

Zur Bedeutung und Funktion steuerlicher Vergünstigungen - zu Möglichkeiten und Konsequenzen ihres Abbaus im Zusammenhang mit der Debatte um die Steuerreform 1998/1999

von

Hartmut Tofaute

WSI-Diskussionspapier Nr. 35

März 1997

Zur Bedeutung und Funktion steuerlicher Vergünstigungen - zu Möglichkeiten und Konsequenzen ihres Abbaus im Zusammenhang mit der Debatte um die Steuerreform 1998/1999

Gliederung

1. Was sind steuerliche Vergünstigungen?
2. Wofür werden Steuervergünstigungen eingesetzt und was kosten sie den Fiskus?
 - 2.1 Angaben des Subventionsberichts
 - 2.1.1 Steuervergünstigungen im engeren Sinne nach Aufgabenbereichen
 - 2.1.2 Sonstige steuerrechtliche Sonderregelungen
 - 2.2 Weitere steuerliche Vergünstigungen und Regelungen außerhalb der Subventionsberichte
 - 2.3 Vorschläge der "Bareis-Kommission" zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage
3. Zu Wesen und Zielen steuerlicher Vergünstigungen
 - 3.1 Steuervergünstigungen als Instrument staatlicher Wirtschafts- und Sozialpolitik
 - 3.2 Mißbrauch und Mißerfolge dieser Instrumente
4. Das Prinzip Senkung der Steuersätze durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage im Steuerkonzept der Bundesregierung
 - 4.1 Strukturen, Volumen und Finanzierung des Waigel-Modells
 - 4.2 Die vorgesehenen Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage
 - 4.3. Zur Begrenzung von Abschreibungen
 - 4.4 Zur Begrenzung von "Steuervergünstigungen" von Arbeitnehmern
 - 4.4.1 Steuerfreiheit von Erschwerniszuschlägen
 - 4.4.2 Die Pkw-Kilometerpauschale
5. Abschließende Bemerkungen
Kurzfassung

Hand zu Mindereinnahmen führen".³ Sie sollten zu den gleichen Zwecken gewährt werden, wie sie bei den Finanzhilfen gewährt werden, d.h., um

- 1) Produktionen oder Leistungen in Betrieben oder Wirtschaftszweigen zu erhalten oder an neue Bedingungen anzupassen,
- 2) den Produktivitätsfortschritt und das Wachstum von Betrieben oder Wirtschaftszweigen zu fördern,
- 3) in wichtigen Bereichen des volkswirtschaftlichen Marktprozesses für private Haushalte bestimmte Güter und Leistungen zu verbilligen und die Spartätigkeit anzuregen.

Ergänzend wird an anderer Stelle noch hinzugefügt, daß Steuervergünstigungen tendenziell um so weniger als Subvention angesehen werden, "je größer der Kreis der **Begünstigten** ist."

2. Wofür werden Steuervergünstigungen eingesetzt und was kosten sie den Fiskus?

Finanzhilfen wie auch Steuervergünstigungen werden in den Subventionsberichten sowohl nach ihrem Volumen wie auch nach Aufgabenbereichen dargestellt.

2.1 Angaben des Subventionsberichts

2.1.1 Steuervergünstigungen im engeren Sinne nach Aufgabenbereichen

Für das Jahr 1996 führte der Subventionsbericht Steuervergünstigungen im Umfang von knapp 41 Mrd.DM auf. Wie die nebenstehende Übersicht zeigt, entfiel der **Löwenanteil** von rund 19,2 Mrd.DM auf die **gewerbliche Wirtschaft**. Darunter verbergen sich vorrangig **Strukturmaßnahmen** (15,5 Mrd.DM) für die neuen Bundesländer, aber auch für andere Regionen sowie für die gewerbliche Wirtschaft allgemein (3,5 Mrd.DM). Die, gemessen an den Steuermindereinnahmen, umfangreichste Vergünstigung bestand 1996 in Sonderabschreibungen für betriebliche Investitionen im Beitrittsgebiet und dem ehemaligen Westberlin nach §§ 2, 3, 5 und 6 des Fördergebietgesetzes. Der

³ 15. Subventionsbericht der Bundesregierung vom 01.09.1995, Bundestags-Drucksache 13/2230, S. 9.

Tabelle 1

**Entwicklung der Steuervergünstigungen in den Jahren 1993 bis 1996
nach Aufgabenbereichen**

| Bezeichnung | Steuermindereinnahmen in Mio. DM | | | | | | | |
|--|----------------------------------|------------------|----------------|------------------|----------------|------------------|----------------|------------------|
| | 1993 | | 1994 | | 1995 | | 1996 | |
| | ins- gesamt | darunter Bund | ins- gesamt | darunter Bund | ins- gesamt | darunter Bund | ins- gesamt | darunter Bund |
| I. Ernährung, Landwirtschaft und Forsten | 955 | 346 | 913 | 325 | 908 | 326 | 533 | 169 |
| II. Gewerbliche Wirtschaft (ohne Verkehr) | 20 003 | 8 131 | 17 715 | 6 938 | 18 326 | 6 992 | 19 182 | 7 664 |
| <i>davon:</i> | | | | | | | | |
| 1. Bergbau | 139 | 59 | 129 | 55 | 110 | 47 | 100 | 43 |
| 2. Energie- und Rohstoffversorgung ... | 23 | 10 | 11 | 4 | 5 | 1 | 5 | 1 |
| 3. Technologie- und Innovations- förderung | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 4. Hilfen für bestimmte Industrie- bereiche (Schiffbau, Luftfahrt, Stahl) | — | — | — | — | — | — | — | — |
| 5. Regionale Strukturmaßnahmen (Berlin, Zonenrandgebiet, Beitrittsgebiet) | 17 010 | 6 834 | 14 684 | 5 621 | 14 835 | 5 516 | 15 531 | 6 126 |
| 6. Gewerbliche Wirtschaft allgemein (ohne Nrn. 2 und 3) | 2 831 | 1 228 | 2 891 | 1 258 | 3 376 | 1 428 | 3 546 | 1 494 |
| III. Verkehr | 2 155 | 1 209 | 2 060 | 1 334 | 2 110 | 1 384 | 2 145 | 1 397 |
| IV. Wohnungswesen und Städtebau | 10 705 | 4 154 | 12 095 | 4 891 | 12 905 | 5 283 | 13 545 | 5 601 |
| V. Sparförderung und Vermögensbildung | 1 460 | 610 | 1 440 | 599 | 600 | 242 | 710 | 290 |
| VI. Übrige Steuervergünstigungen ¹⁾ | 4 604 | 2 526 | 4 784 | 2 633 | 4 639 | 2 341 | 4 735 | 2 385 |
| VII. Summe der Steuervergünstigungen I. bis VI. (Anlage 2 des Subventionsberichts) ... | 39 882 | 16 976 | 39 007 | 16 720 | 39 488 | 16 568 | 40 850 | 17 506 |
| <i>darunter:</i> | | | | | | | | |
| Betriebliche Abschreibungs- vergünstigungen und Rücklagen | 9 371 | 3 299 | 9 819 | 3 597 | 11 040 | 3 960 | 12 721 | 4 557 |

¹⁾ Überwiegend Steuervergünstigungen, die unmittelbar privaten Haushalten zugute kommen, aber das Wirtschaftsgeschehen in wichtigen Bereichen mittelbar beeinflussen.

Quelle: Bundestagsdrucksache 13/2230

Steuerausfall hierfür wurde auf ca. 9,3 Mrd.DM taxiert. Für Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz für Ausrüstungsinvestitionen in denselben Gebieten wurde eine Steuermindereinnahme von ca. 4,7 Mrd.DM angesetzt.

Bei den Steuervergünstigungen für die **gewerbliche Wirtschaft allgemein** dominierten die teilweise steuerfreie Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter auf neue Investitionen mit einem Ausfallvolumen von 1,4 Mrd.DM (1996), Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach § 7 g EStG (0,5 Mrd.DM), die Steuererleichterung bei der Veräußerung oder Aufgabe kleinerer Betriebe gemäß § 16 Abs. 4 EStG (0,5 Mrd.DM) sowie die Ansparabschreibung in Form einer Rücklage bis zu 50 vH der künftigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (0,4 Mrd.DM).

Am zweitstärksten wurden 1996 die Bereiche **Wohnungswesen und Städtebau** mit Steuervergünstigungen gepflegt. (Die Steuermindereinnahmen betragen hier 1996 laut 15. Subventionsbericht 13,5 Mrd.DM.). Der größte Posten hier war der Sonderausgabenabzug für eigengenutztes Wohneigentum von bis zu 15.000 DM jährlich (ab 1997: 19.800 DM) für acht Jahre bei Herstellung oder Anschaffung einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung usw. nach § 10 e EStG mit rund 9,2 Mrd.DM. Andere Posten, wie z.B. für erhöhte Absetzungen zur Schaffung neuer Mietwohnungen in bestehenden Gebäuden nach § 7 c EStG (0,28 Mrd.DM) oder erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung nach § 7 h EStG (0,36 Mrd.DM) verursachten wesentlich weniger Steuerausfälle. Beide letztgenannten Steuervergünstigungen waren in dieser Form auch bis Ende 1995 befristet.

Die Steuervergünstigungen für den Sektor **Verkehr** mit gut 2,1 Mrd.DM 1996 fallen im Vergleich zu den bisher genannten Aufgabenbereichen volumenmäßig ab. Größere Posten waren hier der ermäßigte Steuersatz für Personenbeförderung im Nahverkehr (850 Mill.DM Ausfall bei der Umsatzsteuer) sowie die Steuerbefreiung für Flugbenzin (500 Mill.DM Ausfall bei der Mineralölsteuer) und schließlich die Steuerbefreiung von Schweröl als Betriebsstoff für die gewerbliche Binnenschifffahrt (350 Mill.DM Ausfall bei der Mineralölsteuer).

Tabelle 2

Die 20 größten Steuervergünstigungen
— Rechnungsjahr 1996 —

| Lfd. Nr. | Lfd. Nr. der Anlage 2 des 15. Subventionsberichts | Kurzbezeichnung der Steuervergünstigung | Steuermindereinnahmen in Mio. DM | |
|----------|---|---|----------------------------------|----------------|
| | | | insgesamt | dar. Bund |
| 1 | 36 | Sonderabschreibungen für betriebliche Investitionen im Beitrittsgebiet und in Berlin (West) (§§ 2, 3 FördG) | 9 320 | 3 247 |
| 2 | 99 | Sonderausgabenabzug für eigengenutztes Wohneigentum (§ 10 e Abs. 1 EStG) | 9 300 | 3 950 |
| 3 | 40 | Investitionszulagen für Ausrüstungsinvestitionen im Beitrittsgebiet (InvZulG 1993) | 4 730 | 2 270 |
| 4 | 104 | Kinderkomponente im Rahmen der Wohneigentumsförderung (§ 34 f EStG) | 2 665 | 1 133 |
| 5 | 121 | USt-Ermäßigung für kulturelle u. a. Leistungen (§ 12 Abs. 2 UStG) | 2 100 | 1 176 |
| 6 | 113 | Steuerbefreiung der Zuschläge für Nachtarbeit u. a. (§ 3 b EStG) | 1 900 | 808 |
| 7 | 47 | Übertragungsmöglichkeit für stille Reserven (§§ 6 b, 6 c EStG) | 1 400 | 580 |
| 8 | 85 | Ermäßigter Steuersatz für Personenbeförderung im öffentlichen Nahverkehr (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG) | 850 | 476 |
| 9 | 37 | Sonderabschreibungen für neue Gebäude des Privatvermögens im Beitrittsgebiet und dem ehemaligen Berlin (West) (§ 3 FördG) | 745 | 317 |
| 10 | 122 | Ermäßigter Steuersatz für die Umsätze aus der Tätigkeit als Zahntechniker u. a. (§ 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG) | 700 | 392 |
| 11 | 91 | Mineralölsteuerbefreiung für Luftfahrtbetriebsstoffe (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 MinöStG) | 500 | 500 |
| 12 | 100 | Sonderausgabenabzug von Schuldzinsen für neuen eigengenutzten Wohnraum (§ 10 e Abs. 6 a EStG) | 500 | 213 |
| 13 | 51 | Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7 g EStG) | 500 | 163 |
| 14 | 54 | Freibetrag von 30 000 DM für Veräußerungsgewinne (§ 16 Abs. 4 EStG) | 500 | 213 |
| 15 | 52 | Ansparabschreibung in Form einer Rücklage bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 7 g Abs. 3 bis 6 EStG) | 415 | 133 |
| 16 | 98 | Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung (§ 7 k EStG) | 360 | 138 |
| 17 | 92 | Mineralölsteuerbefreiung für Betriebsstoffe in der Binnenschifffahrt (§ 4 Abs. 1 Nr. 4 MinöStG) | 350 | 350 |
| 18 | 108 | Zehnjährige Grundsteuervergünstigung für neugeschaffene Wohnungen (§§ 82, 92–94 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes) | 320 | — |
| 19 | 38 | Sonderabschreibungen für bestimmte Baukosten im Beitrittsgebiet und im ehemaligen Berlin-West (§§ 3, 8 FördG) | 310 | 132 |
| 20 | 1 | Ermittlung des Gewinns in der Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG) | 300 | 128 |
| 1 bis 20 | | Summe in v. H. der Steuervergünstigungen nach Anlage 2 des 15. Subventionsberichts | 37 765 92,4 | 16 319 93,2 |

Quelle: Bundestagsdrucksache 13/2230

Die Steuerausfälle als Folge der Förderung von **Sparen und Vermögensbildung** betragen laut Subventionsbericht 0,7 Mrd.DM (Abzug von Bausparbeiträgen als Sonderausgaben 280 Mill.DM; Arbeitnehmersparzulagen 250 Mill.DM.) Sie waren nur unwesentlich höher als die Steuervergünstigungen der **Landwirtschaft** mit 0,5 Mrd.DM, wo der stärkste Steuerausfall von 300 Mill.DM bei der Einkommensteuer aus der Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen resultierte.

Während mit Ausnahme einiger weniger Tatbestände wie z.B. der Bergmannsprämie (Ausfall 1996 100 Mill.DM) oder Deputate für Tabak (12 Mill.DM/Tabaksteuer) bzw. Haustrunk (6 Mill.DM/Biersteuer) die bisher genannten Vergünstigungen die Einkommen aus Unternehmertätigkeit mit Vermögen betrafen, führt der Subventionsbericht unter der Rubrik "**übrige Steuervergünstigungen**" mit einem Steuerausfall von insgesamt 4,8 Mrd.DM auch einige spezifische Arbeitnehmervergünstigungen mit auf. Dieses ist die Steuerbefreiung der gesetzlichen oder tariflichen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (1,9 Mrd.DM). Die anderen größeren Steuervergünstigungen betreffen den ermäßigten Steuersatz für kulturelle und unterhaltende Erzeugnisse bei der Umsatzsteuer (2,1 Mrd.DM) sowie für Umsätze aus zahntechnischen Leistungen (0,7 Mrd.DM).

Insgesamt entfallen auf die 20 größten der im letzten Subventionsbericht als Steuervergünstigen deklarierten Regelungen rund 37,8 Mrd.DM. Das sind ca 92 vH des Gesamtbetrages (vgl. **Tabelle 2**).

2.1.2 Sonstige steuerrechtliche Sonderregelungen

Neben diesen bisher eindeutig als Steuervergünstigungen klassifizierten steuerlichen Sonderregelungen führt der Subventionsbericht in einer weiteren Anlage noch insgesamt 77 sonstige steuerliche Regelungen auf, die in den verschiedenen Steuergesetzen enthalten sind und 1996 einen Steuerausfall von knapp 35 Mrd.DM nach sich zogen. Diese steuerlichen Regelungen sollen nach Ansicht der Bundesregierung keinen Subventionscharakter haben und werden deswegen vom Bericht auch nicht als Vergünstigungen eingestuft.⁴

Zur Veranschaulichung sind die Regelungen mit dem stärksten Steuerausfall in der **Tabelle 3** aufgeführt worden.

⁴ Bis zum **fünften Subventionsbericht 1975** einschließlich wurden diese Regelungen noch unter dem Begriff der Steuervergünstigungen subsumiert.

Tabelle 3: Sonstige steuerliche Regelungen (Auszug)

| Steuerliche Regelung/Rechtsgrundlage | Steuermindereinnahmen insgesamt 1996 (Mill.DM) |
|---|--|
| • Freibetrag für Belegschaftsrabatte von 2.400 DM/§ 8 Abs. 3 EStG | |
| • Sonderausgabenabzug von Beiträgen/§ 8 Abs. 3 EStG | 140 |
| - zur gesetzlichen Rentenversicherung | (26.800) |
| - zur privaten Lebensversicherung | (3.800) |
| • Abzug der Kirchensteuer als Sonderausgabe/§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG | 4.900 |
| • Steuerbegünstigung von Ausgaben zur Förderung mildtätiger und gemeinnütziger Zwecke sowie von Mitgliedsbeiträgen u. Spenden an politische Parteien/§ 10 b EStG | 1.340 |
| • Freibetrag für Landwirte /§ 13 Abs. 3 EStG | 290 |
| • Freibetrag von 6.000/12.000 DM bei Einkünften aus Kapitalvermögen/§ 20 Abs. 4 EStG | 6.610 |
| • Mitgliedsbeiträgen/Spenden an politische Parteien § 34 g EStG | 170 |
| • Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen mit 15 vH/§ 40 b EStG | 1.990 |
| • Steuerfreiheit für Spenden für gemeinnützige Zwecke, Parteien etc./§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG | 325 |
| • Freibetrag für inländisches Betriebsvermögen (BV) von 500.000 DM; Ansatz des darüber hinausgehenden Teils des BV mit 75 vH des Einheitswertes/§ 117 a Abs. 1 und 3 BewG | 2.185 |
| • Steuerfreiheit von Spenden für mildtätige ...wissenschaftliche Zwecke/§ 8 Nr. 9 und § 9 Nr. 5 GewStG | 255 |
| • Befreiung der Bausparkassen und Versicherungsvertreter von der Umsatzsteuer/§ 4 Nr. 11 UStG | 170 |
| • Befreiung der ärztlichen Leistungen von der Umsatzsteuer/§ 4 Nr. 14 UStG | 8.200 |
| • Befreiung der Sozialversicherungsträger, Krankenkassen, Altenheime usw. von der Umsatzsteuer/§ 4 Nrn. 15 bis 19 UStG | 7.200 |
| • Ermäßigter Steuersatz für Krankenrollstühle u.a. Leistungen des Gesundheitsbereiches von der Umsatzsteuer/§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG | 300 |
| • Steuerbefreiung für Schwerbehinderte bei der Kfz-Steuer/§ 3a KraftStG | 220 |
| • Freibetrag von 500.000 DM für inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb durch Erbfolge und in vorweggenommener Erbfolge/§ 13 Abs. 2 a EStG | 150 |

Quelle: Fünfzehnter Subventionsbericht der Bundesregierung vom 01.09.1995 - Bundestagsdrucksache 13/2230

2.2 Weitere steuerliche Vergünstigungen und Regelungen außerhalb der Subventionsberichte

Obwohl also für 1996 allein aus den Angaben des 15. Subventionsberichtes der Bundesregierung den Steuervergünstigungen und sonstigen steuerlichen Sonderregelungen ein Steuerausfallvolumen von über 85 Mrd.DM zugeordnet werden kann, liegt ihr tatsächlicher Umfang noch einmal erheblich darüber. Zum einen läßt sich dies aus den Subventionsberichten allein schon daran erkennen, daß für einen großen Teil der dort aufgeführten Steuervergünstigungen mangels ausreichender Basisinformationen keine Angaben zu Steuermindereinnahmen gemacht worden sind. Zum anderen fehlen dort weitere Gruppen von Steuergestaltungsmöglichkeiten, die teilweise einen erheblichen Steuerausfall nach sich ziehen. Dazu gehört z.B. das Ehegattensplitting, was Steuermindereinnahmen brutto von 30 - 40 Mrd.DM bewirken dürfte.

Zu den nicht aufgeführten Regelungen gehören des weiteren, zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten im Unternehmenssteuerrecht außer den bisher schon erwähnten Abschreibungen und Sonderabschreibungen. Zum Beispiel hat der NRW-Finanzminister Schleußer eine Liste von 17 verschiedene Möglichkeiten zur Bildung stiller Reserven, angefangen von der Einführung eines sog. Wertaufholungsgebotes über die Einschränkung von Pauschalwertberichtigungen, Abzinsungsgeboten für Rückstellungen bis zur Beschränkung der degressiven AfA vorgelegt, die zur Objektivierung der Gewinnermittlung geändert werden müßten. Der von diesen Vorschlägen derzeit verursachte Steuerausfall wird von Schleußers Ministerium mit ca. 38 Mrd.DM ausgesetzt.⁵

Man mag sich darüber streiten, ob es sich bei diesen Einzelatbeständen um besondere Vergünstigungen oder um Betriebsausgaben oder um sonstige Maßnahmen handelt, den Ausweis erwirtschafteter Gewinne auf eine längere Frist zu verteilen. Auf jeden Fall verursachen diese steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten Steuerausfälle, die den Fiskus belasten und für die Unternehmen finanzielle Vorteile darstellen.

⁵ Schleußer, H., Vorschläge zur Steuerpolitik, Düsseldorf, August 1996.

2.3. Vorschläge der "Bareis-Kommission" zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage

Auch die sogenannte **Bareis-Kommission**, benannt nach dem Vorsitzenden P. Bareis, hatte 1994 zur Finanzierung eines von ihr entwickelten neuen Einkommensteuertarifs nach dem Motto "Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen und Senkung der Steuersätze" insgesamt 86 steuerlich wirksame Tatbestände in einer Größenordnung von 34 Mrd.DM Steuerausfall (Entstehungsjahr 1996) vorgelegt. Darunter befanden sich u.a. die Steuerbefreiungen von Lohnersatzleistungen wie z.B. Arbeitslosengelder (5,3 Mrd.DM/1996), von Abfindungszahlungen nach Kündigung des Arbeitsverhältnisses (0,9 Mrd.DM), der Aufwandsentschädigung für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter etc. (0,4 Mrd.DM), von Jubiläumszuwendungen (0,1 Mrd.DM) und Wohngeld (0,5 Mrd.DM), von Erziehungsgeld (1,3 Mrd.DM) sowie von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit.⁶ Mit Ausnahme der zuletzt genannten Regelung sind diese Vorschriften im Subventionsbericht nicht aufgeführt. Des weiteren plädierte die Bareis-Kommission für den Wegfall der Sonderabschreibungen und Anparabschreibungen zur Förderung mittlerer und kleinerer Betriebe (1,5 Mrd.DM). Sie wollte darüber hinaus durch die Einführung einer Entfernungspauschale von 0,20 DM pro km für Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ca. 3,5 Mrd.DM hereinholen. Für die Beschränkung der Abziehbarkeit der Kosten für doppelte Haushaltsführung auf zwei Jahre setzte sie 0,5 Mrd.DM und für die Senkung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags auf 1.000 DM pro Jahr 5,5 Mrd.DM an Einsparungen. Für die Vollbesteuerung der Renten schätzte sie einerseits Steuermehreinnahmen von 10,0 Mrd.DM. Wegen der gleichzeitig vorgesehenen Vollabziehbarkeit der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung und vergleichbarer Aufwendungen rechnete sie allerdings mit einem Ausfall von 11,4 Mrd.DM, so daß sich aus der Reform der Rentenbesteuerung zunächst per saldo kein Mehraufkommen ergeben würde.

Die Aufzählung über weitere steuerliche Vergünstigungen und Regelungen außerhalb der Subventionsberichte ließe sich weiter fortsetzen, doch sollen die bisher genannten Beispiele zur Demonstration des Umfangs von Steuertatbeständen, die Steuerausfälle nach sich ziehen, ausreichen.

⁶ **BMF (Hrsg.)**, Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, Ausgabe 7, Bonn, November 1994.

Nicht alle der aufgeführten Regelungen sind als Steuervergünstigungen zu bezeichnen. Zum Beispiel sind die Arbeitnehmerentlastungspauschale oder die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Kfz nach dem bisher geltenden Lohnsteuerrecht Werbungskosten. Auf jeden Fall war Bundesfinanzminister Waigel in der Lage, zur Gegenfinanzierung der Steuerausfälle seiner Jahrhunderttarifreform im Umfang von rund 80 Mrd.DM auf eine Reihe von Maßnahmen greifen zu können, die ihm von dritter Seite aufgezeigt worden waren bzw. im Subventionsbericht enthalten sind.

3. *Zu Wesen und Zielen steuerlicher Vergünstigungen*

3.1 *Steuervergünstigungen als Instrument staatlicher Wirtschafts- und Sozialpolitik*

Was nun die Möglichkeiten eines Abbaus von Steuervergünstigungen betrifft, so sollte man sich vor zu populistischen Forderungen der Art, das Ziel, über "Steuern zu steuern", ersatzlos aufzugeben, hüten. Subventionen wie auch Steuervergünstigungen stellen in einer gemischtwirtschaftlichen Wirtschaftsordnung wie der unsrigen zunächst einmal Instrumente zur Bewältigung des strukturellen Wandels in seinen vielfältigen Formen dar. Um die Lebensverhältnisse in der föderal strukturierten Bundesrepublik anzugleichen, müssen z.B. auch regionale Disparitäten angeglichen werden. Steuervergünstigungen können ein Instrument zur Erreichung dieses Ziels sein. Ob sie immer richtig eingesetzt werden, ist eine andere Frage.

Steuervergünstigungen wurden bisher auch dazu benutzt, um z.B. den Wohnungsbau generell und den privaten selbstgenutzten Wohnungsbau im besonderen zu fördern. Ziele dieser Politik waren hier zum einen die Versorgung der Bevölkerung mit Wohnraum, zum anderen aber auch die Schaffung einer privaten Alterssicherung durch eigenen Wohnraum. Jahrzehntlang bestand diese steuerliche Förderung dieser Ziele darin, durch Abschreibungsbeträge die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zu senken. Das führte u.a. dazu, daß Bezieher hoher Einkommen günstiger behandelt wurden als Durchschnittsverdiener, deren steuerliche Ersparnis wegen ihrer niedrigeren Durchschnittsbesteuerung geringer ausfiel. Inzwischen ist diese Art von Vergünstigung bis auf Reste weitgehend abgeschafft. Es gibt zwar weiterhin eine Förderung über die Einkommensteuer, aber seit 1996 ist die frühere Steuervergünstigung für die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Förderung im eigenen Haus nach § 10 e EStG durch eine Eigenheimzulage abgelöst worden,

die als für alle gleich hohe Vergünstigung gewährt wird. Die Förderung des Wohneigentums als solche bleibt aber bestehen.

Nicht nur bei direkten, sondern auch bei indirekten Steuern wie z.B. bei der Mehrwertsteuer gibt es Steuervergünstigungen. So sind z.B. Ausgaben für Miete und Arztleistungen aus sozialen Gründen steuerfrei. Für Lebensmittel und kulturelle Güter wie Zeitungen und Konzertveranstaltungen wird nur der 7 vH-Steuersatz angewendet. Auch diese Vergünstigung muß im Prinzip erhalten bleiben, wenn man nicht die ärmeren Bevölkerungsschichten über Gebühr belasten will.

Ein Sonderkapitel stellen die betrieblichen Abschreibungsvergünstigungen und Rücklagen dar, die Unternehmen in Anspruch nehmen können. Von den insgesamt ca. 41 Mrd.DM Steuervergünstigungen, die der Subventionsbericht 1996 aufzählte, entfielen 12,7 Mrd.DM auf diese Regelungen. Dieses waren zum großen Teil Vergünstigungen für Maßnahmen in Ostdeutschland, um den dortigen Aufholprozeß voranzubringen. Auch wenn hier viel Geld in die falschen Kanäle geschleust worden ist und die arbeitsmarktpolitischen Effekte dieser Maßnahmen häufig gleich Null waren, kann man auf eine öffentliche Förderung der privaten Investitionen in Ostdeutschland nicht verzichten. Man sollte aber erstens so weit wie möglich die Förderung über Steuervergünstigungen umstellen auf eine Förderung über direkte Zahlungen und diese zweitens immer befristet gewähren. Dann ist es für Gesetzgeber und Verwaltung generell besser, den Sinn dieser Maßnahmen regelmäßig zu hinterfragen, die Effekte der Förderung zu kontrollieren und gegebenenfalls rechtzeitig mit neuen Maßnahmen einzugreifen.

Darauf aufmerksam gemacht werden sollte in diesem Zusammenhang auch, daß das immer noch geltende Stabilitäts- und Wachstumsgesetz von 1967 u.a. auch den Einsatz von Abschreibungsvariationen vorsieht, um einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts entgegenzuwirken.⁷ Je nach dem, ob das Wirtschaftswachstum angekurbelt werden oder boombedingte Preissteigerungen eingedämmt werden sollen, dürfen Sonderabschreibungen gewährt bzw. können solche ausgeschlossen werden. Mit Abschreibungsvariationen soll also die konjunkturelle Entwicklung insgesamt gesteuert werden.

⁷ Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 08. Juni 1967 (BGBl. I S. 582).

Auch ökologische Ziele sollen und können mit Hilfe von Steuervergünstigungen angestrebt werden. Als Beispiele sollen hier nur die Spreizung der Mineralölsteuersätze für verbleites und bleifreies Benzin, die Vergünstigung von Energieeinsparmaßnahmen in Wohnhäusern (Heizkessel, Energiesparfenster) oder die Bemühungen um eine stärkere schadstoffmindernde Ausgestaltung der Kfz-Steuer genannt werden. Gleichzeitig ist das Steuerrecht auch voll von ökologisch kontraproduktiven Steuererleichterungen ⁸

Die Reihe der Beispiele, was mit Steuervergünstigungen geschehen kann und soll, soll hier nicht weiter fortgesetzt werden. Was mit ihnen zum Ausdruck gebracht werden sollte, ist daß steuerliche Vergünstigungen nicht per se verteufelt werden sollen. Vernünftig eingesetzt, könnten sie sehr wohl wirksame ökonomische Instrumente darstellen

3.2 *Mißbrauch und Mißerfolge dieser Instrumente*

Man darf aber auch nicht verhehlen, daß diese "ehrenden" Ziele von Steuervergünstigungen vielfach oftmals zum eigenen Vorteil der Inanspruchnehmenden, aber zum Nachteil des Staates und der Gesellschaft ausgeschlachtet worden sind. Insofern bleibt ein radikaler Schnitt oder eine deutliche Begrenzung der Begünstigungseffekte mitunter unausweichlich. So ist z.B. deutlich zu sehen, daß die zig Milliarden DM, die in den politisch zwar gewünschten Aufbau des Mietwohnungsbaus und des gewerblichen Baus (Gewerbehöfe, Büros, Handelshäuser etc.) in Ostdeutschland geflossen sind, auch für Überkapazitäten an zu teurem Wohn- und Büroraum sowie für z.B. schwerwiegende städtebauliche Fehllösungen gesorgt haben. Damit haben sich jedoch einige hunderttausend Spitzenverdiener und Millionäre mit staatlicher Hilfe noch reicher gemacht, als sie ohnehin waren. Für die Steuerausfälle mußten Arbeitnehmer und Transfereinkommensbezieher herhalten.

Die Wirtschaft hat darüber hinaus einerseits still und heimlich, aber andererseits unter lautem Gezeter über die angeblich überhöhte Steuerbelastung der deutschen Unternehmen, die Winkelzüge des Handels- und Steuerrechts ausgenutzt und sich ihrer staatsbürgerlichen Verpflichtung, einen angemessenen Anteil an der Finanzierung öffentlicher Aufgaben mitzutragen, mehr und mehr entzogen. Es ist NRW-Finanzminister Schleißer daher ausdrücklich dafür zu

⁸ Meyer, B., Ökologische kontraproduktive Steuererleichterungen. Gutachten im Auftrag des Ministeriums für Umwelt, Natur und Forsten des Landes Schleswig-Holstein, Hamburg, Oktober 1996.

danken, daß er diese legalen Steuerumgehungstricks zur Bildung stiller Reserven in den Unternehmen, die insbesondere ausgefuchsten Experten in den Vorstandsetagen der Wirtschaft in dieser Form bekannt waren, in der Öffentlichkeit publik gemacht und zur Disposition gestellt hat.

Außerdem ist im Laufe der letzten Jahre ein immer stärkerer Steuerdumpingwettbewerb verschiedener Mitgliedsländer in der EU in Gang gekommen. Staaten wie z.B. Belgien mit seinen "Koordinierungszentralen" für Dienstleistungs- und Finanzierungsgeschäfte, Irland mit seinen Dublin-"Dock-Gesellschaften", Italien mit speziellen Steuerregelungen für seine "Finanzzentren" in Triest, Spanien mit den kanarischen Inseln, Luxemburg mit seiner günstigeren Kapitalbesteuerung, England mit seinen Steueroasen auf den Kanalinseln und in Gibraltar, Niederlande mit Finanzierungsgesellschaften auf den niederländischen Antillen, Frankreich mit der Niedrigsteuerzone Korsika (ab 1.1.1997) usw. haben durch spezielle Steuergestaltungsmöglichkeiten mit günstigen Steuersätzen und -regeln für bestimmte Gewinnarten erfolgreich versucht, Sparkapital und Gewinne internationaler Unternehmen in ihr Staatsgebiet zu locken.⁹

Die reichen Kapitalanleger sowie insbesondere die multinationalen Konzerne haben diese Angebote weidlich ausgenutzt und sich z.B. aus der Steuerzahlergemeinschaft in Deutschland teilweise vollkommen verabschiedet. Erst seitdem der neue italienische EU-Kommissar **Monti** vor einiger Zeit in seinem sog. "Monti-Report" auf diese Praktiken hingewiesen hat und u.a. für eine Mindestbesteuerung internationaler Konzerne plädiert¹⁰, ist auch Finanzminister Theo Waigel auf diesen Zug gesprungen. Vorher war dieses Thema für die amtliche Finanzpolitik quasi tabu. Nun möchte Theo Waigel demnächst konkrete Vorschläge machen, um das unfaire Steuer-Dumping in der EU zu begrenzen. Man darf gespannt darauf sein, was dabei herauskommt.¹¹

Dieses Ziel wird wahrscheinlich, wenn überhaupt, dann nur sehr schwer zu erreichen sein. Denn die EU-Kommission betreibt eine widersprüchliche Politik: Auf der einen Seite kämpft Kommissar Monti zwar für eine Harmonisierung der Steuerpolitik in der EU. Andererseits hat sich Brüssel bisher recht großzügig gezeigt, regionale Steuererleichterungen im Zusammenhang mit der Förderung

⁹ Lockruf der Steueroasen. Unterschiedliche Abgaben forcieren EU-Verwerfungen, in: Süddeutsche Zeitung vom 11.01.1997.

¹⁰ Kommission der europäischen Gemeinschaften, Steuern in der Europäischen Union, Brüssel vom 20.03.1996.

¹¹ Bonn fordert stärkere Bekämpfung der Steueroasen in der Europäischen Union, in: Süddeutsche Zeitung vom 28.01.1997.

von wirtschaftlich rückständigen Gebieten zu genehmigen. Davon hat im übrigen auch Ostdeutschland mit seiner außerordentlich günstigen Förderung privater Investitionen profitiert.

Das Vorbeischleusen steuerpflichtiger Gewinne durch Multis in Steueroasen verursacht nach Expertenschätzungen allein in Deutschland Steuerausfälle von rund 50 - 60 Mrd.DM. Es ist daher klar, daß hier etwas unternommen werden muß, um den Schaden durch diese Praktiken für den deutschen Fiskus zu minimieren. Die US-amerikanischen Steuerbehörden, die insbesondere mit japanischen Multis ähnliche Probleme haben, wollen eine recht radikale Rezeptur anwenden. Sie beabsichtigen, ausländischen Multis eine Art Als-Ob-Besteuerung aufzuerlegen. Das bedeutet, die Behörden schätzen, wie hoch die steuerpflichtigen Gewinne aus dem USA-Geschäft der Multis normalerweise sein müßten. Davon ausgehend setzen sie dann eine entsprechende Steuerschuld fest, die dann den internationalen Unternehmen zur Zahlung präsentiert wird.

Das Problem der Steuervergünstigungen so hat mit zwei völlig verschiedene Seiten. Auf der einen Seite die ökonomisch vertretbaren und erlaubten Funktionen, strukturellen Wandel ausgleichend zu gestalten, neue Entwicklungen anzustoßen und soziale Ungleichheiten zu glätten. Auf der anderen Seite wird das Vorhandensein von Steuervergünstigungen ausgenutzt, um individuelle Vorteile zu maximieren. Damit können aber gleichzeitig Fiskus und Gesellschaft geschwächt werden. Insofern ist der auch in dem Steuerreformkonzept der Bundesregierung enthaltene Ansatz, die Absenkung der Steuersätze auf Unternehmensgewinne durch eine entsprechende Bereinigung verschiedener Steuervergünstigungen und steuerlichen Sonderregelungen zu finanzieren, im Prinzip zunächst zu begrüßen.

4. Das Prinzip Senkung der Steuersätze durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage im Steuerkonzept der Bundesregierung

Damit ist der letzte Teil dieser Betrachtung angesprochen, nämlich die Frage, wie im Waigelschen Steuerkonzept das Gestaltungsprinzip Senkung der Steuersätze durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen gelöst werden soll.

4.1 Strukturen, Volumen und Finanzierung des Waigel-Modells

Nach den bisher vorliegenden Plänen des Finanzministeriums¹² möchte die Regierung 1998 und 1999 eine umfassende Senkung der Einkommen- und Körperschaftsteuer durchführen. Der neue Einkommensteuertarif mit einem Eingangssteuersatz von 15 vH und einem neuen Spitzensteuersatz von 39 vH (für gewerbliche Einkünfte ist ein besonderer Höchststeuersatz von 35 vH vorgesehen), soll insgesamt 69,1 Mrd.DM kosten. Die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 35 vH für einbehaltene und auf 25 vH für ausgeschüttete Gewinne soll noch einmal 9,8 Mrd.DM kosten. Zusammen mit den Mindereinnahmen aus den Senkungen bei der Kapitalertragsteuer auf 15 vH (0,5 Mrd.DM) und des Zinsabschlages auf 25 vH (40,5 Mrd.DM) sowie der Minderung der Belastung durch den Solidaritätszuschlag in Folge der Nettoentlastungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer (2,0 Mrd.DM) summiert sich der gesamte Steuerausfall dieses Konzeptes nach Angaben des BMF auf 81,9 Mrd.DM.

Die Gegenfinanzierung sieht wie folgt aus: Zunächst sollen durch Mehreinnahmen als Folge einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen 38,1 Mrd.DM hereingeholt werden, so daß ein "Loch" von 43,8 Mrd.DM bleibt. Vorgesehen, aber im Konzept noch nicht beschlossen ist eine weitere Gegenfinanzierung in Höhe von rund 14 Mrd.DM in Gestalt einer Anhebung von indirekten Steuern. Rein rechnerisch (und politisch wohl auch gewollt) könnte dieser Betrag durch die Heraufsetzung des Regelsteuersatzes bei der Mehrwertsteuer um 1 vH-Punkt auf 15 vH erzielt werden. Eine Nettoentlastung von 30 Mrd.DM bliebe dann noch übrig. Ob dieser Rest durch eine weitere Kürzung von öffentlichen Ausgaben, durch eine Anhebung der Staatsverschuldung oder durch Selbstfinanzierungseffekte der Steuersatzsenkungen erreicht werden soll, ist zunächst noch offen geblieben. Bei richtiger Einschätzung der politischen Gesamtsituation wird man aber wohl nicht davon ausgehen können, daß primär an eine Finanzierung über eine höhere Verschuldung gedacht ist. Eher wird von weiteren Ausgabenkürzungen ausgegangen werden müssen, was die beschworenen Beschäftigungseffekte der Reform sehr fragwürdig werden lassen.

¹² **BMF**, Reform der Einkommensbesteuerung - Petersberger Steuervorschläge vom 22.01.1997.

4.2 Die vorgesehenen Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen

Insgesamt sind in dem Petersberger Reformkonzept 82 steuerliche Sonderregelungen aufgeführt, die entweder völlig gestrichen oder eingeschränkt werden sollen.

Durch eine Einschränkung der Vorteile aus unternehmerischen Gewinnermittlungsvorschriften sollen allein 19,4 Mrd.DM eingespart werden. Die aufkommenstärksten Einschränkungen beziehen sich dabei auf die Einführung eines Wertaufholungsgebots (das 5 Mrd.DM erzielen soll), auf die Streichung von Rücklagen (5 Mrd.DM), auf die Senkung der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens um 5 vH-Punkte (+ 4,3 Mrd.DM) sowie auf die Senkung der linearen Abschreibung für Gebäude des Betriebsvermögens (1,8 Mrd.DM).

Seitens der Wirtschaft hat es zunächst zustimmende Signale zu diesen beabsichtigten Maßnahmen gegeben. Seit einiger Zeit rücken ihre Spitzenvertreter allerdings immer mehr von dieser Position ab. Ihre Kritik entzündet sich sowohl an einzelnen Maßnahmen wie z.B. an der Verschärfung der Gewinnermittlungsvorschriften als auch an dem eingeschätzten Nettoeffekt der Reform. Nach Berechnungen des Instituts der Deutschen Wirtschaft würde die gewerbliche Wirtschaft von dem 30 Mrd.DM-Entlastungskuchen mal gerade 1,2 Mrd.DM (gleich "kümmerliche" 4 Prozent) erhalten. Es kann wahrscheinlich damit gerechnet werden, daß sich diese Absetzbewegungen der Wirtschaft im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsprozesses noch weiter fortsetzen werden.¹³

Außerdem sind Zweifel aufgetaucht, ob die vom BMF genannten Größenordnungen für diese Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Wirklichkeit entsprechen. Schätzungen aus dem nordrhein-westfälischen Finanzministerium gehen von niedrigeren Werten aus. Zumindest in den nächsten Jahren werden die Mehreinnahmen geringer sein als in der ersten BMF-Schätzung genannt.

Es ist bereits darauf hingewiesen worden¹⁴, daß diesem Element der Steuerreform aus Sicht des DGB im Prinzip zugestimmt werden könnte. Wenn die Wirtschaft die von ihr seit Jahren dringend geforderte Senkung der

¹³ Institut der deutschen Wirtschaft, Steuerreform: Unternehmen haben das Nachsehen, in: IWD Nr. 6 vom 06.02.1997.

¹⁴ Schleißer vor Steuerreformgipfel: Lücke 30 Milliarden größer, in: dpa-Meldung 1222 vom 24.02.1997.

Steuersätze auf Unternehmensgewinne und gewerbliche Einkünfte durch den Abbau von Steuervergünstigungen finanzieren wird, soll das den Gewerkschaften recht sein. Dem ist aber hinzuzufügen, daß für den Fall, daß dieser Teil der Reform so verabschiedet wird wie er bisher vorgesehen ist, der heute vorgegebene, niedrige Anteil der Wirtschaft an der Finanzierung der staatlichen Aufgaben festgeschrieben wurde. Damit wäre die bisherige Schieflage in der Steuerlastverteilung aber noch nicht beseitigt.

Darüber hinaus müßte festgehalten werden, daß im Vergleich zu den 17 Gegenfinanzierungsvorschlägen des NRW-Finanzministers Schleußer mit einem Volumen von 38 Mrd.DM vom BMF-Konzept nur etwa die Hälfte realisiert werden würde. Zumindest wäre hier aber noch Verhandlungs- bzw. Gestaltungsmasse vorhanden, wenn nicht sogar die in diesen nicht genutzten Vorschriften stehenden Mehreinnahmen zu Finanzierung einer anders strukturierten Reform verwendet werden müßten.

Schließlich ist anzumerken, daß die Waigel-Kommission keine Mehreinnahmen aus der Bereinigung des Steuerdumpings in Europa verbucht hat. Im folgenden soll anhand einiger Beispiele gezeigt werden, daß die Kürzung steuerlicher Vergünstigungen auch Probleme mit sich bringen kann.

4.3 Zur Begrenzung von Abschreibungen

Eine erste Anmerkung soll zur geplanten Einschränkung der degressiven Abschreibungen noch gemacht werden. Zum Beispiel hat u.a. das Sachverständigenmitglied Prof. Wolfgang Franz empfohlen, diese Maßnahmen noch einmal zu überdenken. Er befürchtet, daß Investitionen durch die Einschränkung dieser Vergünstigung verteuert würden.¹⁵ Eine andere Gegenfinanzierung sei aus seiner Sicht besser. Auch die SPD-Bundestagsfraktion hat sich -allerdings im Zusammenhang mit der beabsichtigten Verwendung des Abbaus von degressiven Abschreibungen als Instrument zur Gegenfinanzierung für den Wegfall der Gewerbesteuer - gegen die Kürzungen dieser Steuervergünstigungen ausgesprochen. Die Bundestagsfraktion argumentiert, daß durch die Einschränkung der degressiven Abschreibungssätze andere, insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen für den Wegfall der Gewerbesteuer zahlen sollen, durch die a) Großunternehmen entlastet und b) die Investitionsbereitschaft der betreffenden

¹⁵ Franz, W., Auch die Unternehmen müssen ihren Beitrag leisten, in: Der Tagesspiegel vom 04.02.1997.

Unternehmen negativ tangiert würden. Also wird die Reduzierung von Abschreibungen nicht generell begrüßt.

Auch die Gewerkschaft Bauen, Agrar, Umwelt (BAU) sowie der Deutsche Mieterbund haben Probleme mit der Vorstellung, daß durch die Kombination einer Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen im Wohnungsbau in Verbindung mit einem auf 35 vH bzw. 39 vH gesetzten Einkommensteuersatz der Anreiz für investive Anlagen im Wohnungsbau gebremst und dadurch die deutsche Bauwirtschaft in noch größere Schwierigkeiten gerate - mit entsprechenden Folgen für die Arbeitsplätze.¹⁶

Die Abschaffung der degressiven Abschreibung im Wohnungsbau stellt also durchaus ein heißes Eisen dar. Diese Problematik läßt sich aus folgenden Daten noch weiter verdeutlichen:

Auf Basis der Fertigstellungszahlen von 1995 wäre in Deutschland der Bau von rd. 200.000 Wohnungen jährlich betroffen. Unter diesen Rahmenbedingungen wäre es nicht unrealistisch, daß zumindest in einer ersten Anpassungsphase von mindestens 5 Jahren das jährliche Bauvolumen in diesem wichtigen Wohnungsbaubereich um 75 - 90 vH einbrechen würde. Damit verbunden wäre - so Berechnungen der Gewerkschaft BAU - nach Auslaufen des zu erwartenden Vorzieheffektes bis Ende 1998 zur Ausnutzung der bis dahin noch bestehenden degressiven Abschreibung eine zunehmende Angebotsverknappung mit Mietsteigerungen von möglicherweise ca 3-5 DM pro Quadratmeter.

"Insgesamt müßte mit einem jährlichen Ausfall an Bauvolumen von rd. 30 Mrd.DM gerechnet werden, was einer Vernichtung von 300.000 - 400.000 Arbeitsplätzen entsprechen würde."¹⁷

Angesichts dieser Größenordnungen darf man sich bei der Beurteilung dieser Maßnahme nicht von Steuermehreinnahmen und Gegenfinanzierungsvolumen vereinnahmen lassen. Entscheidend ist die Beschäftigungswirkung der vorgesehenen Maßnahmen. Die scheint in diesem Fall eindeutig negativ zu sein.

¹⁶ **Deutscher Gewerkschaftsbund (DGB)**, Steuerreform ja - aber gerecht! in: Informationen zur Wirtschafts- und Strukturpolitik 1/1997, S. 15. - Siehe auch: Gefahr für den Wohnungsbau, in: Handelsblatt vom 05.03.1997.

¹⁷ **DGB**, Steuerreform ja ... a.a.o., S. 16

4.4 *Zur Begrenzung von "Steuervergünstigungen" von Arbeitnehmern*

Es sind jedoch nicht nur Gewinnermittlungsvorschriften und Abschreibungsvergünstigungen, die abgebaut werden sollen. Auch die Arbeitnehmerschaft soll mit schätzungsweise etwa 15 Mrd.DM zur Gegenfinanzierung der Tarifsenkung herangezogen werden. Darunter sind einige Posten, die in den amtlichen Verlautbarungen als **Privilegien** dargestellt werden, obwohl eine derartige Bewertung auf keinen Fall gerechtfertigt ist, wie an zwei Beispielen gezeigt werden soll.

4.4.1 *Steuerfreiheit von Erschwerniszuschlägen*

So sieht das Waigel-Konzept die Streichung der teilweisen Steuerfreiheit für Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit vor (geschätzte Mehreinnahmen 2,2 Mrd.DM).

Diese Regelung z.B. für Stahlwerker, Drucker, Krankenschwestern, Straßenbahnfahrer/-innen, Zugpersonal und andere Berufsgruppen ist vom Gesetzgeber nicht deswegen geschaffen worden, um den Beschäftigten die extremen Schichtbelastungen zu versüßen. Vielmehr sollte mit der Steuerfreiheit die allgemeine Arbeitsflexibilität gefördert werden, die die Bundesregierung vor dem Hintergrund des internationalen Standortwettbewerbs als unabdingbar notwendig erachtet. Außerdem sollen diese Steuerfreistellungen gesellschaftlichen Bedürfnissen dienen, an denen nicht nur Beschäftigte und Unternehmer ein Interesse haben: Erhalt der Presse- und Informationsfreiheit durch Medien, Gesundheitsvorsorge und Betreuung rund um die Uhr im Gesundheitswesen, ununterbrochene Bereitstellung für Fracht- und Personentransporte durch Bahn und ÖPNV. Diese Beispiele ließen sich fortsetzen. Von einer besonderen Vergünstigung im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung von Erschwerniszuschlägen kann mithin keine Rede sein.¹⁸

Hinzu kommt: Inzwischen ist die Steuerfreistellung der Erschwerniszuschläge zu einem festen und kalkulierten Bestandteil des Beschäftigteneinkommens geworden. Nun kann der Staat sein bisheriges Interesse an dieser Tätigkeit nicht einfach von heute auf morgen fallenlassen und den betroffenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern gravierende Teile ihres Einkommens wegnehmen. Wie zahlreiche durchgerechnete Fallbeispiele des DGB zeigen,

¹⁸ **Schlecht, M.**, Besteuerung von Schichtzuschlägen, in: Gewerkschaftliche Monatshefte 2/1997, S. 117 ff.

würde ein großer Teil der betroffenen Schichtarbeitenden bei Realisierung der Reform trotz der geplanten Steuersatzsenkungen per saldo deutlich weniger Geld im Portemonnaie vorfinden als derzeit. Eine ledige Krankenschwester müßte z.B. Verluste von 1.200 DM hinnehmen, ein lediger Drucker mit Facharbeiter-Ecklohn hätte 3.000 DM im Jahr weniger usw. Daher werden die Gewerkschaften die Abschaffung der Steuerfreiheit dieser Zuschläge nicht kampflos hinnehmen.

4.4.2 Die Pkw-Kilometerpauschale

Im Prinzip ähnliches gilt auch für die Absicht der Regierung, die heutige Pkw-Kilometerpauschale von 0,70 DM je Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in eine Entfernungspauschale von 0,40 DM je Entfernungskilometer umzuwandeln, wobei Entfernungen bis 15 km überhaupt nicht mehr und die Kosten ab dem 16. Kilometer zusätzlich zum Arbeitnehmer-Pauschbetrag berücksichtigt werden sollen.

Hierzu ist folgendes zu sagen. Im Prinzip hätten die Gewerkschaften gegen eine Entfernungspauschale nichts einzuwenden. Die Gewerkschaften haben sich schon Ende der achtziger Jahre für ein derartiges Konstrukt auch aus ökologischen Gründen ausgesprochen. Was im Waigel-Konzept allerdings geschehen soll, ist faktisch der Wegfall der Fahrtkosten zur Arbeit als Werbungskosten. (Dies haben Waigels Experten den USA abgeguckt, wo Arbeit steuerlich gesehen quasi erst am Fabrikator beginnt und Arbeitnehmer praktisch keine Fahrtkosten als Werbungskosten geltend machen können.) Es handelt sich bei diesen Maßnahmen nicht einmal um eine Steuerbegünstigung. Abgesehen davon soll Selbständigen der Abzug von Fahrtkosten als Betriebsausgaben uneingeschränkt erhalten bleiben.

Aber bei Realisierung dieser Maßnahmen müßten Arbeitnehmer mit erheblichen Einbußen rechnen: Bei Beschäftigten mit einem durchschnittlichen Jahreseinkommen von 60.000 DM beginnt allein durch die Neukonstruktion der Entfernungspauschale per saldo ab 68 km bei Ledigen eine Mehrbelastung und bei 97 km bei Verheirateten. Für Einkommensmillionäre würde eine solche Mehrbelastung erst eintreten bei Entfernungen von 5.025 km für den ledigen und 4.601 km für den verheirateten Millionär.¹⁹

¹⁹ Vgl. ebenda, S. 8 - Siehe auch: Geuenich, M., Die Verlierer sind Arbeitnehmer, in: Die Quelle, März 1997, S. 10.

Eine akzeptable Entfernungspauschale dürfte aus gewerkschaftlicher Sicht keine "Nullkilometer" aufweisen. Sie dürfte zweitens nicht bereits bei mittleren Entfernungskilometern per saldo Einkommensverluste produzieren. Eine aufkommensneutrale Pauschale läge übrigens bei 0,61 DM/km.

Die Einwände, die gegen den Wegfall der Steuerfreiheit für Erschwerniszuschläge bzw. gegen die Neuregelung der Berücksichtigung von Arbeitnehmerfahrtskosten als Werbungskosten vorgebracht worden sind, lassen sich in ähnlicher Weise, ohne daß dies nun im einzelnen belegt werden soll, für andere von der Waigel-Kommission geplanten Gegenfinanzierungsmaßnahmen, die Arbeitnehmerseite betreffen, wiederholen. Insbesondere sind hiervon

- die Besteuerung der Bergmannsprämie.
- die Aufhebung des Freibetrags für Abfindungen von bis zu 36.000 DM bei einer vom Arbeitgeber veranlaßten Auflösung des Arbeitsverhältnisses betroffen.

5. Abschließende Bemerkungen

Wenn, wie hier beispielsweise aufgezeigt, einige der von der Waigel-Kommission ins Auge gefaßten Gegenfinanzierungsmaßnahmen aus den geschilderten Gründen nicht durchgeführt werden sollen, steigt natürlich c.p. die Finanzierungslücke an. Entweder müßte sie durch andere Maßnahmen geschlossen werden - der Schleußer-Bericht hält hier noch weitere Alternativen parat - oder der Steuertarif müßte dem erreichbaren Gegenfinanzierungsvolumen angepaßt werden. Dann können die Spitzensteuersätze nicht auf 39 vH bzw. 35 vH gesenkt werden, sondern sie müßten höher angesetzt werden. Im Tarifvorschlag des DGB z.B. soll der Spitzensteuersatz für persönliche Einkommen nur auf 49 vH herabgesenkt werden. Außerdem setzt der DGB als weitere Finanzierungsmöglichkeiten die Beibehaltung der privaten Vermögensteuer, die Berücksichtigung der Schleußervorschläge sowie Mehreinnahmen aus der Bekämpfung des Steuerdumpings ein.

In den Steuerreformvorschlägen der Bundesregierung sind besondere familienpolitische Neuregelungen bisher nicht vorgesehen. So wird nach wie vor am Ehegattensplitting festgehalten, obwohl dadurch die Ungleichbehandlung von Ehepartnern mit unterschiedlichem Einkommen fortgesetzt wird. Das Rechtsinstitut der Ehe schlägt mehr zu Buche als die Erziehung und Betreuung von Kindern. Daher ist eine Reform der Ehegattenbesteuerung überfällig. Es

wäre aber wohl falsch, die Mehreinnahmen aus der Beseitigung oder Begrenzung des Ehegattensplittings zur Finanzierung der Tarifreform und insbesondere der Steuersatzsenkung für Spitzeneinkommen zu verwenden. Vielmehr müßten diese Gelder für die Verbesserung des Kinderleistungsausgleichs eingesetzt werden. Bezeichnenderweise mußte jüngst erst wieder das Bundesverfassungsgericht mit einem höchstrichterlichen Urteil dafür sorgen, daß die Kinderbetreuungslasten für Alleinerziehende ohne Berücksichtigung eines Eigenanteils bei der Einkommensbesteuerung Berücksichtigung finden.

Insgesamt gesehen sollte dieser Beitrag aufzeigen, daß für eine Reform des Einkommensteuertarifs durchaus steuerliche Sonderregelungen und Vergünstigungen als Finanzierungsmasse zur Verfügung stehen können. Man sollte aber nicht das Kind mit dem Bade ausschütten und einen munteren Kahlschlag im deutschen Steuerrecht veranstalten. Besondere steuerliche Regelungen können aus ökonomischen, sozialen oder gesellschaftspolitischen Gründen sehr wohl Sinn haben. Man soll daher die mit ihnen verbundenen Ziele nicht einem fragwürdigen, populistischen Leitsatz opfern, der da lautet, die Steuerlast für alle durch Abbau von Vergünstigungen zu senken.

Unabhängig von der aktuellen Steuerreformdebatte sollte beachtet werden, daß Steuervergünstigungen so weit wie möglich in öffentliche Ausgaben umgewandelt (Finanzhilfen) werden sollten. Mindestens sollte gewährleistet sein, daß, falls diese Änderung nicht durchführbar sein sollte, alle Nutzer dieser Vergünstigungen in absolut gleicher Weise davon profitieren sollten. Diese Hilfen sollten darüber hinaus zeitlich befristet sein, gegebenenfalls auch im Zeitablauf gestaffelt. Man hätte dann die Gewißheit, daß die Finanzhilfen immer wieder überprüft würden. Die Gefahr einer ineffektiven Dauersubventionierung würde vermieden.

Kurzfassung

Zur Bedeutung und Funktion steuerlicher Vergünstigungen - Zu Möglichkeiten und Konsequenzen ihres Abbaus im Zusammenhang mit der Debatte um die Steuerreform 1998/1999

1. Was sind steuerliche Vergünstigungen?

Eine amtlich oder wissenschaftlich endgültige Definition für Steuervergünstigungen gibt es nicht. In Anlehnung an Umschreibungen in den Subventionsberichten des Bundes handelt es sich bei Steuervergünstigungen um spezielle Ausnahmeregelungen in Steuergesetzen. Sie sollen in der Regel allgemein dem Ziel dienen, den strukturellen Wandel zu beschleunigen oder abzufedern, Unternehmen Anreize zum Investieren zu geben, die Konjunktur anzuregen oder bei Inflation zu bremsen. Sie dienen neben konjunkturellen und sektoralen aber auch gesellschaftspolitischen (Ehegattensplitting), sozialpolitischen (verschiedene Mehrwertsteuersätze - und -befreiung) oder anderen übergeordneten Zielen.

2. Was kosten Steuervergünstigungen den Fiskus?

Die Höhe der Kosten von Steuervergünstigungen hängt u.a. von deren Definitionen ab. Der letzte Subventionsbericht führt z.B. für 1996 für zwei verschiedene Kategorien von Vergünstigungen und Sonderregelungen ein Steuerausfallvolumen von ca. 85 Mrd.DM auf. Nimmt man andere Vergünstigungen, wie etwa das Ehegattensplitting mit einem Steuerausfall von ca. 30 - 40 Mrd.DM oder die zahlreichen Gestaltungsmöglichkeiten im Unternehmersteuerrecht zur Gewinnfestsetzung mit mindestens 40 Mrd.DM hinzu, kommt man auf noch höhere Beträge. Bezieht man auch nichtversteuerte Geldanlagen im Ausland und internationales Steuerdumping mit ein, kommen noch einmal ca. 50 Mrd.DM hinzu. Schließlich hat die nach dem Finanzrechtsexperten Bareis benannte Bareis-Kommission Vorschläge zur Finanzierung einer Einkommensteuersatzsenkung gemacht, deren Umsetzung die Steuerschuldgestaltung für Arbeitnehmer erheblich erschweren würde.

3. Zu Wesen und Zielen steuerlicher Vergünstigungen

Die Möglichkeit, vom Staat angestrebte wirtschafts-, gesellschafts-, sozial- und sonstige politische Zielsetzungen mit Hilfe steuerlicher Sonderregelungen anzustreben, gehört in einer gemischtwirtschaftlichen Ordnung wie der bundesrepublikanischen zur Normalität. Deswegen sind Steuervergünstigungen auch kein Teufelswerk, solange mit ihnen allgemein anerkannte, übergeordnete Ziele erreicht werden sollen und tatsächlich auch effektiv erreicht werden. Es ist erlaubt und sogar laut Stabilitätsgesetz vorgesehen, z.B. mit Sonderabschreibungen konjunkturelle Bewegungen zu steuern. Sinnvoll ist auch die Steuerfreiheit der Mietzahlungen von der Mehrwertsteuer oder die Altersvorsorge durch private Vermögensbildung. Oftmals werden diese an sich akzeptablen Ziele aber auch einseitig zum

Wohle des Nutzers dieser Anreize gemacht. Die teilweise fehlgeleitete Subventionierung des Büro- und Mietwohnungsbaus durch westdeutsche Anleger in Ostdeutschland zum Beispiel gibt ebenso wie das in den letzten Jahren stark in Mode gekommene internationale Steuerdumping hiervon beredt Zeugnis.

4. Eckpunkte des aktuellen Steuerreformkonzeptes der Bundesregierung

Den Ansatz des Waigelschen Steuerreformkonzeptes, einen Teil der Steuersatzsenkungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zu finanzieren, ist daher im Ansatz zu begrüßen. Insbesondere trifft diese grundsätzliche Zustimmung dann zu, wenn überholte, ungerechtfertigte und teure Steuerprivilegien durch die Reform abgeschafft und überholt würden.

Sicherlich kann man Waigels Vorschlag, die Steuersätze für Unternehmensgewinne deutlich zu senken, im großen und ganzen zunächst akzeptieren, weil die Gegenfinanzierung für den Steuerausfall durch die Wirtschaft weitergehend selbst aufgebracht werden soll. Allerdings umfassen die von Waigel vorgesehenen Maßnahmen vom Volumen gesehen nur die Hälfte des Betrages, den NRW-Finanzminister Schleußer in seinem Konzept zur Reform der Unternehmensbesteuerung vorgelegt hat.

5. Risiken einer Einschränkung von Abschreibungsmöglichkeiten

Mit Vorsicht beachtet werden sollte die Absicht des Reformentwurfs, Abschreibungsvergünstigungen insbesondere für den Baubereich, aber auch für gewerbliche Investitionen generell abzubauen. Hier wird möglicherweise sinnvolles Lenkungspotential aufgegeben. Im Baubereich, der nach Auslaufen der Vergünstigungen in Ostdeutschland in eine starke Krise geraten ist, könnten durch den Wegfall der degressiven Abschreibung im Wohnungsbau einige hunderttausende Arbeitsplätze verloren gehen. Abgesehen davon könnte eine solche Maßnahme den Mietenanstieg beschleunigen. Diese Änderungen müßten daher insbesondere unter dem Gesichtspunkt der möglichen Beschäftigungswirkungen genau überprüft und ggf. geändert werden.

6. Keine Akzeptanz für Verschlechterung bestimmter Sonderregelungen von Arbeitnehmern

SPD und Gewerkschaften stimmen aus gutem Grund einer Abschaffung der Steuerfreiheit von Erschwerniszuschlägen nicht zu. Die vom Staat bisher gewährte Steuerfreiheit für Zuschläge auf Sonntags-, Nacht- und Feiertagsarbeit ist kein Angebot von Gnade und Barmherzigkeit. Der Staat hat vielmehr selbst auch großes Interesse an der Verrichtung dieser Arbeiten z.B. aus Gründen höherer Arbeitsflexibilität, der Presse- und Informationsfreiheit, der Gesundheitsbetreuung rund um die Uhr usw.

Ca. 7,5 Mill. Arbeitnehmer/-innen leisten zur Zeit steuerlich begünstigte Schichtarbeit. Ein großer Teil von ihnen würde durch den Wegfall der Steuerfreiheit nicht nur per saldo keine Vorteile aus der Reform ziehen. Sie müßten im Gegenteil mehr Lohnsteuer zahlen als vorher. Es wäre nicht

gerechtfertigt, wenn diese körperlich besonders beanspruchten Beschäftigtengruppen zugunsten der Entlastung von Millionären belastet würden.

Auch die vorgesehene Neuregelung z.B. bei der Einführung einer Entfernungspauschale, die Besteuerung von Bergmannsprämien für Arbeiten unter Tage, die Aufhebung des Freibetrages für Abfindungen von bis zu 36.000 DM bei einer vom Arbeitgeber veranlaßten Auflösung des Arbeitsverhältnisses kann teilweise aus ähnlich gelagerten Gründen nicht akzeptiert werden. Teilweise (Entfernungspauschale) würde Arbeitnehmer/-innen das Recht verweigert, ihre Fahrtkosten zur Arbeit als Werbungskosten abzusetzen.

7. Konsequenzen für die Steuerreform

Wenn die o.a. Maßnahmen nicht zur Finanzierung der Steuerausfälle als Folge der Tarifsenkungen herangezogen werden dürfen, müßten sie entweder durch andere Maßnahmen ersetzt werden, oder die Spitzensteuersätze müßten weniger stark gesenkt werden. Letzteres ist ohnehin erforderlich, weil das bisher vorliegende Konzept von Theo Waigel für Facharbeiter und Millionäre denselben Steuersatz vorsieht.

Auch andere Punkte sind von der Reform bisher unzureichend oder überhaupt nicht aufgegriffen worden. So soll das Ehegattensplitting weiter beibehalten werden. Hier ist eine Abschaffung bzw. Begrenzung seit langem überfällig. Die Mehreinnahmen dürften aber nicht für die Finanzierung einer Tarifabsenkung verwendet werden, sondern wären für die Umgestaltung des Kinderleistungsausgleichs bereit zu stellen

