

Bach, Stefan

Article — Digitized Version

Reform der Unternehmensbesteuerung

Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung

Provided in Cooperation with:

German Institute for Economic Research (DIW Berlin)

Suggested Citation: Bach, Stefan (1997) : Reform der Unternehmensbesteuerung, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung, ISSN 0340-1707, Duncker & Humblot, Berlin, Vol. 66, Iss. 3/4, pp. 329-351

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/141187>

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.

Reform der Unternehmensbesteuerung

Von Stefan Bach

Zusammenfassung

Die deutsche Unternehmensbesteuerung weist vielfältige Defizite auf. Das Zusammenwirken von hohen Steuersätzen mit ausgehöhlten Bemessungsgrundlagen beeinflusst („verzerrt“) zahlreiche wirtschaftliche Entscheidungstatbestände. Dies wirkt demotivierend auf hochbesteuerte Betätigungen, während zugleich starke Anreize zu steuervermeidenden Gestaltungen entstehen. Wachstum und wirtschaftliche Entwicklung werden dadurch längerfristig negativ beeinflusst. Ferner widersprechen Steuerbelastungsunterschiede bei wirtschaftlich vergleichbaren Situationen auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Das generelle Steuerreform-Leitbild sollte daher lauten: Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen, Senkung der Steuertarife.

Steuersubventionen sollten so weit wie möglich aus dem Steuerrecht herausgenommen werden. Ferner ist es wünschenswert, die Gewinnermittlungsvorschriften stärker an den tatsächlichen ökonomischen Gewinnen zu orientieren sowie einkunftsspezifische Sonderregelungen abzubauen. Im Gegenzug könnten die Spitzensteuersätze der Einkommensteuer sowie der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne spürbar gesenkt werden. Am gegenwärtigen System der Körperschaftsteuer (Vollanrechnung mit gespaltenem Steuersatz) sollte festgehalten werden. Dringend erforderlich ist ein Abbau, zumindest aber eine Umgestaltung der Gewerbesteuer, die durch Ausweitung sowohl des Kreises der Steuerzahler als auch der Bemessungsgrundlagen eine Senkung der Steuersätze ermöglicht und damit auch die Belastungen gleichmäßiger verteilt.

1. Vorbemerkung

Die Unternehmensbesteuerung ist schon seit längerem Gegenstand intensiver steuerpolitischer Diskussionen. Die Steuersätze in Deutschland gelten als relativ hoch. Insbesondere im Zuge der Standortdebatte wurden sie als Nachteil für die deutsche Volkswirtschaft ausgemacht. Gleichzeitig zeigen viele Studien, daß sich die effektive Steuerlast (die Steuerlast bezogen auf den ökonomischen Gewinn) keineswegs systematisch über den Belastungen in vergleichbaren Ländern bewegt — darauf deutet nicht zuletzt der in den letzten Jahren rapide gestiegene Aufkommensrückgang bei der Gewinn- und Kapitaleinkommensbesteuerung hin. Tatsächlich ist davon auszugehen, daß die Bemessungsgrundlagen in Deutschland eher großzügig abgegrenzt sind und den Steuerpflichtigen erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten bieten. Dies gilt für die eigentlichen Gewinnermittlungsvorschriften, insbesondere aber für die ausdrücklichen Steuervergünstigungen in Form von Sonderabschreibungen, Steuerbefreiungen, Freibeträgen.

In den letzten Jahren scheint das Unbehagen an diesen differenzierten Besteuerungswirkungen gewachsen, zumal auch das dahinterstehende Regelwerk immer komplexer und komplizierter geworden ist. Hohe Steuerbelastungen wirken demotivierend, während zugleich starke Anreize zu steuervermeidenden Gestaltungen entstehen. Dies widerspricht zum einen der Forderung nach einem möglichst „neutralen“ Steuersystem, das keine differenzierten Lenkungswirkungen auf die wirtschaftlichen Dispositionen der Steuerpflichtigen auslösen soll. Zum anderen verletzt dies auch den Grundsatz der gerechten Steuerlastverteilung nach der Leistungsfähigkeit. Schließlich wird die Subventionierung mit Hilfe von Steuervergünstigungen zunehmend kritisch betrachtet. Häufig löst dies übermäßige Inanspruchnahmen im Rahmen von Steuersparmodellen aus, die zu Kapitalfehlenkungen führen — wie dies auch wieder die Erfahrungen mit den Sonderabschreibungen in den neuen Ländern gezeigt haben. Vor diesem Hintergrund hat das Steuerreform-Leitbild „Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen, Senkung der Steuertarife“ zunehmende Akzeptanz gefunden.

Im folgenden sollen die Defizite und Reformperspektiven der deutschen Unternehmensbesteuerung systematisch aufgearbeitet werden. Dazu werden zunächst die verschiedenen Ziele der Unternehmensbesteuerung dargestellt, anhand derer sich anschließend die Problemzusammenhänge und Reformanknüpfungspunkte erörtern lassen. Auf dieser Grundlage wird dann eine umfassende Reformdiskussion zu Gewerbesteuer, Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie Vermögensbesteuerung geführt.

2. Grundzüge der deutschen Unternehmensbesteuerung

Wenn in finanzpolitischen und steuersystematischen Bezügen von „Unternehmensbesteuerung“ die Rede ist, werden in der Regel nur die Steuern betrachtet, die betriebliche Erträge/Gewinne oder Vermögen belasten. Dazu zählen die *Einkommensteuer* (soweit sie die Betriebseinkunftsarten belastet), die *Körperschaftsteuer* sowie *Gewerbesteuer* und *Grundsteuer* (soweit Betriebsgrundstücke betroffen sind). Die *Vermögenssteuer* wird von 1997 an nicht mehr erhoben; die Gewerkekapitalsteuer ist mit Wirkung von 1998 an abgeschafft. Darüber hinaus knüpfen auch die „indirekten“ Steuern steuertechnisch und rechtlich betrachtet am Unternehmen an: Mehrwertsteuer, Sonderverbrauchsteuern (Mineralölsteuer, Tabaksteuer etc.) oder auch neu einzuführende Umweltsteuern. Diese sind in ihrer steuersystematischen Ausgestaltung verbrauchsteuertechnisch angelegt: Die Unternehmen sind zahlungspflichtig; Belastungskonzeption und Steuertechnik sind jedoch so ausgestaltet, daß die Belastung längerfristig über entsprechende Preisanpassungen in die Endnachfra-

gebereiche überwältigt wird. Indirekte Steuern werden daher üblicherweise nicht zum Bereich der Unternehmensbesteuerung gezählt. Wenn auch diese Inzidenzhypothese zumindest im kürzeren Zeithorizont problematisch erscheint, soll hier dieser allgemein üblichen Abgrenzung gefolgt werden. Dennoch ist es erforderlich, für die kurz- bis mittelfristigen Wirkungsanalysen von Steuerreformprojekten auch die Wirkungen von Veränderungen bei den indirekten Steuern und Abgaben auf den Unternehmenssektor zu berücksichtigen.

Die deutsche Unternehmensbesteuerung in dem oben definierten engeren Sinne besteht aus *ertragsabhängigen* und *ertragsunabhängigen* Elementen. Gewerbeertragsteuer, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer setzen an der Ertragssituation des steuerpflichtigen Unternehmens an. Maßgeblich ist hierbei — ausgehend vom kaufmännischen Jahresabschluß — der nach steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnde Gewinn. Daraus wird zum einen unter Berücksichtigung von Abzugsbeträgen das zu versteuernde Einkommen von Einzelunternehmern und Personengesellschaften (Einkommensteuer) sowie von juristischen Personen (Körperschaftsteuer), zum anderen der Gewerbeertrag durch verschiedene Hinzurechnungen und Kürzungen abgeleitet. Die Gewerbesteuer ist bei der Ermittlung des körperschaft- bzw. einkommensteuerpflichtigen Gewinnes abzugsfähig. Die betriebliche Grundsteuer hat als letztes Element der ertragsunabhängigen Vermögensbesteuerung den Einheitswert der Grundstücke zur Bemessungsgrundlage.

In überschlägiger Rechnung (Tabelle 1) entfielen 1997 auf Unternehmen (einschließlich der Einzelunternehmer und der Personengesellschaften) rund 17 vH des Steueraufkommens; dieser Anteil ist in den letzten Jahren sehr

Tabelle 1

Unternehmensbesteuerung in Deutschland 1997

	Unternehmen- und kapitalbezogene Besteuerung		Auf Unternehmen entfallender Teil		Ertragskompetenz		
	Mill. DM	vH	Mill. DM	vH	Bund ²⁾	Länder	Gemeinden
					Anteil a. d. jeweil. Steuer in vH		
Einkommensteuer ¹⁾	72 519	9,1	45 596	5,7	42,5	42,5	15,0
Körperschaftsteuer	31 600	4,0	31 600	4,0	50,0	50,0	0,0
Solidaritätszuschlag	25 712	3,2	5 790	0,7	100,0	0,0	0,0
Gewerbesteuer (Ertrag und Kapital)	47 300	5,9	47 300	5,9	5,2	15,9	78,9
Grundsteuer	15 375	1,9	4 613	0,6	0,0	0,0	100,0
Vermögenssteuer	1 700	0,2	980	0,1	0,0	100,0	0,0
Insgesamt	194 206	24,4	135 878	17,1	32,0	32,1	35,9
<i>Nachrichtlich:</i> Steueraufkommen, insgesamt	795 112	100,0	.	.	46,8	41,3	11,9

¹⁾ Veranlagte Einkommensteuer einschl. Arbeitnehmererstattungen nach § 46 EStG, nicht veranlagte Steuern vom Ertrag, Zinsabschlag. — ²⁾ Bund einschl. EU-Abführung.

Quellen: Arbeitskreis „Steuerschätzungen“, November 1997; Schätzungen des DIW.

stark zurückgegangen, 1993 lag er noch bei einem Fünftel. Von der Größenordnung sind die Einkommensteuer (veranlagte Einkommensteuer vor Abzug der Arbeitnehmererstattungen, nicht veranlagte Steuern vom Ertrag und Zinsabschlagsteuer) und die Gewerbesteuer die ertragreichsten Steuern. Darauf folgt die Körperschaftsteuer, die Grundsteuer und die Vermögensteuer, letztere ist mit Beginn des Jahres 1997 weggefallen.

Die Unternehmensteuerbelastung stellt sich im Bundesgebiet regional unterschiedlich dar. Die Gemeinden wenden eigene Hebesätze bei der Gewerbesteuer und der Grundsteuer an, die über Gebietstypen und Regionen deutlich streuen. Bundesweit einheitlich ist die Tarifgestaltung bei Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Die Einkommensteuer weist einen progressiven Tarif auf. Seit dem Inkrafttreten des Standortsicherungsgesetzes im Jahre 1994 werden die verschiedenen Einkommensarten nicht mehr einheitlich behandelt. Während bei gewerblichen Einkünften der Spitzensteuersatz auf 47 vH ermäßigt wurde, werden die übrigen Einkommensarten mit bis zu 53 vH besteuert. Die Körperschaftsteuer für einbehaltene Gewinne beträgt seitdem 45 vH, für ausgeschüttete Gewinne 30 vH.

Als Gemeindesteuern sind die Grundsteuer und die Gewerbesteuer, an der Bund und Länder im Wege der Gewerbesteuerumlage beteiligt werden, regional unterschiedlich bemessen. Die Bemessungsgrundlagen sind bundeseinheitlich vorgegeben. Die Gemeinden können darauf unterschiedliche Hebesätze anwenden. Die Hebesätze haben eine Spannweite von 200 bis über 500 vH, der durchschnittliche Hebesatz in Gemeinden mit mehr als 50 000 Einwohnern betrug 1997 bei der Gewerbesteuer 420 vH und bei der Grundsteuer 440 vH.

3. Ziele der Unternehmensbesteuerung

Bei der Analyse von Reformkonzepten zur Unternehmensbesteuerung ist zunächst zu untersuchen, welche Begründungszusammenhänge für die Besteuerung unternehmerischer Erträge und Vermögen in einem „rationalen“ Steuersystem angeführt werden können und welche übrigen wirtschaftspolitischen Ziele dabei eine Rolle spielen.

Als wichtigste Kriterien der Steuergerechtigkeit werden das *Leistungsfähigkeitsprinzip* und das *Äquivalenzprinzip* genannt. Dabei wird Leistungsfähigkeit und die danach bemessene Steuerbelastung grundsätzlich auf natürliche Personen bezogen. Betrieben oder Unternehmen kommt keine steuerliche Leistungsfähigkeit zu — so jedenfalls heute die kaum mehr bestrittene Auffassung. Sie sollte vielmehr bezogen werden auf die natürlichen Personen, denen als Mitunternehmer/Gesellschafter oder Teilhaber der Gewinn des Unternehmens zufließt. Damit ist das Zusammenwirken von Unternehmensbesteuerung und haushaltsbezogener Einkommens- und Vermögensbesteuerung angesprochen. Aus Sicht der Einkommensbe-

steuerung sollen Erträge aus unternehmerischer Tätigkeit ebenso in die „synthetische“, alle Einkunftsarten zusammenfassenden Einkommensteuer integriert werden wie andere Einkünfte; eine besondere Leistungsfähigkeit, die der Besitz von Unternehmen bzw. Vermögen auslöst, wird heute überwiegend nicht mehr gesehen.

Der Gedanke der fiskalischen Äquivalenz, demgemäß sich die Abgabenerhebung möglichst weitgehend an der individuell oder gruppenmäßig zurechenbaren Gegenleistung orientieren soll, steht insbesondere bei der Rechtfertigung von Gewerbesteuer und Grundsteuer als kommunaler Unternehmensteuern im Vordergrund¹. So wird argumentiert, daß die kommunalen Ausgaben maßgeblich durch den Umfang der gewerblichen Tätigkeit vor Ort geprägt sind und umgekehrt häufig als Voraussetzung für Ansiedlung und unternehmerische Entfaltung angesehen werden. Die Besteuerung bedeutet hier weniger einen individuellen, sondern einen gruppenbezogenen Ausgleich. Darüber hinaus ist in vielen Fällen eine Zurechnung kommunaler Leistungen auf die kommunale Wirtschaft geschweige denn auf einen bestimmten Kreis von Unternehmen — entsprechend ihrer Gewerbesteuerbelastung — kaum trennscharf vorzunehmen. Gleichwohl spricht für eine kommunale Unternehmensteuer, daß damit für die Gemeinden Anreize gesetzt werden, sich aktiv für Unternehmensansiedlungen einzusetzen. Besteht kein fiskalisches Interesse, dann dominieren Umwelterwägungen und die Pflege des regionalen Wohn- und Freizeitwertes gegenüber der Standortpflege. Im Sinne eines *Interessenausgleichs* zwischen Unternehmen und der Wohnbevölkerung bei der Bereitstellung und Finanzierung kommunaler Leistungen erscheint es gerechtfertigt, eine finanzielle Beteiligung beider Gruppen an der Finanzierung vorzusehen. In welcher Form eine solche Äquivalenzbetrachtung in weiterem Sinne umgesetzt werden kann — insbesondere, wie die konkrete Höhe der Gemeindesteuern sowie die Aufteilung auf kommunale Wirtschaft und Wohnbevölkerung auszusehen hat — ist damit allerdings noch nicht näher bestimmt.

Mit dem Äquivalenzgedanken läßt sich ferner die Besteuerung der Inlandseinkünfte von Ausländern rechtfertigen. Eine solche Quellenbesteuerung wird im Rahmen der Einkommensteuer vorgenommen, wobei statt dem progressiven Tarif häufig ein proportionaler Steuersatz zur Anwendung kommt, dafür können aber auch keine persönlichen Abzugsbeträge geltend gemacht werden. Zwar ist der beschränkt steuerpflichtige Ausländer nicht persönlich im Hoheitsgebiet des inländischen Fiskus präsent, nimmt also auch selbst keine öffentlichen Güter wahr. Jedoch hat er wirtschaftliche Interessen im Inland, die von den öffentlichen Leistungen profitieren. Dies rechtfertigt grundsätzlich eine inländische Besteuerung, auch wenn damit noch nichts über deren Ausgestaltung und Höhe gesagt ist.

¹ Dazu auch der Aufsatz von Linscheidt/Truger in diesem Schwerpunktheft.

Neben der Einpassung in die fundamentalen Steuerbelastungskonzeptionen ist die Steuerpolitik mit den übrigen wirtschafts- und sozialpolitischen Zielen abzustimmen. Hier ist an erster Stelle der Grundsatz einer möglichst weitgehend *allokations-* und *entscheidungsneutralen* Besteuerung zu nennen. In der politischen Praxis wird mit Steuern zugleich gezielt „gesteuert“. Die Besteuerung — gerade auch die Unternehmensbesteuerung — wird seit jeher als Interventions- und Lenkungsinstrument der Wirtschafts- und Sozialpolitik eingesetzt. Die Unternehmensbesteuerung vermag — kraft ihres finanziellen Gewichts sowie aufgrund ihrer Anknüpfung an den ökonomisch besonders relevanten unternehmerischen Entscheidungen — sowohl die makroökonomischen Aggregate zu beeinflussen als auch differenzierte regionale oder sektorale Wirkungen zu entfalten. Die Unternehmensbesteuerung ist somit ein wichtiges Instrument der Wirtschaftspolitik. Diese Instrumentalisierung der Besteuerung für nicht-fiskalische Ziele der Wirtschaftspolitik, insbesondere mittels Steuervergünstigungen, steht indes häufig in einem Spannungsverhältnis zum Gebot der Steuerneutralität wie auch zu den Belastungskonzeptionen der fiskalischen Besteuerung. Dieser Zielkonflikt muß im Wege einer Güterabwägung politisch entschieden werden. Die dabei auftretenden komplexen Problemzusammenhänge haben gerade bei der Reform der Unternehmensbesteuerung große Bedeutung.

Schließlich sollte die Besteuerung möglichst *geringe Vollzugskosten* — Erhebungskosten der Finanzverwaltung und Befolgungskosten der Steuerpflichtigen — auslösen. Dabei schneiden die Unternehmensteuern mit ihren komplexen Veranlagungsvorschriften eher ungünstig ab, soweit sie weniger aufkommenstark sind. Für das Jahr 1984 wurden in einer RWI-Studie die gesamten Vollzugskosten der Besteuerung auf 23 Mrd. DM beziffert, was seinerzeit einem Anteil von 5,6 vH der Steuereinnahmen oder 1,3 vH des BSP entsprach². Dabei lagen die veranlagte Einkommensteuer mit 9,0 vH, die Gewerbesteuer mit 8,5 vH und die Vermögensteuer sogar mit 32,3 vH der Steuereinnahmen über dem Durchschnitt; die Körperschaftsteuer lag mit 4,2 vH darunter, was auf die sehr hohe Nettoertragsfähigkeit je Fall zurückzuführen ist.

4. Grundprobleme der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung

4.1 Struktur der Unternehmensbesteuerung

Seit längerem werden grundlegende konzeptionelle und strukturelle Defizite der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung beklagt. In der ökonomischen Theorie wird vor allem auf die mangelnde (Entscheidungs-) Neutralität hingewiesen. Tatsächlich beeinflußt die Unternehmensbesteuerung die Dispositionen der Wirtschaftssubjekte in vielfältiger Weise. Besonders relevant sind die steuerlich bedingten Wirkungen auf *Kapitalakkumulation und Wachstum*, die *Investitionsentscheidungen*, die *Finanzierungs-*

struktur und die *Organisationsformen* (insbesondere die Rechtsformwahl). Anzumerken ist, daß diese differenzier- ten Besteuerungswirkungen zugleich auch der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen.

Kapitalakkumulation und Wachstum

In theoretischen Zusammenhängen wird der negative Einfluß der Ertrags- oder Einkommensbesteuerung auf die Kapitalbildung und das Wachstum kritisiert. Gemäß der traditionellen österreichischen und neoklassischen Kapitaltheorie³ werden Kapital- bzw. Ersparnisbildung sowie Realinvestitionen durch den Zinssatz gesteuert, der sich durch die subjektiven Zeitpräferenzraten der Wirtschaftssubjekte bezüglich Gegenwarts- und Zukunftskonsum einerseits und der (realen) Rendite der Investitionen andererseits bestimmt. Entscheidungsneutralität in bezug auf die Kapitalbildung bzw. die intertemporale Ressourcenallokation bedeutet hier, daß die subjektiven Zeitpräferenzraten der Wirtschaftssubjekte der Grenzproduktivität des Kapitals entsprechen. Eine Ertrags- oder Einkommensbesteuerung, die sowohl die gesparten Einkommensteile als auch die Kapitalerträge erfaßt, hat zur Folge, daß sich die Kapitalnachfrage an der Brutto-Rendite orientiert, das Kapitalangebot hingegen an der Netto-Rendite. Die Kapitaleinkommensbesteuerung treibt einen „Keil“ („wedge“) zwischen die Grenzproduktivität des Kapitals und die Zeitpräferenzrate der Steuerpflichtigen. Es resultiert daran gemessen eine suboptimale Kapitalbildung⁴. Zur empirischen und praktischen Relevanz dieses Zusammenhangs stellt sich allerdings die Frage nach der Bedeutung des Zinses für die Ersparnisbildung. Studien ermitteln Werte bis zu 0,4 für die kompensierte Zinselastizität der Ersparnis⁵, was für eine gewisse Bedeutung dieses Zusammenhangs spräche.

Wirkungen auf die Auswahl der (Real-) Investitionsprojekte und deren Finanzierung

Geht man davon aus, daß letztlich der Gewinn oder die interne Rendite eines Investitionsprojektes die relevante Entscheidungsgröße unternehmerischen Handelns darstellt, müßte idealerweise der ökonomische Gewinn bei der Ertrags- oder Einkommensbesteuerung und Ertragswerte bei der Vermögensbesteuerung zugrunde gelegt werden.

Eine Ertrags- oder Einkommensbesteuerung des ökonomischen Gewinns entspräche auch dem alten Ideal der Reinvermögenszugangsbesteuerung⁶, scheitert aber an ihrer praktischen Undurchführbarkeit⁷. Zahlreiche Investi-

² Rappen (1989), S. 221 ff.

³ Zusammenhängende Darstellungen bei Hirshleifer (1970).

⁴ Eine breitangelegte Analyse der allokativen Wirkungen der Kapitaleinkommensbesteuerung bei Sinn (1985); Sinn (1987).

⁵ Nachweise bei Sinn (1987), S. 258 f.

⁶ Schanz (1896), S. 1 ff.; Haig (1921), S. 54 ff.

⁷ Dazu ausführlich unten, Abschnitt 6.1.

tionen werden in der Steuerbilanz nicht erfaßt, etwa immaterielle Vermögensgegenstände wie das Humankapital oder Aufwendungen in Forschung und Entwicklung. Ähnliche Probleme entstehen bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter. Der Reinvermögenszugangstheorie entspräche ein dynamischer und ertragswertbezogener Bewertungsansatz, der die Wirtschaftsgüter in ihrem Beitrag zum wirtschaftlichen Ertragswert des gesamten Betriebs bewertet; bei der Abschreibung müßte generell die Ertragswertabschreibung zugrunde gelegt werden. Tatsächlich kommt es im Vergleich zur idealtypischen Bilanzierung und Bewertung zu erheblichen Begünstigungen bestimmter Investitionen. Im Rahmen von Steuersparmodellen werden diese Mechanismen gezielt genutzt: Diese lenken Mittel in Investitionsprojekte, bei denen ein großer Anteil der Gesamtaufwendungen unmittelbar als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich absetzbar ist, obgleich sie im ökonomischen Sinne investiven Charakter aufweisen⁸. Hierzu werden im Rahmen von Sonderabschreibungen und ähnlichen Steuervergünstigungen durch die staatliche Wirtschaftspolitik Anreize gesetzt. Insbesondere die hohen Sonderabschreibungsmöglichkeiten durch das Fördergebietsgesetz haben in erheblichem Umfang Investitionsströme in die neuen Bundesländern gelenkt.

Die Finanzierungsentscheidungen werden weiter beeinflusst durch die Körperschaftsteuer, die die Selbstfinanzierung aus einbehaltenen Gewinnen privilegiert oder diskriminiert, je nachdem, ob der Körperschaftsteuersatz den marginalen Einkommensteuersatz der Teilhaber unterschreitet oder übersteigt⁹. Die Gewerbesteuer diskriminiert das Eigenkapital und privilegiert das Fremdkapital, da in der Gewerbeertragsteuer die Gewinne voll, die Fremdkapitalzinsen nur zur Hälfte erfaßt werden; in der Gewerbesteuer wird entsprechend das Eigenkapital voll, das Fremdkapital nur zur Hälfte einbezogen.

Hinsichtlich der Finanzierungswirkungen ist davon auszugehen, daß allgemein das Eigenkapital, vor allem aber das (von externen Kapitalgebern eingebrachte) Beteiligungskapital — also das „Risikokapital“ — einer höheren Steuerbelastung unterliegt. Die häufig beklagte relativ geringe Eigenkapitalausstattung deutscher Unternehmen („Unterkapitalisierung“) dürfte auch durch diese steuerlichen Effekte beeinflusst werden. Die Verteuerung des Eigenkapitals benachteiligt insbesondere innovative Engagements, die meist überdurchschnittlich riskant sind, sowie junge und kleinere Unternehmen: In beiden Fällen sind die Investoren wesentlich auf die Eigenfinanzierung angewiesen.

Rechtsformwahl

Steuerlich relevant ist die Rechtsformwahl vor allem bei der Entscheidung zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft. Für Unternehmer mit sehr hohen Einkünften ist eher die Kapitalgesellschaft attraktiv: Sie können dann zum — im Vergleich zum Spitzensteuersatz der

Einkommensteuer von 47 vH — etwas günstigeren Körperschaftsteuersatz von 45 vH Gewinne thesaurieren. Bei späterer Ausschüttung der betreffenden Rücklage wird allerdings die geringere Ausschüttungsbelastung hergestellt, die wiederum bei inländischen Teilhabern auf die Einkommensteuer anrechenbar ist. Für die Gewerbeertragsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften schlägt günstig zu Buche, daß die selbst für den Betrieb arbeitenden Gesellschafter von Kapitalgesellschaften sich eine angemessene Geschäftsführer-Vergütung zahlen dürfen, die vom steuerpflichtigen Gewinn abgezogen wird und somit den steuerpflichtigen Gewerbeertrag mindert — gleiches gilt für Altersvorsorge-Rückstellungen. Ferner können sie Anstellungsverträge mit Familienangehörigen oder nahen Verwandten und Bekannten schließen. Derartige Konstruktionen einer Umwandlung unternehmerischer Einkünfte in Arbeitseinkünfte sind insbesondere für Familien-GmbHs interessant. Weit verbreitet sind ferner Betriebsaufspaltungs-Konstruktionen, die versuchen, unternehmerische Einkünfte in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung umzuqualifizieren: Das Betriebsvermögen wird auf eine Besitzgesellschaft in Form eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft übertragen, die dieses an eine Betriebsgesellschaft — meist in der Rechtsform der GmbH — vermietet. Für Personengesellschaften sieht die Gewerbeertragsteuer einen Freibetrag sowie die Staffelung der Steuermeßzahl vor, so daß für Unternehmer mit niedrigeren Einkünften regelmäßig eher die Personengesellschaft günstiger sein dürfte. Die Unternehmensrechtsform wird somit maßgeblich durch die steuerlichen Wirkungen beeinflusst; betriebswirtschaftlich-organisatorische Aspekte, die aus ökonomischer Sichtweise von entscheidungsleitender Bedeutung sein sollten, treten häufig in den Hintergrund.

Weitere Ungleichbehandlungen

Ferner kommt es zu Ungleichbehandlungen nach der *Unternehmensgröße*. Die Gewerbesteuer sieht einen Freibetrag von 120 000 DM vor. Die Gewerbeertragsteuer entlastet durch die Freibetragsregelungen und Staffelung der Steuermeßzahl kleine und mittlere Unternehmen. Seit jeher sind in der Gewerbesteuer ganze *Branchen* nicht erfaßt, z.B. die Landwirtschaft oder die freien Berufe.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung (Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen) wird die sogenannte Überschußrechnung praktiziert. Diese erfaßt *Veräußerungsgewinne* grundsätzlich nicht;

⁸ Im gewerblichen Bereich geht es hierbei etwa um Meliorationen, Investitionen in immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Forschung und Entwicklung, Spielfilme und Musik, Rohstoffexploration) sowie Investitionen in Wirtschaftsgüter mit beschleunigten Abschreibungen (Schiff- und Luftfahrtsobjekte, geringwertige Wirtschaftsgüter, Umweltschutzinvestitionen, Berlin- und Zonenrandobjekte) finanziert; ferner werden Immobilienanlagen („Bauherrenmodelle“) angeboten.

⁹ Vgl. unten, Abschnitt 6.5.

eine Ausnahme bilden lediglich die Veräußerung wesentlicher Anteile an einer Kapitalgesellschaft (§ 17 EStG) oder Spekulationsgewinne (§ 23 Abs. 1 EStG). Dementsprechend hart umkämpft ist die Abgrenzung dieser Einkunftsarten zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen. Erwähnt seien hier steuerlich motivierte — betriebswirtschaftlich häufig unsinnige — Konstruktionen wie die Betriebsaufspaltung oder das Problem des gewerblichen Grundstückshandels, mit dem bei häufiger Umschichtung von Immobilienvermögen Gewerbebetrieb unterstellt wird.

Fazit

Insgesamt gibt es eine Vielzahl von Anhaltspunkten dafür, daß es in Deutschland je nach Produktions-, Investitions-, Finanzierungs- und Organisationsstruktur zu erheblichen Belastungsunterschieden bei der Unternehmensbesteuerung kommt¹⁰. Insbesondere im Rahmen von Steuervergünstigungen für einzelne Wirtschaftsbereiche (Schiffbau, Landwirtschaft) oder Regionen (Neue Bundesländer) werden Ressourcen in diese Verwendungen gelenkt. In der Regel sind dies Problembranchen oder -regionen, wo der Fiskus versucht, über Steuernachlässe den Strukturwandel zu erleichtern. Andere Bereiche werden dagegen mit relativ hohen Steuerbelastungen konfrontiert. Dies sind eher die dynamischen sowie ertragsstarken Wirtschaftszweige. In allen Wirtschaftsbereichen sind die steuerlichen Einflüsse auf Finanzierung und Organisation der Unternehmen von erheblicher Relevanz für unternehmerisches Handeln.

Es ist davon auszugehen, daß alle diese differenzierten Einflüsse der Unternehmensbesteuerung auf entscheidungsrelevante Größen mit deutlichen „excess burdens“, also mit Wachstums- und Wohlfahrtsverlusten durch eine ineffiziente Allokation der Produktionsfaktoren, einhergehen. Gerade die relativ hohen deutschen Grenzsteuersätze lösen im Zusammenwirken mit dem hochkomplexen und immer komplizierter werdenden Steuerrecht und dem undurchschaubaren Geflecht an Steuervergünstigungen einen übermäßigen Anreiz zur Suche nach steuerbegünstigten Gestaltungen aus und lenken damit die Energien der Steuerpflichtigen in ineffiziente Richtungen¹¹.

Diese Entwicklungstendenzen der Unternehmensbesteuerung schlagen sich nicht zuletzt in hohen Vollzugskosten der Besteuerung nieder. Die steigenden Kosten der Steuerberatung sowie die Bemühungen der Finanzverwaltung, die von der Steuerberatung entwickelten Gestaltungsmöglichkeiten wieder einzuschränken, stellen eine zusätzliche Fehl lenkung wertvoller volkswirtschaftlicher Ressourcen dar — mit vielfach eskalierender Tendenz. In der neueren ökonomischen Theorie werden derartige Phänomene unter dem Stichwort „rent seeking“ diskutiert¹².

Kapitalakkumulation und Wachstum werden durch diese Steuerwirkungen längerfristig negativ beeinflusst; ferner entstehen auch verteilungspolitisch problematische Wirkungen, da sich das „Steuersparen“ vor allem für die

Steuerpflichtigen mit den hohen Grenzsteuersätzen rentiert. An dieser Stelle muß betont werden, daß die beschriebenen Belastungsunterschiede auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechen, der es gebietet, ökonomisch gleichartige Einkünfte (im Sinne des Reinvermögenszugangs oder ökonomischen Gewinns) auch gleich zu behandeln. Die steuerlichen Ziele der weitgehenden Entscheidungsneutralität der Besteuerung sowie der Steuergerechtigkeit liegen hier weitgehend parallel.

Der Einsatz des Steuerrechts für wirtschafts- und sozialpolitische Förderzwecke ist zwar grundsätzlich legitim. Die Erfahrungen zeigen indes, daß die Fördereffekte vielfach unzulänglich sind: Der letztlich unumgängliche Strukturwandel wird behindert, häufig lösen Steuervergünstigungen — Sonderabschreibungen, Steuerbefreiungen, Freibeträge — bei den Begünstigten eine übermäßige Inanspruchnahme im Rahmen von Steuersparmodellen aus, die Kapitalfehl lenkungen auslösen. Die Erfahrungen der letzten Jahre mit den Sonderabschreibungen in den neuen Ländern führen dies eindringlich vor Augen.

Das generelle Steuerreform-Leitbild sollte daher lauten: *Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen, Senkung der Steuertarife*. Subventionen sollten so weit wie möglich aus dem Steuerrecht herausgenommen, zumindest offen ausgezahlt werden (durch Verrechnung mit der Steuerschuld wie etwa bei der Investitionszulage oder der Eigenheimzulage, inzwischen auch beim Kindergeld).

4.2 Höhe der Besteuerung, internationale Belastungsvergleiche

Von der Mitte der achtziger Jahre an kam es zu einer breiten Debatte um die Höhe der Steuerbelastung der deutschen Unternehmen im internationalen Vergleich, an der sich auch das DIW beteiligte¹³. Dabei ging es neben der hohen „Substanzsteuerbelastung“, bestehend aus Vermögensteuer und Gewerbesteuer, vor allem um die hohen Tarife der Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie der Gewerbeertragsteuer einerseits und um die Frage der Ausgestaltung und der Gestaltungsmöglichkeiten bei der Bemessungsgrundlage und der Steuervergünstigungen andererseits. Die andauernde Standortdebatte, inzwischen vor dem Hintergrund der „Globalisierung“ neu angefacht, hält das Thema weiterhin auf der Tagesordnung, wenn auch die Diskussionsschwerpunkte sich mittlerweile stärker auf Standortfaktoren wie Arbeitskosten und Arbeitsmarktflexibilität, Infrastruktur oder technologische Leistungsfähigkeit verschoben haben¹⁴.

¹⁰ Löbke u.a. (1993), S. 59 ff. Vgl. auch den Bericht der Expertenkommission Wohnungspolitik (1994), Tz. 8114 ff.

¹¹ Sachverständigenrat (1989), Tz. 332.

¹² Dazu Tullock (1987), S. 147-149.

¹³ Seidel u.a. (1989). Dazu auch DIW (1994).

¹⁴ DIW (1995).

In der öffentlichen Diskussion werden internationale Belastungsvergleiche vor allem an den *Steuertarifen* festgemacht. Diese gelten als finanzpsychologisch wichtiges Signal. Tatsächlich liegen die deutschen Steuersätze in internationalem Vergleich recht hoch. Dies gilt zumal, wenn Gewerbesteuer und Vermögensteuer berücksichtigt werden — vergleichbare Steuern werden nur in wenigen ausländischen Unternehmensteuersystemen erhoben. Seit Beginn der achtziger Jahre ist zudem ein Steuersenkungswettbewerb bei den Körperschaftsteuertarifen zu beobachten¹⁵, dem Deutschland mit dem Standortsicherungsgesetz zögernd gefolgt ist.

Entscheidend für die *effektive Steuerbelastung* der Unternehmen ist das Zusammenwirken von Tarif und Bemessungsgrundlagen in bezug auf die relevanten unternehmerischen Entscheidungsgrößen, also vor allem auf den ökonomischen Gewinn oder die Rendite eines Investitionsobjektes. Dazu ist es erforderlich, Veranlagungssimulationen für Unternehmen oder Investitionen durchzuführen. Dabei lassen sich grundsätzlich zwei Methoden unterscheiden¹⁶:

- Zur Berechnung *durchschnittlicher effektiver Steuersätze* wird die Steuerbelastung repräsentativer Unternehmen auf den ökonomischen Gewinn bezogen¹⁷. Von Nachteil ist, daß die Durchschnittsbetrachtung nur wenige Anhaltspunkte für die Grenzbelastung und damit für die differenzierten Anreiz- und Entscheidungswirkungen des Steuersystems bietet.
- In der neueren Forschung werden dagegen vornehmlich *marginale effektive Steuersätze* ermittelt¹⁸. Diese berechnen sich als „Steuer-Keil („tax wedge“)“ zwischen Brutto-Rendite vor Steuern und Netto-Rendite einer (Grenz-) Investition oder werden als steuerbedingte Erhöhung einer vorgegebenen Mindestrendite nach Steuern ausgewiesen. Derartige investitionstheoretische Analysemethoden sind konzeptionell ex ante ausgerichtet. Daher können sie besser die Einflüsse der Besteuerung auf die aktuelle Entscheidungssituation abbilden. Allerdings beruhen Renditen auf zukünftigen Erwartungswerten, sind somit unsicher.

Die Ergebnisse internationaler Steuerbelastungsvergleiche unterscheiden sich in Abhängigkeit von der verwendeten Methode erheblich. Die Berechnungen zeigen, daß die schon für das Inland beklagte stark differenzierende Unternehmensteuerbelastung erst recht im internationalen Vergleich anzutreffen ist. Je nach Struktur der Anlageinvestitionen (Ausrüstungen verschiedener Nutzungsdauer; Bauten), Finanzierungsstruktur (Selbstfinanzierung aus einbehaltenen Gewinnen, Beteiligungskapital, Fremdkapital), Ausschüttungspolitik, Unternehmensrechtsform oder Einbeziehung der Einkommensteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne von Kapitalgesellschaften bei den privaten Haushalten kommt es zu erheblichen Unterschieden¹⁹. So weisen Länder mit stärker degressiven Abschreibungsbedingungen gegenüber solchen mit weniger günstigen Abschreibungen oft Vorteile auf, auch wenn die

Steuersätze höher ausfallen. In einzelnen Ländern mit hohen Körperschaftsteuersätzen für einbehaltene Gewinne — so in Deutschland — kann es steuerlich lohnend sein, auszuschütten und die Gewinne durch Eigenkapitalaufstockung zurückzuholen, weil die Ausschüttung mit deutlich geringeren Steuersätzen belegt ist²⁰, während in anderen Ländern ohne tarifliche Spreizung daraus kein Vorteil zu ziehen ist. Das Bild fällt anders aus, wenn zusätzlich zur Belastung mit Körperschaftsteuern auch die persönliche Einkommensteuer der Anteilseigner berücksichtigt wird. Hier schneiden Länder wie Deutschland bei ausgeschütteten Gewinnen eher günstig ab, weil die Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer des „klassischen Systems“ durch Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuerschuld vermieden wird. Noch differenzierter werden die Ergebnisse, wenn Beteiligungsverhältnisse zwischen Tochter- und Muttergesellschaften auch über nationale Grenzen hinweg berücksichtigt werden²¹. Dabei sind die komplizierten Regelungen des internationalen Steuerrechts zu beachten. Studien, die diese Zusammenhänge berücksichtigen, weisen für die bilateralen länderspezifischen Belastungen sehr unterschiedliche Ergebnisse aus²².

Zu berücksichtigen ist insbesondere, daß international verbundene Unternehmen gewisse Möglichkeiten haben, durch Gestaltung konzerninterner Geschäftsbeziehungen (insbesondere von Verrechnungspreisen) steuerpflichtige Gewinne in Länder mit niedrigerem Besteuerungsniveau zu transferieren. Dies geschieht meist über eine entsprechende Ausgestaltung der internen Verrechnungspreise: Es wird „überteuert“ von der Tochter, Mutter oder Schwester im Niedrigsteuerland gekauft und an diese „verbilligt“ verkauft. Die Steuerrechtsnormen der Hochsteuerländer versuchen dieser Praxis entgegenzuwirken, indem sie den Ansatz von „Fremdvergleichspreisen“ (arm's length prices) vorschreiben — also von Preisen, die „unabhängige Dritte“ vereinbaren würden (vgl. § 1 Abs. 1 AStG). Dies ist naturgemäß in vielen Fällen schwierig und enorm verwaltungsaufwendig, wenn es sich um hochspezielle Güter und Leistungen handelt, für die sich keine Marktpreise beobachten lassen. Letztlich wird hier die Steuer mit der Finanzverwaltung ausgehandelt.

¹⁵ Schaden (1995), S. 24 ff.

¹⁶ Zu einer umfassenderen Übersicht auch Mans (1996), S. 340 ff.

¹⁷ Wesselbaum-Neugebauer (1993), S. 13 ff.; diese Methode verwenden auch Seidel u.a. (1989).

¹⁸ Klassisch King/Fullerton (1984); neuere Studien von OECD (1991); Ruding-Report (1992); Schaden (1995); Köddermann/Wilhelm (1996); Weichenrieder (1995).

¹⁹ Vgl. OECD (1991); Jorgenson/Landau (1993), S. 9 ff.

²⁰ Vgl. OECD (1991), S. 97 ff.

²¹ Vgl. OECD (1991), S. 123 ff.

²² OECD (1991), S. 123 ff.; Koop (1993), S. 41 ff.; Schaden (1995), S. 103 ff.

Nicht zuletzt stellt sich auch die Frage nach der tatsächlichen Durchsetzung des Steueranspruchs durch die Finanzbehörden. Hierbei bestehen erhebliche Unterschiede in der Besteuerungspraxis der einzelnen Länder. Schließlich deuten zahlreiche Einzelbeispiele daraufhin, daß im Zuge der Standortpolitik die nationalen Steuerpolitiken zunehmend Steuervergünstigungen einsetzen. Alle diese differenzierten Wirkungen bei der Steuerbelastung können im Rahmen internationaler Belastungsvergleiche kaum eingefangen werden, spielen jedoch bei der konkreten Standortentscheidung und Steuerplanung internationaler Investoren und Konzerne eine gewichtige Rolle.

Betrachtet man die empirischen Studien im Gesamtbild, so zeigt sich, daß sowohl hinsichtlich der Durchschnitts- als auch der Grenzsteuerbelastung nicht auf eine systematische Benachteiligung deutscher Unternehmen gegenüber ihren Konkurrenten in anderen Ländern geschlossen werden kann²³. Zwar liegt, allein bezogen auf die (Grenz-) Steuersätze, Deutschland im Falle der Gewinnthesaurierung von Kapitalgesellschaften mit an der Spitze der Industrieländer. Bei Gewinnausschüttungen erweisen sich hingegen der relativ niedrige Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne (30 vH), das Vollanrechnungssystem sowie die mäßigen Einkommensteuersätze als vorteilhaft.

Aus Sicht ausländischer Konzernzentralen empfiehlt sich daher für ihre deutschen Tochterunternehmen eine „Schütt aus hol’ zurück-“ Politik, da im Zusammenwirken mit dem internationalen Schachtelprivileg die Freistellungsmethode gilt und somit im Sitzland steuerfrei thesauriert werden darf. Betrachtet man allein den Belastungskreis Tochter-/Muttergesellschaft, so liegt die gesamte Steuerbelastung der Selbstfinanzierung aus inländischen Gewinnen bei einem ausländischen Konzern deutlich unter der eines inländischen Konzerns („Ausländereffekt“). So gesehen stellt das deutsche Körperschaftsteuersystem mit seinen gespaltenen Steuersätzen keinen bedeutenden Standortnachteil dar, vielmehr erweist es sich durch die relativ niedrige Ausschüttungsbelastung von 30 vH eher als Standortvorteil im Vergleich zu anderen Ländern. Die verbleibende Gewinnausschüttung unterliegt zusätzlich der Kapitalertragsteuer von grundsätzlich 25 vH, die bei ausländischen Anteilseignern allerdings durch die Doppelbesteuerungsabkommen reduziert wird; innerhalb der EU werden Kapitalertragsteuern auf internationale Gewinntransfers mittlerweile nicht mehr erhoben. Schließlich weist das deutsche Unternehmensteuersystem grosso modo vergleichsweise günstige Gewinnermittlungsvorschriften auf²⁴, die die effektiven Steuerbelastungen im Vergleich zu anderen Steuerstandorten mildern.

Ferner ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, daß Deutschland auf die inländischen Zinseinkünfte von Ausländern keine Quellensteuern erhebt. Ausländische Konzerne nutzen dies, indem sie ihre inländischen Tochterunternehmen mit Darlehen und anderen Formen von Fremdkapital finanzieren („thin capitalization“). Im Zuge des Standortsicherungsgesetzes wurde diese eigen-

kapitalersetzende Fremdfinanzierung allerdings durch § 8a KStG eingeschränkt, indem die Zinsen unter bestimmten Bedingungen als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt und der Körperschaftsteuer unterworfen werden²⁵.

Die hohen deutschen (Grenz-)Steuersätze werden allerdings in erheblichem Umfang durch die Gewerbesteuer mitverursacht. Vor allem die Wirtschaftsverbände beklagen diese Steuer als Sonderbelastung im internationalen Wettbewerb. Tatsächlich erheben neben Deutschland nur wenige der wichtigen ausländischen Konkurrenzländer eine der deutschen Gewerbesteuer vergleichbare Betriebs- oder Unternehmensteuer oder Vermögensteuern. Zwar ist auf die einschlägigen Studien zu verweisen, die auch unter Berücksichtigung dieser Steuern keine übermäßige Belastung der deutschen Unternehmen ermitteln²⁶. Dennoch ist zu konstatieren, daß die Gewerbesteuer — bezogen auf die Gewinne vor Steuern — relativ hohe Grenzbelastungen auslöst: So beträgt die Steuermeßzahl bei der Gewerbeertragsteuer 5 vH (abgesehen von der Staffelung bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften), bei der Gewerkekapitalsteuer 0,2 vH. Auf den Steuermeßbetrag, der sich durch Anwendung dieser Meßzahlen auf die jeweiligen Bemessungsgrundlagen ergibt, werden Hebesätze in der Spanne von 300 bis 500 vH angewendet. Der effektive Gewerbesteuer-Grenzsteuersatz dürfte sich dementsprechend in einer Spanne zwischen 10 und 20 vH (bezogen auf den ökonomischen Gewinn) bewegen.

Zu beklagen ist, daß die Gewerbesteuer aufgrund der fortgeschrittenen „Aushöhlung“ weitgehend zu einer Großbetriebsteuer degeneriert ist²⁷. Daher trifft sie vor allem die kapitalintensiven und großbetrieblich organisierten Industriebereiche sowie die dynamischen und ertragsstarken großen Dienstleistungsunternehmen. Diese stehen weit stärker im internationalen Wettbewerb als die kleinen und mittelständischen Betriebe im Handwerk oder in den konsumnahen Dienstleistungsbereichen, die aufgrund von Freibeträgen und der Staffelung der Gewerbeertragsteuer-Meßzahl nur in geringem Umfang mit Gewerbesteuer belastet werden; ganze Branchen unterliegen nicht der Steuerpflicht, wie etwa die freien Berufe oder die Land-

²³ OECD (1991), S. 87 ff.; DIW-Wochenbericht (32/1994); Schadden (1995), S. 84 ff.

²⁴ Vgl. unten, Abschnitt 6.1.

²⁵ Feste Zinsen sind in der Regel steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen, soweit das ihnen zugrunde liegende Fremdkapital des Gesellschafters höher ist als das Dreifache seines Anteils am Eigenkapital. Gewinn- oder umsatzabhängige Vergütungen werden regelmäßig als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt, soweit das zur Verfügung gestellte Fremdkapital des Gesellschafters höher ist als die Hälfte seines Anteils am Eigenkapital. Für Banken und Holdings gelten Sonderregelungen.

²⁶ DIW (1989); DIW-Wochenbericht (32/1994), S. 561 ff.; OECD (1991); Ruding Report (1992), S. 49 ff.

²⁷ Vgl. auch unten, Abschnitt 5.

wirtschaft. Eine Reform der Gewerbesteuer, die die Belastungen abbaut und insbesondere die Belastungen gleichmäßiger auf alle Wirtschaftsbereiche verteilt (Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen, Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen, Senkung der Steuersätze) würde gerade für die im internationalen Wettbewerb stehenden Unternehmen eine Erleichterung bedeuten²⁸.

Betrachtet man die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in den wichtigen Konkurrenzländern insgesamt, so scheint sich auf den ersten Blick die relative Position Deutschlands in den letzten Jahren eher verschlechtert zu haben: So haben einige traditionelle Hochsteuerländer Steuersenkungen vorgenommen, während in Deutschland im Hinblick auf die Erfordernisse der Finanzierung der vereinigungsbedingten Lasten durchgreifende Entlastungen, die angekündigt waren, nicht durchgeführt worden sind²⁹. Die steuerlichen Erleichterungen, die im Rahmen des Standortsicherungsgesetzes und weiterer Jahressteuergesetze vorgenommen wurden, blieben hinter den politischen Ankündigungen und vor allem auch deutlich hinter den Forderungen der Unternehmensverbände zurück. Beim Standortsicherungsgesetz ist zudem die Gegenfinanzierung über die Abschaffung der degressiven Abschreibung für Betriebsgebäude zu berücksichtigen. Ferner führte die Wiedereinführung des Solidaritätszuschlags auch zu einem Anstieg der Tarifbelastung. Der Solidaritätszuschlag soll nach den Verlautbarungen aller Parteien nur von vorübergehender Natur sein; er ist jedoch schon länger in Kraft als ursprünglich vorgesehen.

Der Nachweis ist allerdings schwer zu erbringen, daß sich das Niveau der Unternehmensbesteuerung nachhaltig zum Nachteil für den Standort Deutschland auswirkt. Angesichts der uneinheitlichen Befunde internationaler Belastungsvergleiche ist gegenwärtig weder ein signifikanter Einfluß der Unternehmensbesteuerung auf die internationalen Kapitalbewegungen abzuleiten, noch läßt sich die deutsche Unternehmensbesteuerung eindeutig als Standortnachteil identifizieren. Doch selbst wenn zukünftig für mobile Produktionsfaktoren wie Kapital oder hochqualifizierte Arbeit nationale Grenzen kein Hindernis mehr bedeuten, so gilt doch zu bedenken: Steuern sind zumeist nur ein Standortfaktor unter vielen und nur in wenigen Fällen der ausschlaggebende. Zudem ist der Zusammenhang zwischen der Besteuerung und der Finanzierung von öffentlichen Leistungen zu sehen — etwa wirtschaftsnahe Infrastruktur, allgemeine und berufliche Bildung sowie die soziale Sicherung, deren große Bedeutung für die längerfristige wirtschaftliche Entwicklung häufig unterschätzt werden. Im „Wettbewerb der Systeme“ um mobile Produktionsfaktoren wie internationales Anlagekapital, der sich im Zuge der „Globalisierung“ von Güter- und Finanzmärkten verstärken dürfte, ist ein internationaler Investor letztlich am „fiscal residuum“ interessiert, das ihm der jeweilige Standort bietet — also an der Netto-Rendite, die er nach Abzug der im Ausland gezahlten Quellenbesteuerung repatriieren kann. Positiv gesprochen heißt dies aber auch,

daß ausländische Investoren durchaus bereit sind, deutsche Infrastruktur oder den deutschen Sozialstaat über die inländische Quellenbesteuerung mitzufinanzieren, wenn sie eine entsprechende Gegenleistung in Form von hoher Produktivität erhalten.

Nicht zuletzt gerieten deutliche Entlastungen bei der Unternehmensbesteuerung in Konflikt mit dem in vielen Industrieländern notwendigen Abbau der öffentlichen Defizite. Die internationalen Erfahrungen zeigen keinen spürbareren Effekt im Sinne der „Laffer Curve“: Niedrigere Steuersätze haben weder die Wachstumskräfte wesentlich gestärkt, noch ist die Steuervermeidung signifikant zurückgegangen, so daß die Einnahmehausfälle infolge des niedrigeren Besteuerungsniveaus nicht entsprechend durch Mehreinnahmen aufgrund der Ausweitung der Bemessungsgrundlage kompensiert wurden.

Insgesamt spricht auch im Hinblick auf den Steuerstandort Deutschland vieles für den oben bereits abgeleiteten Befund, daß eine Reform der deutschen Unternehmensbesteuerung weniger am Belastungsniveau insgesamt als vielmehr bei der Belastungsstruktur — also an der Veränderung oder Abschaffung einzelner Steuern — ansetzen sollte. Insbesondere in internationaler Perspektive wird die Kombination von hohen Grenzsteuersätzen und ausgehöhlten Bemessungsgrundlagen häufig ungünstig wahrgenommen. Dies zeigt auch die langjährige Diskussion über die Höhe der deutschen Unternehmensteuerbelastung im internationalen Vergleich. Auch wenn die meisten Studien und konkreten Belastungsvergleiche zu dem Ergebnis kommen, daß die effektiven Steuerbelastungen in Deutschland häufig nur im Mittelfeld liegen und sich mit konkurrierenden Standorten durchaus messen können — in der nationalen wie internationalen Öffentlichkeit hat sich das Bild des Hochsteuerlandes Deutschland festgesetzt, nicht zuletzt durch die in der Wirtschaftspresse häufig einfach gestrickten Belastungsvergleiche anhand der Steuersätze. Die Wirkungen von Gestaltungsmöglichkeiten bei den Bemessungsgrundlagen oder von Steuervergünstigungen sind einer breiteren internationalen Öffentlichkeit nur schwer zu vermitteln, da sie für steuerliche Laien nur schwer nachzuvollziehen sind. Es ist durchaus möglich, daß dies auch bei den Entscheidungsträgern — etwa international operierende Investoren —, eine gewisse Voreingenommenheit gegenüber dem Standort Deutschland auslöst, die an sich nicht gerechtfertigt wäre.

Die Abschaffung der Vermögensteuer sowie die der Gewerbekapitalsteuer von 1998 an bringt für die deutschen Unternehmen eine spürbare Entlastung bei der ertragsunabhängigen Besteuerung mit sich. Wünschenswert erscheint eine Senkung der Gewerbeertragsteuersätze.

²⁸ Vgl. den folgenden Abschnitt 5. zur Reform der Gewerbesteuer.

²⁹ Für die Entwicklung von 1986 bis 1991 OECD (1991), S. 163 ff.; zur Entwicklung von 1990 bis 1994 DIW (1994), S. 561 ff.

Ein Abbau oder zumindest eine Umgestaltung der Gewerbesteuer, die die Belastungen gleichmäßiger auf alle Wirtschaftsbereiche verteilt (Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen, Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen, Senkung der Steuersätze) würde die Steuerbelastung auf die Binnenwirtschaft verlagern und die Situation der im internationalen Wettbewerb stehenden Wirtschaftsbereiche entlasten. Wünschenswert erscheint ferner eine Senkung der Spitzensteuersätze der Einkommensteuer sowie des Körperschaftsteuersatzes für einbehaltene Gewinne. Der Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne liegt mit 30 vH bereits im internationalen Vergleich relativ niedrig. Eine weitere Senkung auf 25 vH, wie von der Steuerreformkommission vorgeschlagen, erscheint nicht erforderlich.

5. Reform der Gewerbesteuer

Im Zentrum der Diskussion um die Reform der Unternehmensbesteuerung steht die Gewerbesteuer, die während der letzten zwei Jahrzehnte durch eine Reihe von unsystematischen Reformen eine zunehmende Demontage erfuhr. So wurde die Lohnsummensteuer abgeschafft, die Hinzurechnung der Fremdkapitalzinsen beim Gewerbeertrag sowie des Fremdkapitals beim Gewerkekapital auf 50 vH beschränkt, die Freibeträge mehrfach erhöht, eine Staffelung der Steuermeßzahl bei der Gewerbeertragsteuer eingeführt. Dieser fortschreitende Aushöhlungsprozeß hat die beschriebenen differenzierten Besteuerungswirkungen verstärkt oder erst ausgelöst. Neben der Benachteiligung des Eigenkapitals und der mangelnden Rechtsformneutralität ist vor allem die Verkleinerung des Kreises der Steuerzahler bedenklich. Anfang der neunziger Jahre bezahlten nur noch 40 vH aller steuerpflichtigen Betriebe Gewerbeertragsteuer und 15 vH Gewerkekapitalsteuer³⁰. Die Gewerbesteuer, die ursprünglich objektorientiert und produktionsbezogen war („Realsteuer“), wurde immer stärker zu einer zusätzlichen Gewinnsteuer für mittlere und vor allem für große Betriebe:

Tabelle 2

Verteilung des Gewerbesteueraufkommens nach Ertragsgrößenklassen

Gewerbeertrag in DM	Steuerpflichtige in vH	Anteil am gesamten Gewerbesteueraufkommen in vH
bis 50 000	72	5
50 000 bis 200 000	23	18
200 000 bis 1 Mill.	4	22
über 1 Mill.	1	55
Insgesamt	100	100

Quelle: Bundesfinanzministerium 1991.

Von den Hebesatzerhöhungen wurden immer weniger Steuerpflichtige betroffen, um den Preis einer um so höher

ren Belastung für die übrig bleibenden steuerzahlenden Betriebe. Nicht zuletzt wird durch diese Entwicklung die traditionelle steuersystematische Funktion der Gewerbesteuer als kommunaler Betriebsteuer in Frage gestellt³¹.

Der wenig glückliche Gewerbesteuer-Reformprozeß der vergangenen beiden Jahrzehnte war und ist bis in unsere Tage durch eine unsystematische Überbetonung gesamtwirtschaftlicher Anforderungen gekennzeichnet. Die Abschaffung der Lohnsummensteuer Anfang der achtziger Jahre wurde vornehmlich mit beschäftigungspolitischen Notwendigkeiten begründet³²; ähnliches gilt für die aktuellen Klagen der Wirtschaft über die „Zusatz-Belastung“ im internationalen Wettbewerb oder die Ertragsunabhängigkeit. Wenn aber andererseits gilt, daß ertragsunabhängige Steuern mit breiter Bemessungsgrundlage als Gemeindesteuern besonders geeignet sind, so ist hier eine Abwägung zwischen den widerstreitenden kommunalpolitischen und gesamtwirtschaftlichen Besteuerungszielen vorzunehmen. Dabei müssen auch die übrigen staatlichen Steuern und Abgaben mit in die Betrachtung einbezogen werden. Ein Nachteil bei der Gemeindebesteuerung kann durch günstigere Regelungen bei der staatlichen Besteuerung ausgeglichen werden.

Im Zuge der bereits seit Jahrzehnten anhaltenden Reformdiskussion wurden zahlreiche Modelle zur Gewerbesteuerreform entwickelt. Die kommunalen Spitzenverbände haben sich stets gegen die fortschreitende Aushöhlung der Gewerbesteuer gewendet und fordern seit langem den Erhalt und eine *Revitalisierung* der *Gewerbesteuer*³³. Der Kreis der Steuerpflichtigen soll erweitert und die Bemessungsgrundlagen durch den Abbau der Steuerermäßigungen sowie durch Einbeziehung weiterer Komponenten der betrieblichen Wertschöpfung ausgeweitet werden. Auch die Wissenschaft tendiert überwiegend in diese Richtung und hat im Umfeld des idealtypischen Konzeptes der *Wertschöpfungssteuer* zahlreiche Reformvorschläge entwickelt³⁴. Allerdings fanden diese Überlegungen in der finanzpolitischen Willensbildung nur wenig Resonanz.

Inzwischen hat sich die finanzpolitische Diskussion in Richtung einer *Umsatzsteuerbeteiligung* konkretisiert, die durch einen wirtschaftsbezogenen Schlüssel auf die Gemeinden verteilt werden soll. Die Gewerkekapitalsteuer wird von 1998 an abgeschafft; die Steuerausfälle der Gemeinden werden durch eine Beteiligung an der Umsatz-

³⁰ Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen ... (1991), Tz. 231.

³¹ Dazu ausführlich der Aufsatz von Linscheid/Truger in diesem Schwerpunktheft.

³² Kritisch dazu seinerzeit Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1981), S. 10 ff.; Sachverständigenrat (1982), Tz. 79. Vgl. auch Karrenberg (1985), S. 84 ff.

³³ So der ursprüngliche Vorschlag des Deutschen Städtetages (1986), S. 775.

³⁴ Vor allem Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982), S. 52 ff.; Sachverständigenrat (1995), Tz. 342.

steuer in Höhe von 2,2 vH kompensiert, gleichzeitig die Gewerbesteuerumlage erhöht, die von den Gemeinden zu je 50 vH an Bund und Länder gezahlt wird. Auf die ursprünglich geplanten Erleichterungen bei der Gewerbebeertragsteuer — Senkung der Meßzahl um 10 vH, Einführung eines Freibetrags für jeden vollhaftenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, Spreizung der Meßzahl-Staffelstufen von 24 000 auf 30 000 DM — wurde verzichtet.

Gegenüber der Wertschöpfungsteuer hat die Umsatzsteuerbeteiligung den Vorteil der Grenzausgleichsfähigkeit beim Export, so daß sie im Hinblick auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit günstiger zu beurteilen ist. Gründe der kommunalen Steuerpolitik sprechen dennoch dafür, die kommunale Gewerbebesteuerung nicht allzu stark zugunsten einer Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden abzubauen. Eine eigenständige kommunale Betriebs- und Unternehmensteuer mit Hebesatzrecht und breiter Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich wünschenswert, um Finanzautonomie, Interessenausgleich, aber auch einen gewissen Selbstverantwortungszwang auf der Gemeindeebene zu gewährleisten. Vermieden werden sollte daher die nach den Plänen der Bundesregierung vorgesehene weitere Aushöhlung der Gewerbebeertragsteuer durch Ausweitung der Freibetragsregelungen als auch der Spreizung der Staffelstufen. Stattdessen ist es wünschenswert, die Ertragskomponente der Gewerbebesteuerung vor dem Hintergrund ihrer ursprünglichen Funktion als kommunaler Betriebsteuer (wieder) zu beleben — möglichst weit in Richtung Wertschöpfungsteuer. Die dadurch erfolgende Verbreiterung der Besteuerungsgrundlagen würde bei gleichem Aufkommen eine deutliche Senkung des Tarifniveaus in den meisten Gemeinden ermöglichen und damit das Problem der hohen Grenzsteuersätze vermindern. Eine volle Einbeziehung der Lohnsumme hätte jedoch tendenziell ungünstige Beschäftigungswirkungen.

Gegen eine Wertschöpfungsteuer wird eingewendet, diese verstärke die gewinnunabhängigen Komponenten der Besteuerung und ziehe im Falle mangelnder Überwälzbarkeit Wettbewerbsnachteile der deutschen Unternehmen nach sich. Ausgehend von der Idee einer kommunalen Betriebsteuer als eine Art Kostensteuer, die sich an der Idee der (gruppenmäßigen) Äquivalenz und des Interessenausgleichs orientiert, können dies jedoch keine grundsätzlichen Einwände darstellen. Allenfalls ließe sich über das Niveau diskutieren. Was das Problem der Ertragsunabhängigkeit der Wertschöpfungsteuer anbelangt, so könnte zum Ausgleich bei den ertragsabhängigen Steuern der intertemporale Ertragsausgleich (v.a. der Verlustausgleich) verbessert werden. Ohnehin ist bei Bund und Ländern, die diese Steuern vereinnahmen, ein wesentlich größerer (Risiko-)Ausgleich über die Regionen und Wirtschaftsbereiche gegeben. Dagegen wirft eine stark ertragsabhängige und sich vor allem auf Großbetriebe stützende kommunale Betriebsteuer in monostrukturierten Gemeinden große Probleme bei Sonderkonjunk-

turen und vor allem bei Strukturproblemen der lokal dominierenden Branchen auf, wie dies gerade die Gewerbebeertragsteuer zeigt.

Überlegungen zu den Veränderungen in der Belastungswirkung nach Wirtschaftsbereichen zeigen allerdings, daß durch die Einbeziehung ertragsunabhängiger Wertschöpfungskomponenten gewinnschwache Branchen erheblich stärker belastet würden als bisher, etwa der Bergbau, die Stahlindustrie, der Schiffbau. Dies dürfte die Einführung der Wertschöpfungsteuer erschweren³⁵. Widerstand ist auch von seiten derjenigen Wirtschaftsbereiche zu erwarten, die bisher nicht der Gewerbebesteuerung unterliegen, vor allem also von der Landwirtschaft und von den Freiberuflern.

Erweist sich eine Revitalisierung der Gewerbebeertragsteuer letztlich als nicht durchsetzungsfähig, wird hingegen — wie nach den Plänen der Bundesregierung — deren Aushöhlungsprozeß weiter fortgesetzt, so gefährdet dies mittelfristig die Substanz der Gewerbebesteuerung. Dann sollte auf die Gewerbebesteuerung vollständig zugunsten der Umsatzsteuerbeteiligung verzichtet werden.

6. Reformperspektiven bei Einkommen- und Körperschaftsteuer

6.1 Gewinnermittlungsvorschriften

Die deutsche Unternehmensbesteuerung weist grosso modo vergleichsweise günstige Gewinnermittlungsvorschriften auf³⁶. Dies gilt insbesondere für die Abschreibungsbedingungen³⁷. Als vorteilhaft gelten im internationalen Vergleich ferner die Vorschriften bezüglich der Vorratsbewertung, der Bildung von Rückstellungen, der Abschreibung von Firmenwerten, der Verlustrücktrag sowie die zeitlich unbegrenzten Verlustvortragmöglichkeiten, die Möglichkeiten zur Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter, die Steuerbegünstigungen für gewerbliche Veräußerungsgewinne und die weitgehende Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen im Privatvermögen.

Die bilanzielle Gewinnermittlung gemäß der Rechen-technik des kaufmännischen Jahresabschlusses kommt dem Ideal der Reinvermögenszugangsbesteuerung recht nahe. Damit entspricht sie auch dem Ziel einer weitgehend entscheidungsneutralen Besteuerung des ökonomischen Gewinns — im Gegensatz zu den übrigen Einkunftsarten (etwa den Einkünften aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung), deren Ermittlungsvorschriften an

³⁵ Junkernheinrich (1991), S. 266 ff.

³⁶ Einen ausführlichen Überblick über die wichtigsten Gewinnermittlungsvorschriften der Steuersysteme der OECD-Länder in OECD (1991), S. 47 ff., 283 ff. sowie Ruding Report (1992), Anhang 3A, S. 235 f. Vgl. auch Seidel u.a. (1989), S. 31 f.

³⁷ OECD (1991), S. 66 ff.; Spengel (1995), S. 86 ff.

quellentheoretischen Vorstellungen orientiert sind und Veräußerungsgewinne des Vermögens grundsätzlich nicht einbeziehen.

Zu beachten ist die besonders in Deutschland traditionell enge Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz („Maßgeblichkeit“). Das Dokumentations- und Erkenntnisinteresse der handelsrechtlichen Rechnungslegung ist jedoch nicht auf die Ermittlung steuerlicher Leistungsfähigkeit ausgerichtet; vielmehr ist die Handelsbilanz in deutscher Tradition primär dem Gläubigerschutz verpflichtet, daneben dient sie der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns sowie als Informationsquelle für die Öffentlichkeit und die Kapitalmärkte. Die Hervorhebung des Gläubigerschutzes führt in Deutschland zu einer starken Ausprägung des *Vorsichtsprinzips*. Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB dürfen nur realisierte Gewinne ausgewiesen werden (Realisationsprinzip), unrealisierte Wertsteigerungen von Vermögensgegenständen bleiben also bis zur Realisierung unbeachtlich; vorhersehbare Risiken und Verluste sind dagegen auch dann zu berücksichtigen, wenn sie erst später eintreten, also noch nicht realisiert sind (Imparitätsprinzip), z.B. durch Rückstellungen oder Abschreibungen auf den niedrigeren Wert zum Bilanzstichtag (Niederstwertprinzip). Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz werden diese Bestimmungen grundsätzlich auch bei der Besteuerung angewendet.

Dies widerspricht jedoch der Besteuerung des ökonomischen Gewinns bzw. des Reinvermögenszugangs. Wie oben bereits kurz ausgeführt³⁸, müßten theoretisch sämtliche Investitionen, die einen Nutzen über den Veranlagungszeitraum hinaus stiften, in der Steuerbilanz aktiviert (und abgeschrieben) werden. Zahlreiche Investitionen werden jedoch in der Steuerbilanz nicht erfaßt, etwa immaterielle Vermögensgegenstände wie das Humankapital oder Aufwendungen in Forschung und Entwicklung. Das Vorsichtsprinzip verbietet den Ansatz derartiger Vermögenspositionen. Ähnliche Probleme entstehen bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter. Der Reinvermögenszugangstheorie entspräche ein dynamischer und ertragswertbezogener Bewertungsansatz, der — wenn schon Einzelbewertung vorgeschrieben ist — die Wirtschaftsgüter in ihrem Beitrag zum wirtschaftlichen Ertragswert des gesamten Betriebs bewertet. Dies ist die Idee der *Teilbewertung*, die für die Besteuerung entwickelt wurde³⁹. Die periodischen Abschreibungsbeträge müßten generell nach der Ertragswertabschreibung vorgenommen werden. Derartige konsequent dynamische und ertragswertbezogene Bilanzierungsprinzipien erweisen sich indes aus vielfältigen Gründen als unpraktikabel: Ertragswerte sind unsicher; sie lassen sich nicht aus dem Datenmaterial des betrieblichen Rechnungswesens ableiten; die Kapitalmärkte sind unvollkommen; auch würde die Besteuerung von Wertsteigerungen des Vermögens Liquiditätsprobleme mit sich bringen. Der Teilwert ist daher nur in Ausnahmefällen anzusetzen, etwa bei Entnahme und Einlage, für den Ansatz von Wirtschaftsgütern bei der Eröffnung des Betriebs oder beim entgeltlichen Erwerb eines Betriebs.

Realisations- und Imparitätsprinzip bringen eine ungleiche Behandlung von Gewinnen und Verlusten mit sich — erstere müssen erst nach ihrer ökonomischen Realisierung erfaßt werden, während sich abzeichnende Verluste bereits früher berücksichtigt werden können. Dadurch, sowie durch überhöhte Abschreibungen, entstehen systematisch „stille Reserven“ — unrealisierte Wertpotentiale der Wirtschaftsgüter, die bis zur Realisierung den Unternehmen steuerfrei zur Verfügung stehen. Die in Deutschland recht großzügigen Regelungen reizen erheblich dazu an, die damit verbundenen Gestaltungsspielräume zur Steueroptimierung zu nutzen; dies wurde in den letzten Jahren zunehmend kritisch hervorgehoben.

Nicht zuletzt wird diese Konstellation aber auch unter dem Gesichtspunkt kritisiert, daß sie die effektive Unternehmenskontrolle durch externe Akteure — Teilhaber, Banken, Kapitalmärkte — behindert. Die großen Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven ermöglichen es den Unternehmensleitungen, Ressourcen vor den Anteilseignern zu verstecken; umgekehrt kann in wirtschaftlich schlechten Zeiten die wirtschaftliche Lage des Unternehmens besser dargestellt werden, als sie tatsächlich ist. Im Gegensatz zur Betonung des Gläubigerschutzes in Deutschland orientiert sich etwa die anglo-amerikanische Bilanzierungstradition wesentlich stärker an der Informationsfunktion der Rechnungslegung für Teilhaber und Kapitalmärkte, denen eine periodengerechte Gewinnermittlung präsentiert werden soll („accrual principle“); Bilanzierung und Bewertung sind weniger statisch angelegt; die Bildung stiller Reserven ist im Vergleich zur deutschen Situation deutlich eingeschränkt; die steuerliche Geltendmachung von Rückstellungen ist z.B. in den USA nicht möglich.

Im Zuge der Steuerreformdiskussion wurden zahlreiche Gewinnermittlungsvorschriften auf den Prüfstand gestellt. Leitbild sollte es sein, die Gewinnermittlung zu „objektivieren“, also möglichst nahe an den ökonomischen Gewinn heranzuführen. Einschränkungen durch das Vorsichtsprinzip und andere konkurrierende Prinzipien sind auf ein Mindestmaß zu beschränken.

Zur Reform der Gewinnermittlungsvorschriften hat die Steuerreform-Kommission eine Reihe von Maßnahmen vorgeschlagen, die von der Bundesregierung weitgehend in ihren Steuerreformvorschlag für 1999 übernommen wurden. Ebenfalls einen Katalog von Maßnahmen, die teilweise über die Vorschläge der Steuerreform-Kommission hinausgehen, hat der nordrhein-westfälische Finanzminister Schleußer vorgelegt⁴⁰. Im folgenden sollen die wichtigsten Punkte angesprochen werden.

³⁸ Vgl. oben, Abschnitt 4.1.

³⁹ Zur Dogmengeschichte und Entwicklung des Teilwerts Maassen (1968), S. 8 f.

⁴⁰ Finanzministerium NRW (1996).

Einführung eines Wertaufholungsgebots

Außerplanmäßige Abschreibungen, die steuerlich geltend gemacht wurden, dürfen bisher auch dann beibehalten werden, wenn an späteren Bilanzstichtagen die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen. Es besteht ein steuerliches Wahlrecht zwischen einer Beibehaltung der niedrigen Wertansätze und einer steuerpflichtigen Zuschreibung (wobei die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Obergrenze bilden, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 EStG;). Hier soll eine Zuschreibung gesetzlich vorgeschrieben werden. Dies fordern sowohl die Bundesregierung als auch die NRW-Landesregierung.

Darüber hinaus wird vorgeschlagen, in Analogie zur Einschränkung von Drohverlustrückstellungen (vgl. unten) auch die Teilwertabschreibung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) auf wenige Ausnahmefälle zu beschränken, in denen Anlagevermögensgegenstände sich als nicht mehr wirtschaftlich brauchbar erweisen. Demgegenüber sollte die Teilwertabschreibung ausgeschlossen werden, wenn kein Verkauf oder Verschrottung des Wirtschaftsgutes geplant ist und damit auch kein Verlust droht⁴¹.

Schuldenbewertung zum aktuellen Teilwert

Die Landesregierung in Düsseldorf will analog zum Wertaufholungsgebot, das für die Aktivseite der Bilanz gelten soll, auch die Schulden mit dem aktuellen Wert zum Bilanzstichtag bewerten. Das Niederstwertprinzip sei für das Aktivvermögen gerechtfertigt, da Wertsteigerungen auf inflationären Scheingewinnen beruhen könnten. Für die Passivseite gelte dies nicht. Schulden sollten daher zum Teilwert angesetzt werden.

Einschränkung von Pauschalwertberichtigungen

Das Handelsrecht und daran anknüpfend auch das Steuerrecht folgen dem Grundsatz der Einzelbewertung. Darüber hinaus dürfen vor allem die Kreditinstitute ergänzende Pauschalwertberichtigungen durchführen. Dies wird damit begründet, daß zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung stets latente Risiken bestehen, für die es gewisse Erfahrungen gibt, die aber im einzelnen noch nicht erkennbar seien. Die nordrhein-westfälische Landesregierung argumentiert dagegen, daß durch die Praxis der Einzelwertberichtigung bereits die Geschäftsrisiken hinreichend abgebildet werden können, so daß eine zusätzliche Pauschalwertberichtigung zu einer Kumulation von Steuervorteilen führe.

Rückstellungsbildung

Insbesondere die Rückstellungsbildung wird in Deutschland sehr großzügig gehandhabt. Wahlrechte und Ermessensspielräume erlauben den Unternehmen große Gestal-

tungsmöglichkeiten, die auch in die Steuerbilanz übernommen werden dürfen. Dementsprechend ist in Deutschland das Rückstellungsvolumen gemessen an der Bilanzsumme im Vergleich zu anderen Ländern ausgesprochen hoch. In ausländischen Steuersystemen wie etwa in den USA wird die Rückstellungsbildung dagegen schon handelsrechtlich deutlich eingeschränkter gehandhabt; steuerliche Rückstellungen sind dort überhaupt nicht zulässig. Im einzelnen werden zur Bilanzierung von Rückstellungen vor allem folgende Punkte angesprochen:

— Drohverlustrückstellungen

Nach gegenwärtiger Rechtslage sind Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, wenn die eigene Verpflichtung den Wert der Gegenleistung aus dem Geschäft übersteigt. Derartige Rückstellungen kommen in Betracht bei Beschaffungsgeschäften, Absatzgeschäften und Dauerschuldverhältnissen, z.B. bei Arbeits-, Miet- oder Pachtverhältnissen. Die vorgeschriebene Einzelbewertung für jedes Geschäft und die dabei vorhandenen Ermessensspielräume eröffnen Gestaltungsmöglichkeiten, die zu einer unzutreffenden Wiedergabe der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens führen können. Nach den Vorstellungen der Reformkommission sollen Rückstellungen für Drohverluste bei Dauerschuldverhältnissen generell nicht mehr zugelassen werden. Bei Beschaffungs- und Absatzgeschäften soll eine Gesamtbewertung aller Geschäftsbeziehungen durchgeführt werden. Auch nach dem NRW-Konzept sollen sie auf besondere Fälle beschränkt werden.

— Schadensrückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle

Hierbei sollen nach den Vorstellungen der Steuerreform-Kommission die Bilanzierungsgepflogenheiten der Versicherungswirtschaft im Hinblick auf die Schadensrückstellungen eingeschränkt werden, indem eine realitätsnähere Bewertung durchgeführt werden muß.

— Abzinsungsgebot, weitere Vorschläge zu den Rückstellungen

Die NRW-Landesregierung schlägt vor, Rückstellungen generell abzuzinsen, also den Barwert der zukünftigen Verpflichtungen anzusetzen, so wie dies für längerfristige Verpflichtungen (z.B. Pensionsrückstellungen) bereits heute praktiziert wird. Die Frage ist dann, welcher Rechnungszinsfuß dabei zugrunde gelegt wird. So könnte man sich an den Kapitalmarktzinsen für entsprechende Laufzeiten orientieren; fraglich ist ferner, ob aufgrund der Steuerpflicht der Zinserträge ein Nettozinssatz nach Steuern verwendet wird (was den Barwert der zukünftigen Verpflichtung erhöhen würde). Derartige Maßnahmen betreffen vor allem längerfristige Investitionen, bei denen gegen Ende ihrer wirtschaftlichen Nutzung erhebliche Abbruch-, Aufräum- und

⁴¹ Pickhardt (1997), S. 672.

ähnliche Wiederherstellungskosten entstehen, die nicht mehr durch laufende Erträge abgedeckt sind. Dies ist typisch für Bergbaubetriebe sowie ähnliche Formen der Förderung von Rohstoffen (z.B. Kiesgruben); ferner entsteht die Notwendigkeit der Rückstellungsbildung beim Betrieb von bestimmten großtechnischen Anlagen (z.B. Kernkraftwerken).

Ferner wird vorgeschlagen, zur Bewertung von Rückstellungen konsequenter als bisher zukünftige Einnahmen gegenzurechnen, die voraussichtlich mit der Erfüllung der zukünftigen Verpflichtung verbunden sein werden. Beispiel: Eine Firma betreibt eine Kiesgrube, für deren späterer Wiederauffüllung sie Rückstellungen bildet. Bei der Wiederauffüllung sind aber auch Einnahmen zu erwarten, etwa durch Abkippen von Bauschutt. Diese Einnahmen sind bei der Bewertung der zukünftigen Verpflichtung zu berücksichtigen.

— Überprüfung der Entsorgungsrückstellungen der Kernkraftwerksbetreiber

Ein quantitativ herausragendes Beispiel für die kritische Beleuchtung bisheriger Praxis der Rückstellungsbildung sind die Entsorgungsrückstellungen der Betreiber von Kernkraftwerken. Diese werden gebildet für den Abbruch der Kraftwerksanlagen sowie den Aufbau und Betrieb von Endlagerstätten für die abgebrannten Kernbrennstoffe und betragen mittlerweile etwa 55 Mrd. DM. Entsorgungsrückstellungen in dieser Größenordnung gelten mittlerweile auch im internationalen Vergleich als sehr hoch. Grundsätzlich gerechtfertigt erscheint es, eine Abzinsung der künftigen Verpflichtungen auf den gegenwärtigen Barwert vorzunehmen, was bisher nur teilweise erfolgte. Hinzu kommt, daß sich inzwischen deutlich geringere Entsorgungskosten abzeichnen, als sie nach bisheriger Praxis bemessen worden sind. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die Höhe der Entsorgungskosten als auch den Zeitpunkt ihrer Entstehung: So sind durch technische Innovationen als auch angesichts geplanter internationaler Kooperation erheblich geringere Kosten für den Abbruch der kerntechnischen Anlagen zu erwarten, vor allem für die Endlagerung des Atommülls. Im Vergleich zu früheren Kalkulationen ist inzwischen die direkte Endlagerung zulässig, die sich nach heutigen Preisverhältnissen wesentlich kostengünstiger gestaltet als die Wiederaufarbeitung. Zudem hat sich der Zeithorizont der Endlagerung erheblich verlängert, da sich die entsprechenden Projekte verzögern. Je nach Berechnungsansatz wird vor dem Hintergrund dieser veränderten Kalkulationsgrundlagen die Auflösung von Rückstellungen bis zu einer Höhe von 10 Mrd. DM gefordert; dies würde einmalige Mehreinnahmen von bis zu 4,5 Mrd. DM bei der Körperschaftsteuer auslösen. Die Bundesregierung schlägt mittlerweile eine Verlängerung der Ansammlungspflicht für Stilllegungs- und Beseitigungsverpflichtungen von bisher 19 auf 25 Jahre vor, was zu Mehreinnahmen von 1,3 Mrd. DM führen soll.

Gewinnübertragungen nach §§ 6 b, 6 c EStG

Die Steuerreformkommission hat vorgeschlagen, die steuerneutrale Übertragung von aufgedeckten stillen Reserven auf Immobilien zu beschränken. Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Ausrüstungsgegenständen müßten dann in Immobilien investiert werden, um die Besteuerung zu vermeiden. Dies würde die Flexibilität der Unternehmen unverhältnismäßig einschränken. Vielmehr sollte es bei der Steuerreform darum gehen, die Bildung von stillen Reserven generell zu vermindern, um das Problem der Übertragung auf Ersatzwirtschaftsgüter nicht im größeren Umfang entstehen zu lassen.

Abschreibungsbedingungen

Die günstigen Abschreibungsbedingungen des deutschen Steuerrechts werden in der finanzpolitischen Diskussion häufig aufgegriffen. Neben der Kritik an den vielfältigen Sonderabschreibungsmöglichkeiten werden auch die „normalen“ Abschreibungsmodalitäten kritisiert. Die Steuerreform-Kommission beabsichtigt, zur Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform die maximale degressive Abschreibung für Ausrüstungsinvestitionen vom gegenwärtig Dreifachen des Satzes der linearen Abschreibung, höchstens 30 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, auf das Zweieinhalbfache des linearen Satzes, höchstens 25 vH, zurückzuführen; die (lineare) Abschreibung für Betriebsgebäude soll von gegenwärtig 4 vH auf 3 vH gesenkt werden.

Wie ist die „richtige“ Abschreibung zu bemessen? Wie bereits ausgeführt müßte idealiter die *Ertragswertabschreibung* zugrunde gelegt werden, die als periodengerechten Abschreibungsbetrag die Ertragswertänderung ansetzt. Dies garantiert, daß exakt der ökonomische Gewinn (gleich der internen Rendite der Investition multipliziert mit dem Ertragswert der Vorperiode) der Besteuerung unterliegt. Weicht der Zeitpfad des tatsächlichen Abschreibungsverfahrens vom Zeitpfad der Ertragswertabschreibung ab, ist die Entscheidungsneutralität der Besteuerung nicht mehr gewährleistet (Johansson-Samuelson-Theorem)⁴². Kommt es zu einem „Voraneilen“ der tatsächlichen Abschreibungen, wird also zunächst „zu hoch“ und später „zu niedrig“ abgeschrieben, als es der Ertragswertabschreibung entspricht, werden „stille Reserven“ gebildet.

Diese Ertragswertabschreibung ist offensichtlich unpraktikabel. Als Annäherung ist daher zu fordern, daß sich die Abschreibungsbedingungen (Dauer, Verfahren) an den betriebsgewöhnlichen Verhältnissen der betreffenden Anlagen zu orientieren haben, so wie es auch das Steuerrecht anordnet (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). Angesichts schneller technischer oder wirtschaftlicher Entwertung vieler Anlageinvestitionen, mangelnder Fremdverwertbarkeit aufgrund von hohen „sunk costs“ sowie aufgrund des all-

⁴² Dazu etwa Sinn (1985), S. 119 ff.; Sinn (1987), S. 119 ff.

gemein höheren Risikos von Sachinvestitionen erscheint das degressive Abschreibungsverfahren grundsätzlich gerechtfertigt. Dies dient auch der Verwaltungsvereinfachung, da Streitfälle zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen vermieden werden. Für die degressive Abschreibung spricht nicht zuletzt die mangelnde Berücksichtigung der Geldentwertung im deutschen Steuerrecht, das am Nominalwertprinzip orientiert ist („Mark ist gleich Mark“). Angesichts der international geübten Praxis erscheint jedoch eine moderate Rückführung der degressiven Abschreibungsrate angemessen, zumal wenn im Gegenzug die Steuersätze gesenkt werden.

Unverständlich erscheint indes, warum Betriebsgebäude beim Abschreibungsverfahren über einen Leisten geschlagen werden: Gegenwärtig dürfen jährlich maximal 4 vH über 25 Jahre linear abgeschrieben werden; demnächst maximal 3 vH über 33 Jahre. Diese Regelung erscheint recht pauschal: Bei Bürogebäuden oder Hotelbauten dürfte die Nutzungsdauer von 33 Jahren regelmäßig überschritten werden, während z.B. Fabrik- oder Lagergebäude zum Teil schon nach kürzerer Zeit wirtschaftlich oder technisch entwertet sein können.

Daher sollte bei den Abschreibungsbedingungen vor allem der Bereich der Bauinvestitionen überprüft werden. Die Bedingungen für Ausrüstungsinvestitionen sollten dagegen nicht durchgreifend verschlechtert werden und die degressive Abschreibung erhalten bleiben. Eine Senkung der degressiven Abschreibung für Ausrüstungsinvestitionen um 5 Prozentpunkte erscheint vertretbar, sollte jedoch nicht überschritten werden. Erfahrungen im Ausland zeigen, daß die Kombination einer Senkung der Steuersätze mit Verschlechterungen der Abschreibungsbedingungen nicht ohne weiteres die Rahmenbedingungen für Sachinvestitionen verbessern.

Verlustverrechnung

Neuerdings will die Bundesregierung die intertemporale Verlustverrechnung erschweren. Der Verlustrücktrag soll auf ein Jahr und maximal 10 Mill. DM begrenzt werden; bisher können Verluste auf zwei Jahre zurückgetragen werden. Der bisher betragsmäßig unbeschränkte Verlustvortrag soll mit Gewinnen der folgenden Jahre nur noch bis zu einer Höhe von jeweils 2 Mill. DM in voller Höhe verrechnet werden. Übersteigende Beträge sollen nur noch bis zur Hälfte des Gesamtbetrags der Einkünfte (bei der Gewerbesteuer bis zur Hälfte des Gewerbeertrages) im jeweiligen Veranlagungszeitraum verrechnet werden können.

Diese Überlegungen sind problematisch, weil sie den „Versicherungseffekt“ einer Verlustbeteiligung des Fiskus beschränken. Verluste sind Minderungen von steuerlicher Leistungsfähigkeit, die — sofern sie im Veranlagungszeitraum nicht durch positive Einkünfte ausgeglichen werden — auf der Zeitachse vor- oder rückgetragen werden müssen, ohne daß der Fiskus hier regulierend eingreifen sollte.

Ansonsten würden riskantere Engagements — unternehmerische Tätigkeiten allgemein — gegenüber festen Kontrakteinkommen ungerechtfertigt benachteiligt. Dies würde die Risikobereitschaft der Unternehmer mindern, man denke an die typischen Anfangsverluste einer Neugründung. Kleine und mittlere Betriebe haben gegenüber Konzernen zudem nicht die Möglichkeit, Gewinne und Verluste mit verbundenen Unternehmen auszugleichen. Die Jährlichkeit der Gewinn- und Einkommensermittlung ist eine Konvention, die der Praktikabilität dient, inhaltlich aber nicht zu begründen ist.

Hohe Verlustvorträge der Unternehmen, wie sie gegenwärtig zu beobachten sind, können kein Argument sein, den intertemporalen Verlustausgleich zu beschränken. Vielmehr sollte die Bildung von fiktiven Verlusten durch großzügige Steuervergünstigungen und andere Gestaltungsmöglichkeiten etwa bei der Gewinnermittlung eingeschränkt werden, denen keine realen Verluste gegenüberstehen.

Fazit

Unter den hier vorgestellten Maßnahmen bei den Gewinnermittlungsvorschriften sind nach den Berechnungen des Bundesfinanzministeriums das Wertaufholungsgebot (Mehreinnahmen 1999 in Höhe von 4,7 Mrd. DM), die Einschränkung der Drohverlustrückstellungen (4,4 Mrd. DM Mehreinnahmen 1999) sowie die realitätsnähere Bewertung von Schadensrückstellungen in der Versicherungswirtschaft (2,2 Mrd. DM 1999) von erheblichem finanziellen Gewicht. Ferner schlagen die Senkung der Abschreibungsbedingungen für Ausrüstungsinvestitionen (6,3 Mrd. DM) und für Betriebsgebäude zu Buche. Inwieweit es sich dabei um einmalige Mehreinnahmen handelt (wie etwa beim Wertaufholungsgebot oder bei der Auflösung von Rückstellungen) oder die Mehreinnahmen nur temporärer Natur sind (weil heute niedrigere Rückstellungen in den folgenden Veranlagungszeiträumen, wenn die zugrunde liegenden Verpflichtungen tatsächlich eintreten, zu höheren Aufwendungen führen), kann nur schwer eingeschätzt werden. Ohnehin ist zu konstatieren, daß Schätzungen zu den finanziellen Wirkungen derartiger Maßnahmen bei der steuerlichen Gewinnermittlung mit großen Risiken verbunden sind, da eine zuverlässige gesamtwirtschaftliche Datenbasis zu den zugrunde liegenden Sachverhalten nicht existiert.

Zahlreiche der hier diskutierten Maßnahmen zur „Objektivierung“ der steuerlichen Gewinnermittlung wären nicht mehr mit der bestehenden handelsrechtlichen Rechnungslegung vereinbar. Die bisher enge Integration von Handels- und Steuerbilanz würde damit aufgegeben. Denn bisher war die Handelsbilanz nicht nur für die Steuerbilanz maßgeblich; umgekehrt konnten auch steuerliche Sondervorschriften in die Handelsbilanz aufgenommen werden („umgekehrte Maßgeblichkeit“). Dies hat insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen den Vorteil,

daß sie lediglich eine Steuerbilanz aufzustellen brauchen, die in der Regel auch den handelsrechtlichen Dokumentationsanforderungen genügt. Dies wäre zukünftig nicht mehr möglich. Insbesondere die für die Rückstellungen vorgesehenen Veränderungen widersprechen eindeutig dem Vorsichtsprinzip und anderen Prinzipien der ordnungsgemäßen Buchführung und Bilanzierung (Saldierungsverbot, Grundsatz der Einzelbewertung). Zugespitzt formuliert würde sich ein Unternehmer im Konkursfall mit einer derartig aufgestellten Bilanz strafbar machen.

Daraus kann man verschiedene Konsequenzen ziehen: Beläßt man das Handelsrecht bei seinen bisherigen Vorschriften, müssen die Unternehmen generell zwei verschiedene Bilanzen aufstellen. Oder man paßt das Handelsrecht entsprechend an, was aber ein Abgehen von den bisher hervorgehobenen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, insbesondere dem Vorsichtsprinzip, bedeuten würde. Letzteres wird jedoch auch — wie oben bereits angedeutet — von vielen Seiten gefordert, um die Unternehmen zu einer stärkeren Offenlegung ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Situation zu veranlassen und die Unternehmenskontrolle durch externe Beteiligte — insbesondere die Kapitalmärkte — zu verbessern.

6.2 Internationale Aspekte der Unternehmensbesteuerung

In einem Umfeld, daß durch internationalisierte wirtschaftliche Beziehungen gekennzeichnet ist, spielen Fragen der internationalen Besteuerung eine zunehmende Rolle. So wird häufig vorgeschlagen, innerhalb der Europäischen Union bei der Unternehmensbesteuerung die Bemessungsgrundlagen verstärkt zu harmonisieren und effektive Mindeststeuersätze einzuführen, wie dies für die EU vom Ruding Committee mittelfristig für die Körperschaftsteuer empfohlen wurde. Damit soll ein Steuersenkungswettbewerb vermieden werden. Eine Annäherung der Bemessungsgrundlagen würde auch die Transparenz verbessern und die Transaktionskosten für internationale Investoren senken. Dies würde allerdings zu einer Einschränkung der steuerpolitischen Autonomie der einzelnen Länder führen.

Dringlich erscheint vor allem eine bessere Koordinierung der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen multinationaler Unternehmen, um die willkürliche Gewinnverlagerung in Länder mit niedrigerem Besteuerungsniveau zu beschränken. Hier sollten im Rahmen der OECD oder der EU möglichst einheitliche Anwendungsgrundsätze vereinbart und in die nationale Steuerpraxis umgesetzt werden.

Ferner sollte bei der Standortkonkurrenz um Direktinvestitionen Tendenzen einer „beggar-my-neighbor-Politik“ mittels Steuervergünstigungen entgegengewirkt werden. Neben den traditionellen Steuer-„Oasen“ (in Europa z.B. die britischen Kanalinseln, Liechtenstein, Andorra) gewähren mittlerweile auch eine Reihe von EU-Mitgliedsländern

günstige steuerliche Sonderkonditionen für Kapitalanlage-, Holding- und Finanzdienstleistungen. Dies verlockt internationale Konzerne, ihre entsprechenden Geschäftsbereiche in diese Niedrigsteuergebiete zu verlagern; zumeist ist es möglich, dort verbuchte und niedrig versteuerte Gewinne unter dem Schutz der Doppelbesteuerungsabkommen (internationales Schachtelprivileg) steuerfrei ins Inland zurückzuholen. Auf EU-Ebene käme hier eine konsequente Anwendung des EU-Subventionskodexes auf Steuervergünstigungen in Frage; geplant ist ein entsprechender EU-Verhaltenskodex. Im Rahmen derartiger Vereinbarungen soll genauer definiert werden, welche steuerlichen Regelungen als legitim und welche Maßnahmen als unlauteres Steuerdumping anzusehen sind. Auch im Rahmen der OECD wären derartige Übereinkommen angebracht.

6.3 Abbau einkunftsspezifischer Sonderregelungen

Das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Gebot einer weitgehend entscheidungsneutralen Besteuerung gebietet die vollständige Erfassung des Markteinkommens bei allen Einkunftsarten. Einkunftsspezifische Vergünstigungen wie Freibeträge, Tarifiermäßigungen oder sonstige Sondervorschriften bewirken eine ungleichmäßige Besteuerung und reizen die Steuerpflichtigen zu entsprechenden Gestaltungen an. Sie sind deshalb zu beseitigen, sofern sie keine erkennbare Förderabsicht verfolgen. Selbst im Falle einer grundsätzlich berechtigten Förderzielsetzung wäre kritisch zu prüfen, ob steuerliche Instrumentarien gegenüber direkten Fördermaßnahmen Vorteile aufweisen. Die Unternehmen aller Rechtsformen sollten ertragsteuerlich grundsätzlich gleich behandelt werden; ferner sollten Unterschiede in der Einkünfteermittlung zwischen der Gewinnermittlung bei den sogenannten Betriebseinkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit) einerseits sowie den Überschusseinkunftsarten (Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen) andererseits so weit wie möglich abgebaut werden.

Die Sonderabschreibung nach § 7 g EStG für neue bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens soll nach den Vorschlägen der Steuerreformkommission entfallen. Damit entfällt auch die Rücklage durch Ansparabschreibungen nach § 7 g Abs. 3-7 EStG. Dies erscheint sinnvoll, da die Erfahrungen mit diesem Instrument ungünstig sind. Junge Unternehmen als die primären Adressaten der Förderung erzielen häufig nicht genug Gewinne, um von den Sonderabschreibungen profitieren zu können; sie benötigen daher eher Eigenkapitalhilfen. Genutzt werden die Abschreibungen hingegen häufig von den Tochterunternehmen der Großunternehmen, die nicht selten eigens zu diesem Zweck gegründet werden.

Das gegenwärtige Steuerrecht gewährt Steuerpflichtigen nach Vollendung des 55. Lebensjahr einen Freibetrag von 60 000 DM für Gewinne aus der Veräußerung oder Auf-

gabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in allen Gewinn-Einkunftsarten (§ 16 Abs. 4, § 14, § 18 Abs. 3 EStG). Für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen bei wesentlicher Beteiligung nach § 17 Abs. 3 EStG wird ein Freibetrag von 20 000 DM gewährt. Nach § 34 Abs. 1 EStG sind die vorgenannten Veräußerungs- und Aufgabegewinne ebenso wie außerordentliche Einkünfte durch Entschädigungen für entgangene Einnahmen, für die Aufgabe einer Tätigkeit oder Gewinnbeteiligung etc. bis zu einem Betrag von 30 Mill. DM tariflich begünstigt, indem auf diesen Betrag lediglich die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes angewendet wird. Die Steuerreform-Kommission will diese Vorschriften streichen. Insbesondere die Abschaffung der Tarifbegünstigung für Veräußerungs- und Aufgabegewinne ist zu begrüßen, da sie für die Steuerpflichtigen erhebliche Anreize bietet, steuerpflichtige Gewinne in stillen Reserven zurückzuhalten und auf diese Weise der Normalbesteuerung zu entziehen. Der drohenden Progressionsverschärfung bei der Einkommensteuer sollte allerdings durch Verteilung auf mehrere Jahre oder Anwendung mehrjähriger Durchschnittsteuersätze begegnet werden. Konkret ist geplant, auf diese Einkünfte künftig die Tarifabschwächung nach § 34 Abs. 3 EStG anzuwenden, die gegenwärtig für Jubiläumprämien und Abfindungen praktiziert wird, wobei die rechnerische Verteilung von bisher drei Jahre auf fünf Jahre erweitert werden soll.

Die bisherige weitgehende Steuerfreiheit von privaten Veräußerungsgewinnen ist steuersystematisch ebenfalls höchst unbefriedigend. Ein Blick über die Grenzen zeigt indes, daß auch in den ausländischen Einkommensteuersystemen nur in wenigen Fällen die volle Besteuerung der privaten Veräußerungsgewinne vorgesehen ist. Zumeist beschränkt man sich auf kurzfristige „Spekulationsgewinne“ oder sieht Ermäßigungen bei längerfristiger Haltdauer vor. Nicht übersehen werden darf der zusätzliche Vollzugsaufwand, den eine solche Besteuerung auslösen dürfte. Insgesamt erscheint eine Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücken des Privatvermögens auf 10 Jahre, wie sie von der Steuerreformkommission empfohlen wurde, als eine mögliche Lösung für das deutsche Steuersystem, die sich allerdings eng an das Bestehende hält. Damit wird ein Beitrag zu Steuervereinfachung und Rechtssicherheit geleistet, denn die Abgrenzungsproblematik zu den gewerblichen Einkünften — vor allem zum gewerblichen Grundstückshandel — würde obsolet. Die Bundesregierung will die Spekulationsfrist inzwischen nur noch auf fünf Jahre verlängern. Zu begrüßen ist dagegen, daß die Verlängerung der Spekulationsfrist nicht für selbstgenutztes Wohneigentum gelten soll.

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe werden bei der Besteuerung vielfältig begünstigt. Kleine Betriebe (die nicht nach § 141 AO buchführungspflichtig sind oder einen steuerlichen Ausgangswert nach § 13a Abs. 4 EStG von nicht mehr als 32 000 DM aufweisen) dürfen ihren steuerpflichtigen Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln

(§ 13a EStG). Nach Angaben des Bundesfinanzministeriums betragen die durchschnittlichen Gewinnerfassungsquoten 1994/95 bei Haupterwerbsbetrieben 56 vH und bei Nebenerwerbsbetrieben 72 vH. Diese Steuervergünstigungen sollten ersatzlos gestrichen werden. Auch Landwirten ist wie anderen Gewerbetreibenden zuzumuten, Bücher zu führen. Förderziele können besser durch personengebundene Transfers erreicht werden. Bei buchführenden Betrieben ist sicherzustellen, daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung eingehalten werden. Der Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 Abs. 3 EStG in Höhe von 2 000 DM ist ebenfalls zu streichen. Außerdem sollte die Geltungsdauer der Freibeträge nach § 14 a EStG, die für Betriebsveräußerungen und -aufgaben sowie für Bodengewinne gelten und bis zum 31. Dezember 2000 befristet sind, nicht mehr verlängert werden.

6.4 Gewerbliche Einkünfte der Einkommensteuer, Standortsicherungsgesetz

Die Begrenzung des Grenzsteuersatzes gewerblicher Einkünfte auf 47 vH durch das Standortsicherungsgesetz wurde im wesentlichen mit der Sonderbelastung dieser Einkünfte durch die Gewerbesteuer begründet. Doch anstatt an den Unzulänglichkeiten der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung anzusetzen und die Gewerbesteuerreform in Angriff zu nehmen, wurde mangels politischer Durchsetzbarkeit versucht, dies durch einen noch größeren Systembruch an anderer Stelle auszugleichen — also gleichsam den Teufel mit dem Beelzebub auszutreiben. Nicht zuletzt wurde das Steuerrecht durch das Standortsicherungsgesetz erneut komplizierter, denkt man etwa an die Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte, auf die der Entlastungsbetrag angewendet wird oder die Beschränkung der eigenkapitalersetzenden Fremdfinanzierung (§ 8a KStG). In der Presse war seinerzeit die Rede von „Arbeitsplatzsicherung vor allem für die Steuerberater“⁴³.

Die Steuersatzbegrenzung des Standortsicherungsgesetzes ist steuersystematisch sehr fraglich⁴⁴. Durch die Spreizung der Spitzensteuersätze der Einkommensteuer hat der Gesetzgeber einen zentralen Besteuerungsgrundsatz weiter ausgehöhlt: Die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit, die es verlangt, sämtliche steuerpflichtigen Einkünfte ohne Ansehen ihres Ursprungs zusammenzufassen und nach Abzug der persönlichen Abzugsbeträge einem einheitlichen Tarif zu unterwerfen. Zwar zeigt sich, daß gegen dieses Prinzip häufig verstoßen wird, etwa durch einkunftsartspezifische Sonderregelungen wie z.B. unterschiedliche Methoden der Einkunftermittlung

⁴³ So Dieter Schneider im Handelsblatt vom 6./7.11.1992, S. 4.

⁴⁴ DIW (1993), S. 80 f.

lung, Freibeträge für einzelne Einkunftsarten, unterschiedliche Gestaltungsspielräume bei der Einkünfteermittlung, nicht zuletzt auch durch die Steuervergünstigungen. Anstatt an diesen Unzulänglichkeiten der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung anzusetzen und darüber hinaus systemwidrige Unternehmensteuern wie die Gewerbesteuer und die betriebliche Vermögensteuer zu reformieren oder abzuschaffen, wurde mangels politischer Durchsetzbarkeit versucht, dies durch einen noch größeren Systembruch an anderer Stelle auszugleichen.

Inzwischen sind die Gewerbekapitalsteuer und die betriebliche Vermögensteuer abgeschafft worden. Wenn die langdiskutierte Gewerbesteuerreform endlich in Angriff genommen und zugleich die Unternehmenbesteuerung von unsystematischen Gewinnermittlungsvorschriften und spezifischen Begünstigungen bereinigt wird — bei gleichzeitiger Senkung der Steuersätze — sollte die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte wieder abgeschafft werden.

6.5 Körperschaftsteuer

Durch den Übergang zum Vollarrechnungsverfahren bei gespaltenem Steuersatz mit der Körperschaftsteuerreform von 1977 hat die deutsche Steuerpolitik eine steuersystematische Weichenstellung vollzogen. Damit wurde die Körperschaftsteuer weitgehend in die Einkommensteuer integriert. Ältere Vorstellungen einer eigenständigen steuerlichen Leistungsfähigkeit von Kapitalgesellschaften, die als Begründungszusammenhang für das „klassische“ (Doppelbesteuerungs-) System oder für eine nur teilweise Anrechnung vorgebracht wurden, sind damit obsolet geworden. Seitdem wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen Teilhabern die Doppelbelastung der Gewinnausschüttung (mit Körperschaftsteuer sowie mit persönlicher Einkommensteuer des Anteilseigners) vermieden, indem die Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer anrechenbar ist. Die Körperschaftsteuer stellt insoweit lediglich eine Quellensteuer der Einkommensteuer dar. Definitiv wird die Körperschaftsteuer dagegen bei nicht steuerpflichtigen inländischen oder ausländischen Teilhabern.

Die steuerliche Behandlung der einbehaltenen Gewinne von Kapitalgesellschaften ist jedoch nach wie vor nicht befriedigend gelöst (Problem des gespaltenen Steuersatzes). Die deutsche Körperschaftsteuer belegt die einbehaltenen Gewinne der Kapitalgesellschaften mit einer eigenständigen Körperschaftsteuer von 45 vH, die erst bei Ausschüttung auf 30 vH heruntergeschleust und bei steuerpflichtigen Inländern anrechenbar ist. Dagegen ist der Grenzsteuersatz der Einkommensteuer progressiv vom zu versteuernden Einkommen abhängig und beträgt gegenwärtig 47 vH für gewerbliche Einkünfte und 53 vH für sonstige Einkünfte. Durch diese „Spreizung“ ergeben sich bei einer Kapitalgesellschaft gegenüber Einzelunternehmern oder Personengesellschaften („Mitunternehmer“)

Vor- oder Nachteile für die Selbstfinanzierung (Gewinnthesaurierung) aus versteuerten Gewinnen („offene Selbstfinanzierung“) — je nachdem, ob der marginale Einkommensteuersatz der Teilhaber den Körperschaftsteuersatz übersteigt oder unterschreitet.

Steuersystematisch überzeugend wäre es, die Körperschaftsteuer vollständig in die Einkommensteuer zu integrieren. Die Idee, die Teilhaber eines körperschaftsteuerpflichtigen Betriebs mit ihrem gesamten Gewinn, also auch mit ihren Anteilen am einbehaltenen Gewinn, zur Einkommensteuer heranzuziehen, ist zwar naheliegend und so alt wie die Einkommensbesteuerung selbst⁴⁵. Dies ist jedoch offenkundig unpraktikabel bei den großen „Publikums“-Kapitalgesellschaften. Die große Zahl und die Anonymität der Teilhaber stellen konstituierende Eigenschaften dieser Unternehmensrechtsform dar und machen und die Führung eines Kapitalkontos für jeden Aktionär unmöglich. Auch das Modell der „Teilhabersteuer“ — also die Belastung der Gewinne der Kapitalgesellschaften mit einem Körperschaftsteuersatz in Höhe des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer und die spätere Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer der Teilhaber entsprechend dem auf den einzelnen Beteiligungstitel entfallenden Gewinnanteil⁴⁶ — ist bei der Körperschaftsteuerreform im Jahre 1977 aus Praktikabilitätsgründen nicht eingeführt worden. Schwierigkeiten ergäben sich insbesondere bei der Besteuerung ausländischer Anteilseigner, die ohne die Möglichkeit der Anrechnung benachteiligt würden; ferner wäre im Falle von Gewinnkorrekturen aufgrund späterer Betriebsprüfungen bei sämtlichen Teilhabern eine Berichtigung der Steuerbescheide erforderlich. Letzteres würde nicht nur enormen Verwaltungsaufwand verursachen; darüber hinaus wären Anteilseigner, die ihre Anteile inzwischen veräußert haben, nicht mehr greifbar⁴⁷.

Eine die gegenwärtigen 45 vH deutlich unterschreitende Senkung des Körperschaftsteuersatzes für einbehaltene Gewinne würde zwar im Hinblick auf die Teilhaber mit den niedrigeren Einkommensteuer-Grenzbelastungen die Diskriminierung der Selbstfinanzierung verringern (bei Konstanz des gegenwärtigen Einkommensteuertarifs). Für die Teilhaber mit den höheren marginalen Einkommensteuersätzen würde dies indes eine Privilegierung der Selbstfinanzierung bedeuten. Bei einer deutlichen Spreizung zwischen dem Thesaurierungssatz der Körperschaftsteuer und dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer (z.B. mehr als 5 Prozentpunkte) entstünde damit ein großer Anreiz zur „Flucht in die GmbH“. Auch unter dem Gesichtspunkt der volkswirtschaftlichen Risikokapitalbildung und

⁴⁵ So schon Dietzel (1859), S. 43 ff., 77 ff. Etwa behandelte das preußische Kommunalabgabenrecht der Zeit vor dem ersten Weltkrieg die Gesellschafter einer GmbH gleich den Personengesellschaftern.

⁴⁶ Engels/Stützel (1968).

⁴⁷ Dazu Gutachten der Steuerreformkommission (1971), Tz. IV/135 f.

-allokation erscheint dies problematisch, da eine allgemeine steuerliche Begünstigung der Selbstfinanzierung von Kapitalgesellschaften zu einer übermäßigen Ressourcenbindung in den Großunternehmen — insbesondere in den Publikums-Aktiengesellschaften — beiträgt; hingegen werden externe Kapitalbewegungen — also auch die Kapitalzufuhr zu neugegründeten Unternehmen — behindert⁴⁸. Dies begünstigt die Unternehmenskonzentration und vermindert die „Marktlenkung von Risikokapital“ — also die Informations-, Allokations- und Kontrollfunktion der Kapitalmärkte in ihrer Funktion als Märkte für Unternehmenskontrolle⁴⁹.

Eine andere Möglichkeit besteht darin, auf die Körperschaftsteuer komplett zu verzichten und statt dessen die thesaurierten Gewinne der Kapitalgesellschaften im Rahmen einer Wertzuwachsbesteuerung der Anteile zu erfassen⁵⁰. Dem steht jedoch die administrative Schwierigkeit und rechtliche Unzulässigkeit einer Besteuerung von unrealisierten Kapitalgewinnen entgegen.

Nicht zuletzt vor dem Hintergrund der Unmöglichkeit einer Lösung dieses „Körperschaftsteuerproblems“ gibt es eine alte Diskussion, die Unternehmensbesteuerung aus der Einkommensteuer herauszunehmen und in die Form einer eigenständigen Betriebsteuer zu überführen⁵¹. Praktisch könnte dies durch eine Ausdehnung der Körperschaftsteuer auf sämtliche Betriebe realisiert werden, die mit einer deutlichen Reduktion des Steuersatzes auf einbehaltene Gewinne verbunden wird. Diese Alternative ist im Zuge der Steuerreformdiskussion im Frühjahr 1997 auch von der SPD ins Spiel gebracht worden, wobei der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne von gegenwärtig 45 vH auf 35 vH gesenkt werden sollte⁵². Die Einkommensteuer würde dann nur noch die ausgeschütteten Gewinne belasten. Letztlich geht es bei einer derartigen Betriebsteuer darum, ein rechtsformneutrales Unternehmensteuersystem zu installieren, das es zugleich erlaubt, sich bei der Besteuerung der einbehaltenen Gewinne vom Spitzensteuersatz der Einkommensteuer zu lösen und damit die investive Gewinnverwendung in inländischen Betrieben zu begünstigen. Der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer könnte auf seinem heutigen Niveau verbleiben, die Besteuerung der einbehaltenen Gewinne kräftig abgesenkt werden, ohne daß Anreize zur Rechtsformänderung („Flucht in die GmbH“ etc.) gesetzt würden. In die gleiche Richtung ginge eine Lösung, die die Körperschaftsteuer weiterhin auf Kapitalgesellschaften beschränkt, den Steuersatz für einbehaltene Gewinne senkt und zugleich bei der Einkommensteuer eine entsprechende Begünstigung des nichtentnommenen Gewinns einführen würde.

Indes müßte dabei die Rechtsformneutralität mit einer erheblichen Verletzung der Finanzierungsneutralität erkauft werden. Derartige Betriebsteuersysteme verzerren — je nach Spreizung der Steuersätze zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer um so stärker — die Entscheidung zwischen (offener) Selbstfinanzierung aus

einbehaltenen Gewinnen einerseits und Beteiligungs- und Fremdfinanzierung andererseits, da die Erträge letzterer Finanzierungsarten bei den einkommensteuerpflichtigen Gesellschaftern bzw. Teilhabern von der Einkommensteuer erfaßt werden, während die einbehaltenen Gewinne dem Betriebsteuersatz unterliegen. Zudem würde hiermit wieder der Gedanke einer gesonderten steuerlichen Behandlung der Betriebe aufgegriffen, die unabhängig von den Anteilseignern bestände, aber steuersystematisch schwer zu begründen ist.

Wollte man diese Ungleichbehandlungen vermeiden und zugleich die investive Verwendung von Einkommensbestandteilen steuerlich begünstigen, müßten konsequenterweise sämtliche gesparten und einer investiven Verwendung zugeführten Einkommensteile — unabhängig von ihrer Herkunft — steuerlich gleichgestellt werden. Ein derart modifiziertes Betriebsteuersystem hat der Kölner Steuerrechtler *Joachim Lang* vorgeschlagen. Es beruht auf dem Gedanken einer niedrigen Betriebs- bzw. Ertragsbesteuerung des gesparten und investierten Einkommens und einer höheren personalen Konsumeinkommensbesteuerung⁵³. Der entscheidende Punkt liegt bei diesem Vorschlag darin, daß sämtliche gesparten Einkommensteile lediglich mit dem niedrigen Betriebsteuersatz besteuert werden, der dem Eingangssatz der progressiven Einkommensteuer entspricht. Dies soll gewährleistet werden durch einen weiten Betriebsbegriff, der nicht nur den traditionellen Gewerbebetrieb umfaßt, sondern eine analoge betriebsteuerliche Erfassung der privaten Kapitalanlage vorsieht. Letzteres soll — ähnlich wie bei der persönlichen Konsumsteuer — steuertechnisch durch die Einrichtung von qualifizierten Konten bei den dazu befugten Finanzdienstleistern umgesetzt werden. Einlagen in den weitgefaßten Betrieb — also auch die Ersparnisbildung auf den qualifizierten Konten — sollen bei der Einkommensteueranlagung berücksichtigt und lediglich mit dem niedrigeren Betriebssteuersatz belastet werden, Ausschüttungen aus der Betriebssphäre werden in der Einkommensteuer unter Anrechnung der Betriebssteuer nachversteuert. Dadurch erfahren neben den Beziehern von traditionellen Betriebseinkünften (Einkünfte aus Land- und Forst-

⁴⁸ Vgl. auch Sachverständigenrat (1989), Tz. 336.

⁴⁹ Dieter Schneider behauptet sogar: „Gegen eine Ausdehnung der Spreizung bis hin zu einer massiven Begünstigung der Selbstfinanzierung, wie sie vor allem Stimmen aus der Praxis fordern, spricht vor allem der ordnungspolitische Gesichtspunkt, daß eine Förderung der Selbstfinanzierung gegen eine marktwirtschaftliche Ordnung gerichtet ist und einen zusätzlichen Schritt in eine Funktions- oder Wirtschaftsrate-Herrschaft darstellt.“ Schneider (1992), S. 763.

⁵⁰ Fullerton u.a. (1981), S. 678.

⁵¹ Einen Überblick über die Betriebsteuerdiskussion der vierziger und fünfziger Jahre geben Boettcher/Schmölders (1959), S. 92 ff.

⁵² SPD (1997), S. 5 f.

⁵³ Lang (1990), S. 118 ff.; Lang (1991), S. 330 ff.

wirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit) auch Arbeitnehmer oder sonstige private Kapitalanleger eine Entlastung ihrer gesparten Einkommensteile.

Dieser Betriebsteuervorschlag gewährleistet neben der Rechtsformneutralität auch die Finanzierungsneutralität der Besteuerung. Die Einkommensteuer tritt erst dann in Erscheinung, wenn die Ressourcen die Betriebssphäre endgültig verlassen. Dagegen wird die einkommensteuerliche Tarifbelastung auf den Betriebsteuersatz reduziert, wenn Mittel in die Betriebssphäre fließen oder gar nicht erst erhoben, wenn sie in der Betriebssphäre verbleiben. Die Verwandtschaft dieses Reformszenarios zur persönlichen Konsumsteuer in Kombination mit einer betrieblichen Cash flow-Steuer liegt auf der Hand. Die investive Einkommensverwendung würde entlastet und damit die zahlreichen allokativen Nachteile des gegenwärtigen Einkommensteuersystems tendenziell abgemildert. Zugleich würde die Investition nicht, wie es die reinen Konsumsteuervorschläge vorsehen, völlig entlastet. Erforderlich wäre jedoch die persönliche Ermittlung und Kontrolle des Sparens der privaten Kapitalanleger, so wie dies für die persönliche Konsumsteuer beschrieben wurde. Die Verteilungseffekte einer solchen Steuerreform wären indes erheblich, da Vermögenserträge generell einer niedrigeren Besteuerung unterlägen.

Sofern derartig weittragende und radikale Umorientierungen der Unternehmensbesteuerung nicht aktuell sind, erscheint unter den gegebenen Umständen das in Deutschland praktizierte Körperschaftsteuersystem akzeptabel. Vermieden werden sollte eine schlichte Ausdehnung der Körperschaftsteuer auf alle Betriebe in Richtung der skizzierten traditionellen Betriebsteuermodelle. In die gleiche Richtung gehen auch Vorschläge, die zum klassischen System der Körperschaftsteuer zurückkehren wollen. Dies würde generell die Rechtsform der Kapitalgesellschaft benachteiligen, zugleich aber die Selbstfinanzierung relativ begünstigen.

Insgesamt hat sich das Vollenrechnungsverfahren mit gespaltenem Steuersatz bewährt. Daran sollte grundsätzlich festgehalten werden, was Reformen bei der teilweise außerordentlich kompliziert geratenen Umsetzung des Anrechnungsverfahrens nicht ausschließt. Eine deutliche Spreizung zwischen dem Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne und dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer muß im Rahmen dieses Systems indes vermieden werden, soll die Selbstfinanzierung der Kapitalgesellschaften nicht allzu stark begünstigt werden. Kapitalgesellschaften, die sich in der Hand nur weniger Anteilseigner befinden, können durch das „Schütt aus hol’zurück“-Verfahren einer Benachteiligung der Selbstfinanzierung entgegenwirken. Dies funktioniert allerdings nur, wenn sich die Gesellschafter einig sind; bei großen Publikums-Aktiengesellschaften ist dies nur bedingt möglich. Die gegenwärtige Lösung einer Differenz (von zwei Prozentpunkten) erscheint daher Kompromiß akzeptabel: Einerseits erkennt die Spreizung die Nachteile für Teilha-

ber mit den niedrigeren Grenzsteuersätzen bei der Einkommensteuer an; zugleich ist sie nicht so groß, daß die Selbstfinanzierung von Kapitalgesellschaften deutlich begünstigt wird. Hier wäre eventuell noch Spielraum, die Spreizung auf bis zu fünf Prozentpunkte auszudehnen. Wenn es im Rahmen der Steuerreform gelingt, die Spitzensteuersätze auf unter 45 vH zu senken, dann könnte auch der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne an 40 vH herangeführt werden. Dies würde auch in internationaler Perspektive ein Zeichen setzen.

7. Vermögensbesteuerung

Oben wurde bereits auf die Nachteile verwiesen, die die ertragsunabhängige Vermögensbesteuerung mit sich bringt. Während die Grundsteuer im Rahmen des kommunalen Steuersystems ihre Existenzberechtigung findet, ist der Wegfall der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer aus wirtschaftspolitischen und steuersystematischen Gesichtspunkten zu begrüßen.

Die Erbschafts- und Schenkungsteuer erscheint dagegen aus distributiven Gründen gerechtfertigt, um den leistungslosen Zufluß großer Vermögensmassen zu reduzieren und somit einen Beitrag zur Verringerung der Vermögensunterschiede und zur Verwirklichung der Chancengleichheit zu leisten. Aus Gründen der Gleichbehandlung sollte sie nicht nur „private“ Finanzvermögen und Immobilienvermögen erfassen, sondern auch das Betriebsvermögen. Indes ist das Betriebsvermögen ähnlich wie das Grundvermögen häufig weniger liquide. Die Besteuerung von Betriebsvermögen erscheint insbesondere ein Problem bei der Generationenfolge in mittelständischen Unternehmen, bei denen Erbschaftsteuer in die wirtschaftliche Substanz eingreifen und die familiengebundene Fortführung des Unternehmens gefährden kann. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Einheitswert-Urteil auf diese Zusammenhänge hingewiesen und eine beschränkte Verfügbarkeit des betrieblichen Vermögens anerkannt.

Grundsätzlich ist eine Stundung der Steuerbelastung auf bis zu 10 Jahren möglich, wenn dies zur Erhaltung des Betriebs erforderlich ist (§ 28 ErbStG). Der Gesetzgeber hat darüber hinaus in mehreren Reformen die Erbschaftsteuerbelastung von Betriebsvermögen vermindert. Von 1992 an dürfen ebenso wie bei der Vermögensteuer die Steuerbilanzwerte in die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens übernommen werden. Unabhängig von der verwandtschaftlichen Beziehung zum Erblasser gewährt das Erbschaftsteuergesetz den Erwerbern von Betriebsvermögen einen zusätzlichen Freibetrag von 500 000 DM (von 1994 an) sowie einen Bewertungsabschlag von 40 vH für das darüber hinausgehende Vermögen (von 1998 an), wenn das erworbene Betriebsvermögen mindestens fünf Jahre von den Nachfolgern gehalten wird; ferner wird das Betriebsvermögen grundsätzlich in der günstigen Steuerklasse I (die für nahe Verwandte gilt) besteuert.

Hinsichtlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Verteilungsaspektes sind die Begünstigungen des Betriebsvermögens bedenklich. Durch die Übernahme der Steuerbilanzwerte müssen stille Reserven nicht mehr aufgedeckt werden, so daß diese im Vergleich zu den Verkehrswerten häufig niedriger ausfallen. Hinzu kommen der relativ hohe Freibetrag sowie der Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen. Derartige Begünstigungen für das Betriebsvermögen setzen nicht zuletzt Anreize zur Steuer- vermeidung, indem Teile des Privatvermögens in den Betrieb verlagert werden. Dies spricht für möglichst geringe Ausnahmen beim Betriebsvermögen, zumal wenn die Vermögensteuerbelastung entfällt.

Allgemein ist zu beachten, daß auch Immobilien und andere Vermögensobjekte im Privatvermögen häufig nicht ohne weiteres mobilisierbar sind. Daher ist zu überlegen, ob es nicht angemessener wäre, die Liquiditäts- bzw. Realisierungsnachteile einzelner Vermögensgegenstände mittels Stundungsregelungen und Verrentungsmodellen auszugleichen. Diese könnten — analog zu den Regelungen des § 28 ErbStG — in Form nachrangiger Verbindlichkeiten mit Quasi-Eigenkapitalcharakter ausgestaltet werden, damit die Eigenkapitaldecke der Unternehmen nicht gefährdet wird⁵⁴.

8. Ausblick

Über die Reform der deutschen Unternehmensbesteuerung wird seit mehr als einem Jahrzehnt intensiv diskutiert. Einzelne Reformprojekte wie die Gewerbesteuerreform haben bereits Generationen von Finanzpolitikern beschäftigt. Tatsächlich sind die Anforderungen an die Unternehmensbesteuerung sehr komplexer Natur. Sie steht im Zentrum der direkten Besteuerung. Sie enthält einerseits objekt- und betriebsbezogene Besteuerungsformen wie Gewerbe- und Grundsteuer (Realsteuern). Mit der Einkommensteuer ist sie aber auch zugleich in die personale Gewinn- und Kapitaleinkommensbesteuerung integriert. Der Körperssteuer kommt eine Sonderrolle als Einkommensteuer der Kapitalgesellschaften zu. Somit laufen zahlreiche Besteuerungsziele in der Unternehmensbesteuerung zusammen. Leistungsfähigkeitsprinzip und Verteilungsziele wollen die Gewinn- und Kapitaleinkommensbesteuerung möglichst weitgehend in die allgemeine Einkommensteuer integrieren. Äquivalenzgesichtspunkte der Besteuerung spielen bei der Besteuerung auf kommunaler Ebene sowie in internationaler Perspektive eine Rolle. Allokations- und wachstumspolitische Anforderungen verlangen eine möglichst „neutrale“ Besteuerung, die möglichst wenig „verzerrenden“ Einflüsse auf unternehmerische Betätigungen, Einsatz der Produktionsfaktoren und letztlich die wirtschaftliche Entwicklung ausüben. Zugleich wird mit der Unternehmensbesteuerung vielfältig „gesteuert“, indem sie als Interventions- und Lenkungsinstrument der Wirtschafts- und Sozialpolitik eingesetzt wird. Angesichts dieser multifunktionalen Zielsetzungen der Unterneh-

mensbesteuerung ist es nicht verwunderlich, daß der Steuerreformprozeß nur schleppend vorankommt. Die Reform der Unternehmensbesteuerung erweist sich als ausgesprochenen steuerpolitischer Evergreen.

In den letzten Jahren ist allerdings Bewegung in die Diskussion gekommen. Die differenzierten Belastungswirkungen, die die überkomplexe Unternehmensbesteuerung auslöst, werden inzwischen allgemein beklagt. Im Rahmen von Steuervergünstigungen für einzelne Wirtschaftsbereiche (Schiffbau, Landwirtschaft) oder Regionen (Neue Bundesländer) werden Ressourcen in diese Bereiche gelenkt, häufig mit unbefriedigenden Ergebnissen. Die dynamischen und ertragsstarken Wirtschaftszweige werden dagegen mit relativ hohen Steuerbelastungen konfrontiert. Gerade die relativ hohen deutschen Grenzsteuersätze lösen im Zusammenwirken mit dem hochkomplexen und immer komplizierter werdenden Steuerrecht und dem undurchschaubaren Geflecht an Steuervergünstigungen einen übermäßigen Anreiz zur Suche nach steuerbegünstigten Gestaltungen aus und lenken damit die Energien der Steuerpflichtigen in ineffiziente Richtungen. Kapitalakkumulation und Wachstum werden durch diese Steuerwirkungen längerfristig negativ beeinflusst; ferner entstehen auch verteilungspolitisch problematische Wirkungen, da sich das „Steuersparen“ vor allem für die Steuerpflichtigen mit den hohen Grenzsteuersätzen rentiert. Zudem führt die Kombination von hohen Grenzsteuersätzen und ausgehöhlten Bemessungsgrundlagen in der internationalen Öffentlichkeit zu einer Überschätzung der effektiven Steuerbelastungen in Deutschland.

Insgesamt ist festzustellen, daß eine Reform der deutschen Unternehmensbesteuerung weniger am Belastungsniveau insgesamt als vielmehr bei der Belastungsstruktur ansetzen müßte. Das generelle Steuerreform-Leitbild sollte daher lauten: *Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen, Senkung der Steuertarife*. Steuersubventionen sollten so weit wie möglich aus dem Steuerrecht herausgenommen werden.

Dieses Leitbild wird mittlerweile von nahezu allen Beteiligten der finanzpolitischen Willensbildung geteilt. Auch wenn die „große“ Steuerreform mittlerweile zu einer Hängepartie geworden ist, in die wohl erst nach der Bundestagswahl im Herbst 1998 Bewegung kommen wird; mittelfristig bestehen Chancen, hier einen großen Schritt nach vorne zu kommen. Zudem sind inzwischen bereits zwei wichtige Reformprojekte in Angriff genommen worden. Die Abschaffung der Vermögensteuer von 1997 an sowie der Gewerbekapitalsteuer von 1998 an bringt für die deutschen Unternehmen eine spürbare Entlastung bei der ertragsunabhängigen Besteuerung mit sich, die wirtschaftspolitisch und steuersystematisch zu begrüßen ist.

Bei der Besteuerung der Gewinne geht es zum einen um die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen: Bereinigungen bei den Gewinnermittlungsvorschriften sowie

⁵⁴ Schneider (1992), S. 765.

Abbau von Steuervergünstigungen. Zum anderen geht es um die Gestaltung des Tarifs: Progressionsverlauf und Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer, Frage der Behandlung der ausgeschütteten bzw. thesaurierten Gewinne bei der Körperschaftsteuer. Wünschenswert erscheint eine Senkung der Gewerbeertragsteuersätze. Ein Abbau oder zumindest eine Umgestaltung der Gewerbesteuer, die die Belastungen gleichmäßiger auf alle Wirtschaftsbereiche verteilt (Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen, Verbreiterung der Bemessungsgrund-

lagen, Senkung der Steuersätze), würde die Steuerbelastung auf die Binnenwirtschaft verlagern und die im internationalen Wettbewerb stehenden Wirtschaftsbereiche entlasten. Wünschenswert erscheint ferner eine Senkung der Spitzensteuersätze der Einkommensteuer auf 45 vH sowie des Körperschaftsteuersatzes für einbehaltene Gewinne auf 42 vH. Die Tarifbegünstigung für gewerbliche Einkünfte, mit der die Spitzensteuerbelastung gegenüber den übrigen Einkunftsarten gesenkt wird (gegenwärtig 47 vH gegenüber 53 vH), sollte abgeschafft werden.

Literaturverzeichnis

- Boettcher, Carl, Günter Schmolders* (1959): Betriebsteuer. In: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften. Zweiter Band. Stuttgart/Tübingen/Göttingen, S. 92-94.
- Deutscher Städtetag* (1986): Das Reformmodell des Deutschen Städtetages. In: der städtetag, S. 775.
- Dietzel, Carl* (1859): Die Besteuerung der Actien-Gesellschaften in Verbindung mit der Gemeinde-Besteuerung. Köln.
- DIW* (1993): Standortsicherungsgesetz 1994: Einstieg in die Unternehmensteuerreform? Bearb.: Stefan Bach, Bernhard Seidel, Dieter Teichmann. Wochenbericht des DIW, Nr. 8-9, S. 80 ff.
- DIW* (1994): Die Besteuerung der Unternehmensgewinne in sieben Industrieländern — Eine Neuberechnung für den Rechtsstand 1994. Bearb.: Stefan Bach. Wochenbericht des DIW, Nr. 32, S. 561-569.
- DIW* (1995): Hat Westdeutschland ein Standortproblem? Bearb.: Ludger Lindlar. Wochenbericht des DIW, Nr. 38.
- Engels, Wolfram, Wolfgang Stützel* (1968): Teilhabersteuer. Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts. 2., überarbeitete Auflage. Frankfurt a. M.
- Expertenkommission Wohnungspolitik* (1994): Wohnungspolitik auf dem Prüfstand. BT-Drucks. 13/159, Tz. 8114 ff.
- Finanzministerium NRW* (1996): Objektivierung der Gewinnermittlung. Unveröffentlichtes Arbeitspapier. Düsseldorf.
- Fullerton, Don* u.a. (1981): Corporate Tax Integration in the United States: A General Equilibrium Approach. In: American Economic Review, S. 677-691.
- Gutachten der Steuerreformkommission* (1971): Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17. Bonn.
- Haig, Robert Murray* (1921): The Concept of Income — Economic and Legal Aspects. In: R. M. Haig (Hrsg.): The Federal Income Tax, New York.
- Hirshleifer, Jack* (1970): Investment, Interest and Capital. Englewood Cliffs, N.J.
- Jorgenson, Dale W., Ralph Landau* (1993): Tax Reform and the Cost of Capital. An International Comparison. Washington.
- Junkernheinrich, Martin* (1991): Reform des Gemeindesteuersystems. 1: Analyseergebnisse. Berlin.
- Karrenberg, Hanns* (1985): Die Bedeutung der Gewerbesteuer für die Städte. Neue Schriften des Deutschen Städtetages, Bd. 52. Köln.
- King, Mervyn A., Don Fullerton* (1984): The Taxation of Income from Capital. A Comparative Study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany. Chicago/London.
- Köddermann, Ralf, Markus Wilhelm* (1996): Umfang und Bestimmungsgründe einfließender und ausfließender Direktinvestitionen — Entwicklungen und Perspektiven. ifo Studien zur Strukturforchung 24. München.
- Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze* (1991): Gutachten. In: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 46, Bonn.
- Koop, Michael* (1993): Zur Gewinnbesteuerung von Körperschaften in der Europäischen Gemeinschaft. Kieler Studien 259. Tübingen.
- Lang, Joachim* (1989): Reform der Unternehmensbesteuerung. In: Steuer und Wirtschaft, S. 3-17.
- Lang, Joachim* (1990): Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit. In: Steuer und Wirtschaft, S. 107-129.
- Löbke, Klaus, Roland Döhrn, Hans Dietrich von Loeffelholz* u.a. (1993): Strukturwandel in der Krise. Untersuchungen des RWI, Heft 9. Essen.
- Maassen, Kurt* (1968): Der Teilwert im Steuerrecht. Köln.
- Mans, Angela* (1996): Steuerpolitik in der Europäischen Union zwischen Wettbewerb und Harmonisierung. In: Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung. S. 331-353.
- OECD* (1991): Taxing Profits in a Global Economy. Domestic and International Issues, Paris.
- Pickhardt, Natalie* (1997): Einige Anmerkungen zur Reformabsicht beim Steuerbilanzrecht im Lichte des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und der GoB. In: Deutsche Steuerzeitung, S. 671 ff.
- Rappen, Hermann* (1989): Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers. In: RWI-Mitteilungen, S. 221 ff.
- Ruding Report* (1992): Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Brussels.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (1989): Weichenstellungen für die neunziger Jahre. Jahresgutachten 1989/90. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (1982): Gegen Pessimismus. Jahresgutachten 1982/83.
- Schaden, Barbara* (1995): Effektive Kapitalsteuerbelastung in Europa. Eine empirische Analyse aus deutscher Sicht, Heidelberg.

- Schanz, Georg (1896): Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. In: Finanz-Archiv, S. 1-87.*
- Schneider, Dieter (1992): Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden.*
- Seidel, Bernhard. u.a. (1989): Die Besteuerung der Unternehmensgewinne — Sieben Industrieländer im Vergleich. DIW-Beiträge zur Strukturforschung, Heft 111. Berlin.*
- Sinn, Hans-Werner (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung. Eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen. Tübingen.*
- Sinn, Hans-Werner (1987): Capital Income Taxation and Resource Allocation. Amsterdam.*
- SPD (1997): Entlastung für Arbeitnehmer und Familien — Neue Arbeitsplätze und mehr Gerechtigkeit. Steuer- und Abgabenreform 1997/98. Presseservice der SPD, 26.05.1997, Bonn.*
- Spengel, Christoph (1995): Europäische Belastungsvergleiche. Deutschland — Frankreich — Großbritannien. Düsseldorf.*
- Tullock, Gordon (1987): rent seeking. In: The New Palgrave. A Dictionary of Economics, Vol. 4. London/Basingstoke, S. 147-149.*
- Weichenrieder, Alfons (1995): Besteuerung und Direktinvestition. Tübingen.*
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31. Bonn.*

Summary

Reform of Business Taxation

Germany's structure of business taxation is deficient in many respects. High tax rates in combination with generous provisions for the calculation of the tax base distort many economic variables and thus the decisions of taxpayers. High taxed activities are discouraged and tax evasion is induced. This could have a negative impact on growth and economic development in the long run. In addition, different tax burdens of companies in similar economic situations contradict the ability-to-pay-principle. The general idea behind the reform of business taxation should therefore be: broadening of the tax base, reduction of tax rates.

Tax subsidies should be banned from tax law wherever this is possible. Furthermore it would be desirable to reduce income-specific tax breaks and to establish closer ties between economic profits and the tax base. In turn, the top rates for income tax and corporation tax on retained profits should be lowered decisively. The current system of corporation tax — consisting of a full imputation system with different tax rates — has proved to be efficient in general. What is required in particular is a reduction or at least a significant rearrangement of the local business taxation (Gewerbsteuer); in order to lower tax rates and to achieve a more equal distribution of the tax burden the number of taxpayers as well as the individual tax base should be increased.