STIFTUNG
Marktwirtschaft
Frankfurter Institut

Berlin
30. Januar 2006

Kommission „Steuergesetzbuch“

Steuerpolitisches Programm

Einfacher, gerechter, sozialer:

Eine umfassende Ertragsteuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung

Das deutsche Steuer„system“ steht für die deutsche Krankheit: Es ist unverständlich, undurchsichtig, leistungsfeindlich und ein Wachstumshemmnis erster Güte: Mit aufwändigster Steuerbürokratie und überbordender Regelungsdichte, mit den höchsten europäischen Steuersätzen und perfektionistischem Streben nach Einzelfallgerechtigkeit wurden nur Ungerechtigkeit für alle und ein verbreiteter Überdruss an der Steuerwirklichkeit erreicht.

Es ist höchste Zeit, das Richtige für alle und nicht mehr nur das Beste für jeweils einige zu tun. Unser Steuersystem muss einfach, transparenter und damit wieder gerechter, zugleich international wettbewerbsfähig werden. Es muss endlich wieder greifende Anreize zu Eigenverantwortung und Leistungsbereitschaft setzen und für Vertrauen und Rechtssicherheit sorgen, die Grundlage für Investitionen und Konsum sind. Die von der Stiftung Marktwirtschaft einberufene Kommission „Steuergesetzbuch“ hat sich deshalb das Ziel gesetzt, das Gesamtkonzept für eine umfassende Ertragsteuerreform zu erarbeiten. Nach anderthalb Jahren Arbeit legt sie ihre Zwischenbilanz vor.

Die Kommission versteht dieses „Steuerpolitische Programm“ als Angebot an die Politik. Sie schlägt eine umfassende, in sich schlüssige Lösung für die Bereiche Unternehmensbesteuerung, Kommunalfinanzen und Einkommensteuer vor. Die Umsetzbarkeit erleichtern die Möglichkeit der Aufteilung in einzelne Schritte, die Flexibilität des Systems – weitestmöglich hat sich die Kommission auch aus der Diskussion um Steuersätze wie Tarifverläufe herausgehalten – und vor allem seine Ausgewogenheit und soziale Balance.

Den beteiligten Experten aus Wissenschaft, Rechtsprechung, Politik, Verwaltung in Bund, Ländern und Gemeinden, Beratung und Unternehmen gilt ein herzlicher Dank für ihr ehrenamtliches Mitwirken. In weit über 150 Sitzungen zeigte sich ein Mannschaftsgeist, der konzentrierte, sach- und ergebnisorientierte Beratungen ermöglicht hat. In der Überparteilichkeit und verbandspolitischen Neutralität sahen und sehen die Mitglieder der Kommission eine Grundvoraussetzung ihres Wirkens. Das Land braucht Ideen, Proporz hat es genug. Für alle am Austausch Interessierten, z.B. Politiker, Kommunen, Verbände und Unternehmen, war die Kommission ansprechbar und hat zudem im Rahmen von vier öffentlichen Symposien den jeweiligen Stand ihrer Arbeit auch öffentlich zur Diskussion gestellt.

Der Kommission „Steuergesetzbuch“ geht es um eine möglichst stimmige Gesamtkomposition und nicht um Wunschkonzerte, um das Beste für alle Steuerzahler und nicht um Gruppeninteressen. Dieser Prüfung mussten sich auch alle im Kreis der Kommission selbst geäußerten Anliegen stellen. Soweit notwendig, wurden Entscheidungen in der aus zehn Wissenschaftlern zusammengesetzten Lenkungsgruppe gefasst, das vorliegende Programm dort am Ende im Konsens auf den Weg gebracht. Nicht jedes Mitglied der Kommission kann für alle Detailentscheidungen „in Haft“ genommen werden.

Allen, die die Arbeit bislang konstruktiv-kritisch wie interessiert und grundsätzlich wohlwollend begleitet haben, sei an dieser Stelle herzlich gedankt. Dies betrifft nicht zuletzt die Politik, die Medien und viele Bürger, die uns ermutigt haben. Nun gilt es, das Notwendige möglich zu machen. Vorschläge zur Neuordnung unseres Steuersystems müssen breit diskutiert, sollten aber nicht nach bekanntem Muster zerredet werden. Deutschland braucht eine Strukturreform mit langfristiger Perspektive.

Prof. Dr. Michael Eilfort
Stiftung Marktwirtschaft

Prof. Dr. Joachim Lang
Kommission „Steuergesetzbuch“

Inhalt

A Zusammenfassung 5

B Eine Steuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung 9

C Ein umfassendes Reformkonzept in Modulen 16

Modul I: Die Unternehmensteuerreform – Standortsicherung im globalen Wettbewerb 16
1. Das Konzept einer einheitlichen Unternehmensteuer 16
2. Vom Körperschaftsteuergesetz zu einem Unternehmensteuergesetz 19
3. Vom Maßgeblichkeitsgrundsatz zu einem eigenständigen Gewinnermittlungsgesetz 31
4. Von der Organschaft zu einer systemkonformen und zeitgemäßen Gruppenbesteuerung 33
5. Anpassung, Internationalisierung und Modernisierung des Umwandlungsteuerrechts 35
6. Internationale Aspekte der Unternehmensteuerreform 37

Modul II: Die Neuordnung der Kommunalfinanzen – für autonome, handlungsfähige und lebendige Kommunen 40
1. Das Konzept der Vier-Säulen-Lösung 40
2. Erste Säule: Faktor Grundbesitz – Grundsteuer 42
3. Zweite Säule: Faktor Wohnen – Bürgersteuer 42
4. Dritte und vierte Säule: Faktor Wirtschaften – Kommunale Unternehmensteuer und Beteiligung am Lohnsteueraufkommen 43

Modul III: Ein neues Einkommensteuergesetz – einfacher, gerechter, sozialer 46
1. Konzeption der Neufassung 46
2. Vier statt sieben Einkunftsarten 48
3. Ermittlung der Einkünfte 51
4. Berücksichtigung von Verlusten 51
5. Berücksichtigung des existenznotwendigen Lebensbedarfs und Familienbesteuerung 51
6. Elektronische Hilfe bei der Steuererklärung und Vereinfachung des Steuervollzugs 52

D Finanzierung 55
1. Reform der Unternehmensbesteuerung (Modul I) 55
2. Reform der Kommunalfinanzen (Modul II) 56
3. Reform der Einkommensteuer (Modul III) 57
4. Investition in die Zukunft 57

A Zusammenfassung

Die Kommission strebt ein Steuersystem für Deutschland an, das einfacher, sozialer, transparenter und damit wieder gerechter sowie zugleich international wettbewerbsfähig ist. Es muss greifende Anreize zu Eigenverantwortung und Leistungsbereitschaft setzen und für Vertrauen und Rechtssicherheit sorgen, die Grundlage für Investitionen und Konsum sind. Die Wahrung der sozialen Symmetrie des Steuersystems ist Grundlage für dessen breite Akzeptanz. Die Konkurrenzfähigkeit der Wirtschaft ist durch Entlastung auf ein wettbewerbssicherndes Niveau mit dem Ziel der Generierung von Wachstum und Arbeitsplätzen zu stärken. All dies ist nur durch einen Bruch mit dem unüberschaubar gewordenen Steuerrecht möglich.

Das deutsche Ertragsteuerrecht muss vereinfacht und im Unternehmensbereich auf ein international wettbewerbsfähiges Steuersatzniveau gesenkt werden. Die Basis der Kommunalfinanzen muss dabei gestärkt werden. Dazu hat die Kommission Steuergesetzbuch ein in sich konsistentes und umfassendes Konzept einer Ertragsteuerreform erarbeitet, das aus drei Modulen besteht. Die Priorität der Umsetzung sieht die Kommission in der Reform der Unternehmensbesteuerung (Modul I) zusammen mit der Neuordnung der Kommunalfinanzen (Modul II). Dazu muss eine Reform der Einkommensbesteuerung (Modul III) kommen.

Die Unternehmensteuerreform (Modul I)
Einheitliche Unternehmensteuer mit dem Ziel weitgehender Rechtsformneutralität und Senkung der Unternehmensbelastung auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau mit Begrenzung der Niedrigbesteuerung auf Gewinne, die im Unternehmen verbleiben, und Nachbelastung bei Ausschüttung und Entnahme.

Ziel ist es, die Steuerbelastung aller Unternehmen – unabhängig von der Rechtsform – auf ein international wettbewerbsfähiges Niveau zu senken. Wünschenswert wäre ein Steuersatz von 25 %. Unter Berücksichtigung der Belastung der öffentlichen Haushalte erscheint ein Steuersatz bis 30 % realistisch erreichbar. Dabei wird die Tarifgestaltung der Unternehmensbesteuerung von der Tarifgestaltung im Einkommensteuerrecht unter grundsätzlicher Beibehaltung der synthetischen Einkommensteuer abgekoppelt.

Der Anwendungsbereich der Unternehmensteuer ist weit gefasst. Die Unternehmensteuer ist keine Zwangskörperschaftsteuer für Personenunternehmen, sondern eine Fortentwicklung des Körperschaftsteuerrechts, welches die steuerliche Gleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften erlaubt, ohne ihren zivilrechtlichen Status zu ändern. Insbesondere soll der Zugang zur Niedrigbesteuerung nicht entnommener Gewinne auf alle Unternehmen ausgedehnt werden. Die Unternehmensteuer besteht aus einer Allgemeinen Unternehmensteuer mit einem von der Kommission angedachten Satz zwischen 19 und 22 %, deren Aufkommen Bund und Ländern zukommt, und einer Kommunalen Unternehmensteuer mit einem Satz von 6 bis 8 %, auf den ein Hebesatzrecht der Kommune besteht. Durch die Vereinheitlichung von Steuersubjekt und Bemessungsgrundlage bei der Allgemeinen und Kommunalen Unternehmensteuer wird eine wesentliche Vereinfachung erreicht.

Auf Unternehmerebene werden Ausschüttungen und Entnahmen, die bereits auf der Unternehmensebene der Besteuerung unterlegen haben, in Fortentwicklung des Halbeinkünfteverfahrens ermäßigt nachbelastet, so dass es in der Kombination von

niedriger unternehmensteuerrechtlicher Vorbelastung und ermäßigter einkommensteuerrechtlicher Nachbelastung maximal zu einer dem Einkommensteuerspitzensatz entsprechenden Besteuerung kommt. Die Gleichstellung von Arbeits- und Unternehmens- bzw. Kapitaleinkünften bleibt dadurch annäherungsweise erhalten.

Das Konzept der einheitlichen Unternehmensteuer wird durch eine transparente Entnahmeregelung und eine Kleinunternehmerregelung flankiert.

- Bei Personenunternehmen können Entnahmen bis zu 120.000 Euro pro Person innerhalb eines Jahres vom laufenden Gewinn abgezogen werden. Sie unterliegen folglich nicht der Unternehmensteuer, sondern werden nur auf der Ebene des Unternehmers der Einkommensteuer unterworfen. Auf diese Weise lässt sich eine unterhalb der definitiven Unternehmensteuerbelastung liegende individuelle Leistungsfähigkeit der Personenunternehmer abbilden.

- Die Kleinunternehmerregelung ermöglicht es kleinen Personengesellschaften und Einzelunternehmen, in der Einkommensteuer zu bleiben. Damit verbunden können im Rahmen der Kleinunternehmerregelung Unternehmensverluste voll mit anderweitigen positiven Einkünften verrechnet werden.

Die Einführung des Konzepts der einheitlichen Unternehmensteuer wird durch ein neues Gewinnermittlungsgesetz und neue systemkonforme und wettbewerbsfähige Regeln zur Gruppenbesteuerung und Umstrukturierung ergänzt.

Die Neuordnung der Kommunalfinanzen (Modul II)
Neuordnung der Kommunalfinanzen durch die Vier-Säulen-Lösung zur Sicherung und Stabilisierung der verfassungsrechtlichen Selbstverwaltungsgarantie der Kommunen.

Die Kommission schlägt als integralen Teil ihres Unternehmensteuerkonzeptes die Neuordnung der Kommunalfinanzen durch ein in sich abgestimmtes Konzept einer Vier-Säulen-Lösung vor. Ziel ist die Sicherung eines stetigen und planbaren Steueraufkommens für die Kommunen.

Eine Unternehmensteuerreform kann nur in Verbindung mit einer Reform der Kommunalfinanzen nachhaltig erfolgreich sein. Kernpunkt ist die Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung und eine Beteiligung der Kommunen am Lohnsteueraufkommen mit dem Ziel, sowohl das stetige Aufkommen für die kommunalen Haushalte zu sichern als auch die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen zu gewährleisten.

- Erste Säule: Grundsteuer (kommunales Hebesatzrecht)
- Zweite Säule: Bürgersteuer (kommunales Hebesatzrecht)
- Dritte Säule: Kommunale Unternehmensteuer (kommunales Hebesatzrecht)
- Vierte Säule: Beteiligung der Kommunen am Lohnsteueraufkommen

- Erste Säule: Faktor Grundbesitz – Grundsteuer

Die Kommission unterstützt die Vorschläge der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz zur aufkommensneutralen Reform der Grundsteuer unter Beibehaltung des gemeindlichen Hebesatzrechts mit einer vereinfachten und realitätsnäheren Bewertung von Grund und Boden sowie Gebäuden.

- Zweite Säule: Faktor Wohnen – Bürgersteuer

Die Kommission schlägt vor, die gegenwärtig bestehende, aber für den Bürger nicht erkennbare Zuweisung eines kommunalen Anteils an der Einkommensteuer als kommunale Bürgersteuer offen auszuweisen und mit gemeindlichem Hebesatzrecht zu versehen.

Zur Umsetzung wird zunächst der Einkommensteuertarif um den bisherigen Anteil der Kommunen an der Einkommensteuer gesenkt. Auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer wird sodann die Bürgersteuer mit einem kommunalen Hebesatzrecht erhoben. Bei einer aufkommensneutralen Umsetzung sind durchschnittliche Tarifsätze zwischen 2 % und 4 % erforderlich. Der Bürger wird allein mit Ausweisung des Einkommensteueranteils nicht höher belastet. Für ihn erhöht sich jedoch die Transparenz der Finanzierung. Er erfährt eine Stärkung seiner demokratischen Rechte auf kommunaler Ebene. Kommunalpolitik erreicht eine neue Qualität, weil der Gebrauch des Hebesatzrechtes, der zu einer Be- wie Entlastung der Bürger führen kann, erläutert werden muss.

- Dritte Säule**:** Faktor Wirtschaften – Kommunale Unternehmensteuer

In die Unternehmensbesteuerung wird die Kommunale Unternehmensteuer integriert. Wie die Allgemeine Unternehmensteuer wird sie von allen Unternehmen einer Kommune erhoben. Einheitliche Bemessungsgrundlage ist der Gewinn. Die Kommunen besitzen ein Hebesatzrecht. Mit dieser Kommunalen Unternehmensteuer werden die verfassungsrechtlichen und ökonomischen Fragwürdigkeiten der Gewerbesteuer vermieden. Alle unternehmerisch Tätigen einer Kommune tragen zur örtlichen Finanzierung bei. Die durchschnittliche Belastung könnte sinnvollerweise bei ca. 6 % bis 8 % des Gewinns angesiedelt werden.

- Vierte Säule: Faktor Wirtschaften –
  Beteiligung am Lohnsteueraufkommen

Die kommunale Unternehmensteuer vermag weder das Aufkommen der Gewerbesteuer zu ersetzen, noch garantiert sie in ihrer Abhängigkeit vom Gewinn den Kommunen eine ausreichende Stetigkeit des Aufkommens. Die Kommission schlägt daher vor, die Kommunen in ihrer Eigenschaft als Betriebsstättengemeinden am Lohnsteueraufkommen zu beteiligen. Die Kommune, in der ein Arbeitnehmer tätig ist, erhält damit einen unmittelbaren Anteil an dessen Lohnsteuer. Der vom Unternehmen an die Kommune abzuführende Anteil an der einzubehaltenden Lohnsteuer wird vollständig auf die Lohnsteuerschuld angerechnet, so dass das Unternehmen nicht zusätzlich belastet wird. Der Anteil wird von allen Arbeitgebern abgeführt, so dass sowohl nicht gewinnorientierte Unternehmen als auch die öffentliche Hand einbezogen werden. Das Aufkommen steht der Betriebsstättengemeinde zu. Bemessungsgrundlage des Anteils an der Lohnsteuer ist die Lohnsumme. Damit werden sowohl die Beziehungen zwischen Arbeitsplätzen und kommunalen Leistungen anerkannt, als auch Anreize zur Schaffung von Arbeitsplätzen gegeben. Zur mindestens aufkommensneutralen Ersetzung des Gewerbesteueraufkommens durch die Kommunale Unternehmensteuer und den Lohnsteueranteil sollte die absolute Höhe des den Kommunen zustehenden Anteils an der Lohnsteuer 2 % der Lohnsumme(n) entsprechen.

Ein neues Einkommensteuergesetz (Modul III)
Ein neu gefasstes Einkommensteuergesetz für mehr Vereinfachung.

Die Kommission Steuergesetzbuch schlägt im Einkommensteuerrecht keinen Paradigmenwechsel vor. Sie entwickelt das Einkommensteuerrecht unter Beibehaltung der grundsätzlichen synthetischen Besteuerung evolutionär weiter. Ziel ist es, das geltende Einkommensteuerrecht auf seine Grundstruktur und Prinzipien zurückzuführen und überflüssige Vorschriften und Ausnahmen zurückzunehmen.

Das Einkommensteuergesetz muss als System von normgerechter Austeilung von Steuerlasten nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ausgerichtet werden. Sozial-, lenkungs- und wahlpolitisch motivierte Ausnahmenormen müssen beseitigt werden.

Die Kommission empfiehlt eine Einkommensteuer mit progressivem Tarif. Ein bestimmter Tarifsatz oder Tarifverlauf wird nicht vorgeschlagen, die konkrete Ausgestaltung des Tarifs ist Sache der Politik.

Die Kommission schlägt vor, den historischen Katalog von sieben Einkunftsarten auf das ermittlungs- und erhebungstechnisch Notwendige von vier Einkunftsarten zu verkürzen:

- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.
- Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die mittels Lohnsteuerabzug an der Quelle besteuert werden.
- Einkünfte aus Finanzkapital, die zu Vorauszahlungszwecken mittels Kapitalertragsteuer an der Quelle besteuert werden.
- Einkünfte aus Zukunftssicherung, die der nachgelagerten Besteuerung unterliegen.

Der Ermittlung der Bemessungsgrundlage liegt das Nettoprinzip zugrunde. Die Bemessungsgrundlage soll die steuerliche Leistungsfähigkeit der einkommensteuerpflichtigen natürlichen Personen möglichst exakt abbilden. Es sollen grundsätzlich nicht nur die Erhöhungen, sondern auch die Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden.

Die Kommission schlägt zum einen vor, den existenznotwendigen Lebensbedarf in Anbindung an das Sozialhilferecht auch steuerlich zu berücksichtigen. Zum anderen soll die Weiterentwicklung des Ehegattensplittings zum Familienrealsplitting die Einkommensverteilung durch gesetzliche Unterhaltsverpflichtungen innerhalb einer Familie steuerrechtlich nachvollziehen und Gestaltungsmodelle obsolet machen.

Weiteres Kernstück des Kommissionsvorschlags zur Neufassung des Einkommensteuerrechts ist der elektronische Steuererklärungsentwurf. Dieser ermöglicht es durch eine elektronische Vernetzung der Steuerabzugsverfahren mit dem Veranlagungsverfahren, dem Steuerpflichtigen durch das Finanzamt einen Steuererklärungsentwurf vorzugeben. Diesen Entwurf kann der Steuerpflichtige im einfachsten Fall per Mausklick bestätigen oder, falls notwendig, korrigieren und ergänzen. Damit wird für 30 und mehr Millionen Steuerfälle ein drastisches Vereinfachungspotenzial eröffnet.

B Eine Steuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung

Steuern erinnern den Bürger täglich an den Staat. Sie sollen gerechte Solidarbeiträge zu einer zivilisierten Gemeinschaft der Bürger sein. Dieser Anforderung genügt das Steuerrecht nicht mehr. Es ist zu einer unverständlichen Materie geworden, deren Ordnung und Prinzipien kaum mehr zu erkennen sind. Wer mit dem Steuerrecht beruflich zu tun hat, leidet unter unverständlicher Komplexität und Planungsunsicherheit der alltäglich sich verändernden Rechtslage. Mit circa 80.000 Neuzugängen pro Jahr hält Deutschland einen einsamen Weltrekord der Steuerprozesse. Der Bürger fühlt sich mit Abgaben überlastet und vermag die Steuererklärung kaum richtig auszufüllen. Der als „Steuerchaos“ bezeichnete Zustand des Steuerrechts ist für alle von ihm Betroffenen unerträglich geworden.

So verkörpert das deutsche Steuersystem geradezu die „deutsche Krankheit“, d.h. die strukturellen und über Jahrzehnte entstandenen Probleme unseres Landes: Falsche Anreize, fehlende Transparenz, Verständlichkeit, Beständigkeit und Nachhaltigkeit. Dazu ein Übermaß an Regelungen und Ausnahmetatbeständen und schließlich ein Überdruss aller an überhöhten bürokratischen und zum Teil auch finanziellen Belastungen. Im internationalen Wettbewerb ist das deutsche Steuersystem nicht vorzeigbar und belegt bei vergleichenden Untersuchungen regelmäßig hintere Plätze. Es ist Ursache für Politik-, vielleicht sogar Staatsverdrossenheit und liegt wie Mehltau auf dem Land, weil es Wachstum behindert und zur Vernichtung oder Verlagerung von Arbeitsplätzen beiträgt.

Deutschland steht an einem Scheideweg. Entweder gelingt es, das Land zu früherer Wirtschaftskraft und Dynamik zurückzuführen, oder die Menschen verlieren mit sinkendem Wohlstand weiter das Vertrauen in die Kompetenz der Politik, eine Ordnung der Gesellschaft herzustellen, in der Bürger und Unternehmen ihre Fähigkeiten frei entfalten können, die aber auch soziale Gerechtigkeit verbürgt. Die Wachstumsschwäche der Wirtschaft und die hohe Arbeitslosigkeit sind das Ergebnis von Jahrzehnten versäumter Erneuerung unseres Landes.

Die Steuern bilden einen besonders schwierigen Teil der notwendigen Gesamtreform, weil das Recht der Steuern eine Vielfalt privater und öffentlicher Interessen auszugleichen hat. Dementsprechend sind jeweils bei der Änderung von Steuergesetzen zahlreiche Interessenkonflikte zu bewältigen: Staatlicherseits verfolgen die verschiedenen Steuergläubiger ihre budgetären Interessen mitunter ohne Rücksicht auf das gesamtstaatliche Interesse und auf der Seite der Steuerzahler setzen sich Gruppeninteressen häufig zu Lasten des Gemeinwohls durch. Auf diese Weise ist das System des deutschen Steuerrechts in einer langen Reihe von Steueränderungsgesetzen durch die Berücksichtigung der verschiedenen, auch gegenläufigen Interessen und Gerechtigkeitsvorstellungen und allzu häufige faule politische Kompromisse zerstört worden.

Namentlich das deutsche Ertragsteuerrecht leidet unter einer Komplexität, die nicht für Gerechtigkeit sorgt, sondern im Gegenteil gerechtigkeitsschädlich differenziert, nämlich Steuerlasten gleichheitswidrig verteilt und wirtschaftliche Entscheidungen verzerrt. Schließlich belegen wettbewerbsunfähig hohe Steuersätze bei niedriger Steuerquote die Ineffizienz des deutschen Ertragsteuerrechts. All dies hat die grundsätzliche Bereitschaft der Bürger, ihre Gemeinschaft zu finan-

zieren, in Frage gestellt. An die Stelle der finanziellen Verantwortung des Einzelnen für die Gemeinschaft ist Steuervermeidungsmentalität getreten. Viele Steuerpflichtige verwenden mehr Zeit und Energie auf Steuervermeidungsstrategien als auf das Erzielen von Einnahmen.

Es ist höchste Zeit, das Richtige für alle und nicht mehr nur das Beste für jeweils einige zu tun. Am Ende auch des Strebens nach Einzelfallgerechtigkeit steht Ungerechtigkeit für alle. Unser Steuersystem muss einfacher, transparenter und damit wieder gerechter, zugleich international wettbewerbsfähig werden. Es muss endlich wieder greifende Anreize zu Eigenverantwortung und Leistungsbereitschaft setzen und für Vertrauen und Rechtssicherheit sorgen, die Grundlage für Investitionen und Konsum sind. Hilfreich wäre, wenn die Verunsicherung von Investoren und Konsumenten nicht durch immer wieder neue Diskussionen über zusätzliche Steuern und Abgaben angeheizt würde und der Gesetzgeber seiner eingebauten Neigung zum „Steuern mit Steuern“ widerstünde. Deshalb bedarf es eines radikalen Bruchs mit dem unüberschaubar gewordenen Steuerrecht. Nur ein ordnungspolitisch fundiertes Gesamtkonzept von der Unternehmen- bis zur Einkommensteuer kann am Ende verständlich, gerecht und nachvollziehbar sein.

Die letzte, das deutsche Steuerrecht umfassend verbessernde Reform brachte Matthias Erzberger 1919 und 1920 auf den Weg: Innerhalb von neun Monaten wurden 16 Steuergesetze verkündet, darunter die Reichsabgabenordnung von 1919 und das Einkommensteuergesetz 1920, beide Gesetze hervorragende Vorbilder für Steuergesetze in vielen Ländern. Die Systematik dieses ehemals international hoch angesehenen deutschen Steuerrechts ist später in der Geschichte der Bundesrepublik kontinuierlich verschlechtert worden.

Die von der Stiftung Marktwirtschaft einberufene Kommission „Steuergesetzbuch“ hat es sich bei ihrer Konstituierung im Juli 2004 zum Ziel gesetzt, ein in der Sache überzeugendes und in sich schlüssiges Gesamtkonzept für eine umfassende Ertragsteuerreform zu erarbeiten. Zugleich war es Ziel der Kommission, der zuvor versandeten Diskussion über die Notwendigkeit einer Neukonzeption unseres Steuersystems neuen Auftrieb zu geben. Diese Katalysatorfunktion ist mehr als erfüllt. In Deutschland herrscht nicht nur weitgehend Konsens über die Notwendigkeit einer Fundamentalreform des Einkommensteuerrechts. Insbesondere die im internationalen Vergleich zu hohe und der Wettbewerbsfähigkeit unserer Unternehmen abträgliche tarifliche und bürokratische Steuerbelastung der Wirtschaft wird inzwischen kaum abgestritten. Vor diesem Hintergrund hat sich im Herbst 2005 die von CDU/CSU und SPD getragene Bundesregierung das Ziel gesetzt, zum 1.1.2008 eine grundlegende Reform des Unternehmensteuerrechts ins Werk zu setzen. Die Chance für eine umfassende Ertragsteuerreform ist gegeben.

„In sachlichem und zeitlichem Zusammenhang“, so die schwarz-rote Koalitionsvereinbarung, soll auch die Neuordnung der Kommunalfinanzen in Angriff genommen werden. Dies zu erreichen und mit einem überzeugenden Vorschlag einen Beitrag dazu zu leisten, war eine wesentliche Prämisse der Kommissionstätigkeit. Inzwischen wird die Reformbedürftigkeit der Kommunalfinanzierung nur noch von einem Teil der potenziell Betroffenen angezweifelt, wozu die Tatsache beiträgt, dass die konjunktur- und gestaltungsanfällige Gewerbesteuer aufkommensmäßig nach ihren 2003 sichtbaren Schattenseiten 2005 einmal wieder die Sonnenseite gezeigt hat.

Gruppen von Steuerexperten und Politikern haben in den letzten Jahren eine Vielzahl beachtenswerter Reformentwürfe ausgearbeitet. An diese gilt es anzuknüp-

fen, den Stab aufzunehmen und weiter zum bzw. am besten ins Ziel zu tragen. Die in der Kommission „Steuergesetzbuch“ versammelten 75 Experten engagieren sich dabei ehrenamtlich auf der Basis folgender Prämissen:

- Überparteilichkeit und Unabhängigkeit:

Jenseits parteipolitischer oder korporatistischer Reflexe will die Kommission das historische Zeitfenster nutzen und die Chancen für die Umsetzung einer wirklich umfassenden Steuerreform erhöhen. Die Experten sehen in der partei- und verbandspolitischen Neutralität eine Grundvoraussetzung ihres Wirkens. Die Kommission strebt nach dem Besten für alle Steuerzahler und bedient keine Gruppeninteressen. Es geht um eine möglichst stimmige Gesamtkomposition und nicht um Wunschkonzerte. In diesem Rahmen bringen sich Politiker aller zum Zeitpunkt der Konstituierung der Kommission im Deutschen Bundestag vertretenen Parteien und namhafte Experten aus Wissenschaft, Rechtsprechung, Verwaltung, Unternehmen und Beratung ein. Unter ihnen befinden sich führende Ökonomen und Juristen, Bundes-, Landes- und Kommunalpolitiker, leitende Repräsentanten von großen und kleineren Unternehmen, von Kapital- wie Personengesellschaften, profilierte Richter des Bundesfinanzhofs, ausgewiesene Verwaltungsfachleute aus dem Bundesfinanzministerium, mehreren Länderfinanzministerien und einigen Kommunen, schließlich versierte Kenner des Steuerrechts aus ihrer beruflichen Beratungspraxis heraus.

- Vereinfachung vor Senkung und Strukturen vor Sätzen:

Die Kommission will Vorschläge unterbreiten, wie das Steuerrecht auf seine Grundstrukturen zurückgeführt und deutlich vereinfacht werden kann. Entbehrliche und ordnungspolitisch fragwürdige Abgrenzungen, Steuervergünstigungen und Ausnahmebestimmungen sollten entfallen. Entscheidungen über Steuersätze und Tarifverlauf, über Beibehaltung oder Abschaffung von Steuervergünstigungen sind weitaus mehr als alles andere politische Entscheidungen und damit Sache des Gesetzgebers. Allzu leicht verschleiert die populäre Diskussion über Steuersätze den wichtigen Blick auf die Steuerstrukturen und erschwert Problemlösungen. Die Kommission will sich deshalb aus der Satzdiskussion weitestmöglich heraushalten. Sie hält zudem auf reine Steuersatzveränderungen beschränkte Reformmaßnahmen für zu kurz gegriffen. Steuersätze können schnell erneut verändert werden. Entscheidender für die Bürger und Unternehmen sind die Steuerstrukturen: Nur wenn das System stimmt, entstehen Vertrauen und Verlässlichkeit.

- Evolution vor Revolution:

Die Breite der Besetzung der Kommission und der starke Praxisbezug ihrer Diskussionen sowie die Einbeziehung der Politik haben das klare Ziel, ordnungspolitische Grundüberzeugungen, wissenschaftliche Ansätze sowie praktische Erkenntnisse zusammenzuführen und eine realistische, administrierbare und politisch umsetzbare Entwicklungsperspektive zu eröffnen. Die Kommission legt besonderen Wert auf saubere Verfahrensregelungen und ausreichende Übergangszeiträume. Nach dem Grundsatz der Rechtskontinuität sind die Besteuerungsstrukturen auf der Grundlage vertrauter Rechtslagen und Terminologien zu vereinfachen. Unter dem Strich muss eine deutliche Vereinfachung des deutschen Steuersystems stehen, in jedem Teilbereich für sich wird dies auch wegen zu berücksichtigender internationaler Sachverhalte jedoch nicht möglich sein. In Zweifelsfällen neigt die Kommission zur Vereinfachung, Deregulierung, Pauschalierung und Typisierung.

- Umfassender Ansatz vor Punktualismus:

Die parallele Tätigkeit in den Arbeitsfeldern „Unternehmensbesteuerung“, „Kommunalfinanzen“ und „Einkommensteuer und Abgabenordnung“ signalisiert: Nur das eine zu tun und das andere zu lassen, ergäbe keinen Sinn. Erst das umfassende Herangehen an diese drei prioritären Bereiche des Steuersystems und die sorgsame Beachtung der Schnittstellen zwischen ihnen kann einen stimmigen Entwurf ermöglichen. Nur eine Reform aus einem Guss kann am Ende ihren Beitrag zur Förderung der Wachstumskräfte und zur Generierung neuen Wohlstands in Deutschland beitragen.

- Zeitliche und gestalterische Flexibilität vor Paketlösungen:

Die Kommission versteht ihre Vorschläge als Angebot an die Politik. Sie präsentiert diese Vorschläge in den Bereichen „Unternehmensbesteuerung“, „Kommunalfinanzen“ sowie „Einkommensteuer und Abgabenordnung“ als ganzheitliches Reformkonzept und doch zugleich als Module, die aufeinander abgestimmt, aber eben zeitlich gestreckt umsetzbar sind. Allzu schwere und allzu fest verschnürte Pakete mindern eher Reformchancen. Die umfassende Ertragsteuerreform wird nur in mehreren Schritten zu erreichen sein. Wichtig ist aber, dass diese folgerichtig und auf ein klares Ziel hin ausgerichtet sind. Eine beachtliche Zahl von Stellschrauben im Rahmen des Reformvorschlags soll gewährleisten, dass bei der Reformeinführung Ausgleichsmaßnahmen möglich, Schwerpunktverlagerungen denkbar und Gestaltungsspielräume für die Politik vorhanden sind, ohne das erarbeitete Gesamtsystem automatisch zu korrumpieren bzw. die angestrebten Verbesserungen zunichte zu machen.

Unter diesen Prämissen ergaben sich für die Kommission folgende Aufgaben und Zielsetzungen:

- Das Steuerrecht ist auf seine Grundstrukturen zurückzuführen und grundlegend zu vereinfachen.
- Entbehrliche Abgrenzungen, Steuervergünstigungen und andere Ausnahmebestimmungen sind zu beseitigen.
- Die Steuergerechtigkeit ist durch die folgerichtige Anwendung von systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts wie insbesondere durch das Leistungsfähigkeitsprinzip und das vor übermäßiger Steuerbelastung schützende Nettoprinzip zu gewährleisten.
- Das Steuerrecht ist möglichst entscheidungsneutral zu gestalten, indem wirtschaftlich Gleiches auch gleich besteuert wird.
- Das Steuerrecht ist international kompatibel, frei von Konflikten mit dem Europarecht und international wettbewerbsfähig zu gestalten.
- Der Vollzug der Steuergesetze soll erleichtert und verbessert, die Möglichkeiten elektronischer Datenverarbeitung optimal genutzt werden.
- Die Steuergesetze sind so zu entwerfen, dass die Steuern als klar, verständlich und gerecht normiert akzeptiert und Steuerstreitigkeiten möglichst vermieden werden.

Diese Ziele, ihre interne Organisation und Arbeitsweise hat die Kommission „Steuergesetzbuch“ in dem im Januar 2005 veröffentlichten Projektkonzept niedergelegt. Der ursprünglich geplante zeitliche Ablauf wurde im Frühjahr 2005 wegen der veränderten politischen Rahmenbedingungen beschleunigt. Mit dem vorliegenden steuerpolitischen Programm als Zwischenbilanz ihrer Tätigkeit do-

kumentiert die Kommission nun ihre bislang getroffenen inhaltlichen Festlegungen und die Arbeitsgrundlagen für die weitere Tätigkeit in den Arbeitsgruppen bzw. bei der Erarbeitung von Gesetzestexten. Im Frühjahr 2006 folgen diesem Steuerpolitischen Programm in zeitlicher Reihenfolge der Entwurf eines Gewinnermittlungsgesetzes, eines Unternehmensteuergesetzes und eines Einkommensteuergesetzes. Parallel dazu werden Empfehlungen für die nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf Landesebene anzusiedelnden Regelungen zu den Kommunalfinanzen sowie detaillierte Modellrechnungen zu den finanzpolitischen Auswirkungen erarbeitet.

Erste, wesentliche Teile einer umfassenden Ertragsteuerreform könnten zum 1.1.2008 Gesetzeskraft erlangen. Aus Sicht der Kommission sind sechs Grundvoraussetzungen für den Erfolg eines erneuerten deutschen Steuersystems zu beachten:

1.) Es muss für die Bürger verständlich sein, als sozial ausgewogen akzeptiert werden und den Menschen so wenig Zeitaufwand wie möglich abverlangen.

2.) Es muss international wettbewerbsfähig sein und einen Schritt zur Harmonisierung der Grundlagen der Ertragsbesteuerung in Europa vorbereiten.

3.) Es muss die Wettbewerbssituation deutscher und in Deutschland tätiger Unternehmen deutlich verbessern und sie nachhaltig und praxistauglich entlasten, insbesondere von Bürokratie.

4.) Es muss die kommunale Autonomie stärken, indem es Städten und Gemeinden eine breitere Einnahmenbasis und ein stetiges Aufkommen verschafft.

5.) Es darf allenfalls in der Startphase Bund und Ländern eine maßvolle Anschubfinanzierung abverlangen, muss mittel- und langfristig indes kräftige Wachstumsimpulse setzen und damit zu mehr Steuereinnahmen und weniger Sozialausgaben beitragen.

6.) Es muss schließlich für alle Beteiligten nachvollziehbar und berechenbar sein, Rechts- und Planungssicherheit gewährleisten und damit Vertrauen für Investition und Konsum schaffen.

Daraus ergeben sich für die angestrebte umfassende Ertragsteuerreform folgende Anforderungen: In erster Priorität steht eine Reform für ein international wettbewerbsfähiges Unternehmensteuerrecht. Die Attraktivität von Steuersystemen erschöpft sich nicht in niedrigen Steuersätzen. Maßgebliche Faktoren sind auch die Finanzierungs- und Rechtsformneutralität sowie die materielle und administrative Einfachheit der Besteuerung, Ausgewogenheit von Steuerlasten und öffentlichen Gütern. Die so verstandene rechtliche und ökonomische Effizienz von Steuersystemen und der Verwendung von Steuern machen die Besteuerung international wettbewerbsfähig.

Steuersätze signalisieren augenfällig das Belastungsniveau eines Steuersystems, werden vor anderen steuerrechtlichen Merkmalen wahrgenommen und bilden daher häufig den ausschlaggebenden Grund für die Entscheidung gegen einen Standort, wenn sie im internationalen Vergleich zu hoch sind und die übrigen Standortbedingungen die Höhe des Steuersatzes nicht rechtfertigen. Im Hinblick

auf die mitteleuropäische Lage und die hervorragende Infrastruktur Deutschlands kann eine Ertragsteuerbelastung von Unternehmen von 25 % bis 30 % als wettbewerbsfähig bewertet werden. Die kumulative Belastung von 25 % Körperschaftsteuer und bis zu 14 % Gewerbesteuer führt jedoch die deutsche Ertragsteuerbelastung von Unternehmen derzeit an den oberen Rand internationaler Belastungsniveaus und hat daher abschreckende Wirkung.

In keinem Land der Welt ist der kommunalsteuerliche Anteil der Unternehmensteuerbelastung so hoch wie in Deutschland. Daher war eine innovative Lösung zu finden, die einerseits eine wettbewerbsfähige Steuerbelastung ergibt, andererseits das Steueraufkommen der Kommunen sichert. Jedoch darf das verfassungsrechtlich verbürgte Hebesatzrecht nicht auf die Gewerbesteuer und damit auf einen wettbewerblich relevanten Sektor konzentriert werden; es ist vielmehr gleichmäßiger auf die Besteuerung von Einkommen aus wirtschaftlicher Tätigkeit zu verteilen, was mit den Vorschlägen einer Kommunalen Unternehmensteuer und einer Bürgersteuer geschieht, letzteres ist überdies schon im Grundgesetz angelegt. Die internationale Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Steuersystems liegt im überragenden Gemeinwohlinteresse und vermag daher die Limitierung des Hebesatzes verfassungsrechtlich überzeugend zu rechtfertigen, zumal den Kommunen im Ergebnis aller Kommunalsteuern das verfassungsrechtlich verbürgte Hebesatzrecht nicht beschnitten wird.

Zum Erreichen eines wettbewerbsfähigen Unternehmensteuerrechts gehören auch ein neues Gewinnermittlungsgesetz sowie systemkonforme und moderne Neuregelungen zur Gruppenbesteuerung sowie zur Umstrukturierung.

Die Entscheidungsneutralität der Besteuerung, besonders die Rechtsform- und Finanzierungsneutralität gehört zu den essentiellen Eigenschaften eines ökonomisch effizienten Steuersystems. Die von der Kommission vorgeschlagene Erweiterung der Körperschaftsteuer zu einer Allgemeinen Unternehmensteuer schafft nicht nur ein hohes Maß an Rechtsformneutralität. Gegenüber dem geltenden Recht wird auch die Finanzierungsneutralität erheblich verbessert, indem ein sehr weit gefasster, am Umsatzsteuerrecht orientierter Unternehmensbegriff im Prinzip alle Kapitaleinkommen in die niedrige Unternehmensteuerbelastung einzubeziehen vermag. Insofern wirkt die Allgemeine Unternehmensteuer in ähnlicher Weise wie die Kapitaleinkommensteuer im System der Dualen Einkommensteuer. Die Duale Einkommensteuer ist weiter abgesteckt als die Allgemeine Unternehmensteuer, weil sie auch die der Einkommensteuer unterworfenen Kapitaleinkünfte erfasst. Bei gemischten Kapital- und Arbeitseinkommen, die bei Einkünften aus Personenunternehmen häufig vorkommen, übt jedoch das System der Dualen Einkommensteuer infolge der sehr unterschiedlichen Tarifbelastung einen so starken Steuergestaltungsdruck aus, dass wirtschaftliche Entscheidungen erheblich verzerrt werden.

Die materielle und administrative Einfachheit der Besteuerung verlangt, dass die Differenzierungen auf das Notwendige der gerechten, d.h. gleichmäßigen Austeilung der Steuerlasten zurückgeführt wird, dass der Gesetzgeber das Steuerrecht entsprechend seinen Grundentscheidungen prinzipientreu ausgestaltet und dabei möglichst viele „Ausnahmetatbestände“ beseitigt.

Zum Ziel, das geltende Ertragsteuerrecht auf seine Grundstrukturen zurückzuführen, gehört notwendig eine Neufassung des Einkommensteuergesetzes. Der Bundesgesetzgeber hat das Einkommensteuergesetz von 53 Paragraphen der Urfassung 1934 auf 182 Paragraphen aufgebläht und dabei die Systematik so

zerstört, dass das geltende Einkommensteuergesetz nicht mehr sanierungsfähig ist. Bei einer Neufassung des Einkommensteuergesetzes kann das Einkommensteuerrecht prinzipientreu nach den hergebrachten Grundsätzen neu formuliert und alle sog. „Ausnahmetatbestände“ – besonders Steuervergünstigungen – können zur Disposition gestellt werden. Auch mit dem Ausbau des Körperschaftsteuergesetzes zu einem Unternehmensteuergesetz wird kein völlig neues Unternehmensteuerrecht geschaffen. Vielmehr wird die Grundstruktur des Körperschaftsteuerrechts beibehalten, jedoch das zu komplex gewordene Steuerrecht der Personengesellschaft durch eine auf Personenunternehmen zugeschnittene Besteuerung der Unternehmensebene abgelöst.

Besondere Aufmerksamkeit hat die Kommission der administrativen Einfachheit der Besteuerung, der Vereinfachung des Steuerverfahrens geschenkt. Dabei stand die bessere Nutzung der elektronischen Datenverarbeitung im Vordergrund. Die Möglichkeiten der in den Ländern eingerichteten Rechenzentren werden insofern nicht ausgeschöpft, als die Software nicht bundeseinheitlich entwickelt ist. Die Kommission empfiehlt eine bundeseinheitliche Steuernummer für jeden Steuerpflichtigen als Voraussetzung für die Erstellung eines elektronischen Steuererklärungsentwurfs. So können die für die Ermittlung quellenbesteuerter Einkünfte erforderlichen Daten zunächst an eine beim Bundeszentralamt für Steuern ermittelte Zentralstelle elektronisch mitgeteilt, dort jeweils unter den bundeseinheitlichen Steuernummern gesammelt und verarbeitet und dann die verarbeiteten Daten an die Landesrechenzentren weitergeleitet werden. In den Landesrechenzentren kann sodann der elektronische Steuererklärungsentwurf mit den persönlichen Stammdaten und allen anderen elektronisch erfassten Daten fertig gestellt und dem Steuerpflichtigen per Post oder elektronisch zugestellt werden.

Die Kommission hat sich bei der Finanzierung wettbewerbsfähiger Steuersätze vornehmlich den Maßnahmen zugewandt, die sich in die Systematik des Steuerrechts einfügen. Dazu gehören u.a. die vollständige Besteuerung der Veräußerungseinkünfte, die subjektive Erweiterung der kommunalen Unternehmensbesteuerung von den Gewerbebetrieben auf alle Unternehmen und die Beschränkung der Verrechnung laufender Unternehmensverluste auf die unternehmensbesteuerte Ebene. Letzteres entspricht dem internationalen Standard, da im Ausland die allermeisten Unternehmen der Körperschaftsteuer unterworfen sind. Hingegen lehnt die Kommission Maßnahmen ab, die die Grundprinzipien des Steuerrechts verletzen. Dazu gehört z.B. die sog. Mindestbesteuerung, die das sog. Nettoprinzip verletzt und zudem die für die internationale Wettbewerbsfähigkeit benötigte Kapitalkraft der Unternehmen schwächt, wenn nicht sogar gefährdet.

Schließlich muss die Unternehmensteuerreform den Aspekt der sozialen Gerechtigkeit berücksichtigen. So darf nicht der Eindruck entstehen, dass eine gesellschaftliche Gruppe bevorzugt niedrig besteuert wird. Daher empfiehlt die Kommission, die wettbewerbsfähig niedrige Besteuerung unternehmerischer Investitionen durch nachgelagerte Besteuerung der privaten Zukunftsvorsorge auszugleichen, die besonders die Arbeitnehmer im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung genießen. Allerdings ist das Ausmaß der nachgelagerten Besteuerung an den budgetären Möglichkeiten auszurichten.

Die Kommission ist der Auffassung, dass die niedrige Proportionalbesteuerung der Kapitaleinkommen in Deutschland keine soziale Akzeptanz finden wird, wenn nurmehr die Arbeitseinkommen progressiv besteuert werden. Deshalb lehnt die Kommission das Konzept einer Dualen Einkommensteuer ab.

C Ein umfassendes Reformkonzept in Modulen

Modul I
Die Unternehmensteuerreform – Standortsicherung im globalen Wettbewerb

1. Das Konzept einer einheitlichen Unternehmensteuer

(1) Ausgangspunkt

Zentraler Ausgangspunkt der Überlegungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland ist die mangelnde Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich. Mit einer nominellen Steuerbelastung der Unternehmensgewinne von ca. 39 %, die sich aus Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag zusammensetzt, ist Deutschland gegenwärtig Spitzenreiter in Europa. Nicht nur die osteuropäischen Beitrittsstaaten, sondern auch die übrigen Mitgliedsstaaten zeichnen sich durch z.T. deutlich günstigere Steuersätze aus oder erwägen weitere Absenkungen ihrer nominellen Steuersätze. Wenngleich es für unternehmerische Entscheidungen nicht auf die nominellen, sondern vielmehr auf die effektiven Grenz- und Durchschnittsteuersätze ankommt, so ist doch nicht zu verkennen, dass von den nominellen Steuersätzen eine deutliche Signalfunktion ausgeht und, wie Untersuchungen zeigen, die effektive Steuerbelastung entscheidend von den nominellen Steuersätzen geprägt wird.

Die mangelnde Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmensbesteuerung liegt aber nicht nur in den Steuersätzen, sondern auch in der Steuerstruktur begründet, die im internationalen Vergleich durch zwei Besonderheiten gekennzeichnet ist:

- Die Höhe der nominellen Steuerbelastung von 39 % beruht zu einem erheblichen Teil auf der Gewerbesteuer, die den gegenwärtig durchaus attraktiven Körperschaftsteuersatz von 25 % auf den unattraktiven Unternehmensteuersatz von 39 % heraufschleust, wobei noch der Solidaritätszuschlag zu beachten ist. Eine wirkliche Reform der Unternehmensbesteuerung kann daher nur gelingen, wenn die Gewerbesteuer in ihrer bisherigen Form ersetzt wird.

- Wegen der großen Bedeutung der Personenunternehmen in Deutschland besitzt auch die Einkommensteuer den Charakter einer Unternehmensteuer. Eine Absenkung der Unternehmensbesteuerung kann sich daher nicht auf die Körperschaftsteuer beschränken, wenn die Rechtsformneutralität der Besteuerung gewahrt werden soll, sondern muss auch die Besteuerung der Personenunternehmen einbeziehen.

Eine wettbewerbsfähige Unternehmensbesteuerung muss sich schließlich in den internationalen Besteuerungsrahmen einpassen, darf Umstrukturierungen nicht behindern und sollte Konzernsachverhalten in angemessener Weise Rechnung tragen.

Zieltarif einer wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung wäre ein Tarifsatz von 25 % einschließlich eines kommunalen Anteils. Aus fiskalischer Sicht ist eine derartige Tarifsenkung derzeit nicht darstellbar, so dass ein Unternehmensteuersatz von insgesamt ca. 30 % realistischer erscheint.

(2) Entwicklungslinie

Mit dem Steuersenkungsgesetz ist Deutschland dem internationalen Trend gefolgt und hat das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren durch ein Shareholder-Relief-Modell in der Form des Halbeinkünfteverfahrens ersetzt. Im internationalen Kontext liegt der Vorzug dieses Modells insbesondere in der deutlichen Trennung der Besteuerung der Gesellschaft von der Besteuerung der Gesellschafter, womit die Zuordnung der Besteuerungsrechte erleichtert wird, wenn Gesellschaft und Gesellschafter in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Diese Entwicklung wird mit dem Konzept der Unternehmensteuer fortgeführt und auf den Bereich der Nicht-Kapitalgesellschaften ausgedehnt.

Die Entscheidung zugunsten der Unternehmensteuer als Reformkonzeption ist gefallen, nachdem zunächst verschiedene Optionsmodelle daraufhin überprüft worden sind, ob sie als Instrumente in Betracht kommen, um Personenunternehmen den Zugang zu einem attraktiven Körperschaftsteuersatz zu ermöglichen. Die mit den Optionsmodellen verbundene weitere Komplizierung des Steuerrechts sowie ihre Gestaltungsanfälligkeit haben den Ausschlag dafür gegeben, diese Ansätze nicht weiter zu verfolgen. Ebenfalls wurde die ausschließliche Verweisung auf das Umwandlungsrecht, die tatsächliche Umwandlung, als in der Praxis unzureichend verworfen.

Mit der Entscheidung für eine einheitliche Unternehmensteuer wird der gegenwärtige Dualismus in der Unternehmensbesteuerung beseitigt, der in dem Nebeneinander der transparenten Besteuerung von Personenunternehmen und der intransparenten Besteuerung von Kapitalgesellschaften besteht. Für den Gesetzgeber schafft die Unternehmensteuer ein Höchstmaß an Flexibilität, da der Unternehmensteuersatz vollständig vom Einkommensteuertarif abgekoppelt wird.

(3) Ziele und Merkmale

Ziel der Unternehmensteuer ist eine von der Rechtsform des Unternehmensträgers weitgehend unabhängige Besteuerung der Unternehmen. Um dies zu erreichen, ist es notwendig, neben Körperschaften auch Personenunternehmen in die Unternehmensteuer einzubeziehen. Damit überwindet dieses Konzept den gegenwärtig vorherrschenden Dualismus in der deutschen Unternehmensbesteuerung. Im Modell der Unternehmensteuer dient das Unternehmen als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung. Steuersubjekt ist der Unternehmensträger. Die Unternehmensebene wird in diesem Modell von der Unternehmerebene getrennt. Damit wird das Trennungsprinzip grundsätzlich auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgedehnt. Auf diese Weise können Personenunternehmen genauso wie Kapitalgesellschaften von einer niedrigen Besteuerung einbehaltener bzw. nicht entnommener Gewinne profitieren.

Die Unternehmensteuer setzt sich aus der Allgemeinen Unternehmensteuer und der Kommunalen Unternehmensteuer zusammen, wobei letztere im Rahmen der

Vier-Säulen-Lösung an die Stelle der bestehenden Gewerbesteuer treten soll.

Die Unternehmensteuer ist durch drei Merkmale gekennzeichnet:

a) Gewinne werden auf der Unternehmensebene – unabhängig von der Rechtsform des Unternehmensträgers – mit einem konstanten Steuersatz belastet, der sich aus dem Allgemeinen und dem Kommunalen Unternehmensteuersatz zusammensetzt und aus Gründen der internationalen Wettbewerbsfähigkeit in einem Korridor zwischen 25 % und 30 % liegen sollte. Die auf der Unternehmensebene anfallende Unternehmensteuer erlangt Definitiv-Charakter.

b) Eine erhebliche Vereinfachung wird damit erreicht, dass die Allgemeine und Kommunale Unternehmensteuer von den gleichen Steuersubjekten und der gleichen Bemessungsgrundlage erhoben werden.

c) Wird der Gewinn durch Ausschüttungen oder Entnahmen aus den Unternehmens- in die Unternehmersphäre überführt, kommt es beim Unternehmer zu einer Nachbelastung, die in typisierender Form den steuerlichen Thesaurierungsvorteil kompensiert und damit für die ausgeschütteten oder entnommenen Gewinne den Grundgedanken einer synthetischen Einkommensbesteuerung verwirklicht.

Mit dem Konzept der Unternehmensteuer wird das gegenwärtige Halbeinkünfteverfahren fortentwickelt. Es kommt nicht zu einer Systemumstellung, sondern zu einer Ausweitung dieses fortentwickelten Systems auf Personenunternehmen.

(4) Problemfelder

Die mit der Unternehmensteuerreform verbundene Ausweitung des Trennungsprinzips auf Personenunternehmen erfordert zumindest in drei Bereichen Sonderregeln:

a) Für eine große Zahl kleinerer und mittlerer Unternehmen bestünde die Gefahr einer deutlichen Mehrbelastung, wenn alle Gewinne bereits auf der Unternehmensebene mit einer definitiven Unternehmensteuer belastet würden, zu der die Nachbelastung beim Unternehmer hinzu träte, wenn die Gewinne in die Unternehmersphäre überführt würden. Dieser Problematik wird mit Hilfe einer Kleinunternehmerregelung und einer begrenzten transparenten Entnahmebesteuerung begegnet.

b) Im Rahmen einer Unternehmensteuer werden Verluste auf der Unternehmensebene eingeschlossen und können nicht mit positiven Einkünften des Unternehmers verrechnet werden. Diese Sphärentrennung, die zur gewünschten Austrocknung der Verlustzuweisungsmodelle führt, darf jedoch nicht bewirken, dass vom Unternehmer wirtschaftlich getragene Verluste des Unternehmens nicht geltend gemacht werden können. Daher wird in bestimmten Fällen ein Verlusttransfer von der Unternehmens- auf die Unternehmerebene zugelassen.

c) Im internationalen Zusammenhang kann es zu Qualifikationskonflikten kommen, da insbesondere Personengesellschaften in der Unternehmensteuer als eigenständige Steuersubjekte qualifiziert werden, während das Ausland häufig eine transparente Behandlung vorsieht.

(5) Einbettung

Die Neuordnung der Unternehmensbesteuerung ist umfassend angelegt und umschließt auch die Bereiche Gewinnermittlung, Gruppenbesteuerung und Umstrukturierung, zu denen Lösungen vorgestellt werden, die zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandortes Deutschland beitragen. Es wird eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung vorgeschlagen, die sich von den Fesseln der Maßgeblichkeit löst und neben dem Bestandsvergleich auch die Überschussrechnung vorsieht, deren Anwendungsbereich erweitert wird, insbesondere um Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen zu schaffen. Mit der Verwendung der IFRS-Regelungen als „starting point“ wird die Chance auf eine EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung gewahrt.

Im Bereich der Umstrukturierungen werden insbesondere steuerliche Hindernisse für grenzüberschreitende Umstrukturierungen beseitigt und die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes auf das Konzept der Unternehmensteuer ausgerichtet. Für die Konzernbesteuerung wird ein modernes Gruppenbesteuerungskonzept vorgeschlagen, das auf einen Gewinnabführungsvertrag verzichtet, EU-kompatibel ist und in Übereinstimmung mit dem Unternehmensteuerkonzept Personenunternehmen als Gruppenträger und Gruppenmitglieder einbezieht.

(6) Vorzüge

Die vorgeschlagene Unternehmensteuer verbessert die Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandortes Deutschland deutlich. Durch die Verwirklichung weitgehender Rechtsformneutralität werden steuerliche Gestaltungsanreize im Bereich der Rechtsform reduziert. Mit Betriebsaufspaltungen kann in diesem System kein Steuervorteil erzielt werden. Mit der Ersetzung der Gewerbesteuer durch die Kommunale Unternehmensteuer wird eine deutliche Steuervereinfachung und Verbesserung der Steuerstruktur erreicht. Durch die Abstimmung der Höhe der Unternehmensteuer und der Nachbelastung beim Unternehmer wird der Anreiz für verdeckte Gewinnausschüttungen zumindest im Inland deutlich reduziert. Verlustzuweisungsgesellschaften werden mit diesem Konzept ausgetrocknet. Auf die stark kritisierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) kann verzichtet werden. Mit der Kleinunternehmerregelung wird die Möglichkeit geschaffen, gezielt auf die Gegebenheiten der kleinen und mittleren Unternehmer abzustellen. Mit der Einbindung von Gewinnermittlung, Gruppenbesteuerung und Umstrukturierung wird die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmensbesteuerung deutlich verbessert.

2. Vom Körperschaftsteuergesetz zu einem Unternehmensteuergesetz

Das heutige Körperschaftsteuergesetz wird durch Ausweitung auf Personenunternehmen zu einem Unternehmensteuergesetz fortentwickelt. Dadurch können Personenunternehmen an dem Thesaurierungsvorteil teilhaben. Durch einzelne Sonderregeln wird eine Mehrbelastung von Personenunternehmen vermieden und den strukturellen Besonderheiten von Einzelunternehmen Rechnung getragen.

(1) Subjekte der Unternehmensteuer

Subjekte der Allgemeinen und Kommunalen Unternehmensteuer sind zunächst die bisherigen Körperschaftsteuersubjekte (d.h. insb. Kapitalgesellschaften, rechtsfähige und nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen). Dabei trägt das Gesetz dem europarechtlichen Erfordernis der Gleichstellung im Ausland gegründeter Kapitalgesellschaften mit inländischen Kapitalgesellschaften Rechnung. Körperschaften des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften (insb. gemeinnützige Vereine) fallen ebenfalls in den subjektiven Anwendungsbereich der Unternehmensteuer, werden aber als nichtunternehmerische Körperschaften in einem eigenständigen Abschnitt des Gesetzes erfasst. Die Steuerbefreiungen nach den Gemeinnützigkeitsvorschriften der Abgabenordnung bleiben hiervon unberührt.

Neben Körperschaften sind auch die Rechtsträger von Personenunternehmen unternehmensteuerpflichtig, d.h.

- Personenhandelsgesellschaften;
- sonstige Personengesellschaften, wenn sie unternehmerisch tätig sind;
- natürliche Personen, soweit sie unternehmerisch tätig sind (Einzelunternehmer).

Die atypisch stille Gesellschaft unterliegt ebenfalls der Unternehmensteuer, wobei Steuersubjekt der Unternehmensteuer der Inhaber des Unternehmens ist. Die Unterscheidung zwischen atypisch und typisch stiller Beteiligung muss zur Vermeidung von Gestaltungsmöglichkeiten und wegen der wirtschaftlichen Nähe des atypisch still Beteiligten zum Kommanditisten beibehalten werden.

Die grundsätzliche Einbeziehung des Einzelunternehmers ermöglicht den Gleichlauf von Allgemeiner Unternehmensteuer und Kommunaler Unternehmensteuer, eröffnet auch dem Einzelunternehmer die Möglichkeit niedrig besteuerter Thesaurierung und vermeidet den Wechsel zwischen den Regimen in den Fällen der Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen bzw. der Anwachsung (z.B. bei Tod eines Mitgesellschafters). Gleichheitsrechtlich ist es nicht vertretbar, die niedrige Thesaurierungsbelastung von der Anzahl der an einem Unternehmen beteiligten Unternehmer abhängig zu machen. Zwar bedingt die Einbeziehung des Einzelunternehmers in die Zwei-Ebenen-Besteuerung einen gewissen Sonderregelungsbedarf. Gegen die Alternative einer ermäßigt besteuerten Rücklage im Rahmen der Einkommensteuer für Einzelunternehmer spricht jedoch, dass dies zwei unabgestimmte Systeme einer Niedrigbesteuerung zur Folge gehabt hätte. Um eine strukturelle Zweigleisigkeit zu vermeiden, hat sich die Kommission daher für die Einbeziehung des Einzelunternehmers in die Unternehmensteuer entschieden. Den Besonderheiten des Einzelunternehmens wird Rechnung getragen. So entschärft insbesondere die transparente Entnahmebesteuerung (vgl. dazu Modul I, 2. (5) b)) das Problem, dass der Einzelunternehmer mit seinem Unternehmen keine Verträge abschließen und sich daher keine Leistungsvergütung zahlen kann. Die transparente Entnahme macht die Annahme fiktiver Leistungsvergütungen entbehrlich.

Personenunternehmen mit geringen Gewinnen und geringem Thesaurierungsbedarf (Kleinunternehmen) unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen der Einkommensteuer, wenn sie nicht die Besteuerung nach dem Unternehmensteuergesetz wählen (vgl. dazu Modul I, 2. (6)). Auch diese Regelung trägt den Bedürfnissen von Einzelunternehmern in besonderer Weise Rechnung, indem sie ihnen

ermöglicht, zur Vermeidung der Zwei-Ebenen-Besteuerung in der Einkommensteuer zu bleiben.

Gesetzestechnisch wird zwischen Körperschaften und Personenunternehmen unterschieden, um eine Anknüpfung an Sonderregeln zu ermöglichen, die den zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Besonderheiten von Personenunternehmen Rechnung tragen. Derartige Sonderregeln geben die Grundforderung nach Rechtsformneutralität nicht auf. Das Neutralitätspostulat kann indes nicht so weit gehen, dass rechtsformspezifische Besonderheiten, die sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auswirken, negiert werden. Insofern verwirklicht das Unternehmensteuergesetz durch einzelne Sonderregelungen für Personenunternehmen Rechtsformgerechtigkeit bei gleichzeitig möglichst weitreichender Neutralität. Zudem sollen Mehrbelastungen von Personenunternehmen gegenüber dem Status quo nach Möglichkeit vermieden werden.

(2) Unternehmensteuerobjekt und Bemessungsgrundlage

a) Umfang der Unternehmensteuerpflicht

Die Einkünfte von Körperschaften und Personenhandelsgesellschaften unterliegen kraft Rechtsform in vollem Umfang der Unternehmensteuer.

Bei allen übrigen Unternehmensteuersubjekten orientiert sich der Gegenstand der Unternehmensteuer an der Definition unternehmerischer Einkünfte durch das Einkommensteuergesetz. Umfasst sind die bisherigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit. Dieses weit gefasste Unternehmensteuerobjekt reduziert Abgrenzungsprobleme, ermöglicht eine weitgehende Verlustverrechnung innerhalb der Unternehmensteuersphäre und bietet eine breite Bemessungsgrundlage für die kommunale Unternehmensteuer.

Lediglich reine Vermietungstätigkeiten sind aus Praktikabilitätsgesichtspunkten und um die Verrechnung von Verlusten im bisherigen Umfang zu ermöglichen, aus dem Unternehmensteuergesetz ausgenommen. Sie unterliegen nur der Einkommensteuer (s. auch Modul III, 2. (2)).

Bei Personengesellschaften, die nicht bereits kraft Rechtsform in vollem Umfang der Unternehmensteuer unterliegen und die neben originär unternehmensteuerpflichtigen Einkünften anderweitige Einkünfte erwirtschaften (insb. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte aus Finanzkapital), wird aus Praktikabilitätsgesichtspunkten an der bisherigen einheitlichen Qualifikation festgehalten (Leitbild § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

b) Bemessungsgrundlage

Die Gewinnermittlung auf der Unternehmensebene erfolgt für alle Unternehmen in gleicher Weise nach den Regeln des Gewinnermittlungsgesetzes (vgl. dazu Modul I, 3.) entweder im Wege des Bestandsvergleichs oder durch Überschussrechnung. Bei Gewinnermittlung im Wege der Überschussrechnung bedarf es jedoch zur Gewährung der niedrigen Thesaurierungsbesteuerung zusätzlicher Aufzeichnungen.

Die Bemessungsgrundlagen der Allgemeinen und der Kommunalen Unternehmensteuer sind identisch, da auch die Kommunale Unternehmensteuer streng

gewinnabhängig erhoben wird (Verzicht auf Hinzurechnungen). Hierin liegt eine zentrale Vereinfachung gegenüber dem System der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

Gewinnausschüttungen und Entnahmen sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einem anderen unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen bleiben zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung auf Unternehmensteuerebene steuerfrei. Damit werden die Regelungen von § 8b Abs. 1 und 2 KStG fortgeführt und auf Personenunternehmen ausgedehnt. Das pauschalierte Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG wird zur Vermeidung von Zuordnungsproblemen ebenfalls beibehalten. Bei Liquidation sollen nicht verbrauchte Verlustvorträge auf den Anteilseigner übergehen, damit sich der Verlust zumindest einmal unternehmensteuerrechtlich auswirkt (Änderung § 8b Abs. 3 KStG).

Wie schon heute bei Kapitalgesellschaften mindern in Zukunft Leistungsvergütungen an Gesellschafter einer Personengesellschaft das steuerliche Unternehmensergebnis. Sie unterliegen beim Gesellschafter der Einkommensteuer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Finanzkapital etc. Zudem können Personengesellschaften in Zukunft auch mit steuerlicher Wirkung Pensionsrückstellungen bilden. Einzelunternehmer müssen grundsätzlich ebenfalls die Möglichkeit erhalten, Altersvorsorgeaufwendungen steuermindernd geltend zu machen. Dies können sie jedenfalls im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung (s. Modul III, 2. (4)). Insgesamt ist der Bereich der innerbetrieblichen Zukunftsvorsorge durch Pensionsrückstellungen mit der in der Einkommensteuer geregelten Zukunftsvorsorge im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung abzustimmen.

Weitere Folge der Anwendung des Trennungsprinzips auch auf Personengesellschaften ist, dass Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Personengesellschaft überlässt, kein Sonderbetriebsvermögen mehr bilden. Sie gehören zum allgemeinen Erwerbsvermögen, so dass Wertsteigerungen im Rahmen der in der Einkommensteuer vorgesehenen allgemeinen Veräußerungsgewinnbesteuerung voll erfasst werden.

Einer Ausweitung der Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung auf Personenunternehmen wird durch die Möglichkeit, auch Entnahmen in begrenztem Umfang von der unternehmensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen, vorgebeugt. Insgesamt, d.h. auch für Kapitalgesellschaften, wird das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung durch gesetzliche Nichtaufgriffsgrenzen erheblich entschärft.

Auch weiterhin bedarf es zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen ins Ausland einer Regelung der Gesellschafterfremdfinanzierung. § 8a KStG in seiner heutigen Fassung muss jedoch grundlegend überarbeitet und vereinfacht werden, um die Vorschrift für die Praxis handhabbar zu machen, indem der Zweck der Vorschrift klarer herausgearbeitet und in typisierender Weise auf echte Missbrauchsfälle zurückgeschnitten wird.

(3) Unternehmensteuersatz

Die Kommission hat sich die Beschränkung auferlegt, keine Steuersatzvorschläge zu machen, da es sich hierbei um politische Entscheidungen handelt, die zudem stark von den aktuellen budgetären Möglichkeiten abhängen. Für den Unterneh-

mensteuerbereich gilt jedoch eine Ausnahme. Da vordringliches Ziel der gesamten Unternehmensteuerreform die Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandortes Deutschland ist, muss sich die Unternehmensteuerbelastung am internationalen Unternehmensteuerniveau orientieren. Einen wettbewerbswirksamen Effekt wird eine Senkung der Unternehmensteuerbelastung nur erzielen, wenn sie spürbar ist. Aus Sicht der Kommission sollte – wie bereits dargelegt – die Gesamtbelastung aus Allgemeiner und Kommunaler Unternehmensteuer daher in einem Korridor zwischen 25 % und 30 % angesiedelt sein, wobei unter Wettbewerbsgesichtspunkten 25 % vorzugswürdig wären. Grenzen setzt aber die Haushaltslage.

(4) Verlustverrechnung

a) Verlustverrechnung auf Unternehmensebene

Da die Unternehmensteuer zwischen Unternehmens- und Unternehmerebene trennt, können Unternehmensverluste grundsätzlich nur innerhalb der Unternehmensteuer mit positiven Einkünften desselben Unternehmensteuersubjekts verrechnet werden. Eine Verrechnung mit Einkünften der Beteiligten widerspricht der Systematik der Unternehmensteuer.

Deshalb muss die Verlustnutzung primär durch großzügige Verlustverrechnungsmöglichkeiten auf der Unternehmensebene, und zwar auch zwischen unterschiedlichen Unternehmen, sichergestellt werden.

- Diesem Zweck dient insbesondere eine moderne Gruppenbesteuerung, in die auch Personenunternehmen als Gruppenmitglieder und Gruppenträger zu integrieren sind. Auf einen Gewinnabführungsvertrag ist zu verzichten.

- Die Verlustverrechnung zwischen unabhängigen Unternehmen, die ein Joint Venture bilden, wird durch eine der Mehrmütterorganschaft entsprechende Regelung sichergestellt.

b) Verrechnung von Unternehmensverlusten mit einkommensteuerpflichtigen Einkünften

In drei eng umgrenzten Bereichen wird darüber hinaus eine Verrechnung von unternehmerischen Verlusten mit positiven einkommensteuerpflichtigen Einkünften zugelassen:

- Anlaufverluste neu gegründeter Unternehmen,
- Liquidationsverluste,
- laufende Verluste, die wirtschaftlich durch den Beteiligten getragen werden.

Anlaufverluste**:** Der Verrechnung von Anlaufverlusten dient die Kleinunternehmerregelung (ausführlich s. Modul I, 2. (6)). Die Einkünfte neu gegründeter Personenunternehmen unterliegen so lange der Einkommensteuer, bis das Unternehmen nachhaltig einen Gewinn von 120.000 Euro p.a. (Durchschnittsbetrachtung über einen Zeitraum von drei Jahren) überschreitet. Damit können insbesondere in der Gründungsphase Verluste voll mit anderweitigen einkommensteuerpflichtigen Einkünften, etwa aus nichtselbständiger Arbeit, verrechnet werden. Da Kapitalgesellschaften von der Kleinunternehmerregelung, die zu einer volltransparenten Besteuerung führt, ausgenommen sind, bleibt es hier bei der bestehenden

Rechtslage, dass Anlaufverluste nur mit zukünftigen Unternehmensgewinnen verrechnet werden können. Allerdings führt der Verzicht auf eine Mindestbesteuerung zu einer deutlich schnelleren Verlustverrechnung als derzeit.

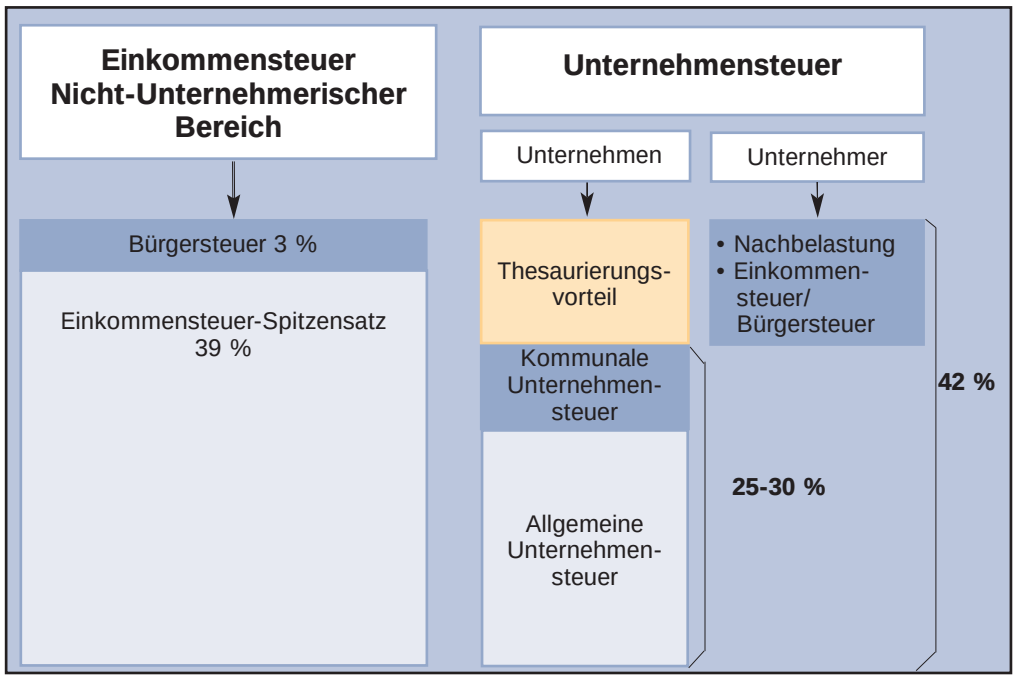
Liquidationsverluste: Der Verlust wirkt sich spätestens im Fall der Liquidation des Unternehmens auf der Einkommensteuerebene aus. Dies entspricht der heutigen Rechtslage (§ 17 Abs. 4 EStG). Abweichend zum geltenden Recht wird dabei aber auf den Beginn der Liquidation abgestellt.

Laufende Verluste des Unternehmens: Von dem Grundsatz, dass laufende Verluste des Unternehmens nur auf Unternehmensebene verrechnet werden können und sich erst im Zeitpunkt der Liquidation auf der Einkommensteuerebene auswirken, wird eine eng umgrenzte Ausnahme zugelassen, wenn der Unternehmer für Verbindlichkeiten des Unternehmens in Anspruch genommen wird. Maßgeblich ist, dass der Unternehmer unmittelbar wirtschaftlich belastet ist.

- Bei Personengesellschaften steht der Verlustübergang unter der Voraussetzung, dass ein am Unternehmen Beteiligter von einem Dritten für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen wird und zur Abwendung der Insolvenz der Gesellschaft leistet. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass der Verlusttransfer auf die Fälle beschränkt ist, in denen die Leistung auf äußerem Zwang beruht, so dass Gestaltungen ausgeschlossen werden können. Unter diesen Voraussetzungen kann der Gesellschafter die Zahlung in voller Höhe einkommensmindernd geltend machen. Auf Gesellschafterebene korrespondiert der Verlustübergang mit einer Reduktion der Buchwerte bzw. Anschaffungskosten der Anteile an der Personengesellschaft. Auf Gesellschaftsebene muss in entsprechender Höhe eine Einnahme angesetzt werden. Diese Regelung lässt sich auch auf Kapitalgesellschaften anwenden. Zwar ist eine weitergehende Verrechnung unternehmerischer Verluste mit einkommensteuerpflichtigen Einkünften regelungstechnisch denkbar. Gegen eine solche Regelung spricht aber zum einen die Systematik der Unternehmensteuer: Eine Verrechnung von Verlusten aus der niedrig besteuerten Unternehmensebene mit progressiv besteuerten einkommensteuerpflichtigen Einkünften durchbricht die Symmetrie der Besteuerung von Gewinnen und Verlusten. Zum anderen ist eine weitergehende Verlustverrechnung, wenn sie zugleich auf die Fälle wirtschaftlicher Verlusttragung begrenzt werden soll, nur um den Preis komplizierter Regelungen in Anlehnung an § 15a Einkommensteuergesetz auf Unternehmensteuerebene möglich.

- Für Einzelunternehmer muss eine abweichende Regelung getroffen werden, da sie stets unmittelbar persönlich und unbeschränkt haften. Zugelassen wird eine Verrechnung der Verluste in Höhe der geleisteten Einlagen. Der Abzug wird in vollem Umfang des verrechenbaren Verlusts zugelassen. Diese Privilegierung des Einzelunternehmers gegenüber (vollhaftenden) Personengesellschaftern ist insofern berechtigt, als er bei einer späteren Veräußerung des Unternehmens nicht in den Genuss der ermäßigten Besteuerung für die Veräußerung von Beteiligungen kommt, da die Veräußerung eines Einzelunternehmens stets als Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter mit sofortiger Entnahme gilt, so dass es zu einer Vollbesteuerung kommt.

Graphik 1: Das Nachbelastungsverfahren



(5) Transfers von Gewinnen von der Unternehmensteuer- auf die Einkommensteuerebene

Die Vorbelastung der Gewinne auf der Unternehmensebene mit Allgemeiner und Kommunaler Unternehmensteuer erfordert eine Abstimmung mit der Einkommen- und Bürgersteuer, wenn Gewinne auf die Ebene einkommensteuerpflichtiger Beteiligter transferiert werden.

a) Ausschüttung / Entnahme vorbelasteter Unternehmensgewinne

Grundsätzlich mindern Ausschüttungen und Entnahmen den unternehmensteuerpflichtigen Gewinn nicht. Verlässt der mit Unternehmensteuer vorbelastete Gewinn die Unternehmensebene, kommt es auf der Unternehmerebene zu einer Nachbelastung des ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinns mit Einkommensteuer und Bürgersteuer. Durch die Nachbelastung auf der Unternehmerebene werden die niedrig besteuerten Unternehmensgewinne im Ausschüttungs- und Entnahmefall auf das einkommensteuerrechtliche Belastungsniveau des Unternehmers angehoben. Der Vorteil des niedrigen Unternehmensteuersatzes ist damit nur ein vorübergehender, beschränkt auf Gewinne, die im Unternehmen investiv verwendet werden.

Dabei wird auf der Unternehmerebene wie folgt differenziert:

- Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und mit Unternehmensteuer vorbelastete Entnahmen aus Personengesellschaften führen zu Einkünften aus Finanzkapital.

- Entnahmen von Einzelunternehmern führen stets zu unternehmerischen Einkünften.

Der Vorbelastung wird durch ermäßigte Nachbelastung im Rahmen eines einkommensteuerrechtlichen Shareholder-Relief-Verfahrens Rechnung getragen. Hierfür wird das Halbeinkünfteverfahren zu einem Teileinnahmeverfahren weiterentwickelt. Durch die Ausgestaltung als Teileinnahmeverfahren sind in Zusammenhang mit Beteiligungseinnahmen stehende Aufwendungen ohne die Beschränkungen des heutigen § 3c Abs. 2 Einkommensteuergesetz abzugsfähig. Der volle Abzug ist sachgerecht, da die teilweise Steuerbefreiung lediglich der Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung dient.

Wie im heutigen Recht bedarf es keiner Aufzeichnung der konkreten unternehmensteuerrechtlichen Vorbelastung. Dass der Gewinn mit Unternehmensteuer vorbelastet wurde, wird unterstellt.

Dabei wird das Teileinnahmeverfahren so ausgestaltet, dass die Gesamtbelastung ausgeschütteter / entnommener Gewinne aus Allgemeiner und Kommunaler Unternehmensteuer und ermäßigter Einkommen- und Bürgersteuer maximal die Einkommensteuerspitzenbelastung erreicht. Bei einem Spitzensteuersatz von 42 %, der sich z.B. aus 39 % Einkommensteuergesetz und 3 % Bürgersteuer ergeben kann, beträgt die Nachbelastung 17 Punkte, wenn der Unternehmensteuersatz 25 % ausmacht. Damit ergibt sich eine Gesamtbelastung von maximal 42 %. Anders als im heutigen Halbeinkünfteverfahren, das bei der Bestimmung des Nachbelastungsfaktors die Gewerbesteuer nicht einbezieht und daher immer zu einer Mehrbelastung von ausgeschütteten Gewinnen aus Kapitalgesellschaften gegenüber anderweitigen Einkünften führt, wird in Zukunft eine Mehrbelastung gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz vermieden. Dadurch reduziert sich auch das Interesse an verdeckten Gewinnausschüttungen.

Tabelle 1: Modellrechnung Nachbelastungsverfahren

Modellfall (Spitzensteuersatz)

	Nicht-Unternehmerischer Bereich	Unternehmerischer Bereich (Ausschüttung/Einnahmen)	
Einkünfte/Gewinn	100	100	100
-Allg. UntSt. (19-22 %)	-	-19	-22
-Komm. UntSt. (6-8 %)	-	-6	-8
Einkünfte/Gewinn nach UntSt.	100	75	70
Teileinnahmeverfahren		34/63x75	20/49x70
-ESt/Bürgersteuer (42 %)	-42	-17	-12
Nettozufluss	58	58	58
Gesamtsteuerbelastung	42	42	42

b) Transparente Entnahme

Im Konzept der Unternehmensteuer erfolgen die Belastung mit Unternehmensteuer und die Nachbelastung mit Einkommensteuer grundsätzlich voneinander unabhängig. Allerdings sind beide Belastungen aufeinander abgestimmt, indem zur Berücksichtigung der Vorbelastung ein Teil der Ausschüttung / Entnahme freigestellt und die Gesamtbelastung auf den Einkommensteuerspitzensatz begrenzt wird. Diese Abstimmung versagt jedoch, wenn der Unternehmer im Progressionsbereich der Einkommensteuer angesiedelt ist. Um eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der natürlichen Person, insbesondere die Steuerfreiheit des Existenzminimums sicherzustellen, bedarf es in diesem Bereich einer Entlastung von der Unternehmensteuer. Hierzu wird in begrenztem Umfang ein Abzug von Entnahmen von der unternehmensteuerlichen Bemessungsgrundlage zugelassen (transparente Entnahme).

Ausgestaltung:

Entnahmen des laufenden steuerpflichtigen Gewinns von Personenunternehmen sind auf der Unternehmensebene wie Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit die Entnahme durch eine unmittelbar am Unternehmen beteiligte natürliche Person getätigt wird und hierdurch auf Unternehmensebene kein Verlust entsteht. Der Abzug ist begrenzt auf 120.000 Euro pro Kalenderjahr und kann auch bei Beteiligung an mehreren Unternehmen pro Person nur einmal geltend gemacht werden. Die Abzugsfähigkeit der Entnahme ist darüber hinaus begrenzt auf den Gewinnanteil des Gesellschafters.

Der Abzug der Entnahmen auf Unternehmensebene führt zu einer Minderung des Unternehmensgewinns sowohl für Zwecke der Allgemeinen als auch der Kommunalen Unternehmensteuer. Auf der Einkommensteuerebene begründen die transparenten Entnahmen Einkünfte aus Unternehmen, da es sich um einen typisierten Unternehmerlohn handelt. Hiermit korrespondiert die volle Besteuerung mit Einkommen- und Bürgersteuer beim Unternehmer.

Begründung:

Die Entlastung von der Unternehmensteuer zur Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse der Unternehmer stellt zwar eine Ausnahme von dem Grundsatz abschließender Besteuerung auf Unternehmensebene dar, ist aber unverzichtbarer Systembestandteil. Vor dem Hintergrund eines weiten Unternehmensbegriffs muss davon ausgegangen werden, dass auch bei einer auf 25 % bis 30 % abgesenkten Unternehmensteuer eine große Gruppe von Unternehmern nach ihrem individuellen Einkommensteuersatz geringer belastet wird.

Zur vollen Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des Unternehmers wäre es wünschenswert, nur durch den laufenden Unternehmensgewinn begrenzte Entnahmen generell zum Abzug zuzulassen. Dies würde aber zu schwer zu prognostizierbaren Aufkommensverschiebungen zwischen Kommunaler Unternehmensteuer und Bürgersteuer führen. Aus diesem Grund wird der Abzug begrenzt. Wird die Grenze in typisierender Weise an den Beginn der oberen Proportionalzone gekoppelt, ergeben sich hieraus für den Unternehmer im Regelfall keine Nachteile, da ab einer bestimmten Entnahmehöhe die Belastung nur durch Einkommen- und Bürgersteuer der Belastung durch Unternehmensteuer und ermäßigter Einkommensteuer entspricht, soweit diese Gesamtbelastung am Ein-

kommensteuerspitzensatz ausgerichtet wird. Für die Grenze von 120.000 Euro spricht die Nähe zum Ende der Progressionszone im Fall der Zusammenveranlagung. In diesem Fall endet der Progressionsbereich bei 110.000 Euro, und unter Berücksichtigung pauschalierter Abzugsbeträge in Höhe von 10.000 Euro ergibt sich der Betrag von 120.000 Euro als pauschalierte Größe.

Der Abzug von 120.000 Euro p.a. wird unabhängig von der Anzahl der Beteiligungen nur einmal pro Person gewährt. Dies ist insofern sachgerecht, als die personenbezogene Gewährung ausreicht, um eine Entlastung im Progressivbereich herzustellen. Der durch die personenbezogene Gewährung des Abzugs bedingte administrative Aufwand ist durch die Begrenzung von Aufkommensverschiebungen für Zwecke der Kommunalsteuern gerechtfertigt. Eine zusätzliche Beteiligungsgrenze ist dagegen nicht zu rechtfertigen, da die individuelle Leistungsfähigkeit und das Bedürfnis nach Entlastung im Progressionsbereich nicht in Zusammenhang mit der Beteiligungshöhe stehen und sich auch nicht typisieren lässt.

Das Bedürfnis einer Entlastung von der Unternehmensteuer besteht nur für natürliche Personen als Gesellschafter, da nur in diesen Fällen eine Anpassung an die progressive Besteuerung auf der Gesellschafterebene erforderlich ist. Deshalb greift die transparente Entnahmebesteuerung nicht ein, wenn der Empfänger ein anderes unternehmensteuerpflichtiges Unternehmen ist. Insofern findet § 8b Abs. 1 KStG Anwendung.

Das Verfahren der transparenten Entnahme vermeidet Abgrenzungsstreitigkeiten, da die Differenzierung zwischen Leistungsvergütung und Entnahmen insofern entbehrlich wird. Insbesondere macht es beim Einzelunternehmer die Anerkennung fiktiver Vergütungen obsolet. Der Einzelunternehmer kann Gewinne in Höhe von 120.000 Euro bis zum Erreichen der oberen Proportionalzone transparent entnehmen. Gewinne über 120.000 Euro durchlaufen zwar die unternehmensteuerrechtliche Vorbelastung und einkommensteuerrechtliche Nachbelastung, die Belastung entspricht aber der der Einkommensteuer in der oberen Proportionalzone.

c) Einlagenrückgewähr

Von Gewinnausschüttungen /-entnahmen zu unterscheiden ist die Rückgewähr von Einlagen. Da es sich lediglich um die Rückführung bereits versteuerten Kapitals handelt, darf es in diesem Fall nicht zu einer erneuten Besteuerung kommen. Die Rückgewähr von Einlagen mindert den Beteiligungswert (Anschaffungskosten der Beteiligung) und bleibt auf der Einkommensteuerebene steuerfrei.

Verwendungsreihenfolge: Eine Einlagenrückgewähr wird erst dann angenommen, wenn keine laufenden oder einbehaltenen Gewinne mehr für Entnahmen zur Verfügung stehen.

d) Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen

Die Veräußerung von Beteiligungen an unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen führt zu Einkünften aus Finanzkapital (vgl. Modul III, 2. (3)). Für die Gewinne aus der Veräußerung und Liquidation unternehmensteuerpflichtiger Unternehmen muss ebenfalls das Teileinnahmeverfahren zur Anwendung kommen, da auch diese Gewinne, soweit sie auf offenen Rücklagen beruhen, vorbelastet sind, und soweit ihnen stille Reserven zugrunde liegen, zukünftig mit Unternehmensteuer belastet werden. Zudem handelt es sich lediglich um eine gegenüber Ausschüt-

tung / Entnahme alternative Realisierungsform. Die Gleichbehandlung gewährleistets Verwendungsneutralität. Insofern wird am geltenden Recht festgehalten.

Einer Sonderregelung bedarf die Veräußerung eines Einzelunternehmens. Diese gilt stets als Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter durch das Unternehmen (Besteuerung auf Unternehmensebene mit Unternehmensteuer) mit nachfolgender Entnahme des Veräußerungsgewinns (Nachbelastung auf Einkommensteuerebene). Die einkommensteuerrechtliche Nachbelastung kann durch steuerneutrale Übertragung des Entnahmebetrags auf die Anschaffungskosten einer anderen Unternehmensbeteiligung vermieden werden.

(6) Kleinunternehmerregelung

Die allgemeine Unternehmensteuer wird durch eine Kleinunternehmerregelung, insbesondere im Interesse des Mittelstands, flankiert. Unternehmer mit geringen Gewinnen und geringem Thesaurierungsbedarf bleiben primär der Einkommensteuer zugeordnet, da für sie auch ein geringer Thesaurierungsteuersatz gegenüber der Belastung zum progressiven Einkommensteuertarif keinen Vorteil bedeutet. Die Kleinunternehmerregelung ermöglicht es insbesondere dem Einzelunternehmer, in der Einkommensteuer zu verbleiben und vermeidet damit den Vorwurf der künstlichen Trennung zwischen Unternehmen und Einzelunternehmer, ohne dass der Einzelunternehmer in Gänze von der Möglichkeit niedrig besteuerter Thesaurierung ausgeschlossen wird. Diese Herausnahme von Unternehmen mit geringen Gewinnen aus der Unternehmensteuer verfolgt in erster Linie Vereinfachungszwecke und soll die Akzeptanz der Allgemeinen Unternehmensteuer erhöhen. Außerdem kann die Kleinunternehmerregelung dazu genutzt werden, Anfangsverluste der Einkommensteuer zuzuordnen.

Ausgestaltung:

Die Einkünfte von Personenunternehmen, deren Gewinn nachhaltig 120.000 Euro nicht überschreitet, unterliegen der Einkommensteuer. Um Gewinnschwankungen zu glätten, wird dabei auf einen Drei-Jahres-Zeitraum abgestellt. Die Grenze von 120.000 Euro orientiert sich an der Regelung für die transparente Entnahme, da sie ähnliche Ziele verfolgt und sich auf diese Weise zusätzliche Verschiebungen zwischen kommunaler Unternehmensteuer und Bürgersteuer vermeiden lassen.

Für das Überschreiten der Kleinunternehmensschwelle von 120.000 Euro ist der Gewinn der Gesellschaft maßgeblich; beim Einzelunternehmer der Gewinn aus sämtlichen unternehmerischen Tätigkeiten. Die gesellschaftsbezogene Anwendung der 120.000 Euro-Grenze folgt Vereinfachungserwägungen. Von ihrer ratio her müsste das Überschreiten der Grenze zwar gesellschafterbezogen ermittelt werden, indes ist diese Vergröberung insoweit vertretbar, als mit der transparenten Entnahmebesteuerung ein zusätzliches gesellschafterbezogenes Instrument der Vermeidung von Doppelbelastungen existiert.

Um zu verhindern, dass erneut Verlustverrechnungsgesellschaften in der Einkommensteuer etabliert werden, ist die Kleinunternehmerregelung auf Gesellschaften mit nur bis zu fünf unmittelbar beteiligten natürlichen Personen beschränkt. Auf diese Weise wird der Bereich der bisherigen Mitunternehmerbesteuerung in der Einkommensteuer deutlich zurückgeschnitten.

Die Kleinunternehmerregelung ist nur auf Personenunternehmen anwendbar, da eine transparente Besteuerung von Kapitalgesellschaften doppelbesteuerungsrechtliche Probleme aufwerfen würde und im Übrigen auch bisher nicht vorgesehen war.

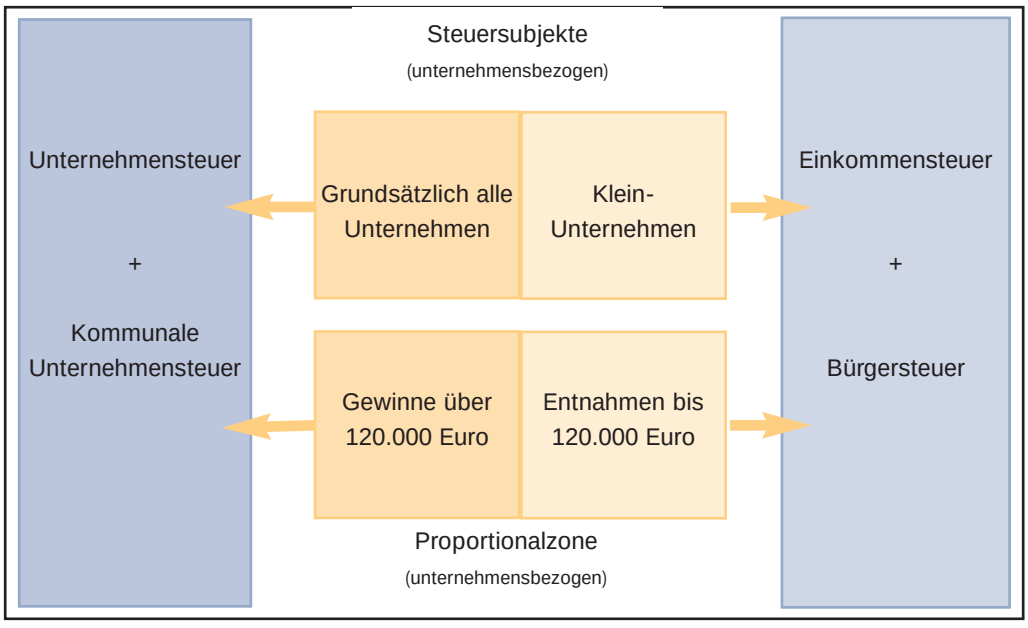
Rechtsfolge:

Allgemeine Unternehmensteuer – Einkommensteuer**:** Die Einkünfte von Kleinunternehmen (nicht Kapitalgesellschaften) werden unmittelbar und anteilig den am Unternehmen Beteiligten zugerechnet und unterliegen unabhängig von Einbehaltung oder Entnahme nur der Einkommensteuer. Das Unternehmen kann jederzeit für die Allgemeine Unternehmensteuer optieren. Wird die Kleinunternehmergrenze nachhaltig (d.h. über einen Zeitraum von 3 Jahren) überschritten, wechselt das Unternehmen obligatorisch in die Unternehmensteuer. Bei nachhaltigem Absinken der Gewinne (unternehmensteuerpflichtiger Gewinn vor Abzug transparenter Entnahmen unter 120.000 Euro) besteht ein Wahlrecht, wieder in die Einkommensteuer zurückzuwechseln.

Der Wechsel in und aus der Unternehmensteuer vollzieht sich nach Umwandlungsgrundsätzen, d.h. steuerneutral bezüglich der stillen Reserven. Allerdings besteht ein Aufstockungswahlrecht, um etwaige noch vorhandene Verlustvorträge optimal nutzen zu können. Beim Ausscheiden aus der Unternehmensteuer müssen offene Rücklagen – verteilt über einen Zeitraum von fünf Jahren – nachversteuert werden. Diese Rechtsfolgen können vermieden werden, da der Wechsel in die Einkommensteuer antragsgebunden ist.

Kommunale Unternehmensteuer – Bürgersteuer: Folge der Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung ist, dass der unternehmerische Gewinn nur der Einkommen- und Bürgersteuer unterliegt. Da der Gewinn nicht der Unternehmensteuer unterliegt, fällt folglich auch keine Kommunale Unternehmensteuer an.

Graphik 2: Kleinunternehmerregelung und transparente Entnahme



3. Vom Maßgeblichkeitsgrundsatz zu einem eigenständigen Gewinnermittlungsgesetz

(1) Eigenständige Gewinnermittlung

Wegen des Vordringens von stärker informationsorientierten Elementen der internationalen Rechnungslegung auch in den handelsrechtlichen Einzelabschluss wird es als notwendig angesehen, die formelle Anknüpfung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz zu beenden und eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung vorzusehen.

Diese Ablösung von der nationalen Handelsbilanz eröffnet die Möglichkeit, die steuerliche Gewinnermittlung stärker in den europäischen Kontext zu stellen und den Versuch zu unternehmen, eine Chance für eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungen in der EU zu schaffen. Die steuerliche Gewinnermittlung wird in einem eigenen Gewinnermittlungsgesetz geregelt, das neben dem Bestandsvergleich auch Regelungen für die Überschussrechnung enthält.

Die für den Bestandsvergleich maßgeblichen Regeln definieren zunächst die relevanten Begriffe und Zurechnungsregeln, kodifizieren in den folgenden Abschnitten den Bilanzansatz und die Bewertung und enden mit Formvorschriften.

(2) IAS/IFRS als „Starting point“

Der von der EU-Kommission ausgegebenen Devise, IAS/IFRS als „Starting point“ für die steuerliche Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich heranzuziehen, wird gefolgt. Denn das IAS/IFRS-Regelwerk, soweit es das Endorsement-Verfahren der EU durchlaufen hat, ist die einzige Rechnungslegungskonvention, die als EU-Recht in allen Mitgliedstaaten Akzeptanz findet. Mit der Orientierung an dieser EU-einheitlichen Rechnungslegungssprache wird die Chance auf eine Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in der EU gewahrt.

Der Ausdruck „Starting point“ darf aber nicht im Sinne von Maßgeblichkeit missverstanden werden, da nicht die formale Anknüpfung an ein IAS/IFRS-Rechenwerk i.S.v. § 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetz beabsichtigt ist. Das Ziel besteht vielmehr darin, bei der Erarbeitung steuerlicher Gewinnermittlungsnormen die IAS/IFRS-Regelung als Ausgangspunkt zu nehmen und zu prüfen, ob diese Lösung auch für steuerliche Zwecke tragfähig ist, oder wegen entgegenstehender steuerlicher Prinzipien eine andere Lösung gefunden werden muss. Dieser Ansatz prägt die Regeln zum Bestandsvergleich im Gewinnermittlungsgesetz.

(3) Steuerliche Gewinnermittlungsprinzipien

Dem Grundsatz der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit sind nur in Grenzen materielle Prinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung zu entnehmen. Aber das auch für die Gewinnermittlung beachtliche Nettoprinzip folgt unmittelbar aus diesem Grundsatz.

Als zentraler Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung wird das Realisationsprinzip herangezogen, wonach grundsätzlich nur Gewinne auszuweisen und der Besteuerung zu unterwerfen sind, die durch einen Umsatzakt am Markt be-

stätigt worden sind. Ein höherer Fair Value ist damit steuerlich unbeachtlich. Mit der konsequenten Orientierung am Realisationsprinzip wird gewährleistet, dass nur quasi-sichere Gewinne besteuert werden. Auch eine Verlustvorsorge im Rahmen der Gewinnermittlung nach Maßgabe des Imparitätsprinzips wird als unverzichtbar angesehen, da der Gesetzgeber eine zeitnahe Verwertung der steuerlichen Verluste kaum zulassen dürfte.

Die steuerliche Anerkennung von Drohverlustrückstellungen, die auch nach IAS/IFRS akzeptiert werden, ist somit nur konsequent. Neben diesen materiellen Grundsätzen kann steuerlich auf Objektivierungsprinzipien wie den Einzelbewertungsgrundsatz und das Stichtagsprinzip nicht verzichtet werden, auch wenn IAS /IFRS mit der Bildung von „cash generating units“ einen anderen Weg geht. Die steuerlichen Gewinnermittlungsregeln basieren auf dem Nominalwertprinzip.

(4) Bilanzansatz

Als Aktivvermögen werden nur Wirtschaftsgüter erfasst, auf Rechnungsabgrenzungsposten wird in Übereinstimmung mit IAS/IFRS verzichtet. Eine Abgrenzung des Wirtschaftsgutbegriffs kann sich im Zuge der Internationalisierung nicht an den Kategorien des deutschen Zivilrechts ausrichten. Folglich wird in Übereinstimmung mit den Regeln der internationalen Rechnungslegung auf den wirtschaftlichen Vorteil jeder Art abgestellt, der jedoch für steuerliche Zwecke ein Mindestmaß an Objektivierung aufweisen muss, weshalb die Verkehrsauffassung herangezogen wird.

Für selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter bleibt es bei dem Aktivierungsverbot, soweit sie nicht zur Veräußerung bestimmt sind. Auch der Nichtansatz schwebender Geschäfte wird ausdrücklich geregelt. Auf die explizite Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen wird verzichtet. Den Wirtschaftsgütern stehen auf der Passivseite die Verpflichtungen gegenüber, die sich aus Verbindlichkeiten, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zusammensetzen. Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist zu bilden für bereits entstandene unentziehbare Verpflichtungen und für zukünftig entstehende Verpflichtungen, bei denen der Erfüllungsaufwand am Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist. Eine Passivierung kommt nur in Betracht, wenn die Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich ist.

(5) Bewertung

Die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind die zentralen Wertkategorien und bilden gleichzeitig die Wertobergrenze. Bei der Abgrenzung der Herstellungskosten wird auf Vollkosten abgestellt. In Übereinstimmung mit IAS/ IFRS zählen die produktionsbezogenen Verwaltungskosten zu den Pflichtbestandteilen der Herstellungskosten, während allgemeine Verwaltungskosten, Fremdkapital- und Vertriebskosten nicht zu den Herstellungskosten gehören. Abzuschreiben ist auf die übliche Nutzungsdauer, wobei neben der linearen auch die degressive Abschreibung in Grenzen zugelassen wird. Im Zuge einer alternativen Bewertung kann eine Abwertung auf einen niedrigeren Wert erfolgen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Auf die Kategorien gemeiner Wert und Teilwert wird bewusst verzichtet.

Neben der Einzelabschreibung wird als Alternative die Sammel- oder Poolabschreibung für Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von höchstens zehn Jahren zuge-

lassen, wobei ein Abschreibungssatz von 15 % auf den Sammelbetrag vorgesehen ist. Bei diesem Verfahren kann auf eine individuelle Schätzung der Nutzungsdauer – mit Ausnahme der Obergrenze von 10 Jahren – verzichtet werden, weshalb dieses Verfahren auch unter Praktikabilitätsaspekten von Interesse sein könnte. Für Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen gelten eigenständige Bewertungsregeln.

Wegen der steigenden Bedeutung sind auch Regeln für die Bewertung im Zusammenhang mit Bewertungseinheiten geschaffen worden, wobei zwischen dem Micro-, dem Macro- und dem Portfolio-Hedge differenziert wird. Für Gewinnrealisierungen im Zusammenhang mit dem Einwirken höherer Gewalt ist ein „roll-over-relief“ vorgesehen (Rücklage für Ersatzbeschaffung), der auch bei genau spezifizierten Veräußerungsfällen genutzt werden kann (analog 6b-Rücklage).

(6) Überschussrechnung

Die vereinfachte Gewinnermittlung ist in ihrem Anwendungsbereich ausgeweitet worden, um insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen eine einfache steuerliche Gewinnermittlung zu ermöglichen. Die vereinfachte Gewinnermittlung folgt nicht dem Konzept einer vereinfachten Bilanz, sondern orientiert sich an Zahlungsströmen.

4. Von der Organschaft zu einer systemkonformen und zeitgemäßen Gruppenbesteuerung

Eine zeitgemäße Gruppenbesteuerung ist für die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft von großer Bedeutung. Das gegenwärtige Organschaftsrecht ist insbesondere reformbedürftig wegen der Notwendigkeit des Gewinnabführungsvertrags, des Fehlens einer Mehrmütter-Regelung und der nur nationalen Konzeption der Organschaft, also der fehlenden Berücksichtigung von Auslandsverlusten in bestimmten Fällen. Dem kann nach Überzeugung der Kommission nur dadurch Rechnung getragen werden, dass die Organschaft durch eine systemkonforme und zeitgemäße Gruppenbesteuerung ersetzt wird.

Diese beschränkt sich auf den unternehmensteuerpflichtigen Bereich, d.h., dass nur ein Unternehmensteuersubjekt Gruppenträger und Gruppenmitglied sein kann, nicht aber ein Einkommensteuersubjekt. Diese Vorgabe wird von dem Grundgedanken getragen, dass zwischen verschiedenen Steuersubjekten der Allgemeinen Unternehmensteuer bei Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit eine möglichst großzügige Ergebnisverrechnung ermöglicht werden soll, was über den Gedanken der Rechtsformneutralität hinaus auch dem der Strukturneutralität Rechnung trägt, während ein Verlusttransfer zwischen dem unternehmensteuerpflichtigen Bereich und dem einkommensteuerpflichtigen Bereich grundsätzlich nicht erfolgt. Andererseits kann jedes Unternehmensteuersubjekt, also insbesondere auch eine Personengesellschaft, sowohl Gruppenträger als auch Gruppenmitglied sein.

Die Notwendigkeit des Gewinnabführungsvertrags ist mit dem System der Allgemeinen Unternehmensteuer schon deshalb unvereinbar, weil Personenunternehmen diesen nicht (bzw. jedenfalls nicht durchgängig) abschließen können. Aber auch unabhängig davon ist er steuerrechtssystematisch nicht notwendig; der Gedanke der

wirtschaftlichen Einheit reicht als Rechtfertigung für eine Gruppenbesteuerung aus. Die Voraussetzung des Gewinnabführungsvertrags ist überdies international unüblich und stellt einen gravierenden gesellschaftsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Eingriff in den Konzern dar. Dementsprechend wird die Anforderung des Gewinnabführungsvertrags durch eine höhere Mindestbeteiligungsquote (mind. 75 %) ersetzt, um dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit Rechnung zu tragen. Außerdem wird die Gruppenbesteuerung von dem Abschluss eines Steuerumlagevertrags und von einem für mindestens 5 Jahre bindenden Antrag abhängig gemacht.

Beibehalten wird als Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung die vertikale Ergebniszurechnung zum Gruppenträger, also im Normalfall die Ergebniszurechnung bis zur Konzernspitze. Das Alternativmodell der wahlweisen Verlustübertragung zwischen den Gruppengesellschaften (ohne oder mit Verlustausgleich bzw. gegen Ersatz des Steuereffektes) wirft nach Überzeugung der Kommission mehr neue Probleme auf, als dadurch gelöst werden können. Auch bei 100 % nicht erreichender Beteiligung des Gruppenträgers am Gruppenmitglied erfolgt eine volle und nicht nur eine quotale Ergebniszurechnung (erneut Hinweis auf den Gedanken der wirtschaftlichen Einheit). Zugerechnete Ergebnisse erhöhen bzw. reduzieren den Buchwert der Beteiligung am Gruppenmitglied, bei Verlustzurechnung über den Beteiligungsbuchwert hinaus wird ein negativer steuerlicher Ausgleichsposten gebildet. Eine Zwischengewinneliminierung erfolgt nicht.

In jedem Fall macht die mit dem System der Allgemeinen Unternehmensteuer verbundene Beseitigung der steuerlichen Transparenz von Personengesellschaften es im Hinblick auf Joint Ventures unabdingbar, dass die neue Gruppenbesteuerung auch eine großzügige Mehrmütter-Regelung vorsieht. Andernfalls würde Deutschland nationale Joint Ventures steuerlich behindern und in vielen Fällen internationaler Unternehmenskooperationen schon wegen der ungünstigen Besteuerungssituation als Joint Venture-Standort ausscheiden. Um die Regelung auf die Regelfälle von Joint Ventures zu begrenzen, setzt die Anwendung der Mehrmütter-Regelung eine Mindestbeteiligungsquote von 25 % pro Mehrmütter-Gruppenträger voraus; außenstehende Gesellschafter sind auch in diesem Fall bis zu einer Quote von 25 % unschädlich. Eine mehrstufige Mehrmütterkonstruktion ist nicht möglich. Die Anforderungen des Steuerumlagevertrags und des Antrags gelten entsprechend. Die Ergebniszurechnung erfolgt im Falle der Mehrmütter-Regelung anteilig an alle Gruppenträger. Die Gruppenbesteuerungsregeln sind auch auf deutsche Teilkonzerne ausländischer Mütter anwendbar.

Die Begrenzung der deutschen Organschaft auf das Inland ist wahrscheinlich in bestimmten Fällen europarechtswidrig. Hinweise darauf gibt das 2005 entschiedene EuGH-Verfahren „Marks & Spencer“ zum britischen „group relief“. Danach ist nach Verständnis der Kommission in entsprechender Anwendung nationaler Gruppenbesteuerungsregeln die Berücksichtigung eines in einer ausländischen Tochtergesellschaft erlittenen Verlustes im Staat der Muttergesellschaft jedenfalls dann europarechtlich geboten, wenn keine Möglichkeit mehr besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staate ihres Sitzes berücksichtigt werden können. Die neue Gruppenbesteuerung enthält dementsprechend auch eine solche Regelung. Aus europarechtlichen Gründen vorgesehen ist auch, dass deutsche Betriebsstätten von Auslandstochtergesellschaften in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden können.

Auch unabhängig von den europarechtlichen Notwendigkeiten hat sich in der letzten Zeit die internationale Diskussion bezüglich der Notwendigkeit einer Ausweitung der Gruppenbesteuerungssysteme über die Grenze deutlich verstärkt. Einige Staaten wie

Österreich, Italien sowie Frankreich und Dänemark sind auch bereits entsprechend aktiv geworden. Insoweit ist die Kommission der Auffassung, dass aus steuersystematischen Gründen kurz- und mittelfristig eine wirkliche Gruppenbesteuerung über die Grenze in Deutschland nicht etabliert werden kann. Insbesondere eine Erstreckung der Gruppenbesteuerung auf das Ausland unter Einführung der Anrechnungsmethode hält die Kommission nicht für sinnvoll. Eine solche Vorgehensweise würde eine gravierende Systemumstellung bedeuten, große DBA-Probleme aufwerfen (wenn auch zwischen einem Betriebsstättenergebnis resp. einer Schachteldividende und dem aus einem Gruppenmitglied zugerechneten Einkommen ein Unterschied besteht) und wegen des Problems der Anrechnungsüberhänge entweder die angestrebte Ergebnisverrechnung in der Gruppe im Effekt deutlich begrenzen oder den Einbezug auch der betroffenen ausländischen Staaten in das Gruppenbesteuerungssystem erfordern. Damit bliebe gegenwärtig nur eine Regelung denkbar, die nach dem Vorbild Österreichs eine Verlustzurechnung mit Nachversteuerung im Gewinn- und vor allem im Anteilsveräußerungsfall vorsieht. Eine solche Regelung, bei der Deutschland als Staat der Muttergesellschaft immer einseitig in „Vorleistung“ tritt, erscheint der Kommission allerdings angesichts der Entscheidung „Marks & Spencer“ politisch nicht als durchsetzbar, da danach eine europarechtliche Notwendigkeit für eine solche Regelung nicht gegeben sein dürfte. Sie ist deshalb in der neuen Gruppenbesteuerung nicht enthalten.

5. Anpassung, Internationalisierung und Modernisierung des Umwandlungsteuerrechts

Das derzeitige Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) enthält einschränkende Bedingungen, die aus steuersystematischer und europarechtlicher Sicht zum Teil fragwürdig sind. Zu nennen sind insoweit insbesondere die weitgehende Beschränkung des UmwStG auf inländische Umwandlungen und die zum Teil angeordnete Ultima-ratio-Besteuerung, die Abhängigkeit der steuerlichen Erfolgsneutralität von der handelsbilanziellen Abbildung der Umwandlung (die allerdings ohnehin mit der Aufgabe der Maßgeblichkeit entfiele), das im Einzelnen unterschiedliche Entstehen und Funktionieren von Sperrfristen u.V.a.m. Insoweit besteht Änderungsbedarf, weil die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für Umstrukturierungen für die unternehmerische Flexibilität der deutschen Wirtschaft von großer Bedeutung sind. Grundlegende Änderungen in diesen Bereichen werden gegenwärtig auch in der Finanzverwaltung bei der Vorbereitung des steuerlichen Umsetzungsgesetzes zur Europäischen Aktiengesellschaft (sog. SEStEG) diskutiert. Darüber hinaus besteht im Umwandlungssteuerrecht Anpassungsbedarf an das System der Allgemeinen Unternehmensteuer.

Bei der Anpassung des Umwandlungssteuerrechts an die Allgemeine Unternehmensteuer ist zu berücksichtigen, dass diese nun außerhalb der Kleinunternehmerregelung alle Kapital- und Personengesellschaften bis hin zum Einzelunternehmer erfasst. Das bedeutet, dass künftig alle Umwandlungen mit ausschließlicher Beteiligung dieser Rechtsträger im Grundsatz einheitlich nach den bisherigen Konzepten für die Umwandlung unter ausschließlicher Beteiligung von Kapitalgesellschaften geregelt werden können. D.h. dass für Verschmelzungen das Konzept der §§ 11 ff. UmwStG, für Ab- und Aufspaltungen das des § 15 UmwStG und für Einbringungen das der §§ 20 ff. UmwStG fruchtbar gemacht werden kann und der Formwechsel von Kapital- in unternehmensteuerpflichtige Personengesellschaften et vice versa überhaupt keinen steuerrelevanten Vorgang mehr darstellt. Die Zahl der Umwandlungen, bei denen zwischen dem Besteu-

erungskonzept der Allgemeinen Unternehmensteuer und dem der Einkommensteuer gewechselt wird, ist deutlich geringer als bisher die Zahl der Umwandlungsfälle mit Wechsel zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuerregime und umgekehrt; bei mittleren und großen Unternehmen wird es sie kaum noch geben.

Allerdings besteht auch für diese Fälle nach wie vor Regelungsbedarf. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Wechsel vom System der Allgemeinen Unternehmensteuer in das der Einkommensteuer und umgekehrt nicht nur durch Umwandlungen einer Kapitalgesellschaft bzw. Personenhandelsgesellschaft in eine sonstige Personengesellschaft mit nichtunternehmerischer Aktivität oder umgekehrt (einschließlich Einbringungen) erfolgen können. Umwandlungen im steuerlichen Sinne können vielmehr wegen der Kleinunternehmerregelung (vgl. Modul I, 2. (6)) auch durch Veränderung der Unternehmensgröße erfolgen. Gleiches gilt für sonstige Personengesellschaften beim Wechsel von einer unternehmerischen Aktivität zu einer nichtunternehmerischen Aktivität oder umgekehrt.

Erfolgt eine Umwandlung mit der Konsequenz des Wechsels von der Unternehmensteuer in die Einkommensteuer, so ist nach dem Vorbild der derzeitigen §§ 3 ff. UmwStG ein Übernahmegewinn wie Dividenden resp. Entnahmen zu besteuern. Deshalb wird für Kleinunternehmen die Möglichkeit eröffnet, in der Unternehmensteuer zu bleiben (siehe auch Modul I, 2. (6)). Außerdem kann die entstehende Steuer auf den Übernahmegewinn unter bestimmten Voraussetzungen in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden. Ein Verlustvortrag des umgewandelten unternehmensteuerpflichtigen Unternehmens kann durch einen steuerbilanziellen „Step-up“ in der Übertragungsbilanz mittelbar für die Einkommensteuer fruchtbar gemacht werden. Für den umgekehrten Fall, also die Umwandlung mit der Konsequenz des Wechsels von der Einkommen- in die Allgemeine Unternehmensteuer, sind im Grundsatz Regelungen nach dem Vorbild der Einbringungsregelungen i.S.v. §§ 20 ff. UmwStG einschlägig. Ein Verlustvortrag des umgewandelten einkommensteuerpflichtigen Unternehmens kann durch einen steuerbilanziellen „Step-up“ mittelbar für die Unternehmensteuer fruchtbar gemacht werden.

Steuer- und wirtschaftspolitisch nicht nachvollziehbar, aber auch europarechtlich in vielen Bereichen unhaltbar sind die gegenwärtig weitgehende Beschränkung des UmwStG auf inländische Umwandlungsvarianten und die vielfach vorgesehene „Ultima-ratio-Besteuerung“.

Die Kommission vertritt insoweit die Auffassung, dass grenzüberschreitende und ausländische Umstrukturierungen in der EU einerseits nicht an steuerlichen Realisationsbarrieren scheitern dürfen, dass aber andererseits auch das Interesse Deutschlands an dem steuerlichen Zugriff auf in der Zeit deutscher Steuerhoheit entstandene stille Reserven gewahrt werden muss.

Das bedeutet zum einen, dass die Anknüpfung der wesentlichen ertragsteuerlichen Sonderregeln für Umwandlungen an inländische Umwandlungsvorgänge und inländische Rechtsträger aufgegeben wird. Ist der inländische Steuerzugriff auf die bei einer Umwandlung bewegten stillen Reserven grundsätzlich sichergestellt, ist kein Grund erkennbar, warum nicht auch grenzüberschreitende sowie ausländische Umwandlungen bzw. Umwandlungen unter Beteiligung ausländischer Rechtsträger den inländischen steuerneutralen Reserventransfer ermöglichen können sollen.

Zum anderen kann die erforderliche Sicherstellung des deutschen Steuerzugriffs nach Überzeugung der Kommission nicht bedeuten, dass es in allen Entstrickungs-

fällen zur Festsetzung einer sofort fälligen Entstrickungssteuer kommt, dass es also nur dann, wenn die stillen Reserven bei grenzüberschreitenden und ausländischen Umstrukturierungen in Deutschland steuerverhaftet bleiben, zu einer steuerzahlungsfreien Umwandlung kommen kann. Ein solches „Ultima-ratio-Besteuerungskonzept“ ist weder notwendig noch europarechtlich vertretbar. Ausreichend ist es vielmehr, für die umwandlungsbedingten Entstrickungsfälle in der EU das im Zusammenhang mit dem Wegzug natürlicher Personen i.S.d. § 6 AStG insbesondere vor dem Hintergrund bestehender DBA befürwortete Konzept einer Steuerfestsetzung im Wegzugszeitpunkt mit zinsloser Stundung bis zur tatsächlichen Realisation anzuwenden. Dabei ist allerdings den Spezifika unternehmerischer stiller Reserven so Rechnung zu tragen, dass eine steuerfreie Entstrickung stiller Reserven in Deutschland im Ergebnis ausgeschlossen ist. Das bedeutet, dass aus deutscher Sicht grundsätzlich unabhängig von der tatsächlichen steuerlichen Behandlung im Zuzugsstaat auf der Basis deutscher Einkünfteermittlungsregeln Realisationen angenommen werden müssen, und zwar auch in Höhe der aus fiktiver deutscher Sicht im Zuzugsstaat gegebenen Abschreibungen auf transferierte stille Reserven in abnutzbaren Wirtschaftsgütern. Wertverluste nach Wegzug werden nur berücksichtigt, soweit sie steuerlich nicht im Zuzugsstaat berücksichtigt werden.

Ebenfalls für andere Fälle einer im UmwStG vorgesehenen „Ultima-ratio-Besteuerung“ stellt sich (auch) aus europarechtlichen Gründen die Frage nach der gesetzgeberischen Etablierung eines milderen Mittels. So muss bspw. die Aussage des § 20 Abs. 3 UmwStG, dass eine Buchwerteinbringung trotz Erhalts der Steuerverhaftung des eingebrachten Vermögens dann nicht erfolgen kann, wenn für die als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte keine deutsche Steuerverhaftung existiert, aufgegeben werden. Es reicht zur Missbrauchsvermeidung aus, wie im entsprechenden Fall des § 23 Abs. 2 UmwStG i.V. m. § 26 Abs. 2 S. 2 UmwStG die Schädlichkeit der Veräußerung der als Gegenleistung gewährten Anteile innerhalb einer Sperrfrist vorzusehen.

Mit der Etablierung eines im vorstehenden Sinne verstandenen Entstrickungsgrundsatzes korrespondiert die Etablierung eines Verstrickungsgrundsatzes, wonach bei Zuzügen und grenzüberschreitenden bzw. ausländischen Umstrukturierungen erstmals in die deutsche Steuerhoheit gelangende Wirtschaftsgüter steuerlich durchgängig mit ihren Verkehrswerten anzusetzen sind.

Von zentraler Bedeutung für die Neuordnung des Umwandlungssteuerrechts ist schließlich die aufeinander abgestimmte Neugestaltung der Sperrfristregelungen in §§ 15 Abs. 3 S. 4, 26 Abs. 2 UmwStG, § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 4 KStG. Die Kommission hält insoweit die einheitliche Verkürzung der Sperrfristen auf drei Jahre ab Handelsregister-Eintragung bzw. Vollzug sowie die Vereinheitlichung der Sperrfristtechnik i.S.d. §§ 15 Abs. 3 S. 4, 26 Abs. 2 UmwStG für sachgerecht.

6. Internationale Aspekte der Unternehmensteuerreform

(1) Abkommensberechtigung

Mit der Einbeziehung der Personengesellschaft in die Unternehmensteuer wird diese selbständiges Steuersubjekt sowohl im deutschen innerstaatlichen als auch im abkommensrechtlichen Sinne. Eine inländische Personengesellschaft ist dann in Deutschland mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig. Eine ausländische Personengesellschaft ist in Deutschland nur mit ihren inländischen Einkünften

beschränkt steuerpflichtig. Eine inländische Personengesellschaft ist für ihre aus dem Ausland stammenden Einkünfte selbst abkommensberechtigt. Eine ausländische Personengesellschaft ist dagegen aus deutscher Sicht für ihre aus Deutschland stammenden Einkünfte abkommensberechtigt. In der 1. Phase (Einbehaltung) tritt die Steuerpflicht nur beim Unternehmen und nicht beim Unternehmer ein. Entsprechend kommt es insoweit auf die Abkommensberechtigung des Unternehmens an.

In der 2. Phase (Entnahme) ist nur der Unternehmer steuerpflichtig. Seine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht kann von der des Unternehmens abweichen. Bei der Anwendung eines DBA ist in der 2. Phase auf die Abkommensberechtigung nur des Unternehmers abzustellen. Auch insoweit können sich Abweichungen gegenüber der Abkommensberechtigung des Unternehmens (1. Phase) ergeben. Vor allem gelten für die 2. Phase zumindest bezogen auf die Abkommensberechtigung zeitlich verschobene Verhältnisse, d.h. es ist auf die Abkommensberechtigung erst im Zeitpunkt der Entnahme abzustellen.

(2) Abkommensrechtliche Einordnung der Gewinne der unternehmensteuerpflichtigen Personenunternehmen

Zu entscheiden war, ob Gewinnentnahmen aus Personenunternehmen dem Regime des Art. 7 oder des Art. 10 OECD-MA zugeordnet werden. Rechtlich vertretbar wäre es, im Fall eines ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft gestützt auf Art. 7 OECD-MA das Besteuerungsrecht in beiden Phasen geltend zu machen, d.h. sowohl für einbehaltene Gewinne auf Unternehmensebene als auch für entnommene Gewinne auf Unternehmerebene. Diese Einordnung würde das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausdehnen, sondern die bisherige abkommensrechtliche Behandlung des ausländischen Gesellschafters lediglich auf zwei Phasen aufteilen. Eine historische Abkommensinterpretation spricht dafür, dass sich der deutsche Fiskus auf Art. 7 OECD-MA berufen kann.

Trotzdem hat sich die Kommission letztlich für eine einheitliche Zuordnung ausgeschütteter / entnommener Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften unter Art. 10 OECD-MA entschieden. Die Zuordnung der auf Unternehmensebene bereits besteuerten Entnahmen aus Personenunternehmen zum Dividendenartikel soll vor allem praktische Probleme vermeiden, die eine konsequente Anwendung von Art. 7 OECD-MA mit sich gebracht hätte. Das Erfordernis der genauen Aufzeichnung von Auslandsgewinnen hätte insbesondere bei mehrstufigen grenzüberschreitenden Personengesellschaftsbeteiligungen zu einer erheblichen Komplizierung geführt. Lediglich die auf Unternehmensebene abziehbare transparente Entnahme (s. Modul II, 2. (5)) wird Art. 7 OECD-MA zugeordnet. Diese Zuordnung trägt dem Umstand Rechnung, dass der transparenten Entnahme der Gedanke eines fiktiven Unternehmerlohns zugrunde liegt, und entspricht der innerstaatlichen Qualifikation der transparenten Entnahme auf der Einkommensteuerebene als unternehmerische Einkünfte, während sonstige Entnahmen einkommensteuerrechtlich zu den Einkünften aus Finanzkapital gehören (vgl. Modul III, 2.).

Für Einzelunternehmer wird dagegen zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten einheitlich für alle Entnahmen (d.h. vorbelastete und transparente) Art. 7 OECD-MA zur Anwendung gebracht. Dies ist insofern zu rechtfertigen, als der Einzelunternehmer selbst Subjekt der Unternehmensteuer ist. Angelegt ist diese Einordnung in der innerstaatlichen Qualifikation sämtlicher aus Einzelunternehmen stammender Entnahmen als unternehmerische Einkünfte (vgl. Modul III, 2.).

Damit ergibt sich für Personengesellschaften folgende Behandlung:

Ausländische Gesellschafter

Ausländische Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft werden mit ihren aus dem versteuerten Unternehmensgewinn getätigten Entnahmen in Deutschland nur nach Maßgabe von Art. 10 OECD-MA besteuert. Der deutsche Fiskus ist grundsätzlich auf die Erhebung der ermäßigten Kapitalertragsteuer beschränkt. Dies gilt jedoch nur für mit Unternehmensteuer vorbelastete Entnahmen. Mit transparenten Entnahmen (120.000 Euro-Regelung), die einkommensteuerrechtlich zu unternehmerischen Einkünften führen, wird der Gesellschafter in Deutschland zur Einkommensteuer veranlagt. Das Besteuerungsrecht stützt sich auf Art. 7 OECD-MA.

Auslandsgewinne

1. Ausländische Personengesellschaften sind in Deutschland nur dann (beschränkt) unternehmensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte erzielen. Auslandsgewinne sind in der ersten Phase (Einbehaltung) vom deutschen Besteuerungszugriff abgeschirmt.

2. Die inländischen Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft sind allerdings in der zweiten Phase unbeschränkt steuerpflichtig. Unter die unbeschränkte Steuerpflicht fallen grundsätzlich alle Entnahmen aus der ausländischen Personengesellschaft. Sie unterliegen wie heute die Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften der ermäßigten Nachbelastung durch das Teileinnahmeverfahren.

3. Erzielt eine inländische Personengesellschaft Gewinne durch eine ausländische Betriebsstätte, greift bei Entnahme dieser Gewinne ebenfalls die ermäßigte Nachbelastung ein. Einer gesonderten Aufzeichnung des Auslandsgewinns durch die Personengesellschaft bedarf es nicht.

Beim Einzelunternehmer stellt sich die Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts wie folgt dar:

1. Die Einordnung als unbeschränkt / beschränkt unternehmensteuerpflichtig knüpft beim Einzelunternehmer an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Unternehmers an, da sich Sitz oder Geschäftsleitung als Anknüpfungstatbestände bei Einzelunternehmen nicht eignen.

2. Im Ausland ansässige Einzelunternehmer sind mit ihren unternehmerischen Einkünften beschränkt unternehmensteuerpflichtig, soweit sie in Deutschland eine Betriebsstätte unterhalten. Der Betriebsstättengewinn unterliegt zunächst der niedrigen Unternehmensteuer. Entnahmen (vorbelastet oder transparent) stellen unternehmerische Einkünfte i.S. von Art. 7 OECD-MA dar; insofern wird der ausländische Einzelunternehmer nach denselben Regeln wie ein inländischer Unternehmer zur Einkommensteuer veranlagt.

3. Unterhält ein im Inland ansässiger Einzelunternehmer eine Betriebsstätte im Ausland, bleibt der ausländische Gewinn in Deutschland sowohl auf Unternehmensebene als auch bei Entnahme gemäß Art. 7 OECD-MA steuerfrei.

Modul II:
Die Neuordnung der Kommunalfinanzen – für autonome, handlungsfähige und lebendige Kommunen

1. Das Konzept der Vier-Säulen-Lösung

Die Kommunen erledigen alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft in eigener Verantwortung (Art. 28 Abs. 2 GG). Diese Staatsfundamentalnorm garantiert die gemeindliche Selbstverwaltung, zu deren Kern die finanzielle Autonomie gehört. Die gemeindliche Selbstverwaltung wird jedoch zunehmend durch Auferlegung von Aufgaben seitens Bundes- und Landesgesetzgeber eingeengt. Damit geht eine immer stärkere Bindung der finanziellen Mittel für diese vorgeschriebenen oder übertragenen Aufgaben einher. Die finanzielle Autonomie der Gemeinden gerät dabei in Gefahr. Die Finanzierung der Kommunen – Gemeinden, kreisfreie Städte und Kreise – befindet sich in der Krise. Klagen sind nicht zu überhören und Analysen hinlänglich vorhanden. Die Notwendigkeit einer Reform der Kommunalfinanzen wird in Fachwelt und Wirtschaft allgemein anerkannt, die Fragilität der Gewerbesteuer auch im Kreis ihrer Gläubiger bzw. Empfänger gesehen. Unumstritten dürfte sein, dass die Reform der Kommunalfinanzen keinesfalls zu einer Verschlechterung der finanziellen Situation der Kommunen insgesamt führen darf. Auch im Konzept der Vier-Säulen-Lösung der Kommission Steuergesetzbuch werden daher die finanziellen Auswirkungen auf die Kommunen sehr sorgfältig ermittelt und bei der Feinsteuerung des Modells berücksichtigt.

Die Ausgaben der Kommunen sollten vorrangig durch Gebühren und Beiträge finanziert werden, d.h. von denjenigen, die die kommunalen Leistungen in Anspruch nehmen. Eine Finanzierung durch Steuern wird dann und zunehmend notwendig, wenn und weil keine direkte Zurechnung der kommunalen Leistungen zu deren Nutzern möglich ist, bzw. wenn auf Grund sozialer Erwägungen oder des Charakters der bereitgestellten Güter und Dienstleistungen eine Inanspruchnahme der Nutzer nicht gewollt ist.

Kommunale Leistungen werden vor allem von Grundbesitzern, Einwohnern und der lokalen Wirtschaft genutzt. Ein sinnvolles kommunales Steuersystem bezieht daher alle drei Gruppen in angemessener Weise in die Finanzierung mit ein. Dabei sollten die Gemeinden für diese drei Gruppen die Steuer- bzw. Hebesätze eigenständig bestimmen können.

Die Kommission spricht sich einhellig für die Weiterentwicklung der Gewerbesteuer zu einer Kommunalen Unternehmensteuer aus, ergänzt durch einen Anteil der Betriebsstättenkommune an der Lohnsteuer. Die jetzige Gewerbesteuer bietet für eine kommunale wirtschaftskraftbezogene Steuer keine überzeugende Lösung mehr. Die Gründe hierfür sind zahlreich und überzeugend. Hervorzuheben ist:

- Die Gewerbesteuer soll die objektive Wirtschaftskraft eines Unternehmens erfassen. Ihre heutige Ausgestaltung entspricht diesem Ziel nicht mehr.

- Der Kreis der Steuersubjekte ist auf Grund verschiedener Faktoren so reduziert, dass die Gewerbesteuer weitgehend zu einer Großbetriebsteuer denaturiert ist.

- Die Gewerbesteuer reagiert zu sensibel auf konjunkturelle Zyklen. Die Kommunen sind jedoch auf möglichst stetige Steuereinnahmen angewiesen.

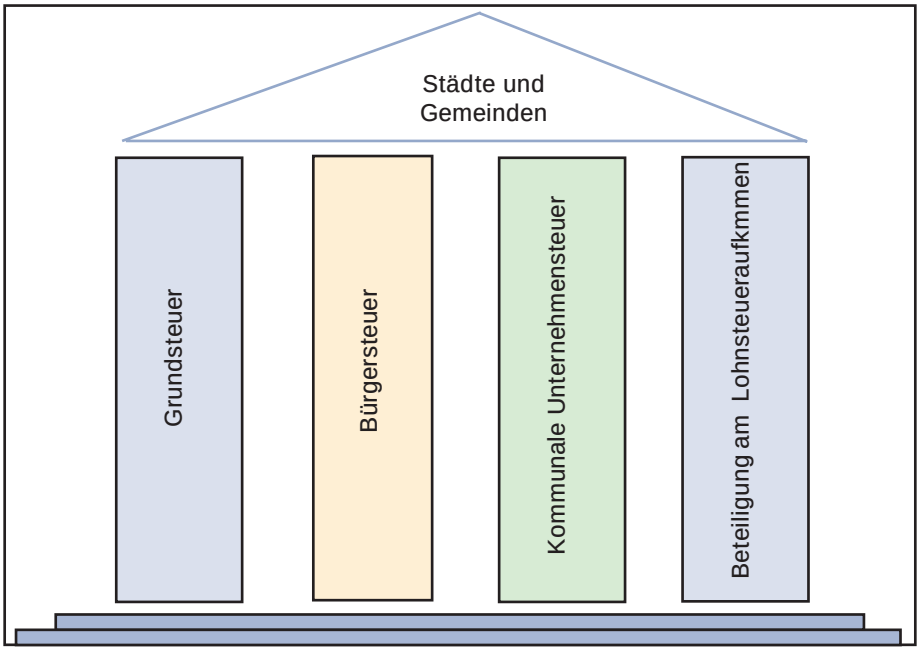
- Die zusätzliche Steuer auf nur eine Einkunftsart verstößt gegen das Prinzip einer synthetischen Einkommensteuer. Sie erfordert Abgrenzungen im Einkommensteuerrecht, die dort eigentlich entbehrlich sind. Institute wie Sondervergütungen, Betriebsaufspaltung u.a. sind als Fremdkörper im Einkommensteuerrecht vor allem der Gewerbesteuer zu verdanken. Die Abgrenzung gewerblicher Einkünfte von anderen unternehmerischen Einkünften ist in einer sich fortwährend veränderten Berufswelt nicht überzeugend möglich.

Der verfassungsrechtlich garantierten kommunalen Selbstverwaltung wird am besten Rechnung getragen, wenn die Gemeinden ihr Steueraufkommen durch ein Hebesatzrecht in allen drei genannten Bereichen mitbestimmen können. Im geltenden Recht ist dies nur bei der Grundsteuer und der Gewerbesteuer der Fall. Die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer sind dagegen hebesatzunabhängig. Eine sinnvolle Abstimmung der Besteuerungskomponenten ist nicht ersichtlich.

Das geltende Recht soll deshalb durch vier eigenständige, in sich abgeschlossene Säulen mit je einem Hebesatzrecht für drei Säulen ersetzt werden:

- **1. Säule:** Grundsteuer
- **2. Säule:** Bürgersteuer
- **3. Säule:** Kommunale Unternehmensteuer
- **4. Säule:** Beteiligung am Lohnsteueraufkommen

Graphik 3: Das Vier-Säulen-Modell der Kommunalfinanzen



2. Erste Säule: Faktor Grundbesitz – Grundsteuer

Die Kommission spricht sich nachdrücklich dafür aus, die Grundsteuer als Bestandteil des kommunalen Steuersystems beizubehalten. Der Reformbedarf bei der Grundsteuer ist hinlänglich bekannt. Das Anknüpfen an veraltete Einheitswerte führt zu gleichheitswidrigen Verwerfungen bei der Besteuerung. Die Neugestaltung der Grundsteuer stellt daher einen integralen Bestandteil des Kommissionsvorschlages dar. Die Länder Bayern und Rheinland-Pfalz haben einen Reformvorschlag für eine aufkommensneutrale Umgestaltung der Grundsteuer vorgelegt, der zeitnah umgesetzt werden soll. Die Kommission unterstützt die Reformansätze auf der Basis des vorliegenden Vorschlages der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz.

3. Zweite Säule: Faktor Wohnen – Bürgersteuer

Ausgehend von Art. 106 Abs. 5 GG schlägt die Kommission vor, den kommunalen Anteil am Einkommen mittels Zuweisungen durch eine kommunale Bürgersteuer als offene Ausweisung eines direkten Anteils an der Einkommensteuer zu ersetzen. Kommunalpolitisch und wirtschaftspolitisch wäre es ein schwerer Fehler, die bisherige Regelung beizubehalten. Den Bürgern ist heute überhaupt nicht bewusst, dass 15 % ihrer Lohn- und Einkommensteuer auf sehr verschlungenen Pfaden zu ihrer Wohngemeinde gelangen. Wegen des Charakters einer Zuweisung besteht kein Bezug zum Leistungsangebot bzw. zur Leistungsverpflichtung einer Gemeinde. Der einzelne Bürger hat keinerlei Einfluss auf diese Zuweisung. Mit der Einführung eines Hebesatzrechts bei der Einkommensteuer bestimmt hingegen jede Gemeinde über ihren Anteil am Einkommen ihrer Bürger, die ihrerseits über die Wahlentscheidung hierauf Einfluss nehmen können. Im Programm der Kommission nimmt daher die Bürgersteuer eine zentrale Rolle ein. Der Beitrag des einzelnen Bürgers zur Finanzierung seiner Gemeinde wird für ihn genauso transparent wie die Effektivität der Mittelverwendung durch die Kommune, die von den Bürgern kontrolliert wird.

Die Bürgersteuer bleibt ein „Anteil der Kommune am Einkommensteueraufkommen“. Auch sie verwirklicht die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Die Kommission spricht sich für eine proportionale Struktur der Bürgersteuer aus. Damit werden sowohl die auf der kommunalen Ebene unangebrachten Umverteilungseffekte vermieden, als auch die Unterschiede zwischen „reichen“ und „armen“ Gemeinden verringert.

Um dieses Ziel zu erreichen, ist zunächst der Einkommensteuertarif um den Anteil der Kommunen an der Einkommensteuer zu senken. Dies bedeutet eine durchgehende Absenkung des Einkommensteuertarifs um ca. 3 bis 4 Prozentpunkte.

Die Bürgersteuer wird nach dem Wohnsitzprinzip erhoben. Steuersubjekte sind alle Einwohner einer Gemeinde. Bemessungsgrundlage der Bürgersteuer ist das zu versteuernde Einkommen, wie es von den Finanzämtern für Zwecke der Einkommensteuer ermittelt wird. Steuergläubiger ist die Wohnsitzgemeinde. Die Bürgersteuer wird durch das Finanzamt für die Wohnsitzgemeinde erhoben. Auf das zu versteuernde Einkommen wird ein proportionaler Tarif, der von der Kommune festgelegt wird, angewendet. Dabei ergeben sich bei aufkommensneutraler Umsetzung je nach Gemeinde durchschnittliche Steuersätze von 3 bis 4 %.

Administrative Herausforderungen durch die Bürgersteuer müssen berücksichtigt, können aber nach Ansicht der Kommission gelöst werden. Bei der Veranlagung der

Einkommensteuer wendet das Finanzamt den kommunalen Satz für die Bürgersteuer auf deren Bemessungsgrundlage an. Dies ist das zu versteuernde Einkommen, von dem je nach Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts noch Abzüge für das Existenzminimum vorzunehmen sind, wenn diese noch nicht beim zu versteuernden Einkommen berücksichtigt sind. Für die Kommune fertigt das Finanzamt den Bürgersteuerbescheid aus. Jeder Steuerschuldner kann daher genau erkennen, welcher Anteil seines Einkommens seiner Gemeinde zukommt.

Bei Quellensteuerabzugsverfahren (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Abschlagsteuern) und Vorauszahlungen wird die Bürgersteuer im Rahmen der verbesserten Quellenbesteuerung nach Möglichkeit individuell berücksichtigt (siehe dazu Modul III, 6.).

Um die Verteilungswirkung zwischen den Wohnsitzgemeinden zu beschränken, insbesondere, um die Stadt-Umland-Problematik zu entschärfen, sollte zumindest für eine Übergangszeit das gemeindliche Hebesatzrecht auf einen Sockelbetrag des Einkommens beschränkt werden. Darüber hinausgehende Bestandteile des Einkommens könnten mit einem bundes- oder landeseinheitlichen Hebesatz belegt und anschließend auf die Kommunen nach dem örtlichen Aufkommen zerlegt werden.

4. Dritte und vierte Säule: Faktor Wirtschaften – Kommunale Unternehmensteuer und Beteiligung am Lohnsteueraufkommen

Die Kommission hat lange über eine Wertschöpfungsteuer beraten, sie aber im Ergebnis auf Grund der mit ihr verbundenen europarechtlichen Probleme und wegen der steuerlichen Belastungen der Unternehmen in Krisenzeiten abgelehnt.

Aus der Sicht der Kommunen geht es bei der wirtschaftsbezogenen Komponente der Kommunalsteuern vor allem um die Finanzierung der Kosten, die typischerweise mit Aktivitäten von Unternehmen korrespondieren, aber nicht durch Gebühren oder Beiträge finanzierbar sind. Beispiele sind alle Infrastrukturmaßnahmen, etwa das lokale Straßensystem oder Maßnahmen der Wirtschaftsförderung, aber auch nicht kostendeckende lokale Einrichtungen, die nicht nur von den Einwohnern, sondern auch von der einpendelnden Wirtschaftsbevölkerung genutzt werden (etwa der ÖPNV). Zu berücksichtigen ist auch, dass an Wirtschaftsstandorten zumeist höhere Sozialausgaben anfallen als an reinen Wohnstandorten. Die Kosten entstehen unabhängig von der Gewinnsituation der Unternehmen und müssen deshalb auch davon unabhängig finanziert werden.

Aus Sicht der Kommunen ist es deshalb sachgerecht, Wertschöpfungselemente als Anhaltspunkte für die Größe eines Betriebes und damit für den Umfang der durch den Betrieb verursachten Lasten zu verwenden. Es gibt eine Vielzahl von Wertschöpfungselementen, die als Bemessungsgrundlage für eine Gemeindesteuer in Betracht kommen. Bei einer Hinzurechnung aller Zinsen und (anteilig) der Mieten, Pachten und Leasingraten stellt sich allerdings das Problem der Doppelerfassung beim Darlehensgeber, Mieter und Vermieter. Eine Berücksichtigung des Gewerbekapitals in der Bemessungsgrundlage würde somit zu erheblichen administrativen Schwierigkeiten bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern führen. Als Wertschöpfungselement in der Bemessungsgrundlage einer Kommunalen Unternehmensteuer wären deshalb die Löhne am besten geeignet, denn sie werden in der Gewinnermittlung

ohnehin festgestellt und es kann nicht zu Doppelerfassungen kommen. Deshalb haben einige Staaten – z.B. Österreich – kommunale Lohnsummensteuern eingeführt. Gegen eine Lohnsummensteuer spricht jedoch ganz erheblich, dass aus gesamtwirtschaftlicher Sicht eine weitere Belastung der Löhne, d.h. des Faktors Arbeit, vermieden werden muss. Ebenso sollten aus Sicht der Wirtschaft die gewinnunabhängigen Komponenten ihrer Steuer- und Abgabenlast möglichst niedrig oder gar nicht vorhanden sein, um gewinnlose Jahre besser überstehen zu können.

Eine höhere Beteiligung an der Umsatzsteuer erscheint ebenfalls ungeeignet, weil nicht jeder Unternehmer umsatzsteuerpflichtig ist (z.B. öffentliche Hand) und es zu Vorsteuerüberhängen kommen kann, die eine Entnahme zumindest administrativ sehr erschweren würden.

Stattdessen bietet sich neben einer kommunalen Beteiligung am Unternehmensgewinn eine Beteiligung am Lohnsteueraufkommen an.

Um die widerstreitenden Interessen der Kommunen und der Wirtschaft in Einklang zu bringen, wird die Ersetzung der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Unternehmensteuer mit Hebesatzrecht und durch einen fixen und für die Unternehmen vollständig verrechenbaren Anteil an dem örtlichen Lohnsteueraufkommen vorgeschlagen. Damit kommt es nicht zu einer Lohnsummensteuer.

- Die Kommunale Unternehmensteuer wird von allen Unternehmen erhoben, die der Allgemeinen Unternehmensteuer unterliegen (vgl. Modul I, 2. (1)). Ihre Bemessungsgrundlage ist der Gewinn im Sinne der Allgemeinen Unternehmensteuer (vgl. Modul I, 2. (2). Die Gemeinde besitzt ein Hebesatzrecht.

- Die Gemeinde, in der ein Arbeitnehmer tätig ist, erhält einen unmittelbaren fixen Anteil an seiner Lohnsteuer. Dieser Anteil richtet sich nach der Höhe des vom örtlichen Betrieb gezahlten (Brutto-)Lohns (darauf bezogen z.B. 2 %). Der an die Gemeinde abzuführende Anteil wird auf die Lohnsteuer angerechnet, so dass weder das Unternehmen noch der Arbeitnehmer belastet werden.

- Der Anteil an der Lohnsteuer wird von allen Arbeitgebern abgeführt. Somit werden auch nicht-gewinnorientierte Unternehmen und die öffentliche Hand einbezogen. Eine Zerlegung bei Betriebsstätten in mehreren Gemeinden erfolgt für die Kommunale Unternehmensteuer und für die Beteiligung an der Lohnsteuer nach der Lohnsumme.

Voraussichtlich ab 2007 werden die Finanzämter durch Ausbau der elektronischen Komponenten über alle Daten verfügen, die eine einfache Verwaltung des abzuführenden Anteils an der Lohnsteuer ermöglichen.

Diese Kombination hat den Vorzug, die gesamtwirtschaftlichen Vorteile eines Einkommen- und Unternehmensteuerzuschlags mit den besonderen Finanzierungsbedürfnissen der Kommunen zu verbinden. Dieses Finanzierungssystem knüpft an der lokalen Wirtschaftskraft an und schafft damit Anreize für die Kommunen, Unternehmen zu attrahieren. Die Lohnkomponente sorgt für eine geringe Konjunkturanfälligkeit der Einnahmen, und es besteht nicht die Gefahr einer massiven Umverteilung zwischen Stadt- und Umlandgemeinden. Sie verringert vielmehr die Stadt-Umland-Problematik und anerkennt die Zentralitätsfunktion mitt-

lerer und größerer Städte. Darüber hinaus vermeidet die Anrechnung auf die abzuführende Lohnsteuer eine aus gesamtwirtschaftlicher Sicht schädliche zusätzliche Belastung des Faktors Arbeit mit Steuern und Abgaben.

Das System der Hebesätze von Bürgersteuer und Kommunaler Unternehmensteuer kann technisch an die bekannte Methode des Messbetrags und der Messzahl anknüpfen. Für die Hebesätze kann ein Hebesatzkorridor und/oder eine Verhältnisverknüpfung festgelegt werden.

Für eine Beibehaltung der Beteiligung der Kommunen an der Umsatzsteuer spricht, dass dadurch die Kommunen an allen wesentlichen Gemeinschaftssteuern beteiligt blieben. Gegen sie ist allerdings anzuführen, dass es sich bei ihr um eine reine Zuweisung handelt, für die ein überzeugender Verteilungsschlüssel bislang nicht gefunden werden konnte. Eine endgültige Entscheidung hinsichtlich eines gemeindlichen Anteils an der Umsatzsteuer macht die Kommission von den detaillierten Ergebnissen der Quantifizierung ihrer Vorschläge abhängig.

Dabei sieht die Kommission in den Beteiligungen an den Gemeinschaftssteuern einen Ausgleich dafür, dass Bund und Länder den Kommunen zunehmend Aufgaben übertragen und deren eigenen Entscheidungsspielraum einengen.

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt macht die Kommission noch keine Vorschläge dazu, wie die Kreise, die vielfältige kommunale Aufgaben wahrnehmen müssen, in das vorgeschlagene System einbezogen werden.

Modul III:
Ein neues Einkommensteuergesetz – einfacher, gerechter, sozialer

1. Konzeption der Neufassung

(1) Die Kommission strebt keinen Paradigmenwechsel der Besteuerung von Einkommen an. Vielmehr hat sie sich schon zu Projektbeginn im Projektkonzept für die Beibehaltung der synthetischen Einkommensteuer entschieden. Die Entscheidung für die synthetische Einkommensteuer wurde durch die während der Kommissionsarbeit seit Juli 2004 gewonnenen Erkenntnisse bestätigt.

Der Dualismus von Einkommensteuer und Allgemeiner Unternehmensteuer vermag mehr Wettbewerbsfähigkeit zu leisten als die Duale Einkommensteuer, weil die Konzentration der niedrigen Proportionalbesteuerung auf thesaurierte Unternehmensgewinne einen Steuersatz weit unter dem Niveau erlaubt, das bei einer Niedrigbesteuerung sämtlicher Kapitaleinkommen realisiert werden könnte. Zudem sichert die progressive Nachbelastung der entnommenen bzw. ausgeschütteten Unternehmensgewinne eine höhere fiskalische Effizienz der synthetischen Einkommensbesteuerung.

Prima facie bestechen die Neutralitätseigenschaften der Dualen Einkommensteuer. Bei näherer Betrachtung weist aber auch der Dualismus von Einkommensteuer und Allgemeiner Unternehmensteuer sehr gute Neutralitätseigenschaften auf, während der Gestaltungsdruck, den die Tarifbelastungsunterschiede der Dualen Einkommensteuer auslösen, die Entscheidungsneutralität erheblich beeinträchtigt. Die Duale Einkommensteuer ist auch aus praktischen Gründen abzulehnen, weil sie besonders bei gemischten Kapital- und Arbeitseinkommen neuartige und schwer lösbare Abgrenzungsprobleme aufwirft. Schließlich ist die Kommission davon überzeugt, dass die soziale Schieflage, Arbeitseinkommen progressiv und Kapitaleinkommen niedrig proportional zu besteuern, in Deutschland nicht akzeptiert wird, zumal auch eine niedrige Proportionalbesteuerung für Niedrigverdiener zu hoch sein kann.

(2) Das Ziel, das geltende Ertragsteuerrecht auf seine Grundstrukturen zurückzuführen, bringt eine deutliche Vereinfachung mit sich. Dies bedeutet aber kein kurzes Einkommensteuergesetz mit extrem wenigen Paragraphen. Wohl hat das Einkommensteuergesetz in fünfzig Jahren bundesrepublikanischer Steuergesetzgebung, die stets nur damit beschäftigt war, tagespolitischen Interessen zu genügen, eine an vielen Stellen missgestaltete Komplexität entwickelt. Daraus ergibt sich die Aufgabe, die Komplexität des Einkommensteuergesetzes dort zurückzuschneiden, wo Vorschriften nicht einer gerechten und effizienten Austeilung der Steuerlasten dienlich sind, diese sogar stören oder gar vereiteln. Darüber hinaus hat es der Steuergesetzgeber versäumt, die von Rechtsprechung und Schrifttum aufgedeckten Lücken zu schließen. So fehlt z.B. eine Generalklausel zur Bestimmung des Erwerbseinkommens, so dass etwa die Liebhabereirechtsprechung nicht auf eine gesetzlich positiv verankerte Rechtsnorm gestützt werden kann. Auch das Steuerrecht der Personengesellschaft ist weitgehend gesetzlich ungeregeltes Richterrecht. Somit stellt sich nicht nur die Aufgabe, überflüssige Vorschriften zu streichen, sondern auch die Anforderung ausreichender gesetzlicher Regelung des Einkommensteuerrechts. Das gilt besonders für die Positivierung von Grundsätzen des Einkommensteuerrechts, die Rechtsprechung und Wissenschaft entwickelt haben. So besteht z.B. ein aktuelles Bedürfnis nach der Formulierung eines Systems von Entstrickungsnormen. Im

Interesse der Rechtssicherheit müssen die einzelnen Normen präzise und von Richtern anwendungsgeprüft verfasst sein.

(3) Die Kommission begreift das neue Einkommensteuergesetz als ein System von Normen gerechter Austeilung der Steuerlasten nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, als ein System sog. Fiskalzwecknormen. Die strenge Ausrichtung des Einkommensteuergesetzes am Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt die konsequente Entlastung des Einkommensteuergesetzes von den sozial-, lenkungs- und wahlpolitisch motivierten Ausnahmenormen, den sogenannten „Ausnahmetatbeständen“.

Das Verständnis eines Normensystems gerechter Austeilung von Steuerlasten schließt Vereinfachungsnormen nicht aus. Es liegt im Gegenteil gerade im Interesse der Steuergerechtigkeit, den Gesetzesvollzug durch Typisierung zu erleichtern, z.B. im Bereich der Abgrenzung von abziehbaren Erwerbsausgaben zu den nicht abziehbaren Privatausgaben. Im Ergebnis sollten Vereinfachungsnormen dem Zweck dienen, das Ziel gerechter Austeilung von Steuerlasten besser zu erreichen, indem die missbräuchliche Nutzung von Fiskalzwecknormen, z.B. von Steuerabzugstatbeständen, abgeschnitten und Verwaltungskapazität für die Durchsetzung gerechter Austeilung von Steuerlasten freigesetzt wird.

Sollte sich der Steuergesetzgeber für die Beibehaltung oder Einführung von Ausnahmenormen entscheiden, so sollten diese vom allgemeinen, am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Regelungssystem getrennt und in einem Abschnitt „Sondervorschriften“ platziert sein.

(4) Die Kommission empfiehlt eine Einkommensteuer mit progressivem Tarif. Allerdings schlägt sie keinen bestimmten Tarif oder Tarifverlauf vor, da seine konkrete Ausgestaltung Sache der Politik ist. Die Bemessungsgrundlage soll die steuerliche Leistungsfähigkeit der einkommensteuerpflichtigen natürlichen Person möglichst exakt abbilden. Es sollen nicht nur die Erhöhungen, sondern nach dem sog. Nettoprinzip auch die Minderungen steuerlicher Leistungsfähigkeit vollständig berüksichtigt werden. Rechtsdogmatisch und besonders verfassungsrechtlich entfaltet sich das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht als Progressionsprinzip, sondern als ein Prinzip der Bemessungsgrundlage, das den Steuerpflichtigen auch gegen übermäßige Besteuerung durch Nichtberücksichtigung leistungsfähigkeitsmindernder Umstände schützt. Die Bemessungsgrundlage ist wie folgt aufgebaut:

a) Zunächst soll mit der Summe der im Kalenderjahr erwirtschafteten Einkünfte die objektive Leistungsfähigkeit erfasst werden. Mit der Summierung der Einkünfte wird das Syntheseprinzip verwirklicht. Die vollständige Berücksichtigung steuerlicher Leistungsfähigkeit gebietet insbesondere die Erfassung sämtlicher Veräußerungseinkünfte. Die Erwerbsausgaben und damit auch die Verluste sind nach dem objektiven Nettoprinzip vollständig zu berücksichtigen. Der Kommissionsentwurf lässt sowohl den periodischen Verlustausgleich als auch den überperiodischen Verlustabzug uneingeschränkt zu. Eine die Verlustverrechnung limitierende Mindestbesteuerung lehnt die Kommission ab. Ist aber der Verlust auf der unternehmensteuerlichen Ebene entstanden, so kann er nach oben Dargelegtem grundsätzlich einkommensteuerlich nicht berücksichtigt werden (vgl. Modul I).

b) Von der Gesamtheit der im Kalenderjahr anzusetzenden Gewinne und Verluste ist der für die Steuerzahlung indisponible Teil des Einkommens aus der

Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Maßgeblich hierfür ist die sich aus den persönlichen Verhältnissen ergebende subjektive Leistungsfähigkeit, die sich nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum einen aus dem sozialhilferechtlich definierten existenznotwendigen Lebensbedarf und zum anderen aus der realitätsgerechten Berücksichtigung gesetzlich zwangsläufiger Unterhaltsverpflichtungen ergibt.

2. Vier statt sieben Einkunftsarten

(1) Die Kommission verkürzt den historischen Katalog von sieben Einkunftsarten auf das ermittlungs- und erhebungstechnisch Notwendige. Die Zusammenführung aller Einkünfte in einem einzigen Einkünftetatbestand ist wegen unterschiedlicher Ermittlungs- und Erhebungstechniken nicht möglich. So werden unternehmerische Einkünfte teils durch Überschussrechnung, teils durch Bestandsvergleich ermittelt. Die nachgelagert besteuerten Einkünfte genießen eine reine Überschussrechnung (Cash Flow), während bei anderen Einkünften die Abzugsfähigkeit von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu limitieren und daher ein Anlageverzeichnis zu führen ist. Ein Teil der Einkünfte wird an der Quelle besteuert. Nach alledem empfiehlt die Kommission folgende vier Einkunftsarten:

- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit;
- Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die mittels Lohnsteuerabzug an der Quelle besteuert werden;
- Einkünfte aus Finanzkapital, die mittels Kapitalertragsteuer an der Quelle besteuert werden und bei denen sich die Frage nach einer Abgeltungsteuer stellt, sowie
- nachgelagert besteuerte Einkünfte aus Zukunftssicherung.

(2) Der Tatbestand der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erfasst zunächst die Einkünfte aus einer selbständigen und nachhaltigen Tätigkeit, das sind die Einkünfte aus Unternehmen. Dem Einkommensteuergesetz liegt ein weiter Unternehmensbegriff zugrunde, dem alle selbständigen und nachhaltigen mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen sind, also nicht nur die gewerbliche, freiberufliche, land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, sondern auch die Vermietung und Verpachtung und andere nachhaltige Tätigkeiten der privaten Vermögensverwaltung. Damit werden Hunderte von Gerichtsentscheidungen entbehrlich. Da bei den erweiterten Einkünften aus Unternehmen sämtliche Veräußerungseinkünfte erfasst werden, entfällt z.B. die Abgrenzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zum gewerblichen Grundstückshandel.

Primär unterliegen die Einkünfte aus Unternehmen der Unternehmensteuer, weil sie in einem unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen erwirtschaftet werden. Gewinnausschüttungen und -entnahmen aus unternehmensteuerpflichtigen Körperschaften und Personengesellschaften stellen kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte aus Finanzkapital dar; sie zählen nur im Bereich der transparenten Entnahme bis 120.000 Euro (s. Modul II, 2. (5)) auch einkommensteuerrechtlich zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit. Entnahmen aus Einzelunternehmen (transparent und vorbelastet) werden einkommensteuerrechtlich dagegen stets als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erfasst. Schließlich unterliegen Einkünfte aus reinen Vermietungstätigkeiten und im Rahmen der Kleinunternehmerregelung (s. Modul II, 2. (6)) ausschließlich der Einkommensteuer und werden hier ebenfalls den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zugeordnet.

Neben den Einkünften aus Unternehmen erfasst der Tatbestand der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit die Einkünfte der Abgeordneten, die wohl eine selbständige, besonders weisungsfreie und nachhaltige Tätigkeit ausüben, sich jedoch nicht unternehmerisch betätigen, und als Restgröße die Einkünfte aus gelegentlicher (nicht nachhaltiger) selbständiger Tätigkeit.

(3) Die Einkünfte aus Finanzkapital erfassen die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital einschließlich der Einkünfte aus der Veräußerung der Kapitalanlagen, soweit diese laufenden Einkünfte und Veräußerungseinkünfte nicht zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit oder den Einkünften aus Zukunftssicherung gehören. Bei den Einkünften aus Finanzkapital werden insbesondere die Einkünfte aus den unternehmensteuerpflichtigen Körperschaften, Personengesellschaften und sonstigen Personenvereinigungen erfasst, soweit keine transparent besteuerten Entnahmen vorliegen (vgl. Modul I, 2. (5)).

Angesichts der Besorgnis erregenden Kapitalflucht und der erheblichen Vollzugsproblematik hat die Kommission die Frage einer abgeltenden Besteuerung von Einkünften aus Finanzkapital sehr sorgfältig geprüft.

Als wesentlicher Vorteil einer moderaten abgeltenden Besteuerung wird zum einen angesehen, dass sie geeignet sei, Kapital im Inland zu halten. Diese Wirkung tritt jedoch nur bei einem Definitivsteuersatz ein, der deutlich unter dem Satz des derzeitigen Zinsabschlags liegt. Eine derart niedrige Besteuerung bestimmter Einkommensteile verstößt allerdings gegen den Grundsatz einer synthetischen Einkommensbesteuerung und wirft Fragen der Gleichbehandlung und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf. Diese Fragen werden umso bedeutsamer, je weiter man den Kreis der abgeltend besteuerten Einkünfte zieht, insbesondere dann, wenn auch Ausschüttungen von den der Unternehmensteuer unterliegenden Unternehmen einbezogen werden. Klammert man solche Einkünfte andererseits aus und beschränkt die abgeltende Besteuerung auf Zinseinkünfte im engeren Sinne, kann dies nicht nur zu Verzerrungen zu Lasten der Unternehmensfinanzierung führen, sondern auch zu neuen Gestaltungen zur Nutzung des (erheblichen) Belastungsgefälles. Nicht übersehen werden dürfen auch die erheblichen Steuerausfälle, die durch eine (dauerhafte) Niedrigbesteuerung von Kapitaleinkünften entstehen.

Als weiterer Vorteil wird eine bedeutende Vereinfachung für Bürger, Banken und Verwaltung angeführt. Eine wirkliche Vereinfachung tritt allerdings nur dann ein, wenn die „Abgeltungsteuer“ auch ihren Namen verdient, es bei der anonymen Abzugssteuer bleibt und es damit weder einen Freibetrag noch ein Veranlagungswahlrecht gibt; auch die Geltendmachung von mit der Kapitalanlage verbundenen Werbungskosten ist dann ausgeschlossen. Zu bedenken ist auch, dass es bei einem Abgeltungssatz, der höher liegt als der Eingangssatz der Einkommensteuer, zu einer Mehrbelastung der Kleinsparer kommt.

Schließlich müssten auch noch die Fragen der Bemessung der Kirchensteuer sowie der Bezugsgröße für zahlreiche Sozialgesetze gelöst werden, die derzeit auf das steuerliche Einkommen Bezug nehmen oder für die die Einkommensteuer selbst Bemessungsgrundlage ist.

In Abwägung der genannten Vor- und Nachteile und angesichts der Tatsache, dass die gleichmäßige Erfassung und Belastung aller Einkünfte zu den tragenden Prinzipien des Steuerpolitischen Programms gehört, hat die Kommission auf die Aufnahme einer abgeltenden Besteuerung der Einkünfte aus Finanzkapital in ihr

Konzept verzichtet. Die Ziele Attraktivität des Standorts für Kapitalanleger und Vereinfachung werden jedoch auf andere Weise gefördert:

- Das private Vorsorgesparen wird in größerem Maße als bisher begünstigt.

- Die Ermittlung der Einkünfte aus Finanzkapital wird durchgreifend vereinfacht. Zudem wird – sobald die technischen Möglichkeiten bestehen – den Bürgern durch die vorausgefüllte Steuererklärung Aufwand und Risiko der Erklärung inländischer Kapitaleinkünfte abgenommen.

Sollte sich die Politik gleichwohl für eine Abgeltungsteuer entscheiden, wäre diese unter grundsätzlicher Beibehaltung der synthetischen Besteuerung auf bankentypische Sachverhalte des Massenverfahrens im engeren Sinne, d.h. insbesondere Bankzinsen, zu beschränken. Mit diesem Systembruch ließe sich eine Vereinfachung für Banken, ihre Kunden und die Finanzverwaltung erreichen, wobei allerdings auch die genannten Nachteile und neuer, ergänzender Regelungsbedarf entstünden.

(4) Die bereits im geltenden Einkommensteuergesetz institutionalisierte nachgelagerte Besteuerung wird bei den Einkünften aus Zukunftssicherung übersichtlich geregelt. Zu diesen Einkünften gehören die Beamtenpensionen, u.a. Versorgungsbezüge des öffentlichen Dienstes, die Bezüge aus den gesetzlichen Rentenversicherungen und schließlich die Einkünfte aus der freiwilligen privaten Zukunftsvorsorge, deren nachgelagerte Besteuerung allerdings gemäß den aktuellen budgetären Möglichkeiten zu limitieren ist.

Zur freiwilligen privaten Zukunftssicherung gehören die betriebliche Altersversorgung mit Anbindung an das Betriebsrentengesetz sowie die Zukunftssicherung bei zertifizierten Einrichtungen (u.a. Banken und Versicherungen) mit zertifizierten Produkten mit kapitalerhaltender Altersversorgungsqualität (z.B. Lebensversicherungen). Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers sind nicht als aktuell zu versteuernder Arbeitslohn zu behandeln. Die Zuflussfiktion in § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV wird als mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar nicht beibehalten, zumal die Vorschrift auch verfassungsrechtlichen Bedenken wegen nicht ausreichender Ermächtigung nach Art. 80 Abs. 1 GG begegnet.

Die Einrichtungen der Zukunftssicherung haben der beim Bundeszentralamt für Steuern eingerichteten Zentralstelle die Beiträge des Steuerpflichtigen und des Arbeitgebers elektronisch mitzuteilen. Die steuerabzugsfähigen Beiträge, die Beiträge des Arbeitgebers und die Produkterträge sind als unversteuerte Zugänge auf einem Vorsorgekonto A festzuhalten. Soweit die Beiträge nicht steuerabzugsfähig sind, werden sie auf einem Vorsorgekonto B verbucht. Versorgungsleistungen sind zuerst aus dem Vorsorgekonto A zu bestreiten und als Erwerbseinnahmen zu versteuern. Erst nach Leerung des Vorsorgekontos A werden die Versorgungsleistungen als Kapitalrückzahlungen aus dem Vorsorgekonto B behandelt.

In einem Zukunftssicherungsgesetz soll die aktuelle Steuerpolitik der Zukunftssicherung normiert werden, um die Transparenz des Normensystems im Einkommensteuergesetz zu bewahren. So ist in dem Zukunftssicherungsgesetz zunächst den bisherigen Regelungen von Riester- und Rüruprente der verfassungsrechtlich gebotene Bestandsschutz zu gewähren. Sodann sind die Limitierungen jeweils gemäß den aktuellen budgetären Möglichkeiten zu regeln. Dazu gehören die Produktzertifizierung, der Umfang der Steuerabzugsfähigkeit und die Reihenfolge der Verwendung der Vorsorgekonten A und B.

3. Ermittlung der Einkünfte

(1) Die Vorschriften über die Ermittlung der Einkünfte folgen grundsätzlich dem Nettoprinzip. Auch gemischt veranlasste Aufwendungen sollen im Umfange der Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit steuerabzugsfähig sein. Ein derart den Erwerbsaufwand berücksichtigender Steuerabzug bildet keinen „Ausnahmetatbestand". Dementsprechend sollen z.B. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Erwerbsstätte und für das Arbeitszimmer in vereinfachter Form weiterhin abziehbar sein.

(2) Die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte werden grundsätzlich durch Überschussrechnung mit Anlageverzeichnis ermittelt. Das Anlageverzeichnis dient dem Zweck, die Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Erwerbsvermögens vollständig zu erfassen. Die Finanzbehörden können die Führung eines Anlageverzeichnisses erlassen, wenn Veräußerungseinkünfte nicht zu erwarten sind, wie dies bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit häufig der Fall ist. Soweit aber z.B. Arbeitszimmerkosten geltend gemacht werden, gehören auch ansonsten zu privaten Wohnzwecken genutzte Gebäude sowie Grund und Boden anteilig zum Erwerbsvermögen. Dementsprechend sind Veräußerungseinkünfte zu versteuern.

4. Berücksichtigung von Verlusten

Verluste werden einkommensteuerlich uneingeschränkt berücksichtigt, zunächst durch Verlustausgleich in der Periode, sodann überperiodisch durch Verlustvortrag in das erste Vorjahr und schließlich unbegrenzt in die Folgejahre.

5. Berücksichtigung des existenznotwendigen Lebensbedarfs und Familienbesteuerung

Entsprechend der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird der existenznotwendige Lebensbedarf in Anbindung an das Sozialhilferecht berücksichtigt. Dabei wird das Recht der außergewöhnlichen Belastungen erhalten. Die Kürzung des Steuerabzugs um eine zumutbare Belastung wird nicht übernommen.

Das Bundesverfassungsgericht hat in einem Beschluss vom 22.2.1984 (BVerfGE 66, 214) entschieden, dass das Einkommensteuerrecht Unterhaltsverpflichtungen realitätsgerecht zu berücksichtigen hat. Sodann hat der Deutsche Juristentag im Jahre 1994 gefordert, das bestehende Ehegattensplitting in ein Familienrealsplitting umzubauen, wonach die Einkommensverteilung durch gesetzliche Unterhaltsverpflichtungen innerhalb der Familie steuerrechtlich nachvollzogen wird. Diese Forderung erfüllt die Kommission mit ihrem Entwurf.

Ein Familienrealsplitting wird häufig durch die Übertragung von Einkunftsquellen hergestellt. Dadurch kommt es zu doppelter Berücksichtigung des Kinderexistenzminimums durch Kinderfreibetrag und Grundfreibetrag. Dieser Steuervorteil wird durch eine reine Freibetragslösung nicht beseitigt. Sollte sich die Bundesregierung für höhere Freibeträge entscheiden, dann könnten diese zum Grundstock eines Familienrealsplittings gemacht werden: In Höhe des Freibetrages bei dem Unterhaltsverpflichteten sollten Bezüge bei dem Berechtigten angesetzt werden.

6. Elektronische Hilfe bei der Steuererklärung und Vereinfachung des Steuervollzugs

Das Besteuerungsverfahren ist naturgemäß ein Massenverfahren. Derzeit haben die deutschen Finanzämter jährlich ca. 30 Millionen Einkommen- und Körperschaftsteuerfälle zu verarbeiten. Um unter den realen Vollzugsbedingungen eine gleich- und gesetzmäßige Besteuerung zu realisieren, schlägt die Kommission folgende Maßnahmen vor:

(1) Das materielle Steuerrecht wird normativ auf seine Vollzugsfähigkeit hin ausgerichtet. Dazu dienen Typisierungen, abgeltende Pauschalen und Vereinfachungsbefreiungen. Es gilt die Leitidee: Nur in der Besteuerungspraxis vollziehbare Normen finden Eingang in das Steuergesetz.

(2) Die elektronische Datenverarbeitung wird zum konsequenten Einstieg in das sog. Electronic(E)-Government genutzt. Im internationalen Vergleich zu anderen Ländern besteht hier für Deutschland noch ein ganz erheblicher Aufholbedarf. Es sind die technischen Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die Finanzbehörden bundesländerübergreifend miteinander kommunizieren können (interne Vernetzung). Dazu müssen zunächst die Schnittstellen der ländereigenen Datenverarbeitungssysteme aufeinander abgestimmt werden. Schließlich sollte ein bundeseinheitliches Datenverarbeitungssystem isolierte länderspezifische Systeme ersetzen.

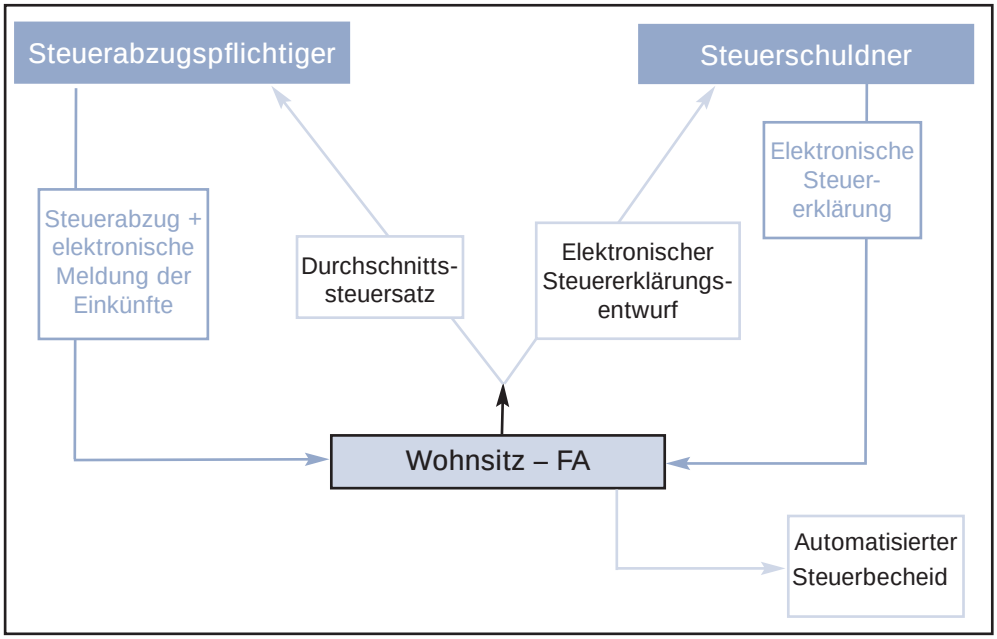
Das sog. Electronic(E)-Government findet seine konsequente Fortsetzung in der externen Vernetzung der Verwaltung mit den Bürgern und Unternehmen, indem es diese interaktiv in den Verwaltungsprozess einbezieht. Das kooperative elektronische Besteuerungsverfahren bietet beiden Seiten erhebliche Effizienzgewinne:

a) Für die Finanzbehörden entfällt die Verwaltungsressourcen bindende massenweise Erfassungsarbeit. Das qualifizierte Personal wird so von technischem Aufgabenballast befreit und kann sich (in den Prüfungsdiensten) im Wege eines computerunterstützten Risikomanagements echten Kontrollaufgaben zuwenden und verstärkt nach bisher unbekannten Steuerfällen, Ohne-Rechnung-Geschäften u.a. suchen. Des Weiteren steht das entlastete Personal für Serviceleistungen (z.B. der Erteilung von [verbindlichen] Auskünften) zur Verfügung.

b) Die Vernetzung der Steuerabzugsverfahren (Lohn-, Kapitalertrag- und andere Quellensteuern) mit dem Veranlagungsverfahren ermöglicht einen maschinellen Steuererklärungsentwurf, der neben den Grunddaten auch die der Finanzverwaltung elektronisch mitgeteilten Besteuerungsgrundlagen enthält. Eine gleichzeitig ausgegebene vorläufige Steuerberechnung macht dem Steuerpflichtigen die Auswirkungen transparent. Im besten Fall bestätigt dieser den Steuererklärungsentwurf per Mausklick und erfüllt so seine Steuererklärungspflicht. Im Übrigen hat er den Entwurf um die fehlenden Merkmale zu ergänzen oder unrichtige Angaben zu korrigieren. Selbst dann aber verringert sich der Erklärungsaufwand durch die elektronische Erklärungshilfe beträchtlich.

(3) Das E-Government erfasst auch die Steuerabzugsverfahren, die grundlegend vereinheitlicht und vereinfacht werden. Der Steuerabzug erstreckt sich über die Lohn- und Kapitalertragsteuer auch auf die Versorgungsbezüge (sog. Auszahlungsteuer). Er ist dort gerechtfertigt, wo eine Vielzahl gleich gelagerter Fälle bereits an einer Quelle erfasst werden können, so dass für beide Seiten insgesamt deutlich verringerte Vollzugskosten entstehen.

Graphik 4: Dialogische Struktur: Veranlagung – Steuerabzug



(4) Für die Steuerabzugsverfahren gilt grundsätzlich einheitlich ein fester Proportionalsteuersatz. Optional dazu findet zumindest im Lohnsteuerverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen der individuelle Durchschnittsteuersatz Anwendung. Diesen Steuersatz weist das Wohnsitz-Finanzamt in einer (elektronischen) Abzugsbescheinigung mit Bindung für den Steuerabzugspflichtigen aus. Die unter der jeweiligen individuellen Steuernummer erfolgende elektronische Vernetzung liefert ein hinreichend aussagekräftiges Zahlenmaterial, auf deren Basis der Durchschnittsteuersatz zeitnah berechnet werden kann.

(5) Das vernetzte Informationssystem macht gleich mehrere verfahrensaufwendige Maßnahmen überflüssig: Es brauchen keine Lohnsteuerkarten von der Gemeinde mehr ausgestellt zu werden. Ebenso entfällt das Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren, in dem derzeit noch Freibeträge und bestimmte persönliche Merkmale durch die Finanzbehörde auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden. Die Differenzierung nach Lohnsteuerklassen erübrigt sich; die besonders Ehefrauen treffende Prohibitivwirkung der Steuerklasse V entfällt. Bei mehrfachen Arbeitsverhältnissen braucht keine weitere, tendenziell einer zusätzlichen (legalen) Arbeitsaufnahme ebenfalls entgegenwirkende Steuerklasse VI angewandt zu werden, da die Finanzbehörde über den jeweils gültigen Durchschnittsteuersatz mehrere Abzugsbescheinigungen ausstellen kann.

(6) Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit eines modernen E-Governments ist die Vergabe und Verwendung eines bundeseinheitlichen, lebenszeitlichen Identifikationsmerkmals für jeden Steuerpflichtigen, unter dem der interne und externe Datenaustausch abläuft. Ohne dieses Merkmal ist weder die interne noch die externe Vernetzung als Gegenstände des E-Governments durchführbar. Auch hier hinkt Deutschland der internationalen Entwicklung immer noch hinterher. In den meisten westlichen Industriestaaten ist die lebenslange Steuernummer längst eine Selbstverständlichkeit. Gerade in einem föderalen Staatsaufbau müssen Vorkehrungen dagegen getroffen werden, dass die linke Hand der Finanzverwaltung nicht weiß, was die rechte Hand tut.

(7) Zur Bewältigung der jährlich wiederkehrenden Verfahrensmassen muss das Veranlagungssystem so ausgerichtet sein, dass das Gros der Fälle innerhalb einer Jahresperiode abgewickelt werden kann. Die elektronischen Steuererklärungen münden deshalb nach einer computergesteuerten Plausibilitätsprüfung (ohne weitere Verzögerung und manuelle Prüfung) automatisch in einen Steuerbescheid. Die gegenseitigen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden ab dem Zeitpunkt der Entstehung (1.1. des Folgejahres) marktgerecht verzinst, so dass niemand durch das Hinauszögern der Abgabe von Steuererklärungen finanzielle Vorteile zu Lasten der Gemeinschaft erlangt. Ein über den 31.12. des Folgejahres hinausgehendes Steuererklärungssäumnis wird darüber hinaus durch einen obligatorischen Verspätungszuschlag sanktioniert.

(8) Einem kooperativen Steuerrechtsverhältnis entspricht das Prinzip zeitnaher Besteuerung. Die zeitliche Verknüpfung von Einnahmeerzielung und Steuerzahlung liegt nicht nur im Interesse der Sicherung von Staatseinnahmen. Vielmehr basiert sie auf dem Grundgedanken, an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anzuknüpfen, solange sie in Form von Liquidität aktuell noch vorhanden ist. Wer im E-Government kooperiert, hat einen Anspruch darauf, dass die Steuer nach angemessener Frist endgültig abgerechnet ist. Daher werden die durch An- und Ablaufhemmungstatbestände derzeit ausladenden Festsetzungsfristen verkürzt. Davon ausgenommen bleiben allerdings Steuerpflichtige, die sich der Kooperation verweigern oder vorsätzlich Steuern hinterziehen.

(9) Die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichert ein computergestütztes Risikomanagement ab, das die Steuererklärungsdaten mit dem digitalen Kontrollmitteilungsmaterial abgleicht. Die personalintensive manuelle Kontrolle (z.B. durch Außenprüfungen) richtet sich nach Risikoindikatoren, die nicht allein aus quantitativen Größen (Umsatz, Gewinn), sondern auch aus dem bisherigen Vorverhalten (der sog. Steuervita) des Steuerpflichtigen bestehen. Zufallgesteuerte Stichprobenprüfungen liefern dazu im Sinne eines Selbstlernprozesses ergänzende Erkenntnisse. Zugleich erfüllen die Stichprobenprüfungen eine prophylaktische Funktion.

(10) Im internationalen Vergleich unterentwickelt sind weiterhin sog. Tax compliance-Strategien. Fordert der Staat von Bürgern und Unternehmen eine weitreichende Mitwirkung, so hat er ihre Erfüllung durch geeignete Serviceleistungen zu erleichtern. Als ein wichtiges Service-Element werden die in der Praxis bewährten, aber immer noch ungeregelten Institute der verbindlichen Auskunft und der sog. tatsächlichen Verständigung kodifiziert. Um hier sowohl für die Finanzbehörden als auch für die Steuerpflichtigen Normenklarheit und Steuerplanungssicherheit zu schaffen, werden diese kooperativen Handlungsformen in die Abgabenordnung aufgenommen und in ihrem Zusammenwirken mit dem Steuerverwaltungsakt auf eine gesetzliche Grundlage gestellt.

(11) Zur Erleichterung und Beschleunigung des Vollzugs der Unternehmensbesteuerung ist das Instrument der Außenprüfung zu flexibilisieren. Eine veranlagungsbegleitende, zeitnahe Außenprüfung führt zur deutlich schnelleren Bestandskraft von Steuerbescheiden, erhöht die Planungssicherheit für die Unternehmen und schont zugleich teure Verwaltungsressourcen sowohl der Unternehmen als auch der Finanzbehörden. Für grenzüberschreitende Sachverhalte ist der förderale Verwaltungsaufbau im Sinne eines One-stop-agency-Prinzips fortzuentwickeln, um Mehrfachzuständigkeiten zu vermeiden und investitionshemmende Bürokratielasten abzubauen. Dementsprechend sind mehrstaatliche Vereinbarungen über die Konzernverrechnungsfragen in Gestalt von sog. „Advance-pricing-agreements“ („APA“) zuzulassen und ebenfalls durch eine dem One-stop-agency-Prinzip folgende gesetzliche Regelung abzusichern.

D Finanzierung

Die Auswirkungen der vorgeschlagenen Steuerreform auf das Steueraufkommen sind für die Umsetzbarkeit des Konzepts von erheblicher Bedeutung. Deshalb plant die Kommission „Steuergesetzbuch“, im Weiteren detaillierte Berechnungen zu den Aufkommenswirkungen vorzulegen. Dabei ist es zweckmäßig, zwischen den Aufkommenswirkungen in den Bereichen der Unternehmensbesteuerung, der Kommunalfinanzen und der Einkommensteuer zu unterscheiden.

1. Reform der Unternehmensbesteuerung (Modul I)

Das wichtigste Ziel der Reform der Unternehmensbesteuerung liegt darin, dem zunehmenden internationalen Steuerwettbewerb Rechnung zu tragen. Dazu ist es erforderlich, die tarifliche Belastung der Unternehmensgewinne deutlich unter das Niveau des Spitzensatzes der Einkommensteuer zu senken.

Dem steht im Bereich der Unternehmensbesteuerung eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage insoweit gegenüber, wie ungerechtfertigte Steuervergünstigungen entfallen. Wegen der niedrigeren Tarife ist zudem zu erwarten, dass die Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer durch steuerliche Gestaltungen zurückgeht. Das wird zur langfristigen Stabilisierung des Steueraufkommens beitragen. Die häufig geforderte Ausweitung der Mindestbesteuerung zur Gegenfinanzierung der Tarifsenkung hält die Kommission Steuergesetzbuch für kontraproduktiv, weil damit negative Wirkungen auf Investitionen und Wachstum verbunden sind und gegen Grundprinzipien wie die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen wird. Insgesamt ist davon auszugehen, dass die Reform zu einer Nettoentlastung der Unternehmen und kurzfristig zu einem entsprechenden Ausfall an Steueraufkommen führt.

Die steuerliche Entlastung der Unternehmen ist jedoch kein Selbstzweck. Sie ist erforderlich, um der Verlagerung von Investitionen und Arbeitsplätzen ins Ausland entgegenzuwirken und die Rahmenbedingungen für Wachstum und Beschäftigung in Deutschland zu verbessern. Wenn dies gelingt, ist mittelfristig mit steigendem Steueraufkommen, steigenden Einnahmen in den Sozialversicherungen und sinkenden Ausgaben für Arbeitslosenunterstützung sowie für soziale Grundsicherung zu rechnen.

Mit der Senkung der tariflichen Belastung von Unternehmensgewinnen wird nicht das Ziel einer Umverteilung zu Gunsten von Unternehmerhaushalten verfolgt. Durch die Nachbelastung der Unternehmensgewinne bei Ausschüttung und Entnahme wird die steuerliche Gesamtbelastung der Belastung anderer Einkunftsarten angeglichen. Dadurch werden auch die Steueraufkommensverluste begrenzt.

2. Reform der Kommunalfinanzen (Modul II)

Die Reform der Kommunalfinanzen steht unter der Prämisse, den Kommunen ausreichende, verlässliche und stetige Einnahmen zur Erfüllung ihrer Aufgaben zu bieten. Das bestehende Gesamtsteueraufkommen der Kommunen muss auch in Zukunft mindestens erreicht werden. Anzustreben ist darüber hinaus eine überfällige Investition in die Kommunen mit dem Ziel, dass die entsprechenden Mittel nicht in den konsumtiven Bereich fließen, sondern den Kommunen ihrerseits wieder Spielräume für Investitionen ermöglichen.

- **Grundsteuer**
  Die Reform der Grundsteuer wird insgesamt aufkommensneutral ausgestaltet. Die in diesem Bereich notwendige Strukturreform kann nicht unmittelbar mit einer Aufkommenserhöhung verbunden werden, ohne die Akzeptanz bei den Steuerpflichtigen zu gefährden. Es besteht aber die Möglichkeit, nach erfolgreicher Implementierung der Strukturreform die Belastung des Faktors Boden als entscheidende Realsteuerkomponente der Kommunen langfristig auf ein international übliches Niveau zu führen.

- **Bürgersteuer**
  Die Reform der Bürgersteuer sollte aufkommensneutral erfolgen. Das systematische Ziel ist es, den bereits bestehenden Anteil der Kommunen am Aufkommen der Einkommensteuer offen auszuweisen. Durch ein Hebesatzrecht wird die Beziehung zwischen Einwohner und Kommune gestärkt und damit ein wichtiger Beitrag für das Verständnis von Einnahmen- und Ausgabenverantwortung vor Ort geleistet.

- **Kommunale Unternehmensteuer und Beteiligung am Lohnsteueraufkommen**
  Die Reform der Kommunalen Unternehmensteuer wird durch mehr Stetigkeit der Einnahmenentwicklung zu einer entscheidenden Verbesserung der kommunalen Haushaltslage führen. Neben der Unternehmensteuer fließt den Betriebsstättenkommunen über die Unternehmen ein unmittelbarer Anteil an der jeweils vor Ort erwirtschafteten Lohnsteuer zu. Damit steht den Gemeinden eine ertragsunabhängige und konstante, weil kaum von Konjunkturzyklen beeinflusste Einnahmequelle zur Verfügung. Das Aufkommen aus der Kommunalen Unternehmensteuer und der Beteiligung an der Lohnsteuer soll sich am Aufkommen der Gewerbesteuer orientieren.

Die Kommission strebt eine Stärkung der kommunalen Autonomie und kein umfassendes Zuweisungsmodell an. Deshalb stünde die Beibehaltung der Beteiligung an der Umsatzsteuer allenfalls ergänzend zur Verfügung, ihre Erhöhung lehnt die Kommission ab. Langfristig sieht sie im Sinn einer klareren Finanzverfassung und -verantwortung das Umsatzsteueraufkommen allein bei Bund und Ländern. Nur für einen Übergangszeitraum böte in diesem Zusammenhang die Neuordnung des kommunalen Finanzausgleichs die Chance, die anfänglichen Be- und Entlastungen der Kommunen in der Spitze auszugleichen.

Insgesamt ist es wünschenswert, zur Reform der Kommunalfinanzen möglichst umfassende, typisierte gemeindescharfe Berechnungen der Steueraufkommenswirkungen vorzulegen. Entsprechende Finanzierungspläne und Modellrechnungen wird die Kommission „Steuergesetzbuch“ in methodischer Abstimmung mit den Betroffenen erstellen.

3. Reform der Einkommensteuer (Modul III)

Die Kommission „Steuergesetzbuch“ gibt aus den eingangs genannten Gründen keine Empfehlungen für die Gestaltung des Einkommensteuertarifs. Die Gestaltung des Tarifs hat für die Aufkommenswirkung aber zentrale Bedeutung. Um dennoch Überlegungen zu den Finanzierungswirkungen des Konzepts anstellen zu können, wurde im Bereich der Einkommensteuer von dem nach der Steuerreform 2000/05 geltenden Tarif ausgegangen (42 % Spitzensteuersatz).

Bei der Einkommensteuer resultiert aus den vorgeschlagenen Vereinfachungen sowie der Beseitigung vieler Steuervergünstigungen und Ausnahmetatbestände eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Dadurch erhöht sich das Steueraufkommen. Dem stehen allerdings einige Neuerungen gegenüber, welche die Bemessungsgrundlage verringern. Dazu gehören vor allem die nachgelagerte Besteuerung der Alterseinkünfte und die Familienbesteuerung. Unter dem Strich dürfte die Umsetzung des Konzepts im Bereich der Einkommensteuer weder zu einer beachtlichen Entlastung noch zu einer spürbaren Belastung der Steuerpflichtigen insgesamt führen. Das eine wäre fiskalisch, das andere ökonomisch kaum vertretbar. Denkbare interne Verschiebungen sind im Detail zu prüfen und möglichst einzugrenzen.

4. Investition in die Zukunft

Die Kommission berücksichtigt in ihren Beratungen neben steuersystematischen und ökonomischen Anforderungen auch fiskalische Erwägungen. Angesichts der Globalisierung und dem damit verbundenen Wettbewerb der Steuersysteme sieht sie allerdings für den Gesamtstaat und die öffentliche Hand die Notwendigkeit, in eine Neuordnung des Steuersystems kurzfristig maßvoll zu investieren, um mittel- und langfristig ein höheres Steueraufkommen auch über ein höheres Wirtschaftswachstum zu generieren.

Die Flexibilität des vorgeschlagenen Systems, insbesondere bei der Festlegung der Tarifsätze, gestattet es theoretisch, eine umfassende Ertragsteuerreform aus Sicht des Fiskus aufkommensneutral zu gestalten. Die politische Umsetzung würde dadurch allerdings deutlich erschwert. Die Ziele, aus Sicht des Staates Aufkommensneutralität zu erreichen und mit einer großen Steuerreform alle sofort zu Gewinnern zu machen, schließen sich aus. Darüber hinaus würde das in einer großen Steuerreform liegende Wachstumspotenzial ebenfalls schwerlich ausgeschöpft werden. Die angestrebte große Steuerreform bedarf einer begrenzten Anschubfinanzierung, ist aber eine Investition, die sich mehr als rechnet. Den höchsten Preis würde Deutschland für weitere Untätigkeit bezahlen.