

# Stellungnahme

zu

dem Antrag der Fraktion CDU/CSU

**„Ein modernes Deutschland – Konzept 21“**

(BT-Drucks. 15/2745),

dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP

**„Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und  
zur Abschaffung der Gewerbesteuer“**

(BT-Drucks. 15/2349)

anlässlich der öffentlichen Anhörung  
im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages  
am 19. Januar 2005

**PROF. DR. JOHANNA HEY**

Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht

Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf



## Inhalt

A. Einschätzung des Reformbedarfs .....	1
B. Reformagenda und Reforminhalte .....	3
I. Unternehmenssteuerreform .....	3
1. Abschaffung der Gewerbesteuer in Verbindung mit einer umfassenden Reform der Kommunalfinanzen .....	3
2. Senkung der Steuerbelastung.....	4
3. Vereinheitlichung und Vereinfachung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen .....	5
II. Beseitigung europarechtswidriger Rechtslagen .....	6
III. Einkommensteuerreform .....	6
C. Angebot der Wissenschaft an die Politik.....	7

### A. Einschätzung des Reformbedarfs

Die Steuerreforminitiativen der Fraktionen von CDU/CSU und FDP sind uneingeschränkt zu unterstützen. Die Reform des Steuerrechts kann einen wichtigen Beitrag zu einer konjunkturellen Belebung leisten, wenn sie mit der Fortsetzung der Reformen des Arbeitsmarktes und der Sozialversicherungssysteme sowie einer Entbürokratisierung einhergeht.

Beiden Anträgen ist gemein, dass sie für eine **systematische Neuordnung** eintreten. Damit setzen sie ein deutliches Zeichen gegen die Steueränderungsgesetzgebung der letzten Jahrzehnte mit ihren oftmals unabgestimmten Einzelmaßnahmen. Mehr als unter der Höhe der Steuerbelastung leiden Steuerpflichtige und steuerberatende Berufe mittlerweile unter der ständigen Änderung der Gesetze. **Mangelnde Planungssicherheit** ist ein auch im Ausland wahrgenommener Standortnachteil, der durch rückwirkende Ge-

setzesänderungen noch verschärft wird. Nur eine systematische Neuordnung kann das Steuerrecht wieder verstetigen und vereinfachen.

Der Schwerpunkt beider Initiativen liegt in der **Reform des Einkommensteuergesetzes**. Dies ist richtig, da es sich bei der Einkommensteuer um das größte Rechtsgebiet handelt und eine Reform des Einkommensteuerrechts einen hohen Vereinfachungseffekt in der Fläche verspricht.

Noch dringender ist allerdings die **Reform der Unternehmensbesteuerung**. Hier besteht erheblicher **Zeitdruck**, nachdem Deutschland seit der Unternehmenssteuerreform 2000 im Europäischen Steuerwettbewerb wieder massiv zurückgefallen ist. Empfindlich verstärkt hat sich der Wettbewerbsdruck aufgrund des **EU-Beitritts der osteuropäischen Mitgliedstaaten**. Andere Mitgliedstaaten wie Österreich, Italien und die Niederlande reagieren bereits, während in Deutschland die Belastung der im internationalen Wettbewerb stehenden Kapitalgesellschaften mit nominell knapp 40 Prozent mehr als 10 Prozentpunkte über dem europäischen Durchschnitt verharrt<sup>1</sup>. Die hohe Steuerbelastung zwingt Steuerpflichtige zu Abwanderung und Ausweichgestaltungen, die sich letztlich nicht effektiv unterbinden lassen. Zusätzlichen Druck erzeugt der **Europäische Gerichtshof**, vor dessen strenger Entscheidungspraxis die bisher von der Bundesrepublik verfolgte Strategie der Abschottung des Steuersubstrats keinen Bestand haben wird. Damit wird es für deutsche Unternehmen noch leichter werden, Gewinne ins Ausland zu verlagern. Die Reform der Unternehmensbesteuerung kann daher nicht bis zur nächsten Legislaturperiode warten.

---

<sup>1</sup> Auch bei Vergleich der effektiven Steuerbelastung bleibt Deutschland an Spitzenposition, vgl. Ernst & Young/ZEW, Company Taxation in the New EU Member States, 2003, S. 19: Effektive Steuerbelastung in den neuen Mitgliedstaaten: 21,27% gegenüber effektiver Steuerbelastung in Deutschland von 37,17%.

## **B. Reformagenda und Reforminhalte**

### **I. Unternehmenssteuerreform**

#### **1. Abschaffung der Gewerbesteuer in Verbindung mit einer umfassenden Reform der Kommunalfinanzen**

Vorbedingung für das Gelingen einer grundlegenden Reform von Einkommen- und Körperschaftsteuer ist die Lösung des Gewerbesteuerproblems. Hierin sehen die Initiativen der CDU/CSU- und FDP-Fraktion zu Recht einen der zentralen Handlungsaufträge. Deshalb muss die Ende 2003 zum Erliegen gekommene Diskussion um eine Gemeindefinanzreform wieder aufgenommen werden. Im Interesse der Nachhaltigkeit des Steuerreformprozesses sollte dabei an die geleisteten Vorarbeiten angeknüpft werden.

Aus wissenschaftlicher Sicht gibt es zu einer Abschaffung der Gewerbesteuer keine Alternative. Die Gewerbesteuer begegnet erheblichen **verfassungsrechtlichen Bedenken** im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG<sup>2</sup>. Diese werden auch durch die Anrechnung der Gewerbesteuer in der Einkommensteuer (§ 35 EStG) nicht beseitigt, sondern noch vertieft<sup>3</sup>. Zudem lassen sich Hinzurechnungs- und korrespondierende Kürzungstatbestände **nicht europarechtskonform** ausgestalten<sup>4</sup>. Schließlich würde die Abschaffung der Gewerbesteuer eine deutliche **Vereinfachung** bewirken und die Einkommensteuer von zahlreichen Abgrenzungstreitigkeiten entlasten.

An die Stelle der Gewerbesteuer muss eine alternative kommunale Finanzquelle treten. Der FDP-Entwurf sieht einen Zuschlag auf Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie eine Erhöhung des Umsatzsteueranteils der Kommunen vor. Damit wird der in Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG enthaltenen Garantie einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle mit Hebesatzrecht Genüge getan. Die Erhebung des Zuschlags auf die Einkommensteuer und die Erhöhung des Umsatzsteueranteils würde die Konjunkturabhängigkeit der Gewerbesteuer deutlich reduzieren und verspricht eine Verstetigung der kommunalen Einnahmen. Die Einbeziehung der Umsatzsteuer entschärft zudem die Stadt-

---

<sup>2</sup> S. die erneute Vorlage des FG Niedersachsen 21. 4. 2004 – 4 K 317/91, FR 2004, 907.

<sup>3</sup> Zur Vorgängerregelung des § 32c EStG BFH Beschl. v. 24. 2. 1999 X 171/96, BStBl. II 1999, 450.

/Umlandproblematik. Ohnehin handelt es sich bei den Aufkommenswirkungen einer Gewerbesteuerreform um Zerlegungsfragen, die das Festhalten am verfassungswidrigen status quo nicht rechtfertigen können.

Noch deutlicher wäre die Vereinfachungswirkung, wenn die Kommunen statt des Zuschlags auf Einkommen- und Körperschaftsteuer staatsintern am Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer beteiligt würden, wie dies derzeit schon bei der Einkommensteuer geschieht (§ 1 Gemeindefinanzreformgesetz). Dies würde allerdings eine Änderung des erst 1997<sup>5</sup> in das Grundgesetz aufgenommenen Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG erfordern.

## **2. Senkung der Steuerbelastung**

Mit der Abschaffung der Gewerbesteuer käme es zugleich zu der dringend notwendigen Entlastung der Kapitalgesellschaft, da diese nur noch der Körperschaftsteuer mit einem Steuersatz in Höhe von 25% zuzüglich des Solidaritätszuschlags sowie eines etwaigen kommunalen Zuschlags auf die Körperschaftsteuer unterläge. Der Körperschaftsteuersatz sollte, anders als dies im Rahmen der Gewerbesteuerreformdebatte des Jahres 2003 diskutiert worden ist, in Folge der Abschaffung der Gewerbesteuer nicht erhöht werden.

Im EU-Durchschnitt gilt für Kapitalgesellschaften ein nomineller Steuersatz von rd. 29%. Das durchschnittliche Steuerniveau in den neuen Mitgliedstaaten lag 2003 bei 23,6%<sup>6</sup>. Wo der Körperschaftsteuersatz in Zukunft angesiedelt sein muss, damit Deutschland im internationalen Wettbewerb wieder attraktiver wird, lässt sich nur schwer prognostizieren, da die Unternehmenssteuerbelastung nur einer von vielen

---

<sup>4</sup> S. EuGH v. 26. 10. 1999, Rs. C-294/97, Slg. 1999, 7447 (Eurowings).

<sup>5</sup> Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 20. 10. 1997, BGBl. I, 2470.

<sup>6</sup> S. Ernst & Young/ZEW, Company Taxation in the New EU Member States, 2003, S. 11 u. 39. Danach sinkt die durchschnittliche Belastung in den nächsten Jahren noch einmal erheblich auf 20,3%. Tschechien reduziert seinen Körperschaftsteuersatz 2006 von 31% auf 24%, Ungarn auf 15% evtl. 12%, Lettland in 2004 von 19% auf 15%, Polen ebenfalls in 2004 von 27% auf 19%, die Slowakei von 25% auf 19%.

Standortfaktoren ist. Allerdings ist die Signalwirkung des Körperschaftsteuersatzes nicht zu unterschätzen. Zwar muss Deutschland angesichts des mit der Steuerbelastung korrespondierenden Infrastrukturangebots nicht in den Wettbewerb um den niedrigsten Körperschaftsteuersatz innerhalb der Europäischen Union eintreten, andererseits dürfte es sehr viel schwieriger sein, mit den Löhnen in den neuen Mitgliedstaaten zu konkurrieren als mit den dortigen Unternehmenssteuersätzen. Den größten Effekt verspricht eine deutliche Absenkung in einem Schritt. Die Wirkung wird dagegen verpuffen, wenn – wie in der Vergangenheit – in von außen nur schwer wahrnehmbaren Trippelschritten agiert wird.

### **3. Vereinheitlichung und Vereinfachung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen**

Aus Sicht ausländischer Investoren interessiert vorrangig die Belastung der Kapitalgesellschaft, da dies die im Ausland vorherrschende Rechtsform ist. Eine einseitige Absenkung nur der Belastung der Kapitalgesellschaft stößt allerdings auf berechtigten Widerstand, da in Deutschland 85% aller Unternehmen Personenunternehmen sind, die bei einer massiven Spreizung von Körperschaft- und Einkommensteuerspitzenatz zur Umwandlung gezwungen würden. Die Rechtsform sollte aber grundsätzlich unabhängig von steuerrechtlichen Erwägungen gewählt werden können.

In der Vergangenheit hat der Gesetzgeber versucht, Rechtsformneutralität durch Kopplung des Körperschaftsteuersatzes an den Einkommensteuerspitzenatz zu erreichen. Diese Methode führt im internationalen Steuerwettbewerb in die Sackgasse. Der Gesetzgeber benötigt Tarifflexibilität, um auf die internationale Entwicklung reagieren zu können. Dies ist dann möglich, wenn beide Tarife entkoppelt werden, denn die einseitige Absenkung der Unternehmensbelastung kostet weniger Steueraufkommen als die Absenkung des gesamten Einkommensteuertarifs.

Tarifflexibilität erlangt der deutsche Gesetzgeber aufgrund der deutschen Sondersituation eines überproportional hohen Anteils an Personenunternehmen allerdings nur, wenn

Personenunternehmen in ähnlicher Weise wie Kapitalgesellschaften entlastet werden. Hierzu muss – wie es der Antrag der CDU-/CSU-Fraktion vorsieht – die Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung der für die Besteuerung relevanten rechtsformspezifischen Besonderheiten aneinander angenähert werden.

Auch hier holt den Gesetzgeber eine in der Vergangenheit nicht bewältigte Reformaufgabe ein. Zu schnell hatte man in der Unternehmenssteuerreform 2000 das Ziel einheitlicher Unternehmensbesteuerung aus den Augen verloren. Das bisher ungelöste Problem bedarf nun dringend der Bewältigung.

## **II. Beseitigung europarechtswidriger Rechtslagen**

Erheblicher Handlungsbedarf besteht auch hinsichtlich der Anpassung des deutschen Ertragsteuerrechts an die Vorgaben des EG-Vertrages. Werden europarechtswidrige Normen aufrechterhalten, drohen hohe Steuerausfälle, da der Europäische Gerichtshof stets mit Rückwirkung entscheidet.

Deshalb muss einerseits eine Reform des nationalen Einkommen- und Unternehmenssteuerrechts von vornherein an den Vorgaben des Europäischen Gerichtshofs ausgerichtet werden. Andererseits muss sich die Bundesrepublik um Koordination auf europäischer Ebene bemühen, da Europarechtskonformität und nationale Aufkommensinteressen vielfach nicht mehr im nationalen Alleingang in Einklang gebracht werden können.

## **III. Einkommensteuerreform**

Über der Unternehmenssteuerreform darf die Reform des Einkommensteuerrechts nicht in Vergessenheit geraten. Der Zeitdruck im Bereich der Unternehmensbesteuerung ändert nichts an der Dringlichkeit einer Reform des Einkommensteuerrechts. Zudem kön-

nen Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer nicht unabhängig voneinander, sondern nur auf der Grundlage eines Gesamtkonzepts reformiert werden.

Der Antrag der CDU/CSU-Fraktion und der Gesetzentwurf der FDP benennen die wichtigsten Reformziele für die Einkommensteuer: Neuformulierung des Einkommenssteuergesetzes, Vereinfachung durch Systematisierung des Rechts, Beseitigung von vermeidbaren Abgrenzungstreitigkeiten, insb. durch Reduktion der Einkunftsarten, Abbau von Steuervergünstigungen und Modernisierung des Steuerverfahrens.

### **C. Angebot der Wissenschaft an die Politik**

Der Gesetzgeber sollte die Initiativen der CDU/CSU- und der FDP-Fraktion umgehend aufgreifen und die Ausarbeitung der hier skizzierten Reformen in Angriff nehmen. Die Vorbereitung und Umsetzung derart grundlegender Reformen nimmt mehrere Jahre in Anspruch. Dies erfordert ein Denken über Legislaturperioden hinaus.

Von wissenschaftlicher Seite sind in den letzten Jahren eine Reihe von ausformulierten Gesetzentwürfen zur Reform des Einkommensteuerrechts, zum Teil unter Einbeziehung der Unternehmensbesteuerung vorgelegt worden. Die Reformentwürfe stimmen in vielen Punkten überein. Es geht nun darum, sie nicht als Streichlisten zu missbrauchen, sondern auf dieser Grundlage ein Gesamtkonzept zur Vereinfachung und Systematisierung der direkten Steuern zu entwickeln.

Düsseldorf, den 13. Januar 2005

---

Prof. Dr. Johanna Hey