

Steuerreform 2000 – Entlastungswirkungen und Investitionsanreize für Personenunternehmen gemessen an Alternativen

*Volker Börstinghaus und Andrea Weinelt**
Katholische Universität Eichstätt

Einführung

Jede Steuerreform muss sich danach beurteilen lassen, inwieweit sie die gesetzten Ziele erreicht. Für die Steuerreform 2000 formulierte die Bundesregierung als Ziele neben der Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft und der Schaffung von mehr Steuergerechtigkeit, Transparenz und Planungssicherheit deutliche Steuerentlastungen für Unternehmen sowie die nachhaltige Förderung von Wachstum und Beschäftigung. Die beiden zuletzt genannten Aspekte sollen Gegenstand der folgenden Überlegungen sein. Der Fokus liegt dabei auf den Personenunternehmen, da ihr Anteil in Deutschland mit 84% über fünfmal so hoch ist wie derjenige der körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften.¹

Personenunternehmen sind kein eigenständiges Steuersubjekt bei der Einkommensteuer, weshalb sich die folgende Analyse auf deren Gesellschafter (Einzelunternehmer bzw. Mitunternehmer) bezieht. Es wird untersucht, ob und inwieweit durch die Maßnahmen der Steuerreform Entlastungswirkungen erzielt und Investitionsanreize² geschaffen werden.

Als Vergleichsmaßstab dienen das bis in 2000 geltende Recht sowie zwei Reformalternativen der Brühler Kommission,³ die nicht umgesetzt wurden. Das

*Wir danken Helmut Fischer und Georg Hirte für wertvolle Hinweise.

1. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2000).
2. Erhöhte Investitionsbereitschaft führt über eine Erhöhung des gesamtwirtschaftlichen Kapitalstocks zu beschleunigtem Wirtschaftswachstum und damit zu Beschäftigungsimpulsen.
3. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (1999), Teil IV B. Der damalige Bundesfinanzminister berief am 16.12.98 Vertreter aus Wissenschaft, Wirtschaft, Bund, Ländern und Verbänden in die Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, die am 30.4.99 die „Brühler Empfehlungen“ vorlegte.

verabschiedete Recht entspricht im großen und ganzen einem von drei⁴ eingebrachten Reformvorschlägen der Kommission. Grundidee des umgesetzten Modells ist es, einen Ausgleich für die Sonderbelastung der gewerblichen Einkünfte durch die Gewerbesteuer zu schaffen.⁵ Die anderen zum Vergleich herangezogenen Alternativen, Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer und Einführung einer Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes, zielen auf eine Gleichbehandlung mit Kapitalgesellschaften und damit auf eine Begünstigung der im Unternehmen verbleibenden Gewinne ab.

Zunächst werden Bestimmungsgrößen des Steuerbelastungsvergleichs erläutert. Bezogen auf die Besteuerung der Personenunternehmen werden dann die rechtlichen Änderungen durch die verabschiedete Steuerreform sowie die Konzeption der beiden Reformalternativen dargestellt. Mittels einer Betrachtung von Durchschnitts- und Grenzsteuersätzen werden daraufhin die Entlastungswirkungen und Investitionsanreize für die Unternehmer analysiert.

Determinanten eines Steuerbelastungsvergleichs

Für jeden Steuerbelastungsvergleich sind vorab vier Fragen zu klären.⁶ Zunächst muss der Zweck der Steuerbelastungsrechnung abgegrenzt werden: Sollen die Verteilungsfolgen einer Steuerrechtsänderung analysiert werden, so ist auf die Durchschnittsteuerbelastung abzustellen, geht es um Entscheidungswirkungen, auf die Grenzsteuerbelastung.⁷ Zweitens sind die Wirtschaftseinheiten abzugrenzen. Betrachtet wird im folgenden die Besteuerung des Unternehmers als natürliche Person. Ausgegangen wird dabei von einem ledigen Einzelunternehmer,⁸ der ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb⁹ erzielt. Darüber hinaus ist die Maßgröße für die Steuerbelastung festzulegen. Dies ist hier der Gewinn vor Steuern nach Berücksichtigung sämtlicher Abzugsbeträge. Änderungen der Bemessungsgrundlage bleiben aus Gründen der Vereinfachung unbeachtet. Sofern die Steuerbelastung nach der Art der Gewinnverwendung zu differenzieren ist, wird unterstellt, dass der Gewinn entweder vollständig im Unternehmen

4. Das Modell einer stärkeren Tarifspreizung innerhalb der Einkommensteuer zugunsten gewerblicher Einkünfte (Modell 4) wurde nicht weiter verfolgt; vgl. Bundesministerium der Finanzen (1999), Teil II, III. Das Modell 4 wird daher im Rahmen unserer Ausführungen vernachlässigt.

5. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (1999), Kapitel B III; dort als Modell 3 bezeichnet.

6. Vgl. im folgenden Schneider, D. (1988), S. 283 ff.

7. Gleicher Ansicht ist beispielsweise Hauser, H. (1998), S. 204. Geht es darum, den Standort eines Landes für Investitionen attraktiver zu machen, wird auch die Ansicht vertreten, dass die durchschnittliche Steuerbelastung und nicht die marginale maßgeblich ist; vgl. Hettich, F./Schmidt, C. (2001), S. 47.

8. Die Analyse lässt sich auf einen Mitunternehmer übertragen, indem die steuerlichen Auswirkungen auf seinen jeweiligen Anteil am Gewinn der Personengesellschaft heruntergebrochen werden.

9. Vgl. § 15 EStG.

Steuerreform 2000

verbleibt oder komplett entnommen bzw. ausgeschüttet wird. Exemplarisch werden einzelne Einkommensklassen herausgegriffen. Zuletzt ist zu entscheiden, welche Steuerzahlungen in die Belastungsrechnung einbezogen werden sollen. In die folgenden Berechnungen gehen die den Gewinn belastenden Abgaben, nämlich die Gewerbesteuer,¹⁰ die Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) und der Solidaritätszuschlag ein. Die Gewinnsteuerbelastung wird somit über einen zusammengefassten Steuersatz aus den genannten Abgabenarten angegeben.

Die Steuerreform 2000 und Reformalternativen

Zum 1.1.2001 trat die erste von drei Stufen der Steuerreform 2000 in Kraft; zwei weitere folgen in den Jahren 2003 und 2005.¹¹ Das wichtigste Ergebnis für alle Einkommensteuerzahler ist eine deutliche Absenkung der Steuersätze.¹² Um Personenunternehmen, die gewerblich tätig sind, darüber hinaus zu entlasten, ermäßigt¹³ sich die Einkommensteuerschuld der Unternehmer zusätzlich durch die ab 2001 geltende pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer mit dem 1,8-fachen (anteiligen) Gewerbesteuermessbetrag.¹⁴

Demnach stellt sich die Berechnung der Steuerschuld in 2005 gegenüber 2000, beispielhaft für einen Vorsteuergewinn von DM 200.000, gemäß Tabelle 1 dar.

Die Reformalternative der Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer (Modell 1),¹⁵ im folgenden Optionslösung genannt, sieht für Personengesellschaften ein Wahlrecht vor, sich auf Antrag in jeder Hinsicht wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Die im Rahmen von Personenunternehmen erwirtschafteten Gewinne würden dann nach Abzug der Gewerbesteuer¹⁶ einer (definitiven) Körperschaftsteuer in Höhe von 25% unterworfen und erst bei Entnahme gemäß dem ab 2001 geltenden Halbeinkünfteverfahren in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage des

10. Unterstellt wird ein Hebesatz von 400%, der in etwa dem derzeitigen Bundesdurchschnitt entspricht, vgl. Deutscher Bundestag (2000), S. 116.

11. Steuersenkungsgesetz – StSenkG vom 23.10.2000, BGBl I 2000, S. 1433–1466 sowie Steuersenkungsergänzungsgesetz – StSenkErgG vom 19.12.2000, BGBl I 2000, S. 1812–1814.

12. Für die beiden Reformalternativen wird die gleiche Entwicklung der Einkommensteuersätze unterstellt. Im wesentlichen wurde sie so auch von der Brühler Kommission zugrunde gelegt.

13. Gegenläufige Effekte durch eine Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen, die zu einer Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage führen, bleiben annahmegemäß außer Betracht.

14. Vgl. § 35 EStG. Die bisher geltende Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte auf 43% gem. § 32c EStG kann damit entfallen.

15. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (1999), Kapitel B I.

16. Der nur für Personengesellschaften geltende Freibetrag sowie die Messzahlstaffelung fallen jetzt weg.

Tabelle 1 Steuerlast in 2000 und 2005

Jahr	2000	2005
Gewinn vor Steuern	200.000	200.000
GewSt-Last (Hebesatz 400%)	17.333	17.333
Gewinn nach GewSt	182.667	182.667
tarifliche ESt	65.946	61.231
anzurechnende GewSt		7.800
ESt nach GewSt-Anrechnung		53.431
Solidaritätszuschlag	3.627	2.939
Gewinn nach allen Steuern	113.093	126.297
Steuerlast	86.907	73.703

Unternehmers einbezogen.¹⁷ Eine Option lohnt sich nur, wenn die Steuerbelastung durch Ausübung der Option unter diejenige bei Nichtausübung gesenkt werden kann. Berechnungen der Brühler Kommission ergaben, dass eine Option erst ab einem Gewinn von ca. 100.000 DM bis 150.000 DM zu Entlastungen führen kann. Um auch Unternehmen, die unter dieser Grenze liegen, zu entlasten, sieht der Reformvorschlag für diese eine besondere Entlastung durch Verdoppelung des Freibetrags bei der Gewerbesteuer und gleichzeitigen Wegfall der Messzahlstaffelung vor.¹⁸

Tabelle 2 zeigt für einen Vorsteuergewinn von DM 200.000 die Berechnung der Steuerlast nach der Optionslösung, differenziert nach Einbehaltung und Ausschüttung.

Die Reformalternative einer Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes (Modell 2),¹⁹ im folgenden Sondertarifierung genannt, sieht analog der für Körperschaften geltenden Regelungen eine steuerliche Bevorzugung nicht entnommener Gewinne vor. Im einzelnen ist vorgesehen, im Unternehmen verbleibende Gewinne einer Definitivbelastung mit Einkommensteuer von 25% zu unterwerfen. Bei Entnahme können zwei Verfahren Anwendung finden: Nach der Trennungslösung sind die entnommenen Gewinne nach dem Halbeinkünfteverfahren nachzuversteuern, nach der Einheitslösung²⁰ sind sie unter Anrechnung der darauf lastenden Unternehmenssteuern voll dem persönlichen Einkommensteuersatz²¹ zu unterwerfen.

17. Gemäß dem seit 2001 geltenden Halbeinkünfteverfahren kann die auf der Ausschüttung lastende Körperschaftsteuer nicht mehr auf die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners angerechnet werden. Die Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne mit definitiver Körperschaftsteuer und Einkommensteuer wird dadurch gemildert, dass nur die Hälfte der ausgeschütteten Gewinne der Einkommensteuer unterworfen wird.

18. Gleichzeitig entfällt die Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften gem. § 32c EStG.

19. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (1999), Kapitel B II.

20. Diese entspricht materiell dem in 2000 noch geltenden Vollerrechnungsverfahren bei der Körperschaftsteuer.

21. Die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte gem. § 32c EStG entfällt.

Steuerreform 2000

Tabelle 2 Steuerlast in 2005 gemäß Optionslösung bei Einbehaltung und Ausschüttung

	2005 Einbehaltung	2005 Ausschüttung
Gewinn vor Steuern	200.000	200.000
GewSt-Last (Hebesatz 400%)	33.333	33.333
Gewinn nach GewSt	166.667	166.667
definitive KSt 25%	41.667	41.667
Solidaritätszuschlag	2.292	2.292
Gewinn nach Steuern	122.708	122.708
hälftiger Gewinn		61.354
EST		12.214
Solidaritätszuschlag		672
Gewinn nach allen Steuern	122.708	109.823
Steuerlast	77.292	90.177

Beispielhaft zeigt Tabelle 3 für einen Vorsteuergewinn von DM 200.000 die Berechnung der Steuerlast nach dem Modell der Sondertarifierung differenziert nach Nichtentnahme und Entnahme gemäß Trennungs- bzw. Einheitslösung.

Tabelle 3 Steuerlast in 2005 gemäß Sondertarifierung bei Nichtentnahme und Entnahme

	2005 Nichtentnahme	2005 Entnahme Trennungs- lösung	2005 Entnahme Einheitslösung
Gewinn vor Steuern	200.000	200.000	200.000
GewSt-Last (Hebesatz 400%)	17.333	17.333	17.333
Gewinn nach GewSt	182.667	182.667	182.667
definitive EST 25%	45.667	45.667	45.667
Solidaritätszuschlag	2.512	2.512	2.512
Gewinn nach Steuern	134.488	134.488	134.488
hälftiger Gewinn		67.244	
EST		14.168	61.231
Solidaritätszuschlag		779	3.368
Anrechnung			48.179
Gewinn nach allen Steuern	134.488	119.541	118.068
Steuerlast	65.512	80.459	81.932

Entlastungswirkungen durch die Steuerreform 2000 verglichen mit dem in 2000 geltenden Recht und den Reformalternativen

Die folgende Tabelle 4 weist unter den oben getroffenen Annahmen für unterschiedliche Gewinnhöhen die steuerliche Durchschnittsbelastung für das Jahr 2000 sowie die Reformjahre 2001, 2003 und 2005 aus. Vergleichend werden für diese Reformjahre auch die Entlastungswirkungen durch die Reformalternativen quantifiziert.

Der Vergleich zwischen altem und verabschiedetem Recht zeigt, dass es zu einer deutlichen Entlastung der Wirtschaftssubjekte kommt, die stufenweise von 2001 bis 2005 zunimmt. Die Entlastung fällt bei den oberen Einkommensklassen (ab DM 200.000) überproportional hoch aus. Bei einem Vorsteuergewinn von DM 50.000 beläuft sich die Entlastung in der Endstufe der Reform auf 3,94 %-Punkte, wohingegen Personenunternehmer mit einem Gewinn von DM 1.000.000 8,36%-Punkte einsparen. Bedenkt man, dass 95% aller Personenunternehmer Einkünfte unter DM 250.000 haben, 78% gar unter DM 100.000,²² wird deutlich, dass eine Umverteilung zugunsten einer kleinen Gruppe von Besserverdienern stattfindet.

Für die Optionslösung (Modell 1) ergibt sich in den unteren Einkommensbereichen, in denen eine Option nicht in Frage kommt (DM 50.000–DM 100.000), eine annähernd gleiche Steuerlast wie beim verabschiedeten Recht. Hintergrund ist, dass der hier geltende doppelte Gewerbesteuerfreibetrag in Höhe von DM 96.000 bei Wegfall der Messzahlstaffelung annähernd die gleiche materielle Entlastung bringt wie die 1,8-fache Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer. Da ca. 78% der Personengesellschaften in diesen Einkommensbereich fallen, wären von der alternativen Optionslösung keine stärkeren Steuerentlastungen zu erwarten gewesen. Ebenso wie beim verabschiedeten Recht unterscheiden sich die Entlastungswirkungen für entnommene und nicht entnommene Gewinne nicht. Optiert das Unternehmen zur Körperschaftbesteuerung (Einkommensklassen ab DM 200.000) ist zwischen Einbehaltungs- und Ausschüttungsfall zu differenzieren. Bei Einbehaltung ergibt sich unabhängig von der Einkommenshöhe eine konstante Durchschnittsbelastung von 38,65%, und damit fast durchweg eine höhere Entlastung als beim verabschiedeten Recht. Zieht man die Durchschnittsteuersätze bei Ausschüttung ins Kalkül, verhält es sich umgekehrt: Die Reformalternative würde zu einer höheren Belastung dieser Einkommensbezieher führen. Somit werden anders als im verabschiedeten Recht die einbehaltenen Gewinne im Vergleich zu den ausgeschütteten Gewinnen stärker entlastet.

Die Entlastungen im Modell Sondertarifierung würden folgendermaßen ausfallen. Bei einem Gewinn vor Steuern bis DM 50.000 ergibt sich bei

22. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2000).

Steuerreform 2000

Tabelle 4 Durchschnittsteuersätze bei unterschiedlichen Einkommenshöhen und Rechtslagen

Gewinn	2000 (%)	2001 (%)	2003 (%)	2005 (%)
verabschiedetes Recht	22,28	20,42	19,77	18,34
keine Optionsausübung, doppelter GewSt – Freibetrag		20,39	19,74	18,31
Nichtentnahme	50.000	26,49	26,49	26,49
Trennungslösung		28,46	28,01	27,66
Einheitslösung		20,49	19,84	18,41
verabschiedetes Recht	33,71	31,01	30,69	28,25
keine Optionsausübung, doppelter GewSt – Freibetrag		31,23	30,91	28,35
Nichtentnahme	100.000	28,58	28,58	28,58
Trennungslösung		34,25	33,92	33,49
Einheitslösung		32,44	32,12	29,67
verabschiedetes Recht	43,45	41,10	40,33	36,85
Optionslösung Einbehaltung		38,65	38,65	38,65
Optionslösung Ausschüttung		45,76	45,60	45,09
Nichtentnahme	200.000	32,76	32,76	32,76
Trennungslösung		41,00	40,84	40,23
Einheitslösung		45,22	44,44	40,97
verabschiedetes Recht	50,06	47,28	46,18	42,15
Optionslösung Einbehaltung		38,65	38,65	38,65
Optionslösung Ausschüttung		50,27	50,05	48,97
Nichtentnahme	500.000	36,29	36,29	36,29
Trennungslösung		48,52	48,28	47,14
Einheitslösung		53,67	52,57	48,54
verabschiedetes Recht	52,27	49,34	48,13	43,91
Optionslösung Einbehaltung		38,65	38,65	38,65
Optionslösung Ausschüttung		52,31	51,95	50,60
Nichtentnahme	1.000.000	37,47	37,47	37,47
Trennungslösung		51,43	51,07	49,69
Einheitslösung		56,49	55,28	51,07

	in 2000 geltendes Recht
	verabschiedetes Recht
	Optionslösung (Modell 1)
	Sondertarifierung (Modell 2)

Nichtentnahme eine deutlich höhere Belastung als im verabschiedeten und bis in 2000 geltenden Recht. Diese Mehrbelastung ist aus verteilungspolitischen Gesichtspunkten ebenso problematisch wie die noch über diesem Niveau liegende Belastung bei Versteuerung der Entnahme nach der Trennungslösung. Dessen war sich wohl auch die Brühler Kommission bewusst, die vorgeschlagen hat, die Sondertarifierung möglicherweise nur optional zugänglich zu machen. Aus unserer Sicht ist dies ein Muss, da 51% der Personengesellschaften zu

diesem Einkommenssegment zählen.²³ Für Einkommensklassen ab DM 100.000 ergibt sich für den Nichtentnahmefall nahezu ausschließlich eine höhere Entlastung als im verabschiedeten Recht, während die Entnahme sowohl bei Anwendung der Trennungs- als auch der Einheitslösung zu einer Mehrbelastung führt. Somit liegen die Durchschnittsteuersätze im verabschiedeten Recht zwischen den höheren Sätzen bei Entnahme und den niedrigeren Sätzen bei Nichtentnahme. Die Entnahmeverfahren der Sonder-tarifierung haben unterschiedliche Verteilungswirkungen. Während die Einheitslösung die persönlichen Einkommensverhältnisse im Sinne einer progressiven Besteuerung voll erfasst, erzeugt die Trennungslösung im Vergleich zur Einheitslösung eine Belastung (Begünstigung) der unteren (oberen) Einkommensklassen.

Insgesamt kann festgestellt werden, dass das verabschiedete Recht im Vergleich zum bisherigen Recht starke steuerliche Entlastungen über alle Einkommensklassen hinweg schafft. Die beiden Alternativen zielen darauf ab, einbehaltene/nicht entnommene Gewinne stärker zu entlasten als ausgeschüttete/entnommene. Dies wird in den Einkommensklassen bis DM 50.000 (Modell 1 bis DM 100.000) nicht erreicht. Hier finden die Modelle durch Wahlrechte keine Anwendung und gehen für die Mehrheit der Personen-unternehmen ins Leere. Damit stellt die Brühler Kommission zwei Alternativen zur Wahl, die zu unsystematischen Entlastungswirkungen zwischen den Einkommensklassen führen.

Investitionsanreize durch die Steuerreform 2000 verglichen mit dem in 2000 geltenden Recht und den Reformalternativen

Im folgenden stehen Auswirkungen einer Steuerrechtsänderung auf Investitionsanreize im Vordergrund. Hohe Grenzsteuersätze stellen ein Investitionshemmnis dar. Ausgangspunkt ist Tabelle 5, die für unterschiedliche Rechtslagen die Grenzsteuersätze enthält. Dabei fallen Einkommensklassen ab DM 200.000 bereits in den Bereich des Grenzsteuerspitzenatzes.²⁴

Das verabschiedete Recht schafft gegenüber der alten Rechtslage eine stufenweise Absenkung der Grenzsteuerbelastung über alle Einkommensklassen hinweg. Die deutlich ausfallende Steuersenkung, im Bereich des Grenzsteuerspitzenatzes bis 2005 8,79%-Punkte, lässt tendenziell eine höhere Leistungsbereitschaft und damit stärkere Investitionsanreize erwarten.

Für die Optionslösung gilt in den Einkommensklassen DM 50.000 und DM 100.000, dass eine Optionsausübung nicht in Frage kommt. Der hier

23. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2000).

24. Für die Fälle, in denen die entnommenen Gewinne nach dem Halbeinkünfteverfahren nach-zuversteuern sind, wird der zusammengesetzte Grenzsteuerspitzenatz erst bei einem Einkommen von ca. DM 350.000 erreicht.

Steuerreform 2000

Tabelle 5 Grenzsteuersätze bei unterschiedlichen Einkommenshöhen und Rechtslagen

Gewinn		2000 (%)	2001 (%)	2003 (%)	2005 (%)
50.000	verabschiedetes Recht	38,00	34,55	34,55	32,27
	keine Optionsausübung, doppelter GewSt – Freibetrag		33,85	33,85	31,48
	Nichtentnahme		29,21	29,21	29,21
	Trennungslösung		37,80	36,80	35,97
	Einheitslösung		36,30	36,39	34,10
100.000	verabschiedetes Recht	51,22	48,48	48,48	44,09
	keine Optionsausübung, doppelter GewSt – Freibetrag		57,24	57,24	53,05
	Nichtentnahme		34,26	34,26	34,26
	Trennungslösung		43,98	43,98	43,45
	Einheitslösung		53,49	53,57	49,17
200.000	verabschiedetes Recht	54,47	51,39	50,08	45,6
	Optionslösung Einbehaltung		38,65	38,65	38,65
	Optionslösung Ausschüttung		50,06	50,06	49,16
	Nichtentnahme		38,65	38,65	38,65
	Trennungslösung		50,60	50,60	49,61
	Einheitslösung		59,31	57,31	53,59
	verabschiedetes Recht*	54,47	51,39	50,08	45,68
Gewinnbereich des Grenzsteuer- spitzensatzes	Optionslösung Einbehaltung		38,65	38,65	38,65
	Optionslösung Ausschüttung		54,34	53,86	52,24
	Nichtentnahme		38,65	38,65	38,65
	Trennungslösung		54,34	53,86	52,24
	Einheitslösung		59,31	57,31	53,59

- in 2000 geltendes Recht
- verabschiedetes Recht
- Optionslösung (Modell 1)
- Sondertarifierung (Modell 2)

*Zum gleichen Ergebnis für die Grenzsteuerspitzenbelastung im verabschiedeten Recht führen Berechnungen der Deutschen Bundesbank (2000), S. 61.

vorgesehene doppelte Gewerbesteuerfreibetrag bei Wegfall der Messzahlstaffelung führt bei einem Einkommen von DM 50.000 zu einer Grenzbelastung, die geringfügig unter dem Niveau des verabschiedeten Rechts liegt. Insofern dürften die Anreizwirkungen denjenigen des verabschiedeten Rechts weitgehend entsprechen. Eindeutig negative Auswirkungen auf die Leistungsbereitschaft werden dagegen im Einkommensbereich von DM 100.000 generiert, wo die Grenzsteuersätze nicht nur deutlich höher sind als beim verabschiedeten Recht, sondern auch über dem in 2000 geltenden Recht liegen. In allen Einkommensklassen, in denen der Grenzsteuerspitzensatz erreicht wird, gilt, dass einbehaltene Gewinne mit 38,65% einer deutlich niedrigeren

Grenzbelastung unterliegen als nach verabschiedetem Recht. Demgegenüber werden ausgeschüttete Gewinne einem höheren Grenzsteuersatz unterworfen als im verabschiedeten Recht. Die Tarifspreizung bei Optionsausübung erzeugt einen lock-in Effekt, d.h. es bestehen Anreize, das Geld im Unternehmen zu belassen.

Das Modell Sondertarifierung führt bei Nichtentnahme in allen Einkommensklassen zu einer niedrigeren Grenzbelastung des Gewinns als im verabschiedeten Recht. Bei Entnahme dagegen führt die Einheitslösung durchweg zu einer höheren Grenzbelastung. Gleiches gilt für die Trennungslösung mit Ausnahme der Einkommensklassen von DM 100.000 und DM 200.000. Hier liegen die Grenzsteuersätze zum Teil unterhalb denen des verabschiedeten Rechts. In jedem Fall ergibt sich bei Nichtentnahme eine Grenzbelastung deutlich unter dem Niveau bei Entnahme. Diese Tarifspreizung erzeugt auch hier einen lock-in Effekt.²⁵

Mit den Reformmodellen, die eine tarifliche Begünstigung einbehaltener Gewinne generieren, vertritt die Kommission die Ansicht, einbehaltene Gewinne seien besser als ausgeschüttete, da gesparte Gewinne Investitionen fördern, entnommene dagegen für Konsumzwecke verpuffen. Dies ist aber nach verbreiteter Meinung in der Literatur ein Fehlurteil.²⁶ Da die steuerliche Begünstigung nicht von der Investitionstätigkeit abhängt, können einbehaltene Gewinne zunächst in realwirtschaftlich unbedeutenden Finanzanlagen geparkt werden, ohne dass es zu arbeitsplatzschaffenden Investitionen kommt.²⁷ Aus unserer Sicht ist aber zu bedenken, dass gesamtwirtschaftlich nicht alle Finanzinvestitionen realwirtschaftlich unbedeutend sind. Werden z.B. inländische Staatspapiere gekauft, führt die gesamtwirtschaftlich erhöhte Ersparnis über sinkende Zinsen auch zu vermehrten Investitionen. Werden Gewinne in ausländische Unternehmen investiert, ergibt sich kein wachstumsfördernder Effekt im Inland. Was die entnommenen Gewinne angeht, ist keineswegs sichergestellt, dass sie konsumtiv verwendet werden. Sie können und werden sehr wohl auch reinvestiert. Insofern ist es zweifelhaft, ob ein durch Tarifspreizung geschaffener Einbehaltungsanreiz zu höheren Investitionen führt. Darüber hinaus stimmen wir dem Tenor der Literatur dahingehend zu, dass durch die Begünstigung einbehaltener Gewinne die Funktion des Kapitalmarktes geschwächt wird, den Kapitalfluss in die beste volkswirtschaftliche Verwendung zu lenken.²⁸

25. Dies gilt natürlich nicht, sofern die Sondertarifierung nur optional ist und nicht gewählt wird, was nur in der untersten Einkommensklasse in Frage kommt.

26. Vgl. Peffekoven, R. (1999), S. 339 und Peffekoven, R. (2000), S. 82; so auch ZEW (2000), S. 12 m.w.N.

27. Hinzu kommt, dass Sachinvestitionen von der Steuersatzsenkung weniger stark profitieren als Finanzanlagen. Ursächlich dafür ist die verminderte Entlastungswirkung der Abschreibungen durch sinkende Steuersätze, die durch eine Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen noch verstärkt wird; vgl. ZEW (2000), S. 12.

28. Vgl. Bundesministerium der Finanzen (1999), Begründung des Sondervotums von H. Pollak, so auch Peffekoven, R. (1999), S. 339.

Steuerreform 2000

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die in allen Einkommensklassen gesunkenen Grenzsteuersätze im verabschiedeten Recht Investitionsanreize erwarten lassen. Die beiden Reformalternativen stellen nicht sicher, dass durch die niedrigere Grenzbelastung nicht entnommener im Vergleich zu entnommenen Gewinnen höhere Investitionsanreize erzielt werden. Im Gegenteil sind bei Modell 1 im Einkommensbereich zwischen DM 96.000²⁹ und ca. DM 150.000 sogar negative Anreizwirkungen zu erwarten. Da ferner durch eine Tarifspreizung mit Kapitalfehlallokationen gerechnet werden muss, ist unserer Ansicht nach dem verabschiedeten Recht der Vorzug zu geben.

Schlussbemerkung

Um eine Steuerreform umfassend beurteilen zu können, sind neben Verteilungsfragen und Anreizwirkungen noch weitere Kriterien wie z.B. Rechtsformneutralität, Europatauglichkeit oder Steuervereinfachung in Betracht zu ziehen.³⁰ Unsere Ausführungen würdigen die Auswirkungen der Steuerreform 2000 auf Personenunternehmen vor dem Hintergrund der Ziele, Steuerentlastungen zu schaffen und Wachstum und Beschäftigung zu fördern.

Unter diesen Aspekten decken unsere Untersuchungen auf, dass die beiden Reformalternativen systematische Unstimmigkeiten bei der Entlastung der verschiedenen Einkommensklassen aufweisen und in den unteren Einkommensbereichen, in denen die meisten Personenunternehmen anzusiedeln sind, an ihren Zielen vorbeigehen. Des Weiteren ist nicht sichergestellt, dass von den beiden Alternativen stärkere oder zumindest gleich starke Investitionsanreize im Vergleich zum verabschiedeten Recht ausgehen.

Der Gesetzgeber hat sich somit unseres Erachtens für die beste der untersuchten Alternativen entschieden. Ursächlich dafür sind zum einen die starken Steuerentlastungen über alle Einkommensklassen hinweg. Zum anderen lassen die durchweg gesunkenen Grenzsteuersätze zusätzliche Investitionen und damit Impulse für Wachstum und Beschäftigung erwarten.

Literaturverzeichnis

Bundesministerium der Finanzen (1999), *Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung*. Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (2000), *Steuerreform 2000 – Grafische Darstellungen und internationale Vergleiche*. Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (2000a), *Steuerreform 2000 – Dokumentation*. Berlin.

Deutsche Bundesbank (2000), *Monatsbericht August 2000*. Frankfurt am Main.

29. Ab DM 96.000 setzt die Gewerbesteuerbelastung mit einer Messzahl von 5% ein.

30. Eine Beurteilung der Steuerreform 2000 unter diesen und weiteren Gesichtspunkten findet sich beispielsweise bei Söllner, F. (2000), S. 190 ff.

- Deutscher Bundestag (2000), Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG), *Bundestags-Drucksache* 14/2683 vom 15.02.2000.
- Hauser, H. (1998), Zwischen höherer Mathematik und Verteilungspolitik: der Tarif im deutschen Einkommensteuerrecht, *Deutsche Steuer-Zeitung* 86, 202–209.
- Hettich, F. und Schmidt, C. (2001), Die deutsche Steuerbelastung im internationalen Vergleich: Warum Deutschland (k)eine Steuerreform braucht, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 2, 45–60.
- Peffekoven, R. (1999), Wie sollte die Unternehmensteuer reformiert werden?, *Wirtschaftsdienst* 79, 339–341.
- Peffekoven, R. (2000), Nach wie vor: Konzeptionelle Unterschiede bei den Plänen für eine Steuerreform, *Wirtschaftsdienst* 80, 80–83.
- Schneider, D. (1988), Wider leichtfertige Steuerbelastungsvergleiche, *Die Wirtschaftsprüfung* 41, 281–291.
- Söllner, F. (2000), Die Reform der Unternehmensbesteuerung, *List Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik* 26, 183–206.
- Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) (2000), *Stellungnahme zum Steuersenkungsgesetz*, Mannheim.

Abstract: *This paper outlines the tax reliefs and the investment incentives for partnerships that can be expected from the current tax reform in Germany. We therefore compare the enacted law with concepts that have been submitted by the so-called „Bruehler Commission“. After a brief description of the different alternatives our analysis continues with the calculation and evaluation of average and marginal tax rates for selected income groups. As a result it is argued that the alternative proposals lead to unequally distributed tax reliefs between different income groups and generate weaker investment incentives. Thus we support the enacted law.*