



Einfachheit, Transparenz, Planungssicherheit

Warum das deutsche
Steuerrechtssystem
reformiert werden muss



Bürgerinformation 7

Prof. Dr. Heinz-W. Appelhoff

Einfachheit, Transparenz, Planungssicherheit

**Warum das deutsche Steuerrechtssystem
reformiert werden muss**





Inhalt

I. Vereinfachung des deutschen Steuerrechtssystems ist unerlässlich	4
II. Die Grundlagen des rechtsstaatlichen Steuerrechts	7
a. Die Ziele: Deckung des Finanzbedarfs und sozialstaatliche Lenkung	7
b. Die Prinzipien: Im Grundgesetz verankert	8
III. Steueraufkommen, Steuerquote und Steuerarten	12
IV. Ziele einer Steuerreform: Mehr Qualität, nicht Quantität	16
V. Einkommensteuer: Dringende Reformen notwendig	19
VI. Unternehmensbesteuerung: Unzulänglichkeiten im bestehenden System beseitigen	26
a. Strukturelle Veränderungen in der Unternehmensbesteuerung	26
1. Rechtsformneutrale Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften	28
2. Gewerbesteuer	31
b. Fehlentwicklungen in den bestehenden Regelungen	33
1. Zinsschranke	33
2. Abgeltungsteuer	35
3. Mindestbesteuerung	37
4. Gewerbesteuer	38
VII. Umsatzsteuerrecht: Vielfacher Verbesserungsbedarf auf nationaler und EU-Ebene	41
VIII. Forderung nach einer Vereinfachung des Steuerrechts bleibt aktuell	43

Herausgegeben von:
Wirtschaftliche Vereinigung Oldenburg
DER KLEINE KREIS e.V.
Bahnhofstr. 14
26122 Oldenburg

I. Vereinfachung des deutschen Steuerrechtssystems ist unerlässlich

Die seit Jahrzehnten ungebrochene Zahl der Steueränderungsgesetzgebung und der ebenso ungebrochene Ruf nach einer grundlegenden Steuerreform zeigen, dass das Steuerrecht in der Bundesrepublik nicht behandelt wird als das, was es eigentlich – ist eine Materie des Rechts. Sondern als Spielball von parteipolitischen Positionen¹ und Gruppeninteressen, die in der pluralistischen Demokratie das Gemeinwohl verdrängen². »Die unübersehbare Vielzahl der verschiedensten parteilich geltend gemachten gesellschaftlichen Interessen determinieren das sog. Steuerchaos, eine Unordnung der Besteuerung, in der unbestimmt und unbestimmbar wie das Wetter ist, welche Interessen welcher gesellschaftlichen Gruppe wann und mit welcher Intensität auf die Änderung welcher Steuergesetze einwirken. Die Folgen sind nicht nur Steuerrecht, sondern auch erhebliche Steuerunsicherheit. Die institutionelle Unsicherheit der Besteuerung erzeugt Planungsunsicherheit und vermittelt dem Steuerzahler das Gefühl, Besteuerung lasse sich beliebig manipulieren. Der Bürger empfindet den Steuerstaat nicht als Rechtsstaat, sondern als unersättlichen Leviathan. Folglich sieht er sich legitimiert, skrupellos nach mehr oder weniger legalen Steuertipps und Steuertricks zu fahnden. Unseriöse Steuer-Ratgeber erzielen Millionenauflagen. Der Betrug des Staates, die Steuerhinterziehung, gilt als Kavaliersdelikt.«³

¹ Dazu S. F. Franke, Steuerpolitik in der Demokratie, Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 1993.

² Dazu grundlegend H. H. v. Arnim, Gemeinwohl und Gruppeninteressen, Die Durchsetzungsschwäche allgemeiner Interessen in der pluralistischen Demokratie, Ein Beitrag zu verfassungsrechtlichen Grundfragen der Wirtschaftsordnung, Frankfurt 1977.

³ J. Lang, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010, S. 69.

Eine wirkliche Steuerrechtsreform ist in der Geschichte der Bundesrepublik bisher nicht geglückt, da das Steuerrecht im Zentrum der Sozialgestaltung durch den Gesetzgeber steht.

In der Literatur wird vereinzelt die Auffassung vertreten, dass es kein Steuerrecht geben könne, das der normale Bürger versteht. Zu fordern sei vielmehr ein Steuerrecht, das Finanzbeamte und Steuerberater verstehen.⁴ Dieser Auffassung ist zu widersprechen.

Der Bundesrechnungshof stellte im Jahre 2006 fest: »Eine durchgreifende Vereinfachung des deutschen Steuerrechts ist unerlässlich, weil die Steuerverwaltung längst nicht mehr in der Lage ist, die Vielzahl der äußerst komplizierten Regelungen entsprechend dem Willen des Gesetzgebers umzusetzen.«⁵ Obwohl die Bundesregierung genau dieses Ziel in praktisch jedem ihrer Entwürfe herausstellt, hat keine Gesetzgebung in der Geschichte der Bundesrepublik eine tatsächliche Vereinfachung des Steuerrechts erbracht. Vielmehr hat jede Gesetzesänderung zu einer weiteren Verkomplizierung des Steuerrechts geführt. So umfasst z.B. der § 52 EStG mittlerweile 67 Absätze.

Die große Mehrzahl der Bundesbürger spricht sich für Steuervereinfachungen aus. 90 % der vom Deutschen Steuerberaterverband befragten Bürger sind für Steuervereinfachungen, nur 8 % sprechen sich dagegen aus.⁶ Nach einer anderen Umfrage des Instituts für Demoskopie Allensbach im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft sprechen sich 74 % der Befragten für eine generelle Vereinfachung des Steuerrechts aus. Dabei haben die Bürger dezidierte Vorstellungen von notwendigen Reformschritten. Dazu gehören

⁴ Homburg, Neue Entwicklungstendenzen der deutschen Steuerpolitik, Stbg 1/08, S. 11.

⁵ Bundesrechnungshof, 2006, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze.

⁶ Umfrage des Deutschen Steuerberaterverbandes: Bürger sind für Steuervereinfachung, DB vom 16.07.2004, Heft 29, Seite 13.

neben einer massiven Vereinfachung der Steuergesetze eine stärkere Entlastung von Familien mit Kindern, die Beseitigung von Steuerschlupflöchern, die Absenkung der Steuersätze insbesondere für niedrige Einkommen, die steuerliche Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen sowie die Anerkennung von Erziehungsleistungen.⁷

Dabei sollte sich die Diskussion über unser Steuersystem nicht auf die Forderung nach niedrigen Steuersätzen beschränken. Zu fordern sind »Einfachheit, Transparenz, Planungssicherheit, Entscheidungsneutralität und eine Art von Gerechtigkeit, die den Steuerzahler nicht fiskalisch oder ideologisch beliebig schröpft, sondern Prinzipien der Steuergerechtigkeit wie das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Nettoprinzip«⁸ verwirklicht.

II. Die Grundlagen des rechtsstaatlichen Steuerrechts

a. Die Ziele: Deckung des Finanzbedarfs und sozialstaatliche Lenkung

Fiskalisches Ziel

Das wesentliche Ziel des Steuerrechts ist die Deckung des Finanzbedarfs der öffentlichen Haushalte (Primärfunktion).

Soziale Ziele

Das Steuerrecht wird darüber hinaus ganz wesentlich auch durch sozialstaatliche Zielsetzungen geprägt. Dies geschieht durch lenkende (regulative, dirigistische, interventionistische, instrumentalistische) Regelungen, die sozialpolitisch, wirtschaftspolitisch, kulturpolitisch, gesundheitspolitisch, berufspolitisch etc. und eben nicht fiskalisch motiviert sind.⁹ Solche Regelungen können Steuerentlastungen durch Steuervergünstigungen, Steuerbelastungen durch z.B. Abzugsbeschränkungen oder Sondersteuern sein. Materiell gehören solche Regelungen nicht zum Steuerrecht, sondern zum Wirtschaftsrecht, Sozialrecht oder zu anderen Bereichen.¹⁰

Solche Lenkungs- oder Umverteilungsnormen sind im deutschen Steuerrecht nicht zusammengefasst und geordnet, sondern dort platziert, wohin sie technisch gehören. Es handelt sich um eine Vielzahl von Einzelregelungen, die das Steuerrecht unübersichtlich und schwer verständlich machen.

⁷ www.netzeitung.de Archiv »Mehrheit in Deutschland für einfache Steuern«, 04.03.2004.

⁸ J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, Aus dem Vorwort zur 19. Auflage, 20. Auflage, Köln 2010, IX.

⁹ J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Auflage, Köln 2010, S. 74 f.

¹⁰ Dazu umfassend die Habilitation von R. Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Tübingen 2005.

Das Ziel der Einfachheit der Besteuerung

Aus technisch-ökonomischen Gründen sind Regelungen zu schaffen, die die Steuerrechtsanwendung erleichtern, vereinfachen, praktikabel oder ökonomisch gestalten. Sie sollen eine Überkompliziertheit oder die Undurchführbarkeit des Gesetzes vermeiden. Dies geschieht durch Typisierungen, Pauschalierungen, Vereinfachungsfreibeträge und Freigrenzen. Derartige Regelungen bewirken immer auch eine Ungleichbehandlung.

b. Die Prinzipien: Im Grundgesetz verankert

Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

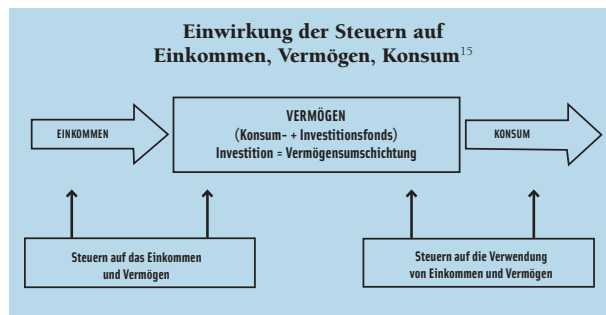
Die Festlegung von steuerlichen Belastungen ist dem Gesetz vorbehalten. »Sie ist nur zulässig, sofern und soweit sie durch Gesetz angeordnet ist (sog. Vorbehalt des Gesetzes). Die Festsetzung einer Steuer setzt voraus, dass ein gesetzlicher Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz als Rechtsfolge eine Steuer knüpft.«¹¹

Daraus abgeleitet gilt, dass Rechtsverordnungen und Verwaltungsakte nicht gegen das Gesetz verstoßen dürfen.

Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Steuergerechtigkeit wird ganz wesentlich aus dem im Grundgesetz verankerten Gleichheitsgrundsatz abgeleitet. Sie beinhaltet die Forderung, dass Steuerpflichtige, bei denen ein bestimmter Tatbestand zutrifft, einer Steuerbelastung unterliegen. Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit beinhaltet auch ein Willkürverbot. Danach darf weder wesentlich Gleiches willkürlich ungleich, noch wesentlich Ungleiches willkürlich gleich behandelt werden.¹²

Das Gebot der Steuergerechtigkeit setzt auch voraus, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ausgerichtet wird. Dies gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin ausgelegt ist.¹³ Das Prinzip der Leistungsfähigkeit prägt das Steuerrecht ebenso wie der Grundsatz der Privatautonomie das Zivilrecht. Mit dieser rechtsgebetsprägenden Funktion stellt es den Primärgrundsatz des Steuerrechts dar.¹⁴



Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird wesentlich durch die Auswahl und Gestaltung der Steuerbemessungsgrundlagen konkretisiert. Diese sind im deutschen Steuerrecht:

- die dynamische Stromgröße »Einkommen« (Vermögenszugang)
- die statische Bestandsgröße »Vermögen« (Konsum- und Investitionsfonds)
- die dynamische Stromgröße »Konsum« (Güterverbrauch).

Jede der Bemessungsgrundlagen »Einkommen«, »Vermögen« und »Konsum« wird durch jede Steuer belastet. So reduziert eine Steuer auf das Einkommen nicht nur das Einkommen, sondern ebenso die Kon-

¹¹ J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Auflage, Köln 2010, S. 107.

¹² *Leibholz/Rinck/Hesselberger* (Hrsg.), *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, Kommentar anhand der Rspr. des BVerfG, Loseblatt, Köln, Art. 3 Rz 27.

¹³ Siehe insb. BVerfGE 61, 319, 343 f.; 82, 60, 86.

¹⁴ J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Auflage, Köln 2010, S. 89.

¹⁵ J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Auflage, Köln 2010, S. 94. Dargestellt nach: Ebenda.

summöglichkeiten des Steuerpflichtigen. Die Auswahl der Bemessungsgrundlage bestimmt somit nur den Zeitpunkt des Steuerzugriffs, nicht aber die Höhe der Gesamtbelastung. Bei den Überlegungen, zu welchem Zeitpunkt die Steuer erhoben werden soll, ist beachtlich, welche politischen Ziele erreicht werden sollen. Wenn eine Umverteilung von Volksvermögen das politische Ziel ist, dann muss die Steuer möglichst früh, vor dem Konsum erhoben werden (Konzept der sog. kapitalorientierten Besteuerung). Zielt die Politik dagegen auf eine möglichst freiheitliche und individualistische Ordnung, in der dem Bürger selbst die Verantwortung für seinen Wohlstand zugewiesen wird, ist die Besteuerung auf einen späten Zeitpunkt, auf den Konsum zu verschieben (Konzept der sog. konsumorientierten Besteuerung). Da das Grundgesetz keine bestimmte Wirtschaftsverfassung vorschreibt, hat der Gesetzgeber bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlagen großen Spielraum.¹⁶

Sozialstaatlich gerechte Besteuerung

Aus Artikel 20 des Grundgesetzes ergibt sich, dass die Bundesrepublik Deutschland ein Sozialstaat ist. Daraus ergibt sich für den Gesetzgeber der Gestaltungsauftrag, für eine gerechte Sozialordnung zu sorgen. »Im Wesentlichen ist das Sozialstaatsgebot auf einen Ausgleich sozialer Ungerechtigkeiten ausgerichtet, und es gewährleistet zur Sicherung der Menschenwürde soziale Mindeststandards.«¹⁷

Hierzu gehört die Steuerfreiheit des Existenzminimums in Höhe der Sozialhilfe. Hierzu gehört ebenso ein Abweichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip im Rahmen sozialstaatlicher Überlegungen durch Sozialzwecknormen. Der Gesetzgeber kann die steuerliche Leistungsfähigkeit entlasten (z.B. durch Steuervergüns-

tigungen) oder belasten (z.B. durch die Beschränkung des Verlustausgleichs). Das Sozialstaatsprinzip dient aber auch der Rechtfertigung von Umverteilungsnormen (z.B. des progressiven Einkommensteuertarifs).

Verfassungsrechtliche Schranken der Besteuerung

Neben der Beschränkung der Besteuerung durch den Schutz der Menschenwürde und des allgemeinen Persönlichkeitsrechts auf der Grundlage des Artikels 1 des Grundgesetzes – konkret durch die Steuerfreiheit des Existenzminimums – ist vor allem auch die Beschränkung der Besteuerung durch das sog. Übermaßverbot beachtlich. Zwar wurde der sog. Halbteilungsgrundsatz, also eine hälftige Teilung der steuerlichen Gesamtbelastung zwischen privater und öffentlicher Hand als Belastungsobergrenze vom Bundesverfassungsgericht verworfen¹⁸, die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers wird aber durch die allgemeinen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit begrenzt. Eine Überbelastung des Steuerpflichtigen ist zu vermeiden (BVerfGE 115, S. 115 f.; Hinweis auf Art. 106 III 4 Nr. 2 GG). Die steuerliche Belastung höherer Einkommen darf nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt (BVerfGE 115, S. 117).

¹⁶ Vgl. hierzu im Wesentlichen: J. Lang, *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Auflage, Köln 2010, S. 93 ff.

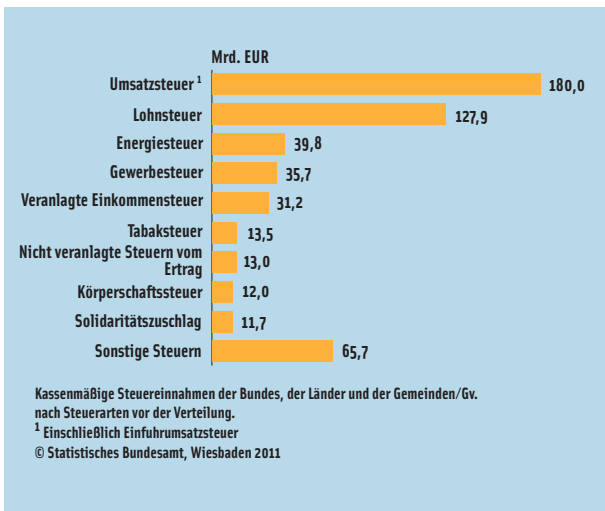
¹⁷ J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Auflage, Köln 2010, S. 122.

¹⁸ Beschluss v. 18.1.2006, BVerfGE 115, S. 97. Dazu H.-J. Pezzer, DB 2006, S. 912; Wernsmann, NJW 2006, S. 1169.

III. Steueraufkommen, Steuerquote und Steuerarten

Im Jahre 2010 betrug das Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland 531 Mrd. Euro und die Steuerquote¹⁹ 21,3 %. Allein die Lohn- und Einkommensteuer deckten 30 % des gesamten Steueraufkommens ab. Die sechs aufkommensstärksten Steuern (ESt, USt, GewSt, EnergieSt, KSt, TabakSt) erbrachten 83 % des Steueraufkommens.

Im Einzelnen verteilt sich das Steueraufkommen 2010 auf die einzelnen Steuerarten wie folgt²⁰:



¹⁹ Die Steuerquote ist der prozentuale Anteil des gesamten Steueraufkommens am Bruttoinlandsprodukt (BIP), das ist der Geldwert aller in der Periode von den Wirtschaftseinheiten im Inland produzierten Waren und Dienstleistungen nach Abzug des Wertes der im Produktionsprozess als Vorleistungen verbrauchten Güter (so das Statistische Bundesamt, Fachserie 18, Reihe 3.1).

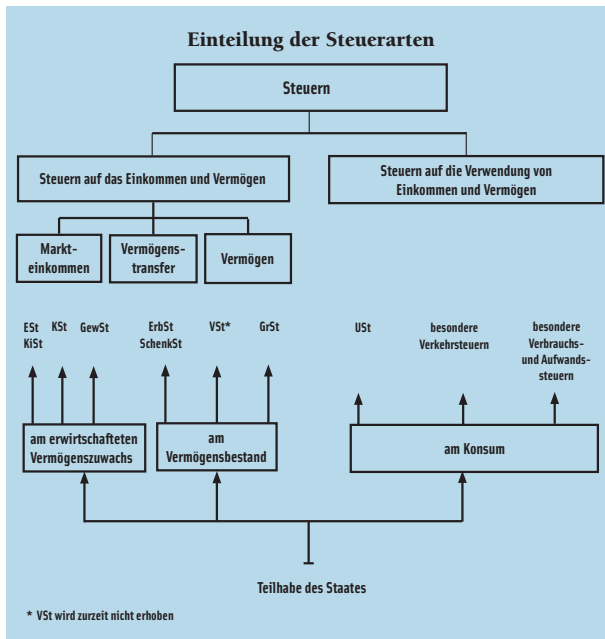
²⁰ Über das Steueraufkommen, Staats-, Abgaben-, Steuer- und Sozialbeitragsquoten informieren die Statistischen Jahrbücher, die jährlich vom BMF hrsg. Finanzberichte sowie die Schriften des Inst. FuSt zur Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft.

Es werden – neben anderen denkbaren Unterscheidungskriterien – die folgenden Steuerarten unterschieden:

- *Direkte und indirekte Steuern*
Bei direkten Steuern sind Steuerschuldner und Steuerträger identisch. Dies gilt z.B. für Steuern auf das Einkommen und das Vermögen.
Indirekte Steuern werden vom Steuerschuldner auf einen anderen, den Steuerträger, überwält; Steuerschuldner und Steuerträger sind also verschiedene Personen oder Subjekte. Dies gilt z.B. für Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen (Umsatzsteuer, Verbrauchs- und Verkehrssteuern). So enthält z.B. der Benzinpreis die überwältzte Umsatzsteuer und Energiesteuer.
- *Personal- und Realsteuern*
Personalsteuern sind auf die Person zugeschnitten und berücksichtigen die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners wie Familienstand, Anzahl der Kinder, Alter, Krankheit etc. Dies gilt z.B. für die Einkommensteuer.
Realsteuern belasten Steuergüter losgelöst von den persönlichen Verhältnissen des Steuerschuldners. Dies gilt z.B. für die Grundsteuer.
- *Ertrag- und Substanzsteuern*
Ertragsteuern knüpfen an den erwirtschafteten Gewinn eines Betriebes an. Hierzu gehören z.B. die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer.
Substanzsteuern knüpfen an das Roh- und Reinvermögen an. Dies kann Steuern zur Folge haben, die nicht aus den Vermögenserträgen entrichtet werden können, so dass die Steuerlast Vermögenssubstanz abschöpft. Hierzu gehören die Grundsteuer, die frühere Vermögensteuer und Gewerbekapitalsteuer, die Erbschaft- und Schenkungssteuer.

- *Generelle und spezielle Steuern*
 Generelle Steuern erfassen das Gesamteinkommen, das Gesamtvermögen, den Gesamtumsatz.
 Spezielle Steuern erfassen nur Teile des Einkommens (z.B. die Gewerbeertragsteuer), des Vermögens (z.B. die Grundsteuer) oder einzelne Verkehrsvorgänge (z.B. spezielle Verkehrssteuern). Die speziellen Steuern belasten i.d.R. das Steuergut zusätzlich zur Steuerbelastung durch die generelle Steuer. Dies gilt z.B. für die Tabaksteuer, die neben die Umsatzsteuer tritt.

Entsprechend der o.g. Einwirkung der Steuern auf Einkommen, Vermögen und Konsum lassen sich die Steuern in der Bundesrepublik in die folgenden Hauptgruppen einteilen²¹:



²¹ J. Lang, *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Auflage, Köln 2010, S. 204 f. Dargestellt nach: Ebenda, S. 205.

Vor dem Hintergrund dieser Vielzahl von Steuerarten und dem allgemeinen Wunsch nach Steuervereinfachung könnte die Forderung nach einer einzigen Steuer (einer sog. Alleinsteuern) erhoben werden. Die Idee der Alleinsteuern geht davon aus, dass jede Steuer von den Erträgen der Volkswirtschaft abgeschöpft werden muss. Demnach könnte eine solche Steuer an das Steuergut anknüpfen, das mit den Erträgen der Volkswirtschaft am besten identifiziert werden kann. In der Diskussion hierüber wurden das als Vermögenszuwachs definierte Einkommen²² oder auch der individuelle Konsum genannt²³. Mit einer solchen Alleinsteuern ließe sich jedoch das notwendige Steueraufkommen des Staates nicht erheben. Darüber hinaus gibt es kein Steuergut, das bestmöglich für die Steuererhebung qualifiziert wäre. Vielmehr haben die einzelnen Steuergüter Vor- und Nachteile, die in einem Vielsteuersystem durch eine geeignete Kombination optimiert werden können. Die Anknüpfung an eine Anzahl von Steuergütern führt auch dazu, dass Steuerlasten gleichmäßig verteilt werden können, weil sich niemand jeder Steuer entziehen kann.²⁴

²² F. K. Mann, *Steuerpolitische Ideale*, Jena 1937 (Nachdruck Stuttgart/New York 1978), S. 249 ff.

²³ N. Kaldor, *An Expenditure Tax*, London 1955.

²⁴ J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Auflage, Köln 2010, S. 94.

IV. Ziele einer Steuerreform: Mehr Qualität, nicht Quantität

Eine grundlegende Steuerreform ist nicht in Sicht. Obwohl Wissenschaft und Wirtschaft sich über das Reformziel einer grundlegenden Steuervereinfachung einig sind, scheint die Politik kein Interesse an einer Systematisierung des Steuerrechts zu haben. Ihr Ziel ist es, kurzfristige Wählerinteressen zu bedienen. Darüber hinaus stellt die föderale Finanzverwaltung der Bundesrepublik Deutschland ein erhebliches Reformhindernis dar.

»Permanente Steuerreform« titelte Günther Schmolders 1971 in der Zeitschrift *Steuer und Wirtschaft*.²⁵ Permanent sind aber nur die regelmäßigen Steuerrechtsänderungen. Jährlich werden vom Gesetzgeber hunderte von Änderungen und neuen Vorschriften verabschiedet. Mit dem großen Wurf einer grundlegenden Reform des deutschen Steuerrechts wird zwar in Wahlkämpfen geworben, doch die wirklichen Themen, vor allem die Kompliziertheit des Steuerrechts, werden nicht angefasst. »Vom großen Wurf einer Steuerreform ist gerade mal eine Art Kirschkernspucken übrig geblieben«²⁶, resümiert Cora Stephan zu den Erfolgen der schwarz-gelben Koalition in den Jahren 2009-2011. Stattdessen nimmt die Rechtsqualität beständig ab. Neue Vorschriften werden nicht hinreichend bedacht und sorgen häufig für sofortigen Nachbesserungsbedarf. Gleichzeitig sorgen die ständigen Änderungen für Instabilität. Planungssicherheit für die Steuerpflichtigen ist schon lange nicht mehr gegeben.

Alle Bestrebungen, dem Steuerchaos zu entfliehen und das Steuerrecht grundlegend zu vereinfachen,

gehen von einem Spannungsverhältnis zwischen Steuervereinfachung und Einzelfallgerechtigkeit aus.²⁷

Dabei sind die Ziele der Wissenschaft und der Politik höchst unterschiedlich. In der Wissenschaft findet das Reformziel einer grundlegenden Steuervereinfachung im Sinne einer materiellen Systematisierung des Steuerrechts großen Anklang. Durch eine Gleichmäßigkeit und Neutralität der Besteuerung bei gleichzeitiger Abschaffung von Ausnahmetatbeständen und Steuervergünstigungen soll ein Ausgleich zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Praktikabilität erreicht werden. Die Politik dagegen kann kein Interesse an einer Systematisierung des Steuerrechts haben. Nach den Erkenntnissen der Public-Choice-Theorie geht es allein darum, ein attraktives Politikangebot zu machen, das möglichst viele Wählerstimmen anzieht.²⁸ Und aus Sicht des Wählers besteht ein Interesse an einem übergeordneten Politikziel nur solange, wie dieses nicht mit einer Verschlechterung der eigenen Position verbunden ist.²⁹ Darüber hinaus stellt die föderale Finanzverwaltung der Bundesrepublik Deutschland ein erhebliches Reformhindernis dar. Eine umfassende Steuerreform würde die Mitwirkung der Länder in der Steuergesetzgebung voraussetzen. Dies kann nur gelingen, wenn die Reformbemühungen nicht zu Aufkommensverschiebungen zwischen den einzelnen Ebenen als auch zwischen den Gebietskörperschaften führen. Die Erfahrungen um die Neuordnung der Gewerbesteuer in den letzten Jahren ist hierfür ein gutes Beispiel.

²⁵ G. Schmolders, Permanente Steuerreform, *StuW* 1971, S. 37.

²⁶ C. Stephan, Superwoman rettet die Welt, *DIE WELT*, 7.7.2011, S. 2.

²⁷ M. Jachmann, Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insb. durch Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, *StuW* 1998, S. 196 ff.

²⁸ C. Folkers, Zu einer positiven Theorie der Steuerreform, in *Schriften des Vereins für Sozialpolitik*, Band 1982, Hrsg. K.-H. Hansmeyer, Berlin 1983, S. 189.

²⁹ J. Hey, Steuerreformfaktoren und Steuerreformhindernisse in der Bundesrepublik Deutschland, in *Wirtschaftspolitische Blätter*, Hrsg. Wirtschaftskammer Österreich, 55. Jahrgang, 4/2008, S. 78.8.

Aber auch wenn sich die Politik bisher und immer wieder als unfähig erwiesen hat: primäres Ziel der Steuerpolitik muss eine grundlegende Reform des Steuerrechts bleiben. Reform – das heißt Qualität, nicht Quantität. Dabei kann eine Reform sowohl mehrere Steuergesetze und Steuerarten umfassen, kann sich aber auch nur auf einzelne Gesetze oder auch nur auf einzelne Teilaspekte eines Gesetzes beschränken.³⁰ Entscheidend ist, dass solchen Änderungen eine »übergeordnete Konzeption zugrunde liegt. Nur dann lässt sich von Reform sprechen, von systematischer und prinzipiengeleiteter Weiterentwicklung des Rechts im Sinne einer Verbesserung. Prinzipien- und systemlose Einzeländerungen werden dagegen auch nicht dadurch zu einer Reform, dass sie in einem als Steuerreform bezeichneten Gesetz zusammengefasst werden.«³¹ Eine solche Reform kann in mehreren Schritten verwirklicht werden. Allerdings ist das, was gelegentlich als »Reform der kleinen Schritte« ausgewiesen wird, in aller Regel orientierungslos.³²

³⁰ J. Hey, Steuerreform, in Lexikon des Rechts, Loseblattwerk, Gruppe 6/1410, Neuwied 1999.

³¹ J. Hey, Steuerreformfaktoren und Steuerreformhindernisse in der Bundesrepublik Deutschland, in Wirtschaftspolitische Blätter, Hrsg. Wirtschaftskammer Österreich, 55. Jahrgang, 4/2008, S. 786.

³² K. Tipke, Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik, Köln 2006.

V. Einkommensteuer: Dringende Reformen notwendig

Der desolatte Zustand des Einkommensteuerrechts hat dazu geführt, dass die Einkommensteuer zu einer Dummensteuer degeneriert ist. Sie trifft jene am stärksten, die am schlechtesten informiert oder beraten sind oder die der Besteuerung am wenigsten ausweichen können. Vorschläge für eine radikale Reform der Einkommensteuer liegen seit vielen Jahren auf dem Tisch. Ein einfaches System der Einkommensbesteuerung würde jedoch dem Gesetzgeber die Möglichkeiten einer Lenkungs- und Umverteilungspolitik nehmen. Darüber hinaus fehlt der Politik die Kraft, sich nachhaltig gegen die unterschiedlichen Interessensgruppen durchzusetzen. Vor diesem Hintergrund sind zumindest deutliche Vereinfachungen des bestehenden Einkommensteuerrechts zu fordern.

Die Einkommensteuer hat unter allen Steuerarten die höchste Gerechtigkeitsqualität. Sie ist am ehesten geeignet, die objektive, aber auch die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Dies wird allerdings nur dann erreicht, wenn ausnahmslos alle natürlichen Personen (Universalitätsprinzip) ihr gesamtes disponibles Einkommen versteuern müssen (Totalitätsprinzip). Im Gegensatz zu einem international weit verbreiteten System, in dem die Gesamtheit aller Einkünfte einem einheitlichen Einkommensteuertarif unterworfen wird (synthetische Gesamteinkommensteuer), werden in der Bundesrepublik die Einkünfte nach der Art ihrer Einkunftsquellen (gewerbliche Einkünfte, Grundbesitz, Arbeitseinkünfte etc.) besteuert und gesonderten Steuertarifen unterworfen (analytische Schedulensteuer).³³

Kernstück der Einkommensteuer ist der progressive Steuertarif. Dieser ist Ausdruck einer bestimmten

³³ J. Lang, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010, S. 234.

Gesellschaftspolitik und verwirklicht sozialstaatliche Umverteilungsziele.

Als die für den Staat ergiebigste und für den Steuerpflichtigen merklichste Steuer provoziert die Einkommensteuer am ehesten Steuerwiderstand. Dadurch und durch steuermindernde Gestaltungen hat sich im Laufe der Zeit die Gerechtigkeitsqualität der Einkommensteuer dramatisch verschlechtert. Der desolate Zustand des Einkommensteuerrechts hat dazu geführt, dass die Einkommensteuer zu einer Dummensteuer degeneriert ist, die jene am stärksten trifft, die am schlechtesten informiert oder beraten sind oder die der Besteuerung am wenigsten ausweichen können, wie z.B. die Lohnsteuerzahler.³⁴

Der desolate Zustand des deutschen Einkommensteuerrechts führt seit Jahrzehnten zu einem erheblichen Reformdruck. Das deutsche Einkommensteuerrecht gilt als marode, überkompliziert, chaotisch und ungerecht – ein »Wirrwarr«³⁵. Gleichwohl zeigt sich gerade das Einkommensteuerrecht gegenüber Forderungen nach einer grundlegenden Reform weitgehend resistent. Dies, obwohl seit vielen Jahren regelmäßig ausformulierte Einkommensteuergesetzesentwürfe vorgelegt wurden (u.a. Karlsruher Entwurf 2001, Berliner Entwurf der FDP, Einfachsteuer-Entwurf 2002, Mitschke-Entwurf 2004, Elicker-Entwurf 2004, Kölner-Entwurf 2005, Duale Einkommensteuer 2006).

International gab die amerikanische Steuerreform von 1986 nach dem Motto von Ronald Reagan »Reduce tax rates, reduce complexity, increase fairness« den Anstoß, die Besteuerung von Einkommen mit niedrigeren Steuersätzen und breiterer Bemessungsgrundlage einfacher und gerechter zu gestalten.³⁶

³⁴ J. Lang, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Auflage, Köln 2010, S. 235.

³⁵ K. Tipke, *Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik*, Köln 2006.

³⁶ Dazu *Raupach/Tipke/Uelner*, *Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?*, Köln 1985.

Mit der Steuerreform 1990 wurde dann in der Bundesrepublik der linear-progressive Steuertarif eingeführt. 1996 legt Gunnar Uldall den Vorschlag für einen Stufentarif von 8 - 28 % vor.³⁷ 2003 macht Paul Kirchhof den Vorschlag einer Einheitssteuer für natürliche und juristische Personen auf der Grundlage einer Flat-Tax.³⁸ 2005 stellte die Kommission »Steuergesetzbuch« der Stiftung Marktwirtschaft wesentliche Elemente zur Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung vor.³⁹

Als wohl radikalster Entwurf kann der von Paul Kirchhof betrachtet werden, der seine in 2003 vorgestellten Überlegungen in modifizierter Form in 2011 wiederholt hat. Aus dem geltenden Einkommensteuergesetz strich er – gedanklich – mehr als 33.000 Regelungen und formulierte ein komplett neues »Bundessteuergesetzbuch« mit nur noch 146 Paragraphen. Das Hauptinteresse Kirchhofs ist es, die Vielzahl der Ausnahmenvorschriften durch niedrige Steuersätze zu ersetzen.

Dieses soll im Wesentlichen durch die folgenden Überlegungen erreicht werden⁴⁰:

- Der Einkommensteuer unterliegt das Einkommen eines Kalenderjahres. In diesem Einkommen wird die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sichtbar. Gegenstand der Besteuerung ist also die individuell erzielte Vermögensmehrung. Grundlage der Vermögensmehrung ist das

³⁷ Modell einer radikalen Reform der Einkommensteuer, in: *Baron/Handschoch* (Hrsg.), *Wege aus dem Steuerchaos*, Stuttgart 1996, S. 189.

³⁸ *Einkommensteuergesetzbuch, Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer*, Heidelberg 2003.

³⁹ siehe Tagungsbericht der Kommission »Steuergesetzbuch«: *Neuordnung der Unternehmenssteuer*, Berlin, 22. September 2005.

⁴⁰ P. Kirchhof, *Die Besteuerung des Einkommens in einem einfachen, maßvollen und gleichmäßigen Belastungssystem*, BB 2006, Heft 2, S. 71 ff. Zu Modifikationen im Jahre 2011 siehe: <http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/neuer-anlauf-fuer-das-vereinfachte-steuerrecht/4330848.html>.

Erwerbshandeln. Erwerbshandeln ist die Nutzung von Arbeitskraft und von Erwerbsgrundlagen zur Einkünfteerzielung am Markt. An einer Erwerbsgrundlage fehlt es insbesondere, wenn jemand Leistungen vom Staat empfängt, wenn jemand ohne Zutun des Marktes Vermögenswerte erhält (Erbschaften, Schenkungen etc.) oder wenn er zwar am Markt tätig ist, sein Handeln aber nicht auf den Erwerb gerichtet ist (Liebhaberei).

- Die Einkünfte aus Erwerbshandeln werden alle gleich behandelt. Die bisherige Unterscheidung von sieben Einkunftsarten führt zu Ungleichheit und wird aufgegeben. Dies hat zur Folge, dass es keinen Tatbestand »Gewerbebetrieb« mehr gibt, daran also auch keine besondere Gewerbesteuer geknüpft werden kann. Auch lassen sich Einkünfte aus Arbeit und Kapital nicht mehr prinzipiell unterscheiden, so dass eine Bevorzugung des Kapitals und eine Benachteiligung der Arbeit ausgeschlossen sind. Spätere Differenzierungen beschränken sich auf den jeweils zu regelnden Sachbereich. So müssen für den Quellenabzug Löhne, Alterseinkünfte und auch Kapitaleinkünfte unterschieden werden.
- Eine unterschiedliche Gesamtsteuerbelastung bei gleich hohen Gewinnen nur aufgrund unterschiedlicher Rechtsformen wird beseitigt. Personen- und Kapitalgesellschaften werden in der Rechtsfigur der steuerjuristischen Person gleich behandelt.

Möglich wird dies durch einen einheitlichen Steuertarif für alle Erwerbsquellen. Das Belastungsgefälle zwischen natürlichen und juristischen Personen wird durch die Öffnung der steuerjuristischen Person für persönliche Abzugsbeträge, eine Progression für das Anfangseinkommen (Sozialausgleich), für Verlustübergabe und für Verlustübernahme erreicht,

soweit die steuerjuristische Person durch die hinter ihr stehenden Menschen geprägt ist.

Der Gewinn der steuerjuristischen Person wird nur einmal besteuert. Bei der Ausschüttung an die Anteilseigner fällt keine weitere Steuer an. Es bedarf weder eines Anrechnungs- noch eines Teileinkünfteverfahrens.

- Die Höhe der Einkommensteuer bemisst sich nach der Leistungsfähigkeit. Steuerliche Leistungsfähigkeit beginnt jenseits des Existenzminimums. Dieser Bedarf wird mit einem Grundfreibetrag von EUR 10.000 typisiert.

Der Grundfreibetrag deckt den elementaren Bedarf des Steuerpflichtigen, berücksichtigt aber nicht, dass gerade die unteren Einkommenschichten einen überproportionalen Anteil ihres Einkommens für ihre Lebenshaltung aufwenden müssen und durch indirekte Steuern beeinträchtigt sind. Um dieses zu berücksichtigen, ist ein Sozialausgleich vorgesehen. Von den ersten EUR 5.000, die über dem Grundfreibetrag liegen, werden nur 60 % berücksichtigt, von den nächsten EUR 5.000 nur 80 %. Die Progression verlagert sich somit in die Bemessungsgrundlage.

Der einheitliche Einkommensteuersatz beträgt 25 %.

- Alle im heutigen Einkommensteuerrecht vorgesehenen Subventions- und Ausgleichstatbestände entfallen.
- Neben der Einkommensteuer sieht das Konzept als weitere Steuerarten nur noch die – auch vereinfachten – Erbschaft-, Umsatz- und Verbrauchsteuer vor.

Ein solch radikaler Entwurf ist natürlich nicht unumstritten. Sowohl manche Finanzwissenschaftler⁴¹ wie

⁴¹ So u.a. D. Schneider, *Steuervereinfachung durch Rechtsformneutralität?*, DB 2004, Heft 29, S. 1517 ff.

auch Finanzpolitiker aller Parteien halten solche Systeme einer »Einfachsteuer« für unpraktikabel, sie würden mehr Probleme schaffen, als lösen. Zudem müssten zu viele Details, die die Reformer aus dem Gesetz streichen wollen, durch Rechtsverordnungen geregelt werden.

Gleichwohl belegt die große Zahl wissenschaftlich fundierter Lösungsvorschläge für eine deutliche Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, dass die ernsthafte Beschäftigung der politisch Verantwortlichen mit dieser Thematik auch zu Lösungen führen kann.

Die Erfahrung – konkret auch der Umgang der Politik mit den Vorschlägen von Paul Kirchhof in den Jahren 2003 und 2011 – zeigt, dass ein politischer Wille zur Umsetzung radikaler Vorschläge jedoch nicht vorhanden ist. Ein so einfaches System der Einkommensbesteuerung würde dem jeweiligen Gesetzgeber die Möglichkeiten einer Lenkungs- und Umverteilungspolitik nehmen. Darüber hinaus fehlt die Kraft, sich nachhaltig gegen die unterschiedlichen Interessensgruppen durchzusetzen.

»Es existiert derzeit kein Feld der Politik, bei dem eine vergleichbar große Diskrepanz besteht zwischen dem, was – seit Jahren – für richtig und notwendig erkannt ist, und dem, was tatsächlich geschieht, wie in der deutschen Steuergesetzgebung. Diese Aussage könnte zu der Schlussfolgerung verleiten, dass eine Steuerreformdiskussion in Deutschland ihren Sinn verloren hat, da sie in der tatsächlichen Arbeit des Gesetzgebers unberücksichtigt bleibt.«⁴²

Vor diesem Hintergrund besteht nur die Möglichkeit, auf Unzulänglichkeiten des bestehenden Systems hinzuweisen und im Interesse der Bürger und der Wirtschaft Änderungen anzumahnen.

Eine Vielzahl von konkreten Vorschlägen zur Vereinfachung des bestehenden Einkommensteuerrechts wurde u.a. im sog. Mannheimer Katalog zur Steuervereinfachung⁴³ sowie in der 18-Punkte-Liste zur Steuervereinfachung von Vertretern der Finanzministerien von Bund und Ländern⁴⁴ gemacht.

Dazu gehören z.B.

- Ausweitung der Typisierung und Pauschalisierung im Bereich der Erwerbsaufwendungen
- Behandlung von Kinderbetreuungsaufwendungen einheitlich als Sonderausgaben oder als neu zu definierende Abzugsposition vom Gesamtbeitrag der Einkünfte
- Vereinfachung des § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG (Abgeltungsteuer)
- Einführung eines Grundfreibetrags für Krankenkassenbeiträge und Wegfall des Sonderausgabenabzugs. Einführung einer Pauschale für übrige Versicherungsaufwendungen.
- Einführung von Pflegepauschbeträgen
- Vereinfachung des Familienausgleichs und des Sonderbedarfs-Freibetrags
- Abschaffung der Totalüberschussprognose bei verbilligt vermieteten Wohnungen
- Normierung der außergewöhnlichen Belastungen anhand von Regelbeispielen
- Erhöhung der Pauschbeträge für Behinderte und Einbeziehung der behinderungsbedingten und krankheitsbedingten Kosten
- Abschaffung der Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen für Geringverdiener
- Vorausgefüllte Steuererklärungen
- Abgabe von Steuererklärungen wahlweise nur alle 2 Jahre
- u.v.a.

⁴² J. Pinne, Steuerreformen aus der Sicht des steuerberatenden Berufs“, in P. Kirchhof (Hrsg.) Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln 1999, S. 1023 ff.

⁴³ H. Jenzen/S.C. Gläser, Der Mannheimer Katalog – 18 Vorschläge zur Steuervereinfachung, Beihefter zu DStR 50 2010.

⁴⁴ siehe NWB Nr. 26 vom 15.10.2010, S. 3692.

VI. Unternehmensbesteuerung: Unzulänglichkeiten im bestehenden System beseitigen

Das Unternehmenssteuerrecht ist in den letzten Jahren mehrfach reformiert worden. Gleichwohl sind weitere grundlegende Reformen dringend geboten. Nach wie vor werden Personen- und Kapitalgesellschaften unterschiedlich besteuert. Zu fordern ist ein für alle Unternehmen gemeinsames Steuerregime. Darüber hinaus ist die in Deutschland einmalige Gewerbesteuer abzuschaffen. Sie belastet die Wirtschaft in ihrer Substanz. Und sie ist eine Kommunalsteuer, die in ihrem Aufkommen starken Schwankungen unterliegt, regional stark streut und mit der sich die Kommunen ggf. in der Abhängigkeit von wenigen großen gewerblichen Unternehmen befinden.

a. Strukturelle Veränderungen in der Unternehmensbesteuerung

Anders als bei der Einkommensteuer ist es im letzten Jahrzehnt im Unternehmenssteuerrecht – vor allem aufgrund des internationalen Steuerwettbewerbs – durchaus zu Reformen gekommen.

Mit der Unternehmenssteuerreform 2000 wurde durch den Wegfall des körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungssystems bei gleichzeitiger Einführung des Halbeinkünfteverfahrens mit niedrigem Körperschaftsteuersatz ein Paradigmenwechsel erreicht. Mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 wurde die Körperschaftsteuer weiter gesenkt sowie eine Annäherung der Rechtsformen durch eine Steuerbegünstigung für einbehaltene Gewinne von Personengesellschaften erreicht.

Vor allem der internationale Wettbewerbsdruck und die Anforderungen des Binnenmarktes sorgen regelmäßig für grundlegende Reformen des Unternehmenssteuerrechts. Dies zeigt sich u.a. in der Neuorientierung der Besteuerung von Kapitalanlagegesellschaften im Investmentsteuergesetz aus dem Jahre 2003, wie

auch in der Öffnung des Umwandlungssteuerrechts für grenzüberschreitende Umwandlungen innerhalb der EU im Umwandlungssteuergesetz 2006.⁴⁵

Weitere grundlegende Reformen sind aber dringend geboten.

- Zum einen müssen die Kosten der Besteuerung der Unternehmen gesenkt werden. Dies sind vor allem die Steuerplanungskosten, die dann entstehen, wenn das Steuerrecht nicht neutral ausgestaltet ist und an wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte unterschiedliche Folgen bei der Besteuerung knüpft. Dazu gehören die unzureichende Finanzierungs- und Rechtsformneutralität des gegebenen Systems, aus denen Anreize zur Steueroptimierung durch die Wahl zwischen Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung oder zwischen verschiedenen Unternehmensformen resultieren.
- Zum anderen müssen die Steuerbefolgungskosten für die Unternehmen reduziert werden. Kosten, die im Zusammenhang mit der Erklärung, Anmeldung, Festsetzung und Zahlung von Steuern entstehen. Ebenso, wie die Steuerverwaltungskosten, die bei den Finanzverwaltungen im Rahmen der Erhebung der Steuern und der Kontrolle der Steuerpflichtigen anfallen.

Entscheidungsneutralität impliziert die Einflusslosigkeit des Steuerrechts auf die Auswahl einer Investition sowie ihrer Finanzierung und Rechtsform. Steuervereinfachung führt somit zu mehreren Vorteilen: die Kosten der Steuerplanung und Steuerbefolgung («compliance costs») und der Steuerverwaltung («administrative costs») sowie die durch Verzerrungen verursachte

⁴⁵ J. Hey, Steuerreformfaktoren und Steuerreformhindernisse in der Bundesrepublik Deutschland, in Wirtschaftspolitische Blätter, Hrsg. Wirtschaftskammer Österreich, 55. Jahrgang, 4/2008, S. 788.

gesamtwirtschaftliche Wohlfahrtseinbußen («excess burden») werden gemindert.⁴⁶

1. Rechtsformneutrale Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften

Bei der Besteuerung von Unternehmen knüpft das Steuerrecht an die unterschiedlichen Rechtsformen an, die das Zivilrecht für die rechtliche Strukturierung von Unternehmen vorsieht. Die zivilrechtliche Abgrenzung zwischen Personenhandelsgesellschaften als Gesamthandsgemeinschaften einerseits und Kapitalgesellschaften als Körperschaften andererseits bestimmt somit auch das Steuerrecht.⁴⁷

Während Kapitalgesellschaften nach § 1 KStG selbst körperschaftsteuerpflichtig sind, unterliegen bei einer Personengesellschaft ausschließlich die Gesellschafter, denen die Einkünfte im Rahmen der Gewinnfeststellung zugerechnet werden, der Einkommensteuer (§ 1 EStG) oder der Körperschaftsteuer (§ 1 KStG).

Bei einer Kapitalgesellschaft werden Gewinne unabhängig davon, ob sie thesauriert oder ausgeschüttet werden, mit einem einheitlichen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15 % (einschließlich Solidaritätszuschlag 15,825 %) versteuert. Ausschüttungen an die Gesellschafter werden unterschiedlich behandelt⁴⁸:

- Ausschüttungen ins Privatvermögen unterliegen bei einer natürlichen Person der Abgeltungsteuer in Höhe von 25 %.
- Ausschüttungen ins Betriebsvermögen sind nach dem sog. Teileinkünfteverfahren zu 40 % freigestellt und werden bei dem Gesellschafter in

Abhängigkeit davon besteuert, ob sie thesauriert werden und die Thesaurierungsbesteuerung nach § 34 a EStG genutzt wird oder ob sie entnommen werden.

- Soweit eine Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, sind Gewinnausschüttungen nach § 8b I KStG bei der empfangenden Gesellschaft zu 95 % freigestellt.

Bei einer Personengesellschaft werden Gewinne den Gesellschaftern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahre ihrer Entstehung zugerechnet. Wie diese Einkünfte dann versteuert werden, hängt davon ab, ob sie entnommen werden oder im Unternehmen verbleiben und die sog. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34 a EStG genutzt wird.

- Soweit die Gewinne sofort entnommen werden, unterliegen sie der einmaligen Besteuerung beim Gesellschafter. Der Spitzensteuersatz beträgt ab 2008 45 % (einschließlich Solidaritätszuschlag 47,48 %)
- Soweit die Gewinne nicht entnommen werden, wird auf Antrag des Steuerpflichtigen ein proportionaler Steuersatz von 28,25 % (einschließlich Solidaritätszuschlag 29,80 %) angewendet, wenn der Gewinnanteil mindestens 10 % beträgt oder EUR 10.000 übersteigt und der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird. Die so ermittelte Einkommensteuer wird durch die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG um das 3,8fache des Gewerbesteuermessbetrags, höchstens um die tatsächliche Gewerbesteuer gemindert. Soweit der Unternehmer Gewinne entnimmt, um z.B. seine privaten Steuerschulden zu begleichen, kann er die Begünstigung nicht für den gesamten Gewinn beanspruchen. Hierdurch liegt die effektive Steuerbelastung eines Unternehmers, der nichts für seinen privaten Konsum entnimmt, deutlich

⁴⁶ C. Spengel, Steuervereinfachung aus Unternehmenssicht, DB vom 07.01.2011, Seite 3.

⁴⁷ C. Kraus, Körperschaftsteuerliche Integration von Personenernehmen, Diss. Frankfurt/M. 2009.

⁴⁸ H. Montag, Grundsätzliche Unterschiede in der Besteuerung von Personenernehmen und Kapitalgesellschaften, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010, S. 853 ff.

über der vergleichbaren Belastung des Gesellschafters einer vollthesaurierenden GmbH.⁴⁹

- Wird der begünstigte Betrag später ganz oder teilweise entnommen, ist er – vermindert um die gezahlte ermäßigte Steuer – mit einem Steuersatz von 25 % (einschließlich Solidaritätszuschlag 26,375 %) nachzuversteuern.

Auf weitere Unterschiede in der Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften (Berücksichtigung von Verlusten, steuerfreie Erträge, Leistungsvergütungen, Sonderbetriebsvermögen, Gewerbesteueranrechnung, Sondervorgänge wie Gründung, Anteilsveräußerung, Erbfall und Schenkung, Liquidation etc.) soll an dieser Stelle nicht eingegangen werden.

Die Darstellung zeigt, dass die unterschiedliche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften komplex ist. Insbesondere die Begünstigung einbehaltener Gewinne von Personenunternehmen nach § 34a EStG ist eine der komplexesten Neuregelungen im Steuerrecht der vergangenen Jahre. Die Feststellung, ob die Inanspruchnahme der Begünstigung tatsächlich für den Unternehmer zu Vorteilen führt, ist so kompliziert, dass die Steuerplanungskosten erheblich erhöht wurden.

Um diese Komplexität zu beseitigen und die Besteuerung der unterschiedlichen zivilrechtlichen Rechtsformen einheitlich zu gestalten, ist ein für alle Unternehmen gemeinsames Steuerregime zu fordern.

Hierzu liegen mit

- der »Allgemeinen Unternehmenssteuer« und
- der »Dualen Einkommensteuer (DIT)«

zwei alternative Vorschläge vor.

Die »Allgemeine Unternehmenssteuer« stellt die Neutralität der Rechtsform bei der Besteuerung in den Vor-

dergrund. Unabhängig von der Rechtsform unterliegen einbehaltene Gewinne einer niedrigen Thesaurierungsbesteuerung. Ausschüttungen werden derart nachbelastet, dass diese letztlich dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters unterliegen. Dieses Konzept ist in seinen Wirkungen jedoch fragwürdig, da eine Nachbelastung von Ausschüttungen die Beteiligungsfinanzierung gegenüber der Selbstfinanzierung diskriminiert. Darüber hinaus wird die Eigen- gegenüber der Fremdkapitalfinanzierung je nach Höhe der Belastung der Zinsen entweder benachteiligt oder begünstigt.

Rechtsformneutralität lässt sich dagegen in Verbindung mit Finanzierungsneutralität als steuerliche Gleichbehandlung von Selbst-, Beteiligungs- und Fremdfinanzierung realisieren. Dies erfordert eine unterschiedslose und einmalige Besteuerung von einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen, von Gewinnen aus Anteilsveräußerungen und Zinsen. Das Konzept der »Dualen Einkommensteuer (DIT)« besteuert Kapitaleinkommen, worunter Unternehmensgewinne, Kapital- und Vermietungseinkünfte fallen, proportional mit einem einheitlichen Steuersatz und Arbeitseinkünfte progressiv.

2. Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer trägt maßgeblich zur Finanzierung der Gemeinden bei und ist ihre wichtigste originäre Einnahmequelle. Die Gewerbesteuer gibt es nur in Deutschland, im Ausland ist eine Steuer in vergleichbarer Form nicht anzutreffen.

Die für die Kommunen unkalkulierbare Entwicklung ihrer Finanzierung über die Gewerbesteuer, die in ihrer Höhe vom wirtschaftlichen Erfolg der in einer Gemeinde ansässigen Unternehmen abhängig ist, ist seit vielen Jahren Gegenstand der Diskussion.

Die Bundesregierung hatte im Koalitionsvertrag vom 24. Oktober 2009 vereinbart, in einer Kommission eine Neuordnung der Gemeindefinanzierung anzugehen und Vorschläge zur Neuordnung der Gemeindefi-

⁴⁹ Zur Herleitung der genauen Werte *Homburg, Houben* und *Maiterth*, Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmenssteuerreform 2008, WPg 2007, S. 37.

finanzierung zu erarbeiten. Dabei sollte auch der Ersatz der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz geprüft werden.⁵⁰

Der Versuch einer Neuregelung ist gescheitert. Wegen des Widerstands der Kommunen wurde die Reform der Gewerbesteuer fallengelassen.

Ein Fehler der Kommission war es, die Diskussion ohne die Steuerpflichtigen, ohne die Wirtschaft als primär Betroffene von der Reform und diejenige, die das vielbeschworene Band zwischen Gemeinden und Wirtschaft »leben«, zu führen.

Die Wirtschaft hatte ein Kompromissmodell zwischen den beiden Extremen »Prüfmodell« (Zuschlag auf Einkommen- und Körperschaftsteuer) und »Kommunalmodell« (volle Hinzurechnungen von Zinsen, Mieten, Pachten und Leasingraten bei Einbezug der freien Berufe in die Gewerbesteuer) vorgelegt, nämlich eine breite kommunale Gewinnsteuer.

Deutschland behält damit eine Kommunalsteuer, die in ihrem Aufkommen starken Schwankungen unterliegt, regional stark streut und mit der sich die Kommunen ggf. in der Abhängigkeit von wenigen großen gewerblichen Unternehmen befinden. Die Dynamik der Gewerbesteuer, die sich in starken Rückgängen in der Konjunkturkrise und starken Zuwächsen im Aufschwung zeigt, war den Kommunen wichtiger als Stetigkeit und Konjunkturstabilität.⁵¹

Gleichwohl ist an einem alternativen Modell zur Gewerbesteuer weiter zu arbeiten. Es hat sich gezeigt, dass die Kommunen

- wesentlich an einer stabilen und verlässlich kalkulierbaren Aufkommensentwicklung interessiert sind und daher bei der Bemessungsgrund-

lage der wirtschaftsbezogenen Kommunalsteuer auf ertragsunabhängigen Bestandteilen mindestens im Umfang der heutigen Gewerbesteuer bestehen. Die Wünsche der Kommunen gehen eher in Richtung Ausweitung ertragsunabhängiger Elemente der Gewerbesteuer.

- einer Alternativlösung zur heutigen Gewerbesteuer nur dann zustimmen werden, wenn belastbare Rechnungen über deren Auswirkungen für die Gemeinde einschließlich der Stadt-Umland-Problematik vorliegen. Die Kommunen sind nicht bereit, sich ohne hinreichende Besitzstandsgarantien auf neue Regelungen mit unübersehbaren interkommunalen Finanzverschiebungen einzulassen.⁵²

Es bleibt also eine zentrale Aufgabe der Politik, in enger Abstimmung mit den Kommunen und der Wirtschaft ein Modell zu entwickeln, das einerseits den Nachweis der gemeindlichen Anforderungen erbringt und andererseits die der heutigen Gewerbesteuer immanenten Besteuerung der Substanz abschafft.

b. Fehlentwicklungen in den bestehenden Regelungen

Neben dem weiterhin gültigen Ziel einer allgemeinen Steuervereinfachung im Rahmen von Unternehmenssteuerreformbemühungen der Bundesregierung müssen vordringlich auch Fehlentwicklungen in den bestehenden Regelungen beseitigt werden. Hierzu gehören im Wesentlichen die folgenden Themen:

1. Zinsschranke

Bei der sog. »Zinsschranke« geht es um die Sicherstellung von Steuersubstrat in Deutschland. Sie verfolgt das Ziel, Unternehmen den Betriebsausgabenabzug für

⁵⁰ <http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/bdi-enttaeuuscht-ueber-gewerbesteuer/4288770.html>, 13.06.2011.

⁵¹ IHK Steuerinfo 7/2011, S. 2.

⁵² V. Lietmeyer, Bedingungen und Ziele für eine Reform der Unternehmensbesteuerung, Wirtschaftsdienst, 2005, 9, S. 592.

Zinsaufwendungen zu versagen, wenn sie durch übermäßige Fremdkapitalinvestitionen ihrer Mutterunternehmen aus dem Ausland an der Stelle von Gewinn Zinsen in das Ausland abführen und so missbräuchlich die deutsche Steuer umgehen.

Dabei gilt eine Freigrenze für die Nichtanwendung der Zinsschranke von EUR 3 Mio. Hierdurch werden kleine und mittlere Unternehmen entlastet.

Nach § 4 h EStG sind Schuldzinsen auch bei klarer betrieblicher Veranlassung nicht mehr unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Vielmehr wird der Abzug, soweit die Zinsaufwendungen die Zinserträge des Unternehmens übersteigen, auf 30 % des steuerlichen EBITDA (Gewinn vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen) beschränkt.

Die Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen auch bei reinen Inlandsfällen, wie sie derzeit besteht, geht aber über das Ziel der Aufkommenssicherung hinaus.

Auch rein deutsche Unternehmen – vor allem aus der Immobilien- und der Leasingbranche – sind gezwungen, ihre Finanzierung zu ändern, um steuerliche Nachteile abzuwenden. Unternehmen, deren Ertrag zurückgeht, deren steuerliches EBITDA sogar negativ wird, müssen zusätzlich zu den Schuldzinsen Steuern auf fingierte Gewinne zahlen, weil der Zinsabzug ganz oder teilweise versagt bleibt. Die Komplexität der Regelung zum begrenzten Schuldzinsenabzug ist ein typisches Beispiel dafür, wie das Steuerrecht nicht einfacher, sondern regelmäßig komplizierter wird. Hierzu gehört im Zusammenhang mit der Zinsschranke die Definition des Konzernbegriffs, der im Unklaren lässt, wo genau der Konzern anfängt und aufhört. Oder die Betriebsaufspaltung, die laut Gesetzesbegründung von der Zinsschranke ausgenommen sind, dem Gesetzeswortlaut aber eindeutig unterfallen.⁵³

⁵³ S. Homburg, Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, FR 2007, S. 717.

Sinnvoll wäre es, die Zinsabzugsbeschränkungen auf Auslandssachverhalte zu begrenzen. Eine solche Regelung ausschließlich zu Lasten im Ausland ansässiger Gesellschafter erscheint EU-rechtlich unbedenklich, soweit sich diese auf Missbrauchsfälle beschränkt. Eine solche Regelung würde darüber hinaus dem Ziel der Aufkommenssicherung dienen, da vor allem Gesellschafterdarlehen für Gewinnverlagerungen genutzt werden.⁵⁴

Darüber hinaus ist auch für Auslandsgesellschaften eine Korrektur der Regelungen zu fordern, wenn diese marktübliche Fremdkapitalquoten ausweisen.

Korrekturen sind also aus verschiedenen Gründen erforderlich, um zu erreichen, dass nur der tatsächliche Missbrauchsfall von ihr getroffen wird.

2. Abgeltungsteuer

Ein anderes Beispiel für die immer weiter fortschreitende Zerstückelung und Verkomplizierung des Steuerrechts ist die Abgeltungsteuer.

Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 in Deutschland wurde die Einführung einer Abgeltungsteuer beschlossen. Die Steuer wird auf Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) sowie auf Gewinne aus der Veräußerung privat gehaltener Kapitalanlagen (§ 23 EStG) erhoben. Ihr unterliegen Zinsen, Dividenden, Erträge aus Investmentfonds und aus Zertifikaten. Der Abgeltungsteuersatz beträgt 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer, in der Summe höchstens 29%.

Die generelle Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ersetzt die bis dahin gültige Spekulationsgewinnbesteuerung.

Das inländische Kreditinstitut, bei dem die Wertpapiere gehalten werden, ist verpflichtet, den Steuerabzug vorzunehmen und die Steuer an die Finanzverwaltung abzuführen.

⁵⁴ C. Spengel, Steuervereinfachung aus Unternehmenssicht, DB vom 07.01.2011, Seite 4.

Bei der Abgeltungsteuer besteht ein Veranlagungswahlrecht; bei der Veranlagung können die Erträge mit dem persönlichen Steuersatz versteuert werden. Dadurch soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige mit niedrigem Einkommen überproportional hoch besteuert werden.

Mit einem Steuersatz von 25 % liegt Deutschland nach Schweden an der Spitze der europäischen Staaten.

Aus der gut gemeinten Idee, die Besteuerung von Kapitaleinkünften zu erleichtern, ist »ein steuertechnisches Monster«⁵⁵ geworden. Dazu gehören eine begünstigte Ausnahme (§ 32d Abs. 1 EStG), etliche Rückausnahmen (§ 32d Abs. 2 EStG), mehrere Optionsrechte (§ 32d Abs. 4 und 6 EStG) und unzählige Übergangsregelungen (§ 52a EStG).

Die Entscheidung für die Abgeltungsteuer sollte allerdings nicht revidiert werden.

Jedoch ist die Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung abzubauen. Die Abgeltungsteuer benachteiligt Eigenkapitalfinanzierung gegenüber Fremdkapitalfinanzierung. Während Fremdkapitalzinsen im Unternehmen steuerlich geltend gemacht werden können und so ausschließlich beim Anleger mit dem Steuersatz der Abgeltungsteuer belastet werden, erfolgt die Besteuerung des Eigenkapitals beim Unternehmen (über die Körperschaftsteuer) und erneut beim Anleger über die Abgeltungsteuer. Während diese Doppelbesteuerung früher über das Anrechnungsverfahren vermieden oder über das Halbeinkünfteverfahren reduziert wurde, erfolgt mit der Einführung der Abgeltungsteuer eine echte Doppelbelastung. Dadurch besteht ein Anreiz, Gewinne des Unternehmens über Zinsen auf Gesellschafterdarlehen auszuschütten, statt diese als Gewinn auszuweisen.

Gerade in Krisenzeiten steigen die Kosten für die Beschaffung von Fremdkapital und Eigenkapital wird

⁵⁵ S. Homburg, Neue Entwicklungstendenzen der deutschen Steuerpolitik, Stbg 1/08, S. 12.

dringend benötigt. Eine Entlastung der Eigenkapitalfinanzierung könnte erreicht werden, indem Dividenden und Veräußerungsgewinne im Gegensatz zu Zinsen nur zu einem festzulegenden Teil in die Bemessungsgrundlage der Abgeltungsteuer einbezogen werden. Der andere Teil bliebe steuerfrei.⁵⁶

3. Mindestbesteuerung

Nach den derzeit geltenden Regelungen zur betrieblichen Verlustverrechnung ist ein Verlustabzug zeitlich und betragsmäßig eingeschränkt. Oberhalb eines Fehlbetrages von EUR 1 Mio. dürfen nur noch 60 % des Jahresgewinns mit vorgetragene Verlusten verrechnet werden.

Dies kann dazu führen, dass Unternehmen, schon lange bevor sie wieder Gewinne erwirtschaften, Steuern zahlen müssen (Mindestbesteuerung) – ein wesentlicher Strukturfehler der geltenden Unternehmensbesteuerung.

Die Mindestbesteuerung kann also zu Steuerzahlungen führen, obgleich die negativen Einkünfte die positiven übersteigen. Dies widerspricht dem Nettoprinzip.

Und die Regelung benachteiligt innovative Geschäftsfelder und zyklische Branchen ebenso wie Existenzgründer und Unternehmenssanierungen.

Die steuersystematisch verfehlte Mindestbesteuerung wird allein fiskalisch begründet, nämlich mit »gewaltigen« Verlustvorträgen, die die Unternehmen »vor sich herschieben«. Wegen der angespannten Haushaltslage ist kaum mit einer Abschaffung der Mindestbesteuerung – die grundsätzlich zu fordern ist – zu rechnen.

Gleichwohl ist die geltende Regelung zu revidieren⁵⁷. Vorschläge hierzu liegen vor:

⁵⁶ C. Spengel, Steuervereinfachung aus Unternehmenssicht, DB vom 07.01.2011, Seite 4.

⁵⁷ C. Spengel, Steuervereinfachung aus Unternehmenssicht, DB vom 07.01.2011, Seite 4.

- Neue Verluste sind von der Mindestbesteuerung auszunehmen. Verluste der Vergangenheit bleiben weiterhin in der Mindestbesteuerung »verhaftet«.
- Um Altverluste nicht dauerhaft schlechter zu behandeln als Neuverluste, ist die 40%-ige Mindestbesteuerung abzuschmelzen, z.B. über acht Jahre um jeweils 5%-Punkte pro Jahr.

Weiterer zwingender Handlungsbedarf besteht nicht.⁵⁸

4. Gewerbesteuer

Gewerbliche Gewinne werden neben der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zusätzlich mit der Gewerbesteuer belastet. Besteuert werden Gewerbebetriebe, d.h. juristische Personen sowie Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Freiberufliche und andere nicht gewerblich Tätige unterliegen nicht der Gewerbesteuer.

Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag. Dies ist der nach Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerrecht zu bestimmende Gewinn, der um bestimmte Hinzurechnungen erhöht (§ 8 GewStG) oder um Kürzungen gemindert (§ 9 GewStG) wird.

Mit Hilfe der Hinzurechnungen und Kürzungen soll die Bemessungsgrundlage die objektive Ertragskraft eines fiktiven Standard-Gewerbebetriebs abbilden. Nach der ursprünglichen Vorstellung des Gesetzgebers arbeitet dieser fiktive Standardbetrieb mit eigenem Kapital, mit eigenen Maschinen, jedoch in fremden (angemieteten) Räumen. Die Vorschriften über Hinzurechnungen und Kürzungen haben sich jedoch auch aus fiskalischen Gründen mehrfach geändert, so dass umstritten bleibt, welche Hinzurechnungen bzw. Kürzungen mit diesem Ziel begründet werden können.

⁵⁸ C. Dornkamp, Die Abschaffung der Mindestbesteuerung ist haushaltsverträglich gestaltbar, <http://blog.handelsblatt.com/steuerboard/2010/05/27/1fst-legt-haushaltsvertraglichen-vorschlag-vor/#more-394>, 27.05.2010.

Zu den Hinzurechnungen gehören u.a. 25 % der Finanzierungsaufwendungen. Das sind die Entgelte für Schulden, Rentenzahlungen und dauernden Lasten, die Gewinnanteile stiller Gesellschafter und auch die Finanzierungsanteile in Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen. Die Finanzierungsaufwendungen beinhalten weiterhin 20 % der Mieten, Pachten und Leasingraten für bewegliche Anlagegüter sowie 50 % der Mieten, Pachten und Leasingraten für unbewegliche Anlagegüter. Dies gilt auch dann, wenn die Miet- und Pachtzahlungen beim Empfänger dieser Zahlungen der Gewerbesteuer unterliegen. Um kleine und mittlere Unternehmen zu entlasten, gilt ein Freibetrag von EUR 100.000.

Zu den Kürzungen gehören u.a. ein Teil des Einheitswerts von betrieblichen Grundstücken, Gewinnanteile aus qualifizierten Beteiligungen (mindestens 15 %-Anteil) sowie ausländische Gewinnanteile. Durch die Kürzungen soll eine mehrfache Belastung mit Realsteuern vermieden werden.

Der so ermittelte Gewerbeertrag des Unternehmens wird – unter Berücksichtigung von Freibeträgen – mit einer einheitlichen Steuermesszahl von 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG) multipliziert. Die so ermittelte Gewerbesteuermesszahl wird mit dem von den Gemeinden festgelegten Hebesatz (mindestens 200 %) multipliziert und ergibt die Gewerbesteuer.

Die Gewerbesteuer steht seit vielen Jahren auf dem Prüfstand. Die Gründe hierfür sind:

- Sie ist kompliziert und bürokratisch.
- Sie erfasst wertschöpfende Bereiche der Volkswirtschaft nur selektiv, z.B. bleiben die Land- und Forstwirtschaft und die freien Berufe steuerfrei.
- Sie belastet die Unternehmen aufgrund der unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden regional sehr unterschiedlich.
- Sie führt zu Wettbewerbsnachteilen im Außenhandel gegenüber jenen Ländern, die keine

Gewerbesteuer kennen; ein Grenzausgleich wie in der Mehrwertsteuer findet nicht statt.

- Sie belastet durch die Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen den Zahlungsverpflichteten ohne eine korrespondierende Kürzung beim Zahlungsempfänger. Sie führt so zu einer Doppelerfassung der Finanzierungsentgelte und verstößt gegen den Objektcharakter der Gewerbesteuer.
- Sie – und dieses ist ein Hauptkritikpunkt – bezieht ertragsunabhängige Elemente in die Besteuerung ein.

In der Wirtschaft stößt der Erhalt der Gewerbesteuer auf harsche Kritik. Gut zwei Drittel der mittelständischen Unternehmer bezeichneten eine Reform dieser Steuer als vordringlichste Aufgabe der Bundesregierung.

Auf Kritik der Wirtschaft stößt dabei besonders die steuerliche Nichtberücksichtigung von Miet- und Zinsaufwendungen bei der Ermittlung der Gewerbesteuer. Diese trifft vor allem hoch fremdfinanzierte Unternehmen, insbesondere Unternehmen mit einem großen Bestand an fremdfinanzierten Investitionsmitteln (Bauunternehmen, Leasinggesellschaften etc.). Durch die Nichtberücksichtigung von Miet- und Zinsaufwendungen sind Steuern ggf. auch dann zu zahlen, wenn das Unternehmen tatsächlich Verluste erwirtschaftet. Sie wirkt daher gerade in einer ertragsschwachen Wirtschaftslage hoch belastend.

Ziel bleibt es, die Gewerbesteuer vollständig abzuschaffen. Wenn ein Ersatz der Gewerbesteuer derzeit nicht realisierbar ist, sind zumindest die systemwidrigen, ertragsunabhängigen Elemente der Gewerbesteuer zu ersetzen.

VII. Umsatzsteuerrecht: Vielfacher Verbesserungsbedarf auf nationaler und EU-Ebene

Das Umsatzsteuerrecht hat zwar nur 29 Paragraphen. Mit weiteren 76 Paragraphen in der Durchführungsverordnung, 349 Anwendungserlassen und mehr als 300 Gerichtsurteilen in den letzten 10 Jahren ist das Umsatzsteuerrecht jedoch das komplizierteste Rechtsgebiet im deutschen Steuerrecht.

Kompliziert wird dieses Steuergebiet auch dadurch, dass es viele grenzüberschreitende Sachverhalte gibt und die Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts im EU-Binnenmarkt zu beachten ist. In dieser Hinsicht besteht noch vielfacher Verbesserungsbedarf. So besteht auf EU-Ebene – allein aufgrund der Vielfalt der Sprachen – nicht immer Klarheit, was einzelne Begriffe tatsächlich bedeuten. So sind z.B. die Begriffe Vermietung und Leasing in manchen Ländern unterschiedlich definiert. Ein wesentlicher Beitrag zur Steuervereinfachung auf EU-Ebene kann durch die Vereinheitlichung der Regelungen in den Mitgliedsländern erreicht werden.

Daneben gibt es auf nationaler Ebene viele Ansatzpunkte für eine Vereinfachung. Dies gilt vor allem für den Katalog der ermäßigten Umsatzsteuersätze. Warum Wasser mit 7 %, Mineralwasser aber mit 19 % belastet ist, ist nicht nur für einen steuerlichen Laien nicht nachvollziehbar. Vom Regelsteuersatz abweichende Ausnahmen werden in einem inzwischen mehr als 140 Seiten langen Katalog aufgelistet. Durch eine grundlegende Überarbeitung des Katalogs könnten zeitraubende Diskussionen um Abgrenzungsfragen überflüssig und das Steuerrecht übersichtlicher gestaltet werden.⁵⁹

Darüber hinaus sind gerade im Umsatzsteuerrecht die überbordenden bürokratischen Anforderungen, die

⁵⁹ H. Vinken, Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode – insb. Steuervereinfachung, Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht, 9/2010, S. 421.

zu erheblichen Erschwernissen für die Unternehmen führen, ein grundlegendes Problem. Hier muss Abhilfe auf nationaler Ebene und, sofern erforderlich, auf Ebene der EU geschaffen werden.

VIII. Forderung nach einer Vereinfachung des Steuerrechts bleibt aktuell

Ein gutes Steuersystem kann und muss – auch in unserer komplexen und internationalisierten Welt – einfach sein. Die Forderung nach einer Vereinfachung des Steuerrechts bleibt aktuell. Nur so kann man die weiterhin anhaltende und nicht abflauende öffentliche Auseinandersetzung um eine »wirkliche« Steuerreform verstehen.

Reformvorschläge für ein modernes Einkommen- und Unternehmenssteuerrecht – begleitet von einer Abschaffung der Gewerbesteuer – liegen vor: als »Bestandteil eines klaren ordnungspolitisch fundierten Vereinfachungskonzeptes, das auch die marktwirtschaftlichen Kräfte unserer Volkswirtschaft erneuert und zusammen – und nur zusammen! – mit den weiter notwendigen strukturellen Reformen der Arbeitsmarktverfassung und der Sozialsysteme die Basis für mehr Wachstum und Beschäftigung schafft«.⁶⁰

Die politische Realität macht wenig Hoffnung auf eine grundlegende Steuerreform, mit der die Effizienz und die Gerechtigkeit des Steuersystems in der Bundesrepublik Deutschland verbessert werden könnte. An wissenschaftlich fundierten Reformkonzepten fehlt es dabei nicht. Es fehlt jedoch an dem politischen Willen zu einer Reform.

Solange dieser nicht erkennbar ist, bleibt es die Aufgabe – auch des KLEINEN KREISES – auf erkennbare Fehlentwicklungen in der Steuergesetzgebung hinzuweisen und darauf hinzuwirken, dass die berechtigten Interessen der Bürger und der Wirtschaft in die politische Willensbildung einfließen.

⁶⁰ F. Merz, Ein gutes Steuersystem muss einfach sein, ifo Schnelldienst 1/2004, 57. Jahrgang, S. 9.

