WOLFGANG RITTER

# Steuerrechtliche Rahmenbedingungen für den Wirtschaftsstandort Deutschland

„Zu den ungelösten Problemen, die die deutsche Politik seit vielen Jahren beschäftigen, gehört eine Reform der Unternehmensbesteuerung!" Mit dieser Feststellung hat erst kürzlich der Vorsitzende des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages Gattermann einen Vortrag zum „Steuerstandort Bundesrepublik als Gestaltungsaufgabe der Steuerpolitik" begonnen.[1] Der Satz ist unverändert aktuell. Ich will erläutern, warum sich diese Aufgabe stellt und welche Lösungswege sich abzeichnen.

## I. Zum Sachverhalt

### 1. Wirtschaftlich

Wirtschaftlich ist der Standort Deutschland dadurch geprägt, daß wir eine Industrienation mit hoher Wohlfahrt sind, die über keine Bodenschätze verfügt und auf den Export heimischer Produkte angewiesen ist. Der westliche Teil der Bundesrepublik erwirtschaftet etwa ein Drittel seines gesamten Bruttosozialproduktes durch den Export von Gütern und Dienstleistungen. Das ist nach Abzug von Infrastruktur, Verkehr und öffentlichem Sektor mehr als die Hälfte aller exportierbaren Wertschöpfungen. Pro Kopf der Bevölkerung beläuft sich die Exportquote in den USA auf US$ 1000, in Japan auf US$ 2300, bei uns aber auf US$ 5000. Diese Relation wird nur noch von Ländern wie Korea, Singapur oder Taiwan erreicht. Mit ihrem hohen Export ist die deutsche Wirtschaft sehr abhängig von der Weltkonjunktur.

Unser wichtigster und vertrautester Markt ist Europa. In die Länder der Europäischen Gemeinschaft gehen 55% unserer Exporte, in die der EFTA weitere 17%, zusammen also 72%, nach Nordamerika etwa 10% und nach Ostasien ganze 4%. Umgekehrt sind wir in Europa der größte und als Hochpreisland interessanteste Markt für unsere Wettbewerber aus aller Welt. Mit der Vollendung des europäischen Binnenmarktes zum Beginn dieses Jahres ist der Zutritt zu diesem Markt weit geöffnet, entscheiden nicht mehr staatliche Schutzzäune über wirtschaftlichen Erfolg oder Mißerfolg, sondern allein die Fähigkeit, sich im härter werdenden Wettbewerb zu behaupten. Das erfordert nicht nur tüchtige Unternehmen, sondern auch – und darum geht es – tüchtige

[1] Vortrag auf dem 44. Fachkongreß der Steuerberater am 6. 10. 1992, noch unveröffentlichtes Manuskript S. 1.

Staaten. Die Tüchtigkeit der Staaten erweist sich an den Rahmenbedingungen, die sie für den wirtschaftlichen Erfolg setzen.

Während nach den Verträgen von Rom durch Harmonisierung der einzelstaatlichen Regeln der chancengleiche, staatlich nicht verfälschte Wettbewerb der Unternehmen zu ermöglichen ist, setzt die Europäische Gemeinschaft seit der Einheitlichen Europäischen Akte von 1987 auf den „Wettbewerb der Systeme". Gemeint sind damit die nationalen Rechtssysteme, deren Wettbewerb untereinander die Entwicklung angemessener Rahmenbedingungen für die eigene Wirtschaft weitgehend überlassen bleiben soll. Diese auf die Briten zurückgehende Tendenz richtet sich gegen ein Übermaß europäischer Regulierung und vertraut auf die wirtschaftspolitische Einsichtsfähigkeit der Mitgliedstaaten, ihrer Regierungen und Parlamente. Die Gemeinschaft achtet nur streng darauf, daß dem ausländischen Wettbewerber nicht der Marktzutritt erschwert wird. Der eigenen Wirtschaft hingegen darf ein Staat jeden Nachteil zufügen, Europa schützt ihn nicht vor sich selbst. Akzentuiert wird diese Linie der europäischen Politik durch das in Maastricht erstmals kodifizierte Prinzip der Subsidiarität des Gemeinschaftshandelns, so unklar dessen Grenzziehungen auch immer sein mögen.[2] Das bedeutet, daß einzelstaatliche Einsichts- und Handlungsfähigkeit im europäischen Binnenmarkt mehr denn je gefragt sind.

Strukturell dominieren in der deutschen Wirtschaft die Dienstleistungen mit 42% und das verarbeitende Gewerbe mit 36% der Wertschöpfung bzw. mit 38% und 34% der Beschäftigung, und das mit anhaltender Tendenz.[3] Da jedoch mehr als 50% der Nachfrage im Dienstleistungsbereich aus dem verarbeitenden Gewerbe stammen, fällt diesem die Schlüsselrolle bei der Entwicklung unserer Volkswirtschaft und der Finanzierung unserer Wohlfahrt zu.

Unternehmerische Investitionen zur Sicherung und Ausweitung der heimischen Produktion sind somit die entscheidende Voraussetzung für Wachstum und Beschäftigung in Deutschland. Die für den deutschen Standort seit Jahren hochgradig negative Bilanz der Auslandsinvestitionen müssen wir um so ernster nehmen, als sie vor dem Hintergrund eines starken Zustroms von Auslandsinvestitionen in den Gemeinsamen Markt zu werten ist, der anderen Ländern der Gemeinschaft den Vorzug gibt. Dieser Zusammenhang wird seltsamerweise oft übersehen. Damit bleibt nicht nur der mit unseren Auslandsinvestitionen einhergehende Export von Nachfrage und Arbeitsplätzen unausgeglichen, es verstärkt sich auch der Anlaß für deutsche Unternehmen, ihren Wettbewerbern und Kunden ins Ausland zu folgen. Technischer Fortschritt wandert aus, aber nicht mehr zu. Unsere ausländischen Wettbewerber nutzen unsere Kaufkraft und Infrastruktur, ohne mit Investitionen zu deren Sicherung und Ausbau beizutragen.

Beziehen wir die neuen Bundesländer in unsere Beschreibung des wirtschaftlichen Sachverhalts ein, so ist der Bedarf an industriellen Investitionen aus privater Hand noch höher. Insgesamt 4 bis 5 Millionen neue Arbeitsplätze brauchen wir in Deutschland in

---

[2] dazu *Grimm*, Subsidiarität ist nur ein Wort, FAZ vom 17. 9. 1992; *Pipkorn*, Das Subsidiaritätsprinzip im Vertrag über die Europäische Union – rechtliche Bedeutung und gerichtliche Überprüfbarkeit, EuZW 1992 S. 697ff.

[3] *Prognos*, Wirtschaftswoche vom 27. 12. 1991, S. 10.

den nächsten Jahren. Daß dies nur über industrielle Investitionen in Ost und West zu schaffen ist, darf als gesicherte Erkenntnis gelten.

## 2. Steuerlich

Wenden wir uns dem steuerlichen Sachverhalt zu, so muß die Frage lauten: Wie behandelt unser Steuersystem die Unternehmen, wie die Investitionen, die heimische Produktion, die Risiko- und die Leistungsbereitschaft?

### *a) Höhe der Belastung*

Um mit der Leistungsbereitschaft zu beginnen, sie erfuhr durch die Linearisierung des Tarifs der Einkommensteuer 1990 eine wesentliche Förderung für alle, die dieser Steuer unterliegen. Auch der Einbehaltungssatz der Körperschaftsteuer wurde gesenkt. Doch die Gegenfinanzierung ging zu Lasten der Unternehmen, besonders der international tätigen Industrie.[4] Das Steueränderungsgesetz 1992 hat neben der für alle Unternehmen wichtigen Übernahme der Steuerbilanzwerte für die Vermögensteuer seinen Schwerpunkt beim Mittelstand, wozu willkommene Milderungen der Gewerbesteuer für Personenunternehmen gehören. Der Versuch der Bundesregierung, die Gewerbekapitalsteuer zu Fall zu bringen, scheiterte am Bundesrat.

Damit blieb die auffälligste Besonderheit unseres Steuersystems bis heute erhalten: Es belastet gewerbliche Unternehmen weit höher als jeden anderen Steuerzahler. Diese Unternehmen müssen neben der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer noch eine Gewerbeertrag- und neben der Vermögensteuer noch eine Gewerbekapitalsteuer zahlen, deren Bemessungsgrundlagen zudem durch Hinzurechnung von Kosten und Schulden erhöht werden. Je nach Betroffenheit kann die Steuerlast dieser Unternehmen die vergleichbarer Steuerzahler im Normalfall um bis zu einem Viertel, in kritischen Phasen um noch viel mehr übersteigen.

Ausländische Steuerordnungen verfahren genau umgekehrt: Sie belasten Unternehmen niedriger, oft sogar weit niedriger als die anderen Steuerzahler. Eine Gewerbesteuer kennen als deutschen Import in Europa nur Österreich und Luxemburg, aber in sehr abgemilderter Form und bei Körperschaftsteuersätzen von 30 (Österreich) bzw. 33 v.H. (Luxemburg). Nur in Frankreich kann die taxe professionnelle eine ähnliche Belastung wie unsere Gewerbesteuer erreichen. In den USA besteuert der Bund die Kapitalgesellschaften bei einem Steuersatz von 34 v.H. um 6 Prozentpunkte höher als die anderen Einkommensbezieher. In allen anderen Ländern unterschreitet die Körperschaftsteuer die Einkommensteuer bei weitem.

Die steuerliche Benachteiligung der Unternehmenseinkünfte, die sich auch in Einzelbereichen wie Zinsen oder Veräußerungsgewinnen zeigt, führt dazu, daß es steuerlich vorteilhafter ist, sein Geld in Staatspapieren oder Immobilien anzulegen, statt in Unternehmen. Da Geld bekanntlich frei ist, sich seinen besten Wirt zu suchen, fördert unser Steuersystem die Entscheidung gegen das unternehmerische Risiko.

---

[4] *Gattermann,* BB 1989, S. 917ff., 920/921; *Ritter,* Bericht zum Landesfachkongreß der Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz, Oktober 1988, S. 30ff.

Bei einem internationalen Vergleich der Gewinnbesteuerung schneiden die deutschen Unternehmen nicht nur wegen der Sonderlast der Gewerbesteuer schlecht ab, sondern auch wegen der Höhe unserer Körperschaft- und Einkommensteuer. Während die Senkung des Einbehaltungssatzes unserer Körperschaftsteuer von 56 auf 50 v.H. bei der Reform 1990 nur unter großen politischen Mühen gelang, haben um uns herum alle wichtigen Wettbewerbsländer in Europa und Übersee ihre Körperschaftsteuersätze ungeachtet der politischen Richtung ihrer Regierungen in den letzten Jahren drastisch gesenkt. So liegen die USA jetzt bei 34, zuzüglich der Staatssteuern bei rund 40 v.H., Belgien bei 39, Japan bei 37,5, die Niederlande bei 35, Frankreich bei 34, Großbritannien bei 33, Österreich und Schweden bei 30 v.H. Die im Gegenzug in diesen Ländern abgebauten Steuerregelungen betrafen vor allem hohe Steuervergünstigungen zur Investitionsförderung oder Finanzierungserleichterung, die es in dieser Art bei uns nie gab. Diese aufkommensneutralen Steuerreformen legten mithin erstmals den Blick auf die tatsächlich viel geringere Höhe der Steuerbelastung frei und können nicht als Berufungsfall dafür dienen, daß es mit einer aufkommensneutralen Reform bei uns sein Bewenden haben kann.

Beim Höchstsatz der Einkommensteuer von 53 v.H. schneiden wir im internationalen Vergleich schon deshalb schlecht ab, weil bei uns etwa 90% der Unternehmen in der Rechtsform von Personengesellschaften und Einzelunternehmen betrieben werden. Im Ausland aber dominiert die Kapitalgesellschaft. Bei einem Anteil am Umsatz des verarbeitenden Gewerbes von 40% müssen wir diese Personenunternehmen in unseren Belastungsvergleich mit ausländischen Kapitalgesellschaften einbeziehen. Dafür, daß für einen solchen Vergleich der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne der beste Maßstab ist, beziehe ich mich auf die von der Bundesregierung eingesetzte Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Reform-Kommission).[5]

Die im internationalen Vergleich übermäßige Steuerbelastung der deutschen gewerblichen Unternehmen bestätigt sich, wenn man die Bemessungsgrundlagen für die Ertragsbesteuerung einbezieht. Hierzu kann man, von politischen Standorten geprägt, viel Widersprüchliches bis Unsinniges hören. Seit einer Anhörung, die der Finanzausschuß des Deutschen Bundestages im Dezember 1989 veranstaltet hat, darf es aber unter Sachkundigen als gesichert gelten, daß wir bei der Bemessungsgrundlage insgesamt etwa im internationalen Mittelfeld liegen, die Steuersätze mithin ein zutreffendes Bild unserer übermäßigen Steuerbelastung bieten. Die Reform-Kommission hat sich diese Auffassung zu eigen gemacht.[6] Sie weist ergänzend darauf hin, daß im Ausland auch die Effizienz der deutschen Besteuerung von Unternehmen nicht erreicht, meist sogar weit unterschritten wird.[7]

Demgemäß haben wir davon auszugehen, daß bei unserer Unternehmensbesteuerung ein abnorm hohes Belastungsgefälle zum Ausland besteht. Eine zu der erwähnten Anhörung im Finanzausschuß des Deutschen Bundestages vorgelegte vergleichende Studie

---

[5] *Reform-Kommission,* Gutachten vom Juni 1991, Schriftenreihe des BMF, Heft 46, Rz. 89.
[6] a.a.O. (FN 5), Rz 67ff., 84.
[7] a.a.O. (FN 5), Rz 72.

von BDI und DIHT erhärtet dieses Ergebnis mit Veranlagungssimulationen, die sich auf tatsächliche Daten im Ausland tätiger deutscher Unternehmen unterschiedlicher Größe, Strukturen und Branchen stützen. Sie ergab gegenüber den wichtigsten europäischen Wettbewerbsländern Mehrbelastungen der deutschen gegenüber der ausländischen Besteuerung, die von 33 (Frankreich) bis zu 75% (Niederlande) oder gar 100% (Schweiz) reichen.[8]

*b) Struktur der Besteuerung*

Die Struktur unserer Unternehmensbesteuerung weist grobe Mängel auf.

Die *Gewerbesteuer* erfaßt immer weniger Unternehmen mit immer höherer Last. Dank Selbsthilfe durch Betriebsaufspaltung und zahlreicher Eingriffe des Gesetzgebers zahlt nur noch ein Drittel aller Gewerbebetriebe Gewerbesteuer, etwa 16% der westdeutschen Unternehmen noch die Gewerbesteuer vom Kapital. Entgegen ihren äußerst bescheidenen Ursprüngen im vorigen Jahrhundert hat sich die Gewerbesteuer zur dominierenden Finanzquelle in der Regie der Gemeinden gemausert. 1913 verhielt sich ihr Aufkommen zu dem der Grundsteuer noch wie 1 zu 2 ½, heute hat sich diese Relation in 4 zu 1 umgekehrt. 1949 lagen die durchschnittlichen Hebesätze für Gemeinden ab 50000 Einwohnern bei 264%, jetzt liegen sie im gesamten Bundesgebiet bei 398%, in den westlichen Bundesländern noch höher. Angesichts verfallender Unternehmenserträge und steigender Soziallasten regen sich gerade wieder einmal in vielen Gemeinden neue Erhöhungspläne.

Allgemeine *Vermögensteuern* für Unternehmen kennt – mit Ausnahme von Luxemburg und Österreich – das Ausland nicht.[9] Erst recht ist unsere Kumulation von Gewerbekapital- und Vermögensteuer eine Anomalie. Sie erfährt noch dadurch eine Steigerung, daß die Vermögensteuer von der Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern nicht abgezogen werden darf, auf die Vermögensteuer also noch die Ertragsteuern einschließlich der Gewerbesteuer zu zahlen sind. Die Ertragsunabhängigkeit der Vermögensteuer und von Teilen der Gewerbesteuer führt zum Substanzverzehr und erhöht die Krisenanfälligkeit deutscher Unternehmen. Auf den ausländischen Investor, der mit meist mehrjährigen Anlaufverlusten rechnen muß, wirkt eine solche Besteuerung abschreckend. In den neuen Bundesländern würde sie vollends widersinnig sein; sie wurde dort vorerst ausgesetzt.

Eine erfreuliche Milderung und wesentliche Vereinfachung erfährt die Vermögensbesteuerung der Unternehmen jetzt durch die Übernahme der Wertansätze aus der Steuerbilanz in die Vermögensaufstellung. Mit dem Verzicht auf rechtlich fragwürdige, oft willkürliche eigenständige Vermögenswerte hat der Gesetzgeber endlich einer Forderung entsprochen, die von der Wirtschaft seit Jahrzehnten erhoben wurde und in einer überforderten Finanzverwaltung zunehmenden Zuspruch fand. Eine Vervierfachung des Freibetrages für inländisches Betriebsvermögen auf 500000 DM bietet für den Mittelstand eine weitere spürbare Entlastung.

---

[8] Steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften im internationalen Vergleich, gemeinsame Stellungnahme *DIHT/BDI*, Mai 1990, zweite, durchgesehene Auflage.

[9] Dazu Arbeitskreis Steuern der *Schmalenbachgesellschaft*, zfbf 42 (1990), S. 707ff.

Der grundlegende Mangel einer überwiegend das betrieblich eingesetzte Vermögen belastenden, die Investitionsrisiken erhöhenden Besteuerung, auf den zuletzt noch die Reform-Kommission nachdrücklich verwiesen hat,[10] blieb aber bestehen.

Struktureller Bereinigung bedürfen auch Verstöße gegen die steuerliche *Rechtsformneutralität,* die das Investitionsverhalten belasten. So wird die Vermögensteuer bei Kapitalgesellschaften doppelt, nämlich bei der Gesellschaft und bei ihrem Anteilseigner, bei den Personenunternehmen aber nur bei deren Eigentümer erhoben. Die Verweigerung der Anrechnung der Körperschaftsteuer, die auf nicht abzugsfähige Ausgaben wie die Vermögensteuer oder die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen entfällt, verschärft in systemwidriger Weise diese Ungleichbehandlung. Mit ihren Auslandserträgen wird die Kapitalgesellschaft gegenüber dem Personenunternehmen benachteiligt, indem die beim Zufluß dieser Erträge beseitigte internationale Doppelbesteuerung bei deren Weiterausschüttung wieder hergestellt wird. Das Ertragsteuerrecht wiederum setzt sich bei den Personengesellschaften über die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter hinweg, denen es bei den Kapitalgesellschaften Rechnung trägt.

### *c) Andere Angaben*

Neue hohe Belastungen durch Abgaben drohen der Industrie aus der Umweltpolitik, obwohl Deutschland bei den jährlichen Ausgaben für den Umweltschutz mit 1,7% des Bruttosozialproduktes eine internationale Spitzenstellung einnimmt. Den überwiegenden Teil dieser Last trägt bei uns die Industrie. Sie hat im westlichen Teil Deutschlands von 1971 bis 1991 für die Umwelt (Investitionen, Betriebs- und Forschungskosten) 236 Milliarden DM ausgegeben. 1991 hat dieser Aufwand bei weiter steigender Tendenz einen neuen Höchststand von 21,7 Milliarden erreicht. Demgegenüber liegen in unseren wichtigsten Wettbewerbsländern die Ausgaben für die Umwelt nicht nur insgesamt niedriger, sie belasten auch die dortige Wirtschaft zu wesentlich geringeren Anteilen.[11]

Während demgemäß der industrielle Umweltschutz im westlichen Teil Deutschlands bereits ein hohes Niveau aufweist, liegt der eigentliche Nachholbedarf beim Verkehr, den privaten Haushalten und der öffentlichen Hand samt den Hinterlassenschaften sozialistischer Staatswirtschaft in der früheren DDR. Dennoch wird man bei uns nicht müde, Umweltabgaben das Wort zu reden, die vorwiegend die heimische Industrie belasten würden. Wenn es nach den Wünschen des Bundesumweltministers ginge, würde unser gegenwärtiges Aufkommen aus Umweltabgaben von 1,3 Milliarden bis zur Jahrtausendwende stufenweise auf über 20 Milliarden gesteigert. Auch die Länder wollen nicht müßig bleiben. Trotz des angeblichen Lenkungszweckes dieser Abgaben wird das Ordnungsrecht laufend verschärft, was seinerseits mit hohen Ausgaben verbunden ist.

Die EG würde mit ihrer kombinierten Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Ener-

---

[10] a.a.O. (FN 5) Rz 167ff.

[11] Institut der deutschen Wirtschaft *(IW),* iW-trends 2/1992, S. 43ff.; ders. Zahlen zur wirtschaftlichen Entwicklung der Bundesrepublik Deutschland, 1992, Tabelle 113.

gie – vorbehaltlich noch klärungsbedürftiger Minderungsmöglichkeiten – in der Endstufe des Jahres 2000 bei uns mit 38 Milliarden DM zum Zuge kommen, wovon etwa 14 Milliarden auf die Industrie entfielen. Auf Drängen des Bundesumweltministers wird den Mitgliedstaaten ausdrücklich gestattet, eine höhere Abgabe zu erheben, was nichts Gutes verheißt. Doch selbst bei – nicht zu erwartenden – gleichen Abgabesätzen und gleichem Gesetzesvollzug in allen Mitgliedsländern der EG würde die Steuer die Produktion am deutschen Standort dank seiner wesentlich höheren Energiekosten und seines hohen Anteils an fossilen Energieträgern weit schärfer treffen als an anderen Standorten. Einer Abwälzung auf den Verbraucher steht das günstigere Kostengefüge der ausländischen Wettbewerber entgegen. Damit schlägt die als Verbrauchsteuer konzipierte Abgabe in eine Unternehmensteuer, sog. Produktmittel- oder Faktorverbrauchsteuer um, die für energieintensive, mit hohen Umweltausgaben vorbelastete Arbeitsgebiete eine erdrosselnde Wirkung haben kann. Mit ihrer umfassenden Belastung der Produktions- und Transportabläufe gewänne eine solche Abgabe nach Auffassung von Lang[12] den Charakter einer neuartigen Unternehmensteuer, die in der Entscheidung des Verfassungsgebers nicht berücksichtigt ist und dem verfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff nicht mehr zugeordnet werden kann.

Darüber hinaus sind in Brüssel bereits weitere Abgaben im Gespräch, auf Abwasser, Verpackungen, Abfall oder – laut Entwurf eines Grünbuches der EG-Kommission zu Umwelthaftung[13] – gar für kollektive Entschädigungssysteme für Umweltschäden, die keinem Schädiger zuzurechnen sind oder die Leistungsfähigkeit eines Schädigers übersteigen.

Der Nachweis, daß alle bisher bekannten oder geplanten Abgaben zum Schutze der Umwelt die ihnen beigelegte Lenkungswirkung schon deshalb nicht entfalten können, weil gleichzeitig das Ordnungsrecht laufend verschärft wird, läßt sich leicht führen. Augenfällig zeigt sich das beim Abwasser, wo Abgabe und Ordnungsrecht nebeneinander zu ständiger Verschärfung drängen. Die schon dreimal novellierte Abgabe ist so konzipiert, daß trotz sinkender Restfracht im Abwasser ihr Aufkommen steil ansteigt. Da der ökologische Wirkungsgrad der Abgabe durch den wasserrechtlichen Bescheid bestimmt wird, dominiert weiterhin das Ordnungsrecht.[14] Nicht anders beim Abfall, wo der Bundesumweltminister seinen Plänen zur Einführung einer Abgabe[15] das Projekt eines Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetzes folgen läßt,[16] dessen kostenträchtige

---

[12] Verwirklichung von Umweltzwecken im Steuerrecht, noch unveröffentlichtes Vortragsmanuskript 1992, S. 29ff.; a. A. *Kloepfer/Thull*, Rechtsprobleme einer $CO_2$-Abgabe, DVBL. 1992, S. 199.

[13] Entwurf vom 10. 6. 1992, KOM (92) 53/3, S. 66ff.

[14] *Hansmeyer* in „Umweltschutz durch Abgaben und Steuern?", 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht, 1991, S. 10/11; zur Kritik an dieser zunehmend umstrittenen Abgabe s. *Ritter* in: Expertenanhörung des BT-Finanzausschusses vom 15. März 1989 über Sonderabgaben zur Erreichung außerfiskalischer, insbesondere ökologischer Ziele, Stenogr. Protokoll Nr. 43b, S. 88ff.; *Steiner*, Umweltabgaben im Spannungsfeld von Politik, Wissenschaft und Verfassungsrecht, StVj 1992, S. 209ff.; neuerdings fordern auch die baden-württembergischen Städte die vollständige Abschaffung der Abwasserabgabe, die keine Lenkung bewirke und zu einem Mißverhältnis zwischen Verwaltungsaufwand (ein Drittel) und Aufkommen (zwei Drittel) führe, Stuttgarter Nachrichten vom 28. 12. 1992.

[15] BMU-Pressemitteilung vom 13. 9. 1991.

[16] Entwurf vom 22. 6. 1992; zur Kritik der Wirtschaft s. HB vom 18. 10. 1992.

dirigistische Eingriffe in Produktion, Produktgestaltung und Produktvermarktung in einer freien Wirtschaftsordnung ihresgleichen suchen dürfen. Zum Klimaschutz drängt die Bundesregierung in Brüssel auf eine baldige Verabschiedung der geplanten $CO_2$-Energie-Steuer, während das Bundesumweltministerium in Bonn als „beste Möglichkeit" der Reduzierung industrieller $CO_2$-Emissionen eine rigide Wärmenutzungs-Verordnung durchzusetzen trachtet.[17] Mit ihren unübersehbaren, im umweltpolitischen Raum vielfach bekundeten Finanzierungszwecken[18] gehen solche Steuern und Abgaben nur zu Lasten der Finanzkraft der Unternehmen und damit des Umweltschutzes, dessen Fortschritte auf Investitionen angewiesen sind.

Wachsende Abgabenlast steht den Unternehmen auch im Sozialbereich ins Haus. Schon heute finanzieren die deutschen Unternehmen mehr als 30% des Sozialhaushaltes. Die vornehmlich zur Entlastung der Sozialhilfeträger geplante Pflegeversicherung, deren Kosten für die Anlaufphase zunächst mit 26, dann mit 22 Milliarden beziffert wurden, soll zur Hälfte den Unternehmen aufgebürdet werden. Die ebenso kontroverse wie konfuse Diskussion über Maßnahmen zu korrespondierender Entlastung der Unternehmen wird geführt, als wüßte man nicht, daß das vorgesehene System zu Wildwuchs und unkontrollierbarer Kostenexplosion tendiert.[19]

Bleibt es bei diesen Abgaben, darf man sich für das Jahr 2000 eine Brutto-Mehrbelastung zwischen 50 und 100 Milliarden vorstellen, die hauptsächlich die verarbeitende Wirtschaft treffen würde.

Allen hier erörterten Steuern und Abgaben ist gemein, daß es für sie keinen Grenzausgleich gibt. Sie belasten als Kosten die heimische Produktion. Im Wettbewerb mit ausländischen Unternehmen, die solche Lasten nur in geringerer Höhe oder gar nicht zu tragen haben, erschweren sie die Exporte und begünstigen die Importe. Ein solches Steuer- und Abgabensystem drängt industrielle Investitionen mit ihrem Gefolge an Arbeitskräften und Nachfrage aus dem Land. Damit verlieren die öffentlichen Hände zugleich wichtiges Steuersubstrat, das bis in die Bereiche unserer aufkommensstärksten Steuer, der Lohnsteuer, reicht. Ein finanzieller Verlust, der uns dann noch schärfer vor die Alternative eines Abbaus von Wohlfahrt oder einer weiteren Erhöhung von Steuern stellt.

## II. Zur Notwendigkeit und den Zielen einer Reform der Unternehmensbesteuerung

Aus meinen bisherigen Darlegungen sollte deutlich geworden sein, daß wir das System unserer Unternehmensbesteuerung gründlich reformieren und neue Abgabebela-

---

[17] FAZ vom 29. 12. 1992.

[18] z.B. Bundesumweltminister *Töpfer* zu seiner Solidaritätsaktion „Ökologischer Aufbau" in den neuen Bundesländern: „Die Finanzierung dafür ist mit der $CO_2$-Abgabe und der Abgabe auf Abfälle in den kommenden Jahren gesichert", BMU-Pressemitteilung vom 19. 2. 1991.

[19] *Frankfurter Institut,* Pflegeversicherung – statt altem Teufelskreis endlich Zukunftsweisendes aufbauen, Argumente zur Wirtschaftspolitik Nr. 37/Juli 1991.

stungen der Unternehmen vermeiden müssen. Die Reform muß bei der Sonderbelastung gewerblicher Tätigkeit ansetzen, die Tarife der Einkommen- und Körperschaftsteuer einbeziehen, die gröbsten Verstöße gegen die Rechtsformneutralität beheben und zu einer deutlichen Entlastung der Unternehmen führen.

## 1. Gewerbesteuer

Eine Abschaffung der Gewerbesteuer, wie sie von politischer und wissenschaftlicher Seite immer wieder gefordert wird, steht außerhalb der politischen Realität. Eine Reform jedoch wird auch von den Gemeinden schon seit langem gefordert. Sie können dieser Steuer wegen der schwindenden Zahl der Steuerpflichtigen, ihrer konjunkturellen Anfälligkeit und ungleichen Verteilungswirkung nicht mehr froh werden. Bund und Länder halten eine Reform ebenfalls für notwendig. Die Reform-Kommission hat vorgeschlagen, die Gewerbekapitalsteuer zu beseitigen und die Meßbeträge für die auf alle Zinszahlungen erweiterte Gewerbeertragsteuer zu halbieren. Zum Ausgleich bei den Gemeinden sollte die Gewerbesteuer-Umlage entfallen sowie der Gemeindeanteil an der Einkommen-/Lohnsteuer und die Grundsteuer erhöht werden.[20]

Nach den politischen Vorgaben setzt eine Reform der Gewerbesteuer einen grundsätzlichen Konsens über das Wie zwischen gewerblicher Wirtschaft und Gemeinden voraus. Also muß ein Um- und Abbau dieser Sonderbelastung der Unternehmen mit einer Verbesserung der Finanzierungsstruktur für die Gemeinden verbunden sein. Unter allen für eine Reform der Gewerbesteuer vorgeschlagenen Lösungen hat sich nur das von mir entwickelte und vom BDI favorisierte „Kombinationsmodell" als geeignete Basis für einen solchen Konsens erwiesen. Nach diesem Modell wird die Gewerbesteuer unter gleichzeitiger Senkung ihres Volumens auf ein Drittel zu einer bloßen Ertragsteuer umgestaltet. Ihre Hebesätze werden, um der Praxis einseitiger Anhebungen der Gewerbesteuer zu begegnen, mit denen der Grundsteuer gekoppelt. Die Gemeinden erhalten zum Ausgleich einen Anteil am Gesamtaufkommen der Umsatzsteuer, der an sie nach den örtlichen Merkmalen der Lohnsumme und des Vermögens der Gewerbebetriebe verteilt wird.[21]

Eine vom BDI in Auftrag gegebene Studie des Ifo-Instituts aus dem Jahr 1985,[22] belegt die positive Verteilungswirkung dieses Modells für die Gemeinden. Die ertragsunabhängige Umsatzsteuer wäre für sie viel stetiger, weniger krisenanfällig und kalkulierbarer als die Gewerbesteuer. Über ihre Ansiedlungspolitik hätten die Gemeinden ein „mittelbares Heberecht". Das wäre zwar nicht so einfach zu handhaben wie Steuererhöhungsbeschlüsse zu Lasten einer kleinen Minderheit von Unternehmen, bietet aber viel gestalterischen Freiraum für eine intelligente Gemeindepolitik. Jede betriebliche Neugründung, jede Investition, jeder Arbeitsplatz wäre für die Gemeinde von Interesse, die daran anknüpfende Beteiligung an der Umsatzsteuer wäre besonders mittelstandsfreundlich.

---

[20] a.a.O. (FN 5) Rz 276ff.

[21] *Ritter,* Abbau der Gewerbesteuer, BB 1983, S. 389ff.

[22] Reform des Gemeindesteuersystems – Auswirkungen der verschiedenen Vorschläge auf Gemeinden und Regionen, ifo-Schnelldienst 30/85.

So haben denn auch BDI und Deutscher Städtetag nach mehrjährigen Gesprächen 1989 gemeinsame Thesen zur Reform der Gewerbesteuer aufgestellt, die sich an diesem Modell orientieren. Mitte vergangenen Jahres hat der Städtetag bei der Verfassungs-Kommission die Öffnung des Grundgesetzes für eine Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer bei gleichzeitiger Reduzierung der Gewerbesteuer beantragt. Auf eine parlamentarische Anfrage zu den Auswirkungen des Antrags des Städtetages auf die Gemeinden mußte die Bundesregierung allerdings passen. Vor umfangreichen Berechnungen im Detail, so lautete die Antwort, müßten Statistiken erhoben werden, die nach den üblichen Erfahrungswerten erst nach 3- bis 4-jähriger Vorlaufzeit vorliegen könnten.[23] Ob dieser statistischen Unpäßlichkeit sahen sich die Finanzminister der Länder bei ihrem einmütigen Plädoyer für eine Reform der Gewerbesteuer im vergangenen November nicht in der Lage, dem Vorschlag des Städtetages näher zu treten.[24]

Der Städtetag zeigt sich darüber tief enttäuscht. In einer öffentlichen Stellungnahme nennt er als ein Hauptziel seines Antrags, den strukturschwachen Städten zu einer bedarfsgerechteren steuerlichen Basis zu verhelfen. Das gelte vor allem für die ostdeutschen Städte, deren durchschnittliches Gewerbesteueraufkommen 1993 gerade 10,4% des Westniveaus erreichen würde. Da diese Gewerbesteuerschwäche noch lange anhalten werde, würde eine unmittelbare Beteiligung an der Umsatzsteuer für die ostdeutschen Städte und Gemeinden besonders hilfreich sein.[25] Mir bleibt nur hinzuzufügen, daß Bund und Länder zur Reform der Gewerbesteuer schon eine raschere Gangart einlegen müssen.

## 2. Vermögen- und Erbschaftsteuer

Zur Vermögensbesteuerung der Unternehmen, ob nun in der Form der allgemeinen Vermögensteuer oder der besonderen Gewerbekapitalsteuer, kann ich mich kurz fassen: Diese Abschöpfung der Substanz und Steigerung der Krisenanfälligkeit ist für die Investitionsfähigkeit der Unternehmen schädlich, sie muß möglichst bald verschwinden. Genau dieses hat die Reform-Kommission vorgeschlagen, sie hält die gesamte Vermögensteuer für abschaffungsreif.[26]

Verfassungsrechtler mag die Frage bewegen, ob eine auf das betriebliche Vermögen beschränkte Beseitigung der Vermögensteuer mit dem Gleichheitssatz zu vereinbaren sei. Ich sehe durchaus Möglichkeiten einer Rechtfertigung, würde aber als Gesetzgeber auch einen verlorenen Prozeß riskieren, um dann den Rest dieser das Sparen bestrafenden, in gleicher und gerechter Weise nicht vollziehbaren Steuer zu kassieren.

Zur Erbschaftsteuer möchte ich mit der Refom-Kommission[27] nur anmerken, daß diese Steuer bei Unternehmensübergängen zu hohen Belastungen führen kann, die den Bestand des Unternehmens gefährden. Hier bringen die Übernahme der Steuerbilanzwerte sowie Maßnahmen des Standortsicherungsgesetzes eine begrüßenswerte Entla-

---

[23] Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs im BMF *Grünewald*, HB vom 7. 10. 1992.
[24] HB vom 2. 11. 1992.
[25] HB vom 29. 12. 1992.
[26] a. a. O. (FN 5) Rz 169ff., 182ff.
[27] a. a. O. (FN 5) Rz 195ff.

stung. Eine Neugestaltung der Tarife samt einem Ausbau der Stundungsmöglichkeiten wird aber noch folgen müssen.

### 3. Einkommen- und Körperschaftsteuer

Für die Reform der Unternehmensbesteuerung stellt sich die doppelte Aufgabe, die Steuerbelastung der Unternehmen national auf das Niveau der anderen Steuerzahler zu senken und international den Anschluß an die Steuerrechtsentwicklung in den wichtigsten Wettbewerbsländern zu finden.

Ginge es hier nur um die Körperschaftsteuer, wäre die Aufgabe einfacher. Bei der großen Zahl von Personenunternehmen muß jedoch die Einkommensteuer einbezogen werden. Eine allgemeine Senkung der Einkommensteuer, für die es gute Gründe gibt, würde die Sonderbelastung der Unternehmen mit Gewerbesteuer nicht beheben, sondern relativ noch verstärken. Sie hätte auch zur Zeit keine politische Chance. Wir brauchen daher eine Lösung, die sich auf die gewerblichen Unternehmen konzentriert.

Die schon seit den zwanziger Jahren erörterte *Betriebsteuer* hat dies zum Ziel. Sie will das Personenunternehmen ähnlich einer Kapitalgesellschaft für Besteuerungszwecke „verselbständigen" und dann die Körperschaft- und Einkommensteuer für den im Unternehmen verbleibenden Gewinn unter das Niveau der allgemeinen Einkommensteuer senken.[28] Eine – in der SPD bevorzugte – Variante würde den Personenunternehmen eine Option für eine entsprechend ermäßigte Körperschaftbesteuerung einräumen.[29] Das läuft aber ebenfalls auf eine Betriebsteuer hinaus, so daß sich beide Lösungswege denselben Einwänden aussetzen. Die Beschränkung der Steuersenkung auf den einbehaltenen Gewinn würde die Mängel unserer gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung bei Ausschüttung oder Entnahme der Gewinne wieder aufleben lassen: Das System wäre nicht neutral in der Gewinnverwendung. Seine Handhabung wäre zudem sehr kompliziert und von der um Mißbräuche fürchtenden Finanzverwaltung nur schwer zu kontrollieren.

Eine Lösung, die diese Nachteile vermeidet, geht dahin, die Sonderbelastung der Unternehmen mit Gewerbesteuer durch eine auch bei Ausschüttungen und Entnahmen niedrigere Belastung der Unternehmenserträge mit Körperschaft- bzw. Einkommensteuer auszugleichen. Bei dieser von mir in die Diskussion eingeführten *„integrierten Unternehmensbesteuerung"*[30] wird der Körperschaftsteuersatz für einbehaltene Gewinne sowie die Einkommensteuer für die Gewinne der gewerblichen Personenunternehmen und die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften in typisierender Vereinfachung um die Differenz der bundesweiten Durchschnittsbelastung mit Gewerbesteuer gesenkt. Da dies im Steuertarif geschieht, bedarf es nicht der problematischen „Verselbständigung" des Personenunternehmens. Die Lösung ist völlig neutral gegenüber der Gewinnverwendung und würde im Vergleich nach Steuern erstmals die Dividenden den

[28] dazu des Näheren *Knobbe-Keuk,* DB 1989 S. 1303ff. m.w.N.; *Lang,* StuW 1989 S. 3ff. mit einem allerdings alle Steuerpflichtigen einbeziehenden Konzept; in Österreich blieben Bemühungen um eine Betriebsteuer noch in jüngster Zeit erfolglos, dazu *Heidinger,* Wirtschaftspolitische Blätter 1986 S. 562ff.

[29] *Knobbe-Keuk* a.a.O. (FN 28) S. 1308.

[30] *Ritter,* Konzept einer Reform der Unternehmensbesteuerung, BB 1990, S. 2197ff., 2200/2201.

Zinsen gleichstellen. Der typisierende Ausgleich ist einer individuellen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer vorzuziehen, weil er den Steuercharakter der Gewerbesteuer nicht zum Nachteil der anderen Steuergläubiger aufhebt.

Ein besonderer Vorzug dieser Lösung liegt darin, daß sie zu einer ertragsteuerlichen Gleichbehandlung von Unternehmen jeglicher Rechtsform führt. Alle betrieblichen Zahlungen einer Personengesellschaft an ihren Gesellschafter (Gehalt, Miete etc.) bleiben wie bisher als Unternehmensgewinne der Gewerbesteuer unterworfen, werden dafür aber bei der Einkommensteuer entsprechend niedriger besteuert. Bei der Kapitalgesellschaft werden diese Zahlungen weiterhin vom Unternehmensgewinn abgezogen, tragen also keine Gewerbesteuer und bleiben deshalb weiterhin der ungeminderten Einkommensteuer unterworfen. Für den Einzelunternehmer, der an sich selber keine Zahlungen leisten kann, wird die Belastungsgleichheit mit den anderen Unternehmensformen dadurch erreicht, daß sein gesamtes unternehmerisches Einkommen neben der Gewerbesteuer nur noch die ermäßigte Einkommensteuer zu tragen hat.

In ihrem Entwurf eines steuerlichen Standortsicherungsgesetzes[31] hat die Bundesregierung den Gedanken einer tariflichen Integration der Gewerbesteuer aufgegriffen. Da sie eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer kurzfristig nicht für möglich hält, will sie den Einbehaltungssatz der Körperschaftsteuer und den Spitzensatz der Einkommensteuer einheitlich auf 44 v.H. senken. Das ist ein bedeutsamer Schritt nach vorn. Wegen der ausländischen Direktinvestoren, die dem höheren Einbehaltungssatz durch Vollausschüttung ausweichen können, wird auch der Ausschüttungssatz der Körperschaftsteuer von 36 auf 30 v.H. gesenkt. Da der inländische Anteilseigner aber eine entsprechend niedrigere Steuergutschrift erhält, werden vor allem unsere Publikumsaktiengesellschaften zu einer um die Satzdifferenz höheren Ausschüttung gezwungen sein, auf die auch der ausländische Anleger drängen wird, so daß diese Satzsenkung für diesen Kreis der Unternehmen und ihre Anteilseigner zu keiner finanziellen Entlastung führt.

Durch die Senkung des Einbehaltungsatzes der Körperschaftsteuer und des Spitzensatzes der Einkommensteuer auf 44 v.H. wird die Gewerbesteuer, ihren durchschnittlichen Hebesatz von 400 v.H. zugrunde gelegt, nur zu etwas weniger als die Hälfte ausgeglichen. Es muß also eine Reform der Gewerbesteuer in den sich mit dem Städtetag abzeichnenden Konturen noch folgen, die ihre gegenwärtige Last wenigstens halbiert.

Das Vorhaben der Bundesregierung findet die nachdrückliche Zustimmung der Wirtschaft, aber herbe Kritik aus Kreisen der Opposition, der Wissenschaft und, wie man dem „Spiegel" entnehmen darf, des Bundesfinanzhofs. Neben den bei uns leider üblichen verteilungspolitischen Widerständen reichen die Einwände von unerwünschter Schedulenbesteuerung und Benachteiligung der freien Berufe bis zum Verdikt eindeutiger Verfassungswidrigkeit.

---

[31] Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz – StandOG) vom 9. 12. 1992.

Das sind seltsame Argumente, wenn es darum geht, eine unseren volkswirtschaftlichen Interessen widersprechende grobe steuerliche Ungleichbehandlung zu mildern. Solange die Unternehmenserträge höher als die Einkünfte anderer Steuerzahler besteuert werden, hat keiner dieser Kritiker verteilungspolitische Skrupel, rügt niemand eine unzulässige Schedulenbesteuerung oder steuerliche Ungleichbehandlung. Dabei bewegen wir uns doch hier im Kreis eng verwandter Ertragsteuern und nicht einander fremder Steuerarten. Wenn sich freie Berufe in Randzonen des Tarifübergangs benachteiligt fühlen, so müßten sie sich vor Augen führen, was eine – von der Industrie stets abgelehnte – Einbeziehung in die Gewerbesteuer für sie bedeuten würde. Nein, ich bin gewiß, daß all diese Argumente kein sachliches Gewicht haben.

Es ist jedoch einem anderen Einwand Rechnung zu tragen. Der Entwurf klammert die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften von der ermäßigten Einkommensbesteuerung aus. Die Ausschüttungen an die Anteilseigner entsprechen aber den Entnahmen der Personenunternehmer, die bei der kapitalistischen Personengesellschaft auch durch Gesellschafterbeschluß „ausgeschüttet" werden. Wird die Einkommensteuer auf die Entnahmen ermäßigt, für die Ausschüttungen aber ungemindert beibehalten, kehrt sich die bisherige Benachteiligung der Personenunternehmen in eine Benachteiligung der Kapitalgesellschaften um. Damit würde zugleich das tragende Prinzip unseres körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens aufgegeben, das dem Einkommen des Personenunternehmers und des Anteilseigners die gleiche Steuerbelastung sichern will. Es kann nicht das Ziel eines Gesetzes sein, das die Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze verbessern will, ausgerechnet die zu industrieller Kapitalbeschaffung unentbehrliche Form der Kapitalgesellschaft steuerlich so zu diskriminieren.

Mit einer Kombination aus Reduktion der Gewerbesteuer und Integration ihrer verbleibenden Last in die Tarife der Einkommen- und Körperschaftsteuer wäre die ertragsteuerliche Benachteiligung der gewerblichen Unternehmen im nationalen Bereich behoben. Der Anschluß an die internationale Steuerrechtsentwicklung wäre entgegen der Annahme des Bundesfinanzministers[32] damit aber noch bei weitem nicht geschafft.

Nach Auffassung des von der EG-Kommission eingesetzten Ruding-Komitees dürfte die Steuerbelastung der Unternehmen einschließlich Sondersteuern wie der Gewerbesteuer höchstens 40% erreichen, notfalls müßten solche Sonderbelastungen – wie jetzt geplant – in den Tarifen der Ertragsteuern ausgeglichen werden.[33] In vielen Ländern wird die Marke von 40% schon beträchtlich unterboten, ich habe Beispiele dafür genannt. Wir aber lägen nach dem Standortsicherungsgesetz noch weit oberhalb von 50 v. H. Damit steht der deutsche Gesetzgeber vor der Aufgabe, in einem weiteren Schritt die Steuerbelastung der Unternehmen so zu senken, daß wir im internationalen Wettbewerb der Steuersysteme wieder mithalten können. Daß uns die EG diese Arbeit nicht abnehmen wird, haben Kommission und Ministerrat bei der Beratung der Vorschläge

[32] *Waigel,* HB vom 31. 12. 1992.

[33] Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, 1992; Die Schlußfolgerungen und Empfehlungen des Ruding-Ausschusses, DB 1992, Beilage Nr. 5/92; zum Bericht und zur Reaktion der EG-Kommission *Förster,* IWB Fach 5, EG Gruppe 2, S. 211 ff.

des Ruding-Komitees unter Berufung auf das Subsidiaritätsprinzip nochmals deutlich gemacht.[34] Ohne eine radikale Reform der Einkommensteuer, die sich bei niedrigen Steuersätzen mit grobkörniger Gerechtigkeit begnügt, dürfte diese Aufgabe nicht zu bewältigen sein. Wir müssen daher auch dieses Thema, für das es international interessante Vorbilder[35] und bei uns schon Vorschläge[36] gibt, unverzüglich aufgreifen. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Grundfreibeträgen der Einkommensteuer[37] sollte Antrieb zu grundsätzlicher Neubesinnung sein.

Aus meinen bisherigen Ausführungen dürfte deutlich geworden sein, daß der Entwurf eines Standortsicherungsgesetzes mit der Senkung der Steuersätze einen wichtigen Beitrag zur Reform der Unternehmensbesteuerung leistet, dieser aber noch viel schuldig bleibt. Gewerbe- und Vermögensteuer werden wegen der Mehrheitsverhältnisse im Bundesrat ausgeklammert. Die notwendige Senkung der Steuersätze für Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen grenzt die inländischen Anteilseigner aus, die auch bei der mit Blick auf Europa wichtigen steuerneutralen Durchleitung der Auslandserträge von Kapitalgesellschaften nicht zum Zuge kommen. Besonders aber fällt ins Gewicht, daß die Bundesregierung dieses Programm nur aufkommensneutral verwirklichen will und damit eine Entlastung der Unternehmen, die ihr die Reform-Kommission nachdrücklich angeraten hat und die sie selbst weiterhin für erforderlich hält,[38] erneut storniert. Damit bin ich bei der Finanzierung der Reform, auf die ich am Ende meines Referates näher eingehen werde.

## 4. Neue Bundesländer

Investitionen in den neuen Bundesländern sind besonders vonnöten, ihnen bläst der Wind aus vielen Gründen ins Gesicht. Die gegenwärtige handfeste Förderung solcher Investitionen durch Sonderabschreibungen, Zuschüsse und Zulagen verdient Zuspruch, auch wenn sie zu Verlagerungen aus dem westlichen Bundesgebiet führt. Die Förderung zeigt, wie ich selber beobachten konnte, Wirkung. Es ist daher richtig, wenn diese Förderung verlängert wird. Sie müßte aber stärker auf den industriellen Bereich konzentriert werden, um der Gefahr bloßer Mitnahmeeffekte zu begegnen. Der – wenn auch nur zeitweilige – Verzicht auf eine Vermögensbesteuerung der Unternehmen ist zwingend.

Die wirtschaftliche Durststrecke in den neuen Bundesländern wird sehr viel länger anhalten, als zunächst erwartet. Zweierlei Steuerrecht können wir uns auf längere Zeit

---

[34] HB vom 25. 11. 1992.

[35] So haben die USA bei der Einkommensteuer unter gleichzeitiger Entrümpelung der Bemessungsgrundlage einen proportionalen Steuertarif von 28 v.H. mit einer sozial schonenden, durch Grundfreibeträge gestreckten Eingangszone von 15 v.H. eingeführt. In Großbritannien wurde die extrem hohe Einkommensteuer in mehreren Schritten auf einen Spitzensatz von 40 v.H. gesenkt.

[36] *Gaddum,* Einkommensteuerreform: Einfach und gerecht! Für ein besseres Einkommensteuerrecht, 1986; *Lang,* Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Bd. 7 der Schriftenreihe „Rechtsordnung und Steuerwesen, 1987"; auch nach den Vorstellungen des Präsidenten des Bundesfinanzhofs *Klein* müßten die Sätze der Einkommensteuer drastisch gesenkt und ein Großteil aller Vergünstigungen abgeschafft werden, Hannoversche Allgemeine vom 15. 1. 1992.

[37] Beschluß des BVerfG vom 25. 9. 1992, BGBl. I S. 1851ff.

[38] *Waigel,* Welt am Sonntag vom 20. 12. 1992.

aber nicht leisten. Da würde uns auch die EG mit ihrer strengen Überwachung staatlicher Beihilfen einen Strich durch die Rechnung machen. Es ist daher notwendig, unser Steuersystem schon bald so einzurichten, daß Unternehmen, die in den neuen Bundesländern Tritt gefaßt haben, in eine steuerliche Normalität entlassen werden können, die den Einsatz lohnt und sie im internationalen Wettbewerb bestehen läßt. Das unterstreicht die Notwendigkeit einer umfassenden, die Unternehmen entlastenden Reform, die bei verläßlicher Ankündigung auch in Schritten vollzogen werden kann.

### 5. Umweltabgaben

Besonderes Augenmerk muß der Steuergesetzgeber auf die Abwehr von Umweltabgaben in Gestalt wettbewerbsverzerrender Belastungen für die Wirtschaft richten. Da diese kontraproduktiv für den Umweltschutz wären, leistet er der Umwelt damit einen Dienst.

Zu den steuerpolitischen Zielen gehört, die Zahl der Steuern zu vermindern, was der Gesetzgeber gerade mit der erfreulichen Abschaffung einer ganzen Reihe von Bagatellsteuern im Verbrauchsteuerbereich unterstrichen hat. Zu meiden sind Sonderabgaben, die zu Schattenhaushalten mit Sonderfinanzierungskreisen führen und das Verfassungsprinzip des Steuerstaates unterlaufen. Mit ihnen entzieht sich der Staat der parlamentarischen Haushaltskontrolle und der Prioritätsentscheidung.

Die zu angeblicher Lenkung bestimmten Umweltabgaben werden angestrebt, obwohl wesentliche Verzerrungen unseres Steuersystems heute auf Lenkungseingriffe zurückgeführt werden. Eine höhere Neutralität gehört nach der heute international herrschenden Auffassung[39] zu den wichtigsten Zielen jüngster wie künftiger Steuerreformen. Eine erneute steuerliche Lenkungswelle, die grotesker Umverteilungsbürokratien bedürfte, stünde dazu im Widerspruch. Beunruhigen muß auch die planwirtschaftliche Tendenz solcher Abgaben, bei denen letztlich staatliche Stellen darüber entscheiden wollen, wer richtig forscht und richtig investiert. Zur Finanzierung einer Unternehmensteuerreform eignen sich solche Abgaben schon deshalb nicht, weil eine Dekkungsgleichheit zwischen Ent- und Belastung der betroffenen Unternehmen nicht im entferntesten zu erreichen ist. Auch verbietet es sich, den Teufel mit Beelzebub vertreiben zu wollen.

Gewönnen trotz zunehmender Warnungen auch aus Kreisen der Finanzwissenschaft[40] solche Abgaben gesetzliche Gestalt, so erwächst dem Bundesverfassungsgericht, das bislang nur mit kleinen Vorläufern dieser Welle aus der Landesgesetzgebung befaßt ist,[41] eine hohe Verantwortung. Werden solche Abgaben von der Europäischen Gemeinschaft beschlossen, so wird sich die Frage nach dem Verhältnis zwischen europäischem Recht und Grundgesetz in neuer Konstellation stellen.

---

[39] *Hansmeyer* a.a.O. (FN 14) S. 3.

[40] *Hansmeyer,* a.a.O. (FN 14) S. 13, 98; *Hamann/Wacker,* Umwelt-Abgaben, ihre politische Ausgestaltung und das Kohlendioxid-Problem, WSI-Mitteilungen 10/1992, S. 681ff.; *Karl-Bräuer-Institut,* Sonderabgaben für den Umweltschutz? Sieben Vorschläge auf dem Prüfstand, 1990; *Steiner* a.a.O. (FN 14).

[41] So sind Verfassungsbeschwerden zum „Wasserpfennig" und zur Abfallabgabe des Landes Baden-Württemberg anhängig, dazu *Steiner* a.a.O. (FN 14), S. 211ff., weitere Verfassungsbeschwerden richten sich gegen Abfallabgaben der Länder Hessen und Niedersachsen.

## III. Zur Finanzierung der Reform

Noch in den ersten Monaten des vergangenen Jahres bestand Übereinstimmung mit der Bundesregierung, daß eine Reform der Unternehmensbesteuerung zu einer deutlichen Entlastung der Unternehmen führen muß. Seither hat sich der politische Wind gedreht. Die Lasten der Einheit werden immer sichtbarer, das über viele Jahre hohe Wachstum der Steuereinnahmen ist gebrochen. Steuerausfälle, die mittelfristig zweistellige Milliardenbeträge erreichen können, läßt der Beschluß des Bundesverfassungsgerichtes zu den Grundfreibeträgen der Einkommensteuer erwarten. Kürzung und Umschichtung von öffentlichen Ausgaben bleiben ebenso unzureichend wie der Abbau von Subventionen. Wie rasch statt dessen neue Ausgaben beschlossen werden können, zeigte uns im vergangenen Jahr das Beispiel der sozialen Flankierung des neuen Abtreibungsrechtes durch Einrichtung und Unterhalt von Kindertagesstätten: Nach mit dem Bundesfamilienministerium abgestimmten, von der Bundesregierung inzwischen aber in Zweifel gezogenen Berechnungen des Deutschen Städtetages,[42] würden die Kosten für die bis 1996 zu tätigenden Investitionen 41 Milliarden und die jährlichen Betriebskosten dann 11 Milliarden betragen. Wieso die bekannt gewordene „Streichliste" zum Solidarpakt nun erst im Nachhinein die Frage aufwirft, ob es denn wirklich einen Rechtsanspruch auf einen Kindergartenplatz geben muß und wie man die Kosten des gerade erst beschlossenen Gesetzes senken kann, darf man sich wohl fragen.

Vor diesem finanzpolitischen Hintergrund ist eine wirre Diskussion über Steuererhöhungen ausgebrochen, die durch das Bemühen um einen „Solidarpakt" weiteren Auftrieb erfährt. Zwar wurde die Mineralölsteuer in den letzten Jahren bereits verdoppelt, sie erfuhr allein im vergangenen Jahr eine Erhöhung um 9 auf rund 55 Milliarden und darf weiterer Anhebungen gewiß sein. Die Mehrwertsteuer, Europa sei es gedankt, stieg soeben um einen weiteren Prozentpunkt, was immerhin weitere 12 Milliarden bringt. Schließlich liegt die Frage nahe, wieso der reichhaltige Steuer- und Abgabenfundus der Schattenwirtschaft, der immerhin mit Beträgen bis zu mehr als 100 Milliarden pro Jahr gehandelt wird,[43] nicht energischer angegangen wird. Nach dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts zur Besteuerung der Zinsen wäre hier, so möchte ich anmerken, ein weit interessanterer Anlaß zur Verwirklichung steuerlicher Gleichbehandlung. Dennoch glaubt man, ohne eine breit gefächerte weitere Geldabschöpfung nicht auskommen und deshalb eine Entlastung der Unternehmen politisch nicht mehr vertreten zu können.

Demgemäß sieht der Entwurf des Standortsicherungsgesetzes eines Verbreiterung der Bemessungsgrundlage für die Ertragsbesteuerung der Unternehmen vor. Sie hat ihren problematischen Schwerpunkt bei einer Verschlechterung der Abschreibungen

---

[42] *Deutscher Städtetag,* Sozialpolitik nicht nur auf Kosten der Städte und ihrer Bürger, Presse-Erklärung vom 13. 7. 1992.

[43] *Die Deutsche Steuergewerkschaft* nennt für die westlichen Bundesländer unter Berufung auf vorsichtige Schätzungen ein jährliches Abgabevolumen von 130 Milliarden. Die Steuergewerkschaft, 1992, S. 130.

für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und für Betriebsgebäude. Das hat zwar auch die Reform-Kommission vorgeschlagen. Doch sollten nach ihrem Konzept auch die Vermögensteuer und die Gewerbekapitalsteuer beseitigt sowie die Gewerbeertragsteuer gesenkt werden. Insgesamt hätte sich für die Unternehmen eine Netto-Entlastung von 12 Milliarden ergeben, jetzt beträgt sie 0. Und schließlich sah auch der für die Beurteilung der Abschreibungen wichtige Konjunkturhimmel im ersten Halbjahr 1991 noch recht rosig aus.

Die Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern wurde bereits zur Finanzierung der Reform des Einkommensteuertarifs 1988/1990 bis zu Systembrüchen – ich nenne als Beispiel die teure Zwangsauflösung von Jubiläumsrückstellungen – leergeräumt. Entgegen dem Votum der Umweltminister wurden selbst Investitionszulagen und Sonderabschreibungen für den Umweltschutz aufgehoben. Bei den Abschreibungen schneiden wir im internationalen Vergleich nur bei den Betriebsgebäuden günstiger als andere ab, da mag in der Stunde der Not ein Abstrich noch vertretbar sein. Bei den beweglichen Wirtschaftsgütern liegen wir gerade im Mittelfeld; für sie die Abschreibungen zu verschlechtern, paßt überhaupt nicht in die düstere konjunkturelle Landschaft.

Abschreibungen dienen der unternehmerischen Vorsorge für die Erneuerung des Anlagevermögens. Je rascher mit steuerlicher Wirkung abgeschrieben werden kann, um so höher kann die Innovationsgeschwindigkeit sein und umgekehrt. Erhöhungen oder Verminderungen von Abschreibungen begünstigen oder belasten das neue, nicht das alte Kapital. Sie sind deshalb ein besonders wirksames Mittel des Steuergesetzgebers, die Investitionen anzureizen oder zu bremsen.

Wären unsere Abschreibungen schon niedriger, müßte man sie jetzt wenigstens auf das gegenwärtige Niveau anheben. Werden sie gleichwohl gesenkt, so trifft dieser Teil der Gegenfinanzierung einseitig die Innovationsfähigkeit der anlagenintensiven Unternehmen der verarbeitenden Wirtschaft, um deren Investitionen es dem Gesetzgeber aber gerade geht. Der Effekt einer so komponierten Ent- und Belastung ist eindeutig: In ihrem Saldo werden Unternehmen mit hohen Investitionen hoch belastet und Unternehmen mit geringen Investitionen entsprechend entlastet.[44]

Berechnungen in Industrieunternehmen aller Branchen belegen die krasse Schieflage, die eine solche Gegenfinanzierung bewirkt. Der beschwichtigende Hinweis aus dem Bundesfinanzministerium, die Verschlechterung der Abschreibungen führe doch nur zu einem Zinsverlust, trifft für Unternehmen mit kontinuierlichen Investitionen nicht zu: Bei ihnen wirkt diese steuerliche Maßnahme wie eine definitive Mehrbelastung.[45] Der Eingriff in eine bereits strapazierte Bemessungsgrundlage verträgt sich im übrigen auch nicht mit den Ankündigungen, die Last der Ertragsteuern durch Ergänzungsabgaben oder Solidarbeiträge und Erhöhungen der Gewerbesteuer[46] zu steigern.

Ein Verzicht auf diesen zielwidrigen Teil der Gegenfinanzierung ist daher notwendig. Er sollte um so leichter fallen, als die im Bundesfinanzministerium geschätzten Steuer-

---

[44] dazu *Schneider* (Dieter), HB vom 6. 11. 1992; *Treptow*, HB vom 8./9. 1. 1993.

[45] Laut Erklärung des Präsidenten des Deutschen Städtetages *Rommel* sind Steuererhöhungen der Gemeinden jetzt unvermeidbar, FAZ vom 14. 1. 1993.

[46] *Treptow* a.a.O. (FN 44).

entlastungen durch die schlechte wirtschaftliche Entwicklung schon weit überholt sind und davon ausgegangen werden kann, daß die Reform bei richtigem Zuschnitt Wachstum bewirkt, das zu ihrer Finanzierung beiträgt. Ich zitiere das Bundesfinanzministerium zum Standortsicherungsgesetz: „Eine wachstumsorientierte Steuerpolitik kommt auch der öffentlichen Hand selbst zugute: So stiegen die Steuereinnahmen der öffentlichen Hand von 1982 bis 1990 – trotz oder *wegen* der fühlbaren Steuerentlastungen – um 45%! Wachstumsbedingte Steuermehreinnahmen bleiben die solideste aller Finanzierungsquellen – auch für die notwendigen Transferleistungen zugunsten der jungen Länder".[47] Tröstlich zu wissen, daß die Gegenfinanzierung beim beweglichen Anlagevermögen innerhalb der Bundesregierung und zunehmend auch im parlamentarischen Raum umstritten ist,[48] die Besinnung auf eine für den Standort richtige Entscheidung also noch möglich sein sollte. Kleinmut in der Frage der Entlastung schadet auch psychologisch dem Standort. Die politische Kraft zu wenigstens begrenzter Entlastung[49] wäre ein wichtiges positives Signal.

Lassen Sie mich zusammenfassen:

Bei der Reform der Unternehmensbesteuerung geht es nicht, wie leider immer wieder zu hören ist, um Steuerentlastungen für Reiche, sondern um Investitionen und Arbeitsplätze in Deutschland, um die wirtschaftlichen Voraussetzungen für gesellschaftlichen und sozialen Fortschritt. „Eine Unternehmensteuerreform", so können wir bei der Reform-Kommission nachlesen,[50] „ist sozial im besten Sinne des Wortes. Es ist ein soziales Gebot, den Wirtschaftsstandort Bundesrepublik Deutschland auf Dauer wettbewerbsfähig zu halten, dadurch Arbeitsplätze zu sichern und neue zu schaffen sowie eine solide Grundlage für Einkommensteuerübertragungen an sozial Schwächere zu legen." Bei diesem Vorhaben dürfen wir uns nicht selber in den Arm fallen, schon gar nicht mit verteilungspolitischer oder ideologischer Blickverengung. Die Art, wie bei uns wirtschaftspolitische Einsichten verdrängt werden, muß mit wachsender Sorge erfüllen. Ich möchte deshalb an eine Erkenntnis des großen Soziologen Alexander Rüstow aus einer Schrift zur sozialen Marktwirtschaft im Jahre 1960 erinnern, eine Erkenntnis, die offenbar vielen abhanden gekommen ist:

„Wir sind der Meinung, daß es unendlich viele Dinge gibt, die wichtiger sind als die Wirtschaft: Familie, Gemeinde, Staat, alle sozialen Integrationsformen bis hinauf zur Menschheit, das Religiöse, das Ethische, das Ästhetische; kurz gesagt, das Menschliche, das Kulturelle überhaupt. Alle diese großen Bereiche sind wichtiger als die Wirtschaft. Aber sie alle können ohne die Wirtschaft nicht existieren, für sie alle muß die Wirtschaft das Fundament, den Boden bereiten."[51]

---

[47] Eckwerte zum sog. Standortsicherungsgesetz vom 10. 09. 1992, S. 1.

[48] so unterstützen *Bundeswirtschaftsministerium,* HB vom 9. 12. 1992, und FDP-Bundestagsfraktion, *Solms,* in HB vom 23. 12. 1992, und der Wirtschaftspolitische Arbeitskreis der Unionsfraktion im Bundestag die Forderung, diesen Teil der Gegenfinanzierung zu überprüfen.

[49] Die Belastung durch die Verschlechterung der Abschreibungen für bewegliches Anlagevermögen macht im Entstehungsjahr rund 6 Milliarden aus.

[50] a. a. O. (FN 5), Vorwort S. 4.

[51] Wirtschaft als Dienerin der Menschheit, in: Aktionsgemeinschaft soziale Marktwirtschaft (Hrsg.), Was ist wichtiger als Wirtschaft, 1960, S. 8.

Damit die Wirtschaft diese Aufgabe leisten kann, dazu muß der Staat auch steuerlich die richtigen Rahmenbedingungen setzen. Unser Nachholbedarf ist hier besonders groß. Deshalb dürfen wir uns in unseren Erwartungen an die Steuerpolitik durch politische Widrigkeiten nicht beirren lassen. Es geht um die Entscheidung von Prioritäten, die wichtigste Aufgabe der Politik.