

UNIVERSITÄT HOHENHEIM

INSTITUT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
und Prüfungswesen (510 G)
Professor Dr. Peter Bareis



Universität Hohenheim (510 G) - D - 70593 Stuttgart

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Frau Christine Scheel MdB
Paul-Löbe-Haus

11011 Berlin

Schloß Hohenheim
Osthof-Ost
D-70593 Stuttgart

Telefon: (0711) 459 - 2904 / 2905
Telefax: (0711) 459 - 2907
E-Mail: www510g@uni-hohenheim.de
www.uni-hohenheim.de/~www510g

Hohenheim, 12. Januar 2005

Betr.: Anhörung zu Drucksachen 16/2745 und 15/2349

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

eine Diskussion der beiden Vorschläge für eine Neuordnung des Steuersystems und ihr Vergleich mit dem geltenden Steuerrecht ist ohne die Offenlegung der verwendeten Bewertungskriterien und ihrer Gewichtung nicht sinnvoll. Aus meiner Sicht sind folgende Ziele und folgende Rangordnung bei einer solchen Reform zu beachten:

1. Die Regelungen sollten die Entscheidungen der wirtschaftenden Menschen möglichst unbeeinflusst lassen (Entscheidungsneutralität), um dem Ziel der Allokationseffizienz nahe zu kommen. Dies entspricht der Freiheitsgarantie des Art. 2 GG, weshalb es als *Freiheitsprinzip* bezeichnet werden soll.
2. Eine nachhaltige Steuer- und Finanzpolitik muss über die Zäsuren von Wahlterminen hinaus die Freiheitsspielräume und die finanziellen Grundlagen für nachfolgende Generationen bewahren und sichern (*faire intergenerationelle Sparrate*).
3. Notwendige sozialstaatliche Umverteilungen für die heute lebenden Generationen haben dem *Bedürftigkeitsprinzip* zu folgen. Derartige Maßnahmen dürfen Eigenverantwortung und die Pflicht zur Selbsthilfe nicht behindern oder gar lähmen. Umverteilungen müssen daher dem *Subsidiaritätsprinzip* entsprechen.
4. Das in der öffentlichen Diskussion häufig im Vordergrund stehende Ziel der *Vereinfachung* ist im Vergleich mit den zuvor genannten Zielen nachrangig. Es

lässt sich im Kern bereits aus dem ersten Ziel folgern, wenn Vereinfachung mit Zeit- und Kostenersparnis sowohl für die Steuerpflichtigen wie für die Finanzverwaltung gleichgesetzt wird. Ist damit die Forderung verbunden, Gesetze verständlich zu formulieren, kann auch dies aus dem Freiheitsprinzip abgeleitet werden, weil die Bürger das Staatshandeln bewerten wollen und es dazu nachvollziehbar und transparent sein muss. Doch darf die Vereinfachung nicht so weit gehen, dass daraus z.B. die Forderung nach einer Kopfsteuer – als einer höchst einfachen Steuer – abgeleitet wird.

Beurteilt man nach diesen Kriterien das geltende deutsche Steuerrecht, so wird schnell die Notwendigkeit einer umfassenden Strukturreform erkennbar. Hierüber herrscht unter Steuerwissenschaftlern weitgehende Einigkeit. Dies kann in der Gegenüberstellung mit den vorliegenden Reformkonzepten an Musterbeispielen verdeutlicht werden. Diese reichen aus, um zu zeigen, weshalb beide (und auch weitere) Konzepte gegenüber dem geltenden Recht einen erheblichen Fortschritt bedeuten würden. Die folgenden Ausführungen basieren auf meinem Beitrag im „IAW-Report I/2004“ des Instituts für Angewandte Wirtschaftsforschung Tübingen, gehen aber angesichts der weitergeführten Diskussionen auf einige weitere Aspekte ein. Es werden angesprochen:

1. Tariffragen,
2. Steuersubjekte
3. Steuerobjekte
4. Bemessungsgrundlagen
5. Finanzielle Auswirkungen
6. Technik der Steuererhebung
7. Anmerkung zur ErbSt

1 Tariffragen

Die an einen Tarif zu stellenden Mindestanforderungen (Siegel/Bareis, Strukturen der Besteuerung, 4. Aufl., 2004, S. 115) werden von beiden Konzepten erfüllt. Jedoch wird der Frage, ob der Steuertarif bei der Einkommensteuer ein Formel- oder ein Grenzsteuer-Stufentarif sein soll, eine zu große Bedeutung zugemessen. Im historischen Ablauf ist eine bemerkenswerte Entwicklung zu verzeichnen, wie die Übersicht zeigt:

	Spannweite der direkten Progression	1958	1998	2002	2005
	Währung	DM	DM	€	€
1	Nullzone bis	1.709	12.365	7.235	7.664
2	Volkseinkommen je Einwohner	3.629	34.386	19.053	
3	oberste Proportionalzone	110.040	120.042	55.008	52.152
4	Eingangssteuersatz in %	20,00	25,90	19,9	15,0
5	Spitzensteuersatz in %	53,00	53,00	48,5	42,0
6	Volkseinkommen je Einwohner im Verhältnis zu Nullzone	2,1	2,8	2,6	
7	Obere indirekte .Progressionszone im Verhältnis zu Volkseinkommen je Einwohner	30,3	3,5	2,9	

Gegenüber dem geltenden Recht mindern die beiden Konzepte den Höchststeuersatz, zugleich beginnt aber die obere indirekte Progressionszone bereits bei 45.000 bzw. 40.000 €. Das durchschnittliche Volkseinkommen je Einwohner ist zwar ein sehr grobes Maß für ein „typisches“ Einkommen, aber die Veränderungen sind doch so gravierend, dass die Entwicklung damit sicher nicht verzerrt dargestellt wird: Der Bereich der direkten Progression ist in den vergangenen Jahrzehnten immer kleiner geworden. Das wirft die Frage auf, ob auf diesen Bereich nicht völlig verzichtet werden kann. Diesem Aspekt widmen sich die beiden Konzepte nicht; vielmehr kreist die Diskussion um die Vor- oder Nachteile von Grenzsteuer-Stufentarifen.

Mathematisch ist die direkte lineare Progression der Grenzfall eines Grenzsteuer-Stufentarifs, dann nämlich, wenn die Stufen extrem klein ausfallen oder, was dasselbe bedeutet, wenn eine Parabelfunktion gewählt wird. Man mag darin eine Vereinfachung sehen, dass man zur Berechnung keine Formel benötigt, in der das Einkommen wie im geltenden Recht im Quadrat vorkommt, sondern im Ergebnis lediglich Formeln benutzt, die nur das Einkommen und einen Abzugsbetrag enthalten, Formeln also, deren Parameter man sich merken kann. Insofern mag man von einer größeren Verständlichkeit oder Übersichtlichkeit des Tarifverlaufs sprechen. Aber das ist kein zentrales Problem unseres Steuerrechts.

Die Diskussion sollte sich – was auch der Wissenschaftliche Beirat beim BMF betont hat – eher der Frage zuwenden, ob nach dem Existenzminimum ein konstanter Grenzsteuersatz gelten soll (sog. flat rate). Denn wie die geschichtliche Entwicklung zeigt, ist der Bereich der direkten Progression immer mehr „gestaucht“ worden. Hiergegen wird häufig eingewandt, dann hätte der reiche Chefarzt ja denselben Steuersatz wie die arme Krankenschwester. Dies ist nur dann richtig, wenn man – häufig bewusst – die Begriffe entgegen dem üblichen Sprachgebrauch verwendet. Unter „Steuersatz“ wird normalerweise der Durchschnittsteuersatz verstanden. In der

obigen polemischen Formulierung wird jedoch vom Grenzsteuersatz gesprochen. Deshalb ist diese Behauptung nach allgemeinem Sprachgebrauch falsch. Denn wegen der Freistellung des Existenzminimums wächst der Durchschnittsteuersatz mit steigendem Einkommen, verläuft also progressiv. Einer Steuerpflichtigen mit einem Einkommen in Höhe des Existenzminimums verbleiben bei einem derartigen Tarifverlauf 100 % ihres Einkommens, ein Spitzenverdiener hat dann z. B. bei einer „flat rate“ von 35 oder 40 % nur noch ein Einkommen nach Steuern von etwas mehr als 65 oder 60 % übrig – also findet auch hier eine Umverteilung nach dem Bedürftigkeitsprinzip statt.

Die angestrebte Senkung des Tarifs mit Spitzensätzen von 36, 35 oder gar nur 25 % bedeutet grundsätzlich eine Vermehrung der frei verfügbaren Einkommen in privater Hand; angesichts zu vieler, vom Staat übernommener Aufgaben, ist dies per se wohlfahrtssteigernd, weil es den „Leviathan-Staat“ einschränkt. Die hierdurch zu erwartenden Effizienzgewinne können zwar nicht quantifiziert werden. Doch wird das Freiheitsprinzip dadurch besser erfüllt.

Da Arbeitszeitverkürzungen und zusätzliche Belastungen des Faktors Arbeit durch Steuern und Abgaben zu einer Ausdehnung der Schattenwirtschaft führen, wie empirische Untersuchungen gezeigt haben, ist es aus dieser Sicht sinnvoll, die Grenzsteuersätze weiter zu senken.

Jedoch muss dabei auch der Verschuldungsgrad des Staates mit bedacht werden, damit die intergenerationelle Sparrate nicht zu kurz kommt. Hierauf ist bei den finanziellen Auswirkungen zurückzukommen.

Eine Abschaffung von Sondertarifen ist ebenfalls sinnvoll.

Im Konzept 21 findet sich der Vorschlag einer Inflationsberücksichtigung beim Tarif. Das ist bei progressivem Tarif notwendig, sollen die Auswirkungen der „kalten Progression“ – einer Zusatzbelastung bei gleichbleibendem Real-, aber steigendem Nominaleinkommen – verhindert werden. Es gibt dann allerdings ein technisches Problem, denn diese Anpassung muss dazu führen, dass der Durchschnittsteuersatz real gleich bleibt. Dazu müssen dann die Gültigkeitsbereiche verändert werden, so dass die Vereinfachung, die bei „glatten“ Zahlen existiert, schnell verloren geht. Das spricht jedoch keinesfalls gegen die Inflationsbereinigung.

Die Steuerfreistellung des Existenzminimums, so sehr sie begründet werden kann, ist aus der Sicht des Freiheits- bzw. Verdienstprinzips als Umverteilungsmaßnahme anzusehen: Bei benötigtem Budgetvolumen bedeutet diese Freistellung, dass einige natürliche Personen keine Steuer bezahlen, also die übrigen mehr zur Finanzierung des Staates leisten müssen. Entsprechend gilt für die direkte Progression, sei es beim Stufen-, sei es beim linear-progressiven Tarifverlauf: die Ermäßigung gegenüber dem

Höchststeuersatz ist eine Sozialstaatsmaßnahme, die allein mit dem Bedürftigkeitsprinzip zu rechtfertigen ist.

Daraus folgt eine kaum zu überschätzende Lehre: Werden bei derartigem Verlauf der Steuerfunktion Vergünstigungen als Abzug von der Bemessungsgrundlage gewählt, so stellt dies einen klaren Wertungswiderspruch dar. Die Progression folgt, einfach ausgedrückt, dem Gedanken: wer wenig hat, soll auch relativ wenig an den Staat abgeben. Dann aber führen Vergünstigungen bei den Bemessungsgrundlagen dazu, dass derjenige, der viel hat, davon mehr profitiert als derjenige, der wenig hat. Beides zusammen ergibt aber kein konsistentes Bewertungssystem. Folglich müssen bei derartigen Tarifverläufen sämtliche Vergünstigungen bei den Bemessungsgrundlagen entfallen. Dies ist auch der Grund, weshalb – vor allem aus dem Bereich der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – für das objektive Nettoprinzip plädiert wird. Denn auch die Berücksichtigung privater Sachverhalte durch Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage, wie es die Vertreter des „subjektiven“ Nettoprinzips verlangen, ist eine Sozialstaatsmaßnahme und darf demgemäß nicht nach dem Prinzip erfolgen, wer eine höhere finanzielle Leistungsfähigkeit hat, muss mehr entlastet werden als derjenige, der eine geringere finanzielle Leistungsfähigkeit aufweist.

Hier müsste wesentlich mehr geschehen und auch bei den Subventionen ausserhalb des Steuerrechts müssten zusätzliche Streichungen erfolgen. Es ist unverantwortlich – dies steht als Beispiel unter vielen -, mehr als zwei Generationen lang einen Strukturwandel wie im Steinkohlebergbau mit Milliardenbeträgen hinauszuzögern, während sich die Staatsschulden ständig erhöhen; damit wird eklatant das Prinzip der fairen intergenerationellen Lastenverteilung verletzt.

2 Steuersubjekte

Bei der Einkommensteuer betrachten beide Konzepte die einzelne natürliche Person als Steuersubjekt. Auch die Zusammenveranlagung von Ehegatten soll weiter bestehen und damit das Splittingverfahren erhalten bleiben. Daraus beziehen nur bestimmte Formen der Ehe Vorteile, andere dagegen nicht. In Verbindung mit einem direkt progressiven Tarif ergeben sich daraus Wertungswidersprüche. Diese Bedenken werden von keinem der vorliegenden Reformvorschläge ausgeräumt.

Für den „methodologischen Individualismus“ ist die einzelne natürliche Person Handlungs- und Entscheidungseinheit. Aus dieser Sicht darf es keine Rolle spielen, in welcher Rechtsform jemand seiner erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Das körperschaftsteuerliche Anrechnungssystem ist von daher betrachtet die Idealform der Besteuerung in den Fällen, in denen eine natürliche Person nicht mehr unmittelbar und individuell, sondern mittelbar und ggf. nur kollektiv über das Ergebnis seiner

erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit verfügen kann. Diesen Grundsätzen entspricht das gegenwärtige Halbeinkünfteverfahren bei der Besteuerung von Körperschaften nicht. Die bisherigen Erfahrungen mit diesem Verfahren zeigen deutliche Defizite, gemessen am Freiheits- wie am Bedürftigkeitsprinzip, weil es Personen mit niedrigem Einkommen belastet, auch wenn diese sonst gar keine Steuer zahlen müssten. Es weist – wie in der Fachliteratur nachgewiesen - eine Fülle weiterer Ungereimtheiten auf. So sind nunmehr gezielt völlig willkürliche Doppelbelastungen im Körperschaftsteuersektor eingeführt worden.

Hier setzt die FDP andere Akzente. Der FDP-Vorschlag will Kapitalgesellschaften wie natürliche Personen behandeln und auch für sie einen Grenzsteuer-Stufentarif vorsehen. Das verstößt gegen den methodologischen Individualismus, schafft darüber hinaus verfehlte Anreize zur Teilung von Kapitalgesellschaften. Die Kapitalgesellschaft ist keine Verdoppelung der natürlichen Person, sie ist lediglich ein Instrument in der Hand der natürlichen Person zur Erreichung erwerbswirtschaftlicher Ziele. Das Ergebnis des erwerbswirtschaftlichen Handelns soll mit den direkten Steuern belegt werden, nicht aber die Verwendung unterschiedlicher Instrumente. Die Unternehmung ist lediglich ein komplexes Vertragsgeflecht (im Sinne von Coase). Als Begründung für eine Personensteuer sind solche Vertragsgeflechte untauglich. Der Blick auf die Tätigkeit der Individuen ist der richtige Grundgedanke des abgeschafften Körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems.

3 Steuerobjekte

Der Steuergegenstand ist im geltenden Recht nicht eindeutig von der Steuerbemessungsgrundlage getrennt. Der Karlsruher Entwurf enthält dafür den einheitlichen Begriff der „erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit“. Die Notwendigkeit, diese erwerbswirtschaftliche Tätigkeit von „privaten“ – nicht steuerbaren – Tätigkeiten abzugrenzen, besteht bei jedem Einkommensteuersystem. Streitfälle auf der Ebene der generellen Steuerbarkeit können nicht beseitigt werden. Weitergehende Unterscheidungen sind sachlich nicht geboten, können allenfalls aus Gründen der Zweckmäßigkeit, z. B. zur Erhebung von Quellensteuern, vorgenommen werden.

Demgegenüber unterscheidet das geltende Recht nominell sieben Einkunftsarten, zu denen im Verlustfalle noch mindestens ebenso viele Differenzierungen hinzukommen. Die beiden Entwürfe reduzieren diese Vielfalt, beschränken sich aber nicht auf nur eine Tätigkeit. Dies führt rein logisch zu unnötigen Abgrenzungsproblemen und praktisch zu einer Vermehrung der Streitfälle. Durch Reduktion der Unterteilungen werden sowohl Gerechtigkeit wie Effizienz verbessert.

Bei einer einheitlichen Bemessungsgrundlage wird auch deutlich, dass es keine Rechtfertigung für Sonderbelastungen oder Sonderentlastungen einzelner erwerbswirtschaftlicher Tätigkeiten gibt. Insofern sind beide Konzepte folgerichtig,

wenn sie für eine Abschaffung der herkömmlichen Gewerbesteuer plädieren und dafür eine Steuer einführen wollen, die alle Gemeindemitglieder trifft.

4 Bemessungsgrundlagen

Die „Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ wurde in letzter Zeit besonders intensiv im politischen Bereich gefordert. Dazu gehört in erster Linie ein Verzicht auf Lenkungsmaßnahmen über die Bemessungsgrundlage der ESt. Trotz der behaupteten Abstinenz des Gesetzgebers wurde z. B. eine Vergünstigung für die Seeschifffahrt, die sog. Tonnagebesteuerung neu eingeführt, statt andere abzubauen.

Es schien bisher einmütige Auffassung nahezu aller Steuerwissenschaftler, dass ein Verzicht auf die meisten in den §§ 3 und 3b EStG enthaltenen Steuerbefreiungen geboten ist. Die Problematik des § 3b zeigte sich in der Diskussion um die Steuerbefreiung für Profi-Fußballer. Es handelt sich um eine Subvention aus dem Jahre 1940, die damals dem Zweck diente, Frauen einen Anreiz zu geben, zu derartigen Zeiten in den Rüstungsfabriken zu arbeiten. Sie widerspricht dem Sozialstaatsprinzip und ist trotz ihrer negativen Wirkungen nicht abgeschafft, sondern nur begrenzt worden, was nichts daran ändert, dass höhere Einkommen wegen des progressiven Tarifs stärker profitieren als niedrige Einkommen. Darüber hinaus gilt sie nur für eine Einkunftsart und schafft dadurch weitere Ungerechtigkeiten.

Derartige Privilegien sind wohl zu unterscheiden von Fällen, in denen es um die Abgrenzung des Privatbereichs vom erwerbswirtschaftlichen Bereich geht. Bei diesen wird es immer Grenzfälle und Diskussionen geben; jene sind systematisch eindeutig zu missbilligende Privilegien. Die in der Literatur geäußerten Zweifel, ob sich dies politisch durchsetzen lasse, sind berechtigt; sie betreffen jedoch alle Reformen, die vorhandene Besitzstände angreifen. Immerhin ist in der politischen Diskussion immer wieder auf die Notwendigkeit der Abschaffung derartiger eindeutiger Vergünstigungen hingewiesen worden. Die beiden Konzepte sind hier wesentlich konsequenter und daher dem geltenden Recht vorzuziehen.

Das geltende Recht enthält zwei Arten des Betriebsvermögensvergleichs (§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG), zwei Arten von Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 und §§ 8, 9 EStG) sowie eine Durchschnittssatzmethode (§ 13a EStG) und die sog. Tonnagebesteuerung. Sie steht exemplarisch für den Unsinn unüberlegter Subventionsmaßnahmen. Wenn vom BMF erst nach der Einführung dieser Subvention entdeckt wird, dass die Praxis sich diese zunutze macht und Erträge bei der Tonnagebesteuerung erklärt, Aufwendungen jedoch dort zuordnet, wo die Normalbesteuerung gilt, so spricht dies für sich. Derartige Verhaltensweisen sind seit Bestehen der Bundesrepublik ständig beobachtet worden; sie lassen sich nur durch einen Verzicht auf derartige Maßnahmen beseitigen.

Eine Beschränkung der Abschreibungsmöglichkeiten auf die konstante Abschreibung während der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wäre eine große Vereinfachungsmaßnahme, die ebenfalls nicht wesentlich gegen übergeordnete Grundsätze verstößt. Benötigt wird nur noch die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und für die Abschreibung gilt das „Prinzip des unzureichenden Grundes“: Es ist zwar bekannt, dass der Wert abnutzbarer Vermögensgegenstände in der Regel bis zum Ende der Nutzung sinkt. Mangels genauer Kenntnis des „richtigen“ Verlaufs bleibt als plausibelste Vermutung, dass sich dies gleichmäßig vollzieht.

Hiergegen könnte geltend gemacht werden, dass auch die Schätzung der Nutzungsdauer Zukunftsinformationen benötigt und es deshalb besser sei, eine Abschreibung auf der Basis der jeweiligen Zeitwerte vorzusehen. Die Ermittlung der Zeitwerte wirft jedoch schwierige Objektivierungs- und Praktikabilitätsfragen auf. Wenn dies gleichzeitig mit fühlbaren Steuersatzsenkungen verbunden ist, dürften die Folgen in den meisten Fällen für die Wirtschaftssubjekte positiv sein. Hier kommt es bei CDU/CSU zu wesentlichen Vereinfachungen, während die FDP die degressive AfA weiter zulassen will, wobei sie auf das Doppelte der konstanten Abschreibung begrenzt sein soll (§ 11). Dies ist m. E. nicht notwendig, führt z. B. bei vierjähriger Nutzungsdauer bereits im ersten Jahr zu einer Abschreibung von 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Für bedenklich halte ich auch das Wahlrecht für die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter (§ 18 Abs. 4); generell sind Wahlrechte bei der Einkommensermittlung problematisch.

Eindeutig über das Ziel hinaus schießt der FDP-Vorschlag, wenn er ausschließlich erwerbswirtschaftlich verursachte Aufwendungen bei Arbeitnehmern nicht mehr zum Abzug zulassen will; diese Diskussion schien schon 1996 zu den Vorschlägen von Uldall abgeschlossen. Nach § 15 des Entwurfs soll zwar großzügig typisiert und damit vereinfacht werden, aber das Abzugsverbot für Aufwendungen, die über die sog. Aufwendungspauschale hinausgehen, ist systematisch nicht haltbar.

Die vorliegenden Reformentwürfe verhalten sich gegenüber der Berücksichtigung von Verlusten unterschiedlich, sind aber jeweils die bessere Alternative gegenüber der jetzigen gesetzlichen Regelung, die bei Einkünften über einer Million Euro eine sachlich nicht zu rechtfertigende Einschränkung (Mindestbesteuerung) vorsieht. Vor einer derartigen Mindestbesteuerung kann aus ökonomischer Sicht nur gewarnt werden: die ökonomischen Wirkungen können schwerlich überschätzt werden. In der betriebswirtschaftlichen Literatur wurde schon vor mehr als einer Generation zutreffend festgestellt, dass Verlustrückträge die Investitionsbereitschaft der Unternehmen stärken. Demgegenüber hat der Gesetzgeber zumindest implizit erklärt, die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten stelle eine „Vergünstigung“ dar, deren Abbau zumal in einer Rezession erforderlich sei, um die notleidenden Staatsfinanzen zu sanieren. Offenbar halten sich in der politischen Auseinandersetzung und wohl auch in der öffentlichen Meinung hartnäckige Fehlurteile, denen mit wissenschaftlichen

Modellüberlegungen nicht oder nur schwer beizukommen ist. Damit werden Risiko- und Innovationsbereitschaft bestraft – das ist das Gegenteil dessen, was wirtschaftspolitisch erwünscht ist.

Die Notwendigkeit einer vollen Verlustverrechnung folgt allein schon aus der Unmöglichkeit, eine einwandfreie Periodisierung durchführen zu können. Deshalb muss jemand, der in einem Jahr + 1.000, im anderen Jahr –100 ermittelt, mit demjenigen gleich behandelt werden, der in beiden Jahren zusammengenommen 900 erwirtschaftet hat. Es darf auch auf die Reihenfolge nicht ankommen. Wer im Jahr 1 einen Verlust von 100, im Jahr 2 einen Gewinn von 1.000 erwirtschaftet, muss ebenfalls in diesem Zeitraum per Saldo 900 besteuern lassen.

Von juristischer Seite wird dem – z. B. im Karlsruher Entwurf – entgegengesetzt, für den Staat als Steuergläubiger bestehe keine Verpflichtung, Verluste auf unbegrenzte Zeit berücksichtigen zu müssen, da „grundsätzlich ... zeitnah zu besteuern“ sei. Dem ist schon deshalb nicht zuzustimmen, weil keine Gleichbehandlung mit Gewinnen erfolgt. Denn mit der Fortschreibung des Eigenkapitals bei buchführenden Steuerpflichtigen werden grundsätzlich unbegrenzt frühere Fehleinschätzungen korrigiert. Ist z. B. ein vor vielen Jahren selbst erstellter Vermögensgegenstand nicht oder nicht in richtiger Höhe aktiviert worden und wird dieser später veräußert, so wird über den Bilanzzusammenhang der damals nicht erfasste Ertrag (bzw. die damals nicht gebuchte Aufwandsminderung) zeitlich unbegrenzt nacherfasst. Und ist in einem Jahr wegen optimistischer Prognosen keine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit gebildet worden, die zu einem Verlust geführt hätte, wird aber später daraus eine Auszahlung, so bewirkt der Bilanzzusammenhang faktisch – und völlig zu Recht – einen unbegrenzten Verlustvortrag.

Als Grund, Verluste nicht analog Gewinnen zu behandeln, wird weiter genannt, der Staat habe ein Anrecht auf verlässliche Steuereinnahmen, weil die Steuerpflichtigen auch in Verlustjahren die öffentlichen Güter nutzen. Wer so argumentiert, müsste eine Kopfsteuer einführen, da er die unterschiedlichen Nutzen der Individuen nicht ermitteln kann. Aber dann darf der Staat im Gewinnfall auch nicht mehr als die Kopfsteuer fordern. Da dies aus vielen Gründen unrealistisch ist, gilt das Einkommen als Maßstab. Verluste mindern aber unstrittig das Konsumpotential des Steuerpflichtigen, mindern sein Reinvermögen, damit seine steuerliche Leistungsfähigkeit auf Dauer und müssen deshalb voll und zeitnah mit ihrem Entstehen steuerlich abziehbar sein.

Das hätte schon viel früher von der Steuerpolitik beachtet werden müssen. Auch frühere Finanzminister haben sich in unregelmäßigen Abständen über die zu hohen aufgelaufenen Verlustvorträge beschwert, weil diese von den Staatshaushalten nicht verkraftet werden könnten. Diese Klagen sind zurückzuweisen, auch wenn dies politisch

kaum vermittelbar ist. Da diese latente Belastung des Staatsbudgets in voller Höhe bekannt ist, muss sie in die Haushalts- wie in die mittelfristige Finanzplanung einbezogen und es muss entsprechende Vorsorge getroffen werden. Gerade die für den Staat handelnden Personen müssten dies als treue Haushälter beherzigen.

Natürlich wäre es einfacher, keinen Verlustrücktrag vorzusehen, also die vorhergehende Veranlagung zu ändern. Aber hier geht es um interperiodische Gerechtigkeit und um ökonomische Effizienz, die schwerer wiegen als der Gedanke der Vereinfachung. Daher ist insoweit der Vorschlag der FDP vorzuziehen.

Es ist verschiedentlich erwogen worden, Verluste von Kapitalgesellschaften bei deren Gesellschaftern zu berücksichtigen. Das halte ich bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften unter strengen Randbedingungen für denkbar und bei voller Verfügungsmacht der Gesellschafter auch für sinnvoll, derzeit aber wohl für unrealistisch. Deshalb müssen diese Verluste auf der Ebene der Kapitalgesellschaft abziehbar bleiben. Dadurch kann es – bei Einbeziehung der Gesellschafterebene – zu ungerechtfertigten temporären Zusatzbelastungen kommen. Hat z. B. der Gesellschafter einer Einmann-GmbH Einkünfte aus eigener erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit von 1.000, die GmbH jedoch Verluste von 700, so sind die Gewinne mit ESt belegt, die Verluste können ggf. erst sehr viel später ausgeglichen werden. Um so ernster ist die Forderung zu erheben, dass es nicht, wie vielfach im geltenden Recht, zu einem „Verlust-Verlust“ kommen darf.

Die Behandlung von Vorsorgeaufwendungen ist inzwischen durch das AltEinkG in Richtung der nachgelagerten Besteuerung geregelt, allerdings sollten vorrangig die heutigen Beiträge schneller von der Besteuerung ausgenommen werden. Dies entspricht beiden Konzepten.

5 Finanzielle Auswirkungen

Beim Konzept 21 wird mit Mindereinnahmen des Staates – in statischer Betrachtung – von rd. 11 Mrd. € gerechnet. Ähnliches gilt für den FDP-Entwurf. Aus meiner Sicht müssen diese Entwürfe deshalb – angesichts der immensen Staatsverschuldung – mit einem Abbau sonstiger Vergünstigungen verbunden werden. Eine Netto-Entlastung halte ich nicht für verantwortbar, da sie krass dem Sparprinzip widerspricht. Hier muss den Bürgern reiner Wein eingeschenkt werden.

Leider bestehen Gründe für die Bürger, den publizierten Zahlen gegenüber misstrauisch zu sein. Als Prototyp für die verzerrte öffentliche Wahrnehmung von Reformvorschlägen und ihrer finanziellen Auswirkungen können Publikationen über die

Berechnungen der Finanzminister u.a. zu den Vorschlägen von Paul Kirchhof dienen. So wurde dazu in einer Tageszeitung plakativ verkündet: „Reiche sind Gewinner einer radikalen Steuerreform“. Und auch die Vorsitzende der CDU hat sich in einem Interview in der Frankfurter Allgemeinen Sonntagszeitung vom 18.1.2004 zu den Vorschlägen ihres Fraktionsvize in einer Weise geäußert, die zur Kritik herausfordert. Ihre Aussage steht für viele derartige Stellungnahmen und lautet wörtlich: „Eine Vereinfachung ohne jede Entlastung wäre schwierig, weil dann bei einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage eine Menge Ungerechtigkeiten erzeugt würden“. Dies stärkt das Denken in Besitzstandswahrung. Denn mit der Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen sollen gerade Ungerechtigkeiten beseitigt werden. Die Argumente hierfür sind allesamt längst bekannt.

Das „soziale Gewissen“ in unserer Gesellschaft ist offenbar zu einer reinen Interessenwahrnehmung verkommen und die Medien leisten dem bereitwillig Vorschub. Jede Veränderung von Besitzständen wird als soziale Ungerechtigkeit gebrandmarkt, ohne irgendeinen Gedanken daran zu verschwenden, ob dieser „Besitzstand“ denn überhaupt gerechtfertigt werden kann. Wer durch einen bloßen „Vorher-Nachher-Vergleich“ für einzelne Personen oder Gruppen eine Verschlechterung aufzeigt und diese lautstark beklagt, muss zusätzlich belegen, dass die vorherige relative Besserstellung gerechtfertigt war; dies dürfte meistens misslingen. „Besitzstand“ ist nicht mit „gerechtfertigtem Besitzstand“ gleichzusetzen.

Auch die Berechnung der voraussichtlichen Steuerausfälle ist nicht immer einsichtig. Die Abteilungsleiter der Finanzminister haben dazu Rechnungen vorgelegt, die von Aussenstehenden nur schwer nachvollzogen werden können. Soweit ersichtlich, wählen sie folgendes Vorgehen: Sie beklagen zunächst, dass durch Tarifsenkungen der Vorschläge im Vergleich mit dem alten Steuertarif ein Steuerausfall zu verzeichnen ist. Dann berechnen sie, wieviel durch die Erhöhung der Bemessungsgrundlage, multipliziert mit dem neuen Steuersatz wieder „hereinkommt“. Dies führt zu dem bemerkenswerten Effekt, dass scheinbar die verschiedenen Entwürfe bei der Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen unterschiedliche „Gewinne“ zu verzeichnen haben. Für die öffentliche Diskussion wesentlich aufschlussreicher wäre ein anderes Vorgehen: Es müsste gezeigt werden, welche Steuerausfälle beim geltenden Tarif durch Subventionsbestimmungen zu verzeichnen sind, denn dies sind reale Vorteile für die Begünstigten.

Das scheint ein technisches Detail zu sein, denn auch dadurch gelangt man zu einem Gesamtergebnis. Dieses Vorgehen hat aber eine bemerkenswerte Folge: Da die erhöhte Bemessungsgrundlage mit dem neuen (niedrigeren) Steuersatz zu multiplizieren ist, tragen die unterschiedlichen Reformvorschläge optisch um so weniger zur Sanierung des Staatshaushaltes mit Hilfe des Streichens von Vergünstigungen bei, je fla-

cher deren Differenzsteuersatz verläuft. Hierauf dürften auch die teilweise weit voneinander abweichenden Zahlen bei dem Wegfall von Steuervergünstigungen zustande kommen; sie belaufen sich auf Beträge bis zu einer Mrd. €

6 Technik der Steuererhebung und Gesetzessprache

Im Konzept 21 finden sich bedenkenswerte Vorschläge zur Technik der Steuererhebung. Diese sollten nicht vorschnell mit dem Argument des Datenschutzes abgewehrt werden. Allerdings ist verständlich, dass die Bürger angesichts der Missbrauchsmöglichkeiten bei nicht ausreichend gesicherter Datenübermittlung diesen Vorschlägen misstrauisch gegenüberstehen. Wenn Presseberichte zutreffen, wonach es bei den elektronisch zu übermittelnden Umsatzsteuervoranmeldungen keine Zertifizierungen gibt und es deshalb Böswilligen relativ leicht möglich ist, für andere Personen scheinbar authentische Erklärungen abzugeben, dann muss insoweit noch viel getan werden.

Unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung ist eine klare Gesetzessprache zu fordern. Die FDP hat dies in ihrem Gesetzentwurf zutreffend so umschrieben: „In einer Demokratie hat jeder Staatsbürger das Recht, Gesetze verstehen zu können, und der Staat hat die Pflicht, Gesetze verständlich zu formulieren.“ Um die Bedeutung dieser Forderung zu erkennen, sei der Aufbau des § 3 Nr. 40 EStG dargestellt. Dessen Form sieht – Irrtum vorbehalten - so aus:

1. Es gilt ... (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis j EStG)
2. Davon gilt nicht (... Satz 3...)
3. Es gilt aber doch (...Satz 4 Buchst. a Satzteil 1)
4. Es sei denn ... (... Satzteil 2)
5. Oder ... (...Buchst. b Satzteil 1..)
6. Es sei denn ... (... Satzteil 2)
7. Aber von 1. gilt wiederum nicht ...

Zu dieser Gesetzgebungskunst erübrigt sich ein Kommentar – freilich benötigen die Anwender derartiger Wortakrobatik einen sehr umfangreichen Kommentar.

7 Anmerkung zur ErbSt

Das Konzept 21 enthält einen Vorschlag zur ErbSt bei der Vererbung von Betriebsvermögen, der auf einer ökonomisch unzutreffenden Tatsachenbehauptung des Bundesverfassungsgerichts beruht, aus der sich unbegründete Handlungsanweisungen ergeben. Wie bereits vielfach zu den Beschlüssen des BVerfG vom 25.6.1995 2 BvL 37/91 und 2 BvR 552/91 festgestellt, ist die dortige Behauptung, die verstärkte Sozialbindung von Betriebsvermögen erfordere Sondervergünstigungen, nicht begründet

(siehe Bareis, DB 1996, S. 1153 <1157 f.>; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., § 13 Rz 152). Das Gericht sagt dem Gesetzgeber, dieser habe von Verfassungs wegen zu beachten, "daß die Existenz von bestimmten Betrieben - namentlich von mittelständischen Unternehmen - durch zusätzliche finanzielle Belastungen, wie sie durch die Erbschaftsteuer auftreten, gefährdet werden kann." Unternehmen seien "in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet"; dies habe "zur Folge, dass die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben nicht seinem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs voll entspricht. Die Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter ist beschränkter als bei betrieblich ungebundenem Vermögen". Unzutreffend ist die Unterstellung, derartige Verpflichtungen schlugen sich nicht in der Marktbewertung nieder; sie sind selbstverständlich Bestandteil einer ordnungsgemäßen Unternehmensbewertung.

Die Forderung nach Begünstigung von Betriebsvermögen bei der ErbSt folgt aus einem statischen Wirtschaftsverständnis. Dahinter steckt implizit die Behauptung, wer Vermögen erbe, das nicht den Begriff des „Betriebsvermögens“ erfülle, verwende dies nicht in demselben Maße gemeinwohldienlich, wie es bei ererbtem „Betriebsvermögen“ der Fall sei. Dies ist eine unbegründete Unterstellung. So ist schon die jetzige Abgrenzung des Betriebsvermögens äusserst fragwürdig. Auch kann der Erbe von Betriebsvermögen dieses im Laufe der Jahre aufzehren, der Erbe anderen Vermögens baut sich damit ggf. eine unternehmerische Existenz auf: wer ist förderungswürdiger? Auch hier gilt der Grundsatz einer möglichst maßvollen Besteuerung, wobei wie im Einkommen- und Ertragsteuerrecht keine weiteren sachlichen Vergünstigungen wünschenswert sind. -

Zusammenfassend komme ich zu dem Ergebnis, dass beide Konzepte gegenüber dem geltenden Recht vorzuziehenswert sind, weil sie die genannten Prinzipien besser als dieses erfüllen. Es sind jedoch darüber hinaus weitere Maßnahmen denkbar, die diesen Prinzipien noch mehr genügen und die ungerechtfertigte „Herumverteilerie“ nicht nur innerhalb des Steuerrechts beenden. Der Worte sind genug gewechselt; lassen Sie bald Taten folgen.

Mit besten Grüßen



Prof. Dr. Peter Bareis