

Professor Dr. Rudolf Wendt

**Reform der Unternehmensbesteuerung
Reforming the German company taxation
system**

Vortrag an der Keio University

Faculty of Law

am 19. Dezember 2005

A.	<i>Einleitung</i>	1
B.	<i>Probleme des heutigen Unternehmenssteuerrechts</i>	1
	<i>1. Übermaß an Detailregelungen</i>	2
	<i>2. Hohe Komplexität</i>	2
	<i>3. Planungsunsicherheit</i>	3
	<i>4. Hohe Steuerbelastung der Unternehmen</i>	3
C.	<i>Ziel einer Unternehmenssteuerreform</i>	4
D.	<i>Vorgaben des Verfassungsrechts, des Europa- rechts und des Internationalen Steuerrechts</i>	5
	<i>I. Verfassungsrechtliche Vorgaben</i>	6
	<i>1. Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit</i>	6
	<i>2. Rechtsanwendungsgleichheit</i>	7
	<i>3. Gebot der Rechtssicherheit</i>	7
	<i>4. Weitere verfassungsrechtliche Vorgaben</i>	7
	<i>II. Europarechtliche Vorgaben</i>	8
	<i>III. Vorgaben des internationalen Steuerrechts</i>	9
	<i>IV. Zwischenergebnis</i>	9

E. Konzeptionelle Grundentscheidungen im Rahmen verschiedener Reformentwürfe zur Unternehmensbesteuerung	9
I. Rechtsformneutrale Besteuerung oder Beibehaltung des rechtlichen Unterschieds zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften	10
1. <i>Gegenwärtige Rechtslage</i>	10
2. <i>Reformentwürfe</i>	13
II. Ermittlung der Bemessungsgrundlage: Gewinnermittlung oder Überschußrechnung?	18
III. Steuersatz	19
1. <i>Einheitlicher Tarif oder duale Einkommensteuer</i> .	19
2. <i>Progressiver Tarif oder Flat Tax</i>	23
IV. Abschaffung der Gewerbesteuer	25
1. <i>Reformbedürftigkeit der Gewerbesteuer</i>	26
2. <i>Unverträglichkeit mit den neuen Modellent- würfen</i>	28
3. <i>Alternativmodelle zur Gewerbesteuer</i>	30
F. Fazit	31
G. Summary: Reforming the German company taxation system	32
I. Introduction	32
II. The reform drafts	33
1. <i>Taxation according to the company's legal form? ..</i>	33
2. <i>Calculation of profits or calculation of surplus as assessment basis</i>	35
3. <i>Tax rate</i>	35
III. Abolishing the tax on the profits of business enterprises ("Gewerbesteuer")	36
IV. Conclusion	37

A. Einleitung

Die wichtigste steuerpolitische Aufgabe der neuen deutschen Bundesregierung ist eine mutige Reform der Unternehmensbesteuerung. Das ist allen Einsichtigen klar, und deshalb konnte bereits viele Monate vor den Bundestagswahlen das heutige Thema gewählt werden, ohne daß man über hellseherische Fähigkeiten verfügen mußte. In den Monaten vor der Wahl wurde über kein anderes wirtschafts- und finanzpolitisches Thema mehr diskutiert als über das „richtige“ Steuersystem und damit auch über das richtige System zur Besteuerung der Unternehmen, das vor allem international wettbewerbsfähig sein soll. Für die Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland und die internationale Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands ist dies eines der ganz zentralen Themen. Ansätze zur Reform der Besteuerung der Unternehmen sind bisher regelmäßig Stückwerk geblieben. An einer großen Reform fehlt es bisher. Es ist in der Vergangenheit allenfalls immer wieder gelungen, einzelne Löcher im System zu „stopfen“, und dies unsystematisch und ohne Blick für das Ganze.

B. Probleme des heutigen Unternehmenssteuerrechts

Wegen dieses jahrelangen gesetzgeberischen Kleinkleins ist es nicht verwunderlich, daß unser Steuerrecht heute an mehreren Systemschwächen leidet.

1. Übermaß an Detailregelungen

Zum ersten fällt das Übermaß an Detailregelungen auf. Die Bundesregierung teilte auf eine große Anfrage der FDP-Fraktion zur Vereinfachung des Steuerrechts mit, daß zur Zeit 118 gültige Gesetze und 87 Rechtsverordnungen existierten. Unberücksichtigt bei dieser Mitteilung blieb die Vielzahl der zu berücksichtigenden Verwaltungsvorschriften und Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen zur Besteuerung .

2. Hohe Komplexität

Zum zweiten ist die hohe Komplexität zu nennen. Die ertragsteuerlichen Vorschriften sind mittlerweile derart kompliziert, daß sie häufig weder von Finanzbeamten noch von den Steuerpflichtigen und ihren Beratern richtig beherrscht werden.

- Als Beispiel läßt sich die bis zum 31.12.2003 geltende Mindestbesteuerung nennen.

So verwundert es auch nicht, daß Deutschland nach einer neueren Untersuchung des World Economic Forum in der Kategorie „Effizienz des Steuersystems“ unter 102 untersuchten Staaten den letzten Platz belegt. So wenig dies erstaunt, um so mehr muß ein solcher Befund zum Nachdenken anregen.

3. Planungsunsicherheit

Neben dem Übermaß an Detailregelungen und der hohen Komplexität des deutschen Unternehmenssteuerrechts spielt die Planungsunsicherheit wegen ständiger Änderungen des Steuerrechts eine wesentliche Rolle. So hat der Gesetzgeber allein im Jahre 2003 in einem halben Monat zehn Gesetze erlassen, die wesentliche Änderungen steuerrechtlicher Vorschriften enthielten. Es ist praxisfern anzunehmen, die Steuerpflichtigen und ihre Berater könnten sofort darauf reagieren. Das könnten sie selbst nicht, wenn ihnen die Änderung eigentlich zugute kommen sollte. Durch solche Maßnahmen gerät die Planungsunsicherheit immer mehr ins Wanken.

4. Hohe Steuerbelastung der Unternehmen

Die sehr hohe Steuerbelastung der Unternehmen stellt den vierten Punkt meiner Kritik dar. Deutschland hat in Europa und auch weltweit mit die höchste Unternehmenssteuerbelastung. Das ist u.a. deshalb ein Problem, weil die fortgeschrittenen Industriestaaten seit geraumer Zeit zunehmend Standortwettbewerb mit Hilfe einer niedrigeren Unternehmensbesteuerung betreiben. Das Steuersystem eines Staates und die daraus resultierende Steuerbelastung der Unternehmen stellen wesentliche Entscheidungsfaktoren für Investoren dar. Die steuerliche Entlastung der Unternehmen im Ausland bedroht daher bereits seit längerem die Wettbewerbs-

fähigkeit der deutschen Wirtschaft. Sorgen bereitet zudem vor allem die Neigung vieler Unternehmer, ihre Produktion ins Ausland zu verlagern, um dort Abgaben und Steuern zu sparen, um international wettbewerbsfähig zu sein und auch zu bleiben. Dadurch werden das Wirtschaftswachstum und die Schaffung neuer Arbeitsplätze in Deutschland behindert. In der Folge sinken die Steuereinnahmen trotz steigender Belastung weiter.

C. Ziel einer Unternehmenssteuerreform

Die schlagwortartigen Punkte der Kritik zeigen, daß in Deutschland bereits seit längerer Zeit ein hoher Reformbedarf gerade auf dem Gebiet des Unternehmenssteuerrechts besteht.

Das ist auch der Grund dafür, daß sich in letzter Zeit in Deutschland die Reformentwürfe zum Steuerrecht, insbesondere zum Unternehmenssteuerrecht, häufen. Anzuführen sind hier beispielsweise der Kölner Entwurf, der Karlsruher Entwurf und nicht zuletzt der Entwurf meines Saarbrücker Mitarbeiters Michael Elicker, der Gegenstand seiner vor kurzem erschienenen Habilitationsschrift ist. Der Kölner Entwurf geht auf eine Expertenkommission zurück, deren Sprecher der langjährige Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln, Joachim Lang, ist, der auch in Japan be-

stens bekannt ist. Auf diesen Entwurf werde ich im folgenden besonders eingehen.

Die Ziele, die sich die Verfasser der einzelnen Reformentwürfe erhoffen, haben sich in den letzten Jahren nicht wesentlich geändert. Das angestrebte Ziel einer Reform ist es, die steuerlichen Rahmenbedingungen für die unternehmerische Betätigung in der Bundesrepublik so zu verbessern, daß die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft gestärkt, das wirtschaftliche Wachstum gefördert und im Ergebnis mehr Arbeitsplätze und höhere Einkommen für alle erreicht werden.

Dieses Ziel kann nur durch eine Vereinfachung des Steuerrechts erreicht werden. Ein kompliziertes Steuerrecht, das zudem zu hohen Belastungen führt, trägt dazu bei, daß unternehmerische Entscheidungen allein durch steuerrechtliche Erwägungen beeinflußt werden, so daß im Ergebnis ökonomisch sinnvollere, ja sogar ökonomische gebotene Alternativen aus steuerlichen Gründen unwirtschaftlich werden. Ein neues Steuerrecht muß durch eine größere Steuergerechtigkeit, Einfachheit und Neutralität überzeugen.

D. Vorgaben des Verfassungsrechts, des Europarechts und des Internationalen Steuerrechts

Reformmodelle können nicht losgelöst von rechtlichen Grundlagen im quasi rechtsfreien Raum model-

liert werden. Ökonomen übersehen das allzu gerne. In Wahrheit ist der Gestaltungsspielraum für ein neues Unternehmensteuerrecht rechtlich begrenzt. Die einzelnen Reformmodelle müssen die Vorgaben des Verfassungsrechts, des Europarechts und des internationalen Steuerrechts beachten.

I. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Für ein neues Unternehmensteuerrecht sind zunächst die Vorgaben des Verfassungsrechts zu berücksichtigen. Aus der Verfassung lassen sich allgemeine Grundanforderungen ableiten, denen jedes deutsche Steuersystem genügen muß. Lassen Sie mich hier kurz auf einzelne Punkte eingehen.

1. Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit

Die primäre Anforderung an ein Steuersystem, das mit der Verfassung im Einklang steht, ist die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit. Dieser Grundsatz wird aus dem allgemeinen Gleichheitssatz sowie der Eigentumsgarantie abgeleitet. Danach sollen die von den einzelnen Bürgern zu tragenden Lasten gleichmäßig nach deren wirtschaftlicher und finanzieller Leistungsfähigkeit verteilt werden.

2. Rechtsanwendungsgleichheit

Die Besteuerung ist weiter nur dann gerecht, wenn sie nicht nur im Gesetz, sondern auch im Gesetzesvollzug gleichmäßig durchgeführt wird. Dies setzt eine einheitliche Rechtsanwendung durch die Finanzbehörden und Gerichte voraus. Diese kann nur dann gewährleistet werden, wenn neben dem materiellen Recht auch das Verfahrensrecht entsprechend gestaltet ist.

3. Gebot der Rechtssicherheit

Drittens ist das Gebot der Rechtssicherheit zu berücksichtigen. Das Prinzip der Rechtssicherheit verlangt zunächst die Gesetzesbestimmtheit der Besteuerung. Jedes Reformprojekt muß im übrigen beachten, daß der Steuerpflichtige im Hinblick auf bereits getätigte Dispositionen steuerlichen Vertrauensschutz genießen kann. Bei Rechtsänderungen mit Wirkung für die Zukunft müssen angemessene Übergangsregelungen vorgesehen werden, um nicht gegen das Rückwirkungsverbot zu verstoßen.

4. Weitere verfassungsrechtliche Vorgaben

Schließlich sind die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der hinreichenden Ergiebigkeit nach Abzug der Steuererhebungskosten sowie die Grundrechte, wie insbesondere die Eigentumsfreiheit und die Berufsfreiheit, mit in die Beurteilung der Reformentwürfe einzubeziehen.

II. Europarechtliche Vorgaben

Über die verfassungsrechtlichen Grundanforderungen hinaus sind auch die Vorgaben des Europarechts einzuhalten. Als supranationalem Recht kommt sowohl dem primären als auch dem sekundären Europarecht nach der Rechtsprechung des EuGH Anwendungsvorrang vor nationalen Bestimmungen zu, sofern es unmittelbar anwendbar ist. Es ist allgemein anerkannt, daß die im EG-Vertrag niedergelegten Grundfreiheiten unmittelbar anwendbar sind und zur Überprüfung nationaler Steuergesetze herangezogen werden müssen. Trotz ihres unterschiedlichen Schutzbereichs läßt sich bei den Grundfreiheiten eine Tendenz hin zu einer einheitlichen Dogmatik und einer einheitlichen Rechtfertigung von Eingriffen erkennen. Sie verbieten es in ihrer Ausprägung als Diskriminierungsverbote sowohl dem Herkunftsstaat als auch dem Bestimmungsstaat, den grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr gegenüber einem rein binnenwirtschaftlichen Geschäftsverkehr zu diskriminieren. Eine diskriminierende Behandlung des grenzüberschreitenden Verkehrs kann nur noch in sehr engen Grenzen gerechtfertigt werden. Für das Unternehmenssteuerrecht bedeutet das eine weitere Einschränkung der Gestaltungsfreiheit des Reformgesetzgebers.

III. Vorgaben des internationalen Steuerrechts

Neben den verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben muß ein reformiertes Unternehmenssteuerrecht im Bereich des internationalen Steuerrechts die einzelnen internationalen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beachten. Es dürfen insbesondere keine nationalen Regelungen zur Ausweitung beziehungsweise Neubegründung von Steueransprüchen getroffen werden, die zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen im Widerspruch stehen.

IV. Zwischenergebnis

Ich ziehe ein erstes Fazit: Schon die vorgetragene Skizze zeigt, daß im Hinblick auf ein neues Unternehmenssteuerrecht die Gestaltungsmöglichkeiten beschränkt sind. Es sind mehrere Grundanforderungen zu berücksichtigen, damit das neue Recht Bestand haben kann.

E. Konzeptionelle Grundentscheidungen im Rahmen verschiedener Reformentwürfe zur Unternehmensbesteuerung

Im folgenden werde ich auf die unterschiedlichen konzeptionellen Grundentscheidungen der verschiedenen Reformentwürfe eingehen, wie beispielsweise die rechtsformneutrale Besteuerung, den Steuersatz und die Abschaffung der Gewerbesteuer.

I. Rechtsformneutrale Besteuerung oder Beibehaltung des rechtlichen Unterschieds zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften

Bereits seit dem Deutschen Juristentag im Jahr 1924, also seit über 80 Jahren, wird darüber gestritten, ob man an der unterschiedlichen Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften festhalten oder eine rechtsformneutrale Besteuerung einführen soll. Bisher ohne Ergebnis. Im Rahmen der aktuellen Reformentwürfe ist der Dualismus der Unternehmensbesteuerung wieder eines der zentralen Themen.

1. Gegenwärtige Rechtslage

Dem heutigen Dualismus der Unternehmensbesteuerung liegt der Unterschied von Kapitalgesellschaften, die juristisch verselbständigt sind und über eine eigenen Rechtspersönlichkeit verfügen, auf der einen Seite und von Einzelunternehmern und Personengesellschaften auf der anderen Seite zugrunde. Bei der Personengesellschaft schließen sich typischerweise natürliche Personen zusammen. Es entsteht keine juristische Person, die selbständiges Besteuerungssubjekt wäre. Vielmehr bleiben die beteiligten natürlichen Personen jede für sich der Einkommenssteuer unterworfen. Das geltende Unternehmenssteuerrecht unterwirft die Gewinne der Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer, die einen einheit-

lichen, vergleichsweise niedrigen Steuersatz aufweist und daher proportional wirkt: Der Staat nimmt gleichbleibend nur 25 Prozent des Gewinns in Anspruch, auch wenn der Gewinn noch so hoch steigt. Im Fall der Ausschüttung des Gewinns an unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen unterliegt der Gewinn allerdings zusätzlich der Einkommensteuer. Bei der Ausschüttung bleibt die Hälfte des Betrags auf der Ebene des Ausschüttungsempfängers steuerfrei, um angesichts der Vorbelastung des Gewinns auf der Ebene der Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer eine Doppelbelastung des Gewinns mit Körperschaft- und Einkommensteuer zu vermeiden. Die Besteuerung nur der Hälfte des ausgeschütteten Betrags - das sogenannte Halbeinkünfteverfahren - hat das früher geltende Anrechnungsverfahren abgelöst. Bei diesem wurde die gesamte Ausschüttung besteuert, allerdings wurde die von der Kapitalgesellschaft bereits gezahlte Körperschaftsteuer gleichsam als Vorsteuer in vollem Umfang auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet.

Die Gewinne der Personenunternehmen unterliegen dagegen der progressiven Einkommensteuer - unabhängig davon, ob der Gewinn im Unternehmen verbleibt oder ausgeschüttet wird. Das heißt: Mit wachsendem Einkommen steigt der Steuersatz, beansprucht der Staat also einen immer höheren Anteil

am Gewinn. Der Spitzensteuersatz beträgt heute 42 Prozent. Bei der Besteuerung von Personenunternehmen ist das Unternehmen nicht selbst Objekt der Besteuerung. Besteuerungsobjekt sind allein die hinter dem Unternehmen stehenden Gesellschafter, denen der Gewinn des Unternehmens zugerechnet wird. Daher hängen der jeweilige Grenzsteuersatz und die Gesamtsteuerbelastung von den persönlichen Verhältnissen des Einzelunternehmers oder Gesellschafters, insbesondere von der Höhe seiner Einkünfte ab. So kann es zwar für einen Unternehmer, der nur sehr geringe Gewinne hat oder seine Gewinne mit anderen Verlusten verrechnen kann, günstiger sein, progressiv nach dem Einkommensteuergesetz besteuert zu werden, als wenn er proportional nach dem Körperschaftsteuergesetz besteuert würde. Regelmäßig wird jedoch ein Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft, der mit seinen Einkünften dem Spitzensteuersatz unterliegt, bei einem Verbleib des Gewinns im Unternehmen nach dem Einkommensteuergesetz deutlich stärker belastet, als wenn er der Körperschaftsteuer unterläge. Er wird diskriminiert und im Wettbewerb benachteiligt. Er hat nicht die Möglichkeit, niedrig besteuerte Erträge im Unternehmen weiter gewinnbringend einzusetzen und so das unternehmerische Vermögen zu mehren.

2. Reformentwürfe

Der beschriebene Dualismus der Besteuerung wird zum Teil als zu kompliziert und auch gleichheitswidrig angesehen. Insbesondere wirft die Rückführung der Körperschaftsteuer auf sehr niedrige Körperschaftsteuersätze Probleme auf. In Deutschland stellt sich die Situation so dar, daß die weitaus meisten Unternehmen, insbesondere im Mittelstand, als Personenunternehmen organisiert sind. Ca. 80% der Unternehmen sind Personenunternehmen. Diese Unternehmen profitieren nicht von den niedrigeren Körperschaftsteuersätzen. Diese gegenüber Kapitalgesellschaften unterschiedliche Behandlung stößt auf Kritik. Allein die Rechtsform stellt keinen geeigneten Anknüpfungspunkt für die ungleiche Steuerbelastung dar. Im übrigen stehen nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch Personenunternehmen sehr wohl im internationalen Steuerwettbewerb. Die Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland rechtfertigt daher keine steuerliche Privilegierung der Kapitalgesellschaften. Manche Reformentwürfe sehen daher vor, den Dualismus von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer aufzuheben und statt dessen sämtliche Unternehmensgewinne einheitlich zu besteuern, sowohl hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als auch hinsichtlich des Steuertarifs. Es wird also eine rechtsformneutrale Besteuerung befürwortet.

- Dies ist das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft, nach dem offenbar eine rechtsformübergreifende „Unternehmenssteuer“ vorgeschlagen wird, die sich aus einer allgemeinen und kommunalen Komponente zusammensetzt, die niedrig sein soll und bei der erst die Belastung ausgeschütteter Gewinne letztlich so hoch wie die anderer Einkünfte wäre.

Auf diese Weise soll beispielsweise vermieden werden, daß der Steuerzahler quasi gezwungen wird, sein Unternehmen als Kapitalgesellschaft zu führen oder in eine solche umzuwandeln, um den gleichen steuerlichen Regeln zu unterliegen wie seine Mitwettbewerber. Die Wahl der Rechtsform soll nach diesem Modell nicht mehr von steuerrechtlichen Erwägungen abhängig sein.

Die Kölner Arbeitsgruppe will hingegen weiter am Dualismus von Körperschaftsteuer und Einkommensteuer festhalten. Sie sieht davon ab, die Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer zu integrieren. Auf eine eigenständige Körperschaftsteuer kann nach ihrer Ansicht aus mehreren Gründen nicht verzichtet werden.

Zum einen weist sie darauf hin, daß der Dualismus bis auf weiteres durch Regelungen des Europarechts sowie verschiedener Doppelbesteuerungsabkommen vorgegeben ist. Zum anderen hält die Arbeitsgruppe eine Vereinheitlichung für nicht ratsam, weil sie den

deutschen Gesetzgeber im Wettbewerb der Steuersysteme der Staaten benachteilige. Denn bei einer Vereinheitlichung könne er den Körperschaftsteuersatz nicht mehr unabhängig vom Einkommensteuertarif gestalten. Dagegen erlaube der Dualismus eine zielgerichtete und niedrige Proportionalbesteuerung international mobiler Unternehmensinvestitionen sowie die Nachbelastung erst bei Ausschüttung. Die Aufrechterhaltung des Dualismus von Einkommenssteuer und Körperschaftsteuer fördere daher die Bereitschaft zu Investitionen.

Anfangs sah der Reformentwurf die Möglichkeit einer Option von Personenunternehmen für eine Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz vor. Personenunternehmen sollten sich freiwillig auch nach dem Körperschaftsteuergesetz veranlagten lassen können. Diese Option war vor allem für Unternehmen mit sehr hohen Gewinnen gedacht. Bei solchen Unternehmen unterliegen die Gewinne, die den jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen sind, wegen des progressiven Einkommensteuertarifs einer sehr hohen steuerlichen Belastung. Durch das Optionsmodell sollte die Belastungsneutralität ermöglicht werden, ohne den Dualismus der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich in Frage zu stellen.

Von diesem Modell hat die Kommission aber anscheinend wieder Abstand genommen. Es würde in

der Tat die Unternehmensbesteuerung weiter verkomplizieren, statt sie zu vereinfachen.

Nach meiner Auffassung ist folgendes richtig: Solange man an einer progressiven Einkommensbesteuerung und einer proportionalen Körperschaftsteuer – also einer Körperschaftsteuer mit einem einheitlichen Steuersatz – festhält, bleibt es notwendigerweise bei dem Nebeneinander von Einkommen- und Körperschaftsteuer. In einem solchen System bedeutet jedes Auseinanderfallen von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz und muß daher unterbleiben. Diesen Standpunkt habe ich schon vor 15 Jahren vertreten. Entgegen dem Kölner Modell kann man den Dualismus beider Steuern nicht mit der Notwendigkeit einer massiven Spreizung der Steuersätze begründen. Eine solche Notwendigkeit gibt es nicht. Das Ziel muß vielmehr sein, den Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz zusammenzuführen. Das dürfte zu einer Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes führen, der heute bei 25 % liegt, und müßte mit einer deutlichen Senkung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer verbunden werden. Eine moderate Erhöhung der Körperschaftsteuer ließe sich aber verkraften, wenn gleichzeitig das frühere System der Vollanrechnung der von der Körperschaft gezahlten Körperschaftsteuer auf die Ein-

kommensteuer, die die Anteilseigner bei Ausschüttung der Gewinne zu zahlen haben, wieder eingeführt würde. Das würde insbesondere gelten, wenn auch ausländischen Anteilseignern diese Anrechnung ermöglicht würde.

Die annähernd gleich hohe steuerliche Belastung des Gewinns bei Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen würde bei diesem System anders als heute nicht erst im Falle der Ausschüttung des Gewinns – wenn man nämlich die Belastung der Kapitalgesellschaft und der Anteilseigner zusammenrechnet –, sondern (auch) bereits bei Nichtausschüttung des Gewinns erreicht. Darauf kann nicht verzichtet werden: Die gleich hohe Besteuerung des Gewinns von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen muß auch (schon) bei einem Verbleib des Gewinns im Unternehmen sichergestellt werden. Immerhin stehen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen in einem laufenden Wettbewerb. Die Kapitalgesellschaften dürfen sich nicht durch eine erklärte Politik der systematischen Einbehaltung von Gewinnen erhebliche Vorteile verschaffen können.

Im Bereich des Körperschaftssteuerrechts wird übrigens auch von den Verfechtern des Kölner Modells das Halbeinkünfteverfahren abgelehnt – also das derzeitige Verfahren, nach dem die Anteilseigner lediglich die Hälfte der ihnen zufließenden Ausschüt-

tungen zu versteuern haben. Statt dessen empfiehlt die Arbeitsgruppe eine Teilanrechnung der von der Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer der Anteilseigner.

- Ermäßigung der Einkommensteuer um ein Fünftel der Einnahmen aus einem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen.

II. Ermittlung der Bemessungsgrundlage: Gewinnermittlung oder Überschußrechnung?

Der Kölner Entwurf sieht für alle Einkunftsarten die Einkünfteermittlung durch Überschußrechnung vor. Bei dieser ist der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben entscheidend, und es gilt grundsätzlich das Zu- und Abflußprinzip. Für Einkünfte aus Unternehmen kann der Steuerpflichtige allerdings auch die Ermittlung durch Bilanzierung wählen. Diese Ermittlung ist bisher die Regel. Neu ist, daß sich die Verfasser des Kölner Entwurfs für ein eigenständiges steuerliches Bilanzrecht entschieden haben. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz soll somit entfallen. Es spricht in der Tat viel dafür, daß ein selbständiges Bilanzsteuerrecht im Hinblick auf die internationale Entwicklung des Handelsbilanzrechts, insbesondere innerhalb der Europäischen Union, unumgänglich ist. Die internationalen Rechnungslegungsregeln, die sich am „true and fair value“-Grundsatz orientieren und weniger Gewicht auf das Vorsichtsprinzip legen, sind aus

deutscher Sicht für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns nur eingeschränkt geeignet. Nach dem Kölner Vorschlag kann der jeweilige Unternehmer je nach seinen individuellen Bedürfnissen eine eher liquiditätsorientierte Überschußrechnung oder eine Bilanzierung, die zukünftige wirtschaftliche Risiken besser erfaßt, wählen (§ 9 II KE-EStG).

III. Steuersatz

Auch hinsichtlich des Steuersatzes unterscheiden sich die Reformentwürfe. Ich möchte hier auf zwei Punkte eingehen. Zum einen auf die schon seit langem geführte Diskussion um eine duale Einkommensteuer, zum anderen auf die Möglichkeit der Einführung eines proportionalen Tarifs, einer sogenannten Flat Tax.

1. Einheitlicher Tarif oder duale Einkommensteuer

Von einigen Reformentwürfen wird in Erwägung gezogen, statt des bisherigen einheitlichen Einkommensteuertarifs einen dualen Steuertarif einzuführen. Das Modell einer derartigen dualen Einkommensteuer ist keine neue, in Deutschland geborene Idee. Etwa Finnland, Norwegen und Schweden wenden dieses System bereits an. Bei einer dualen Einkommensteuer unterliegen Kapitaleinkommen, gleichgültig, ob es sich um Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit, Zinsen oder Mieten handelt,

entweder dem – einheitlichen - Körperschaftsteuersatz oder einem gleich hohen einheitlichen Einkommensteuersatz für Unternehmensgewinne und private Kapitaleinkommen. Nur noch das Arbeitseinkommen wird progressiv besteuert. Der Witz der Sache ist: Die Einkommensfaktoren Kapital und Unternehmensgewinne, die mobil sind, d.h. bei denen eine Verlagerung ins Ausland leicht möglich ist, sollen deutlich geringer besteuert werden als der Faktor Arbeit, der kaum mobil ist. Mit alledem soll ein international wettbewerbsfähiges Steuersystem geschaffen werden,

- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: 25 Prozent auf Kapitaleinkommen. Hierin soll der Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent sowie die (durchschnittliche) Belastung aus einer Kommunalsteuer schon enthalten sein.

Eine solche duale Einkommensteuer würde sich von unserem gegenwärtigen Steuertarif deutlich unterscheiden. Bisher belastet die deutsche Einkommenssteuer die Gesamtheit der Einkünfte mit ein und demselben – progressiv ausgestalteten - Tarif und zählt daher zur Gruppe der synthetischen Steuern. Das bedeutet, daß alle Einkunftsarten nach dem gleichen Steuertarif besteuert werden. Man geht eben zu Recht von der Gleichwertigkeit aller Einkunftsarten aus und unterwirft sie einer einheitlichen Besteuerung.

Problematisch an der dualen Einkommensteuer ist schon in rechtstechnischer Hinsicht, daß der Gesamtgewinn eines Unternehmens für steuerliche Zwecke in zwei Komponenten zerlegt werden müßte, zum einen in die Rendite des investierten Kapitals, die mit einem niedrigen Einheitssteuersatz besteuert würde, und zum anderen in den Wert der eingesetzten Arbeitskraft des Unternehmen, die höher und progressiv besteuert würde. Diese Aufspaltung des Gewinns in einen Teil, der auf den Einsatz von Kapital zurückzuführen wäre, und einen Teil, der auf dem Einsatz von Arbeit beruhte, würde völlig neuartige Abgrenzungsschwierigkeiten mit sich bringen, die kaum zu bewältigen wären.

Sie würde einen Anreiz für Unternehmen schaffen, höher zu steuerndes Arbeitseinkommen als niedriger zu steuerndes Kapitaleinkommen zu deklarieren und damit erhebliche Möglichkeiten zur Steuergestaltung eröffnen. Des weiteren erscheint es wegen des unterschiedlichen Tarifs schwierig, mit einer Besteuerung nach diesem Modell einen Verlustausgleich zwischen beiden Einkunftsarten zu ermöglichen sowie das subjektive Nettoprinzip zu gewährleisten, ohne dem einzelnen ein Optionsrecht für den progressiven Tarif einzuräumen.

Zudem wäre eine (direkte) Progression allein der Einkommensteuer auf Arbeitseinkommen volkswirtschaftlich, nämlich verteilungspolitisch nur schwer zu begründen. Vor allem aber – und das steht mit den verteilungspolitischen Bedenken in engem Zusammenhang - gilt: Die Diskriminierung des Arbeitseinkommens gegenüber den niedrig besteuerten Kapitaleinkommen wäre aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu rechtfertigen. Zwar ist in der Tat allein das Kapital als Einkommensquelle „scheu und flüchtig wie ein Reh“, kann also leicht in das Ausland ausweichen. Eine Verlagerung des Einkommens aus Arbeit in das Ausland ist dagegen nur in Einzelfällen möglich. Daß die Bezieher von Arbeitseinkünften der Besteuerung kaum durch ein Ausweichen in das Ausland entgehen können, ist aber noch kein hinreichender Grund, sie stärker zu besteuern als die Bezieher von Kapitaleinkünften. Wenn der Staat sich diese fehlende Ausweichmöglichkeit zunutze machte, hätte sein Steuerzugriff keine höhere ethische Dignität als das Handeln einer Räuberbande, die auch immer und allein dort auf fremdes Eigentum zugreift, wo die Betroffenen wehrlos sind und sich insbesondere nicht durch Flucht entziehen können. Ein zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen differenzierender Tarif wäre daher gleichheitswidrig.

Eine im beschriebenen Sinn duale Einkommensteuer unterläge daher kaum überwindbaren erhebungstechnischen und nicht überwindbaren verfassungsrechtlichen Bedenken. Sie könnte nicht zu der erwünschten Steuervereinfachung führen. Die synthetische Einkommensteuer, die von dem Grundaxiom der Gleichwertigkeit aller Einkunftsarten ausgeht, führt dagegen zu einer Besteuerung, die dem Gebot der Gleichmäßigkeit genügt. Sie wird daher zu Recht dem Kölner Entwurf zugrunde gelegt.

2. Progressiver Tarif oder Flat Tax

Zweitens wird über den Steuertarif diskutiert. Das deutsche Einkommensteuergesetz enthält seit 1955 anstelle eines Stufentarifs einen progressiven Tarif, also steigende Steuersätze bei wachsendem Einkommen. Es wird heute allerdings zunehmend die Auffassung vertreten, daß das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht notwendigerweise einen progressiven Tarif verlangt. Es wird auch ein proportionaler Steuersatz, also eine sogenannte Flat Tax, für verfassungsrechtlich zulässig gehalten. Nach dem Modell der Flat Tax zahlt der Steuerpflichtige einen einheitlichen Steuersatz für alle seine Einkünfte, unabhängig von deren Höhe. Die Befürworter einer Flat Tax begründen ihren Entwurf damit, daß die Progression ökonomisch unsinnige Anreize zu steuerminimierenden Steuergestaltungen setzt. Zu nennen sind Steuersparmodelle,

bei denen nicht die Rendite einer Investition, sondern die Zuweisung von steuerlich relevanten Verlusten entscheidend ist, und sonstige Gestaltungen, wie beispielsweise die Verlagerung von Einkunftsquellen auf Familienangehörige. Diese Gestaltungen leben von dem Ziel, den Progressionseffekt zu mindern.

Der Kölner Entwurf wendet sich gegen das Modell einer Flat Tax. Nach diesem Reformentwurf geht es nicht darum, den Einkommensteuertarif möglichst niedrig zu halten. Das Ziel ist es vielmehr, eine realitätsgerechte Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen, die das disponible Einkommen benennt, so daß bei Anwendung des Einkommensteuertarifs tatsächlich eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit gewährleistet ist. Bei einer bloß mäßigen Progression und einem moderaten Spitzensteuersatz könnte der Anreiz zu nicht ökonomisch begründeten Steuergestaltungen auch ohne Einführung einer Flat Tax minimiert werden.

- Im übrigen müssen wir die derzeitige politische Situation berücksichtigen. Im abgelaufenen Wahlkampf ist heftig über die Einführung einer Flat Tax oder vergleichbare Stufentarifmodelle diskutiert worden. Nach dem Scheitern dieser Konzepte ist mit deren Umsetzung in diesem Jahrzehnt nicht mehr zu rechnen (Sachverständigenrat).

IV. Abschaffung der Gewerbesteuer

Lassen sie mich schließlich einen Blick auf die Gewerbesteuer werfen, die eine zusätzliche Belastung des Ertrags gewerblicher Tätigkeit bedeutet und sozusagen ein deutsches Spezifikum darstellt.

Die Frage der Berechtigung oder aber der Reform- oder Ablösungsbedürftigkeit der Gewerbesteuer als spezieller Unternehmenssteuer ist daher zwangsläufig ein zentrales Thema der gegenwärtigen Diskussion um die Reform der Unternehmensbesteuerung.

- **Vorschläge zur Reform oder Abschaffung und Ersetzung der Steuer existieren schon länger. Auch das Bundesverfassungsgericht mußte sich bereits des öfteren mit der Gewerbesteuer auseinandersetzen.**

Die Forderung nach einer grundlegenden Reform ist bisher am Widerstand der Kommunen als der primären Nutznießer des Steueraufkommens gescheitert. Die Kommunen fürchten um den Verlust ihrer Finanzautonomie. Das kann nicht verwundern, ist die Gewerbesteuer doch

- **Neben einem Anteil an der Einkommensteuer ist sie eine der beiden Hauptsteuerquellen der Gemeinden.**

die einzige größere Gemeindesteuer, über deren Höhe die Gemeinde selbst bestimmen kann.

1. Reformbedürftigkeit der Gewerbesteuer

Die Reformbedürftigkeit der Gewerbesteuer hat zwei Gründe: zum einen haushalts- und wettbewerbspolitische und zum anderen verfassungsrechtliche.

- **Dabei ist noch nicht einmal berücksichtigt, daß die ursprüngliche Rechtfertigung der Gewerbesteuer, nämlich die Abgeltung der Inanspruchnahme der kommunalen Infrastruktur durch die örtlichen Betriebe, entfallen ist.**

a) In haushaltspolitischer Hinsicht stellt sich das Problem, daß die Höhe der Gewerbesteuereinnahmen stark von konjunkturellen Schwankungen abhängig ist. Dieser Umstand liegt an der gegenständlich begrenzten Bemessungsgrundlage. Es werden nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfaßt. Darüber hinaus verschlechtert die in Europa nahezu singuläre deutsche Gewerbesteuer im internationalen Vergleich in erheblichem Maße den deutschen Standort.

- **Bei den (größeren) Kapitalgesellschaften addieren sich Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer auf ca. 39 Prozent.**

Die Gesamt-Unternehmensbesteuerung läßt sich nicht auf ein akzeptables Niveau von 25, 30 oder 35 Prozent senken, wenn man die Gewerbesteuer beibe-

hält. Dies führt letztendlich dazu, daß größere Unternehmen ihren Sitz in Länder mit einer niedrigeren Unternehmensbesteuerung verlegen.

b) In verfassungsrechtlicher Hinsicht ist die Gewerbesteuer dem Vorwurf der Gleichheitswidrigkeit ausgesetzt. Dem stimme ich zu. Die Gewerbesteuer ist nicht nur eine Sondersteuer gewerblicher Einkünfte, sie erfaßt auch Gewerbebetriebe nur sehr selektiv und ungleichmäßig, indem über die Freibeträge und Meßzahlenstaffelung (des § 11 GewStG) ein Großteil der Personenunternehmen ausgenommen wird. Der Charakter als Sondersteuer hat sich seit 2001 durch das Steuersenkungsgesetz noch verstärkt. Dieses gewährt (gemäß § 35 EStG) einseitig Personenunternehmen die Möglichkeit der pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer. Diese Abziehbarkeit der Gewerbesteuer von der Einkommensteuer soll eine Annäherung der Steuerbelastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften ermöglichen, um die Anforderungen des verfassungsrechtlichen Gebots der gleichmäßigen Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu erfüllen. Dieser Herabschleusung der Einkommensteuerbelastung bedürfte es nicht, wenn in Deutschland Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz zusammengeführt würden, wie ich es für richtig hielte. Das heutige Verfahren der Zusatzbelastung der Gewinne von

Kapitalgesellschaften mittels der Gewerbesteuer und der Reduzierung der Einkommensteuerbelastung von Personengesellschaften wiederum mit Hilfe der – anzurechnenden - Gewerbesteuer, um eine annähernde Belastungsgleichheit zu erreichen, ist ein verzichtbarer Umweg. Oder, im Klartext: Er ist an Absurdität kaum zu überbieten. Ein Argument für die Aufrechterhaltung der Gewerbesteuer bildet das Verfahren nicht.

2. *Unverträglichkeit mit den neuen Modellentwürfen*

Über die haushaltspolitischen, wettbewerbspolitischen und verfassungsrechtlichen Bedenken hinaus bleibt in einem reformierten Steuersystem kaum noch Raum für eine Gewerbesteuer. Das jetzige Einkommensteuerrecht unterteilt die zu versteuernden Einkünfte in sieben Einkunftsarten. Diese Unterteilung wird nach allgemeiner Auffassung als zu kompliziert angesehen, die zu vielen, oft nur unbefriedigend zu lösenden Abgrenzungsfragen führt. Anzuführen ist hier zum Beispiel die Differenzierung zwischen freiberuflicher Tätigkeit und Gewerbebetrieb. Daher soll nach allen Entwürfen zumindest die Unterteilung in Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb sowie aus selbständiger Arbeit aufgegeben werden. Nach dem Kölner Entwurf sollen diese bisherigen Einkunftsarten zu der einheitlichen Einkunftsart „Selbständige Tätigkeit“

zusammengefaßt werden. Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 4 I Nr. 1 KE-EStG) stellen somit eine Zusammenfassung aller Formen von unternehmerischen Einkünften im Sinne des Umsatzsteuerrechts unter dem Dach einer einzigen Einkunftsart dar, d. h. eine Zusammenfassung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Tätigkeit.

Mit dem Aufgehen der einkommensteuerrechtlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der umfassenderen Kategorie der Einkünfte aus „selbständiger Tätigkeit“ ginge der Anknüpfungspunkt der Gewerbesteuer – eben die Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit – verloren. Wollte man dennoch die Gewerbesteuer in ihrer gegenwärtigen Struktur beibehalten, würde dies nur zu einer Verlagerung der Einkünfteabgrenzung ins Gewerbesteuerrecht führen, da die heutige Gewerbesteuer auf der Differenzierung der Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, selbständige und gewerbliche Tätigkeit basiert. Anstatt der gewollten Vereinfachung hätte die Vereinheitlichung im Einkommensteuerrecht also nur eine Verlagerung der Abgrenzungsprobleme zur Folge.

Es zeigt sich also, daß eine von der allgemeinen Unternehmenssteuerreform losgelöste Reform der Gewerbesteuer kaum denkbar ist.

3. *Alternativmodelle zur Gewerbesteuer*

Fragen wir schließlich, welche Alternativen es zur Gewerbesteuer gibt. Die Reformentwürfe sind sich einig, daß die Gewerbesteuer schon aus verfassungsrechtlichen, aber auch aus finanzpolitischen Gründen nicht ersatzlos wegfallen kann. Dies zwingt zur Entwicklung alternativer Steuerquellen der Kommunen.

Die Verfassungsvorschrift des Art. 28 (Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2) GG verlangt, daß die Gemeinden über eine wirtschaftskraftbezogene und mit Hebesatzrecht ausgestattete Steuerquelle verfügen. Um dieser Forderung gerecht zu werden, wird zum Teil erwogen, den Gemeinden ein Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer einzuräumen. Grundgedanke dieser Vorschläge ist die Ausrichtung am Gleichheitssatz und Leistungsfähigkeitsprinzip. Mit dem kommunalen Zuschlag auf die staatliche Einkommensteuer sollen die gemeindlichen Lasten gleichheitssatzkonform auf die Schultern aller Gemeindeangehörigen verteilt werden.

- Eine Abwandlung dieser Idee ist eine eigene Gemeindeeinkommensteuer, die aber ebenfalls an die staatliche Einkommensteuer angelehnt werden müßte.

Der Kölner Entwurf schlägt eine andere Lösung vor. Danach soll anstatt der Gewerbesteuer eine kommunale Unternehmenssteuer in Höhe von 6 % einge-

führt werden. Den Kommunen soll ein eigenes Hebesatzrecht, d.h. eine gewisse Variationsmöglichkeit, eingeräumt werden. Bei diesem Vorschlag wurde davon ausgegangen, daß die Gewerbesteuer mittelfristig durch eine Steuer auf breiter Bemessungsgrundlage ersetzt werden sollte. Das bedeutet, daß zukünftig nicht mehr nur ein Teil der Gewerbetreibenden Gewerbesteuer zahlen, sondern alle unternehmerischen Einkünfte im Sinne des Kölner Einkommenssteuergesetzentwurfs zur kommunalen Unternehmenssteuer herangezogen würden. Der Steuer unterlägen künftig die heutigen Einkunftsarten aus Land- und Forstwirtschaft, aus gewerbe- und aus selbständiger Tätigkeit.

F. Fazit

Ich komme zum Ergebnis: Alles in allem dürften die vorgetragenen Überlegungen gezeigt haben, daß eine umfassende Reform des Steuerrechts dringend notwendig ist. Erforderlich ist eine grundlegende Vereinfachung des Steuerrechts, namentlich des Unternehmenssteuerrechts. Wird das System weiterhin komplizierter und steigt die Steuerbelastung weiter, werden in naher Zukunft viele Unternehmen ihren Firmensitz ins Ausland verlegen. Damit würde die Steuerbasis wegbrechen. Ohne eine Senkung der Steuerbelastung der Unternehmen fällt Deutschland im internationalen Vergleich weiter zurück.

Auf diese Weise würden auf längere Sicht auch bei einer Tariferhöhung die Steuereinnahmen sinken. Je stärker die Steuersätze wüchsen, desto mehr würde sich der Prozeß der Verlagerung der unternehmerischen Aktivitäten in das Ausland beschleunigen. Es ist an der Zeit für eine große Reform. Von den politischen Parteien wird eingewendet, daß eine solche Reform, gleich ob es nun eine Reform nach dem Kölner Modell oder eine andere ist, nicht finanzierbar sei. In Wahrheit liegen die Dinge anders: Es ist nicht die Frage, ob wir uns die Umsetzung eines der Reformmodelle leisten können. Die Frage ist vielmehr: Können wir es uns leisten, auf eine Reform zu verzichten? Ich glaube: Nein!

G. Summary: Reforming the German company taxation system

I. Introduction

As regards tax policy, a reform of the company taxation system is one of the most important issues the new German government will have to deal with. Due to various shortcomings, the current taxation system is neither able to assure Germany's international competitiveness nor Germany as a business location. Its most important shortcomings are the too detailed, inefficient and highly complex company tax legislation as well as the very high tax burden for

companies, which lead to a lack of competitiveness in relation to foreign and also German investors.

Several drafts of a reform have been made, all of them having the same aim of improving the tax framework for companies in a way that leads to higher competitiveness of the German economy, an increased economic growth and employment combined with better income for everyone. This can only be realized by means of a simplification of the tax system, which, in the end, has to convince because of its equality in fiscal matters, simplicity and neutrality.

However, reforms cannot be made without taking into consideration some fixed points and the general framework such as the German constitution, European law and international tax law. These factors, such as taxation according to individual performance, equal application of the law, certainty of the law, anti-discrimination policy and double taxation agreements, limit the window of opportunity for a reform. As a consequence, the scope for designing a new system of company taxation is rather restricted.

II. The reform drafts

1. Taxation according to the company's legal form?

Since 1924, it was highly discussed whether it was preferable to tax companies without taking into con-

sideration their legal form or to differentiate between private companies and financial/capital companies. At present, German law taxes private companies and financial/capital companies in a different way. Financial/capital companies as the joint stock company (AG) are taxed at a relatively low tax rate, which is not increased whatever the profit of the company may be (25 %). If profits are distributed to the shareholders, they have to pay income tax at a reduced rate, as the company has already paid tax on corporation profits. In contrast, private companies have to pay income tax according to their profits, no matter whether the profit is distributed or not. The maximum rate that is taxed is 42 %. This dualism has been criticized as being too complicated and unequal. According to this reform draft, the privilege of capital companies leads to an unjustified discrimination of private companies and therefore makes them and the German business location less competitive. As a consequence, taxation with no respect to the legal form of the company is preferred.

In contrast, a draft of the Cologne working group prefers the dualism in company taxation. According to this draft, a standardized taxation is not feasible due to European law and several double taxation agreements. Here, an option for private companies to be taxed according to the standard for capital companies was preferred.

However, in my point of view, it seems inevitable to abolish the dualism of tax for corporation profits and income tax. Yet, due to the constitutional principle of equality, the maximum tax rate has to be equal. An increase of the corporate tax could be compensated by a reduction of the income tax if profits are distributed. Equal taxation of private and capital companies could then be realized before profits are distributed and capital companies would no longer be privileged.

2. Calculation of profits or calculation of surplus as assessment basis

According to the Cologne draft, the company can choose between a simple calculation of surplus and a calculation of profits by striking the balance. At present, striking the balance is practised by most of the companies.

3. Tax rate

Here, two different points are discussed in the reform drafts: on the one hand the dual income tax, on the other hand the introduction of a flat tax.

a. Standard tariff or dual income tax

The introduction of a dual income tax is preferred by some reform drafts. This means that permanent unearned income, no matter if it is operating profits,

interest or rental profits, is taxed by a standard tax rate. A progressive scale taxes only income from work. This leads to a low tax rate for mobile factors that can be easily transferred abroad, whereas work as a relatively immobile factor is taxed at a higher rate. Such a dual income tax differs on a large scale from the present standard tax rate which taxes all incomes progressively. A dual income tax poses especially problems with regard to legal matters of definition, as a company's profit has to be divided in the two different aspects. Furthermore, with respect to the constitution, discriminating income from work against permanent unearned income cannot be justified. As a consequence, a dual income tax cannot lead to a simplification of the taxation system.

b. Progressive tax or flat tax

The German tax system is based on a progressive tax, therefore the more income the higher the tax rate. However, some reform drafts opt for a flat tax, hence a proportionate tax rate.

III. Abolishing the tax on the profits of business enterprises ("Gewerbesteuer")

The tax on the profits of business enterprises is specific to the German tax system. This tax is one of the most important sources of municipal authorities' income, which poses problems to its abolition. However, a reform of the tax on the profits of business

enterprises is necessary, on the one hand due to budgetary policy reasons, on the other hand due to constitutional reasons. Problems especially arise because of the fact that business enterprises are only taxed in an unequal way.

However, an abolition of this tax has to assure the municipal authorities' right to administrative autonomy that is guaranteed by article 28 of the German constitution. Several alternatives to the tax on the profits of business enterprises have been discussed. Some drafts opt for an additional municipal surtax on the state income tax; others prefer the introduction of a municipal company tax instead of the tax on the profits of business enterprises.

IV. Conclusion

In conclusion it can be seen that a reform of the German company taxation system is more than necessary. The taxation system has to be simplified and the tax burden has to be reduced. Otherwise Germany's economy will no longer be competitive on an international level.