

Hans-Hagen Härtel

Der Entwurf des Steuersenkungsgesetzes ist verbesserungsbedürftig

In ihrem Entwurf zu einem Steuersenkungsgesetz koppelt die Bundesregierung die Besteuerung der Unternehmen von der Besteuerung der Privatpersonen nun auch materiell ab. Sind die Argumente der Bundesregierung für eine Spaltung der betrieblichen und der persönlichen Steuersätze überzeugend? Sollte der Entwurf des Steuersenkungsgesetzes geändert werden?

Mit ihrem Entwurf zu einem Steuersenkungsgesetz, der gegenwärtig im Parlament beraten wird, dokumentiert die Bundesregierung, daß sie den Beitrag der Finanzpolitik nicht nur in der Haushaltskonsolidierung, sondern auch in der Entlastung der Steuerpflichtigen sieht, und zwar auch für Großunternehmen und für die Bezieher hoher Einkommen. Der Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne, der im Jahre 1999 bereits von 45% auf 40% gesenkt worden ist, soll ab 2001 nur noch 25% betragen. Rechnet man die Belastung mit dem Solidaritätszuschlag und mit der Gewerbesteuer ein, dann beträgt der Abgabesatz (bei einem Hebesatz von 400%) für einbehaltene Gewinne 38,6%.

Der Spitzensteuersatz bei der Einkommensteuer, der nach den bisherigen Plänen bis 2001 schrittweise von 53% auf 48,5% gesenkt wird, soll in zwei weiteren Schritten auf 47% (ab 2003) und auf 45% (ab 2005) zurückgeführt werden. Allerdings wird die im Jahre 1994 eingeführte Tarifiermäßigung für gewerbliche Einkünfte aufgehoben. Für selbständige Unternehmen oder für Personengesellschaften, die der Einkommensteuer unterworfen sind, würde der Spitzensteuersatz deshalb nur von 47% auf 45% sinken. Um die dadurch entstehende Diskriminierung gegenüber den Kapitalgesellschaften zu vermeiden, sollen einkommensteuerpflichtige Unternehmer die Option erhalten, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden. Wird diese Option nicht wahrgenommen, sollen Bezieher von gewerblichen Einkünften ihre Einkommensteuerschuld um einen Teil der gezahlten Gewerbesteuer (in Höhe des doppelten Meßbetrags) bereinigen dürfen. Da die Gewerbesteuer – wie bisher schon – auch als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abzugsfähig ist, führt die Teilanrechnung dazu, daß die Belastung mit Gewerbesteuer nahezu neutralisiert wird.

Will Deutschland im internationalen Geleitzug nicht noch weiter zurückfallen, dann ist eine nachhaltige und breite – auch hohe Einkommen einschließende – Senkung der Steuersätze unausweichlich. Das Entlastungsvolumen des geplanten Gesetzes einschließlich der bereits verwirklichten Teile des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2001 und anderer Steuerrechtsänderungen (ohne Mehreinnahmen aus der Öko-Steuerreform) erscheint mit insgesamt 75 Mrd. DM allerdings nur auf den ersten Blick spektakulär. Mit knapp 2% des Bruttoinlandsprodukts ist es geringer als das des letzten großen Steuerentlastungsprogramms zwischen 1986 und 1990 und zieht sich auch zwei Jahre länger hin. Da die Steuerprogression im Bereich vor dem Spitzensteuersatz nicht abgeschwächt, sondern eher noch verstärkt wird, ist zudem damit zu rechnen, daß die Entlastung von 75 Mrd. DM teilweise durch progressionsbedingte Steuernehreinnahmen aufgezehrt wird. So sehr die Steuerpolitik der Bundesregierung unter wachstumspolitischen Gesichtspunkten der Richtung nach zu begrüßen ist, läßt sie sich keineswegs als besonders ehrgeizig bezeichnen.

Aufgabe des Prinzips der einheitlichen Besteuerung

Die positive Wirkung der Entlastungen wird zum Teil dadurch beeinträchtigt, daß im Rahmen der Unternehmensteuerreform das Prinzip einer einheitlichen Besteuerung der Einkommen zugunsten eines Dualismus von persönlicher und betrieblicher Besteuerung aufgegeben werden soll. Als 1977 die Reform des Körperschaftsteuersystems den bis dahin geltenden Dualismus durch die Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer beseitigt hatte, wurde dies nicht nur von der Wissenschaft, sondern auch von allen Parteien als bedeutsame und weltweit bei-

Tabelle 1
Entwicklung des Spitzensteuersatzes¹
(in %)

Jahr	Körperschaftsteuer ²	Einkommensteuer	
		gewerbliche Einkünfte	übrige Einkünfte
1977	56	56	56
1990	50	53	53
1994	45	47	53
1999	40	45	53
2000 ³	25	45	45,5
2005 ³	25	45	45

¹ Ohne Solidaritätszuschlag. ² Auf einbehaltene Gewinne. ³ Regierungsentwurf.

spielgebende Errungenschaft gewertet. Die folgenden Bestrebungen, auch den durch die zusätzliche Belastung gewerblicher Einkünfte mit der Gewerbesteuer noch bestehenden Dualismus zu beseitigen, blieben allerdings erfolglos.

Da ein Ersatz der Gewerbesteuer durch eine kommunale Wertschöpfungssteuer oder durch eine stärkere Beteiligung der Kommunen am Einkommen- oder Mehrwertsteueraufkommen politisch nicht durchsetzbar war, hatte die vorige Bundesregierung auf anderem Wege versucht, die standortschädliche Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte zu neutralisieren. Im Jahre 1990 wurde der Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne vom Spitzensteuersatz der Einkommensteuer abgekoppelt, und im Jahr 1994 wurde dieser Körperschaftsteuersatz nochmals um 5 Prozentpunkte gesenkt. Gleichzeitig wurde auch der Spitzensteuersatz auf gewerbliche Einkünfte vom normalen Spitzensteuersatz um 6 Prozentpunkte abgekoppelt (vgl. Tabelle 1). Der Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung wurde also formal durchbrochen, um die materielle Gleichbehandlung durchzusetzen. Tatsächlich war bis 1998 die Spitzenbelastung der einbehaltenen Gewinne von Kapitalgesellschaften und der gewerblichen Einkünfte nur noch wenig höher als die der Arbeitnehmerverdienste und der sonstigen Einkünfte (vgl. Tabelle 2) Bei den ausgeschütteten Gewinnen blieb allerdings die Sonderbelastung durch die Gewerbesteuer erhalten, weil sie nach dem Einkommensteuerrecht nicht als gewerbliche Einkünfte zählen.

Die gegenwärtige Bundesregierung koppelt die Besteuerung der Unternehmen nun auch materiell von der Besteuerung der Privatpersonen ab. Sie führt zur Begründung für die Trennung der Betriebs- und Personenbesteuerung zwei Argumente an, die streng auseinanderzuhalten sind. Ernst zu nehmen ist vor

Tabelle 2
Spitzensteuerbelastung¹ nach Einkunftsarten
(in %)

Einkunftsart	Rechtslage von 1998	Regierungsvorschlag 2005
Kapitalgesellschaften ²		
Einbehaltene Gewinne	56,2	38,6
Ausgeschüttete Gewinne ³	63,0	53,2
Gewerbliche Einkünfte ⁴	58,0	47,4
Übrige Einkünfte	55,9	47,5

¹ Einschließlich Solidaritätszuschlag und Belastung mit Gewerbesteuer (Steuermaßzahl 5%, Hebesatz 400%). ² Ab 2001 auch optierende Personengesellschaften. ³ 1998: Einkommensteuersatz 47% einschließlich Gewerbesteuer; 2005: Einkommensteuersatz 47% einschließlich Gewerbesteuer und Gewerbesteueranrechnung. ⁴ Für Anrechnungsberechtigte: einschließlich der nichtanrechnungsfähigen Steuern der Kapitalgesellschaften.

allem das Argument, das bislang praktizierte Anrechnungsverfahren bei der Körperschaftsteuer sei zu kompliziert und nicht „europatauglich“. Dieses Argument überrascht auf den ersten Blick, da in der EU die Mehrzahl der Mitgliedsländer eine Form der Anrechnung praktiziert, so daß auch eine entsprechende Harmonisierung in der EU erreichbar sein sollte. Allerdings stuft die Bundesregierung die Wahrscheinlichkeit, daß sich Mitgliedsländer auch zu einer gegenseitigen Anerkennung der Körperschaftsteuer bereit finden, als gering ein, da wegen des Einstimmigkeitsprinzips die Länder, die davon einen Steuerausfall befürchten, die Einigung blockieren können. Es ist zu befürchten, daß der EuGH die Beschränkung der Anrechnung auf Inländer als Verstoß gegen EU-Recht erklärt, so daß die Finanzminister nichtdeutschen EU-Anlegern die Körperschaftsteuer erstatten muß, ohne ihn zur Einkommensteuer heranziehen zu können.

Eine Second-best-Lösung

Überdies sollte das Unternehmensteuerrecht nicht nur europatauglich, sondern auch globalisierungstauglich sein. Wenn eine Harmonisierung innerhalb der EU und mit wichtigen außereuropäischen Ländern, insbesondere mit den USA, nicht erreichbar erscheint, dann wäre im Sinne einer Second-best-Lösung der Ersatz der anrechenbaren Körperschaftsteuer durch eine definitive Besteuerung der Gewinne von Kapitalgesellschaften diskutabel.

Um die dadurch entstehende Zusatzbelastung ausgeschütteter Gewinne zu mildern, plant die Bundesregierung, diese Einkünfte nur zur Hälfte zu besteuern (Halbeinkünfteverfahren). Konsequenter wäre es aber, bereits versteuerte Ausschüttungen ganz steuerfrei zu stellen. Für Spitzenverdiener würde sich die effektive Steuerbelastung gegenüber dem Anrechnungssystem

nicht ändern. Aktionäre mit einem niedrigeren Grenzsteuersatz wären zwar gegenüber dem Anrechnungsverfahren schlechter gestellt, doch wäre die Schlechterstellung bei weitem nicht so gravierend wie bei den Plänen der Bundesregierung. Nur Aktionäre, die als Rentner oder Heranwachsende nicht einkommensteuerpflichtig sind oder deren Kapitaleinkünfte unter dem Sparerfreibetrag bleiben, blieben voll benachteiligt. Ihre Dividenden sind künftig nicht nur – wie bisher – um die vom Unternehmen gezahlte Gewerbesteuer, sondern auch um die Körperschaftsteuer gekürzt. Nach den Plänen der Bundesregierung steigt ihre – effektive – Steuerlast von 19% auf 38,6%.

Der Entwurf der Bundesregierung sieht nicht nur die Beseitigung des Anrechnungsverfahrens vor, sondern auch eine Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne gegenüber Einkünften aus anderen Quellen. Einschließlich Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag werden die Gewinne ab 2001 mit 38,6% belastet, während andere Einkünfte ab 2005 bis zu 47,5 % und Dividenden sogar bis zu 53% besteuert werden (vgl. Tabelle 2). Gegen diese Ungleichbehandlung spricht schon die elementare ökonomische Logik: Selbstfinanzierte Investitionen sind nicht besser und nicht schlechter als durch Fremdkapital oder externes Eigenkapital finanzierte, und Ausschüttungen fließen ebenso wenig automatisch in den Konsum, wie einbehaltene Gewinne der Finanzierung von Investitionen dienen.

Man geht wohl nicht fehl in der Annahme, daß es sich bei den von der Bundesregierung angegebenen ökonomischen Rechtfertigungsgründen um Rationalisierungen einer einmal getroffenen Entscheidung handelt. Ein wichtiges Ziel der Unternehmensteuerreform war ja, durch die Präsentation eines optisch niedrigen Steuersatzes in der leidigen Standortdebatte Boden gut zu machen. Eine entsprechende Senkung des Einkommensteuertarifs scheiterte nicht nur an ideologischen Widerständen; es fehlte dafür schlicht das Geld.

Bei der Bundesregierung mag auch die Überlegung im Kalkül gewesen sein, daß die durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes bedingten Steuerausfälle begrenzt sein werden, weil sich viele Globalplayer durch Ausnutzung von Steuerarbitrage aus dem Hochsteuerland Deutschland verabschiedet haben. Es ist unter Ökonomen keineswegs unumstritten, ob die Kombination aus Senkung des Steuersatzes und Einschränkung der Abschreibungsmöglichkeiten für sich genommen Wachstum und Beschäftigung fördert. Als Strategie zur Entmutigung der internationalen Steuerarbitrage macht das auf internationale

Angleichung zielende Konzept der Bundesregierung aber – wiederum als Second-best-Lösung – durchaus Sinn.

Korrektur notwendig

Gleichwohl ist die Kritik an der Spaltung der betrieblichen und persönlichen Steuersätze so gewichtig, daß das Steuerreformprojekt korrigiert werden sollte. Die Erwartung der Bundesregierung, daß die mit der Spaltung verbundenen negativen Allokationseffekte durch die positive Wirkung der Steuerentlastung mehr als aufgewogen werden, erscheint zu optimistisch. Zum einen hat die Diskussion der Unternehmensteuerreform ergeben, daß die vorgesehene Option für die Personengesellschaften nicht nur einen Fremdkörper darstellt und allen Bestrebungen zur Vereinfachung des Steuerrechts hohnspricht. Vermutlich wird nur ein kleiner Kreis diese Option wahrnehmen. Der überwiegende Teil wird nur durch die Neutralisierung der Gewerbesteuer entlastet und in gleichem Ausmaß gegenüber den Kapitalgesellschaften benachteiligt wie die übrigen Einkommensteuerpflichtigen. Zum anderen überschätzt die Bundesregierung die standortfördernde Wirkung niedriger Unternehmensteuersätze gegenüber der wachstums- und beschäftigungsfeindlichen Belastung des Faktors Arbeit und des Humankapitals.

Deshalb sollte die Bundesregierung neben dem Verzicht auf die Besteuerung von ausgeschütteten Gewinnen eine gleichmäßige Entlastung für alle Einkünfte vorsehen. Der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) wäre aus diesem Grunde auf 39% zu senken. Da die Senkung in mehreren Schritten erfolgt, wäre der Körperschaftsteuersatz nicht sofort sondern in parallelen Stufen zu senken. Dies würde die Option der Personengesellschaften für die Besteuerung der Kapitalgesellschaften mit all ihren Komplikationen entbehrlich machen. Außerdem sollte sich die materielle Gleichbelastung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften auch formal in gleichen Steuersätzen niederschlagen. Der Körperschaftsteuersatz sollte ebenfalls auf 39% festgesetzt werden und dafür die Gewerbesteuerbelastung analog zu den Personengesellschaften neutralisiert werden.

Ein Senkung des Spitzensteuersatzes auf 39% würde vermutlich zunächst mit so hohen Steuerausfällen verbunden, daß das Ziel eines vollständigen Verzichts auf Neuverschuldung zeitlich gestreckt werden müßte. Da die Steuererleichterungen nicht nur den Konsum, sondern auch die Kapitalbildung anregen sollte, hätte die entsprechende Neuverschuldung einen investiven Charakter.