

# Grundsatzanforderungen an eine Reform der Unternehmensbesteuerung

Oktober 2004

Deutscher Industrie- und Handelskammertag  
Bundesverband der Deutschen Industrie  
Zentralverband des Deutschen Handwerks  
Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände  
Bundesverband Deutscher Banken  
Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft  
Hauptverband des Deutschen Einzelhandels  
Bundesverband des Deutschen Groß- und Außenhandels

## Vorwort

Internationale Vergleiche belegen: Deutschland hat in Europa und weltweit mit die höchste Unternehmenssteuerbelastung. Im Interesse von Wachstum und Beschäftigung sowie der internationalen Wettbewerbsfähigkeit bedarf es deshalb – neben einer Senkung der hohen Belastung der Arbeitskosten insbesondere mit Sozialabgaben im Rahmen einer umfassenden Reform der sozialen Sicherungssysteme – dringend einer grundlegenden Reform der Unternehmensbesteuerung. Notwendig ist eine spürbare Entlastung gleichermaßen von export- und binnenorientierten sowie kapital- und arbeitsintensiven Unternehmen.

Aktuelle Steuerreformvorschläge von Politik und Wissenschaft konzentrieren sich in erster Linie auf die Einkommensteuer bzw. den Einkommensteuertarif. Die acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft haben daher mit Blick auf die laufende Steuerreformdiskussion in einer gemeinsamen Ausarbeitung wesentliche Grundsatzanforderungen an eine Unternehmenssteuerreform zusammengestellt. Hierbei handelt es sich um Überlegungen, die bewusst auf kein bestimmtes Reformmodell verengt sind. Vielmehr sollen Rahmenbedingungen aufgezeigt werden, die eine zielgerichtete Reform aus Sicht der Wirtschaft zu erfüllen hat, sowie Handlungsalternativen, wie der Gesetzgeber ggf. über Zwischenschritte die notwendige Senkung der Unternehmenssteuerbelastung am besten verwirklichen kann.

Ein solches Steuerrecht muss einfach, verlässlich und wachstumsfördernd sein. Daneben sind insbesondere die Vorgaben des Verfassungsrechts, darunter das Verbot rückwirkender steuerverschärfender Eingriffe in bereits verwirklichte Sachverhalte, sowie Vorgaben des EU-Rechts und bilateraler Abkommen (wie vor allem Doppelbesteuerungsabkommen) zu beachten. Diese Vorgaben haben in der jüngsten Gesetzgebung häufig nur unzureichend Beachtung gefunden, die nachträglich nicht selten durch die Rechtsprechung korrigiert werden mussten. Darüber hinaus sind sämtliche Tarifelemente (Einkommensgrenzen, Freibeträge, Freigrenzen etc.) regelmäßig periodisch anzupassen, um die Besteuerung des lediglich durch Geldentwertung bedingten Zuwachses des Einkommens/Gewinns zu vermeiden.

Das Steuersystem muss ökonomisch effizient sein. Ein wesentlicher materieller Aspekt der Unternehmensbesteuerung ist die Herstellung steuerlicher Belastungsneutralität hinsichtlich der unterschiedlichen Rechtsformen, um insbesondere Verzerrungen in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften gegenüber Personengesellschaften zu vermeiden. Hierzu sind Anpassungen unter anderem durch eine Angleichung der Tarife im Bereich der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und bei der Besteuerung einbehaltener und ausgeschütteter bzw. entnommener Gewinne erforderlich. Vor allem ist hierzu

auch eine Abschaffung der Gewerbesteuer und die vollständige Integration ihrer Gemeindefinanzierungsfunktion in die beiden Hauptsteuerarten notwendig.

Weitgehende Belastungsneutralität des Steuersystems muss auch hinsichtlich der Art der Unternehmensfinanzierung hergestellt werden. Sie muss unabhängig davon sein, ob eine Finanzierung durch Eigenkapital oder Fremdkapital erfolgt. Damit nicht vereinbar sind die jüngsten Einschränkungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, die einen massiven Eingriff in die Finanzierungsfreiheit der Unternehmen, insbesondere des Mittelstands, bedeuten.

Grundlage einer Unternehmenssteuerreform sollte das Prinzip der synthetischen Besteuerung sein. Nach diesem Prinzip werden alle Einkunftsarten unabhängig von ihrer Quelle derselben Steuerbelastung unterworfen. In diesem System erfordert eine Absenkung der Unternehmenssteuerbelastung auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau gleichzeitig eine entsprechend deutliche Absenkung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer für private Einkünfte. Sollte eine derartige durchgängige Steuersatzsenkung aus finanziellen Gründen nicht unmittelbar zu schultern sein, müssen pragmatische Zwischenschritte gegangen werden. So könnte eine Option für Personenunternehmen eröffnet werden, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. In Betracht kommt auch die Duale Einkommensteuer, bei der Unternehmenseinkünfte auf der einen Seite und Einkünfte von Privatpersonen auf der anderen Seite unterschiedlich besteuert werden.

Die effektive Steuerbelastung ergibt sich aus einem Zusammenspiel von Tarif und steuerlicher Bemessungsgrundlage. Deren Bestimmung und die daraus abgeleitete Steuerschuld hat sich am Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auszurichten. Für Unternehmen ist die Frage, wie die steuerliche Gewinnermittlung aussieht, wenn handelsrechtlich künftig nach internationalen Rechnungslegungsstandards bilanziert werden muss, zentral. Unabhängig davon, ob zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage dann auf der HGB-Bilanz oder auf einem I-AS/IFRS-Einzelabschluss aufgesetzt oder die Kodifikation eigenständiger steuerlicher Gewinnermittlungsregeln für notwendig erachtet wird, müssen die bisherigen Grundsätze der HGB-Bilanz, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen, im Rahmen der Besteuerung erhalten bleiben. Aus Gründen der Einfachheit und aus Kostengründen wäre die Aufstellung nur eines und ggf. eines weiteren, für steuerliche Zwecke abgeleiteten Rechenwerks nahe liegend. Hieran hat insbesondere der Mittelstand ein großes und berechtigtes Interesse.

Im Rahmen der Bemessungsgrundlage bedarf es des uneingeschränkten Ausgleichs von Verlusten als Ausdruck des Gebots der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Nicht damit vereinbar ist die sog. Mindestbesteuerung. Notwendig ist ferner eine

sachgerechte zukunftsweisende Besteuerung von verbundenen Unternehmen im Sinne einer modernen Gruppenbesteuerung. Ebenso ist eine grundlegende Modernisierung des Umwandlungssteuerrechts erforderlich, um den Unternehmen auch steuerlich die notwendigen Strukturanpassungen an Entwicklungen im nationalen und internationalen Bereich zu ermöglichen. Daneben muss auch eine grundlegende Reform des Außensteuerrechts erfolgen. Es muss im Einklang mit EU-Recht und den geltenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ausgestaltet werden und darf insbesondere DBA-Regelungen nicht wieder aufheben (sog. Treaty-override).

Ein zukünftiges Unternehmenssteuerrecht muss ferner einen ausreichenden Rahmen für die betriebliche Altersvorsorge bieten und eine nachgelagerte Besteuerung für alle Unternehmensformen unter vergleichbaren Bedingungen ermöglichen.

Der internationale Steuerwettbewerb duldet keinen Aufschub für eine Reform der Unternehmensbesteuerung. Ein weiteres Zögern bedeutet nicht nur Stillstand, sondern ein weiteres Zurückfallen Deutschlands auf diesem wichtigen Gebiet. Die Politik muss daher so schnell wie möglich handeln und darf die notwendige Reform nicht bis in die nächste Legislaturperiode verschieben. Die Chance, der Investitionsbereitschaft in- und ausländischer Unternehmen am Standort Deutschland einen entscheidenden und nachhaltigen Anreiz zu geben und damit Wachstum und Beschäftigung zu beleben, darf nicht versäumt werden.

# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<b>A. Allgemeine Anforderungen .....</b>	<b>5</b>
1. Planungssicherheit und ökonomische Effizienz des Steuersystems.....	6
2. Effizienz durch Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens .....	7
3. Rechtliche Vorgaben.....	7
a. Verfassungsrechtliche Vorgaben .....	8
b. EU-Vorgaben .....	9
c. DBA-Vorgaben.....	10
d. Schädliche Tendenzen im internationalen Steuerrecht .....	11
<b>B. Belastungsneutralität der Unternehmensbesteuerung.....</b>	<b>12</b>
1. Allgemeines .....	12
a. Weitgehende Belastungsneutralität des Steuersystems hinsichtlich der Rechtsform.....	12
• Angleichung der Tarife.....	13
• Ermittlung der Bemessungsgrundlage.....	13
• Besteuerung ausgeschütteter bzw. entnommener Gewinne .....	14
• Behandlung von Veräußerungsgewinnen durch Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften .....	14
b. Weitgehende Belastungsneutralität des Steuersystems hinsichtlich der Finanzierung .....	15
c. Alternative Reformansätze .....	15
• Ausgangspunkt synthetische Einkommensteuer .....	15
• Duale Einkommensteuer.....	16
• Optionslösung.....	17

• Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns.....	17
• Steuermindernde Eigenkapitalverzinsung.....	18
2. Tarif und Bemessungsgrundlage .....	18
3. Gewerbesteuer .....	19
<b>C. Ermittlung der Bemessungsgrundlage .....</b>	<b>21</b>
1. Allgemeines .....	21
a. Betriebsvermögensvergleich und (modifizierte) Einnahmen- Überschuss-Rechnung.....	21
b. Eigenständige oder abgeleitete steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich .....	21
2. Ausgesuchte Einzelaspekte.....	23
a. Verlustverrechnung .....	23
b. Gruppenbesteuerung .....	25
c. Altersvorsorge .....	26
d. Bemessungsgrundlage .....	28
aa. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.....	28
bb. Forderungen.....	28
cc. Verbindlichkeiten .....	29
dd. Rückstellungen.....	30
• Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten .....	30
• Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften .....	30
• Pensionsrückstellungen .....	30
• Versicherungstechnische Rückstellungen .....	31
ee. Rücklagen .....	31
ff. Abschreibungen.....	31

<b>D. Wichtige Spezialthemen .....</b>	<b>32</b>
1. Unternehmensumstrukturierungen .....	32
2. Außensteuerrecht .....	33
3. Abbau von Bürokratielasten und effektive Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens .....	35
a. Zugriff der Finanzbehörden auf elektronisch gespeicherte Daten .....	35
b. Dokumentation bei Verrechnungspreisen .....	35
c. Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs .....	35
d. Lohnsteuerabzugsverfahren .....	36
4. Umsatzsteuer.....	36
5. Erbschaft- und Schenkungsteuer im Rahmen der Unternehmensnachfolge.....	38
6. Vermögensteuer .....	38
 <b>Schlussbemerkung .....</b>	 <b>39</b>

# Grundsatzanforderungen an eine Reform der Unternehmensbesteuerung

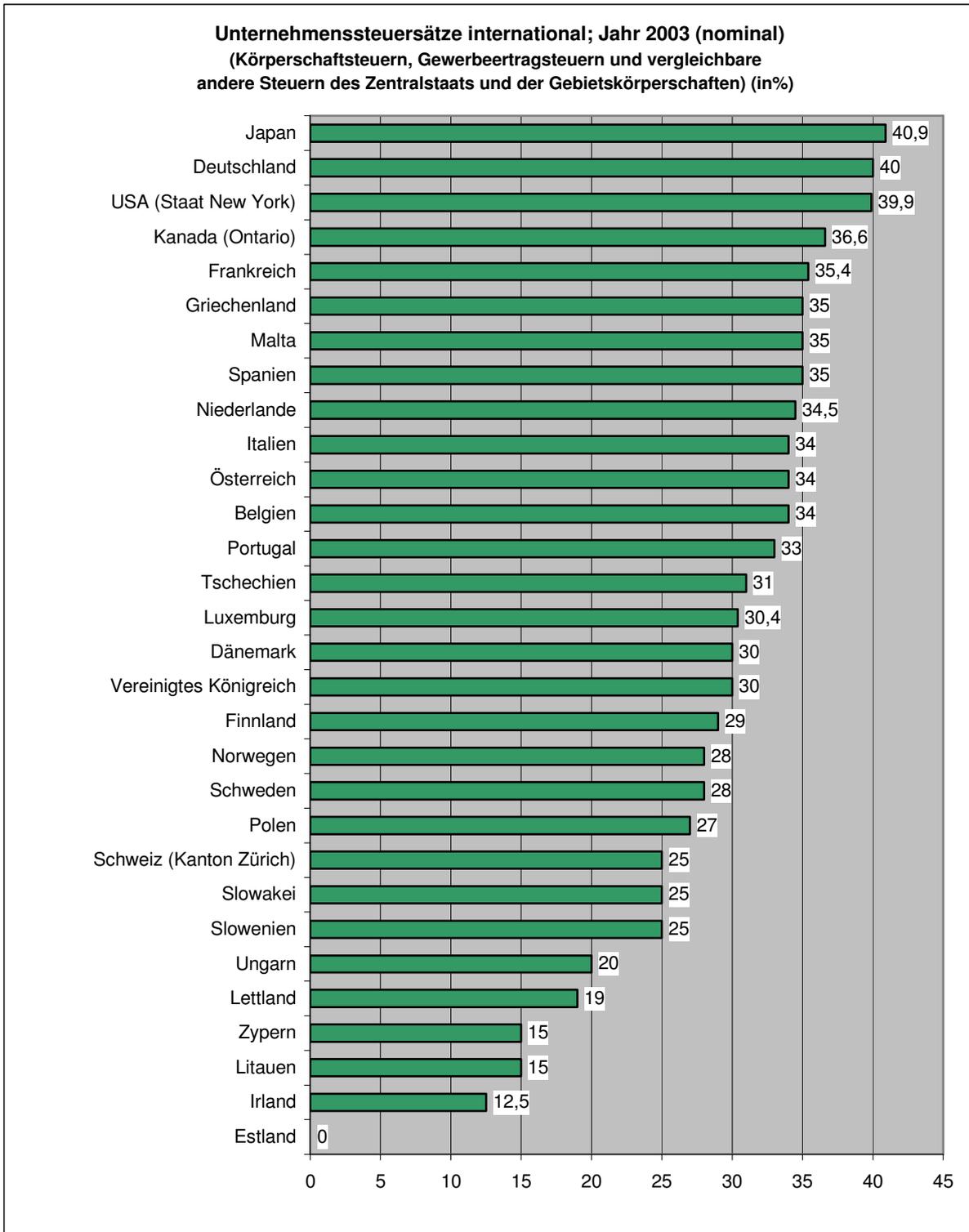
## Einleitung

- 1 Deutschland braucht ein wettbewerbsfähiges Steuersystem. Das Steuersystem muss möglichst einfach, effizient und wachstumsfördernd sein, steuerliche Anomalien müssen abgebaut und die Tarife gesenkt werden. Das Steuerrecht sollte grundsätzlich nicht für lenkungspolitische Zwecke eingesetzt werden. Soweit eine Förderung für bestimmte Sachverhalte notwendig ist, sollte sie in erster Linie im Wege gezielter Sonderregelungen außerhalb des Steuerrechts erfolgen.
- 2 Zwar sind ungeachtet der in der Vergangenheit bei der Einkommensteuer erfolgten Steuersatzsenkungen weitere grundlegende Reformschritte auch im Privatbereich notwendig, weil nicht zuletzt die hohe Grenzbelastung von Arbeitseinkommen mit Steuern und insbesondere Sozialabgaben ein Hindernis für den Aufbau legaler Beschäftigung ist. Die hohe steuerliche Belastung von Unternehmen erfordert jedoch aus volkswirtschaftlicher und beschäftigungspolitischer Sicht vorrangig eine Reform der Unternehmensbesteuerung.
- 3 Bereits im Vorgriff auf das Steuersenkungsgesetz<sup>1</sup> (Unternehmenssteuerreform 2001) hatte der Gesetzgeber die Unternehmen zur teilweisen Vorfinanzierung der in diesem Zusammenhang angekündigten Steuerentlastungen herangezogen. In der Folgezeit hat er entgegen seiner Ankündigung und trotz Senkung der nominalen Steuersätze die Besteuerung der Unternehmen schrittweise jedoch weiter verschärft. Im Ergebnis wurden die Unternehmen mehr be- als entlastet. Im Übrigen darf aus dem allgemeinen Bewusstsein nicht verdrängt werden, dass zusätzlich der – unverändert fortbestehende – Solidaritätszuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer auch für die Unternehmen steuerbelastend wirkt.
- 4 Demgegenüber haben unsere europäischen Nachbarn, insbesondere die zum 1. Mai 2004 beigetretenen neuen Mitgliedstaaten der EU, in den letzten Jahren die Unternehmenssteuern in Folge der zunehmenden Bedeutung der Steuerbelastung von Unternehmen im internationalen Steuerwettbewerb deutlich abgesenkt. Internationale Vergleiche belegen, dass Deutschland in Europa, aber auch weltweit mit die höchste Unternehmenssteuerbelastung hat, und zwar

---

<sup>1</sup> Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1460).

sowohl nominal (vgl. Abb. 1), als auch bezogen auf die durchschnittliche steuerliche Belastung<sup>2</sup>.



**Abb. 1**

Quelle: BMF, Fachblick „Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich – Steuerquoten, Abgabenquoten, Tarife“, Ausgabe 2003

<sup>2</sup> So Untersuchungen des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim; ebenso Untersuchungen von KPMG.

- 5 Die Gegenüberstellung der nominalen Unternehmenssteuersätze zeigt, dass die Steuerbelastung in Deutschland mit rd. 40 % im Jahre 2003 deutlich höher ist als in den europäischen Nachbarstaaten, insbesondere im Vergleich zu den neu beigetretenen EU-Mitgliedstaaten. Auch die Steuersätze von Staaten wie Großbritannien oder Österreich liegen mit 30 % bis 34 % deutlich unter dem deutschen Unternehmenssteuersatz von 40 % (2003) bzw. 38,7 % (2004).
- 6 Der Abstand wird sich auf Grund geplanter bzw. bereits erfolgter Tarifsenkungen der Nachbarländer weiter vergrößern. So hat Österreich – ein direkter Konkurrent im Standortwettbewerb mit Deutschland – gerade eine Absenkung der Körperschaftsteuer von rd. 34 % auf 25 % mit Wirkung ab 2005 beschlossen und wird zudem eine attraktive grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung einführen.
- 7 Zwar ermöglicht der nominale Tarif allein, d.h. ohne die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, keinen Vergleich der effektiven Steuerbelastung. Gleichwohl haben die nominalen Steuersätze im internationalen Wettbewerb eine entscheidende Signalwirkung für den ausländischen Investor. Zudem vermittelt auch die durchschnittliche effektive Unternehmenssteuerbelastung kein anderes Bild<sup>3</sup>.
- 8 Folgerichtig ist in Deutschland eine Tarifsenkung mit Signalcharakter erforderlich, die zugleich eine Nettoentlastung der Unternehmen bewirkt.
- 9 Dem häufig vorgebrachten pauschalen Einwand, eine grundlegende Steuerreform sei aktuell nicht finanzierbar, ist entgegenzuhalten, dass ein Verzicht auf eine Steuerreform in Anbetracht des internationalen Steuerwettbewerbs keine Alternative ist. Denn auch der Verzicht auf eine Reform der Unternehmensbesteuerung führt letztlich zu Steuerausfällen, da mit dem Festhalten an einem nicht konkurrenzfähigen System die Investitionstätigkeit im Inland weiter nachlassen wird. Das dadurch ausbleibende Wachstum führt zwangsläufig zu weiteren Steuerausfällen und weiter steigenden hohen Kosten der Massenarbeitslosigkeit.
- 10 Die finanziellen Spielräume für eine grundlegende Steuerreform liegen in einer deutlichen Senkung der derzeit viel zu hohen Staatsquote von fast 50 % des Bruttoinlandsprodukts. Sie ist zwar im Vergleich der alten EU-Länder noch durchschnittlich, liegt aber über dem Durchschnitt der EU-Beitrittsländer und

---

<sup>3</sup> So: Untersuchungen des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim; ebenso Untersuchungen von KPMG.

insbesondere im internationalen Vergleich deutlich über den Zahlen beispielsweise für die USA und Japan (Abb. 2). Darüber hinaus sollte das Einnahmepotential aus der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs, das sich auf rund 14 Milliarden Euro beläuft<sup>4</sup>, genutzt werden.

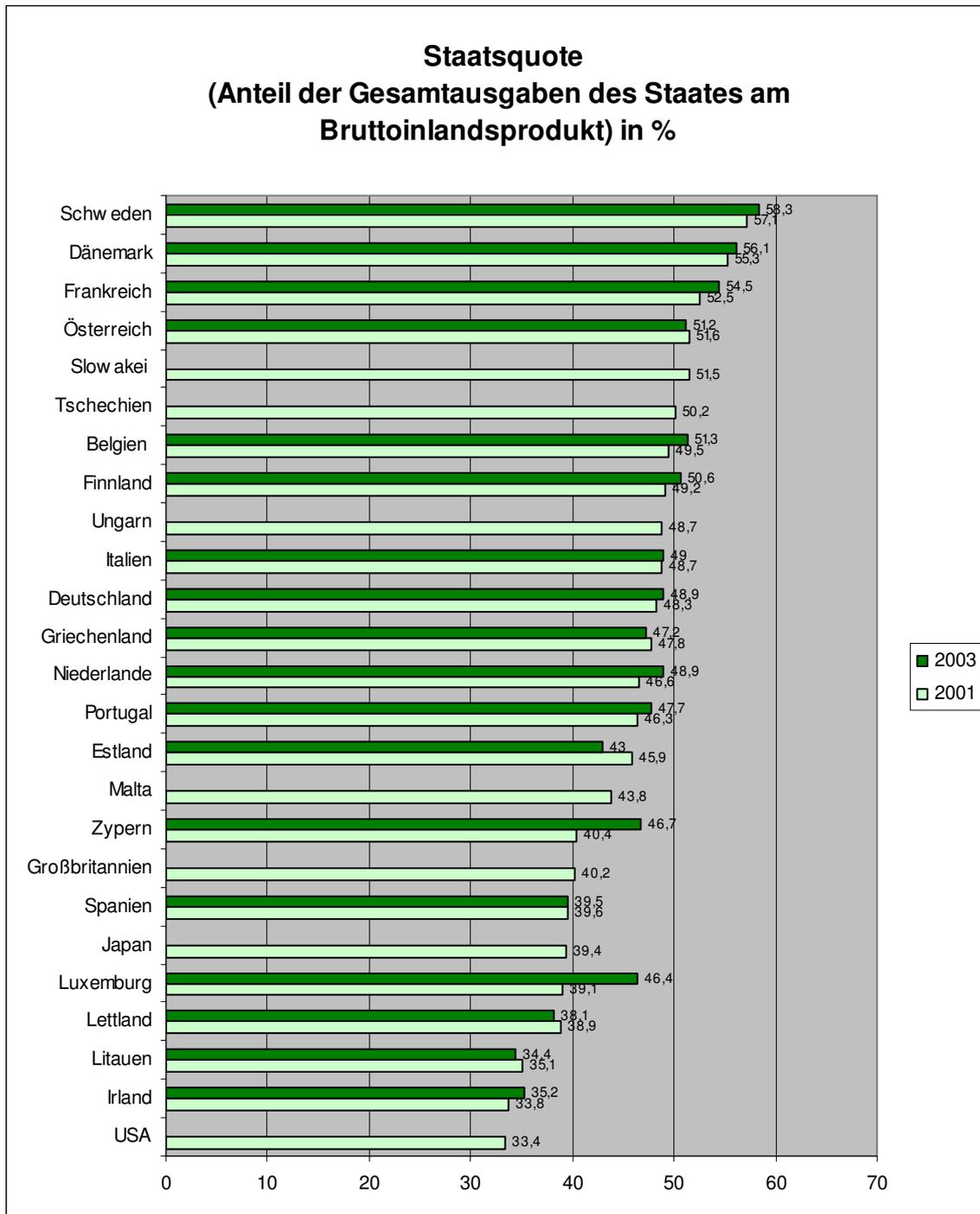


Abb. 2

Quelle: Eurostat, Stand 19. Mai 2004

<sup>4</sup> ifo Institut für Wirtschaftsforschung, Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, München 2002 S. 28.

Eine konsequente Rückführung von Staatsaufgaben, die Bürgern und Unternehmen zugleich mehr Freiheit und Selbstverantwortung einräumt, führt zu signifikanten Einsparungen bei den Staatsausgaben.

- 11 Die Vornahme von Einsparungen bei den Staatsausgaben reicht vollkommen aus, um die hier geforderte Senkung der steuerlichen Belastung von Unternehmen zu finanzieren. Denn: Eine (umfassendere) Steuerreform wäre nach Angaben des ifo Instituts<sup>5</sup> bereits durch eine Senkung der Staatsquote um 1 bis 2 Prozentpunkte des Bruttoinlandsprodukts zu finanzieren<sup>6</sup>. Laut ifo Institut kann die Senkung durch den längst notwendigen Abbau von Subventionen und die Rückführung der Sozialausgaben erzielt werden, ohne dass es dadurch zu dem in der Bevölkerung gefürchteten Abbau des Sozialstaates kommen wird. Vielmehr wird dies mit positiven Auswirkungen für den Arbeitsmarkt verbunden sein.
- 12 Die so finanzierte Steuerreform wird einen erheblichen Beitrag zum Erhalt der Konkurrenzfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Deutschland leisten und ein steuerlich bedingtes Abwandern von Kapital und damit Arbeitsplätzen in die neuen EU-Beitrittsländer verhindern<sup>7</sup>.
- 13 Die an eine Reform der Unternehmensbesteuerung zu stellenden Anforderungen sind nachfolgend im Einzelnen dargestellt:

#### **A. Allgemeine Anforderungen**

- 14 Eine neuere Untersuchung des World Economic Forum<sup>8</sup> hat ergeben, dass Deutschland unter 102 untersuchten Staaten bei der „Effizienz des Steuersystems“ den letzten Platz belegt.
- 15 Das deutsche Unternehmenssteuersystem ist hoch komplex und verzerrt unternehmerische Entscheidungen. Dieses System und die daraus resultierende Steuerbelastung der Unternehmen stellen wesentliche Entscheidungsfaktoren für Investoren dar und beeinträchtigen die effiziente Allokation der Ressourcen. Dadurch wird, wie die Entwicklung im internationalen Vergleich belegt, Wirtschaftswachstum und die Schaffung neuer Arbeitsplätze behindert.

---

<sup>5</sup> Vgl. Kaltschütz, ifo Schnelldienst 11/2004, S. 11 (16).

<sup>6</sup> Ein Prozentpunkt = 21,3 Mrd €.

<sup>7</sup> Vgl. Kaltschütz, ifo Schnelldienst 11/2004, S. 11 (16).

<sup>8</sup> „Die Globale Wettbewerbsfähigkeit – Bericht 2003/2004“.

- 16 Auch Planungssicherheit ist ein wesentlicher Faktor zur Stärkung der Investitionstätigkeit. Das Unternehmenssteuerrecht muss wieder nachhaltig und verlässlich werden. Durch die kurzfristig orientierte und von Kehrtwendungen geprägte Steuerpolitik der letzten Jahre ist jegliche Planungssicherheit und viel Vertrauen in den Investitionsstandort Deutschland verloren gegangen.
- 17 Ein Unvermögen des Gesetzgebers darf nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Bei unklarer Gesetzeslage hat die Finanzverwaltung unter Ausnutzen der Auslegungs- und Billigkeitsvorschriften zeitnahe Entscheidungen zu treffen, um den Unternehmen Planungssicherheit zu geben.
- 18 Ein in sich schlüssiges und belastungsneutrales Steuersystem trägt den wirtschaftlichen Gegebenheiten unternehmerischen Handelns Rechnung und entspricht zugleich dem Postulat der ökonomischen Effizienz. Daneben ist Effizienz durch Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich, um Bürokratielasten abzubauen und die Steuererhebungskosten der Unternehmen deutlich zu senken. In diesem Sinne ist das deutsche Steuersystem zu vereinfachen.
- 19 Der Gesetzgeber muss vor Beschlussfassung von Gesetzen eine realistische Gesetzesfolgenabschätzung vornehmen. Dabei muss er alle vorhandenen Möglichkeiten unter Einbeziehung der Betroffenen nutzen und insbesondere Alternativen prüfen, die Unternehmen weniger belasten.

### **1. Planungssicherheit und ökonomische Effizienz des Steuersystems**

- 20 Investitionen müssen sich rechnen. Besonders für langfristige Investitionsplanungen und -entscheidungen sind steuerliche Gesichtspunkte von wesentlicher Bedeutung. Hektische Gesetzgebung und kurzfristig getroffene, für die Unternehmen nicht vorhersehbare Änderungen mit massiven negativen steuerlichen Folgen verhindern langfristige Investitionen in Deutschland. Ungewissheit über die gegenwärtigen und noch mehr über die künftigen steuerlichen Rahmenbedingungen und die steuerrechtliche Beurteilung von Einzelsachverhalten führen dazu, dass wichtige wirtschaftliche Dispositionen unterbleiben bzw. in andere Länder mit verlässlicheren – und damit wettbewerbsfähigeren – Bedingungen verlagert werden. Der Gesetzgeber muss daher für planungssichere steuerliche Rahmenbedingungen sorgen, die wieder Vertrauen bei in- und ausländischen Investoren schaffen.

- 21 Das Steuerrecht muss zudem den ökonomischen Bedingungen unternehmerischer Tätigkeit Rechnung tragen und darf sie nicht durch rein fiskalisch motivierte Regelungen behindern.
- 22 Damit ist beispielsweise eine Mindestbesteuerung nicht zu vereinbaren, weil sie keine Rücksicht auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse unternehmerischer Tätigkeit nimmt. Sie führt entgegen der tatsächlichen Ertragsituation der Unternehmen zu einer Besteuerung von Scheingewinnen mit der Folge eines steuerbedingten Liquiditätsentzugs und letztlich zur Gefahr von Unternehmensinsolvenzen.
- 23 Ökonomisch effizient ist ein Steuersystem dann, wenn insbesondere durch die Gewährleistung von Belastungsneutralität hinsichtlich Rechtsform und Finanzierung der Einfluss der Steuerbelastung auf die Investitionsentscheidung möglichst gering ist.

## **2. Effizienz durch Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens**

- 24 Die heutigen steuerlichen Befolgungskosten (so genannte „compliance costs“) stellen gerade für mittelständische Unternehmen einen unverhältnismäßig hohen Aufwand dar. Erhebliche administrative Belastungen ergeben sich für die Unternehmen nicht nur bei der Erfüllung der ertragsteuerlichen Pflichten, sondern insbesondere auch im Bereich der Umsatzsteuer oder als Arbeitgeber im Lohnsteuerverfahren<sup>9</sup>.
- 25 Das Besteuerungsverfahren ist daher so zu vereinfachen, dass unnötiger staatlicher bürokratischer Aufwand abgebaut wird.

## **3. Rechtliche Vorgaben**

- 26 Das Unternehmenssteuerrecht muss verfassungs-, europa- und abkommensrechtliche Vorgaben beachten. Es darf kein rein fiskalisch motiviertes Sonderrecht sein, sondern muss die Einheit der Rechtsordnung wahren und sich frei von Widersprüchen in die Gesamtrechtsordnung einfügen.

### **a. Verfassungsrechtliche Vorgaben**

---

<sup>9</sup> Vgl. Seite 35, 3. (Abbau von Bürokratielasten und effektive Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens).

- 27 Maßgebender Grundsatz des Steuerrechts ist die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die aus dem Verfassungsrecht abgeleitet wird. Dieses Prinzip steht einer Substanzbesteuerung entgegen.
- 28 Verluste müssen berücksichtigt und zwischen verschiedenen Einkunftsarten vollumfänglich ausgeglichen werden können. Der periodenübergreifende Verlustausgleich ist das gebotene Korrektiv für die Härten der jahresbezogenen Abschnittsbesteuerung.
- 29 Eine Mindestbesteuerung ist mit diesen Grundsätzen nicht vereinbar und abzulehnen.
- 30 Neuregelungen im Bereich des Steuerrechts müssen auf das Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Bestand bisheriger Regelungen Rücksicht nehmen. Die Rechtssicherheit darf nicht durch ständige und oft rein fiskalisch motivierte Änderungen nachhaltig gestört werden, damit nicht weiterhin von Investitionen am Standort Deutschland Abstand genommen wird. Bei Gesetzesänderungen ist aus Gründen des Vertrauensschutzes das Rückwirkungsverbot zu beachten. Insbesondere soweit der Steuerpflichtige bereits Dispositionen im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage getroffen hat, darf nicht rückwirkend eingegriffen werden. Bei Rechtsänderungen mit Wirkung für die Zukunft müssen angemessene Übergangsregelungen vorgesehen werden.
- 31 Praxisgerechte und angemessene Pauschalierungen und Typisierungen sind keine Subventionen. Sie sind vielmehr geeignete Instrumente zur Umsetzung eines transparenten, administrierbaren und zugleich gerechteren Steuerrechts.
- 32 Die Verpflichtung der Unternehmen zur Mitwirkung im Steuerverfahren muss auf ein zumutbares Maß beschränkt werden. Entgegen allen Bekenntnissen der Politik zum Bürokratieabbau ist ein stetig zunehmendes Anwachsen von „Hand- und Spanndiensten“ zu Gunsten des Staates und der damit für die Unternehmen verbundenen Kosten zu beobachten. Beispielhaft sei auf die in jüngster Zeit drastisch zunehmende Verkomplizierung des Umsatzsteuerrechts verwiesen. Die gesetzgeberischen Maßnahmen in diesem Bereich haben zu mehr Bürokratie und neuen Haftungsrisiken für die Unternehmen geführt, ohne das Ziel einer effektiven Betrugsbekämpfung zu erreichen.
- 33 Der Gleichheitssatz fordert eine Gesetzgebung, die eine gleichmäßige Rechtsanwendung durch Finanzbehörden und Gerichte gewährleistet. Das

Rechtsstaatsprinzip sowie das Bestimmtheitsgebot verlangen, wesentliche steuerliche Eingriffstatbestände unmittelbar im Gesetz zu regeln und im Sinne einer größtmöglichen Rechtssicherheit auszugestalten.

- 34 Das Risiko nachträglicher Gesetzeskorrekturen, die für alle Beteiligten mit hohen Kosten verbunden sind und dem Standort Deutschland großen Schaden zufügen können, muss durch eine realistische Gesetzesfolgenabschätzung bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens auf ein Mindestmaß beschränkt werden. Sofern dennoch wesentliche Korrekturen im Nachhinein erforderlich werden, sind diese nicht zuletzt aus Gründen der Rechtssicherheit im Wege einer Gesetzesänderung umzusetzen. Maßnahmen lediglich auf dem Verwaltungswege sind zwar im Einzelfall als erste Orientierungshilfe zu begrüßen. Sie reichen aber in aller Regel nicht aus, um diesen Anforderungen gerecht zu werden.

#### ***b. EU-Vorgaben***

- 35 Von der Politik ist einzufordern, den Verpflichtungen zur Umsetzung von EU-Richtlinien und zur Anwendung international vereinbarter Vorschriften fristgerecht, richtig und vollständig nachzukommen und durch Anpassung des nationalen Rechts für eine gemeinschaftsrechtstreue Umsetzung zu sorgen. Unvertretbar ist, dass die Regierungen der Mitgliedstaaten und insbesondere Deutschlands bei erkannten bzw. erkennbaren Verstößen gegen EU-Recht erst dann handeln, wenn endgültige Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs eine Abhilfe erzwingen.
- 36 Erheblicher und dringender gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht insbesondere bei der Anpassung zahlreicher Vorschriften des Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Umwandlungs- und Außensteuergesetzes an die Vorgaben durch EU-Richtlinien sowie die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu grenzüberschreitenden steuerlichen Sachverhalten<sup>10</sup>.
- 37 Die Europäische Kommission ist bemüht, die Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern voranzutreiben. Die Politik kann diese erklärte Zielsetzung nicht ignorieren, sondern ist aufgefordert, Vorhaben und Initiativen der Europäischen Kommission auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung „proaktiv“ zu begleiten. Dabei ist bereits auf europäischer Ebene darauf hinzuwirken, dass den Besonderheiten des deutschen Standorts Rechnung ge-

---

<sup>10</sup> Vgl. Kessler/Spengel, Checkliste, DB, Beilage Nr. 5/2003 zu Heft Nr. 26 vom 27. Juni 2003.

tragen wird, an dem über 80 % der Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft bzw. als Einzelunternehmen organisiert sind. Zumindest sollte dem nationalen Gesetzgeber die Option eröffnet werden, den Besonderheiten der Personengesellschaften Rechnung zu tragen.

- 38 Im Übrigen muss die nationale Gesetzgebung wesentlich stärker als bisher an den Zielsetzungen auf europäischer Ebene ausgerichtet werden. Insbesondere ist das aktuelle Vorhaben der Schaffung einer einheitlichen (körperschaft-)steuerlichen Bemessungsgrundlage in der EU konstruktiv zu unterstützen. Gerade die angestrebte Harmonisierung der Bemessungsgrundlage innerhalb Europas bietet die Chance, Transparenz und Wettbewerb zu stärken.
- 39 Abzulehnen sind demgegenüber Maßnahmen wie etwa die Einführung von Bandbreiten zulässiger Steuersätze oder eines Mindeststeuersatzes bei der Unternehmensbesteuerung. Dagegen spricht zum einen das Subsidiaritätsprinzip. Zum anderen würden derartige Beschränkungen die europäische Wirtschaft im internationalen Wettbewerb benachteiligen. Vor diesem Hintergrund darf das Recht der Einzelstaaten, die Höhe des Unternehmenssteuersatzes zu bestimmen, nicht eingeschränkt werden. Aus einem solchen Wettbewerb der Systeme entstehen Effizienzgewinne der Volkswirtschaften.
- 40 Auf dem Gebiet des Abkommensrechts zwischen EU-Staaten hat die Politik auf die Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag hinzuwirken, auf dem Gebiet des Steuerverfahrensrechts auf eine einheitlichere Rechtsanwendung bei EU-grenzüberschreitenden Sachverhalten.

### **c. DBA-Vorgaben**

- 41 Das internationale Netzwerk von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbelastung durch Zuweisung und Verzicht auf nationale Besteuerungsrechte und die dafür vereinbarten Methoden müssen bei der nationalen Unternehmensbesteuerung beachtet werden. Es dürfen keine nationalen Maßnahmen zur Ausweitung bzw. Neubegründung von Steueransprüchen gegen völkerrechtliche Vereinbarungen getroffen werden.
- 42 Dazu gehört, dass die Bedeutung der in den Doppelbesteuerungsabkommen gemäß OECD-Muster verwandten Begriffe (wie insbesondere Gewinn, Dividenden, Zinsen und Lizenzen) und ihre spezifische steuerliche Zuordnung zur Körperschaft-, Einkommen- oder Gewerbesteuer in die Überlegungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung einbezogen und grund-

sätzlich als maßgebliche Vorgabe beachtet werden. Zu berücksichtigen ist, dass in Fällen von erforderlichen Abweichungen die betroffenen Doppelbesteuerungsabkommen insoweit nachverhandelt oder durch entsprechende Protokolle ergänzt werden müssen.

- 43 Doppelbesteuerungsabkommen dürfen nicht ausschließlich unter fiskalischen Gesichtspunkten ausgestaltet werden, sondern müssen neben den berechtigten Interessen des Fiskus auch den wirtschaftlichen Interessen deutscher Unternehmen im internationalen Wettbewerb Rechnung tragen. Wird ein grenzüberschreitend tätiges Unternehmen mit Sitz in Deutschland mit seinen Aktivitäten im Ausland vergleichsweise niedriger als in Deutschland besteuert, ist im Hinblick auf das Steuergefälle die Freistellungs- methode zur Anwendung zu bringen. Deutsche Unternehmen müssen im Ausland zu den dortigen Bedingungen wirtschaften können, um konkurrenzfähig zu sein. Deshalb ist ein „Hochschleusen“ einer niedrigeren Besteuerung im Ausland durch die Anrechnungsmethode auf das deutsche Steuerniveau abzulehnen, denn es verursacht Wettbewerbsnachteile für den (Holding-) Standort Deutschland.

#### ***d. Schädliche Tendenzen im internationalen Steuerrecht***

- 44 Die Bestrebungen der OECD zur Verschärfung der Betriebsstättenbesteuerung über die Definition der Betriebsstätte im Kommentar zu Artikel 5 des OECD-Musterabkommens führen zu erheblichen Risiken im internationalen Geschäft und sind deshalb abzulehnen. Folgende grundlegende Anforderungen sollten zur Grundlage einer Betriebsstättenbesteuerung gemacht werden:
- Klarheit im Vorhinein, ob eine oder ob keine Betriebsstätte vorliegt und wann sie begründet wird,
  - Klarheit darüber, wie Betriebsstättengewinne zu ermitteln sind, und
  - Schaffung eines Konzepts, das möglichst geringe Anforderungen zur Registrierung und Verwaltung einer Betriebsstätte stellt.

### ***B. Belastungsneutralität der Unternehmensbesteuerung***

#### ***1. Allgemeines***

- 45 Das Gebot der weitgehenden Belastungsneutralität der Unternehmensbesteuerung gilt vor allem im Hinblick auf die Wahl von Rechtsform und Fi-

finanzierungsform sowie im Hinblick auf die Tarifbelastung einschließlich der Gewerbesteuer.

**a. Weitgehende Belastungsneutralität des Steuersystems hinsichtlich der Rechtsform**

- 46 Ein ausgewogenes und effizientes Unternehmenssteuerrecht lässt die Wahl der Rechtsform unbeeinflusst. Der unternehmerische Gewinn darf keinen unterschiedlichen steuerlichen Belastungen unterliegen, sei es, dass er in der zivilrechtlichen Rechtsform des Personenunternehmens (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) oder in der Rechtsform einer Körperschaft (Kapitalgesellschaft oder einer anderen Körperschaft) erwirtschaftet wurde.
- 47 Das derzeitige Ertragsteuersystem für Unternehmen aus Einkommensteuer für Personenunternehmen, Körperschaftsteuer für Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften) und Gewerbesteuer für beide erfüllt diese Anforderung nicht.
- 48 Notwendig ist ein System, das Belastungsunterschiede vermeidet.
- 49 Für die Bemessung der Leistungsfähigkeit sollte - dem Gebot einer effizienten Volkswirtschaft und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgend - die Rechtsform des gewählten Unternehmens irrelevant sein. Die Einkünfte der natürlichen Personen sollten unabhängig davon der gleichen Belastung unterworfen werden, ob sie von Kapital- oder Personengesellschaften stammen. Gleiches gilt in Fällen, in denen sich ein Unternehmen aus betrieblichen Gründen in mehrere rechtlich gleichartige oder unterschiedliche Einheiten aufgliedert. Rechtliche Untergliederungen sind kein Grund, die Gesamtleistungsfähigkeit eines Unternehmens zu seinem Nachteil zu bemessen.
- 50 Daher müssen insbesondere Belastungsunterschiede beim Tarif, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der ohnehin zu ersetzenden Gewerbesteuer bei der Besteuerung thesaurierter oder ausgeschütteter Gewinne und bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen beseitigt werden.
- Angleichung der Tarife
- 51 Belastungsneutralität im Hinblick auf den Tarif wird durch eine identische Grenzsteuerbelastung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer verwirk-

licht (identischer Spitzensteuersatz). Voraussetzung dafür ist, dass die Gewerbesteuer abgeschafft und ihre Gemeindefinanzierungsfunktion vollständig in die beiden Hauptsteuerarten integriert wird<sup>11</sup>. Entscheidend ist eine für beide Rechtsformen einheitliche und verbindliche Obergrenze der tariflichen Belastung für Unternehmensgewinne.

- Ermittlung der Bemessungsgrundlage

52 Die tatsächliche Steuerbelastung ergibt sich aus dem Zusammenspiel von Tarif und Bemessungsgrundlage. Um Belastungsgleichheit bei den Rechtsformen zu erreichen, ist es mit der Angleichung der Tarife allein nicht getan. Weitere wesentliche Unterschiede bei der Besteuerung der Rechtsformen folgen aus der unterschiedlichen Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Diese Unterschiede beruhen im Wesentlichen darauf, dass bei der Besteuerung von Personengesellschaften auch die gesellschaftsbezogenen Einkünfte des Gesellschafters durch Umqualifikation in gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit Gewerbesteuer belastet werden. Diese hieraus resultierenden rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede sind aufzuheben, und zwar dadurch, dass die Gewerbesteuer abgeschafft und zum Ausgleich des damit für die Gemeinden verbundenen Steueraufkommensverlustes durch eine in das System der Ertragsbesteuerung integrierte Lösung ersetzt wird<sup>12</sup>.

53 Dies hätte folgende Auswirkungen:

- Personengesellschaften wären nicht mehr durch die zusätzliche Belastung von Gesellschafter-Geschäftsführergehältern mit Gewerbesteuer gegenüber Kapitalgesellschaften schlechter gestellt.
- Die Bildung von Rückstellungen für Versorgungszusagen wäre bei Verzicht auf die vorgelagerte Besteuerung einer Versorgungszusage als Vergütung des Gesellschafters auch bei Personengesellschaften steuerlich wirksam möglich. Entsprechend müsste für Einzelunternehmer die Bildung einer steuerlich wirksamen Altersversorgungsrückstellung auch in der Einnahmen-Überschussrechnung zugelassen werden.
- Es bestünde keine Notwendigkeit mehr, an eine Personengesellschaft zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter, die im zivilrechtlichen Eigentum ihres Gesellschafters stehen, dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zuzurechnen.

- Besteuerung ausgeschütteter bzw. entnommener Gewinne

---

<sup>11</sup> Vgl. Seite 19, 3. (Gewerbesteuer).

<sup>12</sup> Vgl. Seite 19, 3. (Gewerbesteuer).

54 Eine rechtsformneutrale Besteuerung ausgeschütteter bzw. entnommener Gewinne lässt sich unter Beibehaltung der Definitivbesteuerung von Kapitalgesellschaften im Idealfall durch Freistellung der Dividenden auf der Ebene des Anteilseigners herstellen. Gewinne von Kapitalgesellschaften würden dann auf Unternehmensebene abschließend besteuert. Bei Ausschüttung unterbliebe ein (weiterer) steuerlicher Zugriff beim Anteilseigner. Für die Besteuerung des Gewinns wäre dann die Gewinnverwendung wie bei Personengesellschaften, bei denen die Besteuerung unabhängig von einer tatsächlichen Entnahme auf Ebene des Gesellschafters erfolgt, unerheblich.

- Behandlung von Veräußerungsgewinnen durch Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

55 Auch in Bezug auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird eine Gleichbehandlung von Kapital- und Personengesellschafter bzw. Personenunternehmer durch die Freistellung der Veräußerungsgewinne bei gleichzeitiger Angleichung der Tarife von Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie Abschaffung der Gewerbesteuer ermöglicht.

#### ***b. Weitgehende Belastungsneutralität des Steuersystems hinsichtlich der Finanzierung***

56 Belastungsneutralität des Unternehmenssteuerrechts erfordert neben Rechtsformneutralität auch Finanzierungsneutralität. Diese ist gegeben, wenn gewährleistet ist, dass die Entscheidung darüber, ob ein Unternehmen mit Eigenkapital oder mit Fremdkapital ausgestattet wird, nicht steuerlich motiviert ist, sondern unter unternehmerischen oder sonstigen (z.B. aufsichtsrechtlichen) Aspekten getroffen werden kann. In diesem Kernbereich der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit darf das Steuerrecht keine Lenkungsfunktion übernehmen. So ist insbesondere die steuerliche Belastung durch die Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG) ein Eingriff in die Finanzierungsfreiheit der Unternehmen.

57 Eine Abgeltungsteuer auf Einkünfte aus Kapitalanlagen lässt sich ohne wesentlichen Einfluss auf die Finanzierungsfreiheit in dieses System integrieren.

#### ***c. Alternative Reformansätze***

58 Der vorstehende Reformansatz stellt eine Möglichkeit dar, das deutsche Steuersystem investitionsfreundlich auszugestalten und bietet die Chance, Deutschland im Standortwettbewerb wieder konkurrenzfähig zu machen. Allerdings setzt das Konzept voraus, dass die erforderliche Absenkung der Gesamtsteuerbelastung durch einen konsequenten Abbau von Steuerbegünstigungen und eine Senkung der Staatsausgaben politisch umgesetzt wird. Dies erscheint derzeit zweifelhaft. Da die Reform der Unternehmensbesteuerung jedoch nicht bis in das Jahr 2006 oder noch weiter zeitlich verzögert werden darf, werden im Folgenden Reformansätze aufgezeigt, die auch als Zwischenschritte oder ergänzende Instrumente geeignet sind.

- Ausgangspunkt synthetische Einkommensteuer

59 Die „synthetische Einkommensteuer“ unterwirft alle Einkunftsarten, unabhängig von ihrer Quelle, demselben Tarif und damit derselben Steuerbelastung. Dieses Prinzip erfordert idealiter, dass die konsolidierte Spitzenbelastung aus Gewerbe-, Körperschaft- und Einkommensteuer beim Kapitalgesellschaftler dem Spitzensteuersatz des Einzelunternehmers bzw. Personengesellschaftlers aus Gewerbe- und Einkommensteuer entspricht.

60 Eine Absenkung der Steuerbelastung von Körperschaften auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau erfordert auf der Grundlage der synthetischen Besteuerung gleichzeitig eine entsprechend deutliche Absenkung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer und hätte im bestehenden System auch die Absenkung der steuerlichen Belastung für private Einkünfte zur Folge.

61 Zwar kann zur Finanzierung der erforderlichen Tarifsenkungen im Gegenzug die steuerliche Bemessungsgrundlage verbreitert werden. Jedoch lassen sich Tarif und Bemessungsgrundlage nicht uneingeschränkt gegeneinander substituieren. Vielmehr werden durch das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Grenzen gesetzt. Diese wurden schon in der Vergangenheit teilweise überschritten, z.B. dürfen drohende Verluste steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden. Eine Bemessungsgrundlage, die auf einer Besteuerung von Scheingewinnen mit der Folge eines steuerbedingten Liquiditätsentzugs basiert, kann auch ein noch so niedriger Tarif nicht rechtfertigen.

62 Sollte eine durchgängige Steuersatzsenkung aus finanziellen Gründen unmittelbar nicht zu schultern sein, müssen pragmatische Zwischenschritte gegangen werden. Es darf nicht sein, dass fiskalische Argumente eine an-

gemessene, dringend notwendige und schnelle Reaktion auf den internationalen steuerlichen Standortwettbewerb verhindern.

- Duale Einkommensteuer

63 Reformansätze, die auf eine Entkopplung der Besteuerung unternehmerischer Einkünfte von anderen Einkünften setzen, können bereits kurzfristig helfen, weil sie den Finanzierungsproblemen der öffentlichen Hand Rechnung tragen. Sie sollten deshalb nicht von vornherein ausgeschlossen werden.

64 Das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer ist im geltenden Recht bereits schleichend ausgehöhlt worden. Ein Wechsel zu einem Schedulesystem würde es erlauben, isoliert die Unternehmenssteuern nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für Personenunternehmen zu senken, ohne erhebliche Steuerausfälle durch die gleichzeitige Senkung der Einkommensteuer für den nicht-unternehmerischen Bereich zu produzieren.

65 Nach dem Konzept der dualen Einkommensteuer des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR) werden Unternehmenseinkünfte, Kapitaleinkünfte und gegebenenfalls auch Miet- und Pachteinkünfte gegenüber weiterhin progressiv zu steuernden Arbeitseinkünften zu einem niedrigeren linearen Tarif besteuert.

- Optionslösung

66 Ein anderer Lösungsansatz ist die optionale Besteuerung von Personenunternehmen nach dem Körperschaftsteuerrecht. Diese Option gewährt Personenunternehmen bzw. dem optierenden Gesellschafter denselben Investitionssteuersatz wie Kapitalgesellschaften. Damit wird Belastungsneutralität ermöglicht, ohne die synthetische Einkommensteuer grundsätzlich in Frage zu stellen. Für ausländische Gesellschafter wäre im Optionsfall der Entstrickungstatbestand des § 20 Abs. 3 UmwStG zu entschärfen, was aus EU-rechtlichen Gründen ohnehin geboten ist.

67 Die Option ist auch für Einzelunternehmen darstellbar; anderenfalls bedürfte es als Äquivalent einer Investitionsrücklage, bei der thesaurierte Gewinne maximal in Höhe des Körperschaftsteuersatzes besteuert werden. Für kleinere Unternehmen könnte weiterhin eine steuerneutrale Gewinn- bzw. Investitionsrücklage in Form des § 7g EStG erhalten bleiben. Durch Entlastung von Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer könnte dem Problem

begegnet werden, dass die günstigere Ertragsbesteuerung mit einer höheren Erbschaftsteuer „erkauft“ wird.

- Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns

68 Eine weitere Alternative auf dem Weg zu einer rechtsformneutralen Besteuerung kann die Begünstigung nicht entnommener Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes sein. Die Präferenz thesaurierter Gewinne bei Körperschaften lässt sich auch auf die Einkommensbesteuerung der Personengesellschafter und Einzelunternehmer ausdehnen. Der nicht entnommene Gewinn würde der Definitivbelastung der Körperschaften unterworfen.

- Steuer mindernde Eigenkapitalverzinsung

69 Zur Herstellung von Finanzierungsneutralität bietet sich alternativ – gegebenenfalls auch als ergänzendes Instrument – der von der Europäischen Kommission und dem Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (SVR) empfohlene und von mehreren Mitgliedstaaten (Großbritannien, Italien) erfolgreich beschrittene Weg einer steuer mindernden Eigenkapitalverzinsung an. Unternehmen sollte daher auch in Deutschland die Möglichkeit eingeräumt werden, eine angemessene Verzinsung des jährlichen betrieblichen Eigenkapitals als steuer mindernde Kürzung vom Gewinn geltend zu machen. Vergleichbar der steuerlichen Behandlung von Schuldzinsen für Fremdkapital würde so steuerliche „Waffengleichheit“ mit der Finanzierung durch Eigenkapital hergestellt.

## **2. Tarif und Bemessungsgrundlage**

70 Der Tarif ist ein wichtiger Indikator für Steuerbelastung und Standortattraktivität. Im Hinblick auf den internationalen Wettbewerb ist es umso besser, je niedriger der Tarif bemessen wird.

71 Es besteht jedoch eine Korrelation zwischen Tarif und Bemessungsgrundlage. Allein aus dem Tarif lässt sich die effektive Steuerbelastung und daraus folgend die Rendite nicht ermitteln. Die Bemessungsgrundlage kann für bestimmte Investitionsentscheidungen wichtiger sein als der Tarif; eine das tatsächliche Einkommen und Vermögen abbildende Bemessungsgrundlage ist deshalb unverzichtbar. Nicht abzugsfähige beruflich oder betrieblich veranlasste Kosten, Missachtung des Nettoprinzips, Mindestbesteuerung im weiteren Sinn, wie z.B. Einschränkung des Verlustvortrags und der Verlust-

verrechnung zwischen Einkunftsarten, Konsolidierungsverbote u.ä. verzerren die Bemessungsgrundlage und treiben die Steuerbelastung in die Höhe, ohne dass sie ein niedriger Tarif ausreichend korrigieren könnte.

- 72 Bei der Tarifgestaltung sind verfassungsrechtliche und ökonomische Aspekte zu beachten. Insbesondere bei der im internationalen Fokus stehenden Besteuerung von Unternehmen und Kapital sind ökonomische Anreizwirkungen vordringlich. Nur ein leistungsfördernder Tarif schafft die Voraussetzungen für Wachstum und Beschäftigung und dient damit mittelbar wirkungsvoller sozialpolitischen Zielen als eine Umverteilung des Mangels.
- 73 Ökonomisch ist eine flat rate (niedriger linearer Tarif) einem sozialpolitisch motivierten Progressionstarif überlegen. Eine flat rate wäre auch mit Blick auf die internationale Mobilität des Kapitals, idealerweise in Form einer Abgeltungsteuer (zumindest für Kapitalerträge) die pragmatische und auch fiskalisch ergiebige Alternative zum gegenwärtigen System. Die Besteuerung von Unternehmenserträgen (Investitionen in Sachkapital) darf im Hinblick auf die Finanzierungsneutralität nicht höher sein.
- 74 Sämtliche Tarifelemente (Einkommengrenzen, Freibeträge, Freigrenzen etc.) sind regelmäßig periodisch anzupassen, um die Besteuerung des lediglich durch Geldentwertung bedingten Zuwachses des Einkommens/ Gewinns zu vermeiden. Die Scheingewinnbesteuerung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die so genannte heimliche oder kalte Progression, ist nicht hinnehmbar.

### **3. Gewerbesteuer**

- 75 Die Gewerbesteuer ist mit einer am Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit orientierten Ertragsbesteuerung nicht vereinbar. Sie ist ein Fremdkörper im System der Unternehmensbesteuerung und erweist sich als Störfaktor bei jeder Art einer durchgreifenden Steuerreform. Der Ersatz der Gewerbesteuer muss sich an der Leistungsfähigkeit orientieren und zu einem einfachen und transparenten Steuersystem führen, das auch internationalen Anforderungen gerecht wird.
- 76 Erforderlich ist der Wegfall einer eigenständigen Gewerbesteuer als eine im internationalen Vergleich unübliche Sonderlast der Unternehmen. Der damit verbundene Steueraufkommensverlust für die Gemeinden kann kompensiert werden durch eine in das System der Ertragsbesteuerung integrierte Lösung.

- 77 Die Gemeinden können durch eine Beteiligung am Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer einen Ausgleich erhalten. Grundsätzlich kommen dafür zwei Lösungen in Betracht:
- kommunaler Zuschlag auf Einkommen- und Körperschaftsteuer oder
  - pauschale Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen von Einkommen- und Körperschaftsteuer bei wirtschaftskraftbezogener Verteilung.
- 78 Eine pauschale Beteiligung am Aufkommen und Verteilung nach einem wirtschaftskraftbezogenen Schlüssel würde eine Änderung des Art. 28 GG infolge eines Verzichts auf das kommunale Hebesatzrecht voraussetzen.
- 79 Falls das Hebesatzrecht bestehen bleiben soll, kommt als Alternative ein Zuschlag der Gemeinden auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer in Frage. Die Wirtschaft hat ein Modell für eine kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, das allerdings eine Änderung des Art. 106 GG erfordert, in der Diskussion über die Gemeindefinanzreform unterstützt und hält trotz der jüngst gescheiterten Reformbemühungen<sup>13</sup> unverändert daran fest. Danach erhalten die Gemeinden das Recht, auf die festgesetzte Einkommen- und Körperschaftsteuer einen Zuschlag zu erheben. Dieser Zuschlag ersetzt die heutige Gewerbesteuer und den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer. Damit verbunden ist auch der Wegfall der pauschalisierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer für Personenunternehmen.
- 80 Der Gemeindezuschlag ist so auszugestalten, dass den Gemeinden insgesamt auch nach Ersatz der Gewerbesteuer ein vergleichbares Einnahmenvolumen zur Verfügung steht. Es sollte auch darauf geachtet werden, dass die Gemeinden das Interesse an der Ansiedlung und Förderung der Unternehmen in ihrem Gemeindegebiet nicht verlieren.
- 81 Der von der Gemeinde festzulegende Hebesatz ist für alle Steuerpflichtigen in der Gemeinde gleich. Er gilt somit für den Zuschlag auf die Einkommensteuer für die einkommensteuerpflichtigen Bürger (Arbeitnehmer, Freiberufler, Gewerbetreibende) gleichermaßen wie für den Zuschlag auf die Körperschaftsteuer für Kapitalgesellschaften.

---

<sup>13</sup> Vgl. Gesetz zur Reform der Gewerbesteuer (BR-Drucks. 736/03).

- 82 Dem Auftreten größerer Hebesatzunterschiede zwischen Städten und umliegenden Gemeinden kann z.B. durch eine entsprechende Verteilung des Anteils der Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen entgegengewirkt werden.

### **C. Ermittlung der Bemessungsgrundlage**

#### **1. Allgemeines**

- 83 Die Steuerschuld muss nach der individuellen Leistungsfähigkeit bemessen werden.
- 84 Für Unternehmen ist die Frage der zukünftigen steuerlichen Gewinnermittlung zentral, da damit die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung festgelegt wird.

#### **a. Betriebsvermögensvergleich und (modifizierte) Einnahmen-Überschuss-Rechnung**

- 85 Betriebliche Einkünfte werden bislang entweder durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt. Soweit handelsrechtlich die Pflicht besteht, eine Bilanz aufzustellen, erstellt die überwiegende Zahl der Unternehmen eine Steuerbilanz.
- 86 Um der Nachhaltigkeit der unternehmerischen Tätigkeit Rechnung zu tragen, sollten die Einkünfte grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden. Unternehmen, die die Größenklassen (Umsatz, Gewinn) für mittlere Unternehmen nicht überschreiten und nicht grenzüberschreitend tätig werden, sollte ein Wahlrecht eingeräumt werden, ihre Einkünfte durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu ermitteln. Dies sollte – dem Gleichheitsgebot folgend – auch für Freiberufler und andere selbstständig tätige Steuerpflichtige gelten.

#### **b. Eigenständige oder abgeleitete steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich**

- 87 Das Steuerbilanzrecht braucht wie das Handelsbilanzrecht ein konkretes, detailliertes Normensystem zur Bestimmung der einzelnen Bilanzansätze.
- 88 Das derzeitige Bilanzsteuerrecht greift für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf die handelsrechtlichen Grundsätze ord-

nungsmäßiger Buchführung zurück (so genannter Maßgeblichkeitsgrundsatz), enthält aber auch zahlreiche spezielle Fiskal-, Lenkungs- und Vereinfachungszwecknormen, die den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbrechen.

- 89 Mit Blick auf ein mögliches (weiteres) Vordringen der IAS/IFRS bis in den Einzelabschluss und die Überlegungen zu einer EU-Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Bereich der Unternehmensbesteuerung ist die Frage nach einem Paradigmenwechsel von einer handelsrechtlich abgeleiteten zu einer von steuerspezifischen Prinzipien beherrschten Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich aktuell. Erwogen wird daher die Kodifikation eigenständiger steuerlicher Gewinnermittlungsregeln.
- 90 Betrachtet man die einzelnen Gewinnermittlungsvorschriften, die den Gewinnbegriff erst konstituieren, ergeben sich Gemeinsamkeiten, aber auch Unterschiede zwischen Steuerbilanz, HGB-Bilanz (GoB) und IAS/IFRS-Einzelabschluss. Vor allem bestehen Unterschiede hinsichtlich des Zeitpunkts der Gewinnerfassung. Diese Unterschiede folgen in der Behandlung von Geschäftsvorfällen den divergierenden Zielsetzungen der jeweiligen Bilanzkonzepte.
- Die Steuerbilanz hat die Funktion, Grundlage für die Bemessung von Steuerzahlungen zu sein und auf Basis des objektivierten Nettoprinzips den „vollen“ Gewinn als Indikator für die Leistungsfähigkeit zu ermitteln.
  - Die Handelsbilanz bezweckt als Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbilanz den Gläubigerschutz und die langfristige Unternehmenssicherung und vermeidet in Anwendung des Vorsichtsprinzips (Realisations- und Imparitätsprinzips) tendenziell eine vorzeitige Gewinnerfassung.
  - Zwecksetzung des IAS/IFRS-Konzern- und damit auch eines IAS/IFRS-Einzelabschlusses ist es, Investoren „faire“ Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu liefern und sie in die Lage zu versetzen, unternehmensbezogene Entscheidungen zu treffen, was zu einer eher zukunftsgerichteten, vorgezogenen Gewinnerfassung führt.
- 91 Die neuere BFH-Rechtsprechung hat bei der derzeitigen Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes die unterschiedlichen Sachgesetzlichkeiten von HGB-Bilanz und Steuerbilanz hervorgehoben, geht aber nicht so weit, eigenständige „Grundsätze ordnungsmäßiger steuerlicher Bilanzierung“ („GosB“) zu etablieren.

- 92 Schutz vor einer Besteuerung nicht realisierter Gewinne bietet nicht der bestehende Grundsatz der Maßgeblichkeit der HGB-Bilanz (GoB), sondern allein das Verfassungsrecht. Es obliegt der Rechtsprechung, dem Gesetzgeber die Grenzen der steuerlichen Gewinnerfassung aufzuzeigen.
- 93 Unabhängig von der Frage, ob zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage auf der HGB-Bilanz (GoB) oder auf den IAS/IFRS-Einzelabschluss aufgesetzt wird oder die Kodifikation eigenständiger steuerlicher Gewinnermittlungsregeln favorisiert wird, müssen die bisherigen Grundsätze der HGB-Bilanz (GoB), die dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen, erhalten bleiben. Dies gilt insbesondere für das Realisations- und das Imparitätsprinzip als Ausfluss des Vorsichtsprinzips, damit noch nicht realisierte Gewinne nicht besteuert werden. Der Gewinn ist auch für steuerliche Zwecke tendenziell nachgelagert zu erfassen, d. h. wenn er realisiert wurde und der entsprechende Mittelzufluss die Steuerzahlung ermöglicht.
- 94 Aus Gründen der Einfachheit und der Kosten ist die Aufstellung nur eines und ggfs. eines weiteren, für steuerliche Zwecke abgeleiteten Rechenwerks nahe liegend. Hieran hat insbesondere der Mittelstand ein großes und berechtigtes Interesse.
- 95 Im Zusammenhang mit der Ankündigung der Bundesregierung, den Entwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes im zweiten Halbjahr 2004 vorzulegen, ist zu prüfen, ob zahlreiche Wahlrechte im Rahmen des handelsbilanziellen Einzelabschlusses beseitigt und so weit objektiviert werden können, dass die so neu gestaltete HGB-Bilanz ohne wesentliche Einschränkungen auch der steuerlichen Gewinnermittlung zu Grunde gelegt werden könnte.

## **2. Ausgesuchte Einzelaspekte**

### **a. Verlustverrechnung**

- 96 Verluste sind die Kehrseite der Gewinne. Wenn der Staat am Erfolg der Unternehmen teilhaben will, darf er den Misserfolg nicht ignorieren. Der uneingeschränkte Ausgleich der Verluste ist ein Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Er führt weder zum Entstehen von „Steuerschlupflöchern“ noch zu einer „einseitigen Begünstigung der Unternehmen“.
- 97 Der periodenübergreifende Verlustausgleich ist das gebotene Korrektiv für die Härten der jahresbezogenen Abschnittsbesteuerung. Er stellte ein we-

sentliches Instrument zur Liquiditätssicherung mittelständischer Unternehmen und von Existenzgründern dar.

- 98 Jede Einschränkung der Verlustverrechnung belastet die Zukunft. Sie behindert unternehmerisches Engagement – auch aus dem Ausland – in Deutschland.
- 99 In Deutschland ist der Ausgleich vorgetragener Verluste auf 60 % begrenzt worden. Diese Mindestbesteuerung ist im internationalen Vergleich einmalig. Im Ergebnis führt sie zu einer Besteuerung von Scheingewinnen und verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sie entzieht den Unternehmen Liquidität und Eigenkapital. Investitionen werden behindert und die Schaffung von Arbeitsplätzen erschwert.
- 100 Die Wirtschaft lehnt eine Mindestbesteuerung für die Einkommen- und Körperschaftsteuer entschieden ab. Die Möglichkeit zur Verrechnung von Verlusten ist grundsätzlich weder zeitlich noch der Höhe nach zu beschränken. Allenfalls die im gegenwärtigen Recht gegebene Einschränkung des Verlustrücktrags auf maximal ein Jahr ist im Hinblick auf die Bindung des Staatshaushalts an das kalenderjahrbezogene Steueraufkommen hinnehmbar.
- 101 Das Welteinkommensprinzip verlangt grundsätzlich die Gleichbehandlung von Inlands- und Auslandseinkünften. Der Bundesfinanzhof hält den Ausschluss der Verrechnung von Verlusten, die aus ausländischen Einkunftsquellen erwirtschaftet werden, mit im Inland zu versteuernden positiven Einkünften für EU-rechtswidrig<sup>14</sup>.
- 102 In jedem Fall verlangt eine Fortentwicklung des EU-Binnenmarktes die grenzüberschreitende Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten und ausländischer Tochtergesellschaften bei Vorliegen sämtlicher nicht inlandsbezogener Merkmale<sup>15</sup>.
- 103 Etwaigen Befürchtungen der Finanzverwaltung, dadurch deutsches Steuersubstrat in unangemessener Höhe zu verlieren, kann im Zweifel durch geeignete Missbrauchsregelungen begegnet werden. Angeknüpft werden könnte an die 1999 aufgehobene Regelung des § 2a Abs. 3 EStG a. F., die bereits den Ausgleich von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten mit inländischen positiven Einkünften mit späterer Nachversteuerung vorsah. Als Vorbild kann die Regelung Österreichs im Steuerreformgesetz 2005 die-

---

<sup>14</sup> Vgl. BFH-Vorlagebeschluss an den EuGH vom 13. November 2002 (I R 13/02).

<sup>15</sup> Vgl. zur Organschaft Seite 25, b. (Gruppenbesteuerung).

nen, die weitergehend auch den Ausgleich von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften zulässt.

### **b. Gruppenbesteuerung**

- 104 Die derzeitigen Organschaftsregelungen, die auf die Steuergerichtsbarkeit des frühen 20. Jahrhunderts<sup>16</sup> zurückgehen, haben mit den modernen Wirtschaftsstrukturen nicht Schritt gehalten. Sie sind zudem aus EU-Sicht zum Teil nicht mit dem Diskriminierungsverbot vereinbar und entsprechen nicht mehr den heutigen internationalen Standards. Sie bedürfen dringend der Modernisierung.
- 105 Deutschland konkurriert im internationalen Wettbewerb mit anderen Staaten (Beispiel Österreich, vgl. unten), die ihre Gruppenbesteuerung den Anforderungen des modernen Wirtschaftslebens bereits angepasst haben. Ziel muss es daher sein, den Standort Deutschland durch eine Neuregelung der Organschaft wieder attraktiver zu gestalten und auch den mittelständischen Unternehmen den Zugang zur Einkommenskonsolidierung zu ermöglichen.
- 106 Die steuerliche Organschaft trägt dem Erfordernis Rechnung, einheitlich geführte Unternehmen, die sich aus betriebswirtschaftlichen Gründen als Gruppe organisieren (insbesondere Konzern- und Holdingstrukturen), durch eine steuerliche Einzelbetrachtung nicht zu behindern. Das Instrument muss den heutigen wirtschaftlichen Gepflogenheiten entsprechend auch für grenzüberschreitende Sachverhalte umgesetzt werden.
- 107 Eine sachgerechte zukunftsweisende Gruppenbesteuerung kann in Anlehnung an positive Beispiele internationaler Gruppenbesteuerungsmodelle geschaffen werden, und zwar durch
- möglichst breiten und einfachen Zugang zur Gruppe,
  - möglichst einfache Handhabbarkeit,
  - gemeinschaftskonforme Regelung.

Im Einzelnen:

- 108 An die Stelle eines Ergebnisabführungsvertrages hat bei einer Mindestbeteiligung die Option zur Gruppenbesteuerung zu treten. Ausreichend scheint

---

<sup>16</sup> Vgl. Preuß. OVG vom 31. Mai 1902, OVGSt. Bd. 10, S. 391 (393).

- insofern eine Beteiligung in Höhe von 50 %. Auf einen Ergebnisabführungsvertrag kann verzichtet werden.
- 109 Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern sollte eine Besteuerung grundsätzlich erst dann eintreten, wenn diese die Gruppe verlassen.
- 110 Um den Anforderungen der Entscheidungs- bzw. Rechtsformneutralität im Steuerrecht zu genügen, bedarf es der Einbeziehung von Personenunternehmen und körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in die Gruppenbesteuerung.
- 111 Die Mehrmütterorganschaft ist im Rahmen der Gruppenbesteuerung wieder einzuführen. Mit ihrer Abschaffung wurde der Wirtschaft ein wesentliches Element der konzernübergreifenden Betätigung genommen.
- 112 Das Verbot der Organschaft für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen stellt eine verfassungswidrige Sonderregelung allein für eine Branche dar und ist daher aufzuheben.
- 113 Zwischen in- und EU-ausländischen Unternehmen muss ebenfalls eine Gruppe gebildet werden können.
- 114 Österreich zeigt mit dem Steuerreformgesetz 2005 Lösungswege für eine Einbeziehung von Auslandsgesellschaften in die Gruppe und für eine Neuausrichtung bei der Gruppenbesteuerung auf. Danach können auch ausländische Verluste durch die inländische Gruppenmutter (entsprechend der Beteiligung) verrechnet werden. Diese Lösungsmöglichkeiten sollten vom deutschen Gesetzgeber aufgegriffen werden.

### **c. Altersvorsorge**

- 115 Das zukünftige Unternehmenssteuerrecht muss einen ausreichenden Rahmen für die betriebliche Altersvorsorge bieten und eine nachgelagerte Besteuerung in allen Gesellschaftsformen unter vergleichbaren Bedingungen ermöglichen. Angesichts des sinkenden Leistungsniveaus in der umlagefinanzierten gesetzlichen Rentenversicherung wird die betriebliche Altersvorsorge immer wichtiger. Die Förderung der betrieblichen Altersvorsorge muss daher ausgebaut und darf keinesfalls eingeschränkt werden.
- 116 Im Bereich der Unternehmensbesteuerung ist es vordringlich, dass die Verpflichtungen und Aufwendungen der Unternehmen zur Altersvorsorge der

- Arbeitnehmer auch steuerlich zeitnah in zutreffender Höhe berücksichtigt werden. Dies gilt sowohl für die Altersvorsorge über interne als auch über externe Durchführungswege. Kein Durchführungsweg sollte steuerlich diskriminiert werden.
- 117 Bei Pensionsrückstellungen ist für einen bedarfsgerechten Ansatz erforderlich, dass der steuerlich vorgeschriebene Abzinsungssatz von 6 % an den Kapitalmarktzins angepasst werden kann. Zudem sollten Pensionsrückstellungen in Zukunft auch für Gesellschafter einer Personengesellschaft und Einzelunternehmer gebildet werden können<sup>17</sup>.
- 118 Es ist sicherzustellen, dass den Unternehmen ein leistungsfähiges externes Instrumentarium zur Verfügung steht, das ihnen nach ihrer Wahl eine vollständige Ausgliederung ihrer bisherigen internen Pensionsrückstellungen und eine externe Fortführung von seit Jahrzehnten bestehenden oder neu zu strukturierenden kollektiven Versorgungsplänen ermöglicht.
- 119 Die Übertragung einer Versorgungsverpflichtung, für die eine Pensionsrückstellung gebildet wurde, sollte nicht nur wie bisher auf einen Pensionsfonds ohne steuerschädliche und sozialversicherungsrechtlich nachteilige Folgen möglich sein, sondern unter Berücksichtigung der Belange des Pensionsversicherungsvereins auch auf die anderen externen Durchführungswege (Pensionskassen und Direktversicherungen). Ferner ist es dringend erforderlich, die höchst komplizierten Regelungen insbesondere zur steuerlichen Berücksichtigung von Zuwendungen an Unterstützungskassen zu durchforschen und handhabbarer zu machen. Hinsichtlich grenzüberschreitender Sachverhalte sollten die Bemühungen vorangetrieben werden, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.
- 120 Mit einer durchgehenden Vereinfachung der steuerlichen und auch der arbeitsrechtlichen Regelungen würden derzeit vor allem bei kleinen und mittleren Unternehmen bestehende Hemmnisse abgebaut werden. Dies würde dazu beitragen, dass sowohl die arbeitgeberfinanzierte als auch die über Entgeltumwandlungen finanzierte betriebliche Altersversorgung verstärkt genutzt wird, was aufgrund der Entwicklung der staatlichen Altersversorgungssysteme unbestritten notwendig ist.

#### **d. Bemessungsgrundlage**

---

<sup>17</sup> Vgl. Seite 12, a. (Weitgehende Belastungsneutralität des Steuersystems hinsichtlich der Rechtsform).

121 Ansatz und Bewertung der einzelnen Positionen der Steuerbilanz haben grundsätzlich mit denen der HGB-Bilanz (GoB) übereinzustimmen. In der Vergangenheit im Wesentlichen unter rein fiskalischen Aspekten geschaffene steuerrechtliche Abweichungen sowie Besonderheiten und Einschränkungen sind zu beseitigen. Insbesondere sind Teilwertvermutungen anzuerkennen. Für eine Abweichung von dem im Handelsbilanzrecht geltenden Wertaufholungswahlrecht, wie sie derzeit § 6 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 4 EStG vorsieht, besteht kein Grund.

#### **aa. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**

122 Die im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2000 zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen eingeführte Steuerfreistellung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen auf Ebene von Kapitalgesellschaften in § 8b KStG sollte beibehalten werden.

123 Solange die Gewerbesteuer noch besteht, hat die Steuerfreistellung auch uneingeschränkt für den Bereich der Gewerbesteuer zu gelten.

124 Entsprechende Erleichterungen sind auch bei Umstrukturierungen von Personunternehmen erforderlich. Anknüpfungspunkt hierfür könnte unter anderem ein weiterer Ausbau der Möglichkeiten zur Übertragung stiller Reserven nach § 6b Abs. 10 EStG bilden.

#### **bb. Forderungen**

125 Mit Blick auf das Vorsichtsprinzip hat der Nennwert von Geld- und Darlehensforderungen als deren Anschaffungskosten zu gelten, und zwar auch bei echter Unverzinslichkeit. Enthält die Geldforderung verdeckt einen kalkulierten Zinsanteil, hat also der Schuldner erst nach Ablauf einer längeren Frist zu erfüllen, und ist die Forderung unverzinslich oder ungewöhnlich niedrig verzinslich, so muss – entsprechend der HGB-Bilanz (GoB) – der Erfüllungsbetrag der Forderung abzüglich des verborgenen Zinsanteils bewertet werden (verdeckte Darlehensgewährung). Für die Festlegung des Zinssatzes könnte auf den Zinssatz von laufzeitkongruenten Staatsanleihen abgestellt werden. Rentenrechte sind mit dem (abgezinsten) Barwert anzusetzen.

126 Bei größeren Forderungsbeständen sind pauschale Wertberichtigungen zuzulassen.

### **cc. Verbindlichkeiten**

- 127 Enthalten Geldverbindlichkeiten verdeckt einen kalkulierten Zinsanteil, z.B. bei Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die erst nach längerer Zeit oder in Raten zu tilgen sind, so sind sie entsprechend der handelsbilanziellen Behandlung (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) abzuzinsen (ein verdecktes Darlehen ist als schwebend zu behandeln). Für die Festlegung des Zinssatzes könnte auf den Zinssatz von laufzeitkongruenten Staatsanleihen abgestellt werden. Bei echter Unverzinslichkeit ist entsprechend dem Handelsbilanzrecht eine Abzinsung nicht vorzunehmen. Dies gilt insbesondere für Sachleistungsverpflichtungen.
- 128 Das in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG statuierte generelle Abzinsungsgebot ist aufzuheben. Überdies führt ein Zinssatz von 5,5 % in Phasen niedrigerer Zinsen zu einer Unterbewertung der Verbindlichkeit und somit zu einer Besteuerung von Scheingewinnen.
- 129 Der (höhere) Teilwert ist anzusetzen, wenn die Erhöhung des Betrags dauerhaft ist.
- 130 Fremdwährungsverbindlichkeiten sind nach dem am Zugangstag geltenden Briefkurs (also dem Ankaufskurs für die ausländische Währung), bei währungsgesicherten Kursen nach dem Sicherungskurs zu bewerten. Währungssicherungsgeschäfte sind bei der Bewertung der Verbindlichkeit einzubeziehen.

### **dd. Rückstellungen**

- 131 Rückstellungen sind Ausdruck der angemessenen Berücksichtigung von bestehenden Risiken. Wenn Rückstellungen handelsbilanziell geboten sind, muss dies auch steuerlich gelten. Soweit in der Vergangenheit der Gesetzgeber unter fiskalischen Aspekten von der handelsbilanziellen Passivierungspflicht abgewichen ist, so ist dies rückgängig zu machen.
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- 132 Das in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG statuierte generelle Abzinsungsgebot für Geld- und Sachleistungsrückstellungen zu einem Zinssatz von 5,5 % ist abzulehnen. Es führt in Phasen niedriger Zinsen zu einer Unterbewertung der

ungewissen Verbindlichkeit und somit zu einer Besteuerung von Scheingewinnen<sup>18</sup>.

- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

133 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (vgl. § 5 Abs. 4a EStG) sind steuerlich wieder anzuerkennen.

134 Es handelt sich um am Bilanzstichtag bereits entstandene Verluste im Sinne von Vermögensbelastungen, die ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens am Bilanzstichtag kaufpreismindernd berücksichtigen würde. Die Verlustrückstellung enthält einen Verpflichtungsüberschuss. Er hat reale Bedeutung. Beim Betriebsvermögensvergleich wirkt sich der Verpflichtungsüberschuss aus schwebenden Geschäften vermögensmindernd aus.

- Pensionsrückstellungen

135 Pensionsrückstellungen (vgl. § 6a EStG) sind in Zukunft auch für Gesellschafter einer Personengesellschaft und Einzelunternehmer zu bilden<sup>19</sup>. Zu bewerten sind sie mit dem Teilwert. Vor dem vollendeten 28. Lebensjahr liegende Dienstzeiten sind anzuerkennen. Es sollte die Möglichkeit eröffnet werden, dass der Abzinsungszinsfuß von gegenwärtig 6 % sich am Kapitalmarkt orientieren kann<sup>20</sup>.

- Versicherungstechnische Rückstellungen

136 Die Bildung von versicherungstechnischen Rückstellungen (vgl. §§ 341e ff. HGB) wird weiterhin anerkannt.

### **ee. Rücklagen**

137 Scheiden Anlagegüter - veranlasst durch höhere Gewalt, behördlichen Eingriff oder durch Veräußerung - aus dem Betriebsvermögen aus, so kann der Buchwert, die Entschädigung oder der Veräußerungspreis ohne Ansatz eines Gewinns auf den Wert eines anderen Anlageguts übertragen werden, wenn das neue Wirtschaftsgut innerhalb angemessener Fristen angeschafft oder hergestellt wird. Bis zur Anschaffung oder Herstellung des Anlageguts

---

<sup>18</sup> Vgl. Seite 29, cc. (Verbindlichkeiten).

<sup>19</sup> Vgl. Seite 12, a. (Weitgehende Belastungsneutralität des Steuersystems hinsichtlich der Rechtsform).

<sup>20</sup> Vgl. Seite 26, c. (Altersvorsorge).

ist eine Rücklage zu bilden.

- 138 Die bestehende Ansparrücklage ist ein geeignetes Instrument, um insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen, die ökonomisch sinnvolle Anpassung an strukturelle Veränderungen zu erleichtern.
- 139 Ein Austausch von Wirtschaftsgütern, bei dem im Ergebnis kein Liquiditätszugang stattfindet, sollte nicht zu einer Gewinnrealisierung führen. Eine ähnliche Vorstellung lag dem so genannten BFH-Tauschgutachten<sup>21</sup> zu Grunde.

#### **ff. Abschreibungen**

- 140 Abschreibungen, die den handelsrechtlichen Vorgaben entsprechen und den wirtschaftlichen Werteverzehr durch Zeitablauf mittels einer angemessenen Typisierung abbilden, sind steuerlich anzuerkennen. Sie beschreiben die steuerliche Leistungsfähigkeit zutreffend, sind also keine Subventionen.
- 141 Eine stärkere Typisierung und Normierung der AfA-Tabellen wäre als Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts und zur besseren Praktikabilität zu begrüßen.

### **D. Wichtige Spezialthemen**

#### **1. Unternehmensumstrukturierungen**

- 142 Mit dem Steuersenkungsgesetz<sup>22</sup> sollte die seit langem als notwendig anerkannte grundlegende Modernisierung des Umwandlungssteuerrechts angegangen werden. Die vom Gesetzgeber umgesetzten Korrekturen gingen aber nicht weit genug. Die von der Wirtschaft schon damals geforderten weitergehenden Schritte<sup>23</sup> sind ausgeblieben. Diese sind weiterhin erforderlich, um die steuerlichen Rahmenbedingungen im Interesse von Wachstum und Beschäftigung zu gestalten und um die Unternehmen im internationalen Wettbewerb nicht zurückfallen zu lassen.
- 143 In nationaler Ausrichtung geht es insbesondere um folgende Forderungen:
- Verbesserung der steuerlichen Behandlung einbringungsgeborener Anteile (wie beispielsweise die Verkürzung der Haltefristen),

<sup>21</sup> BFH-Gutachten vom 16. Dezember 1958, I D 1/57, BStBl. III 1959, 30.

<sup>22</sup> Vgl. Fußnote 1, Seite 1.

<sup>23</sup> Vgl. Bericht der Bundesregierung an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 19. April 2001.

- keine Einschränkung der Nutzung des Verlustvortrags einer Kapitalgesellschaft bei Anteilsübertragungen im Konzern,
  - Gewerbesteuerfreiheit der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen (vorbehaltlich der grundsätzlich notwendigen Abschaffung der Gewerbesteuer),
  - Beseitigung der Grunderwerbsteuerbelastung bei Umstrukturierungen im Konzern.
- 144 Bei grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen sind folgende Aspekte betroffen:
- Anwendung von § 13 UmwStG (Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft) auf Verschmelzungen und Spaltungen im Ausland,
  - Möglichkeit der steuerneutralen Einbringung nach § 20 Abs. 3 UmwStG auch bei Beteiligung ausländischer Gesellschafter,
  - Ausschluss des Zwangs zur Buchwertverknüpfung bei Einbringung „über die Grenze“ (§ 23 Abs. 4 UmwStG).
- 145 Darüber hinaus ist die Einführung eines allgemeinen Steuerentstrickungsstatbestandes einzufordern.
- 146 Die Steuerentstrickung zielt darauf ab, dass das Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes aus der deutschen Steuerhoheit nicht dazu führen soll, die bis dahin angesammelten stillen Reserven der deutschen Steuererfassung zu entziehen.
- 147 Die derzeitigen Steuerentstrickungsregelungen (insb. §§ 12, 13 Abs. 6 KStG, §§ 20 Abs. 3, 21 Abs. 2 UmwStG, § 6 AStG) stehen vielfach nicht in Übereinstimmung mit dem verfassungsrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Gebot der Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages. Sie beruhen zum Teil auf der unzutreffenden Unterstellung, dass das deutsche Besteuerungsrecht in dem in den jeweiligen Vorschriften bezeichneten Zeitpunkt verloren geht. Sinn und Zweck des Entstrickungsgedankens gebieten jedoch eine Steuerschonung, wenn das deutsche Besteuerungsrecht weiterhin erhalten bleibt. Bei einer zutreffenden Auslegung des Abkommensrechts sollte die steuerliche Gewinnrealisierung dem Zeitpunkt der Marktrealisierung entsprechen.
- 148 Zur Sicherung des Steueranspruchs des Fiskus reicht es aus, wenn für Zwecke der (späteren) Besteuerung im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen die Besteuerungsgrundlagen festgehalten werden.

Die Steuer wäre unter Ansatz der Teilwerte zu ermitteln und festzusetzen. Die Erhebung der Steuer würde aber unbefristet und zinslos aufgeschoben. Zu einer Steuerzahlung käme es erst dann, wenn die Wirtschaftsgüter tatsächlich veräußert werden.

## 2. Außensteuerrecht

- 149 Grundsätzlich muss das deutsche Unternehmenssteuerrecht sicherstellen, dass Wirtschaftstätigkeit, die in Deutschland erbracht wird, auch in Deutschland besteuert wird. Hingegen darf das Unternehmenssteuerrecht andere, insbesondere aktive Einkünfte, die im Ausland erzielt werden, nicht in die deutsche Besteuerung einbeziehen. Missbräuchliche Sachverhalte sollten nur in Einklang mit anerkannten internationalen Besteuerungsgrundsätzen einer Besteuerung unterworfen werden. Dazu ist eine grundlegende Reform des deutschen Außensteuerrechts notwendig.
- 150 Der Drittvergleich muss nach geltenden OECD-Grundsätzen geführt werden dürfen. Die deutschen Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung sind in Abstimmung mit anderen EU-Staaten zu konzipieren oder sogar im Rahmen einer OECD-weiten Diskussion. Nur so kann sichergestellt werden, dass die Unternehmen ihre Finanzierungen so barrierefrei wie möglich gestalten können.
- 151 Insbesondere sind – neben den oben dargestellten allgemeinen Anforderungen im Hinblick auf EU-Vorgaben<sup>24</sup> und DBA-Vorgaben<sup>25</sup> – die folgenden grundsätzlichen Anforderungen an eine Reform bzw. Modernisierung des Außensteuergesetzes zu stellen:
- 152 Das Außensteuergesetz muss im Einklang mit dem EU-Recht und den Doppelbesteuerungsabkommen gestaltet werden, darf also insbesondere Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen nicht wieder aufheben (so genannter Treaty-override).
- 153 Mit der Verabschiedung des Steuersenkungsgesetzes<sup>26</sup> wurden neben neuen Verschärfungen zwar einzelne Änderungen im Außensteuerrecht mit Blick auf einen kurzfristigen Handlungsbedarf vorgenommen. Diese Einzelmaßnahmen reichen aber nicht aus. Die von der Wirtschaft und der Politik

---

<sup>24</sup> Vgl. Seite 9, b. (EU-Vorgaben).

<sup>25</sup> Vgl. Seite 10, c. (DBA-Vorgaben).

<sup>26</sup> Vgl. Fußnote 1, Seite 1.

gemeinsam als notwendig erachteten weitergehenden Schritte zur Modernisierung des Außensteuerrechts<sup>27</sup> sind daher dringend umzusetzen.

- 154 Im Einklang mit dem EU-Recht gilt es insbesondere grundlegend neu zu regeln
- die Berichtigung von Einkünften (§ 1 AStG),
  - die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG),
  - die Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7 ff. AStG), insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 8 ff. AStG, vor allem „Aktiv-Passiv-Katalog“).
- 155 Im Ergebnis ist eine Reform des gesamten deutschen Außensteuerrechts notwendig.
- 156 Wegen der Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen sei auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen<sup>28</sup>.

### **3. Abbau von Bürokratielasten und effektive Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens**

- 157 Wie bereits ausgeführt<sup>29</sup>, stellen die heutigen steuerlichen Befolgungskosten („compliance costs“) und die Erhebungskosten, insbesondere bei der Umsatz- und der Lohnsteuer, einen unverhältnismäßig hohen Aufwand für die Unternehmen dar. Hervorzuheben sind vor allem die zunehmenden Belastungen im Zusammenhang mit den Änderungen des Umsatzsteuerrechts, die weiter unten<sup>30</sup> näher ausgeführt werden.

#### **a. Zugriff der Finanzbehörden auf elektronisch gespeicherte Daten**

- 158 Die technischen Möglichkeiten der elektronischen Datenverarbeitung werden zunehmend zur Ausweitung des Zugriffs der Finanzbehörden auf elektronisch gespeicherte Daten genutzt. Die Unternehmen sind verpflichtet, innerhalb der Aufbewahrungspflichten von bis zu zehn Jahren den elektronischen Zugriff zu gewährleisten. Zeitnähere Betriebsprüfungen und damit einhergehend eine Verkürzung der Aufbewahrungspflichten sind ein Beitrag

---

<sup>27</sup> Vgl. Positionspapier von BDI und DIHT zur Überarbeitung des Außensteuerrechts vom April 2001; Bericht der Bundesregierung an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 19. April 2001.

<sup>28</sup> Vgl. Seite 35, 3. (Abbau von Bürokratielasten und effektive Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens).

<sup>29</sup> Vgl. Seite 7, 2. (Effizienz durch Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens).

<sup>30</sup> Vgl. Seite 36, 4. (Umsatzsteuer).

zur Reduzierung des Verwaltungsaufwands. Dies fordert die Wirtschaft seit langem.

### **b. Dokumentation bei Verrechnungspreisen**

- 159 Die nationalen Regelungen zu Dokumentationspflichten im Bereich der internationalen Verrechnungspreise sollten sich an internationalen Vorgaben wie denen der OECD oder des von der Europäischen Kommission eingesetzten Joint-Transfer-Pricing-Forum (JTPF) orientieren. Eine EU-weite und EU-einheitliche Regelung sollte angestrebt werden.

### **c. Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs**

- 160 Die bisherigen Versuche des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung, den Umsatzsteuerbetrug und die Erschleichung der Erstattung von Vorsteuer zu bekämpfen, waren bisher ohne Erfolg. Vielmehr haben sie vor allem zu mehr Bürokratie geführt.
- 161 Notwendig sind daher grundlegende Änderungen des Umsatzsteuersystems, die gleichzeitig eine Ausweitung von Bürokratie zu Lasten der Unternehmen vermeiden<sup>31</sup>.
- 162 Der europarechtlich abgesteckte Rahmen für Maßnahmen zum Abbau von Bürokratie ist bei der Reform des Umsatzsteuerrechts zu nutzen, beispielsweise im Bereich des elektronischen Rechtsverkehrs.

### **d. Lohnsteuerabzugsverfahren**

- 163 Ein wesentlicher Teil der Bürokratielasten der Unternehmen ist Ausfluss der Inanspruchnahme als Arbeitgeber im Lohnsteuerverfahren. Dies führt zu einer einseitigen Belastung der Wirtschaft in Milliardenhöhe.
- 164 Die Bemessungsgrundlage für den Lohnsteuerabzug muss klar und eindeutig definiert werden, um den Arbeitgeber von Verwaltungsaufwand und Haftungsrisiken (insbesondere bei Lohnzahlung von dritter Seite, beispielsweise in Form von Rabatten) zu befreien.
- 165 Die Absicht der Bundesregierung, den Verwaltungs- und Kostenaufwand für Finanzverwaltung und Unternehmen durch Einführung eines rein elektro-

---

<sup>31</sup> Vgl. Seite 36, 4. (Umsatzsteuer).

nischen Lohnsteuerabzugsverfahrens zu senken, wird unterstützt. Dieses Vorhaben sollte zügig umgesetzt werden.

#### **4. Umsatzsteuer**

- 166 Die Umsatzsteuer stellt entgegen ihrer ursprünglichen Konzeption für die Unternehmen keinen durchlaufenden Posten mehr dar. Aus verschiedenen Gründen schafft sie in zunehmendem Maße Liquiditätsprobleme und wettbewerbsbehindernde Belastungen. Hauptursachen sind die ständige Verkomplizierung der umsatzsteuerlichen Vorschriften und eine deutliche Tendenz, das systemimmanente Steuerausfallrisiko des Staates den Wirtschaftsbeteiligten aufzubürden.
- 167 Das Ziel, den Umsatzsteuerbetrug einzudämmen, wurde mit den bisherigen gesetzgeberischen und administrativen Maßnahmen nicht erreicht. In erster Linie haben sie zu mehr Bürokratie und neuen Haftungsrisiken für die Masse der Unternehmen geführt, die dadurch in ihrem wirtschaftlichen Handeln behindert werden.
- 168 Daher sollten im Rahmen der derzeit erwogenen grundlegenden systematischen Änderungen im Umsatzsteuerrecht die nachhaltige Sicherung des Umsatzsteueraufkommens mit der einfachen und praxisgerechten Ausgestaltung im Einklang stehen, um das Umsatzsteueraufkommen nachhaltig zu sichern. An solchen Überlegungen sind insbesondere folgende Anforderungen zu stellen:
- Eignung für eine wirkungsvolle Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges;
  - einfache, praxisgerechte und kostengünstige Ausgestaltung sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung sowie nicht zuletzt
  - EU-Konformität.
- 169 Gleichzeitig müssen die zahllosen Verschärfungen, die das Umsatzsteuerrecht in den vergangenen Jahren erfahren hat, zurückgenommen werden. Zu nennen sind beispielsweise die Rechnungsstellungsanforderungen, die partielle Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger und die Haftungserweiterungen der §§ 13c, 13d und 25d UStG.
- 170 Bevor immer wieder Forderungen nach einer Anhebung der Mehrwertsteuersätze gestellt werden, sollte das laut Forschungsinstituten bestehende Ein-

nahmepotential aus der Betrugsbekämpfung (rd. 14 Milliarden €<sup>32</sup>) genutzt werden. Allein dieses Potential würde in etwa einer vermeintlichen Erhöhung der Umsatzsteuer um 2 Prozentpunkte entsprechen. Das Bundesministerium der Finanzen<sup>33</sup> räumt ein, dass für Umsatzsteuer-Sonderprüfungen nur unzureichende Personal- und Sachmittel aufgewendet werden.

- 171 Der Inanspruchnahme der Wirtschaft mit immer neuen bürokratischen Anforderungen steht deshalb ein offensichtliches Handlungsunvermögen der Finanzverwaltung gegenüber, das Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer durch geeignete organisatorische Maßnahmen auch tatsächlich zu erheben. Die politische Forderung nach weiteren gesetzlichen Verschärfungen und bürokratischen Belastungen der Unternehmen ist vor diesem Hintergrund unbillig.

### **5. Erbschaft- und Schenkungsteuer im Rahmen der Unternehmensnachfolge**

- 172 Die Besteuerung von Betriebsvermögen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer muss so bemessen sein, dass durch sie die Fortführung des Betriebs durch den Erben bzw. Beschenkten nicht gefährdet wird.
- 173 Betriebsvermögen muss aufgrund seiner besonderen Stellung als Garant für Wachstum und Beschäftigung schonend behandelt werden.
- 174 In einigen anderen europäischen Ländern erfolgt entweder keine Besteuerung bei der Übertragung von Betriebsvermögen im Wege der Erbfolge bzw. der Schenkung oder es gelten großzügigere Bewertungsabschläge, Freibeträge und verminderte Steuersätze.
- 175 Die Erbschaft-/Schenkungssteuerschuld sollte bei Fortführung des Betriebs über einen Zeitraum von 10 Jahren erlöschen, und die Steuerschuld sollte bis zu diesem Zeitpunkt für jedes Jahr der Betriebsfortführung in gleichen Jahresbeträgen in Höhe von jeweils 10 % abgebaut werden.

### **6. Vermögensteuer**

- 176 Das Vermögensteuergesetz muss aufgehoben werden. Eine Vermögensteuer darf nicht wieder eingeführt werden.

---

<sup>32</sup> ifo Institut für Wirtschaftsforschung, Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, München 2002 S. 28.

<sup>33</sup> Positionspapier des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. Mai 2004 zur Einrichtung einer Bundesfinanzverwaltung.

- 177 Allein die immer wieder auflebende Diskussion über die Wiedereinführung einer Vermögensteuer beeinträchtigt sowohl die mit einer Neuordnung der Besteuerung von Kapitalanlagen verfolgten Ziele als auch die Erfolgsaussichten des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit.
- 178 Zur Stärkung des Aktien- und Risikokapitalmarktes kommt es gerade darauf an, die Besteuerung von Kapitalanlagen akzeptabel und verlässlich zu regeln, wenn der Kapitalmarkt die großen Herausforderungen sowohl bei der Kapitalversorgung von Wirtschaft, Staat und Bürgern als auch auf dem Gebiet der privaten Vorsorge erfüllen soll. Die Wiedereinführung einer Vermögensteuer würde hingegen zu gravierenden Renditeeinbußen bis hin zu Vermögensverlusten führen und damit die Rahmenbedingungen für Finanzierungsmöglichkeiten von Wirtschaft, Staat und Bürgern erheblich verschlechtern.
- 179 Darüber hinaus steht der enorme Erhebungsaufwand bei Wiedereinführung einer Vermögensteuer, insbesondere hervorgerufen durch die zwingend erforderliche Neubewertung des gesamten Grundvermögens, in keinem angemessenen Verhältnis zum Ertrag dieser Steuer.

### **Schlussbemerkung**

- 180 Der internationale Steuerwettbewerb duldet keinen Aufschub für eine Reform der Unternehmensbesteuerung. Deutschland ist nach wie vor ein Hochsteuerland. Ohne weitere Senkung der Steuerbelastung der Unternehmen fällt Deutschland im internationalen Vergleich zurück. Eine solche Reform ist überfällig und im gesamtwirtschaftlichen Interesse für Wachstum und Beschäftigung notwendig. Davon profitieren Wirtschaft und Bürger gleichermaßen.
- 181 In der Wirtschaft besteht ein breiter Konsens in Bezug auf wesentliche Grundsatzanforderungen an eine Reform der Unternehmensbesteuerung. Der Gesetzgeber hat hierzu verschiedene Handlungsalternativen, die vorstehend aufgezeigt wurden.
- 182 Die Chance, der Investitionsbereitschaft in- und ausländischer Unternehmen am Standort Deutschland durch eine solche Reform einen entscheidenden und nachhaltigen Anreiz zu geben, darf nicht versäumt werden. Das gilt sowohl für kapital- wie arbeitsintensive als auch für export- und binnenorientierte Unternehmen.