Stellungnahme zur Steuerreform 1999/2000/2002

Inhalt

1 Zielsetzung, geplante Maßnahmen und Zeitplan des Steuerreformentwurfs 4

2 Veränderung der kurz- und mittelfristigen Steuerbelastung deutscher Unternehmen im Branchenvergleich 5
2.1 Allgemeines 5
2.2 Veränderung der Steuerbelastung durch die kurzfristigen Reformmaßnahmen (1999) 7
2.3 Veränderung der Steuerbelastung durch die langfristigen Reformmaßnahmen (2002) 10

3 Auswirkungen auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit 13

4 Steuer- und Abgabenbelastung und ökologische Steuerreform 17
4.1 Auswirkungen ohne ökologische Steuerreform 17
4.2 Auswirkungen der geplanten ökologischen Steuerreform im Jahr 1999 17
4.3 Gesamtwirkungen der Änderungen bei Steuern und Sozialabgaben 21

5 Abschließende Beurteilung der geplanten Steuerreformmaßnahmen 22
5.1 Grundsätzliche Anmerkungen zu den Änderungen der Besteuerung von Unternehmen 22
5.2 Internationale Implikationen und europarechtliche Aspekte 26
5.3 Förderung der Investitions- und Innovationsbereitschaft der Unternehmen 28

6 Zusammenfassung der Ergebnisse 30

1 Zielsetzung, geplante Maßnahmen und Zeitplan des Steuerreformentwurfs

Mit der Vorlage des „Entwurfs eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002“[1] und des Entwurfs eines Gesetzes zum „Einstieg in die ökologische Steuerreform“[2] hat die Bundesregierung im November ein umfassendes Konzept für eine Steuerreform in Deutschland vorgelegt. Die darin vorgeschlagenen Maßnahmen sehen drei Reformschritte vor, die in den Jahren 1999, 2000 und 2002 greifen sollen. Die im ersten Schritt vorgesehenen Veränderungen zielen zunächst überwiegend auf eine Entlastung der privaten Haushalte ab. Hierfür ist eine Erhöhung des Grundfreibetrags, des Kindergeldes sowie eine Senkung des Einkommensteuertarifs - insbesondere für untere Einkommensgruppen vorgesehen. Auf Seiten der Unternehmen sind im ersten Schritt moderate Tarifsenkungen und zahlreiche Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage vorgesehen. Von letzteren steuererhöhenden Maßnahmen sind das Wertaufholungsgebot, das Verbot der Teilwertabschreibung sowie das Abzinsungsgebot und der Teilkostenansatz bei der Rückstellungsbewertung hervorzuheben.

Im Rahmen des zweiten und dritten Schrittes sind auf Haushaltsebene weitere Erhöhungen des Kindergeldes sowie Steuertarifsenkungen geplant, von denen nun auch die Spitzenverdiener profitieren sollen. Auch für Unternehmen sollen dann Entlastungsmaßnahmen wie etwa die Einführung einer rechtsformunabhängigen Unternehmensbesteuerung mit einem Steuersatz von 35% umgesetzt werden.

Darüber hinaus ist mit dem Einstieg in die ökologische Steuerreform eine Verteuerung ausgewählter fossiler Energieträger verbunden, die im Gegenzug zu einer Entlastung des Produktionsfaktors Arbeit über die Lohnnebenkosten führen soll.

Im folgenden werden zunächst die Auswirkungen des vorgelegten Steuerreformpakets auf die Steuerbelastung deutscher Unternehmen untersucht . Anschließend erfolgt eine Analyse der internationalen Wettbewerbswirkungen durch den Vergleich mit der Steuerbelastung von Unternehmen, die in anderen bedeutenden Industriestaaten ansässig sind (Frankreich, Großbritannien, Niederlande und USA). Dabei wird jeweils unterschieden zwischen den Effekten mit und ohne ökologische Steuerreform. Die Quantifizierung der Auswirkungen der geplanten Steuerreform wird mit Hilfe des Computersimulationsprogramms „European Tax Analyzer“ vorgenommen. Dabei handelt es sich um ein Unternehmensmodell, das die Steuerbelastung von

1 Bundestags-Drucksache 14/23 vom 9.11.98.
2 Bundestags-Drucksache 14/40 vom 17.11.98.

Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern unter Berücksichtigung aller entscheidungsrelevanten Steuerarten, Tarife, Bemessungsgrundlagen und -systeme über einen Zeitraum von zehn Perioden simuliert.[3]

Abschließend wird untersucht, inwieweit die geplanten Maßnahmen aus systematischer Sicht sachgerecht sind, welche unternehmerischen Implikationen sie ergeben und zu welchem Grad die Zielsetzung einer Erhöhung der Investitionsbereitschaft sowie der Schaffung neuer Arbeitsplätze erreicht wird.

2 Veränderung der kurz- und mittelfristigen Steuerbelastung deutscher Unternehmen im Branchenvergleich

2.1 Allgemeines

Im folgenden sollen die Auswirkungen des von der Regierung vorgelegten Steuerreformentwurfs auf die Steuerbelastung von Unternehmen untersucht werden. Im Rahmen der Analyse wird zwischen den kurzfristigen und langfristigen Auswirkungen unterschieden. Mit den kurzfristigen Auswirkungen sind diejenigen Maßnahmen gemeint, die sich am stärksten während einer Übergangszeit bemerkbar machen, d.h. in engem zeitlichem Zusammenhang mit ihrer Einführung wirken. Hierunter fällt etwa die Streichung der Teilwertabschreibung und Einführung eines Wertaufholungsgebots als steuererhöhende Maßnahmen bzw. zeitlich befristete Steuertarifreduktionen als steuersenkende Maßnahmen. Konkret werden diejenigen Maßnahmen betrachtet, die bereits für den nächsten Veranlagungszeitraum gelten sollen. Diese Änderungen werden im folgenden als Rechtsstand 1999 bezeichnet. Dagegen sind unter den langfristigen Auswirkungen diejenigen Maßnahmen zu verstehen, die erst im späteren Verlauf der Steuerreform umgesetzt werden sollen, wie z.B. die Einführung einer einheitlichen Unternehmenssteuer, im folgenden Rechtsstand 2002 genannt.

Für die Untersuchung wurden verschiedene Szenarien entworfen, anhand derer der Einfluß dieser Maßnahmen an der gesamten Veränderung der Steuerbelastung identifiziert werden kann. Dabei wurden materiell bedeutsame Vorschriften auf Unternehmensebene herausgegriffen.

3 Der European Tax Analyzer wurde am Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung in Kooperation mit dem Lehrstuhl Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Otto H. Jacobs entwickelt. Vgl. Jacobs, O.H./ Spengel, C., European Tax Analyzer, Baden-Baden 1996.

	Bilanz-summe in Mio. DM	Umsatz-erlöse in Mio. DM	Umsatz-renta-bilität in %	Vorrats-inten-sität in %	Anla-gen-inten-sität in %	Perso-nalin-tensität in %	Energie-inten-sität in %	EK-Quote in %	EK-Renta-bilität in %
Verarb. Gewerbe	67,3	86,2	2,8	21,8	23,2	24,6	2,0	25,1	16,8
Chemische Ind.	235,5	251,9	3,5	8,6	20,1	25,0	3,5	40,9	10,0
Elektrotechnik	130,2	145,2	2,0	17,9	15,1	29,9	0,9	24,6	10,2
Ernährungsgewerbe	72,7	128,5	1,2	16,7	36,6	14,3	1,6	18,7	12,4
Herst. v. Kraftwagen	299,0	487,7	2,0	14,8	23,0	23,8	1,0	27,9	13,3
Maschinenbau	46,6	54,4	2,1	6,3	15,9	31,6	1,0	20,9	13,3
Metallerzeugung	61,9	85,3	2,0	24,6	29,1	22,8	7,1	24,8	12,4
Bau	51,1	75,3	0,9	11,6	18,7	34,8	1,2	6,9	23,6
Dienstleistung	50,3	62,8	3,6	12,5	15,3	53,6	0,9	29,8	17,7
Handel	16,3	32,7	1,0	35,4	15,7	10,6	0,8	10,5	23,6
Verkehr	17,0	18,2	2,1	0,9	54,1	29,3	5,5	17,4	15,3

Tabelle 1: Erfolgs- und Bilanzkennzahlen der Unternehmenstypen

Die Höhe der Steuerbelastung von Unternehmen, der Umfang zwischenstaatlicher Belastungsunterschiede sowie das Ausmaß der Veränderung der steuerlichen Rahmenbedingungen sind stets das Ergebnis des konkret betrachteten Einzelfalles. Aus diesem Grund werden verschiedene typische Branchenunternehmen herangezogen, deren Kennzahlen Tabelle 1 zeigt[4]. Anhand der unterschiedlichen Strukturen dieser Branchenunternehmen sollen die Wirkungsweisen der einzelnen Komponenten des Steuerreformentwurfs auf die Steuerbelastung identifiziert und die Gewinner bzw. Verlierer des Maßnahmenpakets ermittelt werden.

4 Die Größen Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Jahresüberschuß verdeutlichen, daß es sich bei den meisten der hier abgebildeten Unternehmenstypen tendenziell um mittelständische Kapitalgesellschaften handelt. Ausnahmen sind Chemie und Straßenfahrzeugbau, die allerdings in der deutschen Unternehmenslandschaft auch von Großunternehmen dominiert werden. Mit Blick auf die Kennzahlen zur Erfolgs-, Kapital- und Vermögensstruktur werden ferner erhebliche Unterschiede zwischen den betrachteten Unternehmen deutlich. So streut die Erfolgslage (gemessen an der Umsatzrentablität) zwischen 0,9% (Bau) und 3,6% (Dienstleistungen). Die Spanne bei der Eigenkapitalquote beträgt 34 Prozentpunkte (niedrigster Wert: Bau mit 6,9%, höchster Wert: Chemie mit 40,9%). Vergleichbar große Unterschiede zeigen sich schließlich auch bei den Kennzahlen zur Vermögensstruktur: Bei der Vorratsintensität beläuft sich der Unterschied zwischen dem niedrigstem (Verkehr: 0,9%) und dem höchsten Wert (Handel: 35,4%) auf 34,5 Punkte. Im Rahmen der Anlagenintensität beträgt die Differenz sogar 39 Punkte (niedrigster Wert Elektrotechnik mit 15,1%, höchster Wert Verkehr mit 54,1%). Vgl. en detail Deutsche Bundesbank, Monatsbericht 11/ 1997, S. 31 ff.

Für das Jahr 1999 wurden folgende Maßnahmen untersucht:

- Verbot der Teilwertabschreibung mit Einführung eines Wertaufholungsgebots,
- Abzinsungsgebot für Rückstellungen und Teilkostenansatz,
- Einschränkung des Wahlrechts zur Bildung einer 6b-Rücklage zum Zweck der steuerneutralen Übertragung von stillen Reserven sowie
- Absenkung des Körperschaftsteuersatzes für Gewinnthesaurierung von 45% auf 40%.

Zusätzlich wurden für 2002 betrachtet:

- Einführung einer einheitlichen Unternehmenssteuer mit 35% und
- Begrenzung der degressiven Abschreibung auf 25% (getroffene Annahme zur Gegenfinanzierung)

2.2 Veränderung der Steuerbelastung durch die kurzfristigen Reformmaßnahmen (1999)

Betrachtet man die Veränderung aller belastenden und entlastenden Maßnahmen für Kapitalgesellschaften, so ergibt sich im Vergleich 1998/1999 ein sehr heterogenes Bild (vgl. Abbildung 1). Zum einen ergeben sich für ein durchschnittliches Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes nahezu keine Veränderungen in der Steuerbelastung. Zum anderen reichen die Belastungsveränderungen von Entlastungen um -4,3% (Chemische Industrie) bis zu deutlichen Belastungen von +10,2% (Metallerzeugung). Der erste Vergleich zeigt also, daß es eindeutige Gewinner und Verlierer bei den betrachteten Unternehmen durch die für 1999 geplanten Reformmaßnahmen gibt. Um den Gesamteffekt genauer interpretieren zu können, muß der Einfluß der einzelnen Maßnahmen unter Berücksichtigung der jeweiligen Unternehmensstrukturen mit in die Betrachtung einbezogen werden.

Relativer Verlierer ist die Metallerzeugung, die bereits 1999 ohne Ökosteuern um insgesamt 10,2% mehr belastet wird. Dieses Branchenunternehmen zeichnet sich zunächst durch einen hohen Vorratsbestand aus. Daher wirkt sich als größtes belastendes Element hier die Abschaffung der Teilwertabschreibung aus. Im Gegensatz zum Handel, der üblicherweise ebenfalls hohe Lagerbestände hat, haben die Unternehmen in der metallerzeugenden Industrie nicht die Möglichkeit, eine außerordentliche Wertminderung des Lagerbestands durch Maßnahmen wie Saisonschlußverkäufe relativ zeitnah am Markt zu realisieren.

Dadurch wirkt das Verbot der Teilwertabschreibung hier besonders belastend. Verstärkt wird dieser Effekt durch die Verschlechterung der Vorschriften für die Bewertung von Rückstellungen, die über den zumindest durchschnittlichen Bestand an Rückstellungen in dieser Branche wirken. Auf der anderen Seite wird die Metallerzeugung durch die geringfügige Absenkung des Körperschaftsteuersatzes nur wenig entlastet, da in der Branche derzeit unterdurchschnittliche Rentabilitäten erwirtschaftet werden. Infolgedessen wirkt sich letztere Maßnahme deutlich geringer aus als bei den anderen Unternehmen und es kommt insgesamt zu der hohen Mehrbelastung.

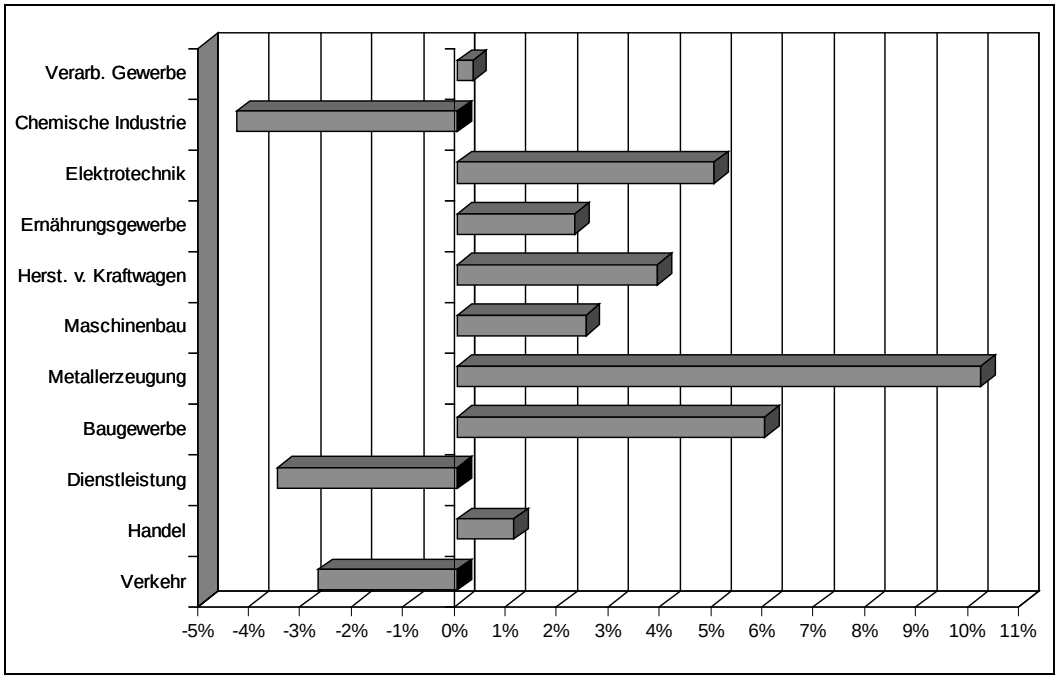

Abbildung 1: Veränderung der Gesamtsteuerbelastung 1998 zu 1999 unter Berücksichtigung der ausgewählten Maßnahmen

Ein völlig anderes Ergebnis ist in der Chemischen Industrie festzustellen. Hier führen die Reformmaßnahmen zu einer deutlichen Entlastung (-4,3%), so daß diese Branche 1999 relativer Gewinner ist. Das Unternehmen der Chemischen Industrie erzielt vergleichsweise hohe Gewinne und ist sowohl durch einen geringen Vorratsbestand als auch einen geringen Verschuldungsgrad gekennzeichnet. Infolgedessen wirkt sich die Senkung des Körperschaftsteuersatzes stärker aus als die belastenden Maßnahmen - insbesondere bei der Teilwertabschreibung auf Vorratsvermögen und den verschlechterten Bedingungen für die Rückstellungsbewertung.

Deutschland 98/99	**Alle Änd.**	Tarif	Rückst.	TW-Ab.	6b-Rl.
Verarb. Gewerbe	**0,3%**	-8,0%	3,3%	4,8%	0,2%
Chemische Industrie	**-4,3%**	-9,1%	4,2%	0,3%	0,2%
Elektrotechnik	**5,0%**	-8,4%	6,1%	7,1%	0,2%
Ernährungsgewerbe	**2,3%**	-6,7%	1,7%	7,0%	0,3%
Herst. v. Kraftwagen	**3,9%**	-7,6%	6,2%	5,0%	0,3%
Maschinenbau	**2,5%**	-7,5%	4,1%	5,7%	0,1%
Metallerzeugung	**10,2%**	-7,3%	4,9%	12,5%	0,2%
Baugewerbe	**6,0%**	-6,4%	1,5%	10,7%	0,3%
Dienstleistung	**-3,5%**	-6,8%	3,3%	0,0%	0,0%
Handel	**1,1%**	-6,4%	2,1%	5,5%	0,0%
Verkehr	**-2,7%**	-5,4%	1,9%	0,2%	0,7%
Aufkommen Mio. lt. Steuerreformentwurf		N/A	1.543	3.375	616

Tabelle 2: Veränderung der Gesamtsteuerbelastung 1998 zu 1999 unter Berücksichtigung der ausgewählten Maßnahmen

Weitere Gewinner sind die Dienstleistungsunternehmen. Diese haben grundsätzlich ein geringes Anlagevermögen und keine nennenswerten Vorratsbestände. Daher haben das Verbot der Teilwertabschreibung und die Einschränkung der Rücklage nach § 6b EStG kaum belastungserhöhende Effekte. Dagegen schlägt die Tarifabsenkung bei der Körperschaftsteuer voll durch.

In Tabelle 2 sind die Einflüsse der betrachteten Einzelmaßnahmen auf die Veränderung der jeweiligen Gesamtbelastung in allen berechneten Branchen dargestellt. Insgesamt führt die Tarifabsenkung im wesentlichen in zwei Fällen zu einer Überkompensation der belastenden Effekte: Zum einen im Fall relativ hoher Gewinne (z.B. Chemische Industrie, Dienstleistungen) und zum anderen bei geringen Beständen an Vorräten und Anlagevermögen (Dienstleistungen) bzw. an Rückstellungen (Verkehr), so daß die Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen nur geringe Auswirkungen hat. Eine Besonderheit bildet das Unternehmen der Elektrotechnik. Trotz hohem entlastendem Effekt (Gewinne) bewirken hier die belastenden Effekte strukturell bedingt (Rückstellungen, Teilwertabschreibung) eine Mehrbelastung von insgesamt 5,0% aus.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß bei den Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen, die im ersten Schritt 1999 durchgeführt werden sollen, das Verbot der Teilwertabschreibung die größte Belastungswirkung nach sich zieht. So wird in einigen Fällen die Wirkung der Tarifsenkung vollständig überlagert mit der Folge, daß sich die Steuerbelastung insgesamt erhöht (Baugewerbe, Metallerzeugung, Ernährungsgewerbe). Im Gegensatz dazu wirkt sich die Abschaffung der 6b-

Rücklage grundsätzlich kaum aus, wobei diese im Einzelfall durchaus materiell bedeutsam sein können. Mit Ausnahme des Verkehrsunternehmens (+0,7%) liegt der belastungserhöhende Effekt bei den betrachteten Branchen regelmäßig unter 0,4%. Damit decken sich die Wirkungsweisen der einzelnen Maßnahmen auf die Steuerbelastung von konkreten Unternehmen vom Verhältnis zueinander gesehen mit den von der Bundesregierung geschätzten Aufkommensveränderungen durch die einzelnen Maßnahmen. Darüber hinaus deuten eigene Schätzungen des Aufkommens aus Ertragsteuern darauf hin, daß die erste Stufe der Steuerreform innerhalb des Unternehmenssektors weitgehend aufkommensneutral sein wird.

2.3 Veränderung der Steuerbelastung durch die langfristigen Reformmaßnahmen (2002)

Die Steuerreformmaßnahmen, die für Veranlagungszeiträume nach 1999 eingeführt werden sollen, sind, soweit es die Unternehmensebene betrifft, derzeit noch nicht ausreichend konkretisiert. Einzig die Einführung einer einheitlichen Unternehmensbesteuerung von 35% ist spätestens für das Jahr 2002 geplant. Für Kapitalgesellschaften und Aktionäre bedeutet dies, daß der Thesaurierungssatz von derzeit 45% (bzw. 40% in 1999) auf 35% absinkt, dagegen wird der Ausschüttungssatz der Körperschaftsteuer von 30% um 5 Prozentpunkte erhöht. Damit würde der international einzigartige gespaltene Steuertarif in Deutschland abgeschafft.

Deutschland 98/99/2002	**2002 mit Gegenfin.**	**2002 nur Tarifredukt.**	Teileffekte		1999
			Tarif 35%	degr. AfA	
Verarb. Gewerbe	**-8,7%**	**-11,30%**	-11,6%	2,6%	0,3%
Chemische Industrie	**-16,1%**	**-18,90%**	-14,6%	2,8%	-4,3%
Elektrotechnik	**-5,8%**	**-8,40%**	-13,4%	2,6%	5,0%
Ernährungsgewerbe	**-2,1%**	**-6,40%**	-8,7%	4,3%	2,3%
Herst. v. Kraftwagen	**-3,3%**	**-7,80%**	-11,7%	4,5%	3,9%
Maschinenbau	**-5,6%**	**-8,00%**	-10,5%	2,4%	2,5%
Metallerzeugung	**3,6%**	**-0,20%**	-10,4%	3,8%	10,2%
Baugewerbe	**2,6%**	**-1,80%**	-7,8%	4,5%	6,0%
Dienstleistung	**-11,7%**	**-12,60%**	-9,1%	0,8%	-3,5%
Handel	**-4,7%**	**-6,70%**	-7,8%	1,9%	1,1%
Verkehr	**-1,7%**	**-9,20%**	-6,5%	7,4%	-2,7%

Tabelle 3: Veränderung der Gesamtsteuerbelastung 1998 zu 1999 und 2002 bei Einführung der einheitlichen Unternehmenssteuer und bei alternativer Gegenfinanzierung durch reduzierte Abschreibungen

Betrachtet man in einem ersten Schritt die ausschließliche Einführung der einheitlichen Unternehmenssteuer, so würde diese für alle betrachteten

Branchenunternehmen zu einem deutlichen Rückgang der Steuerbelastung führen (vgl. Tabelle 3). Hierfür sind insbesondere zwei Merkmale verantwortlich, die bei allen Unternehmen anzutreffen sind: Zum einen erzielen alle Unternehmen Gewinne. Dadurch werden diese mit sofortiger Wirkung entlastet. Zum anderen betreiben sie eine gemäßigte Ausschüttungspolitik, d.h. keine Vollausschüttung, so daß sich der Effekt des reduzierten Ausschüttungssatzes auswirken kann. Insbesondere letzteres führt dazu, daß selbst das Unternehmen der Metallerzeugung, das 1999 noch deutlich belastet wurde und sich in einer angespannten Gewinnsituation befindet, im Szenario Tarifreduktion eine Entlastung erfährt. Bei Betrachtung der Entlastungswirkungen über alle Branchen hinweg ist festzustellen, daß sich die Gewinner-Verlierer-Struktur, die bei Betrachtung der Maßnahmen 1999 entstanden ist, durch die zusätzliche Einführung der Unternehmenssteuer von 35% nicht verändert hat. Die zuvor entlasteten Branchen würden 2002 - bezogen auf den heutigen Rechtsstand - noch stärker entlastet (Chemie mit 18,9%, Dienstleistung mit 12,6% und Verarbeitendes Gewerbe mit 11,3%). Dagegen würden gerade die zuvor stark belasteten Branchen nun eine vergleichsweise geringere Entlastung erfahren (Metallerzeugung mit 0,2% und Baugewerbe mit 1,8%). Dies zeigt, daß die durch die jeweilige Unternehmensstruktur bedingten belastenden Effekte infolge der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage im Jahr 1999 wirken sich auch im langfristigen Szenario auswirken (vgl. Tabelle 3).

Über eventuelle steuerliche Gegenfinanzierungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der einheitlichen Unternehmenssteuer finden sich derzeit keine Anhaltspunkte. Würde die Tarifabsenkung ausschließlich durch Ausgabenkürzungen seitens des Staates finanziert, dann könnten die entlastenden Effekte voll zugunsten des Unternehmenssektors gehen. Würde man sich dagegen für eine steuerliche Gegenfinanzierung entscheiden, so sollte die Zielsetzung einer langfristigen Annäherung an internationale Standards nicht aus den Augen verloren werden. Als konsequente Weiterführung der Reduktion des Steuersatzes auf zumindest oberes europäisches Niveau könnte dabei eine Anpassung der Abschreibungsbedingungen durch Begrenzung der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter auf das 2,5fache der linearen AfA bzw. 25% interessant sein.

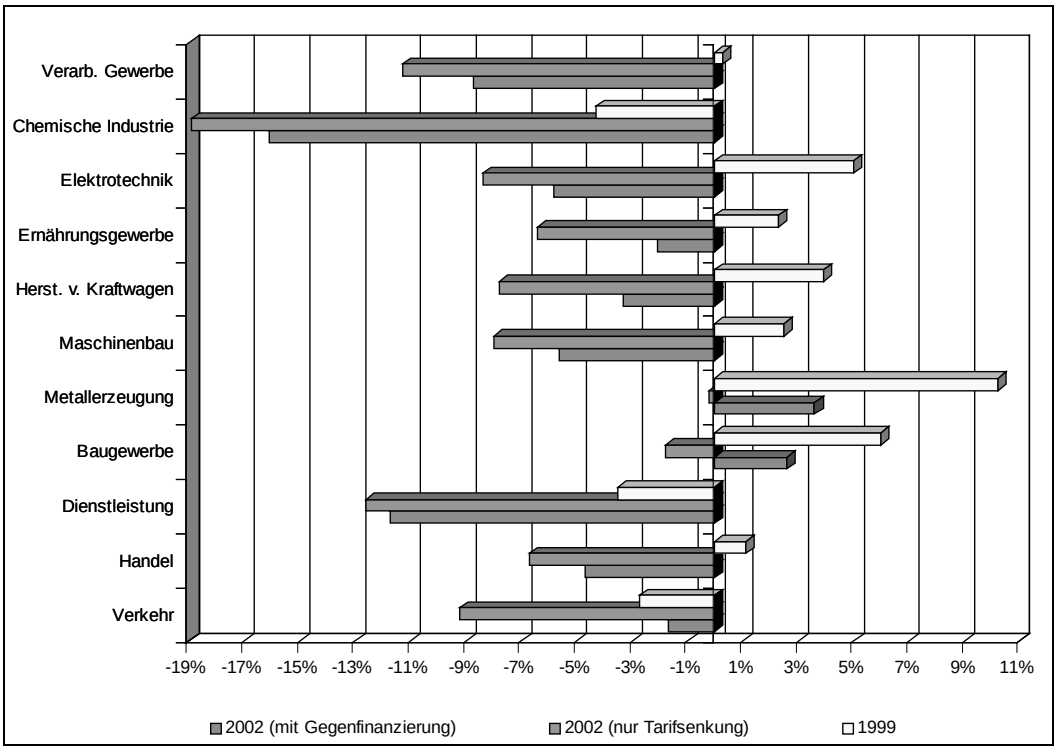

Abbildung 2: Veränderung der Gesamtsteuerbelastung 1998 zu 1999 und 2002 bei Einführung der einheitlichen Unternehmenssteuer und bei alternativer Gegenfinanzierung durch Abschreibungen

Bei Einschluß einer reduzierten degressiven AfA in den Steuerbelastungsvergleich werden die Steuerentlastungen verständlicherweise wieder zurückgeführt, allerdings in unterschiedlichem Ausmaß. So ergeben sich im Branchenvergleich Nettoentlastungen von bis zu 16,1% (Chemische Industrie), auf der anderen Seite werden andere Unternehmen bei diesem Szenario insgesamt stärker belastet als nach heutigem Rechtsstand (Metallerzeugung mit 3,6% und Baugewerbe mit 2,6%). Zudem verändert sich teilweise die Reihenfolge im Entlastungsumfang der Unternehmen, die von der Steuerreform profitieren würden. Ursache für diese Verschiebungen ist die unterschiedliche Anlagenintensität der Unternehmen. Dadurch wirken sich die verschlechterten Abschreibungsbedingungen beispielsweise im Verkehrsgewerbe so stark aus, daß der Effekt der einheitlichen Unternehmenssteuer vollständig und zudem noch die Entlastungen 1999 teilweise zunichte gemacht werden. Eine Schlechterstellung gegenüber dem Schritt für 1999 wäre demnach die Folge. Dagegen genießt das Dienstleistungsgewerbe den positiven Effekt der Steuersatzreduktion nahezu ungemindert, da sich die dort errechnete Steuerbelastung durch die veränderte degressive Abschreibung nur geringfügig erhöht (+0,8%). Als relativer Verlierer stellt sich wiederum die Metallerzeugung heraus, die im Vergleich zum gegenwärtigen Stand um 3,6% stärker belastet wird (Abbildung 2).

Insgesamt würden die langfristig geplanten Maßnahmen der Steuerreform für deutsche Unternehmen verschiedener Branchen überwiegend Entlastungen bringen. Dabei müßten die Gebietskörperschaften schätzungsweise mit Einnahmeausfällen aus den direkten Unternehmenssteuern in Höhe von etwa 4 Mrd. DM rechnen. Angesichts der derzeitigen Subventions- und Ausgabenpolitik erscheint eine Entlastung des Unternehmenssektors in dieser Größenordnung durchaus finanzierbar. Der Umfang der Reformmaßnahmen wirkt sich in den einzelnen Branchen jedoch unterschiedlich stark aus. Insbesondere die im obigen Szenario betrachtete Rückführung der degressiven Abschreibung auf ein Niveau von 25% als Gegenfinanzierungsmaßnahme zur Vereinheitlichung des Steuertarifs würde im Endeffekt dazu führen, daß einige Branchen stärker belastet würden als dies nach heutigem Rechtsstand der Fall ist. Orientiert sich die Steuerpolitik an der Zielsetzung, eine Entlastung von Unternehmen zur Erhöhung von Investitionen und Schaffung von Arbeitsplätzen zu erreichen, dann ist das Maßnahmenpaket, das 2002 greift, soweit es derzeit beurteilt werden kann, ein richtiger Schritt in Richtung Schaffung eines investitionsfreundlichen Klimas in Deutschland.

3 Auswirkungen auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit

Die Steuerbelastung eines deutschen Durchschnittsunternehmens des Verarbeitenden Gewerbes ist gemäß dem derzeit geltenden Rechtsstand in Großbritannien (-35,3%), den Niederlanden (-24,7%) und den USA (-6,2%) niedriger als in Deutschland. Lediglich in Frankreich wird eine höhere Steuerbelastung (+13,1%) erreicht. Dies gilt nahezu ausnahmslos auch für die in die Betrachtung einbezogenen Durchschnittsunternehmen weiterer Branchen. Der Grund für die hohe Steuerbelastung in Deutschland ist das hohe deutsche Ertragsteuerniveau aus Körperschaftsteuer inkl. Solidaritätszuschlag und der Zusatzbelastung mit der Gewerbesteuer.

Die für 1999 vorgesehenen Steueränderungen mit der Absenkung des Körperschaftsteuertarifs auf 40% und den Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (Verbot der Teilwertabschreibung, Abzinsungsgebot für Rückstellungen, Einschränkung der § 6b-Rücklage) bewirken für das Durchschnittsunternehmen des Verarbeitenden Gewerbes einen Belastungsanstieg und verschlechtern die internationale Wettbewerbsposition aus deutscher Sicht. So nimmt der Wettbewerbsvorteil gegenüber Frankreich ab (+12,6%), der Wettbewerbsnachteil gegenüber Großbritannien (-37,4%), den Niederlanden (-24,9%) und den USA (-6,4%) erhöht sich, wenn auch nur in geringem Ausmaße.

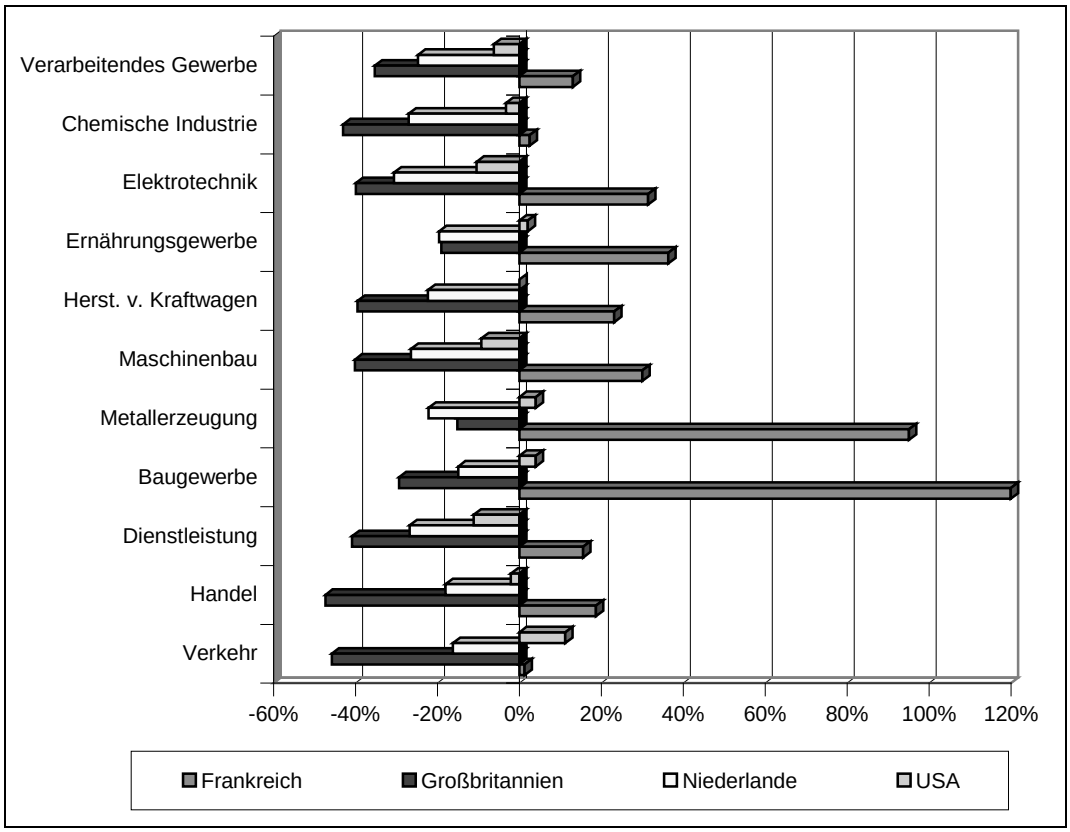

Abbildung 3: Steuermehr-/-minderbelastungen deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich (1998)

Zusätzlich bewirken die bisher bekannten Steueränderungen in Frankreich (Einführung eines Freibetrags bei der taxe professionnelle) und Großbritannien (Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 31% auf 30%) für 1999 eine Verminderung der Steuerbelastung in diesen Ländern. Von wenigen Ausnahmen abgesehen (Chemische Industrie, Dienstleistungen, Verkehr) kommt es auch bei den übrigen Branchen zu einer Verschlechterung der Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen. Im Verhältnis zu den USA kehrt sich in der metallerzeugenden und -bearbeitenden Industrie, dem Ernährungsgewerbe und dem Baugewerbe ein Wettbewerbsvorteil bei Rechtsstand 1998 in einen Wettbewerbsnachteil bei Rechtsstand 1999 um.

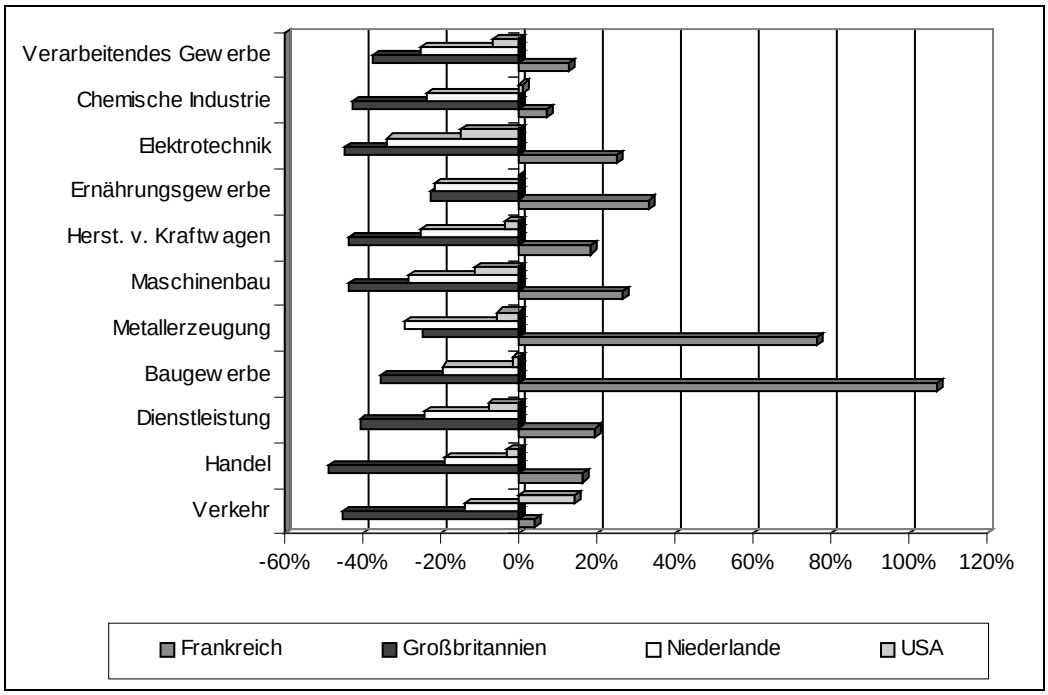

Abbildung 4: Steuermehr-/-minderbelastungen deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich (1999)

Zu einer Verbesserung der Wettbewerbsposition kommt es in den Branchen, in denen einzelne Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage keine Auswirkungen haben (z.B. Verbot der Teilwertabschreibung beim Dienstleistungsgewerbe) oder die relative Erhöhung der Bemessungsgrundlage sehr gering ausfällt (Chemische Industrie, Verkehr), womit die Entlastung aus der Körperschaftsteuertarifsenkung nicht durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage kompensiert wird.

Im Ergebnis würde sich durch die für 1999 geplanten Maßnahmen die ohnehin bereits ungünstige steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen im internationalen Bereich weiter verschlechtern. Denn es besteht auch bei Rechtsstand 1999 weiterhin ein vergleichsweise hohes Ertragsteuerniveau bei günstigen Rahmenbedingungen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung. Es liegt daher nahe, zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbsposition, dem internationalen Trend konsequenter zu folgen, der sich mit den Schlagworten „Senkung der Steuersätze und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ umschreiben läßt.[5]

5 So auch Frankfurter Institut - Stiftung Marktwirtschaft und Politik, Band 34, 1998, S. 11; gemeinsame Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium der Finanzen und des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium für Wirtschaft vom 6.10.1998.

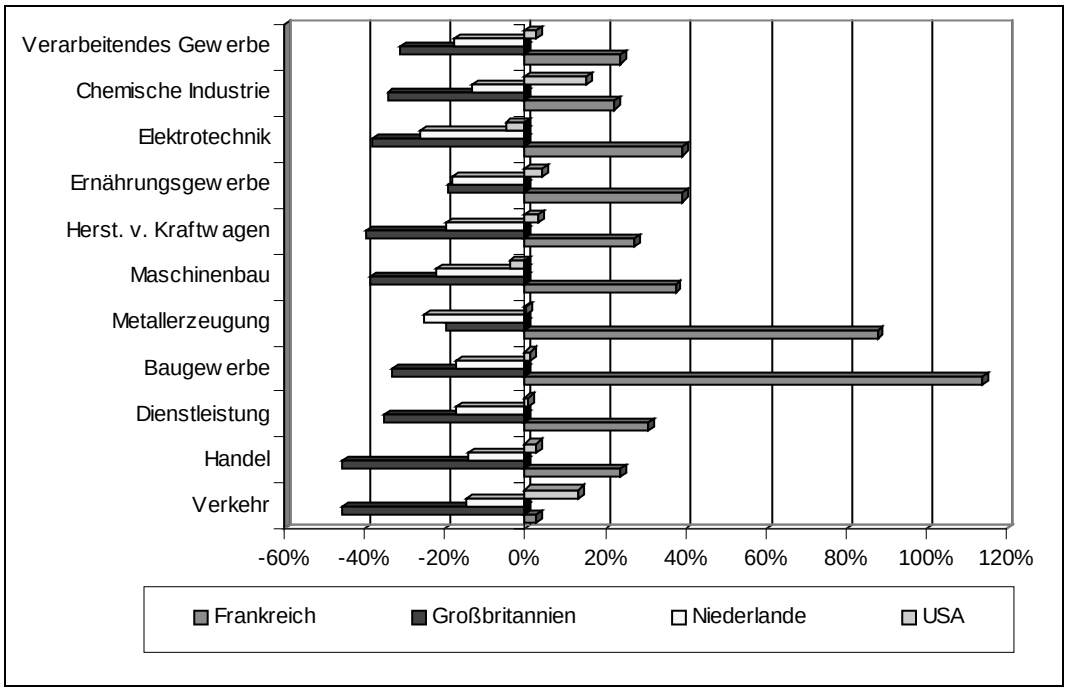

Abbildung 5: Steuermehr-/-minderbelastungen deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich bei einheitlicher Unternehmenssteuer 35% und Gegenfinanzierung durch reduzierte Abschreibungen

Kommt es im Jahr 2002 zur Einführung der einheitlichen Unternehmenssteuer mit einem Steuersatz von 35%, und betrachtet man als mögliche Maßnahme zur Gegenfinanzierung eine Absenkung des Höchstsatzes der degressiven Abschreibung von 30% auf 25%, wäre die Steuerbelastung in Großbritannien und in den Niederlanden zwar weiterhin geringer als in Deutschland. Allerdings würde sich die Position gegenüber Frankreich nun spürbar verbessern und im Verhältnis zu den USA würde es für nahezu alle Branchen im Vergleich zum Rechtsstand 1998 zu einem Belastungsvorteil aus deutscher Sicht kommen. Von Interesse ist, daß bei einem Steuersatz von 35% eine Gegenfinanzierung über verschlechterte Abschreibungsbedingungen weitaus weniger ins Gewicht fällt als bei hohen Ertragsteuersätzen.

Zu einer Verschlechterung der Wettbewerbsposition gegenüber Rechtsstand 1998 kommt es dagegen in der Verkehrsbranche. Hier wirken sich die verschlechterten Abschreibungsbedingungen aufgrund der hohen Anlagenintensität dieses Unternehmens in größerem Umfang aus.

4 Steuer- und Abgabenbelastung und ökologische Steuerreform

In der bisherigen Analyse wurde ausschließlich die Steuerbelastung der Unternehmen untersucht. Die Sozialabgaben werden dabei als fixer Bestandteil der Personalkosten und der steuerlichen Bemessungsgrundlage betrachtet. Allerdings treten auf Unternehmensebene auch Änderungen der Belastungen durch eine Veränderung der Arbeitgeberbeiträge zu den gesetzlichen Sozialversicherungssystemen auf. Nachfolgend werden diese in die Berechnungen mit einbezogen und somit die Steuer- und Abgabenbelastung der Unternehmen analysiert. Dazu wird eine dreistufige Vorgehensweise gewählt:

- Auswirkungen ohne ökologische Steuerreform;
- Auswirkungen der ökologischen Steuerreform;
- Gesamtwirkungen von Änderungen bei Steuern und Sozialabgaben.

4.1 Auswirkungen ohne ökologische Steuerreform

Neben den Steueränderungen zum 1.1.1999 werden die Beitragsbemessungsgrenzen der Sozialversicherungen um knapp 1,2% angehoben. Außerdem ist der durchschnittliche Beitragssatz zur gesetzlichen Krankenversicherung im letzten Jahr von 13,3% auf 13,5% gestiegen. Für das Durchschnittsunternehmen des Verarbeitenden Gewerbes erhöht sich durch die Veränderung der Bemessungsgrundlagen und der Steuertarife sowie dieser Änderungen der Sozialabgaben die Steuer- und Abgabenbelastung leicht um 0,33% (vgl. Abbildung 6). Die Effekte werden maßgeblich durch die Steuern verursacht, da die Änderungen der Sozialabgaben vergleichsweise gering sind.

4.2 Auswirkungen der geplanten ökologischen Steuerreform im Jahr 1999

Ab 1.4.1999 ist eine ökologische Steuerreform vorgesehen, bei der eine Energiesteuer erhoben und gleichzeitig der Beitragssatz für die gesetzliche Rentenversicherung um 0,8%-Punkte reduziert werden soll. Im einzelnen sieht der Gesetzentwurf eine Besteuerung von Strom, Heizöl, Gas und Kraftstoffen vor. Die Steuersätze betragen für Strom 0,02 DM pro kWh, für Heizöl 0,04 DM pro Liter, für Gas 0,0032 DM pro kWh und für Kraftstoffe 0,06 DM pro Liter. Soweit Heizöl und Gas zur Stromerzeugung eingesetzt werden, werden diese von der Energiesteuer ausgenommen, so daß bei Strom eine reine Endenergiebesteuerung erfolgt. Aus diesem Grund unterliegt Strom aus erneuerbaren Energiequellen in der Regel ebenfalls der

Energiesteuer. Für das Produzierende Gewerbe gelten mit Ausnahme von Kraftstoffen ermäßigte Steuertarife, die ein Viertel der regulären Steuersätze betragen, soweit das jeweilige Unternehmen mehr als 50.000 kWh Strom pro Jahr verbraucht. Darüber hinaus sind energieintensive Unternehmen des Produzierenden Gewerbes vollständig von der Energiesteuer mit Ausnahme der Mineralölsteuererhöhung bei Kraftstoffen befreit. Als energieintensiv gelten Unternehmen, soweit sie einem Wirtschaftszweig angehören, dessen Anteil der Energie- an den Produktionskosten mindestens 6,4% beträgt.

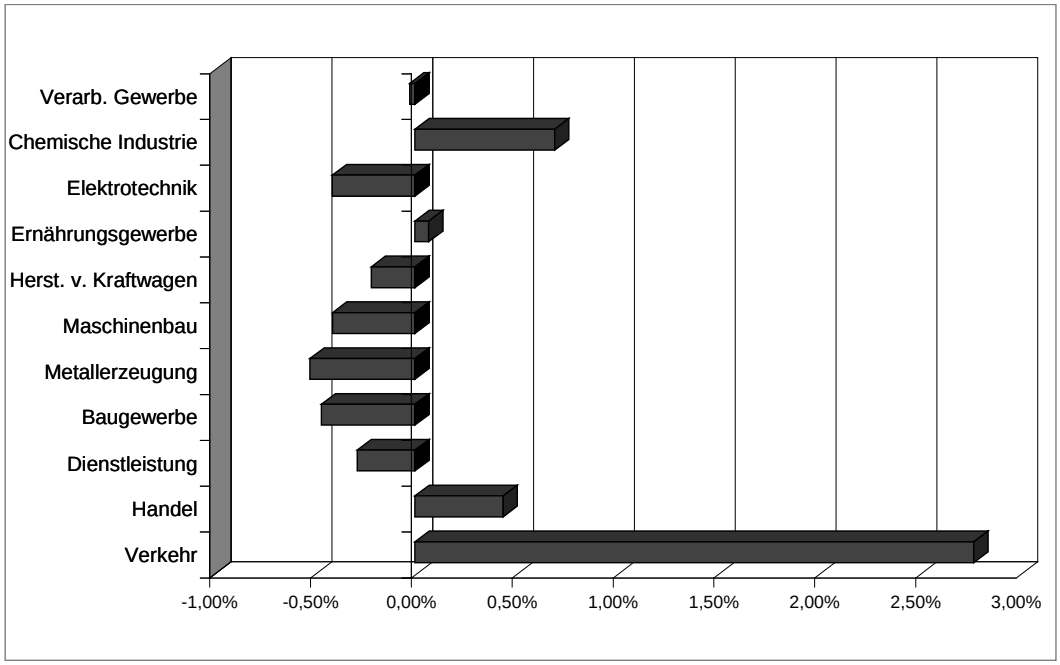

Abbildung 6: Auswirkungen der ökologischen Steuerreform im Jahr 1999 auf die Steuer- und Abgabenbelastung ausgewählter Branchen

Bei den folgenden Berechnungen werden sowohl die Erhebung der Energiesteuer als auch die Kompensation durch eine Senkung des Beitragssatzes zur Rentenversicherung um 0,8%-Punkte unter Einbezug des übrigen Steuer- und Abgabensystems berücksichtigt.[6] Für das Durchschnittsunternehmen des Verarbeitenden Gewerbes vermindert sich die Abgabenbelastung durch die ökologische Steuerreform minimal um 0,03%. Dabei wurde bei den Berechnungen angenommen, daß der Stromverbrauch der Unternehmen mehr als 50.000 kWh beträgt, so daß die ermäßigten Steuersätze zur Anwendung kommen, soweit es sich um das Produzierende Gewerbe handelt.

6 Dies ist deshalb relevant, weil Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Steuern und Abgaben bestehen. So mindern beispielsweise die Energiesteuern als Betriebsausgabe die Bemessungsgrundlagen der Ertragsteuern. Zur Quantifizierung der finanziellen Effekte von Ökosteuern auf Unternehmen ist daher eine isolierte Betrachtung nicht ausreichend. Vgl. Jacobs, O.H./ Spengel, C./ Wünsche, A., Veränderung der Steuer- und Abgabenbelastung auf Unternehmensebene durch eine ökologische Steuerreform, Baden-Baden 1997.

Die Mehrbelastungen durch die Energiesteuern (+0,50%) und die Entlastungen durch die Senkung der Sozialabgaben (-0,53%) gleichen sich bei dem Ausgangsunternehmen weitestgehend aus (Tabelle 4). Betrachtet man jedoch einzelne Branchen so resultieren in Abhängigkeit der typischen Unternehmensstruktur Gewinner und Verlierer einer ökologischen Steuerreform (vgl. Abbildung 6).

Die größte Entlastung ergibt sich für die Metallerzeugung und -bearbeitung, die als energieintensiver Betrieb von der Energiesteuer ausgenommen ist. Entlastet werden auch das Baugewerbe, die Elektrotechnik, die Herstellung von Kraftwagen und Kraftwagenteilen sowie der Maschinenbau, weil diese Unternehmen nur den ermäßigten Steuertarifen unterliegen und deren Personalintensität im Vergleich zum Durchschnittsunternehmen des Verarbeitenden Gewerbes höher ist. Der Dienstleistungssektor wird zwar auch entlastet, weil das Unternehmen sehr personalintensiv ist. Die Steuer- und Abgabenbelastung geht jedoch nur relativ wenig zurück, weil das Unternehmen den regulären Energiesteuertarifen unterliegt. Aus diesem Grund werden auch der Handel und der Verkehrssektor zusätzlich belastet. Dabei ist die Mehrbelastung des Unternehmens im Verkehrssektor durch die ökologische Steuerreform vergleichsweise hoch, weil trotz relativ hoher Energieintensität die regulären Tarife zur Anwendung kommen. Demgegenüber kommen in der Chemischen Industrie die ermäßigten Steuertarife zur Anwendung, so daß die Mehrbelastung im Vergleich zur Energieintensität des Unternehmens relativ gering ausfällt. Eine geringfügige Erhöhung der Steuer- und Abgabenbelastung resultiert auch im Ernährungsgewerbe, weil das Unternehmen durch eine vergleichsweise geringe Personalintensität gekennzeichnet ist.

Insgesamt sind die Auswirkungen der ökologischen Steuerreform auf die Steuer- und Abgabenbelastung von Unternehmen mit Ausnahme des Verkehrssektors recht gering. Die Ursache liegt in den geringen Energiesteuertarifen mit zusätzlichen Ermäßigungen und Ausnahmen für das Produzierende Gewerbe. Darüber hinaus kann man erkennen, daß die Belastungswirkung der Unternehmen aufgrund der Steuerermäßigungen und -befreiungen für bestimmte Branchen in vielen Fällen nicht mit der Höhe der Energieintensität korrespondiert.

	Änderung bei Steuern und Sozialabgaben ohne ÖSR	Energiesteuer	Senkung Rentenbeitrag	Ökologische Steuerreform gesamt	Gesamtwirkung
Verarb. Gewerbe	0,33%	0,50%	-0,53%	-0,03%	0,30%
Chemische Industrie	-1,52%	1,20%	-0,50%	0,69%	-0,84%
Elektrotechnik	4,86%	0,19%	-0,60%	-0,41%	4,43%
Ernährungsgewerbe	1,04%	0,60%	-0,53%	0,07%	1,11%
Herst. v. Kraftwagen	1,50%	0,36%	-0,58%	-0,22%	1,28%
Maschinenbau	0,96%	0,19%	-0,60%	-0,41%	0,54%
Metallerzeugung	2,36%	0,00%	-0,52%	-0,52%	1,82%
Baugewerbe	1,00%	0,18%	-0,64%	-0,46%	0,53%
Dienstleistung	-0,66%	0,32%	-0,61%	-0,29%	-0,94%
Handel	0,74%	0,97%	-0,53%	0,44%	1,18%
Verkehr	-0,67%	3,32%	-0,55%	2,77%	2,08%

Tabelle 4: Auswirkungen der Reformmaßnahmen im Jahr 1999 auf die Steuer- und Abgabenbelastung ausgewählter Branchen

Eine Variation der Unternehmensdaten zeigt darüber hinaus, daß die Belastung durch die Energiesteuer bei schlechter Erfolgslage deutlich zunimmt. Damit kommt der ertragsunabhängige Charakter von Umweltabgaben zum Ausdruck. Aufgrund der Wechselwirkungen mit den Ertragsteuern ergibt sich bei geringen Erträgen bzw. in Verlustsituationen ein ertragsteuerlicher Verlust, so daß es nicht zu einer unmittelbaren Minderung der Ertragsteuern durch die Erhebung der Energiesteuer kommt. Durch die eingeschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeiten wird dem Unternehmen häufig Liquidität entzogen. Durch Zinseffekte erhöht sich die Belastungswirkung. Insbesondere für Unternehmensneugründungen entstehen dadurch zusätzliche Belastungen, weil bei diesen typischerweise Anfangsverluste auftreten. Aufgrund der im Vergleich zu einer Gewinnbesteuerung erhöhten unternehmerischen Risikos durch die Erhebung von Energiesteuern resultieren dadurch negative Wirkungen auf die Investitionsbereitschaft. Sollen diese unerwünschten Effekte bei einer ökologischen Steuerreform vermieden werden, ist eine Verbesserung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten anzuraten. Auch eine Stundung der Energiesteuer in Verlustperioden wäre denkbar. Dagegen sieht jedoch die geplante Steuerreform zum 1.1.1999 eine Einschränkung des Verlustrücktrags vor, so daß die negativen Auswirkungen einer Energiesteuer auf die Investitionsbereitschaft dadurch noch verstärkt werden.

Hauptzweck einer ökologischen Steuerreform ist die Verbesserung des Umweltschutzes, insbesondere des Klimaschutzes. Prinzipiell ist eine solche Steuerreform hierfür geeignet, weil externe Effekte des Energiever-

brauchs durch die Besteuerung internalisiert werden. Sofern eine einheitliche Umweltsteuer erhoben wird, ist eine ökologische Steuerreform grundsätzlich auch ein ökonomisch effizientes Instrument der Umweltpolitik. Dies setzt aber eine Berücksichtigung aller Energieträger im Rahmen der Energiesteuer voraus. Der vorliegende Gesetzentwurf sieht jedoch keine Besteuerung von Kohle vor. Dies führt zu unerwünschten Verzerrungen und schränkt die Lenkungswirkung ein. Außerdem sollte eine Energiesteuer an den Primärenergieträgern ansetzen. Durch die geplante Endenergiebesteuerung bei Strom gehen Anreize bei der Stromerzeugung verloren. Für einen wirksamen Beitrag zum Klimaschutz sollten die Steuertarife der einzelnen Energieträger darüber hinaus nach ihrem spezifischen Kohlenstoffgehalt differenziert werden.

Weiterhin setzt eine Lenkungswirkung zur Energieeinsparung auf Unternehmensebene nicht allzu niedrig bemessene Energiesteuertarife voraus. Andernfalls sind die finanziellen Anreize sehr gering. Für das Ausgangsunternehmen mit einem Umsatz von 86 Mio. DM erhöht sich durch die geplante Energiesteuer die Grenze der Rentabilität einer Investition, die eine Minderung des Energieverbrauchs des Unternehmens um 1% für 10 Jahre ermöglicht, um 5.000 DM auf 159.000 DM. Daran werden die sehr geringen finanziellen Anreize zur Energieeinsparung der geplanten Energiebesteuerung auf Unternehmensebene ersichtlich. Die ökologische Lenkungswirkung wird aber auch durch die vorgesehenen Steuerermäßigungen und -befreiungen konterkariert. Da Unternehmen mit hoher Energieintensität vollständig von der Energiesteuer befreit sind, tritt bei diesen kein Lenkungseffekt ein. Zusätzlich verbessert sich deren Situation gegenüber anderen Branchen, weil sie trotzdem von der Kompensation bei den Sozialabgaben profitieren.

4.3 Gesamtwirkungen der Änderungen bei Steuern und Sozialabgaben

Unter Berücksichtigung der Veränderungen bei den Ertragsteuern und den Sozialabgaben sowie der ökologischen Steuerreform erhöht sich die Steuer- und Abgabenbelastung des betrachteten Durchschnittsunternehmens leicht um 0,3%. Die einzelnen Branchen sind dabei von den geplanten Änderungen unterschiedlich betroffen (vgl. Abbildung 7). Die höchste Mehrbelastung ergibt sich in der Elektrotechnik mit einem Anstieg der Steuer- und Abgabenbelastung um 4,4%. Für das Baugewerbe, das Ernährungsgewerbe, die Herstellung von Kraftwagen und Kraftwagenteilen, den Maschinenbau, die Metallerzeugung und -bearbeitung sowie den Verkehrssektor resultieren ebenfalls Mehrbelastungen. In der Chemischen Industrie, dem Dienstleistungssektor und dem Handel gehen die Belastungen dagegen leicht zurück. Insgesamt sind dabei die Wirkungen der ökologischen Steuerreform auf die

Unternehmen wesentlich weniger bedeutsam als die Änderungen durch die übrige Steuerreform (vgl. Tabelle 4). Eine Ausnahme ergibt sich lediglich für den Verkehrssektor, der durch die Energiesteuer merklich belastet wird.

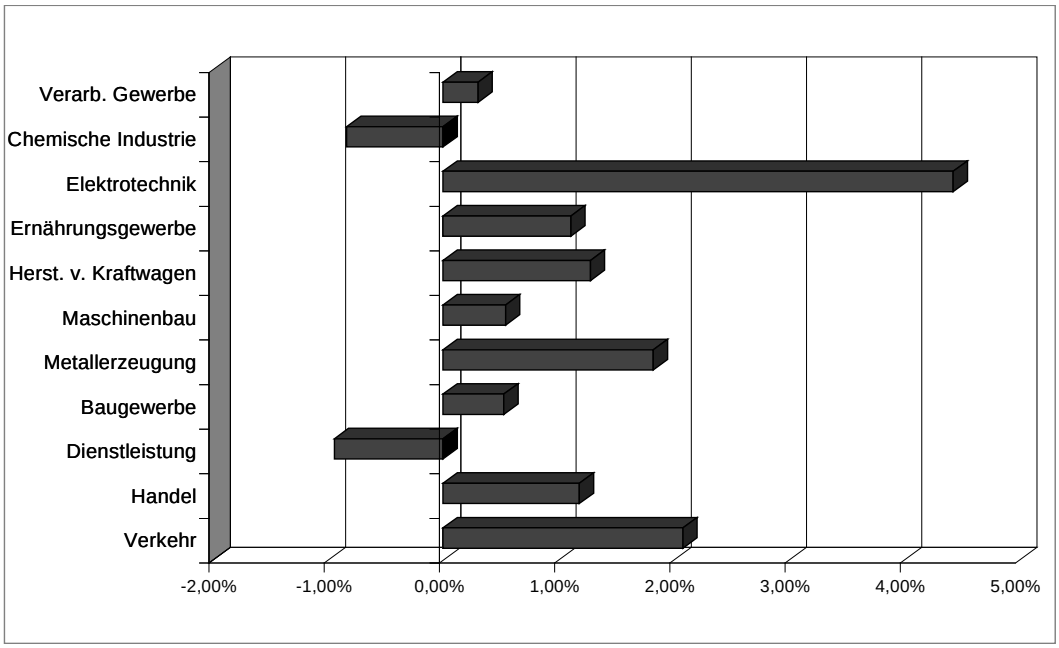

Abbildung 7: Gesamtwirkung der Veränderung bei Steuern und Sozialabgaben im Jahr 1999 auf die Steuer- und Abgabenbelastung ausgewählter Branchen

5 Abschließende Beurteilung der geplanten Steuerreformmaßnahmen

5.1 Grundsätzliche Anmerkungen zu den Änderungen der Besteuerung von Unternehmen

Das für die Unternehmensbesteuerung relevante Ziel des Gesetzentwurfes zur Steuerreform 1999/2000/2002 besteht in "einer Verbesserung von Wachstum und Beschäftigung durch Stärkung der Investitionskraft der Unternehmen und nachhaltige Belebung der Binnennachfrage". Die Stärkung der Investitionskraft und die Belebung der Binnennachfrage erfolgen dabei in erster Linie indirekt über eine Entlastung von Familien und Arbeitnehmern. Dagegen werden die Unternehmen unseren eigenen Berechnungen zufolge per Saldo eher be- als entlastet. Der Gesetzgeber folgt somit der Auffassung, daß Entlastungen für Privatpersonen, die im übrigen eine stärkere Absenkung der weiterhin hohen deutschen Unternehmenssteuerbelastung aus haushaltspolitischen Gründen verhindern, geeignetere Rahmenbedingungen zur Schaffung zusätzlicher Investitionen und Arbeitsplätze darstellen als eine direkte und deutliche Entlastung der Unternehmen zu Lasten

der Privateinkommen. Damit folgt er nicht dem internationalen Trend, nach dem Steuerermäßigungen eher im unternehmerischen als im privaten Bereich vorgenommen werden. Darüber hinaus wird eine Reduzierung bei den staatlichen Ausgaben und Subventionen im wesentlichen nicht vorgenommen.

Im Jahr 1999 werden Unternehmen durch eine geringfügige Reduzierung der Ertragsteuertarife entlastet, wobei diese Entlastung durch umfangreiche Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert wird. Durch diese sogenannte Objektivierung der Gewinnermittlung soll nach dem Willen des Gesetzgebers die Bildung stiller Reserven beschränkt werden, damit die Unternehmen ähnlich wie Arbeitnehmer, bei denen die Einkünfte nach dem Zufluß-Abfluß-Prinzip ermittelt werden, also auf Zahlungen basieren, künftig nach ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden.[7]

Für die steuerliche Gewinnermittlung wird die Bindung an die Handelsbilanz (Maßgeblichkeitsprinzip) grundsätzlich beibehalten, jedoch durch zahlreiche Sonderregelungen durchbrochen. Diese Durchbrechungen betreffen zum einen die durch das Imparitätsprinzip ermöglichte Vorwegnahme künftiger Verluste, indem Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert fortan für steuerliche Zwecke nicht mehr anerkannt werden. Mit Blick auf das im Jahr 1997 eingeführte Verbot der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG), durch das das Imparitätsprinzip bereits für die Passivseite der Steuerbilanz weitgehend[8] „abgeschafft“ wurde, ist das Verbot von Teilwertabschreibungen insoweit konsequent. Zudem wird die steuerliche Geltung des Imparitätsprinzips aufgrund der daraus resultierenden Ungleichbehandlung der steuerlichen Einkunftsarten unter dem Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips vielfach als störend empfunden. Die Aufgabe des Imparitätsprinzips beseitigt diese Verwerfungen, wirft allerdings die gleichermaßen Gewinn- und Überschußeinkünfte betreffende Frage auf, ob nicht großzügigere Verlustausgleichsmöglichkeiten vorzusehen wären. Der Gesetzgeber sieht dies nicht vor, sondern schränkt den steuerlichen Verlustrücktrag in zeitlicher Hinsicht und der Höhe nach weiter ein.

Zum anderen wird das Maßgeblichkeitsprinzip in bezug auf die Bewertung von Rückstellungen durchbrochen. Verbindlich vorgeschrieben sind:

- ein Abzinsungsgebot für alle Geldleistungsverpflichtungen,
- eine Verpflichtung zum Abzug von Einnahmen im Zusammenhang mit Rückstellungen sowie

7 So die Gesetzesbegründung zu § 6 EStG.

8 Der Ansatz des (höheren) Teilwerts für Verbindlichkeiten und Rückstellungen war weiterhin zulässig, entfällt künftig aber ebenfalls.

- eine Bewertung von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen zu Teilkosten.

Diese Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips betreffen das Realisationsprinzip, das für die Passivseite der Steuerbilanz entgegen bisheriger Auslegung ausgeweitet wird. Durch den niedrigeren Ansatz von Rückstellungen wird künftig ein Ausweis und eine Besteuerung unrealisierter Gewinne erzwungen, indem unsichere Erträge antizipiert werden. Ob darin ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip liegt, muß offenbleiben. Denn vor dem Hintergrund, daß im Rahmen der Überschußeinkünfte Rückstellungen nicht gebildet werden können, kommt der Gesetzgeber seinem Ziel der Gleichbehandlung der Einkunftsarten näher. Allerdings sind die Regelungen inkonsequent. So stellt sich beispielsweise im Bereich der Rückstellungen die Frage, warum nur Geld-, nicht aber auch Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen abzuzinsen sind. Weitere Inkonsistenzen zeigen sich mit Blick auf die Aktivseite der Steuerbilanz, wo eine Aktivierung selbsterstellter Immaterialgüter oder ein Ansatz von Vollkosten weiterhin abgelehnt wird, mithin also ein Ausweis unsicherer Werte vermieden wird.

Die Beseitigung von Ungleichbehandlungen zwischen Beziehern unterschiedlicher Einkunftsarten wird somit durch Gesetzesänderungen erkauft, die mit bisherigen Konventionen brechen. Hinter diesen kasuistischen Einzelfallregelungen ist eine geschlossene Systematik nicht zu erkennen, was der mit dem Gesetzentwurf bezweckten „Vereinfachung des deutschen Steuerrechts“ (zumindest im Bereich der Gewinnermittlung) nicht dienlich ist.

Per se stellt sich eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten solange nicht ein, solange Gewinn- und Überschußeinkünfte nach unterschiedlichen Prinzipien ermittelt werden: Für die einen gilt der Vermögensvergleich, für die anderen eine Ausrichtung an Zahlungsströmen. Auch für den Bereich der Gewinnermittler bleiben mitunter erhebliche Verwerfungen bestehen, wie die vorstehenden Belastungsanalysen für die Branchenunternehmen belegen. Denn die Höhe des ausgewiesenen Gewinns und somit der effektiven Gesamtsteuerbelastung ist davon abhängig, inwieweit ein konkretes Unternehmen typischerweise in den Faktoren ausgeprägt ist, an welche die Gewinnermittlungsvorschriften anknüpfen. In diesem Zusammenhang spielen wie gesehen die Anlagen- und die Vorratsintensität sowie im übrigen auch der Umfang und der Charakter künftiger Verpflichtungen eine wesentliche Rolle. Zur Beseitigung dieser Verzerrungen und zur Gleichbehandlung der Einkunftsarten bieten sich im Grundsatz zwei Möglichkeiten an:

- Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips und Etablierung einer zahlungsstromorientierten Gewinnermittlung (Cash-flow-Steuer), die zu

einer Angleichung der Gewinn- an die Überschußeinkünfte führt. In diesem Zusammenhang wird derzeit die der Cash-flow-Steuer äquivalente zinskorrigierte Besteuerung (Allowance for Corporate Equity, ACE) intensiv diskutiert und häufig propagiert.[9]

- Steht die Schaffung einer mehr am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Einkommensbesteuerung im Vordergrund, käme alternativ eine stärkere Ausrichtung der steuerlichen Gewinnermittlung an internationalen Grundsätzen in Betracht (IAS oder US-GAAP). Deren entscheidende Vorteile bestehen in einem breit angelegten Normengefüge, der Konsistenz der Regelungen sowie der großen Regelungsdichte, die nur geringfügige Spielräume in Form von Wahlrechten bietet.[10] Trotz der damit einhergehenden Verbreiterung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage bliebe dem Gesetzgeber mit den Einkommen- und Körperschaftsteuersätzen ein effizientes Mittel zur Einflußnahme auf die Unternehmenssteuerbelastung, das Steueraufkommen und die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland. Gerade mit Blick auf den zunehmenden internationalen „Wettbewerb der Steuersysteme“ zur Schaffung attraktiver Standortbedingungen ist eine Tendenz zur Senkung der Steuersätze festzustellen. Denn Unternehmen orientieren sich bei Standort- und Investitionsentscheidungen in erster Linie an den einfach festzustellenden nominalen Steuersätzen und weniger an der schwer meßbaren effektiven Steuerbelastung. Demnach fließen (verdeckte) Bemessungsgrundlagenunterschiede weitaus weniger in das Kalkül ein, weshalb die Attraktivität Deutschlands im internationalen Wettbewerb um attraktive steuerliche Standortbedingungen durch eine Senkung der Steuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage stärker ansteigen dürfte als im Fall einer Verringerung der Bemessungsgrundlage bei gleichbleibenden Steuersätzen.

Um eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten zu erreichen, sollte sich der Gesetzgeber entweder eindeutig für eine durchgängig zahlungsstromorientierte Einkünfteermittlung entscheiden oder einer systematischen Grundsätzen folgenden Gewinnermittlung für unternehmerische Einkünfte den Vorzug einräumen, ohne dabei tragende Gewinnermittlungsgrundsätze inkonsistent zu verbiegen.

---

9 Vgl. z.B. Wagner, F.W., DB 1998, S. 2076-2077; Schmidt, F., Allowance for Corporate Equity, 1998; Harhoff, D./ Jacobs, O.H./ Ramb, F./ Schmidt, F./ Spengel, C., Unternehmenssteuerreform, Innovationsförderung und Zukunftsinvestitionen, 1998; Schreiber, U., in: Ballwieser, W./ Schildbach, T. (Hrsg.), Rechnungslegung und Steuern international, 1998, S. 127-138; Kiesewetter, D., StuW 1997, S. 30-33; Schwinger, R., Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme, 1992.

10 Vgl. Oestreicher, A./ Spengel, C., u.a., Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, 1999.

Aus der Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips steht schließlich die Gewerbesteuer auf dem Prüfstand. Dies ist in erster Linie auf die mittlerweile fragwürdige Abgrenzung der gewerbesteuerpflichtigen Tätigkeiten zurückzuführen. Ferner geben die aus den vielfältigen Modifikationen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen resultierenden Verzerrungen Anlaß zur Kritik, da sie die Forderung nach Rechtsform- und Finanzierungsneutralität verletzen und somit einzelne Unternehmen in unterschiedlichem Ausmaß belastet werden. Hinzu kommt, daß einige Hinzurechnungsvorschriften aufgrund ihrer diskriminierenden Wirkung EU-rechtlich bedenklich sind und bereits zu einem Vorlagebeschluß an den Europäischen Gerichtshof geführt haben, dessen Entscheidung noch aussteht.[11]

Die Kritik an den gewerbesteuerlichen Modifikationen ließe sich prinzipiell durch eine entsprechende Änderung der Korrekturvorschriften verwirklichen, beispielsweise durch die vollständige Hinzurechnung der Zinsen zum Gewerbeertrag. Durch diese Maßnahmen würde allerdings weder die grundsätzliche Kritik aus der Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips gegenstandslos werden, noch würde sich die Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich verbessern. Am konsequentesten ist daher eine Abschaffung der Gewerbesteuer. Eine derart weitgehende Reform setzt freilich ein geschlossenes Konzept zur Finanzierung der Gemeindehaushalte voraus. In Betracht käme beispielsweise eine Erhöhung der Umsatzsteuer und eine Veränderung ihrer Verteilung auf die Gebietskörperschaften. Möglicherweise bietet auch die geplante Einführung einer Umweltsteuer einen Ansatzpunkt, um im Gegenzug die Gewerbesteuer abzuschaffen. Denn die Erhebung beider Steuerarten gründet sich auf das Verursacherprinzip, das im Grundsatz nur Raum für eine Steuer läßt.[12]

5.2 Internationale Implikationen und europarechtliche Aspekte

Die Attraktivität des Standorts Deutschland nimmt für ausländische Investoren durch die geplanten Steueränderungen ab. Deutsche Tochtergesellschaften ausländischer Investoren transferieren ihre Gewinne in der Regel zu einem Großteil ins Ausland, weshalb die Gewinnsteuerbelastung in Deutschland in erster Linie durch den Ausschüttungssteuersatz der Körperschaftsteuer determiniert wird. Da die Senkung des Körperschaftsteuersatzes nur für thesaurierte Gewinne gilt, eine Entlastung demnach kaum eintritt, gleichzeitig aber die Bemessungsgrundlage verbreitert wird, werden die Deutschlandaktivitäten ausländischer Investoren höher belastet. Die für das Jahr 2002 geplante Einführung einer rechtsformunabhängigen Unter-

11 Vgl. FG Münster v. 28.7.1997, BB 1997, S. 1777.
12 Vgl. ausführlicher Jacobs, O. H./Wünsche, A., Umweltabgaben, 1996, S. 240—241.

nehmensbesteuerung mit einheitlichem Steuersatz von 35% erhöht die bisher bestehende 30%ige Ausschüttungsbelastung um fünf Prozentpunkte. Hinzu könnten im Zusammenhang mit der Gegenfinanzierung zusätzliche Steuererhöhungen durch eine weitere Verbreiterung der Bemessungsgrundlage treten. Ohne flankierende Maßnahmen werden ausländische Investoren zu den Verlierern der Steuerreform zählen. Es steht zu befürchten, daß die Attraktivität Deutschlands für ausländische Investoren daher weiter sinkt.

Das Europarecht hat seit einigen Jahren einen zunehmenden Einfluß auf die Ausgestaltung der Besteuerung in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Darauf wird im vorliegenden Gesetzentwurf Rücksicht genommen. Derzeit gilt für Betriebsstätten ein besonderer einheitlicher Körperschaftsteuersatz von 42%, während Kapitalgesellschaften einem gespaltenen Steuersatz von 45% (Thesaurierung) und 30% (Ausschüttung) unterliegen. Dadurch sind Betriebsstätten schon dann steuerlich höher belastet als vergleichbare Tochterkapitalgesellschaften, wenn diese mehr als 20% des Gewinns ausschütten. Insofern werden Betriebsstätten einer EU-Mutterkapitalgesellschaft gegenüber Tochterkapitalgesellschaften diskriminiert und es kommt zu einem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Ab 1.1.1999 unterliegen Betriebsstätten einer ausländischen Kapitalgesellschaft demselben Körperschaftsteuertarif wie inländische Kapitalgesellschaften. Aus europarechtlicher Sicht bedeutet dies eine Verbesserung gegenüber der derzeitigen Rechtslage.

Verschiedene europarechtlich bedenkliche Regelungen bleiben allerdings weiter bestehen. Dies betrifft in erster Linie das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, an dem in seiner derzeitigen Form festgehalten wird. Danach wird deutschen Investoren für die auf inländischen Gewinnen lastende Körperschaftsteuer ein Anrechnungsanspruch gewährt, während die auf ausländischen Gewinnen lastende ausländische Körperschaftsteuer nicht angerechnet werden darf. Aus Sicht eines deutschen Investors werden daher Kapitalanlagen im Ausland gegenüber inländischen diskriminiert. Andererseits erhalten ausländische Investoren in Deutschland keinen Anrechnungsanspruch für die Körperschaftsteuer, die auf deutschen Dividenden lastet, weshalb aus deren Sicht Investitionen in Deutschland gegenüber Investitionen im Heimatstaat diskriminiert werden. Die fehlenden Anrechnungsmöglichkeiten bei grenzüberschreitenden Kapitalanlagen wirken isolationistisch und kollidieren mit der europarechtlich garantierten Niederlassungsfreiheit sowie mit der Kapitalverkehrsfreiheit. Es bleibt abzuwarten, inwieweit diese Hemmnisse durch die für das Jahr 2002 geplante einheitliche Unternehmenssteuer beseitigt werden.

5.3 Förderung der Investitions- und Innovationsbereitschaft der Unternehmen

Aus theoretischer und empirischer Sicht besteht ein nachweisbarer Zusammenhang zwischen der Innenfinanzierung eines Unternehmens und den Investitions- und Innovationsaktivitäten. Demnach sollte ein Steuersystem zur Erreichung der im Gesetzentwurf vorgesehenen „Stärkung der Investitionskraft der Unternehmen“ im Idealfall steuerbedingte Behinderungen der Innenfinanzierungsmöglichkeiten beseitigen. Im folgenden werden einige Aspekte des vorgelegten Gesetzentwurfes hinsichtlich der zu erwartenden kurzfristigen Effekte auf das Investitions- und Innovationsverhalten der Unternehmen diskutiert.

Im Jahr 1999 erfolgt eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes für einbehaltene Gewinne auf 40 Prozent und eine Tarifreduzierung für gewerbliche Einkünfte auf 45 Prozent (43 Prozent im Jahr 2000). Ab dem Jahr 2000 sollen die Vorbereitungen einer rechtsformunabhängigen Unternehmensbesteuerung mit einheitlichem Steuersatz von 35 Prozent eingeleitet werden, die möglicherweise zum Jahr 2002 in Kraft tritt. Grundsätzlich ist eine Verringerung des Tarifniveaus zu begrüßen, da hiervon stimulierende Wirkungen auf das Investitions- und Innovationsverhalten ausgehen dürften. Darüber hinaus profitieren von einer Tarifreduzierung grundsätzlich alle Unternehmen. Die Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes für einbehaltene Gewinne um 5 Prozentpunkte im ersten Schritt dürfte jedoch nur dann zu einer Verbesserung des Innenfinanzierungspotentials führen, wenn die Maßnahmen zur Gegenfinanzierung die Tarifreduzierung nicht überkompensieren. Denn nur bei einer Nettoentlastung der Unternehmen kann mit positiven Investitionseffekten gerechnet werden, die auch nachhaltige Einflüsse auf den Arbeitsmarkt haben. Nach unseren Berechnungen werden die Unternehmen im Durchschnitt aber eher höher belastet, weshalb stimulierende Wirkungen kaum zu erwarten sind.

Zudem ist zu beachten, daß zahlreiche der für das Jahr 1999 vorgesehenen Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage das Innenfinanzierungspotential einschränken. Von besonderer Relevanz sind in diesem Zusammenhang

- das Abzinsungsgebot für alle Geldleistungsverpflichtungen,
- die Verpflichtung zum Abzug von Einnahmen im Zusammenhang mit Rückstellungen,
- das Gebot einer Bewertung von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen zu Teilkosten,
- die Einschränkung bei der Übertragung von stillen Reserven sowie

- die Streichung der Sonderabschreibung für KMU ab 2001.[13]

Aus der Sicht des Unternehmens ergibt sich hieraus ein frühzeitiger Liquiditätsabfluß, der in Verbindung mit den resultierenden Zinseffekten zu einer Verminderung der Investitions- und Innovationsaktivitäten führen dürfte. Für die geplanten Investitionen werden sich die Finanzierungskosten erhöhen, da hierfür eine Außenfinanzierung entweder durch die Aufnahme von Eigenkapital im Wege einer Kapitalerhöhung oder von zusätzlichem Fremdkapital erforderlich wäre. Der Markt für Beteiligungs- bzw. Wagniskapital ist gerade für innovative und kleinere Unternehmen in Deutschland äußerst begrenzt, weshalb diese Finanzierungsquelle nur beschränkt genutzt werden kann. Eine Finanzierung durch zusätzliches Fremdkapital steht mittelständischen und neu gegründeten Unternehmen aufgrund von Finanzierungsrestriktionen ebenfalls nur in begrenztem Maße zur Verfügung.

Ein weiteres Investitions- und Innovationshemmnis dürfte in der Einschränkung der Verlustverrechnung liegen, wonach der Verlustrücktrag ab 1999 auf ein Jahr und 2 Mio. DM begrenzt und ab dem Jahr 2000 vollständig abgeschafft wird. Der Fiskus partizipiert nach wie vor sofort an den Erfolgen einer Investition, allerdings nicht in gleicher Weise an den Verlusten. Das Verhältnis zwischen Chancen und Risiken einer Investition stellt sich somit aus der Sicht eines potentiellen Investors nicht ausgewogen dar. Der Investor wird die Verlustrisiken risikoreicher Projekte (FuE-Projekte) stärker gewichten als die Verlustrisiken von vergleichsweise sicheren Projekten. Als Konsequenz wird die unternehmerische Risikobereitschaft gehemmt. Insbesondere innovative Investitionen und Jungunternehmen dürften von dieser Maßnahme betroffen werden, da sich beide durch ein höheres Risiko auszeichnen. Aber auch etablierte Unternehmen dürften von dieser Neuregelung negativ betroffen werden, da in Zeiten einer konjunkturell und/oder strukturell bedingten Krise ein zusätzlicher Finanzierungsbedarf entsteht, der durch die Möglichkeit eines großzügigen Verlustrücktrages geschmälert wird.

Ob die für nach dem Jahr 2000 geplante einheitliche Unternehmensbesteuerung zu einer Nettoentlastung für den Unternehmensbereich führt, ist davon abhängig, ob Maßnahmen zur Gegenfinanzierung vorgesehen sind. Da hierzu keine Informationen vorliegen, lassen sich keine verläßlichen Aussagen über das Investitionsverhalten machen.

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß die geplanten Gesetzesänderungen die Investitions- und Innovationsbereitschaft der Unternehmen eher hemmen als stärken dürften.

13 Existenzgründer ausgenommen.

6 *Zusammenfassung der Ergebnisse*

Die von der Regierungskoalition vorgelegten Gesetzentwürfe zur Unternehmenssteuerreform 1999, 2000 und 2002 wurden hinsichtlich ihrer ökonomischen Auswirkungen auf den Unternehmenssektor sowie einiger steuersystematischer Aspekte untersucht. Dabei zeigte sich, daß von der ersten Stufe der Reformmaßnahmen tendenziell eine leichte Verschlechterung der unternehmerischen Rahmenbedingungen ausgehen dürfte. Demgegenüber stellte sich für die Stufe im Jahr 2002 eine Verbesserung der Situation heraus. Darüber hinaus erfolgte eine Beurteilung der ökologischen Steuerreform 1999 und eine steuersystematische Einschätzung der geplanten Reformmaßnahmen. Im einzelnen stellen sich die Ergebnisse wie folgt dar:

- Steuerbelastung und Steuereinnahmen

Die Reformmaßnahmen 1999 sehen durch die Reduzierung des Steuertarifes einen entlastenden und durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einen belastenden Effekt vor. In Abhängigkeit von unternehmensspezifischen Charakteristika, die sich in der Branchenzugehörigkeit ausdrücken, dürften diese gegenläufigen Maßnahmen in den meisten Fällen zu einer Erhöhung der Steuerbelastung führen. Insofern haben die Maßnahmen eine strukturelle Verzerrung zur Folge. Beispielsweise wird die Steuerbelastung in der metallerzeugenden Industrie um über 10% und im Baugewerbe um etwa 6% zunehmen. Demgegenüber kann die chemische Industrie mit einer Entlastung von über 4% und der Verkehr von etwa 2,7% rechnen. Tendenziell dürften damit vom ersten Reformschritt relativ geringe Wachstumsimpulse für die Investitionsentscheidungen und Beschäftigungsnachfrage der Unternehmen ausgehen. Dies ist zudem in der weitestgehenden Aufkommensneutralität begründet. Denn nur von einer Nettoentlastung des Unternehmenssektors werden deutlich positive Effekte ausgehen können. Für die Reform im Jahr 2002 wurde angenommen, daß die Reduzierung der Tarife durch eine Verringerung der Abschreibungsmöglichkeiten gegenfinanziert wird. Mit dieser Reform würde ein großer Schritt in Richtung des internationalen Trends bei der Unternehmensbesteuerung erreicht. Durch die Reformmaßnahmen würde sich die Steuerbelastung in allen Branchen reduzieren. Damit ist auch mit positiven Effekten bei der Investitionsbereitschaft der Unternehmen zu rechnen, die sich auch auf dem Arbeitsmarkt bemerkbar machen dürften. Die vorgeschlagene Reformmaßnahme wäre bei den Gebietskörperschaften mit einem Einnahmeausfall von etwa 4 Milliarden DM verbunden, der durch eine Reduzierung der Subventionen und/oder Einschränkung der Ausgaben sicherlich finanzierbar wäre.

- Internationale Wettbewerbsfähigkeit

Der erste Schritt der Reformmaßnahmen (1999) stellt keinen Fortschritt für die Wettbewerbssituation der deutschen Unternehmen im internationalen Vergleich dar. In der Mehrzahl der Fälle kommt es infolge von Mehrbelastungen zu einer Verschlechterung des Standorts Deutschland. Erst mit der vorgeschlagenen Maßnahme 2002 würde sich eine spürbare Verbesserung der Wettbewerbssituation deutscher Unternehmen gegenüber ihrer ausländischen Konkurrenten einstellen. Zwar wäre die Steuerbelastung gegenüber britischen und niederländischen Unternehmen immer noch höher, aber gegenüber US-amerikanischen Firmen würde sich im Hinblick auf die Steuerbelastung ein Standortvorteil für Deutschland erreichen. Dabei wird allerdings unterstellt, daß die anderen Länder keine entsprechenden Veränderungen vornehmen.

- Ökologische Steuerreform

Die geplante ökologische Steuerreform 1999 hat aufgrund der niedrigen Steuertarife und der vorgesehenen Ausnahmeregelungen kaum Auswirkungen auf die Belastungssituation der Unternehmen insgesamt. Dies gilt, mit Ausnahme des Verkehrssektors, für alle untersuchten Branchen. Allerdings resultieren auf Unternehmensebene nur äußerst geringe ökologische Lenkungswirkungen, so daß das angestrebte Ziel einer Verbesserung des Klimaschutzes mit dieser Reform kaum erreicht wird. Insbesondere die Nichtbesteuerung von Kohle stellt die Minderung der CO_2-Emission in Frage. Sinnvoll erscheint vielmehr die Einführung einer europaweiten Umweltsteuer.

- Steuersystematische Beurteilung

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Unternehmen ähnlich wie Arbeitnehmer künftig nach ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden. Per se stellt sich eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten solange nicht ein, solange Gewinn- und Überschußeinkünfte nach unterschiedlichen Prinzipien ermittelt werden. Die Beseitigung von Ungleichbehandlungen zwischen Beziehern unterschiedlicher Einkunftsarten wird durch Gesetzesänderungen erkauft, die mit bisherigen Bilanzierungskonventionen brechen. Gerade bezüglich der künftigen Behandlung von Rückstellungen ist hinter diesen kasuistischen Einzelfallregelungen eine geschlossene Systematik nicht zu erkennen, was der mit dem Gesetzentwurf bezweckten „Vereinfachung des deutschen Steuerrechts“ (zumindest im Bereich der Gewinnermittlung) zuwider läuft.

- Resümee

Zusammenfassend sind die Maßnahmen zur Unternehmenssteuerreform 1999 weitgehend negativ zu beurteilen, da von den Änderungen keine positiven Wachstumsimpulse ausgehen dürften und sich daneben teilweise sogar eine Verschlechterung für einzelne Branchen einstellt. Darüber hinaus wird mit der geplanten ökologischen Steuerreform nicht das Ziel einer nachhaltigen Verbesserung des Klimaschutzes erreicht. Erst im Zuge der vorgeschlagenen Steuerreform 2002, die mit einer Nettoentlastung des Unternehmenssektors verbunden ist, kann mit einer Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen in Deutschland gerechnet werden. Diese würden dann positive Wirkungen auf die Investitionsentscheidungen haben und dürften damit auch Wirksamkeit auf dem Arbeitsmarkt entfalten. Allerdings ist völlig unklar, warum diese für 2002 geplanten Verbesserungen nicht schon kurzfristig eingeführt werden sollen. Eine Gegenfinanzierung durch die Kürzung von selektiv gewährten Beihilfen bietet sich angesichts der nach wie vor hohen Subventionsrate in Deutschland an.

Das Wichtigste in Kürze

Die von der Regierungskoalition vorgelegten Gesetzentwürfe zur Unternehmenssteuerreform 1999, 2000 und 2002 wurden von Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) und Lehrstuhl Prof. Jacobs hinsichtlich ihrer ökonomischen Auswirkungen auf den Unternehmenssektor sowie einiger steuersystematischer Aspekte untersucht. Dazu wurden die Effekte der wesentlichen Steueränderungen auf die Steuerbelastung von Unternehmen mit dem European Tax Analyzer berechnet, der am ZEW in Kooperation mit Prof. Jacobs, Universität Mannheim entwickelt wurde. Dabei zeigte sich, daß von der ersten Stufe der Reformmaßnahmen tendenziell eine leichte Verschlechterung der unternehmerischen Rahmenbedingungen ausgehen dürfte. Demgegenüber stellte sich für die Stufe im Jahr 2002 eine Verbesserung der Situation heraus.

- Steuerbelastung und Steuereinnahmen

Die Reformmaßnahmen 1999 sehen durch die Reduzierung des Steuertarifs einen entlastenden und durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einen belastenden Effekt vor. In Abhängigkeit von unternehmensspezifischen Charakteristika, die sich in der Branchenzugehörigkeit ausdrücken, dürften diese gegenläufigen Maßnahmen in den meisten Fällen zu einer Erhöhung der Steuerbelastung führen. Tendenziell dürften damit vom ersten Reformschritt relativ geringe Wachstumsimpulse für die Investitionsentscheidungen und Beschäftigungsnachfrage der Unternehmen ausgehen. Dies ist in der weitestgehenden Aufkommensneutralität begründet. Denn nur von einer Nettoentlastung des Unternehmenssektors werden deutlich positive Effekte ausgehen können.

- Internationale Wettbewerbsfähigkeit

Der erste Schritt der Reformmaßnahmen (1999) stellt keinen Fortschritt für die Wettbewerbssituation der deutschen Unternehmen im internationalen Vergleich dar. In der Mehrzahl der Fälle kommt es infolge von Mehrbelastungen zu einer deutlichen Verschlechterung des Standorts Deutschland.

- Ökologische Steuerreform

Die geplante ökologische Steuerreform 1999 hat aufgrund der niedrigen Steuertarife und zusätzlichen Ausnahmeregelungen kaum Auswirkungen auf die Belastungssituation der Unternehmen insgesamt. Dies gilt, mit Ausnahme des Verkehrssektors, für alle untersuchten Branchen. Allerdings resultieren auf Unternehmensebene nur äußerst geringe ökologische Lenkungswirkungen, so daß das angestrebte Ziel einer Verbesserung des Klimaschutzes mit dieser Reform kaum erreicht wird. Insbesondere die Nichtbesteuerung von Kohle stellt die Minderung der CO_2-Emission in Frage.

- Steuersystematische Beurteilung

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Unternehmen ähnlich wie Arbeitnehmer künftig nach ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden. Per se stellt sich eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten solange nicht ein, solange Gewinn- und Überschußeinkünfte nach unterschiedlichen Prinzipien ermittelt werden. Die Beseitigung von Ungleichbehandlungen zwischen Beziehern unterschiedlicher Einkunftsarten wird durch Gesetzesänderungen erkauft, die mit bisherigen Bilanzierungskonventionen brechen. Gerade bezüglich der künftigen Behandlung von Rückstellungen ist hinter diesen kasuistischen Einzelfallregelungen eine geschlossene Systematik nicht zu erkennen, was der mit dem Gesetzentwurf bezweckten „Vereinfachung des deutschen Steuerrechts“ (zumindest im Bereich der Gewinnermittlung) zuwider läuft.

- Resümee

Zusammenfassend sind die Maßnahmen zur Unternehmenssteuerreform 1999 weitgehend negativ zu beurteilen, da von den Änderungen keine positiven Wachstumsimpulse ausgehen dürften und sich daneben teilweise sogar eine Verschlechterung der steuerlichen Belastungssituation für die Mehrzahl der Branchen einstellt. Darüber hinaus wird mit der geplanten ökologischen Steuerreform nicht das Ziel einer nachhaltigen Verbesserung des Klimaschutzes erreicht. Hierfür erscheint eher die Einführung einer europaweiten Umweltsteuer sinnvoll.

Mit den für 2002 geplanten Reformmaßnahmen sollte daher eine deutliche Entlastung von Unternehmen erreicht werden. Dazu kann die Einführung einer rechtsformunabhängigen Unternehmenssteuer mit einem Tarif von 35% einen wichtigen Beitrag leisten. Mögliche Gegenfinanzierungen der Tarifabsenkung sind derzeit noch nicht hinreichend konkretisiert. Zieht man eine Reduktion der degressiven Abschreibung auf maximal 25% als Gegenfinanzierung in Betracht, so resultieren für die meisten Unternehmen dennoch spürbare Steuerentlastungen. Damit könnten positive Effekte bei der Investitionsbereitschaft der Unternehmen erreicht werden, die sich auch auf dem Arbeitsmarkt bemerkbar machen dürften. Im internationalen Vergleich würde sich damit zwar eine Verbesserung der Wettbewerbssituation deutscher Unternehmen gegenüber ihren ausländischen Konkurrenten einstellen, trotzdem wäre die Steuerbelastung gegenüber Großbritannien und den Niederlanden nach wie vor deutlich höher. Berücksichtigt man die zusätzliche Belastung mit Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag in Deutschland, dann sollte die Reform 2002 somit eher als Einstieg in eine Unternehmenssteuerreform gesehen werden.