



»DB1258885

„Unternehmenssteuer“ - Heute und vor 70 Jahren

Die erste Ausgabe von DER BETRIEB enthielt ein Plädoyer für eine einheitliche Betriebssteuer. Die Probleme des zweigleisigen Unternehmensteuerrechts in Deutschland bestehen weiterhin und werden durch den internationalen Steuerwettbewerb noch verschärft. Möglicherweise liegt die Zukunft in der Gewerbesteuer als einziger Unternehmensteuer.

In der ersten Ausgabe von DER BETRIEB beklagte *Ottmar Bühler*, damaliger Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln, die ungleichen Wirkungen der zwischen Körperschaften und Personenunternehmen differenzierenden Unternehmensbesteuerung. Zur Lösung erörterte er den 1947 von *Carl Boettcher* in *Steuer und Wirtschaft* (StuW 1947, Sp. 67) unterbreiteten Vorschlag einer einheitlichen Betriebssteuer, in der die Einkommen- und Körperschaftsteuer ebenso wie die Gewerbesteuer aufgehen sollten. Die Forderung nach der Beseitigung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung hatte zuvor schon der Deutsche Juristentag 1924 erhoben (*E. Becker u. M. Lion*, 33. DJT (1924), S. 429 ff.). *Bühler* glaubte, die Aussichten einer grundlegenden Reform seien „als Teil eines ganzen nationalen Wirtschaftsplans nicht ganz schlecht“. Leider eine Fehleinschätzung! So einleuchtend das Plädoyer für eine einheitliche Unternehmensbesteuerung ist, so wenig Erfolg war diesem Projekt bisher beschieden.

Ungelöste Probleme der Unternehmensbesteuerung

Damals wie heute lag das Hauptproblem in der Abhängigkeit von Körperschaftsteuer- und Einkommensteuersatz. Damals wie heute wurden Körperschaften gegenüber Personenunternehmen begünstigt. Die Rahmenbedingungen waren freilich komplett andere. Die deutsche Wirtschaft ächzte unter der „wirtschaftslähmenden Wirkung“ der Kontrollratsgesetzgebung, die den Einkommensteuersatz in der Spitze auf 90% bzw. ab 60.000 RM sogar auf 95% hochgeschraubt hatte. Der Körperschaftsteuersatz betrug demgegenüber „nur“ 60%.

Siebzig Jahre haben an dem Grundproblem nichts ändern können, auch wenn sich ab Mitte der 1950er Jahren bis zur Einführung des körperschaftsteuerrechtlichen Vollanrechnungssystems im Jahr 1977 das Bild verkehrte. Nun war aufgrund der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Ausschüttung bei weitgehender Koppelung von Einkommensteuerspitzensatz (53% ab StÄndG vom 18.07.1958) und Thesaurierungssatz der Körperschaftsteuer i.H.v. 51% die Kapitalgesellschaft benachteiligt. Erst seit der Aufgabe des Gleichlaufs von Einkom-

mensteuerspitzensatz und Körperschaftsteuersatz ab dem VZ 1994 durch das Standortsicherungsgesetz vom 13.09.1993 hat sich das Bild erneut verkehrt. Seither befindet sich die Körperschaftsteuerbelastung für thesaurierte Gewinne in freiem Fall. Seither muss der Einkommensteuergesetzgeber ständig gegenhalten, um den Abstand zur Belastung einbehaltener Gewinne von Personenunternehmen nicht zu groß werden zu lassen. Der Sondersteuersatz des § 32c EStG i.d.F. des StandOG, ebenso wie die heutige Thesaurierungsrücklage des § 34a EStG sollen den Druck aus dem System nehmen, freilich ohne das strukturelle Problem zu lösen.

An Reformvorschlägen hat es nicht gemangelt. Von der Brühler Kommission, der Idee einer Körperschaftsteuroption (§ 4a KStG i.d.F. des Entwurfs eines StSenkG, BT-Drucks. 14/3366) über *Paul Kirchhofs* „Steuerjuristische Person“ bis zum Vorschlag einer allgemeinen Unternehmensteuer der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft – nichts wurde gehört.

Ist der Dualismus der Unternehmensbesteuerung, die fehlende Gleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften vielleicht nur ein Professorenproblem? In mancher Hinsicht ist das wohl so. Jedenfalls lässt es sich größenklassenabhängig ein Stück weit auflösen. Kleine Personenunternehmen unterliegen auch in der Einkommensteuer einer Progressivbelastung, die vielfach unter oder in der Nähe der derzeitigen Belastung von Kapitalgesellschaften mit rd. 30% liegt. Gleichzeitig befriedigt § 34a EStG die Bedürfnisse großer Personengesellschaften, die einerseits Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften in Bezug auf die Niedrigbesteuerung reinvestierter Gewinne einfordern, andererseits aber auch an allen Vorzügen transparenter Besteuerung (vor allem § 6 Abs. 5 EStG, steuerfreie Durchleitung von Auslandsgewinnen und grundsätzlich unmittelbare Zurechnung von Verlusten) festhalten wollen. Seit der Unternehmensteuerreform 2008 ist es bemerkenswert still geworden um das Thema Rechtsformneutralität.

Doch was passiert, wenn der Gesetzgeber durch den nicht zuletzt infolge von Brexit und Trumpscher Steuerreform ver-

schärften internationalen Steuerwettbewerb gezwungen wird, die Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften noch weiter abzusenkern? Dann werden die Mängel des § 34a EStG evident. Vor allem ist dann der Weg in die Kapitalgesellschaft via steuerneutraler Umwandlung abgeschnitten, denn es droht gem. § 34a Abs. 6 EStG die Nachversteuerung sämtlicher in der Vergangenheit begünstigten Gewinne. Die Umwandlung wirkt wie eine Vollentnahme. Das ist zwar – wenn man überhaupt von einem System sprechen will – systemwidrig, wenn der Gewinn im Unternehmen gebunden bleibt, in der Unternehmensteuerreform 2008 aber so hingenommen worden. Eines wird hier unübersehbar: Ein zweigleisiges Unternehmensteuerrecht führt zwangsläufig zu Verwerfungen, zu erheblichem Regelungs- und Rechtsbefolgungsaufwand. Das war auch *Bühler* ein Dorn im Auge.

In einem weiteren Punkt war die erste Ausgabe von DER BETRIEB im Jahre 1948 bemerkenswert hellsichtig: *Bühler* charakterisierte *Boettchers* Betriebssteuervorschlag wie folgt „Man könnte das Projekt ... auf einen Nenner bringen: zurück zur Gewerbesteuer als beherrschender Steuer von den Gewerbebetrieben“, schränkte dann allerdings direkt ein, „bei ihrer Ausgestaltung müsste man natürlich in erheblichem Umfang an die Errungenschaften der Einkommen- und Körperschaftbesteuerung anknüpfen“. Seit der Unternehmensteuerreform 2008 hat das relative Gewicht der Gewerbesteuer massiv zugenommen, weil der Gesetzgeber den internationalen Wettbewerbsdruck allein in der Körperschaftsteuer abgefangen hat. Die Kommunen waren sehr erfolgreich darin, die Gewerbesteuer gegen den „raise to the bottom“ zu behaupten. Das deutsche Unternehmensteuerrecht ist also gleich doppelt gespalten, durch das Nebeneinander von körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen und einkommensteuerpflichtigen Unternehmern einerseits, die Aufspaltung der Belastung in Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer andererseits.

Perspektiven

Welche Perspektiven bieten sich? Der Steuerwettbewerb wird im Zweifel nicht zum Erliegen kommen. Weitere standortpolitische Maßnahmen sind damit unausweichlich und sie stellen das deutsche Steuersystem vor grundsätzliche Strukturfragen. Dem geltenden System fehlt jede Elastizität.

Die Frage ist, ob dieser externe Druck zu einer Reform der Gewerbesteuer oder zum Verschwinden der Körperschaftsteuer führen wird. Die Beharrungskräfte der Gewerbesteuer sind Legion; sie hat bisher jede Gemeindefinanz- und Föderalismusreform überstanden. Das Bundesverfassungsgericht hat sich verweigert. Auch die sehr ungleiche Verteilung des Aufkommens zwischen den Kommunen und die Volatilität der Gewerbesteuer, die sie zu einer denkbar schlechten Finanzquelle für Gemeinden macht, haben die Reformbereitschaft nicht erhöht.

Vielleicht muss man sich von der Idee lösen, die Gewerbesteuer in einen Annex zur Körperschaft- und Einkommensteuer umzubilden. Was spricht gegen die Gewerbesteuer als alleinige Unternehmensteuer im Sinne *Bühlers*? Was müsste sich ändern, um die Gewerbesteuer als neue allgemeine Unternehmensteuer zu denken? Steuersystematisch ist die Gewerbesteuer als Objektsteuer ein Aliud zu den Personensteuern; die hieraus konkret zu ziehenden Schlussfolgerungen waren allerdings stets unklar. Der Steuergegenstand ist zudem streng territorial auf den im Inland betriebenen Gewerbebetrieb begrenzt, wengleich neuerdings durch die Gewerbesteuerpflicht des AStG-Hinzurechnungs-

trags systemwidrig erweitert. Ein weiterer zentraler Unterschied zwischen Gewerbe- und Körperschaftsteuer liegt in den ertragsunabhängigen Hinzurechnungen. Derartige Betriebsausgabenabzugsverbote sind allerdings auch dem Einkommensteuerrecht mittlerweile nicht mehr fremd. Freilich, und das belegt einmal mehr, die Ineffizienz der Zweigleisigkeit, stehen Zinsschranke und Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten nach § 8 Nr. 1a GewStG, Lizenzschranke und Hinzurechnung von Lizenzentgelten nach § 8 Nr. 1f GewStG unabgestimmt nebeneinander. Würde man sich auf eine der beiden Steuern beschränken, könnten sich all diese Ungereimtheiten in Luft auflösen. Natürlich würde man sich wünschen, dass sich dann das Nettoprinzip durchsetzt und auf Abzugsverbote und Hinzurechnungen verzichtet wird. Allerdings stimmt der weltweite Trend zu Abzugsverboten zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen und zur Sicherstellung einer Einmalbesteuerung – auch hierzu bietet die Trump-Reform mit der BEAT (base erosion and anti-abuse tax) Anschauung – nicht allzu optimistisch.

Nicht automatisch gelöst würde durch die Hinwendung zu einer einheitlichen Betriebssteuer auf der Basis der Gewerbesteuer das Problem der Rechtsformabhängigkeit der Unternehmensbesteuerung, denn die Gewerbesteuer führt an vielen Stellen, etwa bei der Behandlung von Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe zu einer Ungleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften. Überhaupt wäre die gesamte Dogmatik der Personengesellschaft mit dem schon heute weitgehenden sinnentleerten Sonderbetriebsvermögen vollständig zu überdenken.

Schließlich müsste der Gesetzgeber zum einen eine Antwort darauf geben, wie Gewinnentnahmen/Ausschüttungen zukünftig zu behandeln wären, zum anderen wie der bei weiter abgesenkter Belastung erhebliche Vorteil der Thesaurierung gegenüber der progressiven Besteuerung von Arbeitseinkünften gerechtfertigt werden kann. Erneut müsste die Diskussion um die duale Einkommensteuer geführt werden.

All dies zeigt, dass die von *Bühler* in der ersten Ausgabe von DER BETRIEB aufgebrachte Frage nach einer einheitlichen Betriebsteuer an den Grundfesten der direkten Steuern rüttelt, heute möglicherweise noch mehr als damals. Es zeigt auch, dass weiteres Zuwarten angesichts des Ausmaßes des Reformbedarfs nicht länger hinnehmbar ist. Taktgeber ist der Steuerwettbewerb, sodass nicht auf das Erwachen intrinsischer Reformmotivation deutscher Steuerpolitiker gewartet werden kann. Andererseits: Was sind schon steuerrechtliche Probleme, mögen diese auch infolge zunehmender Globalisierung und Mobilität mittlerweile extrem komplex sein, verglichen mit den existentiellen Herausforderungen des Jahres 1948? Auch das sollte man sich gelegentlich bewusst machen.



Johanna Hey, ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln und Wissenschaftliche Direktorin des Instituts Finanzen und Steuern, Berlin sowie Mitherausgeberin von DER BETRIEB.
Kontakt: autor@der-betrieb.de