

Ekkehart Wilk

Anmerkungen zur Unternehmensteuerreform

Im Juli dieses Jahres hat das Bundeskabinett Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform beschlossen. Inwieweit erhöhen die geplanten Maßnahmen die Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland? Weshalb sollten Personenunternehmen entlastet werden? Sollten einbehaltene Gewinne begünstigt oder sollte eine Investitionsrücklage gewährt werden? Wie kommt die Gegenfinanzierung bei Einnahmeausfällen im Staatshaushalt zustande? Wie ist die geplante Einbeziehung ertragsunabhängiger Komponenten in die Steuerbasis zu beurteilen?

Der Willensbildungsprozeß zu der im Koalitionsvertrag¹ vereinbarten Reform der Unternehmensbesteuerung befindet sich in einer entscheidenden Phase. Vorrangiges Ziel ist die Erhöhung der Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland. Inwieweit einzelne Maßnahmen effizient zur Erreichung der angestrebten Ziele beitragen können, soll kritisch erörtert werden. Die steuerliche Begünstigung einbehaltener Gewinne – auch von Personenunternehmen – und ertragsunabhängige Elemente in der Unternehmensbesteuerung stehen dabei im Vordergrund.

Nach dem Kabinettsbeschluss vom 12. Juli 2006² sollen die bisherige Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer durch eine föderale und eine kommunale Unternehmensteuer ersetzt werden, ohne dass diese Namensänderungen zu umfangreichen Änderungen des bisherigen Rechts führen. Für beide Steuern wird eine gemeinsame, einheitliche Bemessungsgrundlage angestrebt.

Als wichtigste Maßnahme zur Erhöhung der Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland ist unstreitig die vorgesehene Absenkung der nominalen steuerlichen Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften – mit Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag – von heute etwa 38,65% auf knapp unter 30% anzusehen.³ Denn für die Wettbewerbsfähigkeit von Kapitalgesellschaften kommt es vor allem auf die steuerliche Belastung der Gesellschaft, des von der Gesellschaft einbehaltenen Gewinns, an und weniger auf die steuerliche Belas-

tung der Anteilseigner. Dies gilt vor allem dann, wenn es sich um nicht personenbezogene Gesellschaften handelt.

Nach dem Kabinettsbeschluss vom 12. Juli 2006 sollen aber auch die der Einkommensteuer unterliegenden Personenunternehmen von der Reform profitieren: „Es wird geprüft, ob dies durch eine Investitionsrücklage oder durch eine generelle Begünstigung des im Unternehmen einbehaltenen Gewinns geschehen kann.“⁴

Verbände plädieren für eine generelle Begünstigung einbehaltener Gewinne auch bei Personenunternehmen mit dem Argument der Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften: Eine Tarifsenkung der Körperschaftsteuer (föderalen Unternehmensteuer) sei notwendig, damit Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb mithalten könne; Personenunternehmen sollten mit ihren einbehaltenen Gewinnen im Ergebnis wie Kapitalgesellschaften behandelt werden.⁵

Deutlicher werden einzelne Politiker: „Um auch die Mehrheit der Einzelunternehmer zu entlasten, brauchen wir eine generelle Begünstigung einbehaltener Gewinne.“⁶ Auch in der Koalition besteht zurzeit eine Präferenz für die Begünstigung einbehaltener Ge-

¹ Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD vom 11. November 2006, (Zukunftsorientierte Reformen im Steuerrecht) S. 81 ff.

² Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform, Kabinettsbeschluss vom 12.7.2006 (www.bundesfinanzministerium.de).

³ Vgl. ebenda, S. 1.

⁴ Ebenda, S. 1.

⁵ So DIHK-Präsident Braun nach einem Bericht der Frankfurter Allgemeinen Zeitung vom 12. Juli 2006, S. 11 („Braun wünscht sich mehr Mut zu Steuersenkung“).

⁶ So der bayrische Wirtschaftsminister Huber nach einem Bericht der Financial Times Deutschland vom 14. August 2006, S. 9 („Hohes Steuerplus weckt Begehrlichkeiten“).

Dr. Ekkehart Wilk, 61, ist Unternehmensberater in Bonn/Wachtberg und in der Politikberatung tätig. Er war Mitarbeiter im Bundesfinanzministerium und Mitglied der Hauptgeschäftsführung eines Verbandes.

winne für die große Mehrheit der Einzelunternehmen und Personengesellschaften.⁷

Von den Erfordernissen der internationalen Wettbewerbsfähigkeit bis zu dem Ziel der Begünstigung auch einer Mehrheit der Einzelunternehmer ist ein „weiter Weg“, der auch die Entwicklung des steuerpolitischen Willensbildungsprozesses zur Unternehmensteuerreform widerspiegelt.

Weshalb sollten Personenunternehmen entlastet werden?

Die Diskussion über die steuerliche Belastung von Personenunternehmen im Vergleich zu Kapitalgesellschaften nähert sich nur allmählich der Realität. Das geltende Recht wird zwar zunehmend, aber immer noch unvollständig zur Kenntnis genommen. Eine Redakteurin einer Tageszeitung schrieb: „Steinbrücks Problem ist, dass ganz Deutschland glaubt, Konzerne würden weniger Steuerlast tragen als der Mittelstand. Tatsächlich ist es umgekehrt.“⁸

Wie ist die Rechtslage? Eine Kapitalgesellschaft ist als eigenes Steuersubjekt körperschaftsteuerpflichtig. Hinzu kommen Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer, so dass die ertragsteuerliche Gesamtbelastung 38,65% beträgt, wenn eine durchschnittliche Gewerbesteuerbelastung angenommen wird. Ihre Anteilseigner zahlen zusätzlich nach dem Halbeinkünfteverfahren auf die Hälfte der Gewinnausschüttungen Einkommensteuer, so dass für ausgeschüttete Gewinne steuerliche Gesamtbelastungen von über 50% erreicht werden können.

Personenunternehmen, d.h. Personengesellschaften und Einzelunternehmen (inklusive freiberuflich Selbständiger), sind als eigene Steuersubjekte ertragsteuerlich nicht existent. Steuerpflichtig sind die Personen: Einzelunternehmer und die jeweiligen Gesellschafter von Personengesellschaften, denen die Ergebnisse des Unternehmens zugerechnet werden. Diese zahlen hierauf in der Regel effektiv nur Einkommensteuer, denn die Gewerbesteuer ist aufgrund ihrer Anrechenbarkeit bei der Einkommensteuer weitgehend nur ein Durchlaufposten. Die Durchschnittssteuerbelastung mit Einkommensteuer nähert sich bei hohen Einkommen dem Einkommensteuerspitzenatz von 42%, zusätzlich Solidaritätszuschlag.

Diese steuerlichen Grundstrukturen lassen sich nicht so ohne weiteres vergleichen, zumal hier ein proportionaler Tarif (Körperschaftsteuer) und ein progres-

siver Tarif (Einkommensteuer) angewandt werden. Für die Attraktivität des Standorts Deutschland und die Wahl der Rechtsform ist aber vor allem die steuerliche Durchschnittsbelastung des Gewinns maßgeblich und nicht die Grenzsteuerbelastung.

Ein steuerlicher Belastungsvergleich⁹ führt zu einem eindeutigen Ergebnis: Von den ca. 2,4 Mio. Personenunternehmen in Deutschland erreichen nur relativ wenige die tarifliche Gesamtbelastung der Kapitalgesellschaften in Höhe von 38,65%, nach Berechnungen des Bundesfinanzministeriums weniger als 5%.¹⁰ Hinzu kommt die Ausschüttungsbelastung bei den Anteilseignern von Kapitalgesellschaften. Damit wird noch deutlicher, dass nur relativ wenige Personenunternehmen – mit hohen Gewinnen und geringen Gewinnausschüttungen – einer höheren Steuerlast unterliegen als Kapitalgesellschaften.

Die anfangs zitierte Aussage ist zutreffend: Kapitalgesellschaften unterliegen einer wesentlich höheren Steuerbelastung als die weit überwiegende Anzahl der Personenunternehmen. Auch bei einer Verringerung der gesamten steuerlichen Tarifbelastung der Kapitalgesellschaften auf etwas unter 30%, wie von der Bundesregierung vorgesehen, würde eine Gleichbehandlung der Personenunternehmen weniger als 10% der Unternehmen entlasten.¹¹

Aufgrund dieser Fakten ist nicht ohne weiteres erkennbar, weshalb ein „einbehaltener“ Gewinn von Personenunternehmen steuerlich begünstigt werden sollte. Vorschläge hierzu hat die Stiftung Marktwirtschaft vorgelegt. Weiterhin sind Tarifmodelle in der Diskussion, die zurzeit von der Koalition präferiert werden.

Stiftung Marktwirtschaft: Entlastung für Wenige

Die „Stiftung Marktwirtschaft“ hat Anfang dieses Jahres ein „Steuerpolitisches Programm“¹² veröffentlicht.¹³ Darin wird vorgeschlagen, Personenunterneh-

⁹ Ein steuerlicher Belastungsvergleich ist insofern immer problematisch, da Teilausschnitte eines Gesamtsystems verglichen werden. So wird z.B. die Vergütung eines Gesellschafters/Geschäftsführers einer GmbH ausschließlich mit der persönlichen Einkommensteuer belastet, wobei die Vergütung in der Gesellschaft als Betriebsausgabe abziehbar ist. Die Verlustverrechnung auf Gesellschafterebene und Erbschaftsteuerbelastungen sind auch einige der wesentlichen steuerlichen Kriterien für die Rechtsformwahl.

¹⁰ Vgl. Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform, a.a.O., Anlage 2.

¹¹ Ebenda (Die steuerliche Belastung in % des Gewinns beträgt bei 96,6% der Einzelunternehmen und 92,3% der Personengesellschaften weniger als 30%).

¹² Stiftung Marktwirtschaft: „Steuergesetzbuch“, Steuerpolitisches Programm, Berlin, 31. Januar 2006.

¹³ Zu den nachfolgenden Ausführungen vgl. E. Wilk: Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung. Reformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft in der Sackgasse, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Nr. 9, 2006, S. 290 ff.

⁷ So nach einem Bericht der Financial Times Deutschland vom 15.8.2006, S. 9 (B. Marshall: Experten warnen vor Negativfolgen der Steuerreform).

⁸ Donata Riedel: Die Steuerprojekte der Koalition, in: Handelsblatt vom 24. Mai 2006.

men und Kapitalgesellschaften mit einer einheitlichen rechtsformunabhängigen Unternehmensteuer zu belasten, die aus der Allgemeinen Unternehmensteuer und der Kommunalen Unternehmensteuer besteht. Letztere soll die Gewerbesteuer ersetzen; die Allgemeine Unternehmensteuer ist als Weiterentwicklung der Körperschaftsteuer zu verstehen.

Die vorangegangenen Überlegungen haben bereits gezeigt, dass Rechtsformneutralität – wie sie auch von der Stiftung Marktwirtschaft angestrebt wird – primär nur zu einer Entlastung von Kapitalgesellschaften und einer sehr geringen Anzahl von Personenunternehmen führen kann, die übrigen Unternehmen würden höher belastet.

Die Stiftung Marktwirtschaft plädiert aber auch nicht explizit für eine Steuerentlastung für die Mehrzahl der Personenunternehmen. In ihren Vorschlägen zu einer rechtsformneutralen allgemeinen Unternehmensteuer wird zunächst bei Personenunternehmen die Ebene des Unternehmens von einer Ebene des Unternehmers unterschieden, damit auch Personenunternehmen in den Genuss der für Kapitalgesellschaften geltenden Niedrigbesteuerung einbehaltener Gewinne kommen können.¹⁴

Auch um Höherbelastungen zahlreicher Personenunternehmen zu vermeiden, hat die Stiftung Marktwirtschaft eine Durchbrechung der Rechtsformneutralität durch Ausnahmeregelungen¹⁵ vorgeschlagen: Entnahmen bis zu 120 000 Euro können wie Betriebsausgaben geltend gemacht werden, sie unterliegen nur der Einkommensteuer, wie nach geltendem Recht. Übersteigt der steuerliche Gewinn nachhaltig nicht 120 000 Euro, unterliegen unternehmerische Einkünfte ausschließlich der Einkommensteuer, wie nach geltendem Recht.

Was ist ein Reformvorschlag zur Realisierung der Rechtsformneutralität wert, wenn bei einer von der Koalition angestrebten tariflichen Gesamtbelastung von etwas unter 30% die weitaus überwiegende Anzahl der Personenunternehmen von der Wirksamkeit des neuen Konzepts „befreit“ werden muss, um eine Belastung nach der gegenwärtigen Rechtslage sicherzustellen? Über 90% der 2,4 Mio. Einzelunternehmen würden „befreit“¹⁶, für sie würde sich im Vergleich zum geltenden Recht nichts Wesentliches ändern.

Die Mitglieder der Steuerkommission der Stiftung Marktwirtschaft waren vermutlich überrascht, als sie mit der Tatsache konfrontiert wurden, dass nach geltendem Recht mehr als 90% der Personenunternehmen unterhalb von 30% ertragsteuerbelastet sind. Denn sonst ist nicht erklärlich, weshalb so offensiv die Vorteile der Ausdehnung des Trennungsprinzips auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen hervorgehoben wurden: „Auf diese Weise können Personenunternehmen genauso wie Kapitalgesellschaften von einer niedrigen Besteuerung einbehaltener bzw. nicht entnommener Gewinne profitieren.“¹⁷

Politisch wäre das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft nicht realisierbar: Wenn bei Personenunternehmen mit dem Vorteil der Begünstigung einbehaltener Gewinne geworben wird, anschließend aber über 90% der Unternehmen von dieser Regelung „befreit“ werden müssen, so könnten das zurecht weder die betroffenen Unternehmen noch die Öffentlichkeit verstehen. Kein Politiker, der noch einmal wiedergewählt werden will, würde sich für dieses Konzept einsetzen.

Durch die über einen längeren Zeitraum sehr intensiv geführte öffentliche Diskussion über eine steuerliche Begünstigung des einbehaltenen Gewinns hat sich aber die Auffassung verfestigt, dass auch eine große Anzahl von Personenunternehmen in den Genuss dieser Regelung kommen sollte.

Die geweckte Erwartungshaltung und das Interesse von Verbänden, ihren Mitgliedern eine Vergünstigung zu verschaffen, mussten zu anderen Modellen führen. Rechtsformneutralität ist nicht mehr das Ziel. Tarifmodelle zur Begünstigung einbehaltener Gewinne rückten in den letzten Wochen in den Vordergrund. Endgültige Entscheidungen in der Koalition sind aber noch nicht gefallen.

Tarifmodelle: Problematische Gestaltungsmöglichkeiten

Bei Kapitalgesellschaften unterliegt der gesamte Gewinn der Gesellschaft einer tariflichen Gesamtbelastung von 38,65% (geplant: knapp 30%); durch die zusätzliche Steuerbelastung der Gewinnausschüttungen (die Hälfte unterliegt der Einkommensteuer, geplant: 30% Abgeltungssteuer auf den Gesamtbetrag) liegt eine steuerliche Begünstigung des einbehaltenen Gewinns vor. Die zivilrechtliche und steuerrechtliche Trennung von Gesellschaft und Anteilseigners macht es erst möglich, von einem einbehaltenen Gewinn der Gesellschaft zu sprechen.

¹⁴ Vgl. N. Herzig: Reform der Unternehmensbesteuerung – Konzept der Stiftung Marktwirtschaft, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 86. Jg. (2006), H. 3, S.153.

¹⁵ Vgl. ebenda.

¹⁶ Vgl. J. Lang: Unternehmenssteuerreform im Staatenwettbewerb, in: Betriebsberater 2007, S. 1772.

¹⁷ Stiftung Marktwirtschaft: Kommission „Steuergesetzbuch“, Steuerpolitisches Programm, Berlin, 30. Januar 2006, S. 17.

Aus diesem Grund hat auch die Stiftung Marktwirtschaft in ihren Vorschlägen eine Trennung der Unternehmensebene von der Unternehmerebene vorgenommen. Hinzu kommt eine Entnahmeregulierung, da z.B. Einzelunternehmer keine Verträge über Leistungsvergütungen mit sich selbst abschließen können.

Deutlich wird dieser Zusammenhang, wenn z.B. von einer GmbH ausgegangen wird. Ein Gesellschafter/Geschäftsführer erhält auf Grund eines Vertrags eine Vergütung für seine Tätigkeit, die einem Fremdvergleich standhalten muss. Sie ist bei der Gesellschaft Betriebsausgabe und unterliegt nur der persönlichen Einkommensteuer des Geschäftsführers. Entsprechend dem Beschluss der Gesellschafterversammlung erfolgt eine Gewinnausschüttung, deren Steuerbelastung – inklusive Gesellschaftsebene – die persönliche Einkommensteuer übersteigt; nach den Plänen der Bundesregierung ca. 30% Tarifbelastung auf Gesellschaftsebene sowie zusätzlich eine Abgeltungssteuer in Höhe von 30% auf den ausgeschütteten Gesamtbetrag.

Tarifmodelle setzen bei der persönlichen Einkommensteuer des Einzelunternehmers oder Gesellschafters einer Personengesellschaft an. Begünstigt werden Steuerpflichtige mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit. Eine Differenzierung zwischen Leistungsvergütung und Gewinnausschüttung findet nicht statt bzw. kann auch nicht erfolgen.

So hat der wissenschaftliche Beirat der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst und Young ein Modell der Tarifbegünstigung¹⁸ entwickelt, an dem die Grundprobleme dieser Vergünstigung sichtbar werden: Der einbehaltene Gewinn eines Wirtschaftsjahres wird durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Begünstigt werden damit Betriebsvermögensmehrungen, soweit sie nicht durch Entnahmen vermindert werden. Werden Entnahmen durch Einlagen ausgeglichen, tritt eine Verminderung des Betriebsvermögens nicht ein.

Auf Antrag wird eine Tarifbegünstigung für den so definierten einbehaltenen Gewinn oder eines Teils dieses Gewinns gewährt.¹⁹ Werden begünstigt besteuerte Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt entnommen, soll eine Nachversteuerung analog zur Besteuerung von Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften erfolgen.²⁰

¹⁸ BB-Forum: Grundsätzliche Überlegungen zu einem T-Modell zur Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns bei Personenunternehmen, in: Betriebsberater 2005, S. 1653 ff, insbes. S. 1653.

¹⁹ Vgl. ebenda, S. 1656.

²⁰ Vgl. ebenda, S. 1657.

Dieses Modell eröffnet erhebliche Gestaltungsspielräume. Soll ein hoher einbehaltener Gewinn erreicht werden, so kann dies über geringere Entnahmen und/oder Einlagen insbesondere gegen Jahresende erfolgen und Anfang des Folgejahres – falls erforderlich – mit Hilfe erhöhter Entnahmen wieder ausgeglichen werden. Über die Antragstellung kann die steuerlich optimale Höhe „nach unten“ festgelegt werden. Denn die Attraktivität dieses Modells liegt im Zusammenwirken von progressiver Einkommensteuer und proportionaler Belastung des Teils des einbehaltenen Gewinns, für den ein Antrag auf Steuerbegünstigung gestellt wird.

Erzielt z.B. ein Einzelunternehmer mit seiner gewerblichen Tätigkeit einen Gewinn, der mit knapp 30% Einkommensteuer (Durchschnittssteuersatz) belastet ist, so entspricht dies der von der Bundesregierung angestrebten tariflichen Gesamtbelastung für Kapitalgesellschaften. Eine Entlastung wäre daher auch nicht erforderlich. Durch Gestaltung lässt sich diese Steuerbelastung aber erheblich verringern.

Ein verheirateter Einzelunternehmer z.B. erreicht bei einem Gewinn vor Steuern in Höhe von 132 000 Euro den Durchschnittssteuersatz von 30% bei der Einkommensteuer (keine weiteren Einkünfte sind zu versteuern), der Grenzsteuersatz von 30 % wird aber bereits bei einem zu versteuernden Einkommen von 52 000 Euro überschritten.²¹ Daher lässt sich die durchschnittliche Gesamtsteuerlast verringern, wenn der 52 000 Euro übersteigende Gewinn zu einem möglichst großen Teil ein „begünstigter einbehaltener Gewinn“ wird, der mit 30% proportional besteuert wird. Die gesamte Durchschnittssteuerbelastung kann damit erheblich reduziert werden.

Dieser Argumentation könnte entgegengehalten werden, dass auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in dieser wirtschaftlichen Situation über die Höhe seiner Leistungsvergütung, die auch nur der persönlichen Einkommensteuer unterliegt, dieses steuerliche Gesamtergebnis erzielen kann. Dies ist aber nicht der Fall. Sein Gestaltungsspielraum ist erheblich geringer. Leistungsvergütungen können nicht in dem Ausmaß und auch nicht kurzfristig wie Entnahmen verändert werden. Die „nachträgliche“ Antragstellung, mit der der begünstigte einbehaltene Gewinn festgelegt wird, eröffnet weitere Möglichkeiten. Eine partielle Eindämmung von Gestaltungen wäre nur mit einem sehr hohen Verwaltungsaufwand möglich. Das Steuerrecht würde nicht einfacher.²²

²¹ Einkommensteuersplittungstabelle, gültig ab 1. 1. 2006.

²² Vgl. J. Lang, a.a.O., S. 1771 f.

Insbesondere aber muss berücksichtigt werden, dass der gesamte Gewinn einer Kapitalgesellschaft einer tariflichen Gesamtbelastung von 30% unterliegt; zusätzlich erfolgt eine Ausschüttungsbelastung; während bei einem Personenunternehmen der Teil des einbehaltenen Gewinns, für den eine Vergünstigung nicht beantragt wurde, sowie die Entnahme nur der Einkommensteuer unterliegen. Nur wenn steuerbegünstigte einbehaltene Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt entnommen werden, erfolgt eine Ausschüttungsbelastung analog zu Kapitalgesellschaften.

Von einer steuerlichen Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen kann daher nicht gesprochen werden. Mit dem aufgezeigten Tarifmodell wird ein Element der steuerlichen Behandlung von Kapitalgesellschaften teilweise (auf Antrag) herausgegriffen und mit Vorteilen bei der progressiven Einkommensteuer kombiniert. Hinzu kommt noch ein weit gewichtigerer Vorteil bei der Einkommensteuer: die Verlustverrechnung auf Gesellschafterebene.²³

Wenn eine Gleichbehandlung der Personenunternehmen mit Kapitalgesellschaften konsequent angestrebt wird, dann müsste bei den Vorschlägen der Stiftung Marktwirtschaft angesetzt werden, einschließlich unerwünschter politischer Wirkungen. Wenn über 90% der Personenunternehmen nach diesem Konzept durch Ausnahmeregelungen „befreit“ werden, so macht das deutlich, dass eine steuerliche Entlastung aus Gründen der Gleichbehandlung nicht erforderlich ist. Kapitalgesellschaften werden in der Regel weiterhin insgesamt höher belastet als die weit überwiegende Anzahl der Personenunternehmen.

Nahe liegend wäre, nur eine „Lösung“ für die relativ geringe Anzahl von großen (thesaurierenden) Personengesellschaften zu suchen, die steuerlich höher belastet werden als Kapitalgesellschaften. Denn diese Unternehmen stehen im internationalen Wettbewerb. Die weitaus überwiegende Anzahl von Einzelunternehmen trifft keine steuerlich motivierte Standortwahl.

Begünstigung einbehaltener Gewinne oder Investitionsrücklagen?

Noch vor einigen Jahren wurde eine Begünstigung einbehaltener Gewinne vehement abgelehnt. Die mit dem Anrechnungsverfahren verfolgte allokativenpolitische Zielsetzung und eine Verletzung von Gerechtigkeitsvorstellungen waren die Gründe. Im Jahr 2000 unterzeichnete eine große Anzahl von Universitätslehrern den Aufruf „Verteidigt das Anrechnungsver-

fahren gegen unbedachte Reformen“²⁴. Darin wird die geplante Körperschaftsteuerreform mit dem Halbeinkünfteverfahren kritisiert: Die vorgesehene Begünstigung einbehaltener Gewinne verstoße gegen die sich aus dem Gleichheitsgrundsatz ergebende Forderung nach Verwendungsneutralität der Besteuerung.²⁵ Die Unterzeichner bezweifelten, dass dieser Gleichheitsverstoß einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhalten könne.²⁶

Mittlerweile dominiert die Auffassung, dass die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Kapitalgesellschaften vom einbehaltenen Gewinn der Gesellschaft abhängt, insbesondere wenn es sich um nicht personenbezogene Gesellschaften handelt. Auch der Bundesverband der Deutschen Industrie, der sich in der Vergangenheit aus ordnungspolitischen Gründen dezidiert gegen eine steuerliche Privilegierung einbehaltener Gewinne ausgesprochen hatte, hat Anfang 2005 eine Wende vollzogen.²⁷ Die bessere Durchsetzbarkeit von steuerlichen Entlastungsvorschlägen für Unternehmen, auch durch Abkopplung von einer Einkommensteuersenkung für sämtliche Einkunftsarten, spielte dabei eine Rolle.

In den vorangegangenen Überlegungen wurde aufgezeigt, dass eine effiziente Begünstigung einbehaltener Gewinne die zivilrechtliche und steuerrechtliche Trennung der Unternehmensebene von der Eigentümerenebene voraussetzt und darüber hinaus eine Tarifbelastung sämtlicher Gewinne einer Gesellschaft notwendig macht. Gewinnausschüttungen müssten zusätzlich belastet werden. Diese Bedingungen sind bei Kapitalgesellschaften gegeben.

Tarifentlastungen für „einbehaltene Gewinne“ von Personenunternehmen „auf Antrag“ sind generell weder notwendig noch effizient. Sie würden auch zu problematischen Steuerbelastungsunterschieden zwischen Freiberuflern und Angestellten führen. Soll z.B. der freiberuflich tätige Arzt steuerlich entlastet werden, der im Krankenhaus angestellte Arzt aber nicht? Es bleibt das Problem der relativ hohen Steuerbelastung (thesaurierender) großer Personengesellschaften.

Personengesellschaften könnten obligatorisch in die Körperschaftsteuer einbezogen werden; eine nicht unproblematische Maßnahme, die erhebliche Rechtsänderungen erfordert.²⁸ Oder es könnte nur der

²³ Vgl. Ebenda, S. 1772.

²⁴ Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen, in: Betriebsberater 2000, S. 1269 f.

²⁵ Vgl. ebenda.

²⁶ Vgl. ebenda.

²⁷ Vgl. R. Hank: Die Wende beim BDI, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 22. März 2005, S. 11

²⁸ Vgl. J. Lang, a.a.O., S. 1772.

Rechtsformwechsel erleichtert werden. Denn jedes Unternehmen hat die Freiheit, eine Rechtsform mit den damit verbundenen steuerlichen Vor- und Nachteilen zu wählen.

Wenn bei der Mehrzahl der Personenunternehmen Entlastungen vorgenommen werden sollten, dann wäre hierfür eine steuerfreie Investitionsrücklage das effizientere Instrument. Sie wirkt wie eine Sofortabschreibung zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung und knüpft direkt am Investitionsverhalten des Unternehmens an.²⁹ Problematische und wenig effiziente Gestaltungen könnten so vermieden werden.

Tarifsenkung für Kapitalgesellschaften: Selbstfinanzierungseffekte ungewiss

Umstritten ist die Höhe der Steuermindermaßnahmen, die die Unternehmensteuerreform „kosten“ darf. Nach dem Kabinettsbeschluss vom 12.7.2006 soll auf mittlere Sicht ein Rahmen von 5 Mrd. Euro nicht überschritten werden.³⁰ Hier stellt sich die Frage nach dem Selbstfinanzierungseffekt der Reform durch zusätzliche Steuermehreinnahmen, infolge eines höheren Wachstums sowie durch verminderte steuermotivierte Verlustverlagerungen nach Deutschland bzw. Gewinnverlagerungen in Länder mit sehr niedrigen Steuersätzen.

Nicht selten wird die Auffassung vertreten, dass der Fiskus Gewinner einer Verringerung der tariflichen Ertragsteuerbelastung der Unternehmen sein kann. Zitiert wird die so genannte Laffer-These, nach der niedrigere Steuersätze nicht unbedingt zu sinkenden Steuereinnahmen führen müssen.³¹

Hierauf sollte man sich aber nicht verlassen, wenn nicht leichtfertig der Weg in eine steigende Staatsverschuldung beschritten werden soll. Auch der Hinweis auf die radikale Absenkung der Körperschaftsteuer in Irland auf 12,5% und damit einhergehende hohe Wachstumsraten mit erheblich steigenden Steuereinnahmen³² hilft nicht weiter. Zum einen sind weitgehend monokausale Erklärungen nicht hilfreich und zum anderen wäre Deutschland nicht in der Lage, derart niedrige Ertragsteuersätze zu realisieren. Auch könnte nicht erwartet werden, dass andere Länder eine hohe steuerliche Belastungsdifferenz zum Standort Deutschland aufrechterhalten würden.

Generelle Thesen bzw. vergangenheitsbezogene Aussagen können eine Analyse der möglichen Wirkungen der Besteuerung auf die zukünftige Standortattraktivität nicht ersetzen, zumal im Zuge der Globalisierung, der weltweiten Marktöffnung, Faktoren wie Arbeitskosten und Marktpräsenz ein erheblich gestiegener Stellenwert für Investitionsentscheidungen zukommt.³³ Das steuerliche Belastungsniveau ist häufig nur von untergeordneter Bedeutung.³⁴

Von stimulierenden Wirkungen der Tarifsenkung auf die reale Investitionstätigkeit sind die Wirkungen auf Steuerplanungsaktivitäten international operierender Unternehmen zu unterscheiden. Niedrigere Steuersätze dürften tendenziell zu geringeren Verlustverlagerungen nach Deutschland und Gewinnverlagerungen in Länder mit niedrigeren Steuersätzen führen. Über das Ausmaß ist eine heftige Debatte entbrannt. Eine Abschätzung dieses Effekts und der daraus resultierenden Steuermehreinnahmen dürfte schwierig sein.

Gegenfinanzierung erfolgt zwangsläufig

Steuersenkungen, die nicht mit einer Kürzung der Staatsausgaben einhergehen, führen zunächst unausweichlich zu einer Gegenfinanzierung: Entweder durch zusätzliche Steuerbelastungen oder durch eine Erhöhung der Nettokreditaufnahme. Deshalb ergibt die Forderung, auf Gegenfinanzierungsmaßnahmen zu verzichten, insofern keinen Sinn. Wenn aktiv keine zusätzlichen Steuermehrbelastungen beschlossen werden, erfolgt eine Gegenfinanzierung zwangsläufig über eine erhöhte Nettokreditaufnahme. Hierfür wird auch der Begriff „Anschubfinanzierung“ verwandt mit der Hoffnung, dass in späteren Jahren die erhöhte Staatsverschuldung über Selbstfinanzierungseffekte wieder abgebaut wird. Aber auch wenn diese Hoffnung nicht enttäuscht würde, zunächst steigt die Staatsverschuldung.

Auch das von der Bundesregierung vorgesehene Nettoentlastungsvolumen in Höhe von 5 Mrd. Euro³⁵ führt daher zwangsläufig – im Vergleich zur Unterlassung dieser Maßnahme – zunächst zu einer Erhöhung der Staatsverschuldung. Dies mag im Rahmen der Maastrichtkriterien liegen – insbesondere aufgrund der vorangegangenen Mehrwertsteuererhöhung, Kürzung der Pendlerpauschale, etc. – und daher akzeptabel sein. Für die Beurteilung der Effizienz von Steuerensenkungen müssen aber relevante Gegenfinanzie-

²⁹ Vgl. D. Cansier, E. Wilk: Steuerfreie Rücklagen als konjunkturpolitisches Instrument – Das „Schwedische Modell“, in: WSI Mitteilungen, Heft 11, 1977, S. 688 ff.

³⁰ Ebenda.

³¹ Vgl. J. Lang, a.a.O., S.1770.

³² Vgl. ebenda und die dort angegebene Literatur.

³³ Vgl. E. Wilk: BB-Forum: Anforderungen an Reformvorschläge zur Unternehmensbesteuerung, in: Betriebsberater 2006, S. 245 f. und die dort angegebenen Unternehmensbefragungen.

³⁴ Vgl. ebenda.

³⁵ Siehe Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform, a.a.O., S. 1.

rungsmaßnahmen in die Wirkungsanalyse einbezogen werden.

Hier bietet sich auch aufgrund des Volumens und der zeitlichen Nähe die Mehrwertsteuererhöhung zum 1. Januar 2007 an. Dabei ist irrelevant, mit welcher Verwendung die Mehrwertsteuererhöhung begründet wurde, denn ohne eine Entlastung der Unternehmen hätte die Mehrwertsteuererhöhung entsprechend niedriger ausfallen können.

Den die Wirtschaftsaktivität anregenden Wirkungen der Steuersenkungen stehen dann konsumdämpfende Wirkungen eines Teils der Mehrwertsteuererhöhung (Volumen auch 5 Mrd. Euro) gegenüber. Dies zeigt, dass von der Gegenfinanzierung stets gegenläufige Effekte auf die wirtschaftliche Aktivität ausgehen. Nur wenn Steuerentlastung und Gegenfinanzierung insgesamt positive Nettoeffekte auf die angestrebten Ziele erwarten lassen, kann von einer effizienten Politik gesprochen werden. Eine isolierte Analyse von Steuersenkungen führt daher regelmäßig zur Überschätzung positiver Wirkungen.³⁶

Weiterhin kann eine vergleichende Wirkungsanalyse konkurrierender Verwendungen von Steuermitteln erfolgen. Wenn z.B. den Arbeitskosten in Relation zum Besteuerungsniveau eine relativ hohe Bedeutung für Standort- und damit für Investitionsentscheidungen zukommt, liegt es nahe, eher die Lohnnebenkosten als die Ertragssteuerbelastung von Unternehmen zu verringern. Nicht eine möglichst hohe Steuerentlastung für Unternehmen ist daher im Interesse des Standorts Deutschland, sondern eine Konzentration auf die wesentlichen Maßnahmen, die den genannten Effizienzkriterien genügen.

Wenig aussagefähige isolierte Analysen

Umstritten sind die von der Bundesregierung geplanten bzw. erwogenen Gegenfinanzierungsmaßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung. Würde auf sie ganz oder teilweise verzichtet, müsste das Entlastungsvolumen verringert oder eine zusätzliche Staatsverschuldung in Kauf genommen werden.

Die Diskussion über die geplante Verschlechterung oder eine auch vom DIHK³⁷ erwogene Abschaffung der degressiven Abschreibung zur Finanzierung der Unternehmensteuerreform zeigt, dass isolierte Analysen über einzelne belastende Maßnahmen wenig aus-

sagefähig sind.³⁸ Vielmehr müssten auch die positiven Wirkungen der dadurch finanzierten Entlastungen ausreichend einbezogen werden.

Konzeptionelle Überlegungen – die steuerliche Anregung der Investitionsvorhaben über Abschreibungsbedingungen oder die Belohnung erfolgreicher Investitionen über geringere Ertragsteuersätze – sollten dabei im Vordergrund stehen.³⁹ Beides zu realisieren, ist bei begrenztem Entlastungsvolumen kaum möglich und wäre konzeptionell widersprüchlich. Wenn Steuersatzsenkungen im Vordergrund stehen, ist auch allokationspolitisch eine breitere Bemessungsgrundlage als effiziente Maßnahme anzusehen.

Ertragsunabhängige Komponenten: Zielkonflikte

Nach dem Kabinettsbeschluss vom 12.7.2006 soll die gemeinsame, einheitliche Bemessungsgrundlage von Körperschaftsteuer (föderale Unternehmensteuer) und Gewerbesteuer (Kommunale Unternehmensteuer) auch durch eine Hinzurechnung von Finanzierungskosten erweitert werden. Erwogen wird, einen bestimmten Prozentsatz aller Zinsen und Zinsanteile (von Mieten, Pachten, Leasingraten, etc.) hinzuzurechnen. Die Bundesregierung will damit dem Verlust von Steuersubstrat durch Fremdfinanzierung entgegenwirken und eine Verstärkung der kommunalen Finanzen erreichen.⁴⁰

Kritisiert wird, dass mit dieser Maßnahme das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das verfassungsrechtlich relevante Nettoprinzip gravierend verletzt würden; sie sei außerdem wettbewerbsschädlich.⁴¹ Denn ertragsunabhängige Elemente in der Bemessungsgrundlage führten auch zu Steuerbelastungen, wenn kein Gewinn erzielt wird.

Die Bundesregierung argumentiert zu Recht, dass der Anteil der ertragsunabhängigen Steuerzahlung an der Gesamtbelastung auf Unternehmensebene im europäischen Vergleich äußerst gering ist.⁴² In diesen Vergleich gehen sowohl ertragsunabhängige Komponenten in der Bemessungsgrundlage sowie ertragsunabhängige Steuern (Grundsteuer, Lohnsummensteuern) ein. Aus Sicht der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen ist diese Vorgehensweise kaum zu kritisieren, denn es kommt grundsätzlich nicht darauf

³⁸ So z.B. D. M i l l e r: Steinbrück auf Abwegen, in: Financial Times Deutschland vom 14. August 2006.

³⁹ Zum Konzept „breite Bemessungsgrundlagen, niedrige Steuersätze“ siehe E. W i l k: Plädoyer für eine effizientere Steuerreformdebatte, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 85. Jg. (2005), H. 11, S. 705.

⁴⁰ Siehe Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform, a.a.O., Anlage 1, S. 1.

⁴¹ Vgl. J. L a n g, a.a.O., S. 1772.

⁴² Siehe Eckpunkte zur Unternehmensteuerreform, a.a.O., Anlage 4.

³⁶ Vgl. E. W i l k: Fehleinschätzungen steuerlicher Entlastungsmaßnahmen, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 63. Jg. (1983), H. 9, S. 447 ff.

³⁷ DIHK Präsident Braun nannte nach Berichten der Frankfurter Allgemeinen Zeitung gegenüber dem Bundesfinanzminister auch diese Maßnahme. Siehe Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 12. Juli 2006, S. 11 („Braun wünscht sich mehr Mut zur Steuersenkung“).

an, ob es sich um ertragsunabhängige Steuern oder um ertragsunabhängige Elemente einer Steuer handelt. Maßgeblich ist die gesamte ertragsunabhängige Steuerbelastung der Unternehmen.

Das Argument der Wettbewerbsschädlichkeit wird häufig überstrapaziert. Befürchtungen über einen zu intensiven Wettbewerb lassen erkennen, dass Wettbewerb vorschnell als schädlich angesehen wird: Die allgemeine Hinzurechnung von Zinsen würde zu „wettbewerbsunfähigen Steuerbelastungen“⁴³ führen. „Der Fiskus gibt insolvenzgefährdeten Unternehmen den letzten Stoß in den Abgrund und fördert damit die Vernichtung von Arbeitsplätzen.“⁴⁴

Ertragsunabhängige Anteile in Bemessungsgrundlagen der Unternehmensteuern erhöhen die Wettbewerbsintensität. Ertragsschwache Unternehmen könnten schneller aus dem Markt ausscheiden. Auf der anderen Seite werden ertragsstarke, d.h. besonders wettbewerbsfähige Unternehmen steuerlich besser gestellt, da ihre relative Steuerbelastung mit steigendem Gewinn abnimmt. Dies muss insgesamt nicht wettbewerbschädlich sein. Die Selektionsfunktion des Marktes wird gestärkt. Es kommt auf den relativen Anteil ertragsunabhängiger Elemente an, in diesem Fall dem möglichen Ausmaß der Hinzurechnung, ob von erheblichen ökonomisch negativen Wirkungen ausgegangen werden kann. Die generelle Ablehnung einer Hinzurechnung von Finanzierungskosten bei den Unternehmensteuern aus Wettbewerbsgründen ist jedoch kaum haltbar.

In der öffentlichen Debatte sind teilweise Missverständnisse über die „Technik“ der Hinzurechnung und damit über deren Wirkungen entstanden.⁴⁵ Denn bei der Gewinnermittlung werden zunächst sämtliche Finanzierungskosten als Betriebsausgaben abgezogen, um anschließend einen Teil wieder hinzuzurechnen. Dies entspricht einer begrenzten Berücksichtigung dieser Kosten als Betriebsausgabe. Durch die Hinzurechnung würde ein vorliegender Verlust verringert oder ein Gewinn erhöht.

Die bisherigen Überlegungen lassen erkennen, dass bei der Frage der Hinzurechnung von Finanzierungskosten zahlreiche Zielkonflikte bestehen. Um diese Zielkonflikte besser zu verdeutlichen und Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen, ist es effizienter, wenn von den relevanten Zielen ausgegangen wird und nicht von der möglichen Begründung einer Maßnahme.

⁴³ J. Lang, a.a.O., S. 1770.

⁴⁴ Ebenda.

⁴⁵ Vgl. D. Riedel: Union lobt Entgegenkommen Steinbrücks bei Unternehmensteuern, in: Handelsblatt vom 25./26. und 27. August 2006.

Das fiskalische Ziel der Einnahmeerzielung und eine als gerecht angesehene Steuerlastverteilung einerseits sowie außerfiskalische Zielsetzungen andererseits sind generell die relevanten Ziele der Besteuerung. In diesem Fall sind es das fiskalische Ziel einer höheren Versteuerung des Gewinns in Deutschland, das Interesse der Gemeinden an einer stetigen Einnahmeentwicklung, eine Vermeidung der Verletzung des Nettoprinzips und als außerfiskalische Ziele eine Verhinderung negativer Wettbewerbswirkungen und einer verminderten Standortattraktivität infolge ertragsunabhängiger Elemente in der Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuern.

Der Zielkonflikt zwischen den fiskalischen Zielen und insbesondere dem Nettoprinzip könnte wesentlich verringert werden, wenn die einheitliche Bemessungsgrundlage aufgegeben wird und die Hinzurechnung ausschließlich bei der Gewerbesteuer (der kommunalen Unternehmensteuer) erfolgt: in Höhe von 50% der Zinsanteile in Finanzierungskosten anstatt der erwogenen 25%. Der mit der einheitlichen Bemessungsgrundlage angestrebte Vereinfachungseffekt würde hierdurch nur unwesentlich tangiert. Erhebliche negative Wirkungen auf die außerfiskalischen Zielsetzungen Wettbewerb und Standortattraktivität wären nicht zu erwarten, vor allem wenn der relativ geringe Anteil ertragsunabhängiger Steuerzahlungen von Unternehmen in Deutschland im europäischen Vergleich berücksichtigt wird.

Freibeträge bei der Hinzurechnung von Finanzierungskosten, wie von der Bundesregierung geplant, würden kleinere Kapitalgesellschaften bereits im Vergleich zum geltenden Recht – dass auch Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer enthält – in diesem Punkt besser stellen. Die Bundesregierung⁴⁶ zieht in Erwägung, ausschließlich bei Kapitalgesellschaften die Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten einzuschränken.

Konzeptionell entsprechen ertragsunabhängige Komponenten, wie auch die vorgesehene Einschränkung der Abschreibungsbedingungen, dem Konzept „breite Bemessungsgrundlagen, niedrige Steuersätze“, das allokatiospolitisch erwünscht ist. Ein weitergehender Verzicht auf die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten würde zu Lasten der Ziele Erweiterung der Bemessungsgrundlage und Verminderung der Attraktivität grenzüberschreitender Finanzierungen gehen.

⁴⁶ So Barbara Hendricks: Breite Bemessungsgrundlage, niedrige Sätze, in: Handelsblatt vom 24. August 2006, S. 8.