

H. J. Müller

Die Neuordnung der Unternehmensbesteuerung

Von Prof. Dr. Joachim Mitschke, Saarbrücken*

Der Erfolg von Ertragsteuerreformen wird sich vorrangig an einer tiefgreifenden Neuordnung der Unternehmensbesteuerung entscheiden. Das im Folgenden begründete und beschriebene Reformkonzept liegt im Rahmen eines Gesamtentwurfs zur Neuordnung der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung als ausformulierter Gesetzestext vor, die Finanzierung ist mit den Daten der amtlichen Statistik auf der Basis der Haushaltsneutralität durchgerechnet¹.

1. Zur Gewichtung von Besteuerungszielen

Der desolate Zustand der geltenden Ertragsbesteuerung hat offenbar neben zahlreichen ökonomischen und fiskalischen Schäden ein weiteres Opfer gefordert: Das Augenmaß über die Gewichtung der mit der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung zu verfolgenden Ziele ist verloren gegangen. So steht denn in allen anderweitigen Entwürfen und Reformvorschlägen die Vereinfachung bis zum Etikett einer „Einfachsteuer“ an vorrangiger Stelle, obwohl dann etwa bei den Konzepten von *Merz* und *Kirchhof* die größte Komplikation der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung, nämlich das Steuerbilanzrecht, gerade nicht abgeschafft wird.

Natürlich sind Einkommen- und Körperschaftsteuer wie alle Steuern vorrangig zur Erzielung von Staatseinnahmen bestimmt. Neben dieser unbestrittenen Urfunktion charakterisiert die deutsche Ertragsbesteuerung (wie auch die anderer Länder) eine ganze Reihe von Lenkungsnormen, die etwa wirtschafts-, sozial-, bildungs-, wohnungs-, umwelt- und gesundheitspolitische Ziele des Gesetzgebers verfolgen („Sozialzwecknormen“). Die Überfrachtung mit solchen Normen und die daraus folgende Intransparenz des Steuerrechts hat zu der Forderung geführt, die Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung im Interesse von Klarheit und Praktikabilität möglichst von allen Lenkungsnormen zu befreien.

Nun ist es zunächst so, dass gewisse einkommensteuerliche Lenkungsmaßnahmen, insbes. sozialpolitische Rücksichten, nach der Verfassungsrechtsprechung gar nicht abdingbar sind. Und bestimmten anderen Lenkungswirkungen kann sich das Steuerrecht faktisch nicht entziehen, auch wenn der Gesetzgeber Lenkungsziele über explizite Vorschriften nicht verfolgt. Jedwede Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung hat etwa Beschäftigungs-, Verteilungs- und Umweltfolgen. Der Gesetzgebung steht deshalb nicht zur Wahl, Beschäftigungslenkung durch das Steuerrecht zu vermeiden, sie kann vielmehr nur zwischen einer beschäftigungsförderlichen und einer beschäftigungsfeindlichen Besteuerungskonzeption entscheiden.

* Prof. Dr. Joachim Mitschke war zuletzt Professor für Volks- und Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen an der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a. M.

¹ Mitschke, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts Entwurf einer Neuordnung der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung sowie der steuerfinanzierten Sozialtransfers (im Druck), Typoskript, Hrsg.: Humanistische Stiftung, 2003.

Solche Erwägungen sind indes kein Freibrief für einen ausufernden, unabgestimmten Dirigismus, der die Besteuerung undurchsichtig macht und etwa auch den Denkmalschutz der einkommensteuerlichen Begünstigung anvertraut (s. § 7i des geltenden EStG). Sie begründen aber wohl eine Steuerkonzeption, die auf fundamentale Anliegen und Probleme der Gesellschaft durch ihre Grundanlage Rücksicht nimmt. Zudem hat die abgestimmte steuerliche Intervention gegenüber anderen staatlichen Eingriffsmaßnahmen bedeutsame Vorzüge: Sie wirkt besonders schnell und bedarf keiner eigenen Bürokratie.

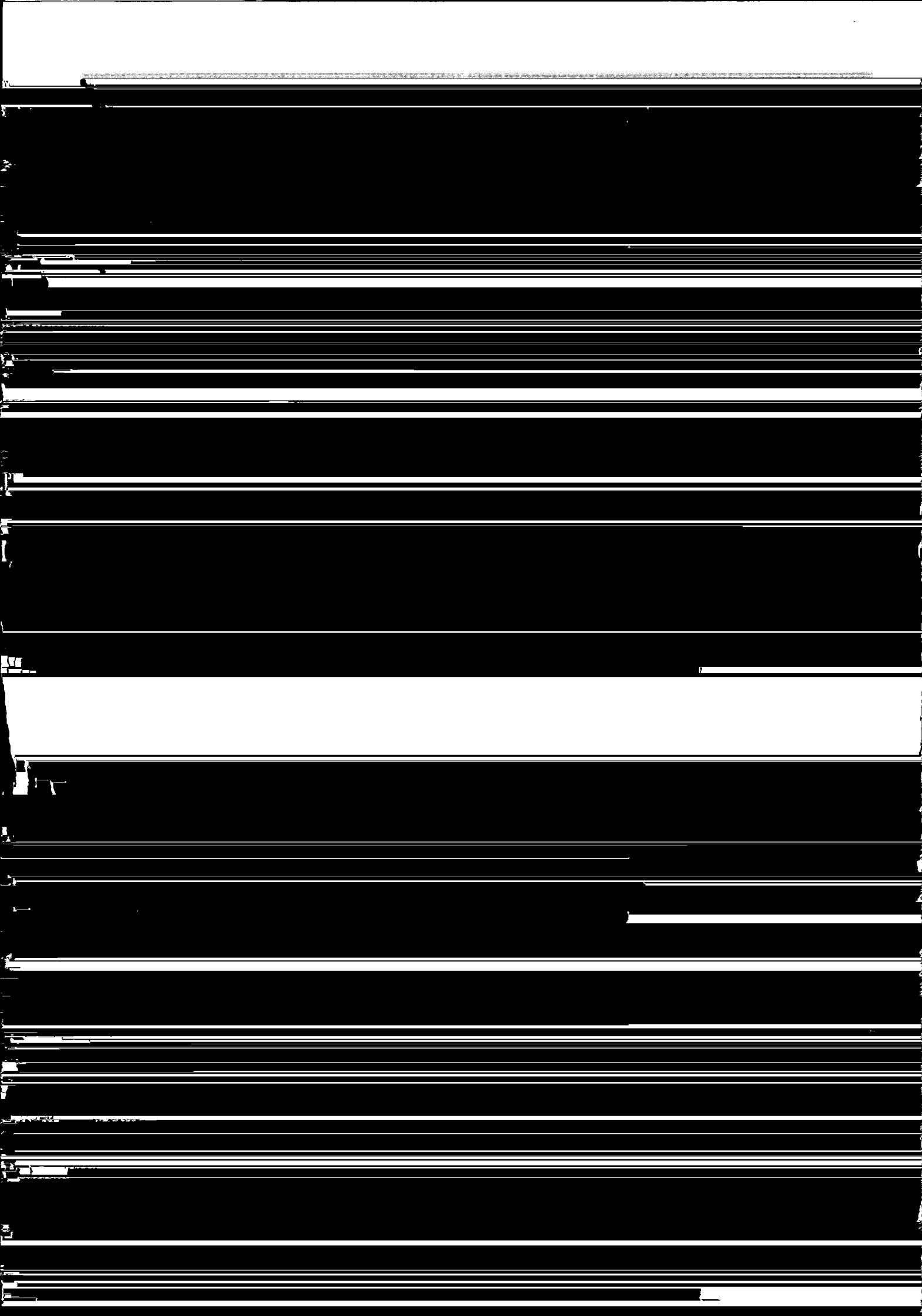
Einfachheit und Durchschaubarkeit der Besteuerung sind notwendige und nützliche Vorbedingungen ihrer Praktikabilität, indes keine finale Zielsetzung. Die Idee einer simplen Kopfsteuer macht dies offenkundig. Oder wenn man den Ruf nach Einfachheit unbedingt in eine Zielhierarchie der Ertragsbesteuerung einordnen will: Er rangiert hinter den gewichtigeren Zielen der Beschäftigungs- und Investitionsfreundlichkeit, der Gleichmäßigkeit, Familien- und Kinderfreundlichkeit sowie der fiskalischen Ergiebigkeit, wiewohl eine unnützerweise so komplizierte und für den Durchschnittsbürger kaum verständliche Besteuerung wie die des geltenden Einkommensteuergesetzes natürlich faktisch auch das Gleichmäßigkeitsgebot verletzt. *Jehner*² hat dies einmal als Besteuerung nach der geistigen und nicht nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verspottet.

Indes könnten die deutsche Gesellschaft und Volkswirtschaft auch weiterhin mit einem unbequemen und intransparenten Ertragsteuerrecht leben. Womit wir allerdings nicht weiterleben können, ist ein Ertragsteuersystem, das qualitativ verstandenes Wachstum und die gesamtwirtschaftliche Beschäftigung hemmt, die Arbeitslosigkeit fördert und auf hohem Niveau zementiert.

2. Wachstums- und Beschäftigungsorientierung der Ertragsbesteuerung

Für die eine Hälfte der etwa 6,5 Mio. registrierten und verdeckten Arbeitslosen, die sich nach der amtlichen Statistik aus Geringqualifizierten und Geringqualifizierbaren ohne Berufsausbildung/-abschluss rekrutiert, vermag Steuerpolitik nicht viel auszurichten. Hier ist zur Überwindung der strukturellen Disparität von Arbeitskosten und Arbeitsproduktivität ein steuerfinanziertes und steuerintegriertes Kombilohn-Modell unter Tariföffnung gefragt (eine zusätzliche Variante meines Steuerkonzepts). Hingegen kann für die andere, berufsqualifizierte Hälfte der Arbeitslosen, deren Arbeitslosigkeit vorwiegend wachstums- und konjunkturbedingt ist, mit einer wachstums- und beschäftigungsfördernden Ertragsbesteuerung viel gewonnen werden: Nach vorsichtiger Schätzung lässt sich so die Arbeitslosigkeit im Arbeitsmarktsegment der Berufsqualifizierten um 1,5 bis 2 Mio. Stellensuchende zurückführen, was

² *Jehner*, Die Steuerspalte, FAZ 1985, S. 38.



und Finanzkapitalbildung zusammengesetzten Ersparnis, partiell verschiebt. Es handelt sich also um eine Steuerstundung nach dem Prinzip der nachgelagerten Besteuerung: Die Kapitalbildung und ihre Verzinsung (Erträge) werden nicht bei ihrer Entstehung, sondern bei ihrer Ausschüttung besteuert. Man kann dies buchhalterisch auch so ausdrücken: Sach- und Finanzinvestitionen werden im Zuge der Anschaffungs- oder Herstellungszahlungen sofort und vollständig abgeschrieben.

Die Netto-Entnahmen und Netto-Ausschüttungen ergeben sich nach Saldierung mit Einlagen und Kapitalzuführungen bei buchführenden Unternehmen aus der Handelsbilanz, ggf. wie heute ergänzt um verdeckte Gewinnausschüttungen. Nichtbuchführende landwirtschaftliche, gewerbliche und freiberufliche Betriebe ermitteln die steuerpflichtigen Entnahmen durch eine einfache Gegenüberstellung von erwerbsbedingten Zahlungseingängen und erwerbsbedingten Zahlungsausgängen, zu welchen auch die Zahlungsausgänge für alle Investitionen unter Wegfall von Buchabschreibungen zählen. Insgesamt vollzieht sich die gesamte Ermittlung der Steuerbemessungsbasis nach einer transparenten cash-flow- oder Kassenrechnung, die im Gesetz zur Vorbeugung gegen Steuerumgehung um Naturalentnahmen vervollständigt wird.

Da bei buchführenden Unternehmen nur die Entnahmen oder Ausschüttungen steuerlich zählen, verliert die Gewinnermittlung über die Steuerbilanz ihre einkommensteuerliche und körperschaftsteuerliche Bedeutung. Das gesamte, ausgeuferte Bilanzsteuerrecht entfällt ersatzlos. Die Jahresabschlüsse der Unternehmen können sich wieder an ihren originären betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Zielsetzungen ausrichten und werden als Instrumente von Steuerersparnisstrategien gegenstandslos. Bekanntlich hat die jetzige steuerliche Maßgeblichkeit gemäß § 5 EStG eine unbeabsichtigte Umkehrung erfahren: Die Steuerbilanz fußt nicht mehr dominierend auf dem Handelsrecht, sondern die Handelsbilanz orientiert sich am Ertragsteuerrecht (umgekehrte Maßgeblichkeit).

4. Rechtsformneutralität der Besteuerung

Werden unternehmerische Einkünfte sowohl bei der Gesellschaft als auch bei den Gesellschaftern steuerlich belastet, so folgt daraus ohne besondere Vorkehrungen eine Doppelbesteuerung der gleichen Einkünfte. Im Bestreben des Gesetzgebers, solche intranationale Doppelbelastung zu vermeiden, haben das abgelöste körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren und das geltende Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) ihren Ursprung. Nun ist allerdings nicht einsichtig, warum Unternehmen, bei denen Aufsichts- und Geschäftsführungsorgane als eine Art wirtschaftlicher Treuhänder des Alleineigentümers oder der Gesellschafter fungieren, überhaupt eine eigenständige einkommen- oder körperschaftsteuerliche Leistungsfähigkeit zukommen soll. Sie sind lediglich Einkommensintermediäre. Dies gilt auch für thesaurierte Gewinne, die ja nur mit zeitlicher Verzögerung der Ausschüttung zugeführt werden. Unternehmerische Investitionen sind kein Selbstzweck, sondern der gegenwärtige Ausschüttungsverzicht beabsichtigt höhere künftige Ausschüttungen.

Das geltende EStG und implizit auch das KStG haben diese Betrachtungsweise für Einzelfirmen und Personengesellschaften durchaus übernommen, wenn sie den Alleineigentümer oder die Gesellschafter, nicht aber das Unternehmen selbst zur Steuer heranziehen (§ 15 Abs. 1 EStG, § 1 bis 4 KStG). Hingegen wird Kapitalgesellschaften und sonstigen Körperschaften mit einer 25 %igen Definitivsteuer zunächst eigenständige

Leistungsfähigkeit unterstellt, die dann aber doch über das unter dem Gleichmäßigkeitsaspekt ohnehin zu beanstandende Halbeinkünfteverfahren wieder zurückgenommen wird.

Der Ursprung der unterschiedlichen Besteuerung insbesondere von Personen- und Kapitalgesellschaften ist nicht zuletzt im zivilrechtlichen Merkmal der Rechts- und Geschäftsfähigkeit einer Gesellschaft zu suchen. Nachdem aber die neuere Gesellschaftsrechtsprechung den Personengesellschaften zumindest beschränkte Rechts- und Geschäftsfähigkeit zugesteht, kann der noch verbleibende zivilrechtliche Merkmalsunterschied nicht rechtfertigen, an wirtschaftlich gleiche oder vergleichbare Sachverhalte der Einkunfterzielung derart unterschiedliche Steuerrechtsfolgen zu knüpfen.

Während etwa der OHG-Gesellschafter infolge der im Gesellschaftsvertrag regelmäßig genau festgelegten Entnahmebefugnisse keinerlei wirtschaftliche Verfügungsmacht über seinen unverteilten Gewinnanteil erlangt, wird ihm dieser heute gleichwohl als Einkünfte aus Gewerbebetrieb steuerlich zugerechnet. Hingegen kann nach der steuerlichen Verfügungsfiktion der Alleingesellschafter einer GmbH über den unverteilten Gewinn nicht verfügen: Er versteuert (zur Hälfte) nur den ausgeschütteten Gewinn als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers einer KG aus einem von den Gesellschaftern beschlossenen Arbeitsvertrag zählen ohne Betriebsausgabenabzug als Vorwegvergütung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Dagegen bezieht der Geschäftsführer einer Einmann-GmbH aus seinem als GmbH-Vertreter mit sich selbst geschlossenen Arbeitsvertrag in den Grenzen verdeckter Gewinnausschüttung gewinnmindernde Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Wer kontrahiert da faktisch eher mit sich selbst? Bekanntlich führen solcherlei absurde Steuerrechtsfolgen unterschiedlicher Gesellschaftsformen zu betriebswirtschaftlich und handelsrechtlich weder angestrebten noch zweckmäßigen Unternehmenskonstruktionen wie der GmbH & Co. KG.

Die vorzuschlagende Neuordnung behebt die ökonomischen Ungereimtheiten der jetzigen Einkommens- und Körperschaftbesteuerung dadurch, dass unabhängig von der Rechtsform des gewerblichen, freiberuflichen oder auch landwirtschaftlichen Unternehmens nur die Netto-Entnahmen oder Netto-Ausschüttungen (also Verrechnung mit Kapitaleinlagen) als Einkünfte der als natürliche Personen einkommensteuerpflichtigen Alleineigentümer oder Gesellschafter rechnen. Die Frage der Verfügungsmacht über unverteilte Gewinne wird generell dahin gehend entschieden, dass die Gesellschafter erst mit der Ausschüttung über unverteilte Gewinne wirtschaftlich und steuerlich verfügen. Das Unternehmen selbst unterliegt weder einer definitiven Einkommensteuer noch einer Körperschaftsteuer. Die von Muttergesellschaften empfangenen Ausschüttungen von Tochtergesellschaften werden dann erfasst, wenn die Muttergesellschaften die empfangenen Ausschüttungen (letztlich) an ihre als natürliche Personen einkommensteuerpflichtigen Gesellschafter ausschütten.

Die sich in diesen Regelungen ausdrückende wirtschaftliche Betrachtungsweise ist keine besondere Neuheit, sondern besitzt im Steuerrecht lange Tradition (vgl. etwa auch §§ 39 und 42 AO). Sie rechtfertigt sich daraus, dass die Einkommensbesteuerung an einen vorrangig ökonomisch bestimmten Indikator der Leistungsfähigkeit anknüpft.

Die Ablehnung einer eigenständigen steuerlichen Leistungsfähigkeit der Unternehmen als Einkommensintermediäre

die Haushalte der Gebietskörperschaften und Versicherungsträger um 31 bis 42 Mrd. € entlasten würde.

Die Ertragsteuerepolitik muss sowohl nachfrage- als auch angebotsseitig ansetzen. Da ist zum Ersten eine entscheidende Steuertarifsenkung vonnöten. Weil die Ausgabenquote der Steuerzahler im Durchschnitt höher ist als die der Empfänger steuerfinanzierter Staatsausgaben, kann die Senkung der Steuersätze die lahmende konsumtive Binnennachfrage über erhöhte verfügbare Privateinkommen beleben. Die Auslastung des Produktionspotenzials und die Beschäftigung steigen, wenn zuverlässige und zukunftssträchtige Signale einer Steuer- und Arbeitsmarktreform das Angstsparen eindämmen. Es kann nicht angehen, dass das Wohl der deutschen Volkswirtschaft wie jetzt am Dauertropf der Exporte hängt, zumal die Euro-Aufwertung die Wirksamkeit dieses Tropfs gefährdet. Die Steuersatzsenkung verbessert die unternehmerische Nachsteuer-Rendite und reduziert vorbehaltlich entsprechender Lohntariföffnungen die Arbeitskosten. Auf diese Weise verringern sich auch steuer- und arbeitskosteninduzierte Anreize, Produktionen und Arbeitsplätze ins Ausland zu verlagern.

Zum Zweiten ist sicherzustellen, dass die Ertragsbesteuerung die unternehmerische Gewinnthesaurierung zur Selbstfinanzierung der beschäftigungsentscheidenden Investitionen und der wachstumsfördernden Kapitalbildung nicht schlechter stellt als die Gewinnentnahme oder Ausschüttung. Aber gerade die investive Einbehaltung von Gewinnen benachteiligt systembedingt die heutige Einkommens-, Körperschafts- und Gewerbebesteuerung.

Erwirtschaftet ein Unternehmen auf sein eingesetztes Kapital im Jahr 2003 einen Gewinn von 2 Mio. €, so könnte es in einer Welt ohne Steuern im Jahr 2003 diese 2 Mio. € an seine Anteilseigner ausschütten. Allerdings könnte der erwirtschaftete Gewinn in dieser steuerlosen Welt auch in voller Höhe thesauriert und investiert werden. Dies würde dann nach Ablauf des Jahres 2004 bei einer angenommenen zwanzigprozentigen Rendite eine Ausschüttung von 2,4 Mio. € zulassen. Die Relation zwischen künftiger und gegenwärtiger Ausschüttung betrüge also 1,2 zu 1.

Wird nun aber eine fünfzigprozentige Gewinnsteuer erhoben, so verbleibt bei Ausschüttungsverzicht zur Investition 1 Mio. €, die bei zwanzigprozentiger Rendite einen Ertrag von 100 000 € nach Steuern in 2004 abwerfen. Es können mithin in 2003 1 Mio. € oder in 2004 1,1 Mio. € ausgeschüttet werden. Das Austauschverhältnis zwischen künftiger und gegenwärtiger Ausschüttung verschlechtert sich auf 1,1 zu 1. Die an den Opportunitätskosten des Ausschüttungsverzichts gemessene Investition ist also, sobald eine Gewinnsteuer erhoben wird, weitaus weniger lohnend.

Ginge der Fiskus geschickter vor und belegte anstelle des Gewinns die Ausschüttungen mit einer fünfzigprozentigen Steuer, so verblieben bei (völliger) Gewinnthesaurierung in 2003 2 Mio. € zur Investition. Bei zwanzigprozentiger Rendite stünden zur Ausschüttung im Jahr 2004 noch 2,4 Mio. € vor Steuern, nach Steuern somit 1,2 Mio. € zur Verfügung. Das Austauschverhältnis zwischen künftiger und gegenwärtiger Ausschüttung entspräche dann mit 1,2 zu 1 dem der Welt ohne Steuern. Die Investition würde durch die Besteuerung nicht an Attraktivität im Vergleich zur Ausschüttung verlieren. Man kann es allgemeiner auch so ausdrücken: Die Ausschüttungsbesteuerung beeinflusst anders als die Gewinnbesteuerung nicht die unternehmerische Entscheidung zwischen Investition und Ausschüttung.

Zur steuerlichen Erleichterung der Kapitalbildung und Selbstfinanzierung ist es also wohl gemerkt nicht notwendig, wie es mitunter die finanzwissenschaftliche Lehre suggeriert, die Zinserträge, oder genereller: die Investitionserträge, von der Steuer freizustellen. Es genügt vielmehr, die Investitionserträge erst bei ihrer Verwendung und nicht schon bei ihrer Entstehung steuerlich zu erfassen.

Das deutsche Direktsteuersystem aus Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer desavouiert besonders die Erneuerung des Produktionsapparates durch (Sach-)Investition und die Formierung von Arbeitsvermögen. Die nur mittelbar beschäftigungswirksame Geldvermögensbildung wird dagegen weitaus weniger belastet. Während gewerbliche Investitionserträge einschließlich anfallender Veräußerungsgewinne regelmäßig in voller Höhe der Einkommen- oder Körperschaftsteuer und darüber hinaus auch noch der Gewerbesteuer unterliegen, bedenkt das geltende Recht die jährlichen Zins- und Dividenden erträge des privaten Geldvermögens mit einem großzügigen Sparerfreibetrag von 1 550 € je Person (ab 2004: 1 370 €). Gewinne aus außerbetrieblichen Wertpapiergeschäften fallen außerhalb einer Spekulationsfrist von derzeit einem Jahr erst gar nicht unter die steuerbaren Einkunftsarten.

Wiederholte Versuche des Gesetzgebers, durch Erleichterung von Abschreibungen des Anlagevermögens und Investitionszulagen die steuerliche Verzerrung der unternehmerischen Entscheidung zwischen Ausschüttung und Investition abzuschwächen, können die systembedingte steuerliche Bevorzugung der Ausschüttung nicht annähernd beseitigen. Investitionen betreffen außerdem nicht nur das Anlagevermögen, sondern auch Rohstoffe, Vorprodukte, Halbfabrikate, Beteiligungen usw. Die Neutralität des Ertragsteuerrechts in Bezug auf die Verwendung des Gewinns bleibt unerreicht. Dass gewerbliche Investitionen behindert werden, ist offenkundig. Weniger ist auf den ersten Blick die weitere bedeutsame Konsequenz erkennlich, dass das geltende Recht durch starke Beschränkung des Ausbildungskostenabzugs auch die Bildung von Humankapital und damit Entlastungen auf dem Arbeitsmarkt erschwert (Änderung der BFH-Rechtsprechung neuerdings).

3. Entnahmen und Ausschüttungen als Steuerbemessungsbasis der Neuordnung

Die vorzuschlagende Neuordnung der Ertragsbesteuerung beseitigt den beschäftigungs- und investitionsfeindlichen Systemmangel der geltenden Einkommen- und Körperschaftsteuer durch eine ausschüttungsorientierte Bemessungsbasis: Die unternehmerische Entscheidung zwischen Investition und Ausschüttung wird durch die Steuererhebung nicht verzerrt. Die gesamtwirtschaftliche Bemessungsbasis wird trotz der am Ende der Steuerpflicht noch vorhandenen und nicht versteuerten Kapitalersparnis nicht verkürzt, sondern durch die vollständige Erfassung von anderweitigen Einkünften sogar verbreitert (auf das 1,49-fache). Die Begünstigung der unternehmerischen Investition in der Neuordnung besteht wohl gemerkt in der Herstellung der Besteuerungsneutralität der Gewinnverwendung durch investive Gewinnthesaurierung einerseits und Ausschüttung andererseits, nicht aber in einer höheren Steuerbelastung der Ausschüttung. Es ist also eine Investitionsbegünstigung im Vergleich zum geltenden Recht.

Es bleibt festzuhalten, dass sich lediglich der steuerliche Erfassungszeitpunkt des Gewinns, von der Verwendungsseite definiert als Summe von (Netto-)Ausschüttung und der aus Sach-