

**Institut für
Finanz- und Steuerrecht**
Martinistr. 10
Direktor
Prof. Dr. J. M. Mössner

Telefon (0541) 969-61 61 / 61 68
Telefax (0541) 969-61 67
moessner@uos.de
Osnabrück, den 27.01.2005

Stellungnahme zu dem Antrag der Fraktion CDU/CSU „Ein modernes Steuerrecht für Deutschland – Konzept 21“ (Drs. 15/2745) und dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer“ (Drs. 15/2349)

I. Vorbemerkungen

1. Diskussionen über Steuerreformen werden in Deutschland in der Öffentlichkeit meistens nur hinsichtlich ihrer budgetären Auswirkungen oder hinsichtlich der Auswirkungen auf Einzelfälle diskutiert. Beides ist unseriös. Denn eine solche Diskussion geht davon aus, dass der bestehende Zustand richtig ist. Vor allem hinsichtlich der budgetären Auswirkungen wird nicht diskutiert, welche Aufgaben und wie der Staat diese erfüllen soll. Jede steuerrechtliche Regelung beeinflusst das Verhalten der Steuerpflichtigen. Die exakten quantitativen Auswirkungen der Verhaltensänderungen aufgrund einer Steuerreform vorausszusehen, ist angesichts der Komplexität nicht möglich. Schließlich kann von wissenschaftlicher Seite nur etwas über eine zutreffende Bemessungsgrundlage ausgesagt werden. Erst nach Diskussion und Festlegung der Bemessungsgrundlage kann über Steuersätze entschieden werden. Und erst danach sind die budgetären Auswirkungen ermittelbar. Die Diskussion mit budgetären Auswirkungen zu beginnen, ist daher in solider Weise nicht möglich und stellt den Diskussionsprozess auf den Kopf.

2. Beide Konzepte gehen zutreffend von der Notwendigkeit aus, ein vollkommen neues Einkommensteuergesetz zu formulieren. Ergänzend muss man hinzufügen, dass dies nicht ohne

Einbeziehung der Unternehmensbesteuerung erfolgen kann. Zutreffend ist auch die Feststellung, dass angesichts des chaotischen Zustandes des Gesetzes die Neuformulierung stärker an Gerechtigkeitsaspekten, insbesondere am Leistungsfähigkeitsprinzip, ausgerichtet sein muss. Allerdings sollte man sich darüber im klaren sein, dass zwar die sprachliche Verständlichkeit und die systematische Konsequenz des Gesetzes verbessert werden, dass es aber angesichts der Komplexität der zu regelnden Sachverhalte nicht immer simple Regelungen geben kann. Eine Vereinfachung im Sinne von Pauschalierungen und Typisierungen würde zum Verlust von Gerechtigkeit führen. Wenn von Vereinfachung gesprochen wird, so kann damit nur die Hebung der Verständlichkeit des Textes und die Konsequenz in den Regelungen gemeint sein. Der Bürger muss erkennen können, dass die öffentlichen finanziellen Lasten auf die einzelnen Bürger gerecht verteilt werden, damit er das Steuersystem akzeptieren kann. Neben die wissenschaftlichen Prinzipien der Neutralität (Rechtsform, Finanzierung, Investition) tritt mit mindestens dem gleichen Gewicht die Akzeptanz seitens der Gesetzunterworfenen.

3. Beide Vorschläge thematisieren nicht die Gründe, die zu dem gegenwärtigen, generell als Chaos bezeichneten Zustand unseres Steuersystems geführt haben. Dies sind, ohne dass die Reihenfolge die Gewichtung bedeutete:

- ein Gesetzgeber, der seine Gestaltungsaufgabe nicht mehr wahrnimmt und durch punktuelle Eingriffe in der Vergangenheit das Steuersystem zerstört hat.
- eine Finanzverwaltung, die in detailversessenem Regelungswahn ihre verfassungsrechtliche Rolle bis zur Grenze auslotet und sich als der eigentliche Gesetzgeber in Steuersachen versteht.
- eine Rechtsprechung, die ihre eigene Rolle zwischen Wahrung der Systematik und der Wortlautanwendung noch nicht eindeutig gefunden hat, und oft mit Erfindungsreichtum gleichsam als Ersatzgesetzgeber, die systematischen Schwächen des Gesetzes überbrückt, wobei dies dann vom Gesetzgeber und der Verwaltung häufig konterkariert wird.
- Steuerpflichtige, die sich zwar über die Komplexität des Steuerrechts beschweren, die selbst aber keine noch so komplexe und komplizierte Gestaltung mit dem Ziel der Steuerersparnis scheuen.

Jede Reform des Steuerrechts, die nur eine grundlegende Strukturreform sein kann, muss im Auge behalten, dass sie nicht die Mechanismen auslöst, die in der Vergangenheit zur Chaotisierung des Steuerrechts geführt haben. Auch hier ist unter diesem Aspekt die Notwendigkeit der Verständlichkeit und inneren Konsequenz des Steuerrechts zu betonen. Es müssen alle Anreize

zu Steuergestaltungen unterbleiben, was nur erreicht werden kann, wenn wirtschaftlich Vergleichbares auch in gleicher Weise besteuert wird.

II. Allgemeine Bemerkungen

Beide Entwürfe gehen in die richtige Richtung. Sie verfolgen die Tendenz, durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zu einer Senkung der Steuersätze zu gelangen. Dies kann tendenziell die Steuergerechtigkeit erhöhen, wenn dadurch die Steuerungsprinzipien verdeutlicht werden.

Beide Entwürfe berücksichtigen nicht in ausreichendem Maße die Einbindung des deutschen Steuersystems in das europäische und internationale Geflecht der Steuersysteme. Das Problem wird immerhin im CDU/CSU Antrag erwähnt, aber nicht vertieft. Das Europarecht und die internationale Steuerkonkurrenz werden als Bedrohungen und nicht als Chancen empfunden. Die Positionierung Deutschlands innerhalb des europäischen Steuerverbundes wird nicht deutlich. Von seiner Größe und wirtschaftlichen Stärke her, aber auch von seiner Tradition der Steuerrechtsentwicklung, die vielen Ländern als Vorbild gedient hat und noch dient, steht es Deutschland gut an, in der internationalen Steuerdiskussion wieder eine führende Rolle zu übernehmen. Im Chinesischen besteht das Zeichen für Krise aus den beiden Elementen von Gefahr und Chance. In diesem Sinne muss die Krise des deutschen Ertragssteuerrechts als Chance zu einer mutigen Fortentwicklung, die beispielhaften Charakter annehmen kann, begriffen werden.

Die internationale Konkurrenz verlangt im Ergebnis flexible Reaktionsmöglichkeiten im Unternehmenssteuerrecht. Um diese Herausforderung annehmen zu können, wird wohl gegenwärtig nur eine Reaktion durch Absenkung des Körperschaftsteuersatzes und durch eine begünstigte Besteuerung der Kapitalerträge möglich sein. Beides ist in den beiden Dokumenten angelegt. Allerdings sind zu dem FDP-Gesetzentwurf folgende Anmerkungen zu machen:

Der Entwurf sieht eine Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte von 25 % und eine Körperschaftsteuer – bzw. Dividendenbelastung von 35 % vor. Mit dieser Differenzierung nimmt der Entwurf nicht genügend auf die Auswirkungen einer Abgeltungssteuer auf die Unternehmenssteuer Rücksicht. Zwei Aspekte sind dabei zu beachten: (1) Die steuerliche Behandlung der Eigenkapital- und Fremdkapitalfinanzierung seitens des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft darf nicht voneinander abweichen. (2) Die internationalen Effekte, wie sie insbesondere in Doppelbesteuerungsabkommen noch verankert sind, von Eigenkapital- und Fremdkapitalfinanzierung sind zu bedenken. Dabei ist auch dazu Stellung zu nehmen, ob die traditionelle Sicht Be-

stand haben kann, dass die Eigenkapitalfinanzierung zu einer Besteuerung im Staat der Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft und die Fremdkapitalfinanzierung zu einer Besteuerung im Staat der Ansässigkeit des Kapitalgebers / Gesellschafters führt.

Der FDP-Entwurf spricht sich für eine unechte Abgeltungssteuer aus, d. h. für eine Veranlagungsmöglichkeit aller Bezieher von Kapitalerträgen, deren persönlicher Steuersatz unter 25 % liegt. Damit wird die Abgeltungssteuer zu einer bloßen Erhebungsform, einer begünstigten Besteuerung von Kapitalerträgen für die Steuerpflichtigen, deren persönlicher Steuersatz über 25 % liegt.

Wer einen definitiven Körperschaftsteuersatz vorsieht, muss konsequenterweise auch eine definitive Abgeltungssteuer (echte Abgeltungssteuer) vorsehen. Durch die Verknüpfung von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer verliert man damit aber die internationale Flexibilität.

Eine Weiterentwicklung der Abgeltungssteuer in Richtung einer dual-income-tax ist wegen der mit letzterer verbundenen Abgrenzungsproblemen von Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen nicht zu befürworten. In der Tat stellen nach den Erfahrungen in den skandinavischen Staaten die Abgrenzungsprobleme die Achillesferse der dual-income-tax dar. Darüber hinaus muss man sehen, dass Deutschland kein Kleinstaat ist, in dem das Bewusstsein der Abhängigkeit des nationalen Wohlstands von wenigen Unternehmen wie in Norwegen und Finnland, abgeschwächt auch in Schweden, allgemein verbreitet ist, so dass massive Ungleichheiten bei der Besteuerung von der Bevölkerung hingenommen werden. Zudem werden Hilfskonstruktionen erforderlich, um die praktischen Probleme in den Griff zu bekommen. So wird Norwegen ab 2006 eine Regelung vorsehen, dass die „Überdividende“ nicht mehr als Kapitalertrag, sondern als Arbeitseinkommen besteuert wird.

Diese kritischen Überlegungen bedeuten nicht, dass nicht die besonderen Verhältnisse bei der Besteuerung von Kapitalerträgen berücksichtigt werden könnten und müssten. Die Berücksichtigung von Inflation und des Konsumverzichts in der Investition können auf andere Weise bei der Besteuerung der Kapitalerträge berücksichtigt werden.

Beide Vorschläge sprechen sich für eine Reform der Kommunalbesteuerung aus. Diese ist dringend und überfällig. Die Gewerbesteuer wird mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt, d. h., dass die Nutznießer der kommunalen Investitionen für deren Finanzierung aufkommen sollen. Diesem Gedanken entspricht die gegenwärtige Gewerbesteuer mit ihren Maßstäben in keiner

Weise. Überhaupt ist das kommunale Finanzsystem von Intransparenz gekennzeichnet. Der Anteil an der Einkommenssteuer wie derjenige an der Umsatzsteuer werden nach diskutierwürdigen Maßstäben verteilt. Als erstes muss Einigkeit darüber herbei geführt werden, ob für die Kommunalfinanzierung weiterhin das Äquivalenzprinzip oder ob das Leistungsfähigkeitsprinzip gelten soll. Das Erfordernis der nachhaltigen Einkünfte der Kommunen einerseits, die Tatsache der Finanzierung durch Steuern andererseits sprechen für eine Kombination beider Prinzipien. Daher spricht alles dafür, dass der Kommunalanteil an der Einkommenssteuer durch eine Bürgersteuer mit kommunalem Heberecht auf der Basis des Einkommens ersetzt wird. Die Gewerbesteuer muss durch eine allgemeine Kommunalsteuer auf möglichst breiter Grundlage mit geringen Steuersätzen ersetzt werden. Hier gehen beide Dokumente in die richtige Richtung, ohne bereits die Details auszuformulieren.

Bei der Kommunalfinanzierung ist ein entscheidender Aspekt, dass keine Auswirkungen auf die Einkommensteuer in dem Sinne erfolgen dürfen, dass Differenzierungen erforderlich werden. Zudem ist auf eine einfache Erhebungsform zu achten.

Beide Vorschläge unterscheiden sich in der Frage der steuerlichen Gewinnermittlung. Der FDP-Entwurf spricht sich für die Fortgeltung der Maßgeblichkeit aus, der CDU/CSU-Antrag will diese im Kern aufgeben. Hier besteht noch intensiver Diskussionsbedarf insbesondere im Hinblick auf die Internationalisierung der Gewinnermittlung.

III. Im Detail zum FDP-Antrag

Positiv ist zu vermerken, dass es sich um einen in klarer Sprache ausformulierten Gesetzentwurf handelt. Besonders hervorzuheben sind auch seine § 3 und 4, wobei allerdings § 3 Abs. 2 dogmatisch problematisch erscheint. Auch die Einbeziehung der Veräußerungsgewinne ist zu begründen.

Anzuregen ist eine Entwicklung im internationalen Steuerrecht im Entwurf. So sind die Inlandskriterien nicht weiter ausgeführt. Auch ist die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen im Hinblick auf die europarechtlichen Anforderungen noch nicht ausformuliert. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht sollte vom Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt Abstand und der Mittelpunkt der Lebensinteressen als Anknüpfungskriterium genommen werden.

IV. Zum CDU/CSU-Antrag

Positiv ist bei ihm vor allen Dingen hervorzuheben, dass er das Thema der kalten Progression aufgreift. Auch der Vorschlag der Übertragbarkeit des Kindergrundfreibetrages ist zu begrüßen. Im übrigen sind weite Bereiche des Steuerrechts allenfalls in Umrissen erkennbar. Positiv ist zu bemerken, dass er den Änderungsbedarf bei den Doppelbesteuerungsabkommen sieht.

Angesichts der in diesem Stadium eher grundsätzlichen Diskussion wird auf Anmerkungen zu weiteren Einzelheiten verzichtet.