

**Stellungnahme des DIW Berlin zum**  
**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der**  
**Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung**  
**zum Steuervergünstigungsabbaugesetz**

Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 26.9.2003

Bearbeitet von Stefan Bach\*

**1 Grundsätzliche Einschätzung: Steuervergünstigungen und Subventionen auf breiter Front abbauen**

Das DIW Berlin spricht sich für eine durchgreifende und nachhaltige Reform des Steuer- und Abgabensystems aus.<sup>1</sup> Die Steuer- und Abgabenbelastungen müssen gesenkt sowie gleichmäßiger und wirtschaftlich neutraler gestaltet werden. Ferner empfiehlt das DIW Berlin ein Vorziehen der letzten Stufe der Steuerreform auf 2004, um die lahrende wirtschaftliche Entwicklung zu beleben. Zugleich ist es erforderlich, umgehend grundlegende Reformen des Arbeitsmarkts, der sozialen Sicherungssysteme sowie des Bildungssystems in Angriff zu nehmen.

Die defizitären öffentlichen Haushalte, die zu einer wiederholten Verletzung der Defizitkriterien des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspaktes führen, machen eine Haushaltskonsolidierung unumgänglich.<sup>2</sup> Angesichts der schwachen wirtschaftlichen Entwicklung ist diese aber nur mittelfristig zu erreichen. Um jedoch das Vertrauen von Bürgern und Wirtschaft in die finanzpolitische Handlungs- und Reformfähigkeit zu stärken, müssen umgehend sämtliche Staatseinnahmen- und -ausgaben auf den Prüfstand gestellt und Ausgabenziele glaubwürdig fixiert werden. Steuervergünstigungen und Subventionen sollten schrittweise abgebaut werden.

---

<sup>1</sup> DIW Berlin: Zentrale Aufgaben der Wirtschafts- und Sozialpolitik in der kommenden Legislaturperiode. Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 39/2002, S. 651 ff.; DIW Berlin: Tendenzen der Wirtschaftsentwicklung 2003/2004. Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 27-28/2003, S. 456 ff., sowie Klaus F. Zimmermann: Die Steuerreform kreditfinanziert vorziehen. Wirtschaftsdienst 2003 (8), S. 495 ff.

<sup>2</sup> Dieter Vesper: Öffentliche Haushalte 2003/2004: Defizite steigen weiter – Entspannung nicht in Sicht. Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 36-37/2003.

Das vorliegende Gesetzespaket – der hier zu beratende Gesetzentwurf sowie die Gegenfinanzierungs-Vorschläge durch den Entwurf eines Haushaltsbegleitgesetz 2004 – wird diesen Anforderungen bisher nicht gerecht. Es werden nur einzelne Steuervergünstigungen und Subventionen angesprochen. Die Begrenzung des Verlustvortrags verletzt zudem wesentliche steuersystematische Prinzipien. Abzuwarten bleiben die Vorschläge der Länder bzw. der Ministerpräsidenten von Hessen und Nordrhein-Westfalen, die in den nächsten Tagen vorgestellt werden sollen.

Im Folgenden wird auf die Vorschläge zur Mindestbesteuerung (Begrenzung des Verlustvortrags) sowie zur Vereinheitlichung des Betriebsausgabenabzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen eingegangen. Die übrigen Vorschläge erscheinen uns grundsätzlich gerechtfertigt. Sie sollten aber durch einen umfassenderen Abbau von Steuervergünstigungen und Subventionen ergänzt werden.

## **2 Irrweg Mindestbesteuerung**

Das DIW Berlin hat sich mehrfach skeptisch zu den Konzepten einer Mindestbesteuerung geäußert.<sup>3</sup> Wir begrüßen ausdrücklich die Abschaffung des § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG sowie der Folgeregelungen in § 10d EStG. Die Vorschrift ist in der Anwendung äußerst kompliziert und bringt dem Fiskus im Barwert kaum Mehreinnahmen, da in aller Regel nur eine partielle Verschiebung der Verlustverrechnung entsteht, die innerhalb eines Zeitraums von 3 bis 5 Jahren wieder aufgeholt wird. Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten und Steuervergünstigungen, die zu hohen „steuerlichen“ Verlusten führen, sollten statt dessen unmittelbar begrenzt oder abgebaut werden, sofern die damit beabsichtigten Lenkungswirkungen nicht (mehr) erwünscht sind.

Ebenso skeptisch beurteilen wir die nun vorgesehene Variante der Mindestbesteuerung in Form einer Begrenzung der Nutzung von Verlustvorträgen aus früheren Jahren in § 10d Abs. 2 EStG. Im internationalen Umfeld gab es in der letzten Zeit eher eine Tendenz zur Ausweitung des Verlustvortrags. Einschränkungen des intertemporalen Verlustausgleichs belasten das Investitions- und Standortklima und sind auch steuersystematisch nicht zu rechtfertigen.

---

<sup>3</sup> Stefan Bach, Bernd Bartholmai: Aktuelle steuerliche Rahmenbedingungen für den privaten Mietwohnungsbau. Beiträge zur Strukturforchung des DIW Berlin 186. Berlin 2000, S. 52 ff.; sowie dies.: Stellungnahme des DIW Berlin zum Entwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz). Stellungnahme zur Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages. Berlin, 15. Januar 2003.

Die Jährlichkeit der Steuerveranlagung ist eine administrative Konvention, der Planungshorizont von Investitionsentscheidungen reicht dagegen über viele Jahre, mitunter über Jahrzehnte. Wenn Verluste nur mit Einschränkungen auf der Zeitachse mit früheren oder späteren Gewinnen verrechnet werden können, sind schwankende Gewinneinkommen gegenüber konstanten, vertraglich fixierten Einkommen benachteiligt. In Finanzwissenschaft und Steuerlehre besteht die nahezu einhellige Auffassung, dass ein intertemporaler Verlustausgleich durch Verlustrück- und -vortrag keine Steuervergünstigung darstellt, sondern ein grundlegendes Prinzip der gerechten und wirtschaftlich neutralen Besteuerung ausmacht. Selbst bei unbegrenztem Verlustausgleich benachteiligt das Jahresprinzip bei progressivem Tarifs Steuerpflichtige mit stark schwanken Einkommen, vor allem, wenn man die Steuerbelastungen auf längere Perioden oder sogar auf das Lebenseinkommen bezieht. Statt den Verlustausgleich einzuschränken, wie es in den vergangenen Jahren geschah (deutliche Begrenzung des Verlustrücktrags), müsste man ihn eigentlich erweitern.

Nicht die Verlustverrechnung ist eine Steuervergünstigung, sondern die Möglichkeit, steuerliche Verluste geltend zu machen, die in Wirklichkeit keine sind. Wenn diese Möglichkeiten eingeschränkt werden, wie es ja auch das erklärte Ziel des Gesetzentwurfs ist bzw. des ursprünglichen Steuervergünstigungsabbaugesetzes war, erledigt sich das Problem früher oder später von selbst. Ferner greift die Beschränkung von Verlustvorträgen in frühere Investitionsentscheidungen ein (Rückwirkung). Auch wer in der Vergangenheit Steuerver- oder -begünstigungen genutzt hat, kann grundsätzlich Vertrauensschutz beanspruchen.

Im Vergleich zur Mindestbesteuerung à la Lafontaine nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG würden nach der jetzt vorgelegten Regelung „schlechte“ Verluste aus Steuersparmodellen weniger getroffen, da sie bei der Jahresveranlagung wieder unbegrenzt mit positiven Einkünften verrechnet werden können. Vielmehr belastet die geplante Regelung wesentlich stärker echte operative Verluste im Rahmen von unternehmerischer Tätigkeit. Kleine und mittlere Unternehmen, vor allem neu gegründete Unternehmen oder innovative „Pionier“-Unternehmen mit Anfangsverlusten wären von der Einschränkung des Verlustvortrags besonders betroffen. Sie haben in der Regel höhere Finanzierungskosten und können Verluste nicht mit Gewinnen aus anderen Geschäftsbereichen oder Tochterunternehmen verrechnen. Die Mittelstandskomponente von 100 000 Euro (200 000 Euro für Ehepaare) verhindert die größten Nachteile, erscheint aber zu gering.

Mit der Verstetigung des Steueraufkommens lassen sich die geplanten Maßnahmen kaum rechtfertigen. Der Fiskus ist über die Besteuerung an sehr vielen Unternehmen „beteiligt“,

seine Risiken sind somit breit gestreut, außerdem hat er die niedrigsten Finanzierungskosten in der Volkswirtschaft, so dass eine Übernahme von wirtschaftlichen Risiken der Unternehmen mittels intertemporalem Verlustausgleich auch gesamtwirtschaftlich effizient ist. Auch die hohen Haushaltsdefizite und das Damoklesschwert des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspaktes können dies kaum rechtfertigen: Eine vorübergehend höhere Kreditaufnahme ist durchaus hinzunehmen, wenn Deutschland Strukturreformen und Haushaltskonsolidierung wirksam in Angriff nimmt.

Im Übrigen stehen höheren Steuereinnahmen in den nächsten Jahren entsprechende Mindereinnahmen in fünf bis zehn Jahren gegenüber. Im Barwert betragen die effektiven Steuereinnahmen wohl nur einen Bruchteil der Werte, die im Finanztableau des Gesetzentwurfes für den mittelfristigen Zeithorizont nachgewiesen werden. Mehreinnahmen in den nächsten Jahren sind also weitgehend als „implizite“ Staatsschulden zu interpretieren. Diese werden zwar nicht bei der Bundesschuldenverwaltung geführt und nicht nach Brüssel gemeldet, belasten jedoch ebenfalls künftige Haushalte.

### **3 Betriebsausgabenabzugsverbot für Beteiligungsaufwendungen ungelöst**

Die geplante Vereinheitlichung des Betriebsausgabenabzugsverbots für Beteiligungsaufwendungen ist nicht überzeugend.<sup>4</sup>

Bezieht eine Kapitalgesellschaft Dividenden aus inländischem Beteiligungsbesitz, erscheint die Anwendung von § 3c EStG nicht sachgerecht. Soweit die betreffende Tochtergesellschaft der deutschen Besteuerung unterliegt, ist ein Betriebsausgabenabzug bei der Muttergesellschaft gerechtfertigt, denn das Steueraufkommen der Tochter fällt ja in Deutschland an (einmal abgesehen von der Verzerrung der Körperschaftsteuererlegung auf die Länder). Die Problematik ist eine Folgewirkung des Übergangs zur Definitivbesteuerung, bei der die Steuerbelastungen in der Beteiligungskette nicht mehr angerechnet werden. Insgesamt erscheint es ausreichend, wie ursprünglich auch von der Bundesregierung geplant, das Körperschaftsteuergesetz dahingehend zu ändern, dass § 3c Abs. 1 EStG bei Inlandsbeteiligungen nicht gilt.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Vgl. Ralf Maiterth: Zur sachgerechten Behandlung von Beteiligungsaufwendungen im Steuerrecht. Die Betriebswirtschaft 2002, S. 169 ff.

<sup>5</sup> Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 14/6882, 14/7084 – Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts (Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG). Bundestags-Drucksache 14/7343, S. 17. Zur Auffassung des Bundesrats vgl. Bundesrat-Drucksache 638/1/01, S. 5.

Bei Auslandsbeteiligungen von Kapitalgesellschaften führt die pauschale Regelung des § 8b Abs. 5 KStG hingegen zu einer Unter- oder Überbesteuerung, je nachdem ob ihre Beteiligungsaufwendungen 5 % der Beteiligungsaufwendungen übersteigen oder unterschreiten. Da derartige Beteiligungen oftmals zu einem gewissen Anteil fremdfinanziert sein dürften, fördert diese Regelung zwar in vielen Fällen den Holdingstandort Deutschland, dies geht jedoch zu Lasten des deutschen Körperschaftsteueraufkommens und bietet international operierenden Konzernen neue Gestaltungsmöglichkeiten. Zur Stabilisierung der Körperschaftsteuer sollte eher § 3c Abs. 1 EStG entsprechend verschärft werden. Wenn ausländische Dividenden von der deutschen Körperschaftsteuer befreit werden, ist es nur konsequent und systemgerecht, wenn der deutsche Fiskus keine anteiligen Beteiligungsaufwendungen anerkennt. Vielmehr sollten die Betriebsausgaben in dem Staat anerkannt werden, der die zugrundeliegenden Gewinne besteuert. Europarechtliche Restriktionen müssen bei einer entsprechenden Regelung berücksichtigt werden, sollten hierzu aber letztlich kein Hindernis darstellen.