

Ekkehart Wilk

## Plädoyer für eine effizientere Steuerreformdebatte

*Steuerreformdiskussionen begleiten den politischen Entscheidungsprozess schon seit langem. Sind die Diskussionsbeiträge für die politische Willensbildung nutzbar? Inwieweit lässt sich die Wirkungsanalyse von Steuerreformvorschlägen verbessern? Kann auf den Selbstfinanzierungseffekt derartiger Konzepte gesetzt werden oder sollte eine vollständige Gegenfinanzierung vorgelegt werden? Welche Bedeutung hat die Rechtsformneutralität der Besteuerung in Relation zu anderen Zielen? Führen die Vorschläge tatsächlich zur Steuervereinfachung und welche Relevanz kommt einer Vereinfachung zu?*

Deutschland leistet sich eine nicht enden wollende Steuerreformdiskussion. Steuerreformen sind noch nicht in Kraft getreten, da werden bereits erneut neue „Große“ Steuerreformen gefordert. Das geltende Steuerrecht sei „nicht reformierbar“, „verfassungswidrig“, „zu kompliziert“, „leistungsfeindlich“.

Vor diesem Hintergrund entstehen umfassende Steuerreformvorschläge mit dem Anspruch, vorhandene Mängel zu beseitigen, insbesondere solle das Steuerrecht einfacher werden. Paul Kirchhof<sup>1</sup> hat ein derartiges Konzept präsentiert. Eine vollständige Gegenfinanzierung<sup>2</sup> seiner Reformvorschläge ist dort nicht vorgesehen. Es wird weiter in nicht unumstrittener Weise verfassungsrechtlich argumentiert: Eine ungleiche Steuerlast allein wegen der Rechtsreform sei verfassungswidrig<sup>3</sup>.

Die vollständige Umsetzung der Vorschläge Kirchhofs würde im Entstehungsjahr – nach voller Wirksamkeit sämtlicher Ent- und Belastungen – nach Berechnungen der Steuerabteilungsleiter des Bundes und der Länder zu Steuermindereinnahmen von 11,4 Mrd. Euro führen<sup>4</sup>. Weit höhere Steuermindereinnahmen würden in den ersten Jahren (Rechnungsjahre) entstehen, die aber durch entsprechende Übergangsregelungen reduziert werden könnten.

Kirchhofs Vorschläge werfen Fragen auf, die häufig auch bei anderen Debattenbeiträgen eine Rolle spielen: Gehört es zu den Aufgaben der Wissenschaft, der Politik ein umfassendes Steuerreform-Konzept zur Umsetzung vorzuschlagen, das auch Werturteile

von erheblicher Bedeutung enthält? Kann auf den Selbstfinanzierungseffekt derartiger Konzepte gesetzt werden oder sollte eine vollständige Gegenfinanzierung vorgelegt werden? Welche Bedeutung hat die Rechtsformneutralität der Besteuerung in Relation zu anderen Zielen? Führen die Vorschläge tatsächlich zur Steuervereinfachung und welche Relevanz kommt einer Vereinfachung zu?

Ist das Steuerrecht der geeignete Ansatzpunkt, um ein gesellschaftspolitisches Modell<sup>5</sup> – der Staat solle sich bei der Steuerbelastung auf ein Viertel des Einkommens seiner Bürger und Unternehmen beschränken – durchzusetzen? Ist es nicht Aufgabe des politischen Willensbildungsprozesses, über Aufgaben/Ausgabenniveaus und damit auch über die Höhe der geplanten Steuereinnahmen zu entscheiden?

Neben den Reformvorschlägen Kirchhofs sollen insbesondere Vorschläge der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft (im Folgenden auch: Stiftung Marktwirtschaft) analysiert werden. Die Stiftung Marktwirtschaft hat wesentliche Elemente zur Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung

<sup>1</sup> Vgl. P. Kirchhof: Einkommensteuer-Gesetzbuch, Heidelberg 2003.

<sup>2</sup> Vgl. Bericht der Abteilungsleiter (Steuern) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, Berlin, 16. Februar 2004.

<sup>3</sup> Vgl. o.V.: Kirchhof will Entlastungen breit streuen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 27. August 2005, S. 13.

<sup>4</sup> Vgl. Bericht der Abteilungsleiter..., a.a.O.

<sup>5</sup> Siehe P. Kirchhof: Der sanfte Verlust der Freiheit, München 2004. Vgl. o.V.: 25 Prozent Steuern für alle. Das ist die Obergrenze, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 21. August 2005, S. 13.

<sup>6</sup> Siehe Tagungsbericht der Kommission „Steuergesetzbuch“: Neuordnung der Unternehmensteuer, Berlin, 22. September 2005.

<sup>7</sup> Siehe Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (im Folgenden zitiert als: Sachverständigenrat): Jahresgutachten 2003, Deutscher Bundestag, Drucksache 15/2000, S. 333 ff.

*Dr. Ekkehart Wilk, 60, ist Unternehmensberater in Bonn/Wachtberg und in der Politikberatung tätig. Er war Mitarbeiter im Bundesfinanzministerium und Mitglied der Hauptgeschäftsführung eines Verbandes.*

erung am 22. September 2005 in Berlin vorgestellt<sup>6</sup>; in der Tagespresse haben Mitglieder der Kommission „Steuergesetzbuch“ Stellung bezogen. Auch die Vorschläge des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (im Folgenden vereinfachend: Sachverständigenrat) zur Dual-income-tax<sup>7</sup> werden in die Betrachtung einbezogen.

Das immer wieder erneute Infragestellen vorgenommener Reformen oder das Entdecken eines erneuten Reformbedarfs entspricht den Interessen von Verbänden, die eine geringere Steuerlast erreichen wollen. Dies kann gleichzeitig im gesamtwirtschaftlichen Interesse liegen, kann aber auch dazu führen, dass bei begrenzter Diskussions- und Problemlösungskapazität andere relevante Fragestellungen nicht aufgegriffen werden, weil sie von Diskussionen über steuerliche Fragen verdrängt werden. Eine Setzung von Prioritäten kommt zu kurz. Hinzu kommt, dass die Erwartungen von Konsumenten und Investoren negativ beeinflusst werden, wenn permanent über „schlechte“ steuerliche Rahmenbedingungen geklagt wird oder Hoffnungen auf Steuersenkungen geweckt werden, die später enttäuscht werden. Es würde sicherlich die Diskussion versachlichen, wenn der nicht selten verwandte Hinweis auf „schlechte“ Rahmenbedingungen für „den Mittelstand“ präzisiert würde, indem von kleineren und mittleren Unternehmen gesprochen würde, die je nach Rechtsform entweder mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer belastet sind.

Das immer wieder erneute Infragestellen einer durchgeführten Reform macht auch die Kritik am neuen Körperschaftsteuerrecht mit dem Halbeinkünfteverfahren und der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens deutlich. Dabei wird die Forderung nach Rechtsformneutralität der Besteuerung in den Vordergrund gerückt, so z.B. von Paul Kirchhof<sup>8</sup>. Auch die Stiftung Marktwirtschaft misst der Rechtsformneutralität eine hohe Bedeutung bei<sup>9</sup>.

### Vereinfachung des Steuerrechts?

Die Forderung nach einer Vereinfachung des Steuerrechts begleitet nahezu jede Steuerreformdebatte. Der Begriff Vereinfachung ist positiv besetzt und wird daher häufig auch von denjenigen verwandt, die primär eine Steuerentlastung anstreben und/oder

die Durchsetzungschancen ihres eigenen Vorschlags verbessern wollen. Dabei werden auch Vorschläge gemacht, die eher zur Komplizierung des Steuerrechts beitragen. Auch dient der Hinweis auf kompliziertes geltendes Recht und den eigenen „einfachen“ Vorschlägen häufig dazu, neue Steuerreformdebatten auszulösen.

So wird zum Beispiel das Programm der Stiftung Marktwirtschaft mit dem einleitenden Satz vorgestellt: „Das deutsche Steuerrecht gilt als das komplizierteste der Welt.“<sup>10</sup> Es sollen Vorschläge gemacht werden, die „ein(en) Fluchtweg aus dem Steuerchaos bieten“<sup>11</sup>. Dem Ziel Vereinfachung des Steuerrechts soll eine zentrale Bedeutung zukommen: „Radikal sind wir (nur) beim Abbau von Komplizierungen des deutschen Steuerrechts.“<sup>12</sup>

Im Gegensatz hierzu werden aber weitreichende Vorschläge gemacht, die eher zur Komplizierung des Steuerrechts beitragen: Die Stiftung Marktwirtschaft empfiehlt eine allgemeine Unternehmensteuer, die alle Unternehmen, unabhängig von der Rechtsform, erfasst<sup>13</sup>. Dabei wird im Wesentlichen das Ziel verfolgt, für Personenunternehmen eine steuerliche Begünstigung einbehaltener Gewinne, die bei Kapitalgesellschaften nach geltendem Recht bereits erfolgt, zu erreichen; wenn auch in anderer Ausgestaltung.

Darüber hinaus wirft eine allgemeine Unternehmensteuer Umsetzungsprobleme auf: Allein 2,8 Mio. Personengesellschaften und Einzelunternehmer (einschließlich freiberuflich Selbständige) müssten sich auf ein grundlegend geändertes Steuerregime einstellen, vor allem:

- eine Trennung der betrieblichen von der Privatsphäre,
- eine nicht abgeschlossene Besteuerung, da thesaurierte Gewinne bis zur Entnahme steuerverhaftet sind<sup>14</sup>.

Problematisch ist die „Trennlinie“ der Steuerbelastungsunterschiede zwischen einbehaltenen und entnommenen Gewinnen. Eine weitere Trennlinie verläuft zwischen Freiberuflern und Angestellten. Sollte z.B.

<sup>10</sup> N. Herzig, J. Hey, J. Lang, M. Mössner: Ein Fluchtweg aus dem Steuerchaos, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 6. August 2005, S. 13.

<sup>11</sup> Ebenda.

<sup>12</sup> J. Lang bei der Vorstellung des „Projekts Steuergesetzbuch“, o.V.: Experten wollen Steuerrecht sanieren, in: Handelsblatt vom 2.12.2004, S. 3.

<sup>13</sup> Vgl. Tagungsbericht der Kommission „Steuergesetzbuch“, a.a.O.

<sup>14</sup> Vgl. V. Lietmeyer, O. Petzold: Bedingungen und Ziele für ein Reform der Unternehmensbesteuerung, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 85. Jg. (2005), H. 9, S. 593.

<sup>8</sup> P. Kirchhof antwortete auf eine Frage bezüglich der unterschiedlichen Besteuerung von juristischen und natürlichen Personen: „Es gibt keinen Rechtfertigungsgrund, juristische und natürliche Personen unterschiedlich zu besteuern“, Interview in: Welt am Sonntag vom 5. 11. 2000, S. 65.

<sup>9</sup> Vgl. Tagungsbericht der Kommission „Steuergesetzbuch“, a.a.O., S. 6.

der freiberuflich tätige Arzt in den Genuss eines begünstigten proportionalen Steuersatzes für einbehaltene Gewinne kommen, der angestellte Arzt dagegen mit seinem Einkommen in vollem Umfang der progressiven Einkommensteuer unterliegen? Angestellte würden zu Verlagerungsaktivitäten in steuerbegünstigte Personenunternehmen angeregt. Vielleicht würde es eine steuermotivierte Gründungswelle von Ein-Personen-Unternehmen geben, mit entsprechenden Folgen für die Sozialversicherung.

Der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung würden dem wahrscheinlich entgegenwirken. Ein neues Feld für die Rechtsprechung und die steuerrechtliche Literatur würde eröffnet. Der Ruf nach Vereinfachung und einer grundlegenden Steuerreform würde nicht lange auf sich warten lassen. Die permanente Steuerreformdiskussion könnte fortgesetzt werden.

Vielleicht denken die Mitglieder der Kommission „Steuergesetzbuch“ über die Ausführungen von Friedrich Merz auf der Tagung der Stiftung am 22. September 2005 in Berlin noch einmal nach: „Eine einfache Unternehmensbesteuerung könne allein deshalb nicht versprochen werden, weil das Unternehmensteuerrecht in einer komplexen Welt immer komplex bleiben werde.“<sup>15</sup>

Scheinbar einfache Vorschläge werden häufig nach eingehender Diskussion und parlamentarischer Beratung komplizierter. Einwände von Verbänden, mit Hilfe der Opposition über den Bundesrat/Vermittlungsausschuss durchgesetzt, können erheblich zur Komplizierung beitragen. „Einfache“ oder kurzfristig verabschiedete Gesetze mit Regelungslücken, auch aufgrund von Beratungsdefiziten, werden im Laufe der Zeit durch Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsanweisungen immer komplizierter.

Die Zusammenfassung von Einkunftsarten führt nicht unbedingt zu einer Vereinfachung. Materieller Regelungsbedarf wird dadurch nicht aufgehoben. Die Verwendung neuer Begriffe im Steuerrecht kann zu einer längeren Phase der Unsicherheit führen, da sich ihre materielle Klärung durch Rechtsprechung und Verwaltung in der Regel über einen längeren Zeitraum erstreckt.

Komplizierte Steuergesetze sind nicht selten im Interesse der Steuerzahler. Ein gutes Beispiel ist die in § 10 EStG vorgesehene „Günstigerprüfung“ bei den Vorsorgeaufwendungen durch die Finanzbehörden,

die im Zuge der Realisierung des nachgelagerten Verfahrens bei der Besteuerung von Alterseinkünften und den damit erforderlichen erheblichen Änderungen bei den Vorsorgeaufwendungen zum 1.1.2005 eingeführt wurde.

Die Vereinfachung von Steuergesetzen, Steuerrichtlinien und Steuererlassen, die Unternehmen betreffen, dürfte insbesondere bei größeren Unternehmen keine wesentlichen Wachstumsimpulse auslösen, zumal hier Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Verfügung stehen. Unternehmen profitieren teilweise von der Unübersichtlichkeit der Steuergesetzgebung, insbesondere soweit branchenspezifische „günstige“ Regelungen vorliegen. In diesem Fall haben sie Wettbewerbsvorteile gegenüber anderen Branchen und möchten die komplizierten Regelungen aufrechterhalten.

Häufig werden die einfachen Steuersysteme in den Beitrittsländern Osteuropas als Vorbild für Steuerreformen in Deutschland genannt. Dabei wird außer Acht gelassen, dass hier aus der Not eine Tugend gemacht wurde: Nach dem Zusammenbruch der kommunistischen Regime mussten Steuersysteme, die für Marktwirtschaften brauchbar sind, neu konzipiert und umgesetzt werden. Eine entsprechende Steuerverwaltung und Justiz war nicht vorhanden und musste erst allmählich aufgebaut werden. Insoweit bestand faktisch überhaupt nicht die Möglichkeit, komplizierte Steuergesetze einzuführen. Es bleibt abzuwarten, ob nicht diese Steuersysteme im Laufe der Zeit differenzierter und damit auch komplizierter werden.

Ein Erfolg von Vereinfachungsbemühungen dürfte auch aufgrund der entgegengesetzten Interessen des Steuergesetzgebers und der Finanzverwaltung einerseits und des Steuerpflichtigen andererseits begrenzt bleiben: Der Fiskus möchte sein Ziel der Einnahmeerzielung erreichen, der Steuerpflichtige möglichst wenig zahlen. Einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen werden auch weiterhin ihr legitimes Ziel der Minimierung der eigenen Steuerlast verfolgen. Steuergesetzgeber und Verwaltung versuchen, durch gesetzliche Maßnahmen und/oder Verwaltungsanweisungen dem entgegenzuwirken. Die Rechtsprechung wird in Anspruch genommen. Das Steuerrecht bleibt kompliziert.

Fazit: Der Anspruch auf Steuervereinfachung sollte nur dann erhoben werden, wenn Vorschläge eindeutig zur Vereinfachung des Steuerrechts beitragen; eine Verschiebung von Regelungserfordernissen auf Justiz und/oder Verwaltung sollte unterbleiben oder detailliert aufgezeigt werden. Steuervereinfachungsvorschläge sollten aufkommensneutral im Rahmen

---

<sup>15</sup> Tagungsbericht der Kommission „Steuergesetzbuch“, a.a.O., S. 5. Friedrich Merz ist Mitglied im politischen Beirat der Kommission „Steuergesetzbuch“.

des Steuersystems konzipiert und nicht mit Steuerentlastungsprogrammen „vermischt“ werden. Führen Steuerreformvorschläge zu erheblichen Steuererminderungen, so sollten die angestrebten Steuerentlastungen explizit als Ziel genannt und nicht das Etikett Vereinfachung in den Vordergrund gerückt werden.

### Wirkungsanalysen verbessern

In der derzeitigen steuerpolitischen Diskussion fehlt es an fundierten Wirkungsanalysen<sup>16</sup>. Die Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen durch eine Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlagen – insbesondere bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer – ist allokativpolitisch erwünscht. So schlägt z.B. Kirchhof vor, die degressive Abschreibung im Rahmen der Umsetzung seines Gesamtkonzepts abzuschaffen und durch eine lineare Abschreibung zu ersetzen<sup>17</sup>.

Kritiker verweisen auf unerwünschte Wirkungen dieses Vorschlags. Ein Ende der degressiven Abschreibung würde die Investitionsneigung des Mittelstands bremsen<sup>18</sup>, der deutschen Wirtschaft würden 7,5 Mrd. Euro an Liquidität entzogen<sup>19</sup>. Isoliert betrachtet haben diese Kritiker recht: Die Abschaffung der degressiven Abschreibung hat eine Steuermehrbelastung zur Folge, durch Beibehaltung der degressiven Abschreibung kann die hemmende Wirkung dieser Belastung vermieden werden. Diese Argumentation basiert auf der Tatsache, dass jede Steuerbelastung hemmt: die Mehrwertsteuer den Konsum, die Einkommensteuer Konsum und Sparen, die Körperschaftsteuer die Investitionstätigkeit, etc. Aufgrund des finanziellen Entzugseffekts der Besteuerung ist diese Wirkung unvermeidbar.

Konsequent zu Ende gedacht, müsste das gesamte Steuersystem abgeschafft werden, um hemmende Wirkungen der Besteuerung zu beseitigen. Wirkungsanalysen, die sich auf diesen banalen Sachverhalt beschränken, sind unbrauchbar. Sie sind leider weit verbreitet und tragen erheblich zur Ineffizienz der steuerpolitischen Willensbildung bei.

Erforderlich sind vergleichende Wirkungsanalysen, die be- und entlastende Maßnahmen umfassen. In diesem Fall sind die Wirkungen einer Steuersatzsenkung und der Abschaffung der degressiven Abschreibung

im Vergleich zum geltenden Recht zu untersuchen. Eine umfassende vergleichende Wirkungsanalyse relativiert die isoliert analysierten positiven Effekte der Steuersatzsenkung sowie die negativen Wirkungen der Abschaffung der degressiven Abschreibung. Es kommt auf den Gesamteffekt an.

Als weiteres Beispiel für die Vernachlässigung aussagefähiger Wirkungsanalysen soll auf die Diskussion um eine zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags eingegangen werden. Es wird argumentiert, dass eine zeitliche Begrenzung risikoreiche Investitionen diskriminiere. Isoliert betrachtet könnte diese Auffassung vertreten werden. Eine Beschränkung auf diese Aussage ist aber nicht ausreichend, denn die Begrenzung des Verlustvortrags führt zu Steuermehreinnahmen, die zur Steuersatzsenkung verwandt werden können. Im Kontext der Diskussion um eine Gegenfinanzierung zur geplanten Senkung des Körperschaftsteuersatzes, wie auf dem „Job-Gipfel“ vereinbart, spielt dieser Zusammenhang eine Rolle.

Relevant ist die Fragestellung, ob eine zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags und eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes gegenüber dem geltenden Recht positive Nettoeffekte auf relevante Zielsetzungen aufweisen. Bezüglich der Investitionstätigkeit von Kapitalgesellschaften kann gesagt werden, dass geringere Steuersätze erfolgreiche Investitionen belohnen und durch die Begrenzung des Verlustvortrags die risikoreiche Investitionsvornahme, die zu Verlusten führen kann, die nicht mit Gewinnen verrechnet werden können, steuerlich schlechter gestellt wird. Letzteres muss aus allokativer Sicht nicht negativ zu bewerten sein, wenn eine nicht zu restriktive Begrenzung (z.B. auf sechs Jahre) erfolgt. Hier könnte die Auffassung vertreten werden, dass Verluste, die nach sechs Jahren noch nicht mit Gewinnen verrechnet werden können, aus dem Eigenkapital zu tragen sind. Die Intensität des Wettbewerbs würde erhöht.

Unabhängig von der isolierten Bewertung der zeitlichen Begrenzung eines Verlustvortrags zeigt auch dieses Beispiel, dass aussagefähige Analysen sich nicht hierauf beschränken dürfen, sondern die Folgewirkungen – in diesem Fall einer Steuerentlastung – in die Wirkungsanalyse einbeziehen müssen.

Diese Argumentation gilt auch für die von der Bundesregierung erwogene Verschärfung der Mindestbesteuerung. Kritiker behaupten, dies wirke dämpfend auf die Investitionen<sup>20</sup>. Auch diese isolierte Analyse

<sup>16</sup> Vgl. E. Wilk: Fehleinschätzungen steuerlicher Entlastungsmaßnahmen, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 63. Jg. (1983), H. 9, S. 447 ff.

<sup>17</sup> Vgl. o.V.: Kirchhof will auch Unternehmen anzapfen, in: Handelsblatt vom 26., 27., 28. August 2005, S. 4.

<sup>18</sup> Vgl. ebenda.

<sup>19</sup> So W. Fuest vom arbeitgebernahen Institut der deutschen Wirtschaft. Vgl. o.V.: Kirchhofs Steuermodell belastet Industrie, in: Handelsblatt vom 1. September 2005, S. 6.

<sup>20</sup> Vgl. U. Schreiber, M. Overesch: Effektive Steuerbelastung der Unternehmen und Steuerpolitik, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 85. Jg. (2005), H. 4, S. 223.

ist nicht ausreichend, da die Folgewirkungen nicht berücksichtigt werden.

### **Fehleinschätzungen von Steuersenkungen vermeiden**

Eine Überschätzung positiver Wirkungen von Steuersenkungen auf die Beschäftigung liegt tendenziell dann vor, wenn bei der Gegenfinanzierung relativ abstrakt auf den Abbau steuerlicher Subventionen verwiesen wird. Hierbei wird nicht ausreichend berücksichtigt, dass es sich beim Abbau von steuerlichen Subventionen und Sonderregelungen um Steuererhöhungen für die Betroffenen handelt, die kurzfristig die wirtschaftliche Aktivität erheblich bremsen können. Positive Allokationseffekte dürften erst zeitverzögert zu verzeichnen sein.

Werden Steuersenkungen vorgenommen, bleiben häufig die gewünschten Beschäftigungseffekte aus oder erreichen nicht das erwartete Ausmaß, so dass die mit diesen Steuersenkungen erhofften Steuermehreinnahmen aufgrund einer erwarteten Wachstumsbeschleunigung nicht erzielt werden können: Unternehmensbefragungen kommen zu dem Ergebnis, dass der Besteuerung bei Standortentscheidungen keine sehr große Bedeutung zukommt. Dies zeigt eine Untersuchung des Fraunhofer Instituts für Systemtechnik und Innovationsforschung<sup>21</sup> deutlich: Verlagerungsaktivitäten ins Ausland erfolgen im Rahmen der Globalisierung vor allem aus Kostengründen, das betrifft insbesondere Arbeitskosten, aber auch aus Markterschließungs- und Marktsicherungsgründen. Steuern, Abgaben und Subventionen spielen als Verlagerungsmotive lediglich eine untergeordnete Rolle. Derart motivierten Standortverlagerungen kann daher mit Steuersenkungen nur sehr begrenzt entgegen gewirkt werden.

Eine belebende Wirkung von Steuersenkungen auf die Investitionstätigkeit mit daraus resultierenden Steuermehreinnahmen erreicht häufig nicht das erwartete Niveau, da potentielle Investoren der Besteuerung nicht die angenommene Bedeutung beimessen<sup>22</sup>. Steuermehreinnahmen, die unter den Erwartungen bleiben, haben eine zusätzliche Nettokreditaufnahme

der Gebietskörperschaften zur Folge, wenn die Ausgaben nicht entsprechend reduziert werden.

Die Annahme eines – zumindest partiellen – Selbstfinanzierungseffekts von Steuersenkungen hat den Vorteil, dass damit die unangenehme Aufgabe entfällt, konkrete belastende Gegenfinanzierungsvorschläge zu machen. Für die Folgen einer Überschätzung von Steuermehreinnahmen durch Steuersenkungsmaßnahmen – steigende Nettokreditaufnahmen der Gebietskörperschaften – werden dann die Finanzminister verantwortlich gemacht.

Die Steuerreformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft befinden sich noch in der Diskussion und sollen in der ersten Jahreshälfte 2006 präsentiert werden. Daher kann noch nicht beurteilt werden, in welchem Umfang dort Steuersenkungsvorschläge durch Gegenfinanzierungsvorschläge kompensiert werden sollen. „Vorbeugend“ wird aber bereits argumentiert: „Nach den internationalen Erfahrungen steigt das Steueraufkommen, wenn Unternehmensgewinne gezielt niedriger besteuert werden. Es werden mehr Gewinne in Deutschland versteuert. Es wächst auch das Lohnsteueraufkommen.“<sup>23</sup> Diese Aussage ist in dieser generellen Form kaum haltbar und nicht geeignet, einen Verzicht auf ausreichende Gegenfinanzierungsvorschläge zu begründen.

Fazit: Steuersenkungsvorschläge sollten auf Wirkungsanalysen basieren, die die Folgewirkungen einer Steuerentlastung einbeziehen. Soweit nicht konkrete Kürzungen von Staatsausgaben Teil von Steuersenkungsvorschlägen sind und/oder kompensierende Steuererhöhungen (auch durch steuerlichen Subventionsabbau) vorgeschlagen werden, muss davon ausgegangen werden, dass es sich um ein kreditfinanziertes Steuersenkungsprogramm handelt, auch wenn dies nicht explizit artikuliert wird. Sollten sich die Erwartungen hinsichtlich stimulierender Wirkungen auf die Wirtschaftstätigkeit erfüllen, so könnten die daraus resultierenden Steuermehreinnahmen zur Reduzierung der Nettokreditaufnahme der Gebietskörperschaften verwandt werden.

### **Zielkonflikte**

Im Folgenden soll insbesondere auf Konflikte zwischen dem Ziel einer gerechten Steuerlastverteilung und wirtschaftlichen bzw. mehr rechtspolitisch orientierten Zielen in den Steuerreformvorschlägen von

<sup>21</sup> Vgl. Fraunhofer Institut für Systemtechnik und Innovationsforschung: Produktionsverlagerungen ins Ausland und Rückverlagerungen, Ergebnisse aus der Erhebung „Innovationen in der Produktion“, Karlsruhe 2004.

<sup>22</sup> Eine Handelsblattnfrage unter Führungskräften hat ergeben, dass für die Schaffung neuer Arbeitsplätze eine Senkung der Lohnnebenkosten als am wichtigsten angesehen wird, eine Senkung der Unternehmensteuer wird erst an sechster Stelle genannt. Vgl. o.V.: Top-Manager fordern zuerst Senkung der Lohnnebenkosten, in: Handelsblatt vom 14. April 2005, S. 8.

<sup>23</sup> N. Herzig, J. Hey, J. Lang, M. Mössner, a.a.O.

<sup>24</sup> Vgl. P. Kirchhof: Einkommensteuer-Gesetzbuch, a.a.O.

Paul Kirchhof, der Stiftung Marktwirtschaft und des Sachverständigenrats eingegangen werden.

Paul Kirchhof<sup>24</sup> schlägt vor, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer radikal zu verbreitern, insbesondere durch Wegfall von Subventionen, Sondertatbeständen und Ausnahmeregelungen und die dadurch entstehenden Steuermehreinnahmen für eine grundlegende Einkommensteuerreform zu verwenden. Er schlägt eine Flat tax vor, der Steuersatz soll 25% betragen. Ein erheblicher Teil des Einkommens soll steuerfrei bleiben, eine indirekte Progression ist die Folge. Dieser Steuersatz soll auch für die Unternehmensebene gelten. Damit wird nicht nur Rechtsformneutralität erreicht. Es wird auch eine unterschiedliche steuerliche Behandlung einbehaltener und ausgeschütteter Gewinne vermieden.

Kirchhof begründet die Flat tax auch mit Gerechtigkeitsüberlegungen. Er behauptet, sie sei gerecht. Diese Entscheidung muss als Werturteil und nicht als wissenschaftliche Aussage angesehen werden. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich ein konkreter Tarifverlauf nicht ableiten, auch nicht aus der Verfassung, allenfalls Belastungsgrenzen. Unterhalb einer Belastungsgrenze bleibt dem Parlament die Entscheidung über den Tarif der Einkommensteuer vorbehalten.

Voraussetzung für die Realisierung der Rechtsformneutralität in Kirchhofs Konzept ist der Wegfall der direkten Progression bei der Einkommensteuer<sup>25</sup>. Kirchhof reagiert hier auf einen Zielkonflikt: Ein direkt progressiver Tarifverlauf bei der Einkommensteuer und Rechtsformneutralität der Besteuerung können nicht gleichzeitig erreicht werden. Das für die Realisierung der Rechtsformneutralität Notwendige, die Abschaffung der direkten Progression und die Einführung einer Flat tax, muss als Entscheidung zugunsten der Rechtsformneutralität angesehen werden. Kirchhofs Aussage – „Es gibt keinen Rechtfertigungsgrund, juristische und natürliche Personen unterschiedlich zu besteuern“<sup>26</sup> – basiert allein auf seiner Prioritätensetzung zugunsten der Rechtsformneutralität. Tatsächlich ist aber auch eine Entscheidung zugunsten des progressiven Einkommensteuertarifs und gegen die exakte Rechtsformneutralität möglich.

<sup>25</sup> P. Kirchhof antwortete auf die Frage, weshalb er für Deutschland den Einheitssatz von 25% verlangt, da doch alle Industriestaaten ein Steuerrecht mit Progression hätten: „Weil ich die Personengesellschaft und die Kapitalgesellschaft im Steuerrecht gleichstellen will.“ Interview in: Handelsblatt vom 26./27./28. August 2005, S. 4.

<sup>26</sup> P. Kirchhof im Interview in: Welt am Sonntag vom 5. 11. 2000, S. 65.

<sup>27</sup> Vgl. Sachverständigenrat: Jahresgutachten 2003, Ziffer 584 ff.

Bei der Dual-income-tax, die der Sachverständigenrat<sup>27</sup> vorschlägt, wird zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen unterschieden. Arbeitseinkommen sollen weiterhin mit der progressiven Einkommensteuer, Kapitaleinkommen mit einem proportionalen niedrigeren Steuersatz belastet werden. Das Ziel Standortattraktivität, aber auch Finanzierungsneutralität, stehen im Vordergrund. Finanzierungsneutralität impliziert Rechtsformneutralität. Der Zielkonflikt zwischen dem synthetischen Einkommensbegriff mit einem einheitlichen Tarif sowie allokatons- und investitionspolitischen Zielen wird in der Weise entschieden, dass bei der Einkommensteuer partiell der progressive Tarif – für Vermögenseinkommen – entfällt.

Die Stiftung Marktwirtschaft verfolgt das Ziel der Rechtsformneutralität, indem eine steuerliche Begünstigung des einbehaltenen Gewinns für Kapitalgesellschaften und für Personenunternehmen gleichermaßen gelten soll. Nach geltendem Recht wird nur der einbehaltene Gewinn von Kapitalgesellschaften steuerlich begünstigt: Die Hälfte der Ausschüttungen (Halbeinkünfteverfahren) unterliegt zusätzlich der Einkommensteuer. Die Stiftung Marktwirtschaft unternimmt den Versuch, eine steuerliche Begünstigung einbehaltener Gewinne auch für Personenunternehmen zu erreichen. Die „Verletzung“ des Ziels einer umfassenden progressiven Einkommensteuerbelastung wird damit – in Relation zum geltenden Recht – auf einbehaltene Gewinne von Personenunternehmen beschränkt. Die vom Sachverständigenrat angestrebten weitergehenden ökonomischen Ziele können damit aber nicht erreicht werden.

Die vorangegangenen Ausführungen zeigen, dass Zielkonflikte zwischen einer als gerecht angesehenen progressiven Einkommensteuer und ökonomisch bzw. mehr rechtspolitisch orientierten Zielen von erheblicher Bedeutung sind und unterschiedlich entschieden werden können. Um die Effizienz des steuerpolitischen Willensbildungsprozesses zu verbessern, ist es notwendig, diese Zielkonflikte transparent werden zu lassen.

### **Zur Bedeutung der Rechtsformneutralität der Besteuerung**

Weshalb sollte Rechtsformneutralität der Besteuerung realisiert werden? Häufig wird das Argument verwandt, die Wahl der Rechtsform solle unabhängig von steuerlichen Überlegungen erfolgen.

Aus rechtlicher Sicht könnte der Forderung nach Rechtsformneutralität der Besteuerung entgegengehalten werden, das Gleiches gleich und Ungleiches ungleich behandelt werden soll. Zivilrechtlich sind

Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmer ungleich. Könnten sie daher nicht auch steuerlich weiterhin in bestimmtem Umfang ungleich behandelt werden, wie dies nach geltendem Recht der Fall ist?

Weshalb reicht die Freiheit des Unternehmers, die Rechtsform mit einer bestimmten Besteuerung nach seinen Interessen zu wählen, nicht aus? Welche verfassungsrechtliche Problematik sollte entstehen, wenn nicht allzu große Belastungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen vorhanden sind? Die Überbetonung der Bedeutung der Rechtsformneutralität zeigt die „Verrechtlichung der deutschen Denkkategorien bei Steuerreformen“<sup>28</sup>. In den meisten europäischen Ländern stehen die ökonomischen Wirkungen im Vordergrund.

Aus ökonomischer Sicht stellt sich die Frage nach den Wirkungen der Rechtsformneutralität der Besteuerung. Wie hoch sind die Beschäftigungswirkungen einer exakten Realisierung der Rechtsformneutralität im Vergleich zum geltenden Recht? Sind positive Allokationseffekte in größerem Umfang zu erwarten? Wenn keine oder nur geringe erwünschte ökonomische Wirkungen zu erwarten sind, warum sollte dann exakte Rechtsformneutralität im Steuerrecht realisiert werden? Dies wäre ineffizient.

Das Argument, es könnte durch Realisierung der Rechtsformneutralität die Diskussion um die Frage, wer steuerlich besser behandelt wird, Kapitalgesellschaften oder Personenunternehmen, beendet werden, mag zwar zutreffen. Dies reicht aber nach Auffassung des Verfassers nicht aus. Vielleicht könnte ja der Versuch unternommen werden, die Diskussion um diesen Komplex etwas differenzierter zu gestalten, indem die nüchterne Analyse im Vordergrund steht und nicht die Durchsetzung von Steuersenkungsbestrebungen.

### **Körperschaftsteuersatz senken**

Im internationalen Vergleich ist die nominale Tarifbelastung deutscher Kapitalgesellschaften relativ hoch. Die Diskussion darüber führte zu den Beschlüssen des Job-Gipfels vom März 2005, unter anderem war vorgesehen, den Körperschaftsteuersatz auf 19% zu senken. Mit der Umsetzung dieser Beschlüsse würde die steuerliche Begünstigung des einbehaltenen Gewinns von Kapitalgesellschaften verstärkt, die relative steuerliche Gesamtbelastung des ausgeschütteten Gewinns würde zunehmen.

Steuerplanungsaktivitäten von international tätigen Unternehmen zielen auch darauf ab, Verluste nach Möglichkeit in Ländern mit hohen Steuersätzen – wie Deutschland – anfallen zu lassen. Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes würde tendenziell dazu führen, dass die Attraktivität von Verlustverlagerungen nach Deutschland zumindest verringert wird. Die Steuereinnahmen würden steigen. Auch bei vollständiger Gegenfinanzierung durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer würde dieser Effekt erzielt.

Wenn die steuerliche Begünstigung des einbehaltenen Gewinns weiter verstärkt werden soll, käme für die Gegenfinanzierung eine Erhöhung der Ausschüttungsbelastung in Betracht. Das Halbeinkünfteverfahren müsste in der Weise modifiziert werden, dass der der Einkommensteuer unterliegende Teil der Ausschüttung erhöht wird.

Für eine Gegenfinanzierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung könnte eine Orientierung am Konzept „breite Bemessungsgrundlagen (auch durch Einschränkung der Abschreibungsbedingungen), niedrigere Steuersätze“, das seit über 20 Jahren in Deutschland diskutiert wird und teilweise umgesetzt wurde und das durch Paul Kirchhof eine radikal konsequente Ausgestaltung fand, herangezogen werden. Kirchhof ist in seinen Vorschlägen über dieses Konzept hinausgegangen, aber seine Vorschläge zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen können von denjenigen herangezogen werden, die dieses Konzept ernsthaft verfolgen. Mögliche Kritik, dies sei kontraproduktiv, ist sicherlich von Verbänden zu erwarten. Diese dürfte aber auf den erörterten wenig brauchbaren isolierten Wirkungsanalysen beruhen. Be- und entlastende Wirkungen sind in eine Analyse einzubeziehen.

### **Begünstigung einbehaltener Gewinne auch bei Personenunternehmen?**

An einer einheitlichen Unternehmensteuer, mit der auch Personenunternehmen in eine niedrigere Besteuerung von in Unternehmen verbleibenden Gewinnen einbezogen werden sollen, führt nach Auffassung der Stiftung Marktwirtschaft kein Weg vorbei<sup>29</sup>. Dies erfordere auch die Notwendigkeit der internationalen Wettbewerbsfähigkeit<sup>30</sup>.

Diese Argumentation ist nicht überzeugend. Weshalb sollte ein Element der Besteuerung von Kapital-

<sup>28</sup> F. W. Wagner: Einheitliche Unternehmenssteuern schaffen Probleme, Gastkommentar in: Handelsblatt, 13.2.2002, S.3.

<sup>29</sup> Vgl. Tagungsbericht der Kommission „Steuergesetzbuch“, a.a.O., S. 6.

<sup>30</sup> Vgl. ebenda.

gesellschaften und ihrer Anteilseigner – die steuerliche Begünstigung einbehaltener Gewinne – auf Personenunternehmen ausgedehnt werden? Um diese Frage zu beantworten, ist es zweckmäßig, zunächst die steuerliche Gesamtbelastung von Kapital- und Personenunternehmen zu vergleichen.

Lietmeyer/Petzold<sup>31</sup> sind in ihrer Analyse der steuerlichen Gesamtbelastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu dem Ergebnis gekommen, dass nach geltendem Recht die weit überwiegende Anzahl der Personenunternehmen geringer belastet wird als Kapitalgesellschaften. „Für Personenunternehmen .... mit Gewinnen deutlich über 100 000 Euro ist die Durchschnittsbelastung geringer als bei Kapitalgesellschaften, soweit bei der Kapitalgesellschaft der Anteil der ausgeschütteten Gewinne über 50% liegt.“<sup>32</sup>

In diesem Zusammenhang muss berücksichtigt werden, dass das Argument, im internationalen Standortwettbewerb komme es auf die Ausschüttungsbelastung nicht an, zwar für Kapitalgesellschaften gelten mag, für Personenunternehmen dürfte dies generell so nicht zutreffend sein, da Unternehmensleitung und Kapitaleigner häufig identisch sind. Die Anzahl der Personenunternehmen, die die steuerliche Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaft derjenigen der Personenunternehmen vorziehen würde, dürfte relativ begrenzt sein.

Es ist daher nicht erkennbar, weshalb Personenunternehmen generell steuerlich entlastet werden sollten und damit ein neues Besteuerungsregime für sämtliche Personenunternehmen eingeführt werden sollte. Außerdem muss berücksichtigt werden, dass das Argument „internationale Wettbewerbsfähigkeit“ zwar für größere Personengesellschaften zutrifft, nicht aber für die weit überwiegende Anzahl der Selbständigen. Der Bäckermeister oder Arzt steht in der Regel nicht direkt im internationalen Wettbewerb.

Aus dem steuerlichen Belastungsvergleich könnte auch die Schlussfolgerung gezogen werden, dass eher Kapitalgesellschaften entlastet werden müssten, wenn eine Annäherung an die Rechtsformneutralität angestrebt wird.

Die Stiftung Marktwirtschaft könnte einen Beitrag zu einer effizienteren Diskussion um die Neuordnung der Unternehmensteuer leisten, wenn sie ihren Vorschlägen folgendes zu Grunde legen würde: Steuermindereinnahmen werden in vollem Umfang

durch steuerlich belastende Vorschläge im Bereich der Unternehmensbesteuerung kompensiert. Dabei könnte das Konzept „breite Steuerbemessungsgrundlagen, niedrigere Steuersätze“ als Orientierung dienen. Auch die Vorschläge Paul Kirchhofs zur Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage im Bereich der Unternehmensbesteuerung könnten herangezogen werden. Der Hinweis auf Selbstfinanzierungseffekte unterbleibt. Damit könnte vermieden werden, dass wiederum ein kreditfinanzierter Steuerentlastungsvorschlag zur Ineffizienz der steuerpolitischen Diskussion beiträgt.

Auf einen so konzipierten Vorschlag einer allgemeinen Unternehmensteuer könnten sich unabhängige Wissenschaftler konzentrieren. Für die interessierte Öffentlichkeit hätte dies den Vorteil, dass die konkrete Ausgestaltung transparent würde und reklamierte positive Wirkungen überprüft werden könnten; denn eine Änderung der Steuerstruktur macht nur Sinn, wenn aufkommensneutral positive Wirkungen auftreten. Sind auch Steuersenkungen für Unternehmen beabsichtigt, hätte „die Politik“ eine gute Grundlage, die Steuersätze entsprechend zu reduzieren.

Als Alternative zu einer allgemeinen Unternehmensteuer könnte geprüft werden, ob es zweckmäßig wäre, Personenunternehmen den Rechtsformwechsel zur Kapitalgesellschaft zu erleichtern. Insbesondere große Personengesellschaften könnten, falls ein Interesse vorhanden sein sollte, diese Möglichkeit nutzen.

### **Steuerstrukturpolitik erforderlich**

Die vorangegangenen Ausführungen sollten auch ein Plädoyer für die Beendigung der permanenten Steuerreformdiskussionen mit unzureichenden Wirkungsanalysen sein. Das ausufernde Beklagen eines komplizierten Steuersystems ist nicht zielführend.

Steuersenkungsvorschläge sind weitgehend überflüssig, wenn sie – auch aufgrund unzureichender Wirkungsanalysen – zur Erhöhung der Nettokreditaufnahme der Gebietskörperschaften beitragen. Notwendig wäre die Konzentration auf umfassende vergleichende Wirkungsanalysen – in Bezug auf das geltende Recht oder in Bezug auf Alternativen – in Relation zu relevanten Zielsetzungen, bei Aufkommensneutralität innerhalb des Steuersystems. Nur so kann festgestellt werden, ob eine Verbesserung der Steuerstruktur zu erwarten ist. Wissenschaftler könnten sich auf eine derartige Steuerstrukturpolitik konzentrieren. Wenn beabsichtigt ist, Steuersenkungen vorzunehmen, könnte die Politik auf dieser Grundlage entsprechend entscheiden.

<sup>31</sup> V. Lietmeyer, O. Petzold, a.a.O., S. 590 ff.

<sup>32</sup> Ebenda, S. 591.