



23.04.2007

Stellungnahme

für die Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zu dem Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen „Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (Drucksache 16/4841)“ und zu weiteren Anträgen am Mittwoch, dem 25. April 2007

In Vorbereitung der öffentlichen Anhörung zu den oben genannten Vorlagen am 25.04.2007 gebe ich folgende Stellungnahme ab:

A) Grundsätzliche steuerpolitische Situation und Zielsetzung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

I. Der internationale Steuerwettbewerb als Realität und die erheblichen Defizite des deutschen Steuersystems

Der immer härter werdende internationale Wettbewerb wird auch von den Staaten der Welt in Form des Konkurrerens um die besten Steuerstandorte geführt. Er wird sich tendenziell schon in den nächsten Jahren nochmals deutlich verschärfen. Dieser Wettbewerb ist eine weltwirtschaftspolitische Realität, die von keiner Nation der Welt zu beeinflussen ist. Selbst ein – derzeit ohnehin völlig unrealistisches – enges Zusammenwirken aller EU-Staaten könnte nicht verhindern, dass maßgebliche Wirtschaftsnationen der Welt den Wettbewerb um die größten Unternehmen, um die interessantesten Investoren und um die besten Arbeitskräfte im obersten Segment, also im Bereich der Topmanager, der Wissenschaftler und Erfinder, aber auch der spezialisierten Arbeitskräfte in gewissen Branchen immer härter führen. In der internationalen wirtschaftspolitischen Realität sind die für Deutschland wichtigen und von allen Gruppierungen in Politik, Wirtschaft und Wissenschaft breit diskutierten haushaltsmäßigen Zwänge ein nicht einmal erwähnenswerter Faktor. Haushaltszwänge irgendeines Landes der Welt interessieren so gut wie alle anderen Staaten beim Setzen ihrer eigenen steuerpolitischen Parameter nicht.

II. Erfordernis eines grundlegenden Umdenkens und dessen Dokumentation gegenüber den Leistungsträgern der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen gegenwärtiger und künftiger Steuerpolitik

1. Erfordernis eines Gesamtkonzeptes

Die deutsche Steuerpolitik war gedanklich in weiten Bereichen bislang von einem gewissen „Minimalismus“ geprägt. Es schien im Wesentlichen, wenn es Steuererleichterungen gab, nur darum zu gehen, wie man, z. B. unter dem Zwang bundesverfassungsgerichtlicher Judikate die unvermeidlichen Steuererleichterungen erreichen konnte. Andere Erleichterungen, die wie die Senkung des Steuersatzes in der Einkommensteuer auf 42 %, die im internationalen Steuerwettbewerb dringend erforderlich und längst nicht ausreichend waren, wurden durch die sog. „Reichensteuer“ wieder rückgängig gemacht, ein rechtspolitisch verheerendes Signal.

Der vorliegende Gesetzentwurf liegt auf der richtigen Linie, eine durchaus deutliche und spürbare Entlastung in einem Bereich herbeizuführen, auf dem im internationalen Steuerwettbewerb ein zentraler Fokus liegt: Die Höhe der Steuersätze für thesaurierte Gewinne, die spürbar gesenkt werden.

Das Umdenken verlangt allerdings mehr. Deutschland darf nicht länger anderen Staaten hinterherhinken und nur fragen, in welche Richtung und in welcher Größenordnung im Mindestmaß „nachgezogen“ werden muss, um die verlorene steuerliche Konkurrenzfähigkeit wieder herzustellen. Vielmehr muss die Fragestellung lauten, wie sich in Deutschland steuerlich im internationalen Umfeld attraktiv „aufstellen“ kann, damit es sich lohnt,

in Deutschland

- als Unternehmer zu investieren;
- als Kapitalanleger Geld in unternehmerische und nicht unternehmerische Investments anzulegen;
- zu arbeiten, weil es eine attraktive Besteuerung gibt, bei der sich Leistung lohnt und
- das Vermögen auf die nachfolgenden Generationen zu übertragen, sei es unter Lebenden oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen, weil die Erbschafts-/Schenkungssteuer entweder abgeschafft wird oder im internationalen Vergleich attraktiv ist

(zu Einzelheiten dieser anzustrebenden Zielsetzungen und Parameter Loritz, ZSteu 2006, S. 532 bis 539, beigelegt als Anlage).

2. Aus haushaltsmäßigen Gründen erforderliche Beschränkungen

Jeder realistisch denkende Steuerpolitiker und selbstverständlich auch Wissenschaftler erkennt, dass angesichts der Staatsverschuldung ein international durchgehend wettbewerbsfähiges steuerpolitisches Konzept, das Deutschland vom ungeliebten zum geliebten und attraktiven Steuerstandort machen würde, nicht in einem Schritt zu verwirklichen ist.

Das wirtschaftspolitisch Notwendige und aus wissenschaftlicher Sicht Wünschenswerte darf dennoch nicht auf die lange Bank geschoben werden, es muss vielmehr möglichst schnell in einzelnen Schritten verwirklicht werden. Schon die Ankündigung weiterer Schritte hätte eine positive Signalwirkung, vor allem auf diejenigen Unternehmer, die beabsichtigen, entweder Deutschland zu verlassen oder neue Investitionen künftig vor allem im Ausland zu tätigen. Kaum ein Unternehmer würde aus steuerlichen Gründen Deutschland heute verlassen, wenn er erführe, dass dieser Unternehmensteuerreform weitere Schritte zügig folgten. Da es bekanntlich nur Unternehmer sein können, die Arbeitsplätze in der Wirtschaft schaffen und da zur Schaffung von Arbeitsplätzen Kapital erforderlich ist, ist es im Rahmen der vorliegenden Unternehmensteuerreform richtig, sich vorrangig auf die Zielgruppen der Unternehmer und der Kapitalinvestoren zu konzentrieren.

Allerdings darf die Politik keinesfalls aus dem Auge verlieren, dass für die Wirtschaft in Zeiten, in denen vor allem kapitalstarke Unternehmen von Angestellten, Vorständen, Geschäftsführern und sonstigen Managern im Topmanagement und mittleren Management gesteuert werden, schnellstmöglich einen weiteren Schritt getan werden muss, um auch für Spitzenkräfte, die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit beziehen – diese Einkunftsart trifft bekanntlich auch Manager, die selbst GmbH-Geschäftsführer und Vorstände ihres eigenen Unternehmens sind – Deutschland wesentlich attraktiver zu machen als es heute ist. Wenn die Steuersätze im persönlichen Bereich nicht durchgehend unter 40 % und idealerweise auf 35 % bei Abschaffung des Solidaritätszuschlages und ein zusätzliche Belastung nur mit Kirchensteuer sinken, wird Deutschland in der „nächsten Runde“ des Steuerwettbewerbs voraussichtlich wieder zu den Verlierern gehören.

Nachdem ein erheblicher Teil der maßgeblichen Industrieländer der Welt die Steuersätze für thesaurierte Gewinne von Unternehmen längst gesenkt hat und Deutschland hier nur nachzieht, wird aller Voraussicht nach die „nächste Runde“ im internationalen Steuerwettbewerb um die Attraktivität der Besteuerung im persönlichen Bereich, insbesondere für Spitzenkräfte, aber auch für Vermögenseinkünfte und für Einkünfte aus Immobilien geführt werden. Schon heute können viele Manager (insbesondere im mittleren, aber auch im gehobenen Segment) nicht aus anderen Ländern gewonnen werden, weil ihre Bezahlung, wenn sie nur denselben Status, den sie etwa in Großbritannien oder den USA nach Steuern erreichen soll, aufgrund der höheren Steuerbelastung das Gehaltsgefüge selbst finanziell potenter Unternehmen sprengt.

Die nachfolgende Stellungnahme ist deshalb nicht so zu verstehen, als sei aus wissenschaftlicher Sicht ein Zustand oder gar ein Optimum erreicht, das keinen Reformbedarf mehr offen ließe. Vielmehr soll die nachfolgende Unternehmensteuerreform unter Berücksichtigung der politischen und haushaltsmäßigen Realitäten gewürdigt werden, vor dem Hintergrund, dass sie als erster Schritt vom Grundsatz her zwingend notwendig und richtig ist, dass aber weitere Schritte folgen müssen. Kein ernst zu nehmender Steuerrechtswissenschaftler verlangt, dass in Deutschland die Steuersätze auf ein Niveau sinken, das dem in sog. „Niedrigsteuerländern“ auch nur nahe kommt. So ist es etwa nicht nötig, die Steuersätze für thesaurierte Gewinne wie in einzelnen Ländern der EU auf 10 % oder weniger zu senken. Bei der derzeitigen Situation wären 25 % ohne jeglichen Zuschlag, wie Österreich dies seit Jahren verwirklicht hat, ein international attraktiver Steuersatz. Investoren berücksichtigen auch andere Standortparameter neben den Steuersätzen. Es ist also eine wirtschaftspolitisch und steuerpolitisch falsche These, zu glauben, ein Industriestandort wie Deutschland könne nie die Attraktivität

derjenigen Staaten erlangen, die Steuersätze für thesaurierte Gewinne deutlich unter 20 % haben. Wichtig ist allerdings, dass eine realistische Bemessungsgrundlage existiert, bei der notwendiger Aufwand auch tatsächlich zum Abzug zugelassen wird.

III. Erfordernis einer zukunftsgerichteten Steuerpolitik

Die Konsolidierung der Staatsfinanzen ist nicht nur in weiten Kreisen der Bevölkerung, sondern auch der Wirtschaft als Ziel anerkannt. Vor diesem Hintergrund herrscht breite Übereinstimmung, dass dieser erste Schritt einer Unternehmenssteuerreform durch haushaltspolitische Vorgaben begrenzt ist, wenngleich die prognostizierten Steuerausfälle vermutlich dann gar nicht einträten, wenn man die Steuersätze z. B. über einen 3-Jahres-Zeitraum auf 25 % Gesamtbelastung statt heute auf knapp 30 % absenkte und die beabsichtigte Zinsschranke in eben diesem Zeitraum abbaut. Die nachfolgenden Ausführungen berücksichtigen vor diesem Hintergrund, dass derzeit realistischerweise nicht das Optimum erreichbar ist und dass die Steuerreform erheblichen politischen Kompromissen Rechnung tragen musste.

Die vorliegende Stellungnahme setzt also bewusst das, was realistischer Weise verwirklicht werden kann, als Zielsetzung an und nicht das, was aus wissenschaftlicher und volkswirtschaftlicher Sicht optimal wäre.

Dennoch kann kein Zweifel bestehen, dass die geplante Steuerreform als solche und in den grundlegenden Entscheidungen richtig ist und dass es allerhöchste Zeit war bzw. ist, sie zu verwirklichen.

B) Die einzelnen Teile der Unternehmensteuerreform

I. Konzept der Unternehmensteuerreform

Wie eingangs unter A) dargelegt, wird sich der internationale Steuerwettbewerb noch dramatisch verschärfen. Zu begrüßen ist deshalb, wie ebenfalls bereits erwähnt, dass sich die vorliegende Steuerreform zunächst auf das Wesentliche, nämlich die Senkung der Steuersätze für thesaurierte Gewinne konzentriert. Positiv ist dabei hervorzuheben, dass diese Möglichkeit, für thesaurierte Gewinne weniger Steuern zu bezahlen, auch für Personengesellschafter und Einzelunternehmer gilt. Abzulehnen ist es, sie für „§ 4 III-Rechner“ nicht anzuwenden (hierzu unten).

Ein erheblicher Teil des Bruttosozialprodukts moderner Volkswirtschaften wird durch Dienstleistungen und in zunehmend stärkerem Maße durch Finanzdienstleistungen erwirtschaftet. Finanzdienstleister sind standortmäßig ausgesprochen flexibel. Eine zunehmende Flexibilität stellt man auch bei Personen fest, die in relevantem Umfang disponibles Vermögen zu Anlagezwecken innehaben. Für einen Deutschen stellt es keinerlei Problem dar, im nahe gelegenen und steuerlich attraktiven Ausland wie Österreich, der Schweiz, Luxemburg, aber zunehmend auch in den baltischen Staaten, den Hauptwohnsitz oder eine gewerbliche Niederlassung zu begründen, wo dann nach den jeweiligen Doppelbesteuerungsankommen die unternehmerischen Erträge besteuert werden. Auch andere legale Möglichkeiten, wie Investments in Immobilien und Unternehmen im Ausland, deren Erträge ausschließlich dort und nicht in Deutschland trotz Wohnsitzes der Unternehmer bzw. Investoren in Deutschland besteuert werden, stehen weiten Kreisen der Bevölkerung offen.

Von daher geht die Unternehmensteuerreform auch insofern den richtigen Weg, als sie wesentliche Arten der Kapitaleinkünfte mit einer **Abgeltungsteuer** belegt, was aber nicht Gegenstand dieser Anhörung ist (siehe hierzu in Kürze die folgenden Ausführungen des Autors zur öffentlichen Anhörung zur Abgeltungssteuer am 7.5.2007).

Aus dieser Sicht ist die Unternehmensteuerreform, wie erwähnt, nachhaltig zu begrüßen. Sinnvoll wäre es, im Rahmen dieser Unternehmensteuerreform von politischer Seite ein deutliches Signal zu setzen, dass sie nur der erste Schritt ist, und die die Regierung stellenden Parteien ihre Fortentwicklung und vor allem die sorgfältige Beobachtung der Wirkungen der einzelnen Maßnahmen anstreben.

Vereinfacht ausgedrückt könnte man sagen, dass die Unternehmensteuerreform ausreicht, um verschiedene Unternehmen davon abzuhalten, Deutschland zu verlassen, aber noch nicht genügt, um Unternehmen in größerem Umfang nach Deutschland zu holen. Wir brauchen aber in Deutschland einen starken Zuzug von Unternehmen und einen Zustrom von Kapital. Deutschland muss auch, wie eingangs erwähnt, für gut verdienende und vermögende Privatpersonen deutlich an Attraktivität gewinnen. Es bedarf von daher nur relativ weniger Schritte, wie etwa der Senkung der Steuersätze im privaten Bereich, um andere überaus positive Standortfaktoren, wie etwa das Potential an hoch qualifizierten Arbeitskräften, die politische Stabilität und die persönliche Sicherheit viel stärker zu nutzen, als dies heute der Fall ist. Bei realistischer Betrachtungsweise wären es relativ wenige, wenn auch in der Anfangsphase mit durchaus beträchtlichen Steuerausfällen verbundene Schritte, die genügen würden, um Deutschland vom relativ unattraktiven zum attraktiven Standort zu machen.

1. Im internationalen Steuerwettbewerb haben sich vor allem folgende Parameter als für die Standortwahl von Unternehmen und Investoren wesentlich erwiesen;
 - a) Die **Steuersätze für thesaurierte Gewinne von Kapitalgesellschaften** und dort, wo Personengesellschaften üblich sind (wie in Deutschland), von Personengesellschaften;
 - b) die **steuerliche Ausschüttungsbelastung** bei der Ausschüttung an aus- und inländische Kapitalgesellschaften und natürliche Personen;
 - c) die realitätsgerechte **Bemessungsgrundlage**, die dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. zur Leistungsfähigkeit allgemein BVerfGE 107, 27 (47 ff.); 105, 17 (46); 99, 216 (232); 89, 346 (352); 61, 319 (343); 43, 1 (8 ff.); zur realitätsgerechten Tatbestandsgestaltung insbesondere BVerfGE 66, 214 (223)) Rechnung trägt und es zu keiner Substanzbesteuerung in wirtschaftlich schlechten Jahren kommen lässt;
 - d) die **Spitzensteuersätze im Bereich der Einkommensteuer** sowie
 - e) die Durchschaubarkeit und **Klarheit** des Steuersystems und die Erkennbarkeit der steuerlichen Folgen unternehmerischen Handelns.

Schon dieses sehr grobe Raster zeigt, dass die vorliegende Unternehmensteuerreform beim zentralen Aspekt des lit. a) in richtiger Weise ansetzt und damit den wesentlichsten Punkt aufgreift.

2. Die **Ausschüttungsbelastung** für Unternehmen wird im Rahmen dieser Steuerreform nicht aufgegriffen und soll deshalb im Folgenden nicht erörtert werden.
3. Die sog. Verbreiterung der Bemessungsgrundlage etwa in Form der Einführung einer **Zinsabzugsschranke** ist rechtspolitisch verfehlt, worauf noch eingegangen wird.

Auch aus wissenschaftlicher Sicht wird nicht verkannt, dass das zur Verfügung stehende Entlastungsvolumen aus haushaltsmäßigen Gründen beschränkt ist. Dennoch sollte folgendes wesentliche Faktum nicht aus den Augen verloren werden: Jede systemwidrige Regelung, die die Bemessungsgrundlage der Steuer verändert und gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstößt, bringt ein weiteres Stück Ungerechtigkeit in das deutsche Steuersystem; denn die durch Systemwidrigkeiten eintretenden Mehrbelastungen erzeugen nahezu zwangsläufig eine Belastungsasymmetrie zwischen verschiedenen Unternehmen und Einkunftsarten. Es gelingt schon in theoretischen Modellrechnungen nicht, die Folgen einer systemwidrigen Regelung auch nur modelltheoretisch zu erfassen. Systemwidrigkeiten gleichmäßig zu verteilen, ist in der Vergangenheit weder bei Belastungen noch bei steuerlichen Entlastungen zufriedenstellend gelungen.

4. Nachteilig ist, dass diese Unternehmensteuerreform das Steuersystem in Teilen beträchtlich verkompliziert. Das Bestreben des Gesetzgebers, missliebige Gestaltungen möglichst im Vorfeld auszuschließen, ist verständlich. Dennoch ist gerade im Bereich der Zinsabzugsschranke, aber auch im Bereich thesaurierter Gewinne von Personengesellschaften und Einzelunternehmern mit durchaus nicht unbeträchtlichen Anwendungsproblemen im Detail zu rechnen.

Insgesamt ist die Konzeption der Unternehmensteuerreform im Rahmen des Machbaren richtig und zu begrüßen und stellt den ersten und vielleicht wichtigsten Schritt zur steuerpolitischen Stärkung des Standorts Deutschland dar, dem aber weitere folgen müssen.

II. Thesaurierungsbegünstigung/Investitionsabzug

1. Notwendigkeit der Regelung

Auf die Notwendigkeit der Regelung wurde bereits hingewiesen. Deutschland muss im Steuerwettbewerb den Anschluss an die übrigen europäischen Länder gewinnen, die deutlich attraktivere Steuersätze haben. Hingewiesen sei nur darauf, dass Österreich seit vielen Jahren einen Steuersatz für thesaurierte Gewinne von 25 %, die Schweiz, je nach kantonalen Steuern, zum Teil einen deutlich niedrigeren Steuersatz und Luxemburg einen Steuersatz von 10 % hat. In Tschechien beträgt der Steuersatz 24 % und in der Slowakei 19 %.

2. Höhe der Belastung

Die genannten Zahlen zeigen, dass die Absenkung möglicherweise noch nicht ausreicht. Es sollte in den nächsten Jahren genau die Entwicklung beobachtet werden, um, wie erwähnt, möglichst kurzfristig die Steuersätze für thesaurierte Gewinne auf 25 %

bei Abschaffung des Solidaritätszuschlages zu senken. Dies würde Deutschland zu einem international diesbezüglich sehr attraktiven Steuerstandort werden lassen und eine merkliche Zunahme von Unternehmen und Investitionen bewirken.

3. Konkrete Umsetzungen

a) Körperschaften

Nach wie vor rechtspolitisch abzulehnen ist die Beibehaltung der Gewerbesteuer in der bisherigen Form, was, wie nachfolgend darzustellen ist, nur als unvermeidlicher politischer Kompromiss verstanden werden kann. Es wäre sinnvoll gewesen, eine grundlegende Reform der kommunalen Finanzen vorzunehmen, weil dann das Körperschaftsteuergesetz auch für ausländische Unternehmer und Investoren sichtbar die reale Gesamtbelastung in Form des Steuersatzes hätte ausweisen können. Auch ein bloßer gemeindlicher Zuschlag auf die Körperschaftssteuer, der durch das Körperschaftsteuergesetz im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen hätte begrenzt werden müssen, hätte hier der Transparenz gedient.

Sieht man von dem ab, so ist, wie mehrfach erwähnt, die Absenkung des Steuersatzes von 25 % auf 15 % (§ 23 KStG-E) nachhaltig zu befürworten.

Weitere Zielsetzung muss es allerdings sein, den Solidaritätszuschlag abzuschaffen. Mehr als 1 ½ Jahrzehnte nach der Wiedervereinigung einen Solidaritätszuschlag, der inzwischen wieder auf 5,5 % gestiegen ist, zu erheben, der zudem nicht ausschließlich zum Aufbau der neuen Bundesländer eingesetzt wird, wirkt befremdlich.

Ansonsten handelt es sich, wie mehrfach erwähnt, um eine klare Regelung und um ein rechtspolitisch deutliches Signal.

b) Personengesellschaften und Einzelunternehmen

aa) Die in § 34 a EStG-E geregelte Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne ist, wie bereits erwähnt, ein richtiger Schritt. In einem Land, in dem die Mehrheit aller Unternehmen in Form von Einzelunternehmen und Personengesellschaften organisiert ist, wäre sonst eine nicht zu rechtfertigende und auch verfassungsrechtlich nicht haltbare Benachteiligung dieser Gruppe von Unternehmern entstanden.

Allerdings ist die Regelung inhaltlich kompliziert, was aber weithin nicht zu vermeiden war.

bb) Korrigiert werden sollte die Beschränkung der Begünstigung nicht entnommener Gewinne auf Mitunternehmeranteile solcher Unternehmer, die zu mehr als 10 % am Gewinn der Mitunternehmerschaft beteiligt sind oder deren Gewinnanteil mehr als 10.000,- € beträgt. Das dient ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs der Verwaltungsvereinfachung. Es soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige auch für Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften, an denen er nur mit einem geringen Anteil beteiligt ist und seine diesbezügliche Mitunternehmerinitiative daher minimal ausgeprägt ist – Beteiligungen an Medienfonds und Windkraftfonds werden hier genannt – die Begünstigung in Anspruch nehmen kann. Gerechtfertigt wird diese Einschränkung damit, dass nach Sinn und Zweck der Regelung der Einzelunternehmer und die Personengesellschaften, soweit diese nicht als

Publikumsgesellschaften zu klassifizieren sind, begünstigt werden sollen. Der Einzelunternehmer könne den Antrag unabhängig von der Höhe des Gewinns stellen.

Diese Regelung sollte unbedingt nochmals unter dem Aspekt überdacht werden, ob die damit einhergehende Verwaltungsvereinfachung wirklich relevant ins Gewicht fällt im Verhältnis zu den zu befürchtenden Nachteilen. Um das Ziel der Verwaltungsvereinfachung mit dem der Gleichbehandlung der Kleinunternehmer zu vereinbaren, würde es genügen, dass die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne in den Fällen, in denen der Mitunternehmer nicht zu mehr als 10 % am Gewinn der Mitunternehmerschaft beteiligt ist oder in denen sein Gewinnanteil nicht mehr als 10.000,- € beträgt, nur dann gewährt wird, wenn alle „Klein-Mitunternehmer“ einheitlich (durch entsprechenden gesellschaftlicher Mehrheitsbeschluss) die Thesaurierungsbegünstigung wählen und auch Entnahmen der begünstigten Gewinne nur einheitlich erfolgen können.

Dies ist vor folgendem Hintergrund zu sehen: Die Gesetzesbegründung vermittelt den Eindruck, der Gesetzgeber sei negativ gegen vormalige Steuersparfonds, die es aber seit Bestehen des § 15 b EStG nicht mehr gibt, voreingenommen. Gerade geschlossene Fonds in der Rechtsform der Personengesellschaft sind für Finanzierungsmaßnahmen, etwa im Bereich der Private Equity dringend erforderlich. Dies gilt vor allem vor dem Hintergrund, dass sich die Banken bei risikoreichen Unternehmensfinanzierungen, z. B. bei Kleinunternehmen, bei Existenzgründern und im Mittelstand, zurückgezogen haben. Für solche Fonds ist es von Interesse, dass Gewinne thesauriert werden und für Reinvestitionen auch zur Verfügung stehen. Warum das Geld derjenigen Investoren, die sich an einem Publikumsfonds beteiligen, in Zeiten, in denen es keine Steuersparfonds mehr gibt, sondern in denen sich Fonds am Markt ausschließlich unter der Renditeorientierung behaupten können, weniger Wert sein soll als das Geld von Investoren, die zu mehr als 10 % beteiligt sind oder mehr als 10.000,- € Gewinne erhalten, ist nicht einzusehen. Vor dem Hintergrund der verfassungsmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, also einer speziellen Ausprägung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ist verfassungsrechtlich bedenklich, weil es, um das Ziel der verfassungsrechtlich anerkannten Steuervereinfachung zu erreichen, das hier vorgeschlagene mildere Mittel der einheitlichen Ausübung des Thesaurierungswahlrechts gibt.

Die durch den Verzicht auf diese Schranke zusätzlich eintretenden Steuerausfälle dürften, wenn überhaupt, dann nur minimal sein, weil die Schranke ohnehin nicht „beratungsfest“ ist. Geschlossene Fonds, die Anlegern (einschließlich der Kleinanleger) Thesaurierungsmöglichkeiten gewähren wollen, werden dann entweder einen Teil der Investments über eine Kapitalgesellschaft tätigen oder Anlegern anbieten, sich über eine Kapitalgesellschaft zu beteiligen.

- cc) Bezüglich der Nachversteuerung erscheint der Zwang zur Versteuerung in den Fällen des § 34 a Abs. 6 Ziff. 2 EStG-E bei Einbringung eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft problematisch. Systematisch richtig wäre, dass die Nachversteuerung dann unterbleibt, wenn in der Kapitalgesellschaft der dem bisherigen Mitunternehmeranteil entsprechende Teil des thesaurierten Gewinns ebenfalls thesauriert wird. Verfahrensmäßig wäre das machbar. Die derzeitige Regelung benachteiligt den Einbringenden grundlos.

Das Argument in der Gesetzesbegründung, durch die Veräußerung der Einbringung an eine Kapitalgesellschaft halte der Steuerpflichtige den Betrieb oder Mitunternehmeranteil nicht mehr aufrecht und habe somit auch keinen weiteren Anspruch auf die Gewährung des Steuervorteils, trifft den Kern der Problematik nicht. Auch der Einbringende kann sein Kapital nicht privat nutzen, sondern behält die unternehmerische Nutzung bei. Es gilt, möglichst Rechtsformneutralität herzustellen, weshalb sich der Gesetzgeber des Umwandlungsteuergesetzes in § 20 UmwStG zu Recht entschlossen hat, steuerneutrales Einbringen des Betriebs oder Mitunternehmeranteils unter bestimmten Voraussetzungen zu ermöglichen. Dies schafft die erforderliche Flexibilität bei der Umstrukturierung einzelunternehmerischer und mitunternehmerischer, also personengesellschaftlicher Beteiligungen. Das Ziel des vorliegenden Gesetzentwurfs, Unternehmer zu begünstigen, die Kapital im Unternehmen belassen, darf diejenigen Unternehmer nicht aussparen, die so handeln und lediglich ihren Betrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft einbringen; denn auch sie verwenden den Gewinn nicht außerunternehmerisch, also zu privaten Zwecken, sondern belassen ihn im Unternehmen, vorausgesetzt, er wird dann auch in der Kapitalgesellschaft entsprechend thesauriert. Wo dies nicht faktisch möglich wäre, weil bisher kein Gewinn in der Kapitalgesellschaft thesauriert wurde und der von den einbringenden Gesellschaftern thesaurierte Gewinn dann allen Kapitalgesellschaften bei Ausschüttungen zu Gute käme, könnte er in eine speziell für die einbringenden Unternehmer gebildete besondere Rücklage eingestellt werden.

c) Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

Die Beibehaltung der Regelung des § 7 g EStG ist nachhaltig zu begrüßen.

Als ausgesprochen positiv zu bewerten ist, dass ferner nunmehr Wirtschaftsgüter begünstigt sind, die nicht neuwertig sind. Es ergab keinen Sinn, dass man Unternehmen, die im Interesse der Ersparnis z. B. auf gebrauchte Maschinen oder Fahrzeuge zurückgreifen, die Begünstigung versagt hat. Zudem dürfte es den Markt für gebrauchte Investitionsgüter beleben.

Wenig zielführend erscheint es jedoch, dass bei der Gewinnermittlung künftig Investitionen nur noch bei einem Gewinn bis zu 100.000,- € berücksichtigt werden. Die Regelung trifft vor allem „§ 4 III-Rechner“, namentlich Freiberufler, die erfolgreich sind und einen z. T. deutlich höheren Gewinn als 100.000,- € erzielen und weder von § 7 g EStG noch von der Thesaurierungsbegünstigung des § 34 a EStG-E profitieren. Gerade dieser Berufsstand sollte zu Investitionen angeregt werden. Deshalb ist es verfehlt, den besser verdienenden Teil dieser Freiberufler von allen Möglichkeiten der steuergünstigen Bildung eines „Finanzpolsters“ abzuschneiden. Diese Grenze sollte für diesen Teil der Steuerpflichtigen höher gesetzt werden oder ganz entfallen.

III. Gewerbesteuer

1. Die Beibehaltung der Gewerbesteuer als politische „Notlösung“

Wie dargelegt wäre es sinnvoll gewesen, die im internationalen Steuerwettbewerb als antiquiert geltende und störende Gewerbesteuer abzuschaffen. Wieder einmal ist dies am Widerstand der Kommunen bedauerlicherweise gescheitert.

Die Änderungen der Gewerbesteuer sind im Wesentlichen unter dem Aspekt der Gegenfinanzierung zu sehen. Wirtschaftspolitisch sind sie durchweg schädlich.

Hier gilt was oben bereits gesagt wurde, nämlich, dass jede Verfälschung der Bemessungsgrundlage in die eine oder andere Richtung zu Ungleichbehandlungen unter den Steuerpflichtigen führt, weil im Vorfeld einer Gesetzgebung die Belastungen nicht hinreichend zielgenau zu ermitteln sind. Im Einzelnen mögen wenige Hinweise genügen:

- a) In der Neufassung des § 8 GewG wird künftig ein Viertel der Summe aus verschiedenen Betriebsausgaben dem Gewinn hinzugerechnet. Hierbei ist bei Entgelten für Schulden eine beträchtliche Ausweitung des Tatbestandes (§ 8 Nr. 1 GewStG) festzustellen. Dies gilt auch bezüglich des Tatbestandes der Renten und dauernden Lasten sowie weiterer Tatbestände. Es ist nicht damit zu rechnen, dass die Auswirkungen heute schon zielgenau ersehen werden können. Gerade die Regelung zeigt, dass die ohnehin vorhandene Systemwidrigkeit noch verstärkt wird.

Ersichtlich ging es um eine hohe Gegenfinanzierung im Bereich der kommunalen Steuer. Es wäre besser, man entschlösse sich von gesetzgeberischer Seite dazu, auf systemwidrige Hinzurechnungen zu verzichten und den Gemeinden die politische Last aufzuerlegen, gegebenenfalls zur Sicherung ihres Gewerbesteueraufkommens die Hebesätze entsprechend zu erhöhen. Sachlich lassen sich nämlich die Abzugsbeschränkungen, auch wenn sie „nur 25 %“ betragen, nicht rechtfertigen; denn sie verstoßen allesamt gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Betriebe, die nun einmal diese Aufwendungen haben, werden gewerbesteuerlich zu Unrecht belastet

- b) Nicht ersichtlich ist – die Begründung sagt dazu nichts – ob künftig die Hinzurechnung, anders als nach der bisherigen Regelung des § 8 Ziff. 4 GewSt, von einem „Viertel der Summe aus Gewinnanteilen der stillen Gesellschafter“ nur dann erfolgt, wenn sie beim Empfänger nicht zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind. Sollten künftig auch Gewinne des atypischen stillen Gesellschafter, die bekanntlich als gewerbliche Mitunternehmereinkünfte ohnehin mit Gewerbeertragsteuer belastet sind, nochmals zu einem Viertel hinzugerechnet werden? Das wäre insoweit eine Doppelbelastung und verfassungswidrig. Hier müsste im Gesetz ein Hinweis erfolgen, dass nur der **typisch** stille Gesellschafter gemeint ist, was durch die Übernahme der derzeit geltenden Formulierung erreicht werden kann.

2. Freibetrag

Die Einführung eines Freibetrages von 100.000.-- € beseitigt für die Unternehmer, bei denen die entsprechenden Erträge diesen Betrag überschreiten, auch die verfassungsrechtliche Problematik nicht.

3. Einheitliche Festlegung der Gewerbesteuermesszahl

Die einheitliche Festlegung der Gewerbesteuermesszahl auf 3,5 % und damit die Abschaffung des bisher für Einzelgewerbetreibende und Personengesellschaften geltenden Staffeltarifs von 1 % bis 5 % in Schritten von 5.000.-- € bringt zwar eine geringfügige Vereinfachung, aber auch teilweise eine Mehrbelastung der betroffenen Unternehmen.

4. Zusammenfassende Würdigung

Die gewerbsteuerlichen Änderungen sind Ausfluss des Dilemmas, das die Gewerbesteuer als solche kennzeichnet: Die Beibehaltung ist ein politischer Kompromiss, und in diesem Zusammenhang sollten ersichtlich Steuerausfälle der Gemeinden vermieden werden, was zu weiteren Systemwidrigkeiten führt. Gerade weil auch die neuen Regelungen heute einem politischen Kompromiss geschuldet sind, sollten sie in Zukunft laufend in ihren Auswirkungen beobachtet werden. Es ist zu befürchten, dass hier auch weiterhin steuerliche Asymmetrien entstehen. Unternehmen, die wie etwa Dienstleistungsunternehmen auf wenig Investitionen und wenig Fremdkapital angewiesen sind, werden davon nicht betroffen, investierende Unternehmen umso stärker, je mehr sie investieren, weil dies in Deutschland nun einmal zu einem großen Teil mit Fremdkapital geschehen muss. Wir benötigen in Deutschland aber gerade und verstärkt wieder produzierende Unternehmen, die auf hohe Investitionen angewiesen sind. Deutschland muss in diesem Zusammenhang alles tun, um die Attraktivität des Landes für solche Unternehmen zu erhöhen.

IV. Zinsschranke mit Escape-Klausel

1. Allgemeine Hinweise

Die problematischste Regelung im Gesetzentwurf ist die Zinsschranke in § 4 h EStG-E, die auch für Kapitalgesellschaften gilt. Ersichtlich handelt es sich um eine systemwidrige Regelung, die ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs (S. 54) damit gerechtfertigt wird, die heute schon bestehenden Abwehrmaßnahmen bei Darlehen ausländischer Konzernmütter an ihre deutschen Konzerntöchter seien im Körperschaftsteuergesetz bzw. Außensteuergesetz unzureichend. Tatsächlich handelt es sich jedoch um Gegenfinanzierungsmaßnahmen. Zu einer freien Weltwirtschaftsordnung passt es generell nicht, die Freiheit von Unternehmern und Unternehmen in ihrer Finanzierungsentscheidung einzuschränken.

Eine grundlegende Reform wäre in dem Sinn erforderlich, dass weltweit unter Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen und des OECD-Musterabkommens jedenfalls in gewissen Fällen wie etwa bei Unternehmenskrediten Zinsen in dem Land besteuert werden, in das das Darlehen vergeben wird und wo also die Erträge zur Zinszahlung erwirtschaftet werden. Alles andere bedeutet letztlich ein „Hinterherlaufen“ hinter Gestaltungen, die z. T. steuerlich, z. T. aber auch rein ökonomisch bedingt sind, mit der Folge, dass steuerliche Beschränkungen verschiedene Unternehmen völlig ungleich treffen können.

Bei der Zinsschranke stellt sich heute die Schwierigkeit, dass niemand hinreichend genau absehen kann, welche Unternehmen in welcher Weise betroffen werden und ob die dann auftretenden Differenzierungen dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit der Besteuerung widersprechen und sogar verfassungswidrig sind. Eine solche Untersuchung würde umfangreiche empirische Studien erfordern, die hier schon angesichts der Kürze der Zeit nicht geleistet werden können.

Diese Darstellung muss sich deshalb darauf beschränken, wesentliche Mängel der geplanten Regelung aufzuzeigen.

2. Die Regelung im Einzelnen

Die Regelung bringt für Unternehmen, die ihr unterfallen, weil die Zinsen 30 % des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns überschreiten und Ausschlussstatbestände – wie namentlich die Freigrenze von 1 Million – nicht eingreifen, unverhältnismäßig hohe Belastungen. Schon heute ist absehbar, dass insbesondere die Unternehmen, die hohen Investitionsbedarf haben, den sie nur mit Fremdkapital finanzieren können, betroffen sind, wohingegen Unternehmen, etwa im Dienstleistungsbereich und im Bereich der Software-Entwicklung, schlichtweg alle Unternehmen, die mit geringem Betriebsvermögen auskommen, nicht oder deutlich weniger belastet werden.

Deutlich absehbar ist, dass die heute als Freigrenze ausgestaltete Schranke von 1 Million € für den Betrag von Zinsaufwendungen verfassungswidrig ist. Unternehmen, die etwa 1,1 Millionen € Zinsaufwendungen haben, aber keine Zinserträge und damit nur Zinsaufwendungen in Höhe von 30 % des Gewinns abziehen dürfen, werden gegenüber gleichen Unternehmen, für die der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er den Betrag der Zinserträge übersteigt und weniger als 1 Million € beträgt, unverhältnismäßig stärker belastet. Eine Differenz von lediglich 100.000,- € in den Zinsaufwendungen kann hier zu steuerlichen Belastungsdifferenzen in erheblichem Umfang führen. Unternehmen werden und müssen hier aus wirtschaftlichen Gründen gezielt den Zinsaufwand nach unten drücken, auch um den Preis, dass sie dann gegenwärtige und künftige wirtschaftliche Chancen nicht wahrnehmen können.

Da mag folgendes Beispiel erhellen: Ein Unternehmen nimmt Darlehen in Höhe von 20 Mio. € auf und zahlt hierfür bei 5 % Zinsen 1 Mio. € pro Jahr. Es kann den Zinsaufwand in vollem Umfang steuerlich abziehen. Unterstellt, das Unternehmen nimmt ein Darlehen in Höhe von 20.100.000 € an Darlehen auf und zahlt hierfür bei 5 % Zinsen 1.005.000 €, dann kann es den Zinsaufwand nur noch in Höhe von 301.500 € steuerlich zum Abzug geltend machen. Bei 15 % Steuersatz ergibt dies allein bei der Körperschaftsteuer einen Belastungsunterschied in beiden Fällen von 104.777 €. Bei einer unterstellten Gesamtbelastung von 29 % durch alle Steuern sind es 202.565 €. Das alles wegen einer Zinsunterschieds von 100.000 € pro Jahr. Es ist offensichtlich, dass dieser Belastungsunterschied verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen ist.

Die Freigrenze muss zu einem Freibetrag werden.

3. Zusammenwirken mit § 8 a KStG-E

Bei Körperschaften besteht das Problem, dass die Escape-Klausel wegen der Einschränkung durch § 8 a KStG-E in vielen Fällen nicht greifbar wird. Dies war vermutlich so nicht beabsichtigt. Es sollte noch vor Verabschiedung des Gesetzes überprüft werden, ob es der neuerlichen Einschränkung durch § 8 a KStG-E wirklich bedarf, um das Ziel zu erreichen. Vor allem dürften diese Einschränkungen der Escape-Klausel in § 8 a KStG-E die Finanzierungen mittelständischer Unternehmer beträchtlich beschränken. Hier ist die 10 %-Grenze bezüglich der Gesellschafterfinanzierung deutlich zu niedrig, das Abstellen auf den Zinssaldo statt auf die Zinsaufwendungen erscheint nicht vertretbar. Drittfinanzierungen sollten herausgenommen werden, weil sie mit der Intention des Gesetzes nichts zu tun haben.

4. Erfordernis der Ausnahmen für bestimmte Unternehmen

Unternehmen wie **Banken, Versicherungen und Bausparkassen**, die zwingend auf Finanzierungen angewiesen sind, würden durch die Regelung in ihrer

Wettbewerbsfähigkeit erheblich geschwächt. Es kann nicht sein, dass aus steuerlichen Gründen ein deutlich höherer Eigenkapitalanteil als aus banken- bzw. versicherungsaufsichtsrechtlichen Gründen erforderlich ist. Für Unternehmen, die gewissermaßen von Finanzierungen und damit von hohen Refinanzierungen „leben“, passt die Regelung nicht. Solche Unternehmen sollten generell ausgenommen werden.

In den letzten Jahren hat sich gezeigt, dass ausländische Investoren, die etwa in den deutschen **Immobilienmarkt** mit zig Milliarden Investitionen gegangen sind, hier eine erhebliche belebende Wirkung, vor allem z. B. auf die Baukonjunktur einschließlich des Baunebengewerbes, hatten. Diese Investoren finanzieren ihre Investments nicht nur in Deutschland, sondern weltweit mit hohen Fremdkapitaleinsätzen und zwar vorwiegend aus rein unternehmerischen Gründen. Die US-amerikanischen Pensions-Fonds erwarten möglichst hohe Erträge, wobei nicht nur mit Eigenkapital, sondern mit Fremdkapital gearbeitet wird, um einen Leveraged-Effekt zu haben. Solche Konstruktionen werden durch die Zinsschranke in vielen Fällen wirtschaftlich uninteressant und unrentabel gemacht. Ausländische Investoren werden aber nicht ihr Investmentverhalten ändern, sondern werden sich dann aus Deutschland zurückziehen und hier nicht mehr investieren.

Es hätte abgeklärt werden sollen, inwieweit solche Zinsschrankenregelungen in den wesentlichen Industriestaaten üblich sind, damit Deutschland nicht auf diese Weise erheblich in der Konkurrenzfähigkeit als Standort für kapitalmäßige Investments geschwächt wird.

5. Weitere Aspekte

Mit der Zinsschranke sollte erreicht werden, dass in Deutschland kein Steuersubstrat verloren geht, indem an ausländische Darlehensgeber Zinsen bezahlt werden, obwohl in Deutschland die wirtschaftlichen Leistungen entstehen. EU-rechtlich wäre es allerdings nicht zulässig, die Zinsschranke nur bezüglich solcher Zinszahlungen anzuwenden, die ins Ausland fließen. Hierdurch entsteht die missliche Situation: Um Steuersubstrat in Deutschland zu halten, bräuchte der Gesetzgeber nur diese Konstruktionen zu erfassen. Um nicht EU-rechtswidrig zu handeln, werden dann alle Zinsaufwendungen, auch wenn die Zinsen an inländische Darlehensgeber bezahlt werden, erfasst, was nicht nötig ist, weil die inländischen Darlehensgeber ja die Zinsen ohnehin versteuern müssen. Damit trifft man etwa auch PPP-Projekte, die zu 80 % bis 90 % fremdfinanziert werden, obwohl es sich durchweg ausschließlich um Investitionen in Deutschland von deutschen Unternehmern bzw. natürlichen Personen handelt.

Dass bei Leasingraten und Lizenzen ein Finanzierungsanteil von 25 % unterstellt wird, erscheint in vielen Fällen nicht realistisch. Hier sollte dem Steuerpflichtigen zumindest die Möglichkeit gegeben werden, den tatsächlichen Finanzierungsanteil nachzuweisen.

6. Ergebnisse

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Zinsschranke so viele Probleme enthält, dass sie zufriedenstellend und verfassungs- und europarechtskonform gar nicht geregelt werden kann. Wenn von Seiten des Gesetzgebers die Meinung besteht, man könne im Interesse der Gegenfinanzierung darauf nicht verzichten, sollte alles versucht werden,

um im hier dargelegten Sinn die größten, für Unternehmer nicht verkräftbaren Auswirkungen durch die vorgeschlagenen Maßnahmen zu vermeiden.

V. Funktionsverlagerungen

1. Allgemeine Hinweise

Die Funktionsverlagerung gehört ebenfalls zu den sehr kritisch zu sehenden Gegenfinanzierungsmaßnahmen. Die Regelung ist ausgesprochen kompliziert. Einzuräumen ist freilich, dass es kaum möglich ist, das gewollte Ziel mittels einer einfachen Regelung zu erreichen.

Der Begriff der Funktionsverlagerung ist ersichtlich sehr weit gefasst und umfasst sowohl die volle als auch die zeitweise oder teilweise Verlagerung von betrieblichen Aufgaben und Chancen, aber auch von Risiken.

Geht man davon aus, dass der Gesetzgeber sein Ziel erreichen will, so ist dennoch die Methode der Berechnung der steuerrelevanten Parameter überaus kompliziert und in der Praxis gerade für kleine und mittlere Unternehmen kaum zu bewältigen. Ob die Escape-Klausel hinreichend Abhilfe schafft, ist schwer abschätzbar.

Problematisch ist, dass nur die Funktionsverlagerung ins Ausland, nicht aber die Funktionsverlagerung vom Ausland nach Deutschland, durch die eine nach Deutschland verbrachte Gewinnchance aktivierbar wäre, gesetzlich geregelt wird.

Die Frage, wie der Wesentlichkeitsbegriff in der Neufassung des § 1 Abs. 3 AStG zu verstehen ist, ist nach wie vor offen.

2. Erfordernis von Konkretisierungen

Derzeit sind weder die Unternehmen noch der Gesetzgeber so weit, eine praktikable Regelung zu finden, nicht zuletzt, weil empirisches Material fehlt, in welchen Fällen Funktionsverlagerungen eine Größenordnung haben und so klar nachvollziehbar sind, dass hinreichend bestimmte und auch praktikable steuerliche Tatbestände formuliert werden können.

Besonders problematisch erscheint, die Funktionsverlagerung auch als Verdoppelung und Vervielfältigung zu verstehen. Es sollte auf eine echte Verlagerung beschränkt werden, sonst wird die Konkurrenzfähigkeit der deutschen Unternehmen im Ausland stark erschwert. Es muss alles getan werden, um zu verhindern, dass schon aus Angst, der Funktionsverlagerungsbesteuerung zu unterfallen, deutsche Unternehmen künftig bevorzugt Entwicklungen im Ausland statt im Inland vornehmen.

Klargestellt werden sollte auch, dass dann, wenn etwa kurzfristig Arbeitnehmer entsandt werden, um z. B. bei Tätigkeiten von Auslandstöchtern Hilfestellungen zu leisten, weil etwa die Entwicklung der EDV-Software, das entwickelte Patent oder andere Dinge Unterstützung bedürfen, dies nicht zur Erfüllung eines Steuertatbestandes führt. Es müsste sichergestellt werden, dass kurzfristige Know-How-Transfers und vergleichbares mehr nicht den Steuertatbestand auslösen.

Dringend notwendig ist eine Übergangsregelung, die sicherstellt, dass es den Steuerpflichtigen nicht zur Last gereicht, wenn sie Dokumentationen, die bis zum

Inkrafttreten des Gesetzes nicht erforderlich waren, nicht beibringen können. Gerade kleine und mittlere Unternehmen haben die für die jeweils verlagerte Funktion getätigten Aufwendungen bislang nicht dokumentiert, weil es nicht erforderlich war. Das kann ihm hier nicht zum Nachteil gereichen.

In verfahrensmäßiger Hinsicht ist auch das „Glaubhaft-Machen“ in der Escape-Klausel nicht hinreichend konkret.

3. Zusammenfassung

Insgesamt ist die Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform durch die Regelung der Besteuerung der Funktionsverlagerungen problematisch. Sie ist möglicherweise kontraproduktiv, indem sie hochwertige Entwicklungen aus Deutschland hinausdrängen kann. Sinnvoller wäre es, von Steuerpflichtigen zu verlangen, dass Entwicklungsaufwendungen für Patente, Lizenzen und dergleichen, die in Deutschland anfallen und steuerlich zum Abzug führten, rückgängig gemacht werden, wenn die Patente und Lizenzen ins Ausland transferiert werden, um sie dort zu verwerten und wenn dadurch Deutschland Steuersubstrat entgeht. Das müsste dann aber in Abhängigkeit von den dort erzielten Gewinnen erfolgen. Wie sich heute die Situation darstellt, kommt es im Fall der Funktionsverlagerung im steuerlichen Sinne zu mitunter durchaus erheblichen Steuerzahlungen, die es dem Unternehmen verwehren, im Ausland mit solider Finanzausstattung die Produktion mit Hilfe der verlagerten Assets aufzubauen und daraus Gewinne zu erzielen.

Auch hier zeigt sich, dass solche Maßnahmen mittel- und längerfristig zu erheblichen Nachteilen durch die Verlagerung der Entwicklung führen und eine dauerhafte Verbesserung der Situation am ehesten erreicht wird, wenn Deutschland steuerlich ausreichend interessant wird, um Entwicklungen, die im In- und Ausland gemacht wurden, von hier aus zu verwerten.

VI. Verlustvorträge bei Sanierungen und Umstrukturierungen

1. Zielsetzungen

Ersichtlich sind auch die weiteren Einschränkungen des Verlustabzugs bei Körperschaften als Gegenfinanzierungsmaßnahmen gedacht. Die geplante Neuregelung ist klarer als die bisherige, was aber vor allem deshalb der Fall ist, weil sie deutlich restriktiver ist. Die 3-Stufen-Regelung, die zwischen der Übernahme von 25 % bis 50 % und über 50 % des gezeichneten Kapitals der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an einer Körperschaft, an einen Erwerber oder an diesem nahe stehenden Personen differenziert, unterliegt wegen der unterschiedlichen rechtlichen Folgen bei Übernahme von mehr als 50 % auch verfassungsrechtlichen Bedenken.

2. Sinnvolle Veränderungen

Das Bestreben des Gesetzgebers, die ohnehin auch nach derzeitigen Recht nicht mehr möglichen Mantelkäufe einzudämmen, die früher mitunter nur zum Zwecke erfolgt, Verluste „einzukaufen“, um sie mit künftigen Gewinnen aus neuen wirtschaftlichen Aktivitäten zu verrechnen, ist verständlich. Aber durch die geplante Regelung werden Sanierungen sehr stark erschwert und dürfen kaum noch wirtschaftlich attraktiv sein.

Interessenten eines angeschlagenen Unternehmens werden dann noch lieber als heute die Insolvenz abwarten, zum Nachteil vor allem der Arbeitnehmer.

Als Kompromiss mag man darüber nachdenken, dass die Grenze, ab der ein Unternehmenskauf zum Untergang von Verlustvorträgen führt, auf über 50 % angehoben wird; sachgerechter wäre es, wenn im Unternehmen zumindest die Verluste in der Höhe blieben, in der die bisherigen Anteilsinhaber am Kapital beteiligt bleiben. Werden im Kapitalmarkt gehandelte Unternehmen übernommen und greift, wie es vorgesehen ist, die Regelung auch hier ein, dann ist dies vor allem auch im internationalen Wettbewerb ausgesprochen schädlich. Generell ist ein Verständnis schwer nachvollziehbar, bei der die Anteilsübernahme allein Auswirkungen auf die steuerliche Situation innerhalb des Unternehmens hat. Unterstellt, aufgrund von Managementfehlern sind Verluste entstanden und ein neues Management übernimmt die Anteile und schafft es ohne wesentliche Kapitalzuführung aus eigener Leistung, das Unternehmen in die Gewinnzone zu bringen und mit Gewinnen die Verluste abzubauen, so ist dies volkswirtschaftlich ausgesprochen wünschenswert. Warum sollen hier die Verluste verloren gehen?

Zumindest muss die Regelung im Hinblick darauf überprüft und angepasst werden, dass nach dem Wertpapierübernahmegesetz bei einem Erwerb der Anteile bzw. Stimmrechte von 30 % ein Käufer verpflichtet ist, ein Übernahmeangebot für alle Aktien des Unternehmens abzugeben (§ 89 WpÜG). Hier muss klargestellt werden, dass, wenn tatsächlich dann die Übernahme erfolgt, weil die Anteilseigner Aktien verkaufen, nicht plötzlich, wenn der Übernehmer über 50 % Aktien in den Händen hält, alle Verluste verloren gehen. Dann sind alle Unternehmen, die Verlustvorträge haben, nur noch schwer übernehmbar, was auch im internationalen Wirtschaftsgefüge ein völlig ungewöhnlicher Vorgang wäre.

VII. Sonstige Maßnahmen

Von den zahlreichen sonstigen Maßnahmen sei insbesondere auf § 90 Abs. 3 S. 9 AO in der geplanten Neufassung hingewiesen. Die Halbierung der Frist auf 30 Tage ist für die Praxis zu kurz. Schon 60 Tage bereiten erhebliche Probleme, insbesondere, wenn Aufzeichnungen nicht mehr vorhanden sind und erst beschafft werden müssen. Zumal wenn Informationen im Ausland zu beschaffen sind, ist dies innerhalb von 30 Tagen vielfach nicht möglich. Schließlich obliegt es nicht dem Steuerpflichtigen, wenn Prüfungen erst nach vielen Jahren stattfinden und häufig von ihm deshalb Unterlagen verlangt werden, weil sich die Anforderungen, die die Finanzverwaltung oder auch der Gesetzgeber stellt, inzwischen verschärft haben. Angesichts des komplizierten deutschen Steuersystems sollte alles getan werden, dass der Steuerpflichtige fair behandelt wird.

Die Regelung bringt auch keinerlei Mehreinnahmen und sollte ersatzlos gestrichen werden.

Univ.-Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz

Steuerberater

Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz, Universität Bayreuth, Steuerberater, Frankfurt am Main

Unternehmensteuerreform: Deutschland muss endlich handeln statt weiterhin theoretisch diskutieren!

1. Das Wesentliche tatsächlich verwirklichen, statt vieles theoretisch zu zerreden

1. Euphorie für die Diskussion – fehlende Bereitschaft zum Eingeständnis der Realität

Beachtliche Kreise der Bevölkerung und hohe Persönlichkeiten aus Politik, Wirtschaft und Gesellschaft haben in den letzten ein- und einhalb Jahrzehnten viel Energie darauf verwendet, den Standort Deutschland zu beschreiben und noch „schlechter zu reden“, als er tatsächlich ist. Man wundert sich, dass, obwohl um Deutschland herum viele attraktive Standortorte entstanden sind, in Deutschland Politik, Wirtschaft

und Wissenschaft zu einem großen Teil immer noch die „ganz große“ Neuorientierung, den „ganz großen Wurf“ suchen und hierüber diskutieren, statt endlich die Realitäten zur Kenntnis zu nehmen: Deutschland ist seit Jahrzehnten steuerlich unattraktiv und die meisten Politiker aus Bund, Ländern und Gemeinden verhalten sich so, als hätten wir noch Zeit. Die derzeitige Bundesregierung und die Regierungen der Länder haben offenbar keine Eile, eine Steuerreform schon früher als für das Jahr 2008 zu wollen. Diese Säumigkeit hat in Deutschland in der Politik Tradition: Die von CDU/CSU und FDP gestellte Bundesregierung war erst im Jahr 1997 „erwacht“ und hat damals eifrig und viel zu kurz vor dem Ende der Legislaturperiode¹ eine Steuer-

reformkommission einberufen, die den sog. Petersberger Entwurf erarbeitet hat². Auch die CSU hat in dieser Zeit einen eigenen Entwurf verfasst³.

Von da an ist geradezu eine Euphorie der Wissenschaftler ausgebrochen, eine grundlegende Neuordnung des Steuerrechts zu diskutieren, was in einer Vielzahl von Entwürfen mündete. Die Politik und auch Teile der Wissenschaft nahmen allerdings die wesentlichste Veränderung, die der deutschen Steuerpolitik schlichtweg den Boden unter den Füßen weggezogen hatte, nicht hinreichend zur Kenntnis: Insbesondere die zahlreichen Politiker aller Parteien, die völlig überzeugten sozialstaatlichen Verteilungsbestrebungen anhängen,

hatten nicht bemerkt, dass es in Deutschland keine mit Abgaben beliebig belastbare nahezu feststehende „Masse“ von Unternehmern und Führungskräften, Arbeitnehmern und Ruheständlern und kein seiner Größe nach unveränderliches Volumen von zur Anlage stehendem Kapital gab und gibt. Vielmehr hatten die Menschen persönlich, insbesondere in ihren Denkstrukturen und ihrem beruflichen und geschäftlichen Verhalten, aber auch ihren Vorstellungen zu Investitionen und Kapitalanlagen, einen Quantensprung u. a. bezüglich der persönlichen Flexibilität vollzogen. Die Kriegs- und die erste Nachkriegsgeneration der Unternehmer, für die Deutschland immer der Ausgangspunkt war, und die allenfalls dann, wenn es wirtschaftlich notwendig oder sinnvoll erschien, auch Standorte

im Ausland eröffneten, war einer neuen, schon im Wirtschaftswohlstand geborenen Generation gewichen. Diese hatte schon frühzeitig geäußert, dass man, weil in Deutschland viele Investitionen nicht willkommen seien, Länder bevorzuge, in denen Investoren willkommen seien und man ihnen alle Wege ebne.

2. Das deutsche Steuerrecht – ein optimales „Incentive“, um kreative Unternehmer und vermögende Bürger zu vertreiben

Als zwei von vielen Phänomenen seien erwähnt, dass jährlich mehr als 150.000 Menschen aus Deutschland auswandern. Dazu zählen im Regelfall keine Arbeitslosen. Es sind erfolgreiche Unternehmer, vermögende Ruheständler mit beträchtlichem Kapitalvermögen, das sie ins Ausland mitnehmen, aber auch hoch qualifizierte junge Menschen mit glänzenden beruflichen Chancen in der Anfangsphase ihres Berufslebens. Wenn jeder Auswanderer im Durchschnitt nur 20.000,- Euro Steuern in Deutschland bezahlt hatte, die er dann im Ausland bezahlt, fehlen dem Fiskus jährlich 3 Milliarden Euro. Es ist offensichtlich, dass diese Zahl viel zu niedrig gegriffen ist. Aber auch 3 Milliarden auf fünf Jahre hoch gerechnet sind 15 Milliarden Euro⁴, die dann jährlich fehlen. Auch haben die deutschen Unternehmen noch nie so viel Geld im Ausland investiert wie derzeit⁵. So wurden im Jahr 2005 deutsche Direktinvestitionen im Ausland von insgesamt 35,7 Mrd. Euro getätigt⁶. Die Entwicklung geht zu Lasten Deutschlands dynamisch weiter. Immer mehr Bürger, die dazu in der Lage sind, versuchen in einem immer stärkeren Ausmaß, ihr Leben außerhalb und unabhängig von der Politik einzurichten. Der Staat tritt in ihren Augen vor allem als Institution in Erscheinung, die begierig nach immer neuen Quellen sucht, auf die zuzugreifen, was sie in einem immer härter werdenden Wettbewerb erarbeiten müssen. Noch nie war bei jungen Menschen in akademischen Ausbildungsgängen ein so hohes Bestreben vorhanden, ihr Studium so auszurichten, dass sie danach für die Berufsausübung ein anderes Land als Deutschland wählen können. Erstaunlich ist dies nicht. Muss doch sogar das Bundesministerium für Finanzen unumwunden offen legen, dass die oberen 5 % der Ein-



Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz

¹ Diese endete im Herbst 1998, nicht zufällig mit der Abwahl Helmut Kohls und seiner Bundesregierung.

² Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Reform der Einkommensbesteuerung, Bonn, 1997.

³ Bemerkenswert ist, dass die aus Parteimitgliedern und externen Fachleuten bestehende Kommission damals beschlossen hatte, den Spitzensteuersatz nur auf 42 % zu senken, der damalige Parteivorsitzende und Bundesfinanzminister Dr. Theo Wiefel dann aber überraschenderweise das Postulat eines Spitzensteuersatzes von 36,5 % verkündet hatte. Weiter vorwagte man sich nicht.

⁴ Dies ist insoweit von Interesse, als man von Seiten der Bundesregierung die geradezu lächerliche Zahl eines maximal zur Verfügung stehenden Steuerentlastungsvolumens für die gesamte Unternehmensreform von 5 Milliarden Euro pro Jahr nennt. Ein viel höherer Betrag geht seit Jahren allein durch die Auswanderungen verloren. Könnte man diesen Trend stoppen oder zumindest bremsen, wäre dieser nirgendwo offen ausgewiesene Steuerausfall überkompensiert.

⁵ Deutsche Bundesbank, Zahlungsbilanzstatistik, Juni 2006, S. 48.

⁶ Dies hat zur Folge, dass Unternehmensgewinne deutscher Unternehmen, die in ausländischen Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften anfallen, nach dem Grundsätzen des international geltenden Steuerrechts, namentlich der Doppelbesteuerungsabkommen (s. Art. 7 OECD-Musterabkommen) nur im Belegenheitsstaat besteuert werden. Es ist deshalb alles andere als erstaunlich und in einer international ausgerichteten Wirtschaftswelt normal, dass trotz steigender Gewinne vieler internationaler deutscher Konzerne die deutschen Steuererträge nicht entsprechend mit steigen.

kommensteuerzahler mit einem zu versteuernden Einkommen ab knapp über 80.000,- Euro über 40 % des deutschen Einkommensteueraufkommens zu tragen haben, während die untere Hälfte mit einem zu versteuernden Einkommen von jährlich bis 27.000,- Euro nur knapp 8,5 % zum Steueraufkommen beiträgt.

Die für international tätige Unternehmen zuvörderst maßgebliche steuerliche Messgröße ist der Steuersatz für thesaurierte, also im Unternehmen verbleibende Gewinne. Während er in Deutschland je nach Gewerbesteuer zwischen 37 % und 39 % liegt, bei Unternehmen mit hohen nicht abzugsfähigen Kosten, etwa wenn sie Auslandsengagements vorbereiten, nicht selten auch an die 50 %-Marke herangeht oder diese überschreitet, haben die Länder um Deutschland herum, allen voran Österreich, die Steuersätze deutlich gesenkt. In Österreich und in der tschechischen Republik beträgt er 25 %, in der Slowakei nur 19 %. In der Schweiz gab es seit jeher steuergünstige Kantone, die jeden Steuerbürger ausgesprochen freundlich empfangen⁷; Steuersätze können unter gewissen Voraussetzungen sogar verhandelt werden. In Österreich hat sich inzwischen eine staatliche Gesellschaft etabliert, die gezielt deutsche Unternehmen anspricht und anwirbt und ihnen bei der Betriebsan- und -umsiedlung behilflich ist⁸.

3. Sog. Gegenfinanzierungsmaßnahmen als falscher und unehrlicher Weg

In Deutschland glaubt die Politik immer noch, es sei eine „Grande“ des Staates, Steuerlasten abzubauen. Dabei beschränkt sie sich zumeist auf eine bloße Umverteilung, die die Politik verschleiern mit „Gegenfinanzierungsmaßnahmen“ bezeichnet. So haben z.B. zum Großteil die mittelständischen produzierenden Unternehmer die Lasten der Gegenfinanzierungen der von der rot-grünen Bundesregierung zwischen 1998 und 2005 durchgeführten Senkungen der Einkommensteuersätze von vormals 53 % auf 42 % durch Mehrbelastungen von ca. 30 Milliarden Euro jährlich zu tragen⁹.

Ehe überhaupt feststeht, wie die nun wohl doch nicht zum 1. Januar 2007 in Kraft tretende Erbschaftsteuerreform für Betriebsvermögen überhaupt in den Grundzügen ausgestaltet werden soll, wurde schon intensiv diskutiert, wie mögliche Steuerausfälle durch Höherbewertung und -belastung des nicht begünstigten Vermögens kompensiert werden könnten. Österreich hat hingegen seit 1984 die Familienstiftung eingeführt. Diese ermöglicht den Steuerpflichtigen, ihr Vermögen bei Einbringung in die Familienstiftung einmal zu versteuern und danach erbschaftsteuerfrei an die nachfolgenden Generationen „weiterzugeben“. Dann müssen nur die ausgeschütteten Erträge versteuert werden. So einfach kann ein Land auch zum „Sterben“ und zur lebzeitigen Vermögensübertragung attraktiv werden.

Nach alledem ist die deutsche Diskussion, die sich im Kern darum dreht, die Steuerbelastung (nur) geringfügig zu senken, weil man glaubt, dass Bund, Länder und Gemeinden nicht mehr verkraften können, anachronistisch.

4. Die Kardinalfrage

Richtigerweise gibt es für die deutsche Steuerpolitik eine Kardinalfrage: Wie muss das deutsche Steuerrecht ausgestaltet werden, damit Deutschland international vom ungeliebten zum geliebten Land wird?

Es muss wieder attraktiver sein, in Deutschland als in anderen Ländern zu leben (= zu konsumieren), zu arbeiten (als Unternehmer, Manager und Arbeitnehmer), zu investieren und Kapital anzulegen und zu sterben (also das Vermögen nach dem Tod oder zu Lebzeiten zu übertragen).

Nur wenn dies gelingt, wird es wieder dauerhaft einen stetigen Anstieg der Beschäftigungsverhältnisse geben und nur dann haben wir eine Chance, die Massenarbeitslosigkeit dauerhaft zu beenden. Wie ignorant klingen vor diesem Hintergrund die primitiven Formulierungen einzelner Politiker vor allem in Wahlkämpfen,

die Politik müsse Arbeitsplätze schaffen. Das kann sie nicht, sie kann nur und sie muss die Rahmenbedingungen so optimieren, dass die Arbeitsplätze entstehen, weil Deutschland ein insbesondere auch steuerlich attraktives und konkurrenzfähiges Land wird.

Es bedarf keiner großen wissenschaftlichen Forschungen, um zu erkennen, dass die heute von der Bundesregierung und einigen Landespolitikern entwickelte Vorstellung, eine Unternehmensteuer von 29 % auf thesaurierte Gewinne von Kapitalgesellschaften einzuführen, an dieser Fragestellung klar vorbeigeht. Wen sollte dieser Steuersatz bei all den Missständen im deutschen Steuersystem beeindrucken, wenn rund um Deutschland herum die Belastungen niedriger und die Steuerverwaltungen weitaus bürgerfreundlicher und unkomplizierter sind?

Längst haben deutsche, aber auch ausländische Unternehmen, die ab einer gewissen Größenordnung alle qualifiziert beraten werden, bemerkt, dass Steuersätze allein ein Land noch nicht attraktiv machen. Da muss einiges hinzukommen. Hinzukommen muss vor allem auch eine Steuerverwaltung, die zu ihren Steuerbürgern eine freundliche und positive und nicht wie viele Teile der deutschen Steuerverwaltung eine kleinliche, ja kleinbürgliche und mitunter sogar feindliche Einstellung hat. Hier fallen einige Bundesländer und dort wieder manche Finanzämter besonders negativ, einige wenige zum Glück auch besonders positiv auf. Auch lassen sich weder Unternehmer noch „besserinformierte“ sonstige Steuerpflichtige vom deutschen Gesetzgeber länger hinter Licht führen. Vielmehr erkennen sie, dass die Politik unter dem Stichwort „Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ immer mehr ihrer Rechtsnatur nach unzweifelhaft als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu qualifizierende Aufwendungen nicht (mehr) zum Abzug zulässt. Das Verbot des Abzugs für die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Fahrten zum Arbeitsplatz durch das Steuerreformgesetz 2007 mit Wirkung vom 1.1.2007 für Steuerpflichtige mit einer Entfernung bis zu 20 km Entfernung ist hier ein markantes Beispiel¹⁰ von vielen.

II. Bemerkungen zum Diskussionsstand über die aktuell geplante Steuerreform

1. Die zahlreichen Reformentwürfe – ohne Aussicht auf Verwirklichung

Die zahlreichen Entwürfe zu einer grundlegenden Steuerreform aus Wissenschaft, Politik und Praxis der letzten eineinhalb Jahrzehnte auch nur aufzulisten, würde den Rahmen einer solchen Abhandlung bei weitem sprengen. Es

7 Deutsche Unternehmer, die in bestimmten Kantonen bzw. Kommunen der Schweiz Büroräume, Produktionsstätten und private Wohnmöglichkeiten suchen, erzählen begeistert, dass sie vom Gemeindevorsteher und vom Leiter der Steuerbehörde freundlichst empfangen und auf Kosten der Steuerbehörde zu einem guten Essen eingeladen werden. In einem deutschen Finanzamt wird ein Steuerpflichtiger nicht einmal erheben, ein Glas Mineralwasser oder eine Tasse Kaffee angeboten zu bekommen, gleichgültig, wie viele Steuern er bezahlt und wie viele Leistungen in Form der menschlichen Lohnsteuerabführung er für die Finanzverwaltung erbringt. Gerade der unterschiedliche Umgang der deutschen und so mancher ausländischer Steuerbehörden mit ihren Bürgern zeigt, dass hier „Hoheitspunkt“ gegen „Werben um zahlungskräftige Steuerkunden“ steht. Wer viel zahlt, will auch gut behandelt werden.

8 Um in Österreich eine Produktionsstätte, etwa für elektronische Artikel zu errichten, bedarf es einer Zeit von nicht einmal 1 ½ Jahren, in Deutschland würde dies ca. 5 Jahre dauern; Böhmen hat inzwischen ein Verfahren, in dem die Beamten aller Behörden an einem Tisch sitzen und dann zur Entscheidung förmlich „gezwungen“ werden.

9 Loritz, Die steuerliche Belastung des Mittelstandes seit 1998, Gutachten erstellt im Auftrag der vhw – Vereinigung der bayerischen Wirtschaft, 2005, S. 3 ff.

10 S. 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007, BGBl. I 2006, 1651.

föhrte zudem dazu, das zu tun, wozu es längst zu spät ist: Eine Fundamentaldiskussion um Details zu führen, statt sich auf das Wesentliche zu konzentrieren¹³. Wenige Bemerkungen mögen genügen.

Neben dem bereits erwähnten sog. Petersberger Entwurf hatte auch der vormalige Steuerexperte der CDU-Fraktion im Deutschen Bundestag, Dr. Friedrich Merz, ein eigenes Konzept entwickelt¹⁴. Er hatte, was man einem Politiker zugestehen muss, seinen Vorschlag plakativ mit der Bemerkung in die Öffentlichkeit gebracht, dass jeder seine Einkommensteuerschuld künftig auf einem Bierdeckel errechnen können soll. Kernstück war ein sog. Drei-Stufen-Tarif mit 15, 25 und 35 % Einkommensteuer. Die Fraktion der FDP im Deutschen Bundestag hat ebenfalls einen Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer¹⁵ eingebracht. Besonders bekannt geworden, wenngleich im letzten Bundestagswahlkampf eher in einem negativen Sinn, ist der Entwurf Paul Kirchhofs, der einen einheitlichen Steuersatz von 25 % (abgemildert nur im Eingangsbereich durch zwei weitere Stufen) gefordert hat¹⁶. Im Jahr 2005 erarbeitete der Kölner Steuerwissenschaftler Prof. JOACHIM LANG den „Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes“¹⁷. Auch die Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft verfasste ein „Steuerpolitisches Programm“¹⁸. Schließlich verlangte auch der Sachverständigenrat eine Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch eine duale Einkommensteuer¹⁹. Der 66. Deutsche Juristentag 2006 hat sich auch des Themas der Steuerreform angenommen²⁰, wobei dessen Erkenntnisse mit ziemlicher Sicherheit die laufende Diskussion kaum noch erheblich beeinflussen dürften. Grundlegend Neues wurde von ihm auch nicht entwickelt, eher Bekanntes nochmals aufbereitet.

Eine realistische Chance, verwirklicht zu werden, hatte und hat keiner der Vorschläge

und Gesetzesentwürfe. Aus wissenschaftlicher Sicht bleibt erstaunlich, dass so mancher Autor glaubte, das Rad neu erfinden zu müssen, statt sich bewährte wissenschaftliche Werke zu Nutze zu machen. Erwähnt sei nur J. LANGS Kölner Habilitationsschrift aus dem Jahr 1981¹⁸ sowie ein Entwurf eines Steuergesetzbuches von LANG aus dem Jahr 1993²⁰. Von der Politik wurden sogar die Erkenntnisse früherer Kommissionen des Bundesministers der Finanzen zumeist übergangen²¹.

Die Arbeit der mit der Steuerreform befassten Wissenschaftler und Praktiker soll hier keinesfalls gering geachtet oder als nicht weiterführend dargestellt werden, im Gegenteil. Kein Steuerrechtler konnte sich dieser Diskussion im rechtspolitischen und auch im politischen Raum entziehen. Die allermeisten dieser Entwürfe wären, wenn sie verwirklicht würden, deutlich besser als das geltende Steuerrecht. Nur unterlagen die meisten ihrer Verfasser der Illusion, dass in Deutschland die führenden Politiker der jeweils die Regierungen in Bund und Ländern stellenden Parteien wirklich an den „hehren“ Zielen, die vor allem die Wissenschaftler zuvörderst nannten, interessiert seien: An der konsequenten Ausrichtung der Besteuerung an der Leistungsfähigkeit und an einer seit Jahrzehnten u.a. vom „Nestor“ der deutschen Steuerrechtswissenschaft KLAUS TIPKE immer wieder nachdrücklich geforderten sachgerechten Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer²². Auch eine deutliche Vereinfachung des Steuerrechts und ein möglichst hohes Maß an Rechtsformneutralität im Bereich der Unternehmensbesteuerung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften wurde vielfach gefordert²³.

2. Fehlende Fachkenntnisse führender Politiker im Steuerrecht

Ein Großteil derer, die in den politischen Parteien das „Sagen“ haben, in der CDU also

vor allem die Bundeskanzlerin und einige „mächtige“ Ministerpräsidenten der Länder, in der SPD deren Fraktionsvorsitzender, der Vizekanzler und der Parteivorsitzende sowie die inzwischen sehr „schmale“ Führungsspitze der CSU sind überwiegend steuerliche Laien, und die meisten – die wissenschaftliche Ehrlichkeit verlangt die klare Sprache – steuerliche Dilettanten. Neuerliche Kompromisse zwischen Union und SPD wurden in jüngster Zeit vom hessischen Ministerpräsidenten Roland Koch und dem damaligen nordrhein-westfälischen Ministerpräsidenten und jetzigen Bundesfinanzminister Steinbrück „ausgehandelt“. Bayern, das in Zeiten der sozialliberalen Koalition bis zum Jahr 1982 die führende „Oppositionsrolle“ in der Steuerpolitik innehatte, spielte und spielt nur noch eine relativ geringe Rolle. Einer der wenigen kreativen Köpfe deutscher Steuerpolitik, Dr. Friedrich Merz, hat sich aus dem Amt als steuerpolitischer Sprecher der CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag zurückgezogen bzw. wurde von der deutschen Bundeskanzlerin wohl entsprechend verärgert, um diesen Schritt zu tun. Er widmet sich mit seinem Fachwissen und seiner rhetorischen Brillanz seither lukrativen Anwalts-, Aufsichtsrats- und Vortragstätigkeiten. In der Steuerpolitik der Unionsparteien wurde die Lücke nicht geschlossen.

Offen und nicht, wie es auch von Wissenschaftlern zumeist nur unter vorgehaltener Hand geschieht, muss man die Frage stellen, woher die genannten in der Steuerpolitik führenden Spitzenpolitiker denn auch etwas vom Steuerrecht, das zwar zu einem der wichtigsten politischen Bereiche, aber auch zu einem der kompliziertesten Rechtsgebiete in Deutschland geworden ist, verstehen sollten. Niemand von ihnen war, soweit bekannt, in einer führenden Position der Steuerverwaltung, in der steuerlichen Beratungspraxis oder in der Steuerrechtswissenschaft jemals tätig. Das ist freilich keine Entschuldigung für falsches politisches Handeln; Spitzenpolitiker müssen nicht alles einmal selbst gemacht haben und müssen längst nicht alles können. Es genügt, dass sie dort, wo sie eigene Defizite haben, diese durch den Einsatz qualifizierter Fachleute kompensieren und dann bereit sind, deren Vorschläge aufzugreifen. Das ist jedoch offensichtlich nicht der Fall. Sonst stünde Deutschland im internationalen steuerlichen Wettbewerb der Industrienationen nicht als Schlusslicht da.

3. Die Rolle des Bundesverfassungsgerichts

Erwähnt sei schließlich noch, dass auch das Bundesverfassungsgericht im Steuerrecht über Jahrzehnte eine zumeist recht „unrühmliche“ Rolle gespielt hat. Bis PAUL KIRCHHOF im Jahr 1987 für das Steuerrecht im 2. Senat zuständig

11. Empfehlenswert zur Lektüre ist insbesondere die neueste „Analyse“ LANGS, NJW 2006, 2209 ff.

12. „Ein modernes Steuerrecht für Deutschland“ – Konzept 21. BT-Drs. 15/2745, S. auch Dr. HERMANN OTTO SOHLS (Hrsg.), Die neue Einkommensteuer, Berliner Entwurf der FDP, 2003.

13. BT-Drs. 15/2349.

14. PAUL KIRCHHOF, Einkommensteuergesetzbuch, ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003.

15. Erschienen im Jahr 2005.

16. Steuerpolitisches Programm 2006, 4. Steuereinkommen S. 16 ff.

17. S. Gutachten des Sachverständigenrates „Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, 2006.

18. Gutachten von SELTZER und SCHWAB, in Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentages Stuttgart 2006, Bd. I Gutachten F und G.

19. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981.

20. J. LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Bonn 1993, S. auch J. LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, in: MünchKommBZ 1995, S. 85 ff.

21. S. z. B. Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplatzplätze, Herausgeber Bundesministerium der Finanzen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 46, 1991; Gutachten der Betriebs-Kommission, Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, vorgelegt am 8. November 1994, BB, Beilage 24 zu Heft 34, 1994.

22. TIPKE, Ein Ende dem Einkommensteuermirakel? Rechtsform statt Stimmfangpolitik, 2006, S. 22.

23. Zuleit J. LANG, NJW 2006, 2209.

wurde, gab es dort keinen Steuerfachmann²⁴. So brauchte man sich nicht zu wundern, wenn den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts gerade im Steuerrecht förmlich die „Angst“ anzumerken ist. Dämme einzureißen und wenn deshalb viel zu vorsichtig judiziert wurde. Ein hartes „Einschreiten“, auch in der Zeit PAUL KIRCHHOFs, erfolgte zumeist nur in den Fällen, in denen es um die Familienbesteuerung oder um Fälle offensichtlich nicht hinnehmbarer Ungerechtigkeiten ging²⁵. Hier konnten sich auch die nicht mit dem Steuerrecht beschäftigten und des Steuerrechts im Regelfall unkundigen oder wenig kundigen weiteren sieben Mitglieder des Senats in seiner jeweiligen Besetzung „etwas vorstellen“. Erwähnt seien beispielhaft die Beschlüsse zum Existenzminimum²⁶. Man kann nur spekulieren, wie mühevoll es für einen der ausgewiesenen deutschen Steuerrechtswissenschaftler PAUL KIRCHHOF gewesen sein mag, hier etwas zu bewegen. Mit den Beschlüssen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer und zur Vermögensteuer von 1995²⁷ hatte er etwas bewegt. Das gilt weniger für die Verwerfung der wesentlichen Normen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage als verfassungswidrig, was auf der Hand lag, als vielmehr für die, wenn auch viel zu vorsichtige Einführung des sog. Halbteilungsgrundsatzes²⁸.

Derselbe, nämlich der 2. Senat in seiner neuen Besetzung mit der Rechtsprofessorin LENKE-OSTERLOH als für das Steuerrecht zuständigen Berichterstatterin, hat eine sehr unsensible Rolle eingenommen, als er den Halbteilungsgrundsatz in seiner Entscheidung vom 18.1.2006²⁹ wieder abgeschafft hat. Damit hat der Gesetzgeber erneut freie Hand, die Einkünfte des Bürgers auch zu mehr als 50 % durch Steuern abzuschöpfen. Diese neueste Kehrtwende, die ebenso falsch wie überflüssig war – sie erfolgte nur obiter dictum – hat in Deutschland das verheerend wirkende negative Signal gesetzt, der Bürger könne auf absehbare Zeit keine Hoffnung haben, das Bundesverfassungsgericht setze, außer vielleicht bei Marginalien, dem staatlichen Steuerzugriff von Verfassungs wegen Schranken. Wie ein oberstes

Gericht und Staatsorgan, das die Verfassungsväter bewusst mit einer so großen Machtfülle ausgestattet haben, damit auch der Gesetzgeber in seine Schranken gewiesen wird, gerade in der jetzigen Zeit, in der sich um Deutschland die Schlinge steuerlicher Konkurrenz immer enger zuzieht, so unsensibel entscheiden konnte, bleibt unverständlich. Die Wissenschaft sollte in Bezug auf das Bundesverfassungsgericht ihre „noble“ Zurückhaltung endlich aufgeben. Dieses Gericht ist längst ein auch politisiertes Gericht geworden. Die in den letzten 15 Jahren zunehmend überwiegend nach Parteiproporz vorgenommene Richterbesetzung muss Folgen haben und hat sie bei weitem nicht nur im Steuerrecht. Man beachte insbesondere die Rechtsprechung des 1. Senats in neuerer Zeit zu den meisten politisch brisanten Fragen und sehe auf die parteipolitische Herkunft der Richter/innen. So manche Dissenting Opinion spricht Bände.

Sollte die von der Bundesregierung beabsichtigte Reform der Unternehmensbesteuerung dadurch gegenfinanziert werden, dass die Schuldzinsen zu einem erheblichen Teil nicht abzugsfähig sind³⁰, so würden in vielen Unternehmen durch Verfälschung der Bemessungsgrundlage in Form der Versagung des Zinsabzugs als notwendige Betriebsausgaben von den real erwirtschafteten Gewinnen deutlich mehr als 50 %, manchmal sogar über 100 %, durch Steuern abgeschöpft. Gilt der Halbteilungsgrundsatz nicht mehr, so ließe das Bundesverfassungsgericht vielleicht sogar so etwas in gewissen Grenzen zu. Jedenfalls hat der 2. Senat dem Gesetzgeber bis auf weiteres eine „Freifahrkarte“ ausgestellt, auch extreme Steuerbelastungen bestehen zu lassen und neue zu schaffen.

4. Die Hoffnung auf den internationalen Wettbewerb der Steuersysteme – makabere aber einzig realistische Hoffnung für Deutschland

Die einzige Hoffnung der Deutschen beruht damit, so lautet das einfache Fazit, nicht auf der Vernunft der eigenen Politiker oder auf dem

Bundesverfassungsgericht, sondern darauf, dass der internationale Druck noch größer wird und dass dies möglichst schnell und fühlbar geschieht³¹. Je rascher nämlich die Konkurrenzunfähigkeit des deutschen Steuersystems konkrete Folgen wie die Abwanderung weiterer Unternehmen, weiterer Investitionen und weiteren Kapitals auslöst, um so größer wird der Druck auf die Politik, nicht nur eine Steuerreform auf kleinstem gemeinsamen politischem Nenner zu machen, sondern eine solche, die Deutschland international zu einem steuerlich begehrten Land im oben beschriebenen Sinn macht.

J. LANG hat es auf den Punkt gebracht: „Der Staatenwettbewerb wirkt heilsam: Er zwingt die Staaten zur Ausgewogenheit zwischen staatlichem Leistungsangebot und Steuerbelastung. Aus der Sicht eines einzelnen Landes lohnen sich Steuersenkungen, um Investitionen und Arbeitsplätze und damit Sozialprodukt zu gewinnen“³².

III. Wesentliche Eckpunkte der von der Bundesregierung geplanten Unternehmensteuerreform und ihre Untauglichkeit im internationalen Steuerwettbewerb

1. Die sechs Eckpunkte des Vorhabens der Bundesregierung

Die sechs Eckpunkte der Bundesregierung für eine Unternehmensteuerreform sind bekannt, wie aber erwähnt, noch immer nicht in Gesetzesform gegossen. Man nimmt sich noch bis 2008 Zeit und dies, obwohl es schon viel zu spät ist. Zu viel ist noch offen. Auch dies zeigt das gesamte Debakel: Die Bundesregierung ist über ein Jahr im Amt und nicht in der Lage, aus dem reichen Fundus wissenschaftlicher und praktischer Diskussionsvorschläge pragmatisch die richtigen herauszugreifen, um schnellstmöglich eine Unternehmensteuerreform zu Stande zu bringen.

Die sechs Eckpunkte des Programms der Bundesregierung stellen sich wie folgt dar:

1. Die bisherige Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer werden durch eine föderale und eine kommunale Unternehmensteuer ersetzt, wobei beide Steuern eine gemeinsame einheitliche Bemessungsgrundlage erhalten sollen.

2. Die nominale steuerliche Gesamtbelastung der Körperschaften wird von heute etwa 38,65 % auf knapp unter 30 % gesenkt.

3. Neben den Körperschaften sollen auch die der Einkommensteuer unterliegenden Per-

24 Der für das Steuerrecht in den Jahren 1975 bis 1987 zuständige Richter Prof. LORITZ war vorher Leiter des bayerischen Justizprüfungsamtes gewesen, der dann zuständige Prof. BOCKEMÜLLER, vormals Ordinarius in Freiburg, hatte sich bis dahin mit dem Steuerrecht nicht beschäftigt, aber wesentliche Marksteine gesetzt.

25 S. z. B. BVerfGE 82, 60; 87, 294.

26 BVerfGE 87, 153; 82, 60; 99, 246; 99, 268; 99, 279.

27 BVerfGE 92, 121.

28 S. BVerfGE 93, 121.

29 BVerfGE NJW 2006, 1191; ZSteu 2006, R-221; LORITZ, ZSteu 2006, 509 [512]; FISSER, DB 2006, 912, der allerdings die Abschaffung des Halbteilungsgrundsatzes zu Unrecht als wenig schlimm bewertet und glaubt, man könne über das Verhältnismäßigkeitsprinzip eine Grenze setzen. Dies ist realistischweise nicht zu erwarten; vgl. WEGMANN, NJW 2006, 1196.

30 Inzwischen wollen das allerdings führende Unionspolitiker angesichts des massiven Widerstands aus Wirtschaftskreisen und von Steuerfachleuten in Wissenschaft und Praxis nicht mehr.

31 Hierzu auch SPINDEL, Gutachten für den 66. Deutschen Juristentag, G 16 ff., III mit zahlreichen weiteren Nachweisen auch aus der wirtschaftswissenschaftlichen Forschung.

32 LANG, NZW 2006, 2209, 2210. Hierzu auch SPINDEL, Gutachten für den 66. Deutschen Juristentag, G 16 ff., III mit zahlreichen weiteren Nachweisen auch aus der wirtschaftswissenschaftlichen Forschung.

sonenunternehmen in die Reform einbezogen werden. Deshalb wird untersucht, ob dies durch eine Investitionsrücklage oder durch eine generelle Begünstigung des im Unternehmen einbehaltenen Gewinns geschehen kann.

4. „Maßnahmen gegen den Verlust von Steuersubstrat durch Fremdfinanzierung und zur Verstärkung der kommunalen Finanzen“ werden geprüft. Dies bedeutet, dass, wie schon erwähnt, Zinsen, Leasinggebühren und sonstige Aufwendungen für eine Fremdfinanzierung jedenfalls teilweise die Bemessungsgrundlage nicht mehr vermindern dürfen.

5. Eine Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge soll eingeführt werden. Im Gespräch war zunächst für das Jahr 2008 ein Abgeltungssteuersatz von 30 %, und ab 2009 ein solcher von 25 %. Inzwischen wird diskutiert, ob dieses Vorhaben verschoben werden soll.

6. Bei der Erbschaftsteuer soll die Unternehmensnachfolge erleichtert werden. Im Falle einer Fortführung des Unternehmens durch die Erben, soll, wenn diese einen bestimmten Anteil am Unternehmen erhalten (also nicht bei einer Vielzahl von Erben mit kleinen Anteilen), die Erbschaftsteuer für jedes Jahr um 10 % erlassen werden. Nach 10 Jahren wäre der Übergang also erbschaftsteuerfrei³³. Begünstigt soll nur ein bestimmter Teil des Unternehmensvermögens werden, wozu ein Großteil des Bargeldes, aber auch der Wertpapiere und weitere Unternehmensgegenstände nicht gehören sollen. Zur Gegenfinanzierung sollen Immobilien, aber auch manch andere Vermögenswerte deutlich höher besteuert werden.

2. Würdigung

a) Die Reformpläne zur Einkommensteuer

Auch dieser Entwurf zeigt ein hohes Maß an Unverstand der Politik. Man hat immer noch nicht bemerkt, dass es nicht darum geht, den Unternehmen so wenig Entlastung wie nur möglich zu geben (damit sich die deutschen Politiker nicht vollends der Lächerlichkeit preisge-

ben), sondern dass alles Notwendige getan werden muss, um Deutschland als Steuerstandort international attraktiv zu machen. Deutschland hat weltweit im Steuerrecht eine so schlechte Reputation, dass es nicht genügt, wenn es nur ein wenig besser wird. Das lockt weder Unternehmen noch Kapital an. Um Deutschland künftig auf der „steuerlichen Weltbühne“ überhaupt wieder Gehör, geschweige denn einen glanzvollen Auftritt zu verschaffen, bedarf es schon spektakulärer Schritte. Es ist wie bei Theatern, Opernhäusern und Fußballvereinen: Wer jahrzehntelang durch schlechte Aufführungen bzw. Spiele bei hohen Eintrittspreisen die Besucher vertrieben und in die Arme der Konkurrenz getrieben hat, holt sie nicht zurück, wenn er nach einer Minimalreform immer noch deutlich schlechter ist als die Häuser, in denen sich seine ehemaligen Besucher wohlfühlen. Er muss zeigen, dass und warum es nun dauerhaft besser ist als anderswo. Sonst verhindert er bestenfalls den weiteren Exodus, erreicht aber keine Neuzugänge.

Nun kann der deutsche Staat angesichts der Unfähigkeit seiner Spitzenpolitiker, an den richtigen Stellen massiv die Ausgaben zu beschränken, realistischere Weise nur ein begrenztes Volumen für eine Steuerreform einsetzen. In einem solchen Fall ist es wichtig, sich auf das zu konzentrieren, was die beste Wirkung zeitigt. Dem Entwurf der Bundesregierung fehlt es an der Konzentration auf die wesentlichen Punkte. Warum sollten Unternehmer aus dem Ausland motiviert werden, nach Deutschland zu kommen, wenn die Nachbarländer wie Österreich, Tschechien, Slowakei, Schweiz und andere Länder, wie etwa die baltischen Staaten, deutlich niedrigere Steuersätze für thesaurierte Gewinne und auch ansonsten bessere steuerliche Rahmenbedingungen haben?

Warum bemerken die Politiker nicht, dass in Deutschland sogar zusätzlich zur Senkung der Steuersätze etwas bewegt werden muss, um das bereits oben erwähnte schlechte „Image“, hervorgerufen durch die weithin rigorose und kleinliche deutsche Steuerverwaltung vieler Bundesländer und Finanzämter bei wenigen Ausnahmen und die für Ausländer ungewöhnlich harten Strafsanktionen mit hohen Freiheitsstrafen bei Steuerhinterziehungsdelikten zu kompensieren? Auch einen deutschen Unternehmer, der die Wahl hat, ob er Produktionsstätten in Österreich oder Deutschland errichtet, dürfte ein Steuersatz von knapp 30 %, wenn sich in Deutschland sonst nichts ändert, nicht motivieren.

Sollte das dargestellte Abzugsverbot für Zinsen eingeführt werden, wäre es ohnehin das „Aus“ für viele kleine und mittlere Unterneh-

men. Ihnen bliebe nichts übrig, als Insolvenz anzumelden und/oder im Ausland „neu anzufangen“. Bei einer Eigenkapitalquote vieler Unternehmen von unter 20 % sind sie auf Fremdkapital angewiesen. Die geradezu an Paranoia grenzende Angst des Bundesfinanzministers und vieler Politiker aus Bund, Ländern und Kommunen, dass deutsche Unternehmer ihr Unternehmen mit eigenem „Schwarzgeld“ über das Ausland finanzierten (wenn auch über Bankkredite), sollte endlich aufgegeben werden. Die wenigsten deutschen Unternehmen haben so viel verdient, dass sie solche Gelder haben und wären froh, wenn sie mehr Eigenkapital hätten. Dann hätten sie es auch wesentlich leichter im Umgang mit den Banken. Es ist völlig unverständlich, wie ein Politiker glauben kann, ein mittelständischer Unternehmer würde gerne bei Banken zum Bittsteller, um dann immer öfter vor „verschlossenen Türen“ bzw. verweigerten Kreditvergaben zu stehen.

Im Einkommensteuerreformentwurf der Bundesregierung vermisst man eine Aussage, dass man sich künftig aktiv dem Thema der Anpassung des Ertragsteuerrechts an die Vorgaben des Europäischen Gerichtshofs³⁴ zuwenden will. Auf diesem Gebiet scheint man auch weiterhin die bisherige Politik zu verfolgen, abzuwarten, bis die Bürger vor dem Europäischen Gerichtshof nach langen Jahren ihr Recht erstritten haben. Richtig wäre es indes zu überlegen, wie man das deutsche Steuerrecht auch unter modernen europarechtlichen Aspekten attraktiv ausgestalten kann.

b) Die Reformpläne zur Erbschaftsteuer³⁵

Die Erbschaftsteuer wurde schon zerredet bevor sie zum endgültigen Gesetzesentwurf geworden ist; es bestehen sogar Zweifel, ob die Ankündigung der Bundesregierung, man wolle eine Erbschaftsteuerreform für Unternehmensvermögen nun definitiv zum 1.1.2007 in Kraft setzen, noch ernst gemeint ist. Immerhin wollen 11 von 16 Ministerpräsidenten der Länder jetzt die Entscheidung des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts zu Bewertungsfragen abwarten. Was sind das für Politiker, die sich keine eigenen Entscheidungen mehr zutrauen und wie Erstklässler in früheren Zeiten auf den Fingerzeig des Lehrers in Gestalt des Bundesverfassungsgerichts warten. Man braucht nicht groß zu spekulieren, um zu erkennen, dass das Bundesverfassungsgericht, weil es so lange gedauert hat, die an sich unzulässige Vorlage des 2. Senats des Bundesfinanzhofs³⁶ zwar in der Sache behandeln und nicht als unzulässig verwerfen wird, dass es aber kein Bewertungssystem aufstellen wird, das der Gesetzgeber nur „abzuschreiben“ braucht. Das ist nicht die Aufgabe eines Gerichts. Und wer sollte dort ein

33 Dabei ist noch sorgfältig, wie man mit Familienunternehmen umgehen will, in denen aufgrund mehrfacher Erbginge und mehrerer Familienstämme nur noch „Mini-Begünstigungen“ vieler Erben bestehen.

34 Statt aller: BUNDT DSZ 2006, 357; HVR StW 2004, 193; R. MÜLLER StW 2005, 173; SCHMIDT StW 2005, 304; STEINHAUSEN FS 2006, 529; WEBER-GALLER NW 2004, 1617.

35 Referentenentwurf vom 04. Oktober 2006 – „Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge“.

36 BFH EStBL II 2002, 898; zur Unzulässigkeit dieser Vorlage LOHTE, in: Handbuch der Baufinanzierung und Immobilienkapitalanlage, Fach 1420 Rn. 3; GRS, ZSteu 2004, 102 ff.

solches denn wohl auch entwerfen können? Ein Experte für steuerliche Bewertungsfragen ist im 1. Senat des Bundesverfassungsgerichts nicht ersichtlich. Worauf und warum wartet die Politik also? Oder will die Mehrheit der Ministerpräsidenten der Länder die Erbschaftsteuerreform bewusst verzögern, um noch länger vermeintlich höhere Steuereinnahmen zu haben. Wenn bei der Reform eine höchst problematische Grenzziehung zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Unternehmensvermögen geschaffen wird, werden viele Unternehmer und gerade solche, die auch ein beträchtliches Privatvermögen angesammelt haben, schlechter stehen als zuvor. Es werden deshalb nicht weniger als heute vor dem Erb- oder Schenkungsfall den Weg z.B. nach Österreich oder in die Schweiz suchen.

IV. Konzentration auf wesentliche wichtige Punkte

Nach alledem dürfte deutlich geworden sein, dass angesichts des Desinteresses und der fehlenden Fachkompetenz der Führungsspitzen der die Bundesregierung stellenden Parteien in Bund und Ländern eine realistische Aussicht, eine Steuerreform zu verwirklichen, die auch wissenschaftlichen Ansprüchen genügt, nicht besteht. Dennoch darf die Wissenschaft nicht resignieren und muss weiter eine Fundamentalreform fordern. Allerdings sollte kein Wissenschaftler glauben, er habe ein so hohes Ansehen, dass allein deshalb ein von ihm stammender Vorschlag alle Bedenken der Politik zerstreuen könnte. Das Schicksal des Kirchhof'schen Vorschlages sollte Mahnung sein, wie schnell man einen in wesentlichen Teilen guten Vorschlag durch eine falsche Vorgehensweise politisch ins Abseits befördern kann. Auch die Wissenschaft muss sich darüber im Klaren sein, dass es besser ist, heute als Zwischenschritt das zu fordern, was andere Länder getan haben und was u.a. Österreich „steuermarketingmäßig“ sehr geschickt zu Stande gebracht hat: Durch eine Beschränkung auf wesentliche Punkte in der steuerlichen „Weltöffentlichkeit“ als attraktives Land zu erscheinen, für das sich plötzlich viele Investoren und sonstige Steuerzahler interessieren, die bis dahin den „steuerlichen Kontakt“ vermieden hatten. Österreich konnte und kann plötzlich mit Ländern wie der Schweiz konkurrieren und braucht keine Angst vor Tschechien und der Slowakei zu haben.

Gerade viele deutschsprachige Unternehmer, betätigen sich nämlich viel lieber in Österreich als in der Slowakei oder in Tschechien, wo schon Sprachbarrieren bestehen. Deutschland könnte mit wenigen steuerlichen Veränderungen beinahe von einem Tag auf den anderen deutlich attraktiver als Österreich werden.

M.E. sollte deshalb die Diskussion in zwei Stufen weitergeführt werden. Auf der ersten Stufe wären die sofort zu verwirklichenden Schritte gesetzlich umzusetzen. Es handelt sich sozusagen um sofort notwendige Löscharbeiten am steuerlich brennenden System und seinem Verwaltungsvollzug. Zugleich sollten die nächsten Schritte diskutiert werden, die notwendig sind, aber noch einer sorgfältigen Erarbeitung der praktikablen Umsetzung bedürfen. Sie sollten konkret angekündigt werden, um das Signal der fundamentalen Veränderung Deutschlands auszusenden.

Nachfolgend sollen die vorrangig sofort zu verwirklichenden Maßnahmen wenigstens in Stichworten genannt werden.

1. Die Steuersätze für thesaurierte Unternehmensgewinne der Körperschaften müssen auf höchstens 25 % gesenkt werden. Deutlich besser wäre eine Zahl näher an 20 %. Dies muss die Gesamtbelastung für thesaurierte Gewinne sein. Gewerbesteuer³⁷ und Solidaritätszuschlag müssen ersatzlos wegfallen. Bei der Einkommensteuer, die immerhin 85 % aller deutschen Unternehmen trifft (weil sie Einzelunternehmen oder Personengesellschaften sind), kann die Gesamtbelastung der thesaurierten Gewinne beim bilanzierenden Unternehmer dadurch erreicht werden, dass er dokumentiert, welche Teile des Bilanzgewinns er im Unternehmen belässt und ihren Verbleib jährlich nachweist. Optionsmodelle sind kompliziert und verwehren in Verlustjahren die Verlustverrechnung mit anderen Einkünften und verzerrern damit die Steuerbelastung. Bei Unternehmern und Freiberuflern mit Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG könnte der thesaurierte Gewinn durch getrennte Kontenführung in Form eines Betriebs- und eines Privatkontos nachvollzogen werden. Auch diese Personengruppe könnte entweder durch einen jährlichen Nachweis, dass thesaurierte Gewinne im Unternehmen geblieben sind oder durch eine entsprechende, die Bemessungsgrundlage mindernde dauerhafte Rücklage, wie es sie heute schon – auch für Freiberufler – in Form der Ansparabschreibung gibt (s. § 7g Abs. 5 EStG), erreicht werden.

Notwendig ist eine die tatsächlicher Einnahmen und Ausgaben entsprechend dem steuerlichen Nettoprinzip abbildende Bemessungs-

ungsgrundlage. Dazu gehört eine volle Abzugsfähigkeit insbesondere der Zinsen und Leasinggebühren und des sonstigen Finanzierungsaufwands. Auch die unbegrenzte horizontale und vertikale Verlustverrechnung gehören dazu. Der heute auf ein Jahr begrenzte Verlustrücktrag, verbunden mit einer Mindestbesteuerung (s. § 10 d EStG), ist zu beseitigen. Ein Verlustrücktrag von mindestens fünf Jahren ist als vorläufiger Kompromiss unverzichtbar.

Das deutsche Ertragsteuerrecht muss endlich europarechtskonform ausgestaltet werden. Die Gruppenbesteuerung ist sofort einzuführen, weitere Maßnahmen, die vor allem grenzüberschreitende unternehmerische Aktivitäten steuerneutral ermöglichen, müssen schnellstens nachfolgen.

Für Kapitalerträge ist eine pauschale Abgeltungssteuer notwendig, wenn wirklich eine Vereinfachung eintreten soll. Diese muss anonym erhoben werden. Das Bankgeheimnis ist wieder herzustellen. Auch der Wissenschaftler und erst recht der Politiker darf hier nicht die Augen vor einer bitteren Realität verschließen: Es gibt Menschen, die nicht steuerehrlich sind und Steuern in Bereichen histerziehen, in denen dies relativ risikolos möglich ist. Das ist bei Kapitalerträgen der Fall, während es bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wegen der Lohnsteuerabzugspflicht des Arbeitgebers grundsätzlich nicht möglich ist³⁸ und Steuerverkürzungen bei unternehmerischen Einkünften in Zeiten einer durchgehend perfektionierten EDV zunehmend schwierig sind. Die Steuerpolitik hat nunmehr die Möglichkeit, entweder das Faktum, dass gerade Kapitalerträge in Zeiten offener Grenzen durch Transfer des Geldes in das Ausland sehr leicht hinterziehbar sind, weiterhin zu ignorieren und die deutschen Steuerbürger einschließlich der steuerehrlichen, aber auch die „Geldanlageinstitute“, also vor allem Banken, Sparkassen und Lebensversicherer zunehmend zu schikanieren; dann wird sich die Erosion fortsetzen. Oder man nimmt zur Kenntnis, dass es besser ist, die Steuersätze so zu senken, dass Deutschland als Anlageland für Kapital attraktiv wird, so dass ausländisches Kapital gerade wegen der günstigen Steuersätze gerne nach Deutschland gebracht wird. Stimmen die Steuersätze auf Kapitalerträge und hört die Bespitzelung der Bürger durch anonyme Kontenabfragen auf, so wird viel Geld nach Deutschland strömen. Deutschland ist schließlich immer noch ein Land von großer politischer Stabilität mit einer strengen kapitalmarktrechtlichen Aufsicht und einem im internationalen Vergleich sehr seriösen Bankensystem. 25 % Kapitalertragsteuer sind eine oberste Grenze. Wenn Deutschland attraktiv werden soll, dann wären 20 % der richtige, weil

37 Zur Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform in Deutschland Kinsky/Nehm, StW 2006, 278.

38 Es sei denn, der Arbeitgeber wendet dem Arbeitnehmer nicht deklarierbare Beiträge zu, was aber für diesen unattraktiv ist, wenn diese aus versteuertem Einkommen stammen und nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

mutige Schritt. Die damit verbundene Ungerechtigkeit zwischen der Besteuerung der Kapitaleinkommen und der Erwerbseinkommen ist beauerlich, aber hinzunehmen. Da das Bundesverfassungsgericht seit dem sog. Zinsbesteuerungsbeschluss³⁹ selbst fordert, die Besteuerung müsse auf realistischen Grundlagen aufbauen, müsste es konsequenterweise auch einen niedrigen Steuersatz für Kapitalerträge tolerieren und folgendes Argument akzeptieren: Besser eine niedrige aber gleichmäßige Besteuerung aller Kapitalerträge als weiterhin der Steuerhinterziehung machtlos gegenüberstehen. In einem für Kapital offenen Weltmarkt führen nämlich eine lückenlose Kontrolle bei Kapitalerträgen bei einer flächendeckenden zu hohen, also international nicht konkurrenzfähigen Quellensteuer nicht zu mehr Steuergerechtigkeit, sondern zu noch größerer Kapitalflucht ins Ausland und damit zu noch mehr Steuerungerechtigkeit⁴⁰.

Die Besteuerung der Nichtselbständigen, insbesondere auch der Führungskräfte, muss deutlich maßvoller sein, als sie derzeit ist. Soll eine Führungskraft z. B. aus England, das durchaus kein Niedrigsteuerland ist, nach Deutschland geholt werden, so sprengt dies bis hin zu gehobenen Führungspositionen unterhalb der Top-Management-Ebene, also des Vorstands, nahezu jeden Rahmen einer bestehenden deutschen Gehaltsstruktur, wenn einer solchen Führungskraft in Deutschland netto dasselbe verbleiben soll wie in England. Manche international aufgestellten Konzerne gehen dazu über, solche Führungskräfte, wenn möglich, nicht mehr in Deutschland, sondern in einem anderen Land wie Luxemburg oder Österreich zu beschäftigen⁴¹. Deutschland wird international nur eine Chance haben, Spitzenkräfte zu gewinnen, wenn der Spitzensteuersatz auf deutlich unter 40 %, etwa auf 35 %, sinkt. Der Solidaritätszuschlag ist auch aus diesem Grund sofort abzuschaffen⁴².

Nur wenn die Steuersätze für thesaurierte Unternehmensgewinne und für alle sonstigen Einkünfte deutlich angehört werden, verringert sich auch das Problem, dass Deutschland

als Wohnsitzland unattraktiv bleibt, wenn ausgeschüttete Erträge, wie heute mit Steuersätzen von in der Spitze deutlich über 40 % belastet bleiben. Generell muss angestrebt werden, die Spitzenbelastung nicht höher als bei 35 % anzusetzen.

Die Verlässlichkeit der steuerlichen Regelungen muss sichergestellt und ein wesentlicher Punkt im Programm der Bundesregierung werden. Die „maßvolle“ und nicht eine schikanöse Steuerverwaltung und die Einhaltung strenger rechtsstaatlicher Grundsätze, auch in den Fällen der Steuerhinterziehung, sind dringend von Nöten⁴³. Ein Staat, in dem sogar anonyme Anzeigen in manchen Bundesländern dazu führen, dass die Steuerfahndung mit aller Gewalt in Form von Durchsuchungen und Beschlagnahmen in die Geschäfts- und auch in die Privaträume der Steuerpflichtigen, ihrer Angehörigen und ihrer Berater eindringt, in dem Verhaftungen mit oft fadenscheinigen Begründungen der Flucht- oder Verdunkelungsgefahr an der Tagesordnung sind, benimmt sich wie ein „raubritterliches Gemeinwesen“. Hier ist im Bereich des Steuervollzugs der Rechtsstaat oft in der Realität nicht existent. Der untragbare Zustand, dass in steuerlichen Ermittlungsverfahren des Steuerrechts völlig unkundige Amtsrichter zum meist blindlings und in aller Eile, weil sie stark überlastet sind, Durchsuchungs- und Beschlagnahmebeschlüsse, aber auch Haftbefehle unterschreiben, statt dafür sachkundige, im Steuerrecht spezialisierte Richter einzusetzen, die es derzeit aber in der ordentlichen Gerichtsbarkeit nicht gibt, muss schnellstmöglich beseitigt werden. Es handelt sich um einen rechtsstaatlichen Skandal, dessen sich bisher kein Politiker angenommen hat.

Eine maßvolle Besteuerung bei Tod und vorweggenommener Erbfolge ist unverzichtbar. Die geplante Reform der Erbschaft- und Schenkungssteuer, die einseitig die Unternehmen begünstigt, verbessert den bisherigen Zustand nur dann entscheidend, wenn nicht gleichzeitig durch eine Gegenfinanzierung die positiven Aspekte zunichte gemacht werden. Die Ausnahme der Immobilien von der steuerlichen Begünsti-

gung ist in einem Land, in dem mehr als die Hälfte des privaten Vermögens, nämlich ca. 4,2 Billionen (von 7,8 Billionen Gesamtvermögen der privaten Haushalte) in Immobilien investiert sind, rechtspolitisch verfehlt, ja geradezu skandalös, wenn nicht sarkastisch. Werden die Immobilien erneut höher besteuert, so bedeutet dies für viele Familien, die zeitlebens Einschränkungen in Kauf genommen haben, um das eigene Haus oder die eigene Wohnung zu finanzieren und zu bezahlen, einen schweren Rückschlag, wenn ihre Erben dann die Steuerlasten für den Erwerb nicht tragen können. Da ohnehin nur 42 % aller Deutschen in eigenen Immobilien wohnen, während die Wohneigentumsquote in anderen Ländern deutlich höher ist, darf die Erbschaftsteuerreform hier nicht kontraproduktiv wirken. Die Erbschaftsteuer ist bezüglich ihres Volumens eine Bagatelsteuer, die nur 0,6 % des gesamten Steueraufkommens ausmacht. Sie sollte in der bestehenden Form abgeschafft werden⁴⁴. Da dies realistischweise heute politisch nicht durchsetzbar ist, sollte zumindest die politische Erklärung abgegeben werden, dass die Erbschaftsteuer kurzfristig durch einen Zuschlag auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer aus den Erträgen des ererbten Vermögens ersetzt wird. Hier könnte Deutschland einmal eine spektakuläre Vorreiterrolle einnehmen.

V. Fazit

Selbstverständlich würde die Verwirklichung all dieser Reformpunkte Deutschland noch nicht zum Steuerparadies machen. Es wären, wie erwähnt, nur die dringend notwendigen ersten Schritte. Deutschland könnte aber schon mit diesen eine ähnliche Entwicklung wie andere Länder, die solche Schritte getan haben, verzeichnen: International tätige Unternehmen und Kapitalanleger, auch solche aus dem Ausland, würden erkennen, dass sich in Deutschland endlich etwas Substantielles im Steuerrecht bewegt. Die Auswanderungswelle würde gestoppt, weil erfolgreiche Menschen jeden Alters die Perspektive hätten, in Deutschland werde es besser, es „lohne“ sich nicht, Deutschland zu verlassen. Sollte die Bundesregierung zu ängstlich in Bezug auf Steuerausfälle sein, so ließe sich jede dieser Maßnahmen heute gesetzlich festschreiben und dann sukzessive verwirklichen, etwa eine Steuersatzsenkung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer. Diese könnte schon mittelfristig durch einen durchgehend gleich hohen linearen Tarif (ähnlich einer Flat-Tax) ersetzt werden. Das Existenzminimum wäre durch einen progressiv degressiven Freibetrag sicherzustellen⁴⁵. Eine solche Steuer, verbunden mit einer entsprechenden Freibetragsgestaltung, käme in der Wirkung zwar einem progressiven Steuersatz

39 BVerfGE 86, 233.

40 Diese besteht nicht etwa nur im Verhältnis zu den Steuerpflichtigen, die Steuern hinterziehen, sondern auch im Verhältnis zu denen, die legal Geld in außerhalb Deutschlands belegenen Assets anlagen, deren Erträge nach den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen als Unternehmensgewinne oder Immobilienerträge in Deutschland von der Besteuerung freigestellt sind.

41 Österreich hat mit seiner ermäßigten Besteuerung des 23. und 34. Monatseinkommens sowie diese 620 Euro Überschüssen, mit nur 6 % einen Spitzensteuersatz vor tatsächlich nur ca. 42 %, auch wenn im Gesetz ein Solidaritätssatz von 50 % ausgewiesen ist.

42 Dieser ist ohnehin unethisch, weil die Wiedervereinigung längst vollzogen ist. Er war von Anfang an unethisch, weil ihn auch die Bürger der neuen Bundesländer zu zahlen hatten, obwohl er ihnen zu Gute kommen sollte. Es handelte sich um ein reines Bestreben des Staates nach Mehreinnahmen.

43 Zu Missständen s. die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, ZSteu, 2006, R-597; Harju/Loritz, ZSteu 2006, 509 ff.

44 So bereits Loritz, in: Festschrift Schmitt/Glaser, 2003, 537 ff.

45 So der Vorschlag des Vizepräsidenten des Verbands der Bayerischen Wirtschaft, Prof. Baum aus dem Jahr 2005.

gleich. Sie zwänge aber den Gesetzgeber, wenn er den Steuersatz erhöhen will, der gesamten Bevölkerung die Notwendigkeit einer solchen Erhöhung zu verdeutlichen. Fehlentscheidungen, wie heute die Erhöhung des Spitzensteuer-

satzes um 3 %-Punkte wären dann wesentlich seltener.

Insgesamt bleibt die Feststellung, dass wir es uns nicht leisten können, weiter nur zu diskutieren. Wir müssen schnellstens handeln, um uns dem internationalen Steuerwettbewerb zu stellen. Deutschland verhält sich wie ein Sportler, der sich wundert, warum er in der internationalen Rangliste immer weiter zurückfällt, obwohl er an keinem Wettbewerb teilnimmt, sondern in der Vorbereitungs- und Selbstfindungsphase verharrt. Nur wer am Wettbewerb, auch am internationalen Steuerwettbewerb,

teilnimmt, kann nach vorne kommen. Wenn Deutschland weiterhin zusieht, wie die anderen den Wettbewerb unter sich gestalten und den Wettbewerb bejammert⁴⁶, kann es auf der internationalen steuerlichen „Rangliste“ keinerlei Boden gewinnen. Die Devise muss lauten: Jetzt wenige wichtige und auf der „Internationalen Steuerbühne“ deutlich wahrnehmbar positive Signale schnellstens setzen und im nächsten Schritt die Ziele der Vereinfachung des Steuerrechts und seiner verwaltungsmäßigen Handhabung angehen und danach permanent an der Verbesserung der Steuergerechtigkeit arbeiten. 

⁴⁶ Besonders trübt war es, als einzelne Politiker im letzten Europawahlkampf angingen, eine Diskussion über vermeintliches „Steuerdumping“ loszutreten. Es wurde sogar gefordert, den EU-Ländern mit einer zu niedrigen Steuerquote, Subvention der EU zu kürzen. Das wäre eine Aufforderung an diese Länder, Geld zu verschwenden, indem sie z.B. die Sozialsysteme aufblähen.

Univ.-Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz

Ordinarius an der Universität Bayreuth, Steuerberater Frankfurt/Main.

Univ.-Professor Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz ist Inhaber eines Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Steuerrecht, Arbeits- und Sozialrecht und Leiter der Forschungsstelle für deutsches und internationales Unternehmensteuer- und Kapitalanlagerecht der Universität Bayreuth und Steuerberater.

Nach Tätigkeiten als wissenschaftlicher Mitarbeiter an den Universitäten Regensburg, Genf und Konstanz, als Regierungsrat in der Steuerabteilung des Bayerischen Staatsministerium der Finanzen und als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Bundesverfassungsgericht und der Promotion habilitierte er sich in den Fächern Bürgerliches Recht, Handelsrecht, Steuerrecht, Arbeitsrecht und Zivilprozessrecht.

Nachdem er Lehrstühle in Berlin, Würzburg und Mainz innehatte, wechselte er 1998 an die Universität Bayreuth.

Von 1987 bis 1990 war er im zweiten Hauptamt Richter am Landgericht und zusätzlich in den Jahren 1996 und 1998 Professor an der Universität Genf/Schweiz.

Er hat zahlreiche wissenschaftliche Veröffentlichungen (14 Bücher, sowie über 200 weitere wissenschaftliche Beiträge) in den Gebieten Bürgerliches Recht, Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht, Steuerrecht, Kapitalanlagerecht und Prozessrecht verfasst. Ferner ist er Mitglied in verschiedenen Aufsichtsräten.

Kontakt: Rechts- und wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Universität Bayreuth, Postfach, 95440 Bayreuth, Tel. 0921-552910; Fax: 0921-555843; E-Mail: Karl-Georg.Loritz@uni-bayreuth.de