeinden mit einer Vielzahl einkommensschwacher Einwohner folglich wenig Aufkommen aus der Bürgersteuer erzielen werden. In solchen Gemeinden könnte es zudem eine Neigung zu Hebesatzerhöhungen geben, weil die Früchte vielen zugute kommen und die Lasten von wenigen getragen werden.

3. Kommunale Unternehmenssteuer

Als Pendant zur Bürgersteuer belastet die kommunale Unternehmenssteuer alle ansässigen Unternehmen (auch Freiberufler und Landwirte) mit durchschnittlich 8 v.H. des einbehaltenen Gewinns; sie ist im Gegensatz zur heutigen Gewerbesteuer nicht als Betriebsausgabe abziehbar. Den Gemeinden steht auch hier ein eigenständiges Hebesatzrecht zu, das unabhängig von den Hebesatzrechten bei der Bürgersteuer und Grundsteuer ausgeübt werden kann. Somit verfügen die Gemeinden über drei voneinander unabhängige Hebesätze, um den Zuzug bzw. Wegzug von Einwohnern und Unternehmen zu regulieren und den Haushalt über die Grundsteuer auszugleichen. Ausschüttungen bzw. Entnahmen werden nicht durch die kommunale Unternehmenssteuer der Betriebsstättengemeinde belastet, sondern durch die Bürgersteuer der Wohnsitzgemeinde.

4. Anteil an der Lohnsteuer

Weil der Betriebsstättengemeinde nur die kommunale Unternehmenssteuer auf einbehaltene Gewinne zusteht, während die Wohnsitzgemeinde Bürgersteuer auf Gewinnausschüttungen, Mieten und Pachten sowie insbesondere auf die Lohnsteuer erhält, bedingt der Vorschlag bis zu dieser Stelle eine Verschiebung des Kommunalsteueraufkommens von den Betriebsstätten- zu den Wohnsitzgemeinden, im typischen Fall also von den Großstädten zum Umland. Diesem bekannten Problem begegnet der Kommissionsvorschlag durch eine vierte Säule, nämlich die Beteiligung der Betriebsstättengemeinde am örtlichen Lohnsteueraufkommen. Hiernach führt das zuständige Betriebsfinanzamt 2 v.H. der Lohnsumme an die Betriebsstättengemeinde ab, die damit eine stabile Steuerbasis erhält. Nach vorläufigen Schätzungen der Kommission beträgt das Aufkommen dieser so genannten Betriebslohnsteuer rund das Doppelte des Aufkommens aus der kommunalen Unternehmenssteuer.

5. Bewertung

Die Abschaffung der Gewerbesteuer als zentrales Element des Vorschlags verdient uneingeschränkte Unterstützung, und zwar aus folgenden Gründen. Erstens kostet diese Maßnahme gesamtstaatlich praktisch kein Steueraufkommen, sofern man sie mit einer Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes auf etwa 38 v.H. verbindet. Denn die typisierte Belastung von Kapitalgesellschaften mit Gewerbesteuer beträgt 13 v.H., während Personenunternehmen im Saldo typischerweise unbelastet bleiben. Dies beruht auf dem Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe und der zusätzlichen Anrechnung des 1,8-fachen Steuermessbetrags auf die Einkommensteuer. Eine Steuer, die millionenfache Erklärungen, Ver-

anlagungen und Prüfungen erfordert, aber gesamtstaatlich kein Aufkommen erbringt, gehört abgeschafft. Zweitens zeigt das Gewerbesteueraufkommen in der Mikroperspektive eine ungeeignete Streuung, weil diese Steuer inzwischen zu einer Großbetriebssteuer degeneriert ist, und drittens ist ihr Aufkommen (ebenfalls in der Mikroperspektive, nicht gesamtwirtschaftlich) außerordentlich volatil, was sie ihrer Eignung als kommunale Einnahmequelle beraubt.

Begrüßenswert sind auch die Vorstellungen zur Umgestaltung der Grundsteuer und der Plan, die Städte für den Wegfall der Gewerbesteuer zu entschädigen, sei es durch eine Betriebslohnsteuer oder ein anderes Instrument.

Hingegen bedarf die Frage, ob mit der Bürgersteuer und der kommunalen Unternehmenssteuer zwei neuartige Steuern etabliert werden sollten, einer sorgfältigen Abwägung und Wertung. Immerhin wurde die Verringerung der Anzahl der Steuern stets als Königsweg der Steuervereinfachung betrachtet. Umgekehrt erhöhen neue Steuern die Komplexität. Daher ist es nur fair zu betonen, dass eine Neuordnung der Kommunalfinanzen entlang der oben gezeichneten Linie ganz sicher kein Programm der Steuervereinfachung darstellt. Die Schwierigkeiten beginnen bei Hebesatztabellen, die künftig jedes Lohnbüro vorhalten muss, weil die jeweils anzuwendenden Zuschläge zur Lohnsteuer von den Hebesätzen der Wohnsitzgemeinden der Arbeitnehmer abhängen, und sie enden nicht bei der Planung der optimalen Gewinnausschüttung, die auch von etwaigen Divergenzen der Hebesätze von Betriebsstätten- und Wohnsitzgemeinde abhängt. Weitere Detailprobleme, wie die Notwendigkeit der Sammlung historischer Hebesätze seitens der Finanzämter, um Änderungsveranlagungen durchführen zu können, werden sich in der Praxis zeigen.

Eine Alternative nach dem KISS-Prinzip⁸ ist schnell skizziert: Abschaffung der Gewerbesteuer, Anhebung des Körperschaftsteuersatzes auf 38 v.H. und Änderung der Umsatzsteuerverteilung auf Bund, Länder und Gemeinden in der Weise, dass die Einnahmen jeder Ebene unverändert bleiben. Um Aufkommensverschiebungen zwischen den Gemeinden zu verhindern, wäre ein geeigneter Umsatzsteuerverteilungsschlüssel zu wählen oder wären die Gesetze über den kommunalen Finanzausgleich anzupassen. Bei der früheren Abschaffung der Gewerbesteuer hat dieses Konzept funktioniert, und verfassungsrechtlich steht ihm nichts entgegen, was oft bewusst übersehen wird: Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG verlangt keine *unternehmensbezogene*, sondern nur eine *wirtschaftskraftbezogene* Steuerquelle mit Hebesatzrecht.⁹ Die örtliche Wirtschaftskraft kommt in der Bemessungsgrundlage einer revitalisierten Grundsteuer voll zum Ausdruck, denn nach klassischer Lehre sind es genau die Bodenwerte, die örtlichen Reichtum und örtliche Armut widerspiegeln. Den verfassungsrechtlichen Vorgaben könnte deshalb auch ohne die Befrachtung des deutschen Steuersystems mit neuen Kommunalabgaben entsprochen werden.

Wie gesagt geht es um Abwägen, nicht um Rechthaben. Als einstiges Mitglied der Föderalismuskommission – die mit hochgesteckten Erwartungen gestartet war, dann beim kleinsten gemeinsamen Nenner landete und schließlich zusehen musste, wie auch dieser noch verworfen wurde – würde ich der Kommission raten, im Zweifelsfall lieber zu kleineren Brötchen zu greifen und diese gut auszubacken. Denn in Deutschland besteht mehr als in ande-

⁸ Keep it simple and stupid! Eigentlich ein Motto von Programmierern, aber auch für die Steuergesetzgebung durchaus brauchbar.

⁹ Auch die Erwägungen zu der entsprechenden Grundgesetzänderung (BT 13/8340 vom 5. 8. 1997) stützen diese Sicht, denn Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG wurde eingefügt, „um kommunale Finanzautonomie durch den Bestand der Gewerbesteuer oder durch eine andere an der Wirtschaftskraft der am Wirtschaftsleben in der jeweiligen Gemeinde Beteiligten anknüpfende Steuer zu gewährleisten“ (Hervorhebung von mir).

ren Ländern die Gefahr, dass zukunftsweisende Ideen im politischen Prozess schließlich zerrieben werden. Die Politik will am Anfang viel – gern auch neue Steuern mit Hebesatzrecht bei maximaler Einfachheit. Was davon aber schließlich verwirklicht wird, steht auf einem ganz anderen Blatt. Den Widerstand der Gemeinden gegen die Abschaffung der Gewerbesteuer zu überwinden, dürfte schwierig genug sein.

IV. Unternehmensbesteuerung

Ein letzter Punkt von Interesse betrifft die Besteuerung der Unternehmen. Hier befindet sich Deutschland bekanntlich in folgendem Dilemma:

Einerseits ist die Unternehmensbesteuerung besonders stark dem internationalen Wettbewerb ausgesetzt. Das hat nicht nur realwirtschaftliche Konsequenzen im Hinblick auf Wachstum und Beschäftigung, sondern auch unmittelbare Wirkungen auf das Steueraufkommen, weil die Bemessungsgrundlagen – vor allem im Konzern – stets in Richtung niedriger nominaler Steuersätze wandern, was für Länder mit hoher Grenzbelastung wie Deutschland fiskalische Einbußen bedeutet. Die hierzulande praktizierte Freistellung ausländischer Einkünfte (DBA und § 8 b KStG) verschärft dieses Problem noch.

Andererseits will man aus guten Gründen an der synthetischen Besteuerung festhalten. Die damit gebotene einheitliche Senkung der Steuersätze – für Unternehmer *und* Arbeitnehmer – ist bei Aufkommensneutralität aber nur erreichbar, wenn die Bemessungsgrundlage sehr entschieden erweitert wird. Dabei geht es nicht nur um SFN-Zuschläge oder die Entfernungspauschale, sondern auch um politisch ungleich heiklere (und deshalb seltener diskutierte) Abzüge wie Parteispenden oder Kirchensteuern, die im besten Sinne des Wortes sakrosankt sind.

Das ist natürlich kein theoretischer Gesichtspunkt, sondern ein pragmatischer. Im Jahre 2003 betrug das statistisch erfasste Nettoeinkommen 1646 Mrd. Euro,¹⁰ während die Einnahmen aus der Einkommensteuer und ihren Gliedsteuern 154 Mrd. Euro ausmachten.¹¹ Rechnerisch würde also eine proportionale Einkommensteuer mit einem konstanten Satz von 9,3 v.H. ausreichen, um dasselbe Steueraufkommen zu erzielen, doch stehen dieser Lösung die oben zitierten politischen Hemmnisse sowie die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Europäischen Gerichtshofs entgegen. Diese Gerichte haben den Spielraum des Gesetzgebers in den vergangenen Jahren empfindlich eingeschnürt.

1. Allgemeine Unternehmenssteuer

Was bleibt? Die Kommission empfiehlt eine *Allgemeine Unternehmenssteuer*, die einbehaltene Gewinne rechtsformunabhängig einer proportionalen Belastung in Höhe von 22 v.H. unterwirft. Zusammen mit der kommunalen Unternehmenssteuer, die dieselbe Bemessungsgrundlage hat, ergibt sich eine Gesamtbelastung von 30 v.H. Ausschüttungen und Entnahmen werden in der Weise durch ein modifiziertes Halbeinkünfteverfahren nachbelastet, dass die Summe aus Unternehmenssteuer und Nachbelastung mit der Spitzenbelastung der Einkommensteuer übereinstimmt. Unabhängig vom eigenen Standpunkt gibt es wenig Zweifel, dass eine solche Lösung kommen wird. Ihr politischer Charme liegt darin, dass die Erweiterung der Bemessungsgrundlage nicht zu stark ausfällt und der Einkommensteuertarif optisch hoch gehalten werden kann, um die Volksseele zufriedenzustellen. Außerdem wird die Zielrichtung sowohl von Großunternehmen unterstützt, als auch seitens der Gewerkschaften, die das Einsperren von Kapital in bereits existierende Unternehmen schon immer für eine gute Idee gehalten haben. Das volkswirtschaftliche Argu-

ment, wonach Kapital steuerlich ungestört zum besten Wirt fließen sollte – oft zu einem *neuen* Unternehmen –, zählt da wenig.

Am Beispiel einer GmbH oder OHG mit einem Gewinn von 100 000 Euro sei das neue System verdeutlicht.¹² Zunächst zahlt die Gesellschaft 22 000 Euro Unternehmenssteuer zuzüglich 8 000 Euro kommunale Unternehmenssteuer; ihre Belastung beträgt 30 v.H. Bei Ausschüttung bzw. Entnahme erfolgt eine Nachbelastung mit 12 000 Euro Einkommensteuer und kommunaler Bürgersteuer. Den Gesellschaftern verbleiben netto 58 000 Euro, was einer Besteuerung von 42 v.H. gleichkommt.¹³ Ausgeschüttete bzw. entnommene Gewinnanteile unterliegen also derselben Gesamtbelastung wie Arbeitnehmerinkommen oder Zinserträge, während einbehaltene Gewinne geringer besteuert werden.

Nennt man den Unternehmenssteuersatz s^u und den Spitzensatz der Einkommensteuer s^e , sind Gewinnausschüttungen beim Gesellschafter mit dem Faktor

$$F = \frac{s^e - s^u}{(1 - s^u)s^e}$$

anzusetzen, im obigen Zahlenbeispiel mit 20/49. Nach Ersatz des Halbeinkünfteverfahrens durch das 20/49-Verfahren wird der Gesellschafter im Ausschüttungsfall so belastet, als unterläge er dem Spitzensatz der Einkommensteuer.

2. Einordnung des Vorschlags

Für Personengesellschaften und Einzelunternehmen bedeutet die Allgemeine Unternehmenssteuer den Ersatz des *Transparenzprinzips* durch das *Trennungsprinzip*. Bei Kapitalgesellschaften findet kein Systemwechsel statt, weil für sie schon bislang das Trennungsprinzip galt.

Steuersystematisch ist der Kommissionsvorschlag als Fortsetzung der „Brühler Empfehlungen“ zu sehen, die, wenn man sich recht erinnert, das Ziel der *Rechtsformneutralität* in den Vordergrund gestellt, aber nicht verwirklicht hatten.¹⁴ Während die Brühler Empfehlungen die Teilintegration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer beseitigten, geht der hiesige Vorschlag darüber hinaus, indem er auch die Integration der Gewinnbesteuerung bei Personenunternehmen ausmustert.

Was das bedeutet, ist klar, denn die bisherige Integration der Gewinnbesteuerung in die Einkommensteuer beruht ja nicht auf Zufall. Vielmehr intendiert § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG eine *Gleichbehandlung* von Unternehmern und Arbeitnehmer-Sparern: Einzel- und Mitunternehmer, die ihr Einkommen durch Einsatz von Arbeit und Kapital erzielen, sollen genau so besteuert werden wie Personen mit Kontrakt- statt Residualeinkommen. De lege lata wird damit eine Zielgrößenbesteuerung normiert, die es im Prinzip gleichgültig sein lässt, ob Einkünfte in Unternehmen oder durch Verträge erwirtschaftet werden.¹⁵ Der Ersatz der Integration durch das Trennungsprinzip schafft weitreichende Ungleichbehandlungen. In einem Land, dessen Steuersystem eher auf juristischen

10 SVR-Jahresgutachten 2004/05, Kohlhammer, 655.

11 Bundesministerium der Finanzen, 2004, Finanzbericht 2005, Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, 284.

12 Dabei werden, um das Prinzip klarzumachen, einheitliche Hebesätze von 100 v.H. angenommen. In der Praxis ist die Sache schwieriger, weil die Hebesätze im Allgemeinen verschieden sind; Neutralität besteht dann nicht mehr.

13 Vom Solidaritätszuschlag wird hierbei abgesehen. M. E. müsste jeder vernünftige Reformvorschlag eine Zusammenlegung des Solidaritätszuschlags mit der Einkommensteuer (bei gleichzeitiger Anpassung der vertikalen Steuerverteilung) umfassen.

14 Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung.

15 Dies gilt jedenfalls nach Abschaffung der Gewerbesteuer und Einführung einer allgemeinen Veräußerungsgewinnbesteuerung. Wie oben erörtert, sind diese Maßnahmen ohnehin geplant.

Einkommensteuer

denn auf ökonomischen Erwägungen beruht, vor allem auf dem Streben nach weitgehender Einzelfallgerechtigkeit, gibt dies Anlass zum Nachdenken.

3. Ausnahmen

Die Kommission hat auch selbst nachgedacht und ihre Parole rechtsformneutraler Besteuerung nicht durchhalten können. Vielmehr hat sie die weiterhin so genannte Allgemeine Unternehmenssteuer durch drei Ausnahmen modifiziert:

- *Kleinunternehmerregelung*: Personengesellschaften mit einem Gewinn bis 120000 Euro¹⁶ pro Gesellschafter fallen nicht unter die Allgemeine Unternehmenssteuer, sondern werden wie bisher transparent besteuert. Sie erhalten aber das Recht, zur Allgemeinen Unternehmenssteuer zu optieren.
- *Transparente Entnahmebesteuerung*: Personengesellschaften dürfen neben angemessenen Leistungsvergütungen bis zu 120000 Euro pro Gesellschafter gewinnmindernd abziehen. Die abgezogenen Beträge unterliegen bei den Empfängern in vollem Umfang der Einkommensteuer und Bürgersteuer.
- *Verlustübertragung auf Beteiligte* bei Anlaufverlusten, Liquidation, verbleibendem Verlustvortrag im Veräußerungsfall und auch sonst, soweit die Verluste durch den Beteiligten wirtschaftlich getragen wurden.¹⁷

Die ersten beiden Ausnahmen gelten für Einzelunternehmen sinngemäß, nicht aber für Ein-Mann-Kapitalgesellschaften, die stets nach dem Trennungsprinzip besteuert werden.

4. Bewertung

Es bedarf nicht viel Phantasie sich auszumalen, was dieses Arrangement für die Steuerpraxis bedeutet. Statt eine einzige Entscheidung zu treffen, die wohlüberlegt sein will, nämlich die Rechtsformwahl, werden Personenunternehmen und ihre Berater nun im Jahrestakt zu prüfen haben, inwieweit die Ausübung der diversen Wahlrechte (Option zur Unternehmenssteuer, Bemessung der Leistungsvergütungen und Höhe des transparent besteuerten Abzugsbetrags) im Hinblick auf das Einkommen nach Steuern vorteilhaft ist. Diese Prüfung ist alles andere als trivial, weil die Entscheidungen nicht nur durch die Differenz von Unternehmenssteuersatz und Einkommensteuersatz beeinflusst werden, sondern auch durch die unterschiedlichen Hebesätze der kommunalen Unternehmenssteuer und Bürgersteuer.

Vor allem aber irritiert die ausgreifende Kleinunternehmerregelung, die das Gros der Personenunternehmen erfasst. Durch sie degeneriert die als *Regel* dargebotene rechtsformneutrale Unternehmenssteuer de facto zur *Ausnahme*. Es erscheint nicht sinnvoll, im Gesetz erst die Ausnahme zu statuieren und den Regelfall in eine Kleinunternehmerregelung zu verweisen. Anders als Teile der Kommission meinen, werden Sonderregelungen wie §§ 2b, 15a oder 15b-E EStG zudem keineswegs obsolet.

Auch die internationale Eignung des Vorschlags erscheint fraglich. Im DBA-Fall ändert sich nichts, weil unternehmerische Auslandseinkünfte freigestellt sind und bleiben. Im Nicht-DBA-Fall werden ausländische einbehaltene Gewinne vollständig befreit und Ausschüttungen zu 29/49. Eine im Ausland ansässige vermögensverwaltende GbR, deren Gesellschafter in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, kann beliebig thesaurieren, ohne vom deutschen Fiskus behelligt zu werden, und durch das modifizierte Halbeinkünfteverfahren bleiben selbst ihre Ausschüttungen im Inland zu 29/49 steuerfrei – auch dann, wenn der andere Staat wenig oder keine Steuern erhebt. Infolge des Trennungsprinzips der Allgemeinen Unternehmenssteuer entfaltet die GbR künftig dieselbe Abschirmwirkung wie bisher nur eine Kapitalgesellschaft.

Der Geltungsbereich des Außensteuergesetzes – das aber seinerseits schon unter rechtlichem Druck steht – müsste bei Inkrafttreten einer solchen Reform erheblich erweitert werden. Unterlässt man dies, wird Steueraufkommen verschenkt, das für Tarifsenkungen nicht zur Verfügung steht. Alternativ könnten im Ausland ansässige Personenunternehmen von der Allgemeinen Unternehmenssteuer ausgeschlossen werden – aber wäre das europarechtskonform?

Insgesamt, das sei offen gestanden, kann ich der Idee der Allgemeinen Unternehmenssteuer gar nichts abgewinnen. Dem Hauptanliegen der Kommission könnte durch Senkung des Körperschaftsteuersatzes begegnet werden. Will man außerdem große Personengesellschaften begünstigen, die sich aus steuerlichen Gründen (Erbchaftsteuer) oder aus außersteuerlichen Gründen (Mitbestimmung) nicht umwandeln wollen oder können, wäre eine auf diese Klientel beschränkte Körperschaftsteueroption das geeignete Mittel. Dieser Weg wäre auch ehrlicher als eine vorgeblich „allgemeine“ Unternehmenssteuer, die kleine und mittlere Unternehmen von vornherein ausspart und diesen nur bei Einsatz hoher Gestaltungszintelligenz etwas bringt.

Der hier bestehende Meinungsunterschied zur Kommission lässt sich in ein *ceterum censeo* zusammenfassen, wonach zu einem einfachen und transparenten Steuersystem auch eine möglichst weitgehende Unternehmensbesteuerung nach dem Transparenzprinzip gehört. Weil das Transparenzprinzip bei Publikumskapitalgesellschaften nicht praktikabel ist, wohl aber bei personengebundenen Kapitalgesellschaften, kann die Unternehmensbesteuerung nicht in jeder Hinsicht neutral sein. Der deutsche Gesetzgeber hat den Neutralitätsbruch mit der Rechtsform verknüpft – einer gut dokumentierten und eindeutig feststellbaren Tatsache. Gibt man diese Lösung auf, verlagert sich der Neutralitätsbruch an die Schnittstelle zwischen Unternehmern und Arbeitnehmer-Sparern – an einen vageren und gestaltungsanfälligeren Ort.¹⁸ Als prognostizierbare Folge nehmen Abwehrgesetzgebung und Komplexität zu, und die Transparenz des Steuersystems nimmt ab.

16 Der exakte Betrag steht noch nicht fest. Weitere Bedingungen wie Umsatzgrenzen werden derzeit erwogen, weil sonst auch DAX-Unternehmen in Verlustzeiten der Kleinunternehmerregelung unterfallen würden.

17 Ob „wirtschaftliches Tragen“ auf geleistete Einlagen oder persönliche Haftung abstellt, ist noch nicht klar.

18 Schließt man Einzelunternehmer von der allgemeinen Unternehmenssteuer aus, verlagert sich der Neutralitätsbruch stattdessen an die Schnittstellen zwischen Einzel- und Mitunternehmern.