

**Brühler Empfehlungen**  
**zur**  
**Reform der Unternehmensbesteuerung**

**Bericht**

**der**  
**Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung**  
eingesetzt vom Bundesminister der Finanzen

## Vorwort

Die Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung hat am 30. April 1999 die "Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung" nach nur viermonatiger Beratung vorgelegt. Sie sind ein Kompromiß, an dem Wirtschaft, Wissenschaft, Gewerkschaft, Bund, Länder und Gemeinden mitgewirkt haben.

Für Kapitalgesellschaften soll das Anrechnungsverfahren durch eine Definitivbesteuerung auf Unternehmensebene in Höhe von 25 v.H. ersetzt werden. Das ist ein deutliches Signal für Investoren aus dem In- und Ausland.

Die Vorbelastung auf Unternehmensebene wird beim Dividendenempfänger pauschal in der Form berücksichtigt, daß nur die Hälfte der Dividendeneinkünfte in die Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage eingerechnet wird. Dies bevorzugt das Aktiensparen gegenüber risikoärmeren Anlageformen.

Für die Vielzahl der Personengesellschaften und Einzelunternehmer, deren Gewinne gewerbsteuerlich vorbelastet sind, wird die Rechtsformneutralität bei der Besteuerung durch neues Instrumentarium hergestellt werden müssen. Hier gilt besonders Solidität vor Schnelligkeit. Den Planspiel-Test müssen sowohl Optionsmodell, Tarifbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns, Gewerbesteuerverrechnung als auch Inhabersteuer-Modell erst noch erfolgreich durchlaufen.

Bei der Gewerbesteuer ist kurzfristig eine substantielle Veränderung nicht möglich. Um so mehr ist es geboten, sofort und ernsthaft mit den Überlegungen für bessere Alternativen zu beginnen.

Nicht alles, was wünschenswert ist, kann in einem Schritt verwirklicht werden; beispielsweise sind 35 v.H. als Steuerbelastung punktgenau für jedes Unternehmen nicht zu erreichen, so lange es die Gewerbesteuer mit unterschiedlichen Hebesätzen gibt. Auch die Einkommensteuertarife können nicht beliebig verändert werden.

Dennoch, die Kommission ist überzeugt, daß der Erfolg der Steuerpolitik bei Investitionen und am Arbeitsmarkt um so nachhaltiger ist, je mehr es gelingt, das Steuerrecht zu vereinfachen und die Steuersätze zu senken. Dies heißt nicht Nettoentlastung um jeden Preis.

Viele Maßnahmen, die z.B. zur Bildung stiller Reserven im gegenwärtigen Steuerrecht nötig sind, erübrigen sich, wenn durch attraktive Tarife Reserven offen ausgewiesen werden können.

Der Kommissions-Auftrag ist geprägt von dem Gedanken, daß gesparte Gewinne besser sind als Gewinne für Konsumzwecke. Sie sollen deshalb steuerlich begünstigt werden. Durch das diesem Prinzip innewohnende Steuerlastgefälle sind Verhaltensweisen zu befürchten, die Steuerspareffekte für bestimmte Personenkreise ermöglichen, die eigentlich keine Begünstigung nötig haben. Ein Kommissionsmitglied hat deswegen ein Sondervotum abgegeben.

Man sollte deshalb ernsthaft prüfen, ob auch die Steuersätze für die Allgemeinheit gesenkt werden können, und zwar beherzter als im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vorgesehen. Daß auch ein solcher, mutiger Schritt ökonomisch richtig und finanzierbar zugleich ist, hat ein Kommissionsmitglied in einem Zusatzvotum ausgeführt.

Mein ganz persönlicher Dank geht an die Mitglieder der Kommission. Alle waren geleitet von dem Gedanken „Wir wollen etwas Gutes machen“ und haben „an einem Strang in dieselbe Richtung gezogen“, um das Projekt zum Erfolg zu bringen.

Maßgeblichen Anteil daran hatte auch das BMF-Team, voran Frau Meurer, Herr Wolter und Herr Dr. Stuhmann. Bei Ihnen möchte ich mich - auch im Namen aller Kommissionsmitglieder - bedanken.

RA Alfons Kühn  
- Vorsitzender -

## **Inhaltsverzeichnis**

### **Teil I**

<b>Einleitung</b>	11
-------------------	----

A. Auftrag	11
------------	----

B. Mitglieder der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung	12
---	----

C. Sitzungen	13
--------------	----

### **Teil II**

<b>Die Empfehlungen der Kommission vom 30. April 1999</b>	14
---	----

### **Teil III**

<b>Erwägungen der Kommission zu den Leitlinien und Zielen der Reform</b>	31
--	----

A. Schaffung eines wettbewerbsfähigen Unternehmensteuerrechts	31
---	----

B. Die Gewerbesteuer im System einer einheitlichen Unternehmensteuer	33
--	----

C. International wettbewerbsfähiger Steuersatz von 35 v.H.	35
--	----

D. Rechtsformneutralität der Unternehmensteuer	36
--	----

E. Unternehmensteuer für kleine und mittlere Betriebe	37
---	----

F. Kapitalmarkt und Finanzierungsneutralität	38
--	----

<b>Teil IV</b>	
<b>Einzeldarstellung der Reformmodelle</b>	<b>39</b>
A. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern	39
I. Das körperschaftsteuerliche Vollanrechnungsverfahren	39
1. Beseitigung der Doppelbelastung	39
2. Sicherstellung der Einmalbelastung	41
a. Inländische nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner	42
b. Ausländische nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner	42
3. Bewertung des deutschen Vollanrechnungsverfahrens	43
a. Vorteile	43
b. Relativierung der Vorteile	44
c. Nachteile	45
4. Fazit	48
II. Das körperschaftsteuerliche Halbeinkünfteverfahren	49
1. Konzeption des Halbeinkünfteverfahrens	49
a. Grundsätze	49
b. Ebene der Körperschaft	51
c. Ebene der Anteilseigner	52

2. Grenzüberschreitende Vorgänge	53
a. Dividendentransfer vom Ausland ins Inland	53
b. Dividendentransfer von Inland in das Ausland	54
c. Betriebsstättengewinne	55
d. Weitere Regelungen im außensteuerlichen Kontext	56
aa) Fehlen ausreichender steuerlicher Vorbelastung	56
bb) Veräußerungsgewinne	57
3. Wirkungen des Systemwechsels für Kleinanleger	57
4. Übergangsregelung	61

## **B. Besteuerung von Personenunternehmen**

I. Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer (Modell 1)	72
1. Grundidee und Ziel	72
2. Modellbeschreibung und Eckpunkte	73
a. Wahlrecht	73
b. Einzelfragen im Zusammenhang mit der Optionsbesteuerung	74
aa) Personenkreis	74
bb) Einkunftsarten, Gewinnermittlung	74
cc) "Umwandlung des Betriebs eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft in eine fiktive Kapitalgesellschaft"	75
dd) Optionszeitpunkt, Bindungsfrist	75
ee) Betriebsveräußerung während der Optionsphase	76
ff) Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	76
gg) Behandlung von Entnahmen und Einlagen	76

hh) Ende der Option	77
ii) Grunderwerbsteuer	78
jj) Erschaftsteuer	78
3. Einwände gegen das Modell	78
a. Keine Entlastung kleiner Unternehmen	78
b. Divergenz zwischen Zivil- und Steuerrecht	79
c. Einheitliche Ausübung der Option bei Personengesellschaft	80
d. Abkommensrechtliche Aspekte	80
e. Handhabbarkeit des Modells	81
II. Einführung einer Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes (Modell 2)	82
1. Grundidee und Ziel	82
2. Einzelheiten	83
3. Probleme	86
4. Mögliche spätere Fortentwicklung des Modells	87
5. Verfassungsrechtliche Fragen	88
III. Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung (Modell3)	89
1. Grundidee und Ziel	89
2. Modellbeschreibung und Eckpunkte	90
a. Modellbeschreibung	90
b. Verfassungsfragen	91

aa) Der Vorlagebeschluß des BFH vom 24. Februar 1999 X R 171/96	91
bb) Finanzverfassungsrechtliche Einwendungen	93
3. Vor- und Nachteile	94
a. Vorteile	94
b. Nachteile	95
IV. Übersichten über die Belastungswirkungen der von der Kommission für die Personenunternehmen vorgeschlagenen Modelle 1 bis 3	96
<b>C. Gesetzgeberische Umsetzung</b>	109
<b>Teil V</b> Begründung des Sondervotums von Frau Prof. Dr. Helga Pollak	



## **Anhang**

Einleitung

### Anhang 1

**Prof.Dr. Joachim Lang,**

Perspektiven der Unternehmensteuerreform

### Anhang 2

**Heinz Hilgers,**

Überlegungen zu einer Unternehmensteuerreform unter Einbeziehung der  
Gewerbsteuer ab 1. Januar 2000

### Anhang 3

**Alfons Kühn,**

Besteuerung von Personenunternehmen - Modell 4: Taifbegrenzung und Ausbau  
des § 32 c EStG

### Anhang 4

**Dr. Hans Günter Senger,**

Übergang vom körperschaftsteuerlichen Vollarrechnungsverfahren zum System  
der Definitivbelastung bei gleichzeitiger Besteuerungsmilderung beim  
Anteilseigner durch Dividendenbesteuerung mit dem halben ESt-Satz

### Anhang 5

**Arnold Willemsen,**

Abweichendes Votum zum Vorschlag der Kommission zur Reform der  
Unternehmensbesteuerung zum Übergang vom Anrechnungsverfahren auf das  
Halbeinkünfteverfahren

### Anhang 6

**Prof. Dr. Albert Rädler,**

Die Kapitalertragsteuer und ihre Ausgestaltung

Anhang 7

**Prof. Dr. Lorenz Jarass,**

Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung: Senkung der  
Unternehmensteuersätze durch gleichmäßige Besteuerung von Gewinnen und  
Zinsen

Anhang 8

Geschäftsordnung der Kommission "Reform der Unternehmensbesteuerung"

## **Teil I Einleitung**

### **A. Auftrag**

Der Bundesminister der Finanzen, Oskar Lafontaine, berief am 16. Dezember 1998 Vertreter aus Wissenschaft, Wirtschaft, Bund, Ländern und Verbänden in die „Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung“. Auf der konstituierenden Sitzung am 18. Dezember 1998 beschloß die Kommission eine vom Bundesminister der Finanzen entworfene Geschäftsordnung. In § 1 der Geschäftsordnung ist die Aufgabe der Kommission festgelegt:

- (1) Aufgabe der Kommission ist es, ein Konzept für eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung zu erarbeiten. Ziel ist eine rechtsformneutrale Unternehmenssteuer, nach der alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 Prozent besteuert werden. Sie soll im Jahr 2000 in Kraft treten.
- (2) Bis zum 30. April 1999 wird die Kommission einen Bericht vorlegen, der Grundlage für die Erarbeitung eines Gesetzentwurfs zur Reform der Unternehmensbesteuerung ist.

Die Kommission hatte ihre erste Arbeitssitzung am 13. Januar 1999 und hat danach in zweiwöchigem Abstand getagt. Sie hat am 30. April 1999 ihre „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“ an den Bundesminister der Finanzen Hans Eichel übergeben.

## **B. Mitglieder der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung**

Alfons Kühn, Vorsitzender

Prof. Dr. Joachim Lang, stellvertretender Vorsitzender

Leitender Ministerialrat Hans Brandenburg

Ministerialrat Heinz Hilgers

Toni Hinterdobler

Prof. Dr. Lorenz Jarass

Dr. Siegfried Luther

Senatsdirektor Johannes Nagel

Ministerialrat Dr. Albert Peters

Prof. Dr. Helga Pollak

Christoph Raabe

Prof. Dr. Albert J. Rädler

Prof. Dr. Harald Schaumburg

Dr. Hans Günter Senger

Leitender Ministerialrat Jochen Täske

Leitender Ministerialrat Prof. Dr. Jochen Thiel

Dr. Hans Georg Wehner

Arnold Willemsen

Prof. Dr. Heribert Zitzelsberger

als ständiger Gast:

Prof. Dr. Gerhard Seiler

## **C. Sitzungen**

Die Kommission kam am 18. Dezember 1998 zu ihrer konstituierenden Sitzung zusammen. Die weiteren Arbeitssitzungen fanden am

13. und 14. Januar 1999

27. Januar 1999

10. Februar 1999

25. und 26. Februar 1999

11. und 12. März 1999

24. und 25. März 1999

14. und 15. April 1999

28. bis 30. April 1999 (Abschlusssitzung in Brühl)

statt.

Am 14. Januar 1999 trugen Vertreter der Wirtschaft ihre Reformüberlegungen vor. In den Sitzungen vom 26. und 27. Mai 1999 sowie am 10. Juni 1999 wurden Inhalt und Struktur des Abschlußberichts erarbeitet.

## Teil II Die Empfehlungen der Kommission vom 30. April 1999

### I. Auftrag und Ziele der Kommission

Die Kommission hat den Auftrag, ein Konzept für eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung zu erarbeiten. Ziel ist eine rechtsformneutrale Unternehmensteuer, nach der alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 v.H. besteuert werden und die im Jahr 2000 in Kraft treten soll.

Hintergrund für diesen Auftrag ist die in den letzten Jahren dramatisch angewachsene Arbeitslosigkeit in Deutschland. Einer der Gründe für diese Entwicklung ist die nachlassende Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland gegenüber dem Ausland. Dies beruht unter anderem darauf, daß in Deutschland erwirtschaftete unternehmerische Gewinne im internationalen Vergleich einer hohen tarifären Steuerbelastung unterliegen.

Grundlage für diesen Auftrag ist auch das Ziel, durch geeignete Maßnahmen bei der Besteuerung standortgebundener mittelständischer Unternehmen arbeitsplatzfördernde Effekte zu erzielen.

Weitere Gründe für die Reformbestrebungen sind die fortschreitende europäische Integration und die globale Verflechtung der Wirtschaft.

Die Kommission hat sich bei ihren Vorschlägen von folgenden Erwägungen leiten lassen:

1. Investitionen in Deutschland sollen sich lohnen - kurzfristig, mittelfristig und langfristig - und verlässlich. Aus diesem Grunde ist eine deutliche Senkung der Steuersätze für Unternehmen schon in einer ersten Stufe erforderlich, der weitere Schritte folgen müssen.

2. Der in der Politik und in Fachkreisen immer wieder genannte Unternehmenssteuersatz von 35 v.H. inklusive Gewerbesteuer konnte aufgrund der Situation der öffentlichen Haushalte in den auf schnelle Umsetzung gerichteten Vorschlägen der Kommission keinen unmittelbaren Niederschlag finden.
3. Das Grundgesetz garantiert den Kommunen eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit eigenem Hebesatzrecht. Deshalb kann die Gewerbesteuer jedenfalls zur Zeit nicht in Frage gestellt werden. Die Kommission ist sich aber darin einig, daß die Gewerbesteuer in ihrer Belastungswirkung wie eine Gewinnsteuer zu behandeln ist und deshalb bei der Findung des zutreffenden Steuersatzes berücksichtigt werden muß.
4. Die politische Vorgabe, daß die Unternehmensgewinne einer möglichst niedrigen Steuerbelastung unterworfen werden sollen, führt zu einer unterschiedlichen Behandlung der im Unternehmen für Spar- und Investitionszwecke thesaurierten Gewinne und des für Konsumzwecke verwendeten Einkommens. Die Trennung erfordert unterschiedliche Tarife für das betriebliche und das private Einkommen.

Die Besserstellung des einbehaltenen Gewinns ist sachlich gerechtfertigt und daher verfassungsrechtlich unbedenklich. Sie ist nämlich tendenziell geeignet, die auch im Interesse des Gemeinwohls liegende betriebliche Investitionstätigkeit anzuregen. Da die Begünstigung hiervon aber nicht abhängt, kann es allerdings zu unerwünschten Verhaltensweisen und Kapitalfehlallokationen kommen.

Auch wenn die Erfahrungen in anderen Ländern mit unterschiedlichen Steuersätzen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zeigen, daß die damit verbundenen Gefahren nicht überbewertet werden dürfen, müssen die Gestaltungsmöglichkeiten, die sich durch die Spreizung eröffnen, bei der Umsetzung der Unternehmensteuerreform im Auge behalten werden.

5. Den Vorschlägen für die Besteuerung von Personenunternehmen liegt die Absicht zu Grunde, die Bildung von Eigenkapital über die Innenfinanzierung zu stärken. Personenunternehmen haben nur beschränkt Zugang zum Kapitalmarkt.

## II. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern

1. Das körperschaftsteuerliche Vollarrechnungsverfahren wird zum 1. Januar 2000 abgeschafft. Dieses seit 1977 geltende Verfahren ist mit seiner Gliederungsrechnung und dem Bescheinigungsverfahren äußerst kompliziert. Es ist, wie zahlreiche Umgestaltungsgestaltungen zeigen, sehr mißbrauchsanfällig und zudem europarechtlich bedenklich. An seine Stelle tritt eine Definitivbesteuerung der Kapitalgesellschaften mit einem einheitlichen Steuersatz. Dieser sollte unter dem Gesichtspunkt internationaler Wettbewerbsfähigkeit bei 25 v.H. liegen. Unter Berücksichtigung der Lage der öffentlichen Haushalte wäre in einer ersten Stufe ein Steuersatz von 28 v.H. bereits ein richtungweisender Schritt.
2. Die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft werden beim Anteilseigner nur zur Hälfte als Einkünfte erfaßt und in die Einkommensbesteuerung einbezogen (Halbeinkünfteverfahren). Dadurch wird die steuerliche Vorbelastung der Dividende durch die definitive Körperschaftsteuer beim Anteilseigner in pauschaler Form berücksichtigt und im Ergebnis eine Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne vermieden.
3. Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften werden bei ausreichender steuerlicher Vorbelastung wie inländische Dividenden behandelt. Sie sind von den inländischen Gesellschaftern nur zur Hälfte der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen. Damit ist das System europatauglich.
4. Zur Vermeidung von Mehrfachbelastungen sind Ausschüttungen an inländische Kapitalgesellschaften ohne Rücksicht auf eine bestimmte Beteiligungshöhe und Mindestbesitzzeit von der Körperschaftsteuer befreit. Bei Dividenden aus dem Ausland setzt dies eine ausreichende steuerliche Vorbelastung im Ausland voraus.
5. Die Frage, ob eine Abgeltungsteuer auf Dividenden nach österreichischem Vorbild eingeführt werden soll, muß solange offen bleiben, bis eine befriedigende Lösung für die Zinsbesteuerung gefunden wird.



6. Die Kommission schlägt vor, die Steuerbefreiung für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Gesellschaften durch Kapitalgesellschaften jedenfalls solange beizubehalten, bis eine umfassende Regelung für grenzüberschreitende und ausländische Umstrukturierungen geschaffen ist.
7. Je günstiger die Besteuerung nicht ausgeschütteter Gewinne bei Kapitalgesellschaften ist, desto größer wird der Anreiz, die Gewinne zu thesaurieren und steuerfrei durch Veräußerung der Beteiligung zu realisieren. Daher sollte bei Anteilen an Kapitalgesellschaften die Beteiligungsgrenze für steuerpflichtige, auf künftigen Wertsteigerungen beruhende Veräußerungsgewinne auf 1 v.H. gesenkt werden.
8. Bei der Ausgestaltung des Übergangs vom Anrechnungsverfahren zum System der Definitivbelastung sind neben Haushaltsgesichtspunkten auch die Interessen der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter zu beachten. Die Übergangsregelung muß für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung praktikabel sein.
9. Die Gründe, die für die Abschaffung des Anrechnungsverfahrens sprechen, lassen es untunlich erscheinen, dieses Verfahren noch auf Jahre hinaus übergangsweise weiterzuführen, bis das steuerbelastete Eigenkapital durch Ausschüttungen verbraucht ist. Notwendig ist ein kurzfristiger, klarer Schnitt, so daß die Gesellschafter von einem festgelegten Stichtag an die Dividenden nur noch nach dem neuen Halbeinkünfteverfahren zu versteuern haben.
10. Die Ersetzung des körperschaftsteuerlichen Vollarrechnungsverfahrens durch eine Definitivbelastung auf Unternehmensebene und durch pauschale Berücksichtigung der Vorbelastung beim Anteilseigner durch das Halbeinkünfteverfahren kann systembedingt zu Veränderungen sowohl im Ausschüttungsverhalten der Kapitalgesellschaften als auch in Bezug auf die Dividendenrendite der Anleger führen. Soweit sich im Einzelfall die Ausschüttungen vermindern, erhöhen sich infolge der Thesaurierung auf längere Sicht die Anteilswerte. Dies macht die Aktien attraktiver.
11. Kleinanleger brauchen ihre Dividenden in Höhe des Sparerfreibetrags nach wie vor nicht zu versteuern. Sie verlieren allerdings das bisher gewährte Anrechnungsguthaben. Das wird durch die faktische Verdoppelung des Sparerfreibetrags, die durch die nur hälftige Besteuerung der Dividenden

eintritt, und die auf längere Sicht wahrscheinlich höheren Anteilswerte wettgemacht. Zudem müssen die Anleger Dividenden aus dem Ausland - auch wenn sie ihnen über eine inländische Kapitalgesellschaft zufließen - schon bisher und zwar voll versteuern, ohne daß sie Körperschaftsteuer anrechnen können. Gegebenenfalls könnten für Kleinanleger neue Modelle zur Förderung des Beteiligungssparens entwickelt und eingeführt werden.

### III. Besteuerung von Personenunternehmen

1. Mittelständische Unternehmen in den Rechtsformen des Einzelunternehmens und der Personengesellschaft können an dem abgesetzten Körperschaftsteuersatz teilhaben, indem sie sich eine entsprechende Rechtsform geben. Die Umstrukturierung ist nach dem Umwandlungssteuergesetz, das allerdings noch an das zukünftige Körperschaftsteuerrecht angepaßt werden muß, steuerneutral möglich.
2. Für Personenunternehmen, die sich nicht in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisieren können oder wollen, bedarf es im Sinne einer Gleichbehandlung geeigneter Maßnahmen. Diese Gleichbehandlung läßt allerdings Differenzierungen zu, die in den rechtlichen Strukturunterschieden zwischen Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen begründet sind. In Hinblick darauf hat die Kommission verschiedene Modelle geprüft.

Die Modelle sind gekennzeichnet durch:

- Modell 1  
Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer,
- Modell 2  
Einführung einer Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes,
- Modell 3  
Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung,

- Modell 4

weitere Absenkung des Sondersteuersatzes nach § 32 c EStG auf 35 v.H. für gewerblich vorbelastete Gewinne unter (optionaler) Ausdehnung der Regelung auf Freie Berufe und die Land- und Forstwirtschaft.

Dieses Modell wurde aus steuersystematischen, ökonomischen, europa- und verfassungsrechtlichen (vgl. Vorlagebeschluß des BFH vom 24. Februar 1999 -Az: X R 171/96) Gründen nicht weiter verfolgt

3. Modell 1 gewährt den Personenunternehmen das Wahlrecht, sich in vollem Umfang und in jeder Hinsicht wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Auf diese Weise profitieren sie wie diese von dem niedrigen Definitivsteuersatz auf den thesaurierten Gewinn. Die Personenunternehmen werden z.B. bei den Ertragsteuern hinsichtlich der Abziehbarkeit von Gehalts- und Pensionsaufwendungen oder bei der Erbschaftsteuer hinsichtlich der Wertansätze den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Die Betriebsinhaber werden wie Gesellschafter behandelt und müssen entnommene Gewinne wie eine Ausschüttung zur Hälfte in das zu versteuernde Einkommen einbeziehen. Verluste des wie eine Kapitalgesellschaft selbständigen Unternehmens können nicht mit anderen Einkünften des Betriebsinhabers verrechnet werden. Zur gezielten Entlastung von kleinen und mittleren Unternehmen, für die eine Option nicht sinnvoll erscheint, wird der Freibetrag bei der Gewerbesteuer verdoppelt; die Staffelung der Gewerbesteuermeßzahl wird abgeschafft. Der besondere Steuersatz für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG ist bei Verwirklichung dieses Modells nicht mehr erforderlich. Die Ansparabschreibung nach § 7 g EStG bleibt erhalten.

4. Modell 2 öffnet optional das für Kapitalgesellschaften entwickelte Konzept der Definitivbelastung mit Anteilseignerentlastung für Personenunternehmen, die von Gesetzes wegen oder freiwillig Bücher führen, wie folgt: Die nicht entnommenen Gewinne werden in Höhe des jeweiligen Körperschaftsteuersatzes besteuert. Bei Entnahme erfolgt eine Nachversteuerung, wobei die entnommenen Gewinne nach Maßgabe des individuellen Einkommensteuersatzes belastet werden. Hierfür kommen zwei unterschiedliche Lösungsansätze in Betracht.

Bei der Einheitslösung werden Entnahmen (zuzüglich der darauf gezahlten Unternehmensteuer) beim Empfänger normal besteuert unter Anrechnung der gezahlten Unternehmensteuer.

Bei der Trennungslösung werden Entnahmen nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert.

Diese Besteuerungsform wird auch den Land- und Forstwirten, den Freien Berufen und den vermögensverwaltenden Unternehmen zugänglich gemacht. Wer diese Besteuerung wählt, unterfällt zugleich der Gewerbesteuer. Bei diesem Modell erübrigt sich § 32 c EStG.

5. Modell 3 gestaltet § 32 c EStG mit Blick auf die Gewerbesteuer um, so daß die Tarifentlastung für die gewerblichen Einkünfte bei der Einkommensteuer zielgenauer als bisher wirkt. Da die Tarifentlastung anders als bei der Kappung nach bisherigem Recht nicht bei einem bestimmten Steuersatz Halt macht, profitieren auch geringer verdienende Gewerbetreibende von der neuen Regelung. Zugleich wird eine Überkompensation dadurch vermieden, daß die Einkommensteuerentlastung nicht höher ausfallen kann als die Belastung des Steuerpflichtigen mit Gewerbesteuer. Das Modell muß im Hinblick auf den Vorlagebeschluß des BFH vom 24. Februar 1999 (Az: X R 171/96) noch näher geprüft werden.

#### IV. Finanzielle Auswirkungen<sup>1</sup>

##### Kapitalgesellschaften

Die Absenkung der Sätze des Körperschaftsteuertarifs auf einen einheitlichen Thesaurierungs- und Ausschüttungssteuersatz in Verbindung mit der Aufgabe des Anrechnungsverfahrens mit Steuerfreistellung von Dividenden bei der Körperschaftsteuer und der hälftigen Besteuerung der Ausschüttungen beim Gesellschafter im Rahmen der Einkommensteuer führt zu folgenden Mindereinnahmen im Entstehungsjahr 2000:

##### Körperschaftsteuersatz

25v.H.	- 14,7 Mrd. DM
28v.H.	- 10,2 Mrd. DM

---

<sup>1</sup> Die nachfolgenden finanziellen Auswirkungen sind jeweils für das Entstehungsjahr 2000 berechnet und berücksichtigen nicht Verhaltensreaktionen, die sowohl zu Mehr- als auch zu Mindereinnahmen führen können.

## Personenunternehmen

Die für Personenunternehmen vorgesehenen Erleichterungen sind mit folgenden Mindereinnahmen verbunden:

### $\Sigma$ **Modell 1**

Optionsmodell<sup>2</sup>

Körperschaftsteuersatz

25v.H. - 5,2 Mrd. DM

28v.H. - 3,3 Mrd. DM

### $\Sigma$ **Modell 2**

Einheitslösung

Unternehmenssteuersatz

25v.H. - 14,2 Mrd. DM

28v.H. -11,8 Mrd. DM

Trennungslösung

Unternehmenssteuersatz

25v.H. - 9,4 Mrd. DM

28v.H. - 3,9 Mrd. DM

### $\Sigma$ **Modell 3**

Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung

- 5,4 Mrd. DM

---

<sup>2</sup> Bei den finanziellen Auswirkungen sind die Mehreinnahmen durch eine eventuelle Abschaffung des § 32 c EStG in einer Größenordnung von 5,2 Mrd. DM nicht berücksichtigt.

## V. Gestaltung, Vereinfachung, Finanzierung

Die Kommission sollte den Weg und das Ziel aufzeigen, wie die deutsche Unternehmensbesteuerung - insbesondere auch von der Tarifgestaltung her - den internationalen Anforderungen angepaßt werden kann. Sie hat sich mit den folgenden wichtigen Fragen nicht intensiv befassen können:

- Σ Wie wirkt sich die Reform auf die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden aus?
- Σ Inwieweit ergibt sich zusätzlicher Finanzierungsbedarf?

Dazu hatte sie weder die erforderliche Zeit noch den entsprechenden Auftrag. Das gleiche gilt für die Objektivierung der Gewinnermittlungsvorschriften und deren Ausrichtung an internationalen Standards, die der Gesetzgeber im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 bereits begonnen hat. Dabei entstandene Belastungen sind allerdings zu berücksichtigen.

Die Kommission ist sich aber bewußt, daß eine kraftvolle Tarifabsenkung mit Signalwirkung für Investoren und Arbeitsmarkt um so eher umgesetzt werden kann, je besser es gelingt, die Reform haushaltsverträglich zu gestalten. Deshalb hat die Kommission im Zuge der Modelldiskussionen einige Maßnahmen angesprochen, deren Wirkung und Notwendigkeit im Maße der Steuersatzsenkung abnehmen. Wenn die Bildung versteuerter Reserven erheblich erleichtert wird, bedarf es um so weniger Regelungen, die die Bildung stiller Reserven begünstigen. Desgleichen gibt es Vorschläge, die die Unternehmensbesteuerung zugleich verbessern und vereinfachen.

1. Der Finanzierungseffekt von Abschreibungen über den betriebswirtschaftlichen Wertverzehr hinaus wird bei niedrigeren Steuertarifen geringer. Um so mehr kann dieser Aspekt bei der Besteuerung zurücktreten. Das gilt gleichermaßen für bewegliche wie für unbewegliche Wirtschaftsgüter.
2. Wird durch Regelungen im Steuertarif die Eigenfinanzierung erleichtert oder gefördert, kann auf entsprechende Maßnahmen in der Bemessungsgrundlage verzichtet werden. Mittelstandsfreundliche Tarifkomponenten erübrigen Fördermaßnahmen in der Bemessungsgrundlage.

3. Je günstiger die Besteuerung nicht ausgeschütteter Gewinne in Kapitalgesellschaften ist, desto größer wird der Anreiz, die Gewinne zu thesaurieren und durch Veräußerung der Beteiligungen zu realisieren. Daraus ergibt sich die konzeptionelle Notwendigkeit, Veräußerungsgewinne stärker zu besteuern.
4. An Steuerausländer gezahlte Zinsen in beträchtlicher Größenordnung sind derzeit im Inland nicht steuerpflichtig, obwohl sie in inländischen Quellen erwirtschaftet wurden. Der Gesetzgeber sollte prüfen, ob durch eine (niedrige) Quellensteuer für diese in Deutschland erwirtschafteten Zinsen der Steuergerechtigkeit stärker Rechnung getragen werden kann
5. Die von der Kommission empfohlene Definitivbesteuerung von Kapitalgesellschaften schmälert auch bei deutlich reduziertem Körperschaftsteuersatz nicht die Attraktivität, das wirtschaftliche Engagement bestimmter Gruppen etwa in der Form des einfachen oder partiarischen Darlehens bzw. in Form der typischen "stillen Beteiligung" zu organisieren. Steuerlich unbelastete Fremdfinanzierungsentgelte sind möglicherweise auch künftig attraktiver als definitiv besteuerte Dividendenerträge. Der Gesetzgeber könnte deshalb näher prüfen, ob z. B. § 8 a KStG strenger gefaßt werden soll. Es ist weiter zu erwägen, ob diese Vorschrift auf Personenunternehmen und Betriebsstätten ausgedehnt werden soll.
6. Falls der Gesetzgeber die einfach typisierende Berücksichtigung der Gewerbesteuervorbelastung von Gewinnen in der Einkommensteuer durch einen Sondertarif auf nicht ausgeschüttete, im Unternehmen gesparte Gewinne beschränkt, wird die Tarifbegrenzung in Form des § 32 c EStG überflüssig.
7. Es ist dringend erforderlich, daß Finanzhilfen und steuerliche Subventionen abgebaut sowie Gestaltungsspielräume durch sparsamere Ausgabenpolitik und moderne Haushaltsführung zurückgewonnen werden.

Letztlich muß die Politik entscheiden, welche der von der Kommission geprüften Komponenten und Modelle sie übernimmt und auf welches Tarfniveau sie die Unternehmensbesteuerung absenken will. Dabei sind die Auswirkungen auf die Investitionen und Arbeitsplätze ebenso zu bedenken wie die Anforderungen der öffentlichen Haushalte und die Probleme einer gerechten Verteilung der Steuerlast.

## VI. Perspektiven der Unternehmensteuerreform\*

### 1. Modell Inhabersteuer

Mit dem kurzfristig zu bewältigenden Einstieg in die Unternehmensteuerreform zum 1. Januar 2000 läßt sich eine grundlegende Umgestaltung des deutschen Unternehmensteuerrechts nicht verwirklichen. Somit verbleibt ein erheblicher Reformbedarf sowohl aus ökonomischer als auch aus rechtlicher Sicht. Das gilt insbesondere für das Ziel der Rechtsformneutralität.

Um die Unternehmensbesteuerung rechtsformneutral zu gestalten, ist das Modell einer "Inhabersteuer" entwickelt worden. Diese Inhabersteuer soll die Körperschaftsteuer rechtsformneutral ergänzen und Personenunternehmen besteuern, die nicht der Körperschaftsteuer unterworfen sind. Für die einbehaltenen Gewinne inhabersteuerpflichtiger Unternehmen sollen grundsätzlich dieselben Regeln wie für die einbehaltenen Gewinne körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen gelten (sog. Thesaurierungsneutralität). Körperschaft- und Inhabersteuersatz sind in gleicher Höhe anzusetzen.

Im Unterschied zur Körperschaftsteuer ist die Inhabersteuer auf die wirtschaftliche und zivilrechtliche Situation des Personenunternehmens, besonders des Einzelunternehmens zugeschnitten. Im Modell der Inhabersteuer wird die inhabersteuerliche Vorbelastung bei der progressiven einkommensteuerlichen Belastung der an den Inhaber bzw. Mitinhaber des Unternehmens ausgezahlten Gewinne voll berücksichtigt, was besonders im Hinblick auf die stark schwankenden Ergebnisse von kleinen und mittelständischen Unternehmen erforderlich ist, zumal die Gewinne von Kleinunternehmen häufig einkommensteuerrechtlich bedeutend unterhalb des Körperschaft-/Inhabersteuersatzes belastet sind.

---

*„Die Perspektiven der Unternehmensteuerreform (Modell der Inhabersteuer, Rechtsformneutralität des Steuerbilanzrechts, Umbau der Gewerbesteuer in eine kommunale Unternehmensteuer, Kodifikation des Unternehmensteuerrechts in einem Unternehmensteuergesetz) sind in dem Arbeitspapier von Lang, das die Kommission im einzelnen nicht mehr erörtern konnte, vertieft dargestellt.“*



Die Kommission hat sich vordringlich mit Maßnahmen befaßt, die zum 1. Januar 2000 umgesetzt werden sollen. Eine abschließende Bewertung des Inhaber-Steuermodells war deshalb nicht möglich. Sie empfiehlt gleichwohl, das Modell von vornherein in die Prüfung mit einzubeziehen

## 2. Steuerbilanzrecht

Eine durchgängige Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung setzt auch Änderungen im Steuerbilanzrecht voraus. Insbesondere bedarf es eines Gewinnbegriffs, nach dem Entnahmen, Gewinnausschüttungen und Sondervergütungen einer einheitlichen steuerrechtlichen Regelung unterworfen werden.

## 3. Gewerbesteuer

Schließlich sollte auch geprüft werden, ob mittelfristig eine Integration der Gewerbesteuer in das vom Gesetzgeber verwirklichte Modell der Unternehmensbesteuerung möglich ist, ohne die finanziellen Interessen der Gemeinden zu beeinträchtigen und ihr Hebesatzrecht auszuhöhlen

Die bestehende Gewerbesteuer könnte auch in eine kommunale Unternehmensteuer umgestaltet und revitalisiert werden. Diese kommunale Unternehmensteuer sollte bei allen Unternehmern, also auch bei Freiberuflern sowie Land- und Forstwirten erhoben werden. Sie sollte entsprechend dem Ziel einer 35-Prozent-Steuerbelastung als Gewinnzuschlagsteuer ausgestaltet sein. Danach könnte sich zum Beispiel bei einem Körperschaft- bzw. Inhabersteuersatz von 28 v.H. und einem Gewinnzuschlagsteuersatz von 10 v.H. eine Steuerbelastung von 34,5 v.H. ergeben, wenn die Abzugsfähigkeit der kommunalen Steuer beibehalten würde.

## 4. Unternehmensteuergesetz

Die rechtsformneutrale Neugestaltung des Unternehmensteuerrechts könnte in einem Unternehmensteuergesetz zusammengefaßt werden, das die Körperschaftsteuer, die Inhabersteuer, die kommunale Unternehmensteuer sowie das Steuerbilanzrecht regelt.

## VII. Gesetzgeberische Umsetzung

Nach Auffassung der Kommission ist die gesetzgeberische Umsetzung der Unternehmensteuerreform ohne ausreichende Vorbereitung, die auch Planspiele beinhalten muß, nicht empfehlenswert. Die Systemumstellung bei der Körperschaftsteuer und der Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum System der Definitivbelastung erfordern eine Vielzahl gesetzlicher Umgestaltungen (z.B. KStG, EStG, UmwStG, AStG, ErbStG). Auch bei der Besteuerung von Personenunternehmen ergeben sich in allen Modellen grundlegende Änderungen, deren Auswirkungen von der Kommission im einzelnen nicht überprüft werden konnten.

### Sondervotum

Ein Kommissionsmitglied ist der Auffassung, daß eine definitive Unternehmensteuer, die einen erheblich niedrigeren Satz als den marginalen Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer (25-30 v.H. versus 48,5 v.H. oder mehr) aufweist und allein die im Unternehmen thesaurierten Gewinne entlasten soll, nicht den geeigneten Einstieg in eine Steuerreform zur Förderung von Beschäftigung und Wachstum darstellt.

Eine Spreizung der Steuersätze für Unternehmen und Privatpersonen in diesem Umfang verletzt die Neutralität der Besteuerung in bezug auf die Gewinnverwendung und die Finanzierungsstruktur der Unternehmen; die Begünstigung der Gewinnthesaurierung ist mit der Gefahr von Kapitalfehlallokationen verbunden, eröffnet Arbitragemöglichkeiten und schwächt die Lenkungsfunction des Kapitalmarkts. Sonderregelungen, die die mißbräuchliche Ausnutzung des Steuergefälles verhindern sollen, komplizieren das Steuerrecht und funktionieren meist nur lückenhaft. Die Verwendung der thesaurierten Gewinnteile für Investitionen, die im Inland Arbeitsplätze schaffen, ist keineswegs zwangsläufig. In der Summe sind diese Nachteile stärker zu gewichten, als dies von der Kommissionsmehrheit gesehen wird.

Unter einkommensteuersystematischen Gesichtspunkten muß der Steuersatz für den thesaurierten Gewinn der marginalen Spitzenbelastung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer annähernd entsprechen. Soll zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung der Unternehmenssektor steuerlich entlastet werden, so muß die Senkung des Körperschaftsteuertarifs im Gleichschritt mit einer entsprechenden allgemeinen Senkung des Einkommensteuertarifs erfolgen; alle einseitigen Entlastungsmaßnahmen weisen im Vergleich dazu in die falsche Richtung.

Den Grundprinzipien der synthetischen Einkommensteuer ist eine Differenzierung der Steuerbelastung je nach Art oder Verwendung der Einkünfte - Konsum oder Investition - fremd. Ist jedoch die Höherbelastung des Konsums gegenüber den Investitionen Absicht

des Gesetzgebers, so erweist sich die Spreizung der Gewinn- und Einkommensteuersätze auch aus dieser Perspektive als eine unsystematische, halbherzige Lösung, weil die investive Anlage nichtthesaurierter Gewinne und anderer Einkünfte nicht begünstigt wird.

Am konsequentesten wird der Weg zu einer niedrigen, einfachen und möglichst allokatonsneutralen Besteuerung von Unternehmen und Individuen mit einer Entwicklung in Richtung auf eine sogenannte "Flat Rate Tax" beschritten, die seit längerem international für eine Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer diskutiert wird und bei der ein niedriger einheitlicher Grenzsteuersatz mit relativ hohen persönlichen Grund- und Familienfreibeträgen, aber ansonsten umfassender Bemessungsgrundlage verbunden wird.

### Zusatzvotum

Ich unterstütze die Ziele der Kommission, insbesondere zur Änderung des Körperschaftsteuersystems; diese Ziele gehen mir jedoch nicht weit genug. In der Tendenz schließe ich mich den Bedenken im Sondervotum von Prof. Dr. Helga Pollak an.

Als weiteres sehr wichtiges Moment für Wachstum und Beschäftigung erscheint mir eine generelle Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes mittelfristig in Richtung von 40 v.H. notwendig. Dieses ehrgeizige Ziel soll kurzfristig durch eine Senkung auf ca. 42 bis 45 v.H. vorbereitet werden.

Der Spitzensatz bei der Einkommensteuer trifft heute nicht nur Großverdiener, sondern bereits Bezieher von rund dem 2,1-fachen des Durchschnittseinkommens. Vor allem trifft er neben einer Vielzahl von Arbeitnehmern auch Freiberufler und andere Steuerpflichtige. Bei einer Absenkung lediglich der Unternehmensbesteuerung auf 35 v.H. einschließlich Gewerbesteuer wird die starke Spreizung von 13,5 v.H. zum vorgesehenen Höchstsatz von 48,5 v.H. zu erheblichen Verzerrungen und Ausweichreaktionen führen.

Die Gegenfinanzierung der Senkung des Einkommensteuerhöchstsatzes läßt sich durch einen konsequenten Abbau von Steuersubventionen und -vergünstigungen in allen Bereichen erzielen. Davon wird die große Mehrheit auch der arbeitenden Bevölkerung profitieren. Deutschland hat im internationalen Vergleich hohe Steuersubventionen, und zwar auf den verschiedensten Gebieten. Für die Senkung spricht auch, daß Nachbarländer sehr niedrige Abgeltungssteuern ab 12,5 v.H. auf Kapitaleinkünfte anbieten. Mit der Einführung des EURO führt dies zur Gefahr von Abwanderungen von Inländern aus steuerlichen Gründen.

Meines Erachtens ist die Kommission zu Unrecht nicht auf die steuerlichen Erfordernisse des nationalen und internationalen Kapitalmarktes und seiner Teilnehmer eingegangen. Meines Erachtens läßt sich dieser Bereich, gerade nach Einführung des EURO, heute nicht mehr von der Unternehmensbesteuerung trennen, auch wenn die Investoren andere Einkunftsarten beziehen.

Mit einer weiteren aufkommensneutralen Senkung des Einkommensteuerspitzen-  
satzes durch Abbau von Steuervergünstigungen, könnte Deutschland und sein  
Steuersystem Vorbild für die Nachbarländer werden.

## **Teil III Erwägungen der Kommission zu den Leitlinien und Zielen der Reform**

### **A. Schaffung eines wettbewerbsfähigen Unternehmensteuerrechts**

Die in den letzten Jahren dramatisch angewachsene Arbeitslosigkeit in Deutschland ist ein zentrales innenpolitisches Problem. Einer der Gründe für diese Entwicklung ist die nachlassende Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland gegenüber dem Ausland. Dies beruht unter anderem darauf, daß in Deutschland erwirtschaftete unternehmerische Gewinne im internationalen Vergleich einer hohen tarifären Steuerbelastung unterliegen. Die Steuertarife müssen deshalb gesenkt und das Unternehmensteuerrecht den nationalen und internationalen Herausforderungen angepaßt werden.

Ziele und Leitgedanken für eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung sind in der Koalitionsvereinbarung zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands und Bündnis 90/Die Grünen vom 20. Oktober 1998 (3.1.) vorgegeben. Die Koalitionsvereinbarung beinhaltet eine Absenkung des allgemeinen Höchstsatzes bei der Einkommensteuer auf 48,5 v.H. einerseits und andererseits eine Absenkung der Unternehmensbesteuerung auf höchstens 35 v.H.. Die Unternehmensteuerreform verfolgt folgende Ziele:

- Stärkung des Wirtschaftsstandortes Deutschland zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit
- Stärkung der Investitionskraft der Unternehmen
- Mehr Steuergerechtigkeit
- Deutliche Vereinfachung des Steuerrechts

Reformziele sind auch, durch geeignete Maßnahmen bei der Besteuerung standortgebundener mittelständischer Unternehmen arbeitsplatzfördernde Effekte zu erzielen und im Steuerrecht der fortschreitenden europäischen Integration und der globalen Verflechtungen der Wirtschaft Rechnung zu tragen.

Mit diesen Vorgaben hat sich die Reformkommission in der Zeit vom 18. Dezember 1998 bis 30. April 1999 auseinandergesetzt. Sie diskutierte und prüfte verschiedene Lösungsansätze mit Blick auf ihre Eignung für die angestrebten Ziele und auf ihre Realisierbarkeit innerhalb des politisch vorgegebenen Zeithorizontes.

Innerhalb des nur vier Monate kurzen Zeitraums war es der Kommission nicht möglich, sich mit allen Einzelheiten einer rechtsformneutralen Besteuerung von Unternehmen, insbesondere mit dem weitreichenden Problem einer Vereinheitlichung der Einkünfteermittlung auseinanderzusetzen.

Auch die Fragen nach der Verfassungs- und EU-Rechtsfestigkeit, nach der Verlässlichkeit und Zukunftsfähigkeit, nach der gesetzgeberischen Umsetzbarkeit „just in time“ sowie nach der Administrierbarkeit in der Wirtschaft, in der steuerlichen Beratung und in der Finanzverwaltung konnten in diesem kurzen Zeitabschnitt nicht vertieft behandelt werden.

Die Kommission hat sich bei ihren Überlegungen davon leiten lassen, daß zu den wichtigen rationalen Einflußfaktoren für Investoren bei einer europabezogenen oder weltweit vergleichenden Standortauswahl vor allem Lohnkosten, Logistik, Steuern und Zölle sowie politische und wirtschaftliche Stabilität gehören. Während Materialkosten und Kosten der Anlagegüter an den verschiedenen Standorten wenig politisch beeinflussbar und im wesentlichen gleich hoch sind, ist die Steuerbelastung eine staatlich bestimmbare Größe und mitentscheidend für die Rendite und den Erfolg einer Investition.

Nicht zuletzt mit Blick auf den Arbeitsmarkt hebt die Kommission gerade diesen Aspekt hervor: Investitionen in Deutschland sollen sich lohnen - kurzfristig, mittelfristig und langfristig - und verlässlich. Aus diesem Grunde ist eine deutliche Senkung der Steuersätze für Unternehmen schon in einer ersten Stufe erforderlich, der weitere Schritte folgen müssen.

Bei der Ermittlung der kalkulatorischen Rendite, die bei Investitionsrechnungen global tätiger Unternehmen als steuerlicher Gewinn erscheint, spielen die jeweiligen Steuersätze eine entscheidende Rolle. Unterschiede in der Steuerbasis können bei diesen Vergleichen aufgrund der Komplexität der Analyse nur ansatzweise berücksichtigt werden. Unterschiedliche Abschreibungssätze können mit in die Beurteilung Eingang finden - aber nur grob, da in einem solch relativ frühen Planungsstadium weder Maschinenlisten vorliegen noch detailliert zwischen Maschinen und Gebäuden getrennt werden kann.



Um so mehr kommt es darauf an, daß die relativ hohen Steuersätze in Deutschland gesenkt werden, da anderenfalls wegen der hohen Lohnkosten weder lohnintensive noch kapitalintensive Investitionen in größerem Umfang nach Deutschland vergeben werden.

Insbesondere aus der Sicht von Investoren im produktiven Bereich, wo es um langfristige Festlegungen geht, kommt es auf Verlässlichkeit und Übersichtlichkeit der Konditionen an. Länder, bei denen zu befürchten ist, daß die Investitionsbedingungen alsbald und wesentlich geändert werden, haben bei der Investitionsvergabe eine schlechtere Ausgangsposition. Die Kommission hat besonderen Wert darauf gelegt, daß die angestrebten steuersystematischen Veränderungen möglichst einfach, rechtssicher, dauerhaft und langfristig wettbewerbsfähig sind.

Zur Stabilisierung der Standortattraktivität für ausländische Investoren gehört, daß der deutsche Fiskus, wenn er voll am Erfolg einer Investition teilnimmt, auch bereit ist, bei einem Mißerfolg eine volle Verrechnung der Verluste im Zeitablauf und systemkonform innerhalb von verbundenen Unternehmen zu gestatten. Unerwartete globale Entwicklungen werden zunehmend mehr und häufiger als im nationalen Raum Anpassungen und Umstrukturierungen erforderlich machen. Solche Anpassungen sollten steuerneutral möglich sein.

Schließlich ist mit Blick auf das in internationalen Unternehmen beschäftigte Personal auf eine angemessene steuerliche Behandlung hinzuweisen. Die speziellen Probleme von Arbeitnehmern und ihren Familien, die über die nationalen Grenzen hinweg rotieren müssen, sollten auch steuerlich beachtet werden, um die internationalen Umsetzungen, die unter anderem schon durch sprachliche und kulturelle Unterschiede belastet sind, nicht noch fiskalisch zu erschweren. Die Kommission empfiehlt insoweit keine Sonderbehandlung von Auslandspersonal. Vielmehr geht es darum, daß das nationale Steuerrecht die Bedingungen bereithält, die auch deutsche Entscheidungsträger im Ausland erwarten.

## **B. Die Gewerbesteuer im System einer einheitlichen Unternehmensteuer**

Der Kommission wurde als Zielgröße ein einheitlicher Unternehmenssteuersatz von höchstens 35 v.H. vorgegeben. Sie sollte Lösungen finden, die dieses Ziel erreichen, um zugleich damit - nach Anpassung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 - auch die Tarifbelastung auf ein international günstige-

res Niveau zu bringen. Nicht festgelegt ist, ob diese Zielgröße die Gewerbesteuer mit umfassen soll oder nicht. Insoweit gibt es unterschiedliche Interpretationen der Koalitionsvereinbarung vom 20. Oktober 1998.

Die Kommission braucht diese Frage nicht abschließend zu beantworten. Wäre ein Unternehmensteuersatz von 35 v.H. zuzüglich Gewerbesteuer gemeint, würde das internationale Niveau deutlich überschritten. Für Kapitalgesellschaften insbesondere mit ausländischen Anteilseignern würde sich die Rendite nach Steuern um mehrere Punkte verschlechtern. Damit wäre das Reformziel „Mehr Investitionen“ und „Mehr Arbeitsplätze“ kaum zu erreichen.

Dennoch: Der in der Politik und in Fachkreisen immer wieder genannte Unternehmensteuersatz von 35 v.H. inklusive Gewerbesteuer konnte aufgrund der Situation der öffentlichen Haushalte in den auf schnelle Umsetzung gerichteten Vorschlägen der Kommission keinen unmittelbaren Niederschlag finden.

In diesem Zusammenhang macht die Kommission auf ein grundlegendes Problem aufmerksam: Ein Unternehmensteuertarif von exakt 35 v.H., der die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer mit abdeckt, wird solange nicht oder nur schwer verwirklicht werden können, wie es eine kommunale Unternehmensteuer gibt, bei der jede Kommune autonom Hebesätze festsetzen darf. Selbst ein Körperschaftsteuersatz von weniger als 20 v.H. könnte nicht verhindern, daß die 35 v.H.-Grenze durch schon existente Hebesätze oder reformbedingt erleichterte Hebesatzanhebungen übersprungen wird.

Im Moment gibt es Kommunen mit Hebesätzen bei der Gewerbesteuer von weniger als 300 v.H. bis über 500 v.H.. In Kommunen mit sehr hohen Hebesätzen ist die Gewerbesteuerlast doppelt so hoch oder um ein anderes Vielfaches größer als in Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen. In Prozentpunkten ausgedrückt können so neben die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer zusätzlich rund weitere 20 Punkte wegen der Gewerbesteuer hinzutreten. Solange an diesem System unverändert festgehalten wird, sind Über- oder Unterschreitungen der Zielgröße 35 v.H. unvermeidlich.

Bei der Beurteilung der Steuerbelastung der Unternehmen wird die Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer oft übersehen. Rechtstheoretisch und finanzwissenschaftlich wird insoweit darauf verwiesen, die Gewerbesteuer sei das gruppenmäßige Äquivalent für die von den Gemeinden im Interesse der Unternehmen erbrachten Leistungen und als Real-, Objekt- oder Sachsteuer über

den Preis abwälzbar. Im Gegensatz zu den Personensteuern soll bei der Gewerbesteuer weniger die Leistungsfähigkeit als vielmehr die objektive Ertragskraft des Gewerbebetriebs besteuert werden.

Faktisch ist die Gewerbesteuer jedoch nichts anderes als der Zugriff des Gemeinwesens zur Deckung des Finanzbedarfs durch steuerliche Teilhabe am Erfolg privaten Wirtschaftens. Der Staat bzw. die Kommunen belasten durch Besteuerung von Einkommen und Ertrag den privaten Vermögenserwerb und schmälern dadurch die Rendite des Investors. Deshalb werden bei Investitionen und bei der Berechnung von Renditen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbeertragsteuer stets kombiniert bzw. kumuliert berücksichtigt. Die Reform könnte deshalb grundsätzlich auch bei der Gewerbesteuer ansetzen.

Das Grundgesetz garantiert den Kommunen eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit eigenem Hebesatzrecht. Deshalb kann die Gewerbesteuer jedenfalls zur Zeit nicht in Frage gestellt werden. Die Kommission ist sich aber darin einig, daß die Gewerbesteuer in ihrer Belastungswirkung wie eine Gewinnsteuer zu behandeln ist und deshalb bei der Findung des zutreffenden Steuersatzes berücksichtigt werden muß.

### **C. International wettbewerbsfähiger Steuersatz von 35 v.H.**

Um den Standort attraktiv zu machen, muß der Körperschaftsteuersatz als „Leitgröße“ unter Berücksichtigung der Gewerbesteuerlast auf ein international attraktives Niveau gesenkt werden, an dem sich der Einkommensteuertarif auf Gewinne zu orientieren hat. Da die Investitionsrechnungen der Anteilseigner auf der Basis von Nettoszahlen erfolgen, sollte der neue Definitivsteuersatz - insbesondere im Hinblick auf Standortentscheidungen ausländischer Teilhaber - deutlich unter dem bisherigen Körperschaftsteuer-Ausschüttungssatz von 30 v.H. liegen.

Bei einer Zielgröße von höchstens 35 v.H. Gesamtbelastung inklusive Gewerbesteuer müßte der Körperschaftsteuersatz in der Nähe von 20 v.H. liegen und dürfte maximal 22 v.H. betragen. Auch ein Körperschaftsteuersatz von 25 v.H. wäre zielführend, wenn sich bei der Gewerbesteuer Entlastungen erreichen ließen, die im Ergebnis zu einer Reduktion um rund 20 v.H. zum Beispiel durch Absenkung der Meßzahl von 5 v.H. auf 4 v.H. führten. Körperschaftsteuersätze von 30 v.H. oder nur knapp darunter würden dieser Zielgröße nicht genügen.

Letztlich muß diese Frage politisch entschieden werden. Die Kommission rät insoweit eher zu kraftvoller und mutiger Tarifsenkungen, auch wenn dies zusätzliche Finanzierungsmaßnahmen nötig macht.

#### **D. Rechtsformneutralität der Unternehmensteuer**

Der Auftrag an die Kommission ist geprägt von dem Gedanken, daß bei begrenzten öffentlichen Mitteln eine wuchtige allgemeine Tarifsenkung nicht finanzierbar ist. Unter diesen Umständen müssen die beschränkten Mittel auf die Senkung der Unternehmenssteuersätze konzentriert werden, um die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft zu gewährleisten. Dies erfordert eine steuerliche Begünstigung nicht entnommener Gewinne unabhängig von der Rechtsform. Für im Unternehmen verbleibende Gewinne kann typisierend unterstellt werden, daß sie eher investiv und deshalb arbeitsplatzförderlich verwendet werden als zur freien Verfügung aus dem Unternehmen entnommene Gewinne.

Die Kommission gibt zu bedenken, daß eine definitive Unternehmensteuer, die allein die im Unternehmen thesaurierten Gewinne mit einem erheblich niedrigeren Steuersatz als dem marginalen Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer belegt, nicht dem System einer synthetischen Einkommensteuer entspricht. Jedoch ist die Sondertarifierung des einbehaltenen Gewinns sachlich gerechtfertigt und daher verfassungsrechtlich unbedenklich. Als Rechtfertigungsgrund für die Belastungsdivergenz führt der BFH in seinem Vorlagebeschluß vom 24.02.1999 - X R 171/96 - auf S. 40 (Originaltext) folgendes aus:

“Gewerbliche Einzel- und Mitunternehmer profitieren von der Tarifbegrenzung des § 32 c EStG unabhängig davon, ob sie Gewinne entnehmen und konsumieren oder für Investitionen und/oder die Schaffung von Arbeitsplätzen verwenden. Die unterschiedslose Privilegierung von entnommenen wie thesaurierten gewerblichen Gewinnen kann nicht als quantitativ unerheblich vernachlässigt werden. Damit findet der am Gemeinwohl orientierte Zwecke, wie er in der Begründung zum Regierungsentwurf in Anspruch genommen wird, im gesetzlichen Tatbestand keinen Niederschlag. Eine solche unterschiedslose Privilegierung entspricht nicht den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG.”

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Erbschaftsteuerbeschluß vom 22.6.1995 - 2 BvR 552/91 - BVerfGE 93, 165, 175 sogar ein Privilegierungsgebot für betrieblich gebundenes Vermögen ausgesprochen.

Eine niedrigere Unternehmensteuer ist tendenziell geeignet, die auch im Interesse des Gemeinwohls liegende betriebliche Investitionstätigkeit anzuregen. Da die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns hiervon aber nicht abhängt, kann es zu unerwünschten Verhaltensweisen und Kapitalfehlallokationen kommen; die Erfahrungen in anderen Ländern mit unterschiedlichen Steuersätzen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zeigen aber, daß die damit verbundenen Gefahren nicht überbewertet werden dürfen. Wirtschaftlich unangemessene Gestaltungsmöglichkeiten, die sich durch die Spreizung eröffnen, müssen bei der Umsetzung der Unternehmensteuerreform im Auge behalten werden.

### **E. Unternehmensteuer für kleine und mittlere Betriebe**

Der Auftrag an die Kommission umfaßt die Förderung der Leistungsbereitschaft und Leistungsfähigkeit mittelständischer Personenunternehmen, insbesondere auch Einzelunternehmen. Zu dieser Zielgruppe gehören auch Unternehmen, deren Gewinne in einer Größenordnung von bis zu 200.000 DM liegen.

Diese Zielgruppe mit im Regelfall überschaubaren Betriebsgrößen zeichnet sich durch eine besondere Dynamik, durch einen hohen Grad an Flexibilität und Innovationsbereitschaft aus. Hier entwickelt das Zusammenfallen von Risiko, Kapital und Initiative in der Hand einer Person oder in einer Familie große unternehmerische Kräfte, die sich förderlich auf den Arbeitsmarkt auswirken können. Besonders ausgeprägt sind solche Effekte bei Unternehmen mit Jahresüberschüssen, die den Bedarf für die persönliche Lebensführung und die Vorsorge für die Familie übersteigen.

Mit steuerlichen Impulsen kann die Dynamik dieser mittelständischen Unternehmen und Unternehmer geweckt bzw. gefördert werden. Eine Verbesserung der steuerlichen Situation bedeutet insoweit, daß die Grenzsteuerbelastung deutlich abgemildert werden muß, weil diese vornehmlich im Bereich zwischen 100.000 DM und 200.000 DM besonders deutlich ansteigt und bei einem Gewerbeertrag ab 144.000 DM die Gewerbesteuer in voller Höhe einsetzt. Dieses Erfordernis ist um so größer, als gerade in diesen Fällen der Solidaritätszuschlag und vielfach die Kirchensteuer die Investitionsfähigkeit zusätzlich schmälern.

In vielen mittelständischen Unternehmen sind von Jahr zu Jahr schwankende Gewinne inklusive Verlustphasen charakteristisch. Insofern bedeutet das Gebot zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, daß die im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/

2002 erschwerten Verlustverrechnungsmöglichkeiten nicht noch weiter beschränkt werden dürfen. Verluste aus Unternehmen mittelständischen Zuschnitts müssen auch weiterhin am steuerlichen Verlustausgleich teilhaben können.

Besonders der Mittelstand ist anfällig für „steueroptimierte Gestaltungen“, die betriebswirtschaftlich nicht geboten sind; die Entwicklung der zahlreichen Betriebsaufspaltungsmodelle hat dies beispielhaft gezeigt. Unter mittelständischen Gesichtspunkten ist deswegen vorrangig eine einfache Lösung bei der Reform der Unternehmensteuer anzustreben, die die Leistungsfähigkeit im Tarif reflektiert.

Nach der gegenwärtigen Rechtslage könnte sich eine einheitliche - proportionale - Unternehmensteuer mit 35 v.H. nur für solche Steuerpflichtige (verheiratet/Splittingverfahren) günstiger auswirken, deren Gewinne auf Dauer 150.000 DM übersteigen. Verbesserungen müßten gezielt auch darunter liegende Gewinngrößen erreichen.

Die Kommission hat bei ihren Überlegungen zur Förderung mittelständischer Unternehmen versucht, diesen Prämissen Rechnung zu tragen. Ihren Vorschlägen für die Besteuerung von Personenunternehmen liegt die Absicht zu Grunde, die Bildung von Eigenkapital über die Innenfinanzierung zu stärken, worauf sie besonders angewiesen sind: Personenunternehmen haben nur beschränkt Zugang zum Kapitalmarkt.

## **F. Kapitalmarkt- und Finanzierungsneutralität**

Durch den steuerlichen Anreiz zur Reinvestition des Gewinns werden die Selbstfinanzierungsspielräume der Unternehmen vergrößert. Die verbesserten Möglichkeiten zur Eigenkapitalbildung werden die Kapitalstruktur und somit die gesamte Finanzierungskraft der Unternehmen stärken. Aus kapitalmarktpolitischer Sicht wird die Gefahr des „Lock-in-Effektes“ hervorgehoben; thesaurierte Gewinne würden künftig nicht mehr dem Kapitalmarkt zur Verfügung stehen. Bei hochentwickelten und international eingebundenen Kapitalmärkten ist eine Kapitalknappheit aufgrund verstärkter Gewinnthesaurierung jedoch unwahrscheinlich, so daß rentierliche Investitionen, die sich bislang extern finanziert haben, nach wie vor Finanzierungsmittel finden.

## **Teil IV Einzeldarstellung der Reformmodelle**

### **A. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Anteilseignern**

#### **I. Das körperschaftsteuerliche Vollanrechnungsverfahren**

Bei der Besteuerung von Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften) besteht das Problem, daß Gewinne, die an die Anteilseigner ausgeschüttet werden, ohne besondere Regelungen doppelt belastet werden - nämlich einerseits mit der Körperschaftsteuer der ausschüttenden Körperschaft und andererseits mit der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Anteilseigners. Im Unterschied zu anderen Systemen, die die Doppelbelastung auf tariflichem Wege zurückführen, beseitigt das deutsche Körperschaftsteuerrecht die Doppelbelastung dadurch, daß der Anteilseigner bei der Besteuerung seiner Dividenden die darauf lastenden Körperschaftsteuern anrechnen kann.

Zur Anrechnung von Körperschaftsteuer sind nur Anteilseigner berechtigt, bei denen die Gewinnausschüttung in vollem Umfang der deutschen Besteuerung unterliegt. Dies entspricht den Grundsätzen des Anrechnungsverfahrens, wonach eine Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne im Inland zwar vermieden, ihre Einmalbelastung mit inländischer Steuer aber sichergestellt werden soll.

##### **1. Beseitigung der Doppelbelastung**

Auf der Ebene der Körperschaft werden die Gewinne grundsätzlich zunächst mit dem sog. Thesaurierungssatz von z.Z. 40 v.H. besteuert. Daneben gibt es auch niedriger belastete Einkommensteile, wie z.B. unter gewissen Voraussetzungen ausländische Einkünfte. Im Falle der Ausschüttung werden die hierfür verwendeten Eigenkapitalteile im Wege der Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer auf eine einheitliche Ausschüttungsbelastung von z.Z. 30 v.H. gebracht. Liegt die Tarifbelastung - wie im Regelfall (40 v.H.) - über 30 v.H., ist die Körperschaftsteuer zu mindern, liegt die Tarifbelastung unter 30 v.H., ist die Körperschaftsteuer im

Regelfall zu erhöhen. Um die Grundlagen für die Minderung bzw. Erhöhung der tariflichen Körperschaftsteuer zu schaffen, hat die Körperschaft in einer fortlaufenden Gliederungsrechnung festzuhalten, ob und in welcher Höhe für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapitale (EK) mit Körperschaftsteuer belastet ist.

Auf der Ebene des Anteilseigners wird die bei der ausschüttenden Körperschaft verbleibende Körperschaftsteuer in Höhe von 30 v.H. grundsätzlich auf die persönliche Steuerschuld angerechnet. Dies führt dazu, daß ausgeschüttete Gewinne im Ergebnis nur mit der Steuer des Anteilseigners belastet werden.

**Beispiel** zur Wirkungsweise des Anrechnungsverfahrens (ohne Solidaritätszuschlag)

**Ebene der Körperschaft**

	DM
Gewinn vor Steuern	100.000
Körperschaftsteuer 40 v.H.	<u>- 40.000</u>
verbleiben zur Ausschüttung	60.000
 Körperschaftsteuer-Minderung bei Vollausschüttung (10/60 von 60.000 DM)	 <u>+ 10.000</u>
 zur Ausschüttung verfügbarer Betrag (Dividende)	 70.000
 einzubehaltende Kapitalertragsteuer (25 v.H. von 70.000 DM)	 <u>- 17.500</u>
 an den Anteilseigner auszuzahlender Betrag	 <u>52.500</u>



## Ebene des Anteilseigners

	DM	DM
Zu versteuernde Gewinnausschüttung (52.500 DM Barausschüttung + 17.500 DM Kapitalertragsteuer)		70.000
Erhöhung des zu versteuernden Kapitalertrags um die anzurechnende Körperschaftsteuer (3/7 von 70.000 DM)		<u>+ 30.000</u>
Zu versteuern		<u>100.000</u>
Einkommensteuer (es wird ein Steuersatz von 40 v.H. unterstellt)		40.000
Anzurechnende Körperschaftsteuer	30.000	
Anzurechnende Kapitalertragsteuer	<u>+ 17.500</u>	<u>- 47.500</u>
an den Anteilseigner zu erstattender Betrag		<u>7.500</u>

## Steuer insgesamt

Körperschaftsteuer (40.000 DM - 10.000 DM)		30.000
Kapitalertragsteuer	17.500	
zu erstattende Einkommensteuer	<u>- 7.500</u>	<u>+ 10.000</u>
Gesamtbetrag (entspricht dem durchschnittlichen persönlichen Steuersatz des Anteilseigners)		<u>40.000</u>

## 2. Sicherstellung der Einmalbelastung

Von der Anrechnung können sowohl inländische als auch ausländische Anteilseigner ausgeschlossen sein. Auch der an diese Anteilseigner ausgeschüttete Gewinn ist auf der Ebene der ausschüttenden Körperschaft mit 30 v.H. Körperschaftsteuer belastet.

a. Inländische nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner

Die Anrechnung von Körperschaftsteuer ist ausgeschlossen, wenn die Gewinnausschüttung bei dem Anteilseigner nicht steuerpflichtig ist oder wenn die Steuer des Anteilseigners durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist.

Vom Anrechnungsverbot sind hiernach betroffen:

- steuerbefreite Körperschaften,
- bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögenmassen, von deren inländischen Einkünften ein Steuerabzug vorzunehmen ist.

Die Ausschüttungen an diese Anteilseigner sind zunächst mit 30 v.H. Körperschaftsteuer belastet. Zusätzlich wird eine Kapitalertragsteuer von 25 v.H. der Ausschüttung einbehalten. Bezogen auf den Gewinn der Körperschaft vor Steuern beträgt die Höhe der Kapitalertragsteuer 17,5 v.H. (25 v.H. von 70 = 17,5 v.H.). Bei gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Körperschaften wird die Kapitalertragsteuer auf Antrag wieder in vollem Umfang erstattet, bei den übrigen steuerbefreiten Körperschaften und den juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Hälfte. Die verbleibende Kapitalertragsteuer beträgt für diese Anteilseigner somit 8,75 v.H. (§ 44 c EStG).

b. Ausländische nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner

Auch im Verhältnis zu ausländischen Anteilseignern sind die Gewinnausschüttungen mit 30 v.H. Körperschaftsteuer und mit Kapitalertragsteuer belastet. Soweit Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) bestehen, ist die Höhe der Kapitalertragsteuer begrenzt. Für Ausschüttungen an EU-Muttergesellschaften kann die Kapitalertragsteuer sogar gänzlich entfallen (§ 44 d EStG)

Insgesamt ergeben sich für ausländische Muttergesellschaften auf Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften (Gesellschaften, an denen die Muttergesellschaft zu mindestens 10 v.H. bzw. 25 v.H. beteiligt ist) folgende Belastungen der Gewinnausschüttungen mit deutscher Steuer (ab 1994):

	Anteilseigner in Staaten außerhalb der EU, mit denen die Bundesrepublik Deutschland ein DBA abgeschlossen hat		Ausländische Muttergesellschaften in EU-Staaten	Anteilseigner in Staaten, mit denen die Bundesrepublik Deutschland ein DBA nicht abgeschlossen hat	
	Muttergesellschaften	Streubesitzer		Muttergesellschaften	Streubesitzer
Körperschaftsteuer-Ausschüttungsbelastung	30 v.H.	30 v.H.	30 v.H.	30 v.H.	30 v.H.
Kapitalertragsteuer	3,5 v.H. <sup>3</sup>	10,5 v.H. <sup>4</sup>	0 v.H.	17,5 v.H. <sup>5</sup>	17,5 v.H. <sup>5</sup>
	33,5 v.H.	40,5 v.H.	30 v.H.	47,5 v.H.	47,5 v.H.

### 3. Bewertung des deutschen Vollarrechnungsverfahrens

Das deutsche Vollarrechnungsverfahren ist bei seiner Einführung 1977 als geschlossenes System mit punktgenauer Beseitigung der Doppelbelastung gelobt worden. Insbesondere seit der stärkeren internationalen Verflechtung der Wirtschaft treten jedoch die Schwächen im grenzüberschreitenden Bereich deutlicher hervor. Dieses System wird daher zunehmend in Frage gestellt.

#### a. Vorteile

Das deutsche Vollarrechnungsverfahren vermeidet - zumindest bei Inlandssachverhalten - konsequent eine steuerliche Doppelbelastung von Gewinnen bei Kapitalgesellschaften. Es gilt daher als rechtsform-, gewinnverwendungs- und finanzierungsneutral. Auch das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung ist durch die Beseitigung der Doppelbelastung durch Anrechnung der Körperschaftsteuer entschärft.

<sup>3</sup> 5 v.H. bezogen auf die Dividende; bei älteren DBA (z.B. Japan, Kanada) 10,5 v.H. (=15 v.H. bezogen auf die Dividende)

<sup>4</sup> 5 v.H. bezogen auf die Dividende; bei der Schweiz und den USA beträgt die KapSt 10 v.H. der Dividende

<sup>5</sup> 25 v.H. bezogen auf die Dividende

## b. Relativierung der Vorteile

Die vorgenannten Vorteile des Vollarrechnungsverfahrens müssen jedoch stark relativiert werden:

- Die Belastungswirkungen bei der Besteuerung von Körperschaften und Personenunternehmen sind angeglichen. Rechtsformneutral ist diese Besteuerung allerdings nicht.

Durch die Anlehnung des Thesaurierungssatzes (40 v.H.) bei Körperschaften an den Einkommensteuerspitzenatz für gewerbliche Einkünfte (45 v.H.) für Personenunternehmen ergibt sich zwar eine Annäherung bei der Besteuerung von Körperschaften und Personenunternehmen. Die steuerliche Belastung von Personenunternehmen und Körperschaften kann jedoch bei niedrigeren Gewinnen wegen der Progression des Einkommensteuertarifs sehr unterschiedlich sein.

Ähnliches gilt für die Ausschüttungen. Hierbei stehen sich die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit einem Spitzensteuersatz von 53 v.H. bei hohen Freibeträgen gewerblichen Einkünften mit einem Spitzensteuersatz von 45 v.H. ohne Freibeträge gegenüber. Durch die Möglichkeit des Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens haben beherrschende Anteilseigner von Kapitalgesellschaften ferner die Wahl zwischen dem Thesaurierungssatz bei der Gesellschaft und dem ggf. niedrigeren persönlichen Einkommensteuersatz. International operierende Unternehmen können die Thesaurierungsbelastung auf Inlandsgewinne durch Ausschüttungen über Auslandstöchter im Konzern auf die Ausschüttungsbelastung senken.

Unterschiede ergeben sich schließlich bei der Verlustberücksichtigung. Während bei der Besteuerung von Personenunternehmen Verluste durch den Unternehmer/Mitunternehmer durchweg genutzt werden können, ist dies bei Körperschaften nur im Falle von Organschaften möglich.

- Durch die Beseitigung der Doppelbelastung ist die Gewinnverwendungsneutralität bei Inlandssachverhalten hergestellt, weil anders als im klassischen Körperschaftsteuersystem die Ausschüttung keiner weiteren Besteuerung unterliegt. Bei grenzüberschreitenden Vorgängen ist die Gewinnverwendungsneutralität jedoch nicht mehr gegeben (vgl. unten).
- Die Besteuerung im Rahmen des Vollarrechnungsverfahrens ist weitgehend finanzierungsneutral, weil - unabhängig davon, ob der Anteilseigner seine Gesellschaft mit Eigen- oder Fremdmitteln ausstattet - nur einmal die Besteuerung entweder von Zinsen oder von Dividenden beim Anteilseigner erfolgt. Aber auch hier stellt sich - wie im klassischen Verfahren - das Problem der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, bei der nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner durch übermäßige Fremdfinanzierung versuchen, die Einmalbesteuerung in Deutschland zu vermeiden. Der hiergegen geschaffene § 8 a KStG, der die Einmalbesteuerung durch Umqualifizierung von Zinsen in Ausschüttungen herzustellen versucht, zeigt wenig Wirkungen, weil die Voraussetzungen der Umqualifizierung recht großzügig ausgestaltet worden sind.
- Auch wenn das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung durch die Beseitigung der Doppelbelastung im Vollarrechnungsverfahren entschärft ist, so besteht jedoch nach wie vor ein Anreiz für verdeckte Gewinnausschüttungen wegen der Gewerbesteuer und grenzüberschreitender Vorgänge. Zusätzliche Schwierigkeiten ergeben sich bei der Verwendung unbelasteten Eigenkapitals im deutschen Körperschaftsteuerrecht. Dabei handelt es sich aus der Sicht des Anteilseigners um eine Verschärfung bei Ausschüttungen aus unbelastetem Eigenkapital.

#### c. Nachteile

In mehrfacher Hinsicht hat das körperschaftsteuerliche Vollarrechnungsverfahren erhebliche Schwächen.

- Das deutsche Körperschaftsteuersystem ist sehr kompliziert.

Die Kompliziertheit ergibt sich aus dem gespaltenen Steuersatz, dem Ziel der Einmalbelastung in Deutschland erwirtschafteter Gewinne und der Anrechnung.

Eine durchgreifende Vereinfachung dürfte sich auch durch die in der Vergangenheit diskutierte sog. vereinfachte Gliederungsrechnung, die auf die Zusammenfassung verschiedener Eigenkapitalteile in der Gliederungsrechnung hinausläuft, oder durch das sog. Guthabenmodell, das nicht die Belastung der Eigenkapitalteile, sondern das Anrechnungsguthaben erfaßt, nicht erzielen lassen.

- Das deutsche Körperschaftsteuersystem ist besonders anfällig für mißbräuchliche Gestaltungen. Im Zusammenhang hiermit muß insbesondere das Dividenden-Stripping als Gestaltung zur Vermeidung der mit dem Vollarrechnungsverfahren angestrebten Einmalbesteuerung genannt werden.

Bei dieser Gestaltung wird die zum Teil steuerfrei mögliche Anteilsveräußerung genutzt, um im Ergebnis Gewinne der Kapitalgesellschaft auf der Ebene der Gesellschafter steuerfrei vereinnahmen zu können. Zur Einschränkung dient die Regelung des § 50 c EStG, die noch im Rahmen des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform um einen Absatz 11 ergänzt worden ist. Ob diese komplizierte und schwer handhabbare Regelung das Dividenden-Stripping in seinen vielfältigen Erscheinungsformen verhindern kann, muß jedoch bezweifelt werden.

Ein Abgleich zwischen den gezahlten Körperschaftsteuern und dem Anrechnungsguthaben ist in der Praxis nicht möglich. Lediglich im Rahmen der Absenkung des Ausschüttungssatzes ist eine Stichprobenkontrolle durchgeführt worden. Als Ergebnis hat sich eine deutliche Überzahlung von Guthaben herausgestellt. Daneben sind in jüngster Zeit vermehrt Fälle bekannt geworden, in denen Steuerbescheinigungen erstellt worden sind, ohne daß entsprechende Körperschaftsteuerzahlungen geleistet wurden (Leerverkäufe).

- Als ein weiterer Nachteil des deutschen Vollarrechnungsverfahrens wird dessen tarifliche Ausgestaltung kritisiert. Wie dargestellt, ist der Thesaurierungssatz an den Einkommensteuerspitzensatz aus Gründen der Gleichbehandlung angelehnt. Der Ausschüttungssatz

liegt deutlich unter dem Thesaurierungssatz und wurde so gewählt, weil er für ausländische Anteilseigner definitiv wird. Eine Änderung dieser Tarifstruktur ist wegen der Abhängigkeiten (möglichst niedrige Definitivbelastung bei Ausschüttungen, geringe Spreizung zwischen Thesaurierungssatz und Einkommensteuer-Spitzensatz) politisch außerordentlich schwer zu erreichen.

Die Kritik richtet sich zum einen gegen den im internationalen Vergleich hohen Körperschaftsteuersatz auf thesaurierte Gewinne, weil schon allein der nominal hohe Satz im internationalen Wettbewerb Investoren abschreckt.

Daneben wird das Verhältnis der beiden Körperschaftsteuersätze kritisiert. Nach Auffassung der Kritiker macht der gegenüber dem Ausschüttungssatz höhere Thesaurierungssatz insofern wenig Sinn, als die zur Stärkung der Unternehmenssubstanz im Dienste einer besseren Investitionsfähigkeit vorgenommene Thesaurierung "bestraft" wird und lediglich eine Erleichterung über den Umweg des sog. Schütt-aus-hol-zurück-Verfahrens erreicht werden kann.

- Das Vollenrechnungsverfahren bereitet auch erhebliche Probleme bei der Zerlegung. Trotz intensiver Bemühungen ist es nicht gelungen, dem Anrechnungsverfahren im Rahmen der Zerlegung Rechnung zu tragen. Dies führt im Ergebnis dazu, daß häufig ein Land die Körperschaftsteuer erhebt und ein anderes Land das entsprechende Guthaben des Anteilseigners auszahlen muß.
- Ein besonders gravierender Mangel des Vollenrechnungsverfahrens ist, daß es im Zuge der stärkeren internationalen Verflechtung der Wirtschaft an seine Grenzen stößt. Es beseitigt lediglich die steuerliche Doppelbelastung bei einem Anteilseigner und seiner Gesellschaft innerhalb Deutschlands. Der ausländische Anteilseigner einer deutschen Gesellschaft erfährt diese Entlastung ebenso wenig wie der deutsche Anteilseigner einer ausländischen Gesellschaft. Der Belastungsvergleich zwischen inländischen und ausländischen Dividenden hat die EU-Kommission sogar veranlaßt, die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit und der Niederlassungsfreiheit durch das deutsche

Vollanrechnungsverfahren zu beanstanden. Ohne unabsehbare Haushaltsrisiken kann innerhalb des deutschen Vollanrechnungsverfahrens auf diese Beanstandung nicht reagiert werden. Diese Risiken haben sich noch dadurch verschärft, daß zwischenzeitlich ein Musterverfahren beim Bundesfinanzhof anhängig ist, in dem letztlich eine Entscheidung durch den EuGH angestrebt wird.

- Eine weitere Beanstandung der EU-Kommission aus jüngster Zeit richtet sich schließlich gegen die Besteuerung von inländischen Betriebsstätten ausländischer Stammhäuser. Sie sei im Verhältnis zu inländischen Tochtergesellschaften ausländischer Mütter zu hoch.

Die Ergebnisse bei den Vergleichsrechnungen differieren je nach Vergleichsobjekt (inländische Tochtergesellschaft einer ausländischen Mutter oder Tochtergesellschaft der öffentlichen Hand) und den anderen Faktoren, die die Steuerbelastung dieser Vergleichsobjekte beeinflussen (Ausschüttungsverhalten, Vorliegen eines DBA mit dem Staat der Muttergesellschaft, KapSt), sehr stark.

Eine differenzierte Besteuerung der nicht in das Anrechnungsverfahren einbezogenen Körperschaften ist daher durchaus begründbar - mit der Folge einer weiteren Komplizierung.

#### 4. Fazit

Wegen der mittlerweile überwiegenden Nachteile des körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungsverfahrens ist eine Systemumstellung geboten.

Nach der kritischen Würdigung des deutschen Vollanrechnungsverfahrens scheiden bei der Suche nach einem alternativen System alle Verfahren aus, die ebenfalls von der Entlastung über eine Anrechnung ausgehen. Der hohe Verwaltungsaufwand, die haushaltsmäßige Belastung bei einer grenzüberschreitenden Anrechnung und die (nicht vollständig behebbare) Mißbrauchsanfälligkeit im Zusammenhang mit jedweder Anrechnung sprechen als gravierende Nachteile gegen ein Anrechnungsverfahren. Die nationale Beschränktheit des Anrechnungsverfahrens,



die die internationale Verflechtung der Wirtschaft stört, würde das Problem bei einer Ausdehnung auf alle EU-Staaten (die allerdings nicht konsensfähig ist) lediglich an die Grenzen der EU verlagern.

## II. Das körperschaftsteuerliche Halbeinkünfteverfahren

Die Kommission schlägt vor, das körperschaftsteuerliche Vollerrechnungsverfahren durch das sog. Halbeinkünfteverfahren zu ersetzen.

### 1. Konzeption des Halbeinkünfteverfahrens

#### a. Grundsätze

Bei dem Besteuerungsregime des Halbeinkünfteverfahrens werden die Gewinne der Körperschaft definitiv mit einem einheitlichen Körperschaftsteuersatz belastet. Auf der Ebene der Anteilseigner wird die körperschaftsteuerliche Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne dadurch berücksichtigt, daß die Nettodividende (ausgeschütteter Gewinn abzüglich Werbungskosten) nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage für die persönliche Einkommensteuer der Anteilseigner einbezogen wird. Insgesamt ergibt sich dadurch eine Belastung der ausgeschütteten Gewinne, die der Höhe des Einkommensteuerhöchstsatzes angenähert ist. Die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne wird dadurch in pauschaler Form vermieden. Aus Gründen der Belastungsneutralität mit anderen Einkünften werden allerdings Anpassungen an künftig sich verändernde Steuersätze erforderlich sein.

Zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen wird auf der Ebene der Körperschaft ein Satz von 25 v.H. für angemessen gehalten. Unter Berücksichtigung der Lage der öffentlichen Haushalte wäre jedoch in einer ersten Stufe ein Steuersatz von 28 v.H. zumindest ein richtungweisender Schritt.

Mit dem neuen System wird eine Entlastung der im Unternehmen verbliebenen Gewinne angestrebt, um die Eigenkapitalausstattung der Unternehmen über eine stärkere Innenfinanzierung zu verbessern. Man fördert damit die Verbesserung der Eigenkapitalquote deutscher Unternehmen. Durch die tendenziell stärkere Thesaurierung wird eine

rentable Verwendung der Gewinne nicht verhindert. Das Unternehmen ist zu denselben Investitionen imstande wie der Anteilseigner. Ob der Einschließungseffekt bei klassischen Verfahren wirklich groß ist, muß bezweifelt werden, da die Steuerbelastung für Investitionsentscheidungen neben anderen nur ein Kriterium ist. Eine für den Anleger attraktive Dividendenpolitik muß darüber hinaus ein Mindestmaß an Ausschüttungen gewährleisten. Das Beispiel ausländischer Staaten mit klassischem Körperschaftsteuerverfahren und gleichzeitig florierenden Kapitalmärkten belegen, daß die Gefahr eines Einschlußeffekts nicht zu hoch bewertet werden sollten.

Die Systemumstellung auf das Halbeinkünfteverfahren führt gegenüber dem bisherigen Recht zu einer Vereinfachung, vermeidet die bisherigen Mißbräuche und macht die Besteuerung von Kapitalgesellschaften europatauglich.

- Als klassisches Körperschaftsteuersystem ist das Halbeinkünfteverfahren einfach. Die tarifliche Entlastung auf beiden Ebenen kann auf Anrechnungsmechanismen, die eine Verbindung zwischen den beiden Ebenen herstellen und daher sowohl gesetzestechnisch als auch verwaltungsmäßig sehr aufwendig sind, verzichten. Die einfache Struktur schafft mehr Transparenz und daher auch mehr Akzeptanz in der Bevölkerung. Dieser strukturelle Systemvorteil bietet schließlich auch eine gute Voraussetzung für eine gleichfalls einfache Besteuerung von Personenunternehmen, die den Erfordernissen einer größeren Rechtsformneutralität Rechnung trägt.
- Das Halbeinkünfteverfahren ist als klassisches System nicht so mißbrauchsanfällig wie das Anrechnungsverfahren (Anrechnung nicht gezahlter Steuern!). Daneben vermeidet die gleichmäßige Entlastung auf beiden Ebenen Gestaltungen zur Steueroptimierung, wie sie sich bei unterschiedlicher Entlastung der Ebenen (Extremfall: Freistellung einer Ebene) anbietet.
- Die Einmalbelastung in Deutschland erwirtschafteter Gewinne ist sichergestellt. Bei ausländischen und steuerbefreiten Anteilseignern beschränkt sich diese Belastung lediglich auf ein niedrigeres Niveau, d.h. auf die Belastung einer Ebene. Auch beim derzeitigen deutschen Vollarrechnungsverfahren beschränkt sich jedoch die Einmalbelastung in diesen Fällen auf das niedrigere Niveau der Ausschüttungsbelastung, die darüber hinaus noch häufig genug

unterlaufen wird, indem sich Nichtanrechnungsberechtigte das Steuerguthaben doch über Gestaltungen besorgen.

- Sowohl Investitionen innerhalb Deutschlands als auch ins Ausland oder vom Ausland ins Inland führen im Grundsatz beim Halbeinkünfteverfahren zu einer gleichen Belastung. Dies hat zur Folge, daß Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU gewährleistet sind. Für das österreichische Doppelhalbsatzverfahren, das in etwas anderer Form die Entlastung auf beiden Ebenen vornimmt, hat der Ruding-Ausschuß die Europatauglichkeit bereits ausdrücklich bestätigt.
- Auch bei der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens muß darauf geachtet werden, daß mißbräuchlichen Gestaltungen von vornherein entgegengewirkt wird. So könnte die niedrige Belastung thesaurierter Gewinne Anlaß dafür sein, Gewinne im Unternehmen zunächst stehen zu lassen und den Vermögenszuwachs durch eine steuerfreie Veräußerung der Anteile zu realisieren.
- Die Versuche, die Einmalbelastung über verdeckte Gewinnausschüttungen und überzogene Fremdfinanzierungen zu unterlaufen, stellen sich auch im Halbeinkünfteverfahren ähnlich dar wie in anderen Verfahren. Hier gilt es, zum einen über § 8 a KStG Mißbräuchen entgegenzuwirken und zum anderen durch eine Abschaffung oder Einbindung der Gewerbesteuer mittelfristig entsprechenden Gestaltungen die Attraktivität zu nehmen.

#### b. Ebene der Körperschaft

Auf der Ebene der Körperschaft erfolgt eine definitive Körperschaftsbesteuerung von 25 v.H. / 28 v.H. zzgl. einer Gewerbesteuer.

Bei der Erarbeitung des Gesetzentwurfs wird geprüft werden müssen, ob die fehlende Nachbelastung auf der Ebene der Anteilseigner bei Körperschaften, die nicht ausschütten können, aus Wettbewerbsgründen durch einen besonderen Steuersatz auf der Ebene der Körperschaft kompensiert werden muß. Zumindest könnten Abführungen solcher Körperschaften (z.B. bei Sparkassen) wie Ausschüttungen behandelt werden.

Eine Doppel- oder gar Mehrfachbelastung bei einem Dividendentransfer innerhalb einer durch Körperschaften geprägten Unternehmenskette wird durch Einführung einer allgemeinen Dividendenfreistellung verhindert, die nicht von einer Mindestbeteiligungsgrenze und einer Mindestbeteiligungsdauer abhängig ist.

Soweit eine Körperschaft über eine inländische Personengesellschaft an einer anderen Körperschaft beteiligt ist, sollte die Dividendenfreistellung für Ausschüttungen ebenfalls gewährt werden.

#### c. Ebene der Anteilseigner

Auf der Ebene der Anteilseigner wird die Nettodividende (ausgeschütteter Gewinn abzüglich Werbungskosten oder Betriebsausgaben) nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage für die persönliche Einkommensteuer einbezogen. Das gilt - je nach Ausgestaltung der Besteuerung von Personenunternehmen - auch, wenn sich die Beteiligung in einem Betriebsvermögen des Anteilseigners befindet.

Infolge der Spreizung der Steuersätze für thesaurierte Gewinne der Körperschaft einerseits und für die Einkünfte des Gesellschafters andererseits ist aus steuersystematischen Gründen eine Erweiterung der Besteuerung von privaten Veräußerungsgewinnen durch Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG jedenfalls auf 1 v.H. geboten. Andernfalls wäre die Thesaurierung mit anschließender steuerfreier Veräußerung der Anteile günstiger als die Ausschüttung nach dem Halbeinkünfteverfahren. Eine gänzliche Aufhebung der Beteiligungsgrenze erscheint dagegen nicht angebracht. Sie würde Kleinanleger, die durch den Erwerb von Aktien Vermögen bilden und für das Alter vorsorgen wollen, unangemessen belasten. Im Hinblick auf die steuerliche Gleichstellung von Ausschüttung und Veräußerung ist es allerdings sachgerecht, das Halbeinkünfteverfahren auf Veräußerungsgewinne insoweit anzuwenden, als diese auf offene Rücklagen entfallen. Die gebotene Erweiterung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gilt auch für die Veräußerung von Anteilen an ausländischen Körperschaften.

## 2. Grenzüberschreitende Vorgänge

Aus Gründen des Verfassungs- und des Europarechts ist es geboten, Dividenden aus dem In- und Ausland steuerlich gleich zu behandeln. Im Hinblick auf dieses Gleichbehandlungsgebot muß die von der Kommission erörterte Dividendenfreistellung einerseits und das Halbeinkünfteverfahren andererseits unterschiedslos auf alle Dividenden zur Anwendung kommen. Im einzelnen:

### a. Dividendentransfer vom Ausland in das Inland

Auch für Ausschüttungen ausländischer Körperschaften an im Inland ansässige Körperschaften ist eine Dividendenfreistellung ohne das Erfordernis einer Mindestbeteiligungsquote und einer Mindestbesitzzeit zu gewähren. Das gilt auch bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, und zwar selbst dann, wenn hierfür die abkommensrechtlich statuierten Voraussetzungen nicht vorliegen. Das gilt insbesondere im Hinblick auf etwaige Aktivitätsvorbehalte. Werden derartige Aktivitätsvorbehalte nicht erfüllt, sind die Dividenden bei der inländischen Körperschaft gleichwohl steuerbefreit. Andernfalls käme es zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Dividenden. Vgl. allerdings nachstehend zu d.aa)

Im Hinblick auf die von § 8b Abs. 7 KStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 ausgehenden Belastungswirkungen ist es möglich, daß die Besteuerung trotz Dividendenfreistellung ungünstiger ist als bei Inanspruchnahme der direkten und indirekten Steueranrechnung. Aus diesem Grunde sollte den Körperschaften, die die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Dividendenfreistellung erfüllen, zugleich die Option für die direkte und indirekte Steueranrechnung eingeräumt werden. Allerdings sollte § 8b Abs. 7 KStG wegen seiner zweifelhaften Europatauglichkeit und seiner vielfältigen Auslegungsprobleme ohnehin neugefaßt werden.

Soweit an inländischen Personengesellschaften Körperschaften beteiligt sind, ist die Dividendenfreistellung für Ausschüttungen seitens ausländischer Körperschaften unter den vorgenannten Voraussetzungen ebenfalls zu gewähren. Das gilt auch, soweit an inländischen Personengesellschaften beschränkt steuerpflichtige Körperschaften beteiligt sind. Aus Gründen der Gleichbehandlung greift die Dividendenfreistellung auch bei Ausschüttungen ausländischer Körperschaften ein, deren Beteiligungen inländischen gewerblichen Betriebsstätten von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zuzu-

rechnen sind. § 8b Abs. 4 KStG ist an diese Rechtslage entsprechend anzupassen.

Sollte sich der Gesetzgeber für die seitens der Kommission vorgeschlagene Sondertarifierung für nicht entnommene Gewinne bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen entscheiden, ist auch diesen Personenunternehmen eine Dividendenfreistellung zu gewähren. Eine Versteuerung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens erfolgt erst bei Entnahme dieser Dividenden. Damit ist hinsichtlich der aus dem Ausland in das Inland ausgeschütteten Dividenden eine Belastungsneutralität ohne Rücksicht auf die Rechtsform des Dividendenempfängers gewährleistet.

In den übrigen Fällen sind aus dem Ausland stammende Dividenden steuerlich durch das Halbeinkünfteverfahren unter Anrechnung ausländischer Kapitalertragsteuer zu erfassen.

#### b. Dividendentransfer vom Inland in das Ausland

Ausschüttungen inländischer Körperschaften an ausländische Körperschaften sind grundsätzlich mit deutscher Kapitalertragsteuer belastet. Eine Reduktion der Kapitalertragsteuer kommt unverändert nach Maßgabe der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen in Betracht. Darüber hinaus verbleibt es bei der Freistellung von jeglicher deutscher Kapitalertragsteuer für Ausschüttungen an EU-Muttergesellschaften unter den Voraussetzungen des § 44d EStG.

Für Ausschüttungen inländischer Körperschaften an ausländische Personengesellschaften, an denen wiederum Körperschaften beteiligt sind, sollte aus Gründen der Belastungsgleichheit in Abkommensfällen ebenfalls eine Kapitalertragsteuerreduktion in Betracht kommen.

In allen übrigen Fällen gelten die bislang schon für die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Regelungen. Allerdings sollte auch hier im Hinblick auf die gebotene Umsetzung des objektiven

Nettoprinzip die für beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen in § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG verankerte Abgeltungswirkung, die letztlich zu einer Besteuerung auf Bruttobasis führt, entweder beseitigt oder so ausgestaltet werden, daß zu einer Veranlagung oder Erstattung entsprechend § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG optiert werden kann. In diesem Falle müßten ebenfalls aus Gründen der Belastungsgleichheit die Dividenden in die Besteuerung nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens einbezogen werden.

#### c. Betriebsstättengewinne

Die Besteuerung ausländischer Betriebsstättengewinne bleibt unverändert. In Abkommensfällen sind sie unter den abkommensrechtlich verankerten Voraussetzungen von deutscher Körperschaftsteuer freizustellen. Sind diese Voraussetzungen, zu denen insbesondere Aktivitätsvorbehalte zählen, nicht erfüllt, ist eine Anrechnung der ausländischen Steuern gem. § 26 Abs. 1 KStG möglich. Das gilt auch in den Fällen des § 20 Abs. 2 AStG und in den Fällen, in denen Doppelbesteuerungsabkommen nicht eingreifen.

Soweit beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Inland Betriebsstätten unterhalten, bleiben die Betriebsstättengewinne entsprechend der bisherigen Rechtslage der deutschen Körperschaftsteuer ausgesetzt. Das gilt im Ergebnis unabhängig davon, ob Doppelbesteuerungsabkommen eingreifen oder nicht. Gehören zu den Betriebsstättengewinnen allerdings ausländische Dividenden, ist eine Dividendenfreistellung (vgl. zu a.) zu gewähren.

Aus Gründen der Gleichbehandlung sollte der grenzüberschreitende Gewinntransfer von einer inländischen gewerblichen Betriebsstätte auf das in der Rechtsform einer Körperschaft geführte ausländische Stammhaus ebenso wie die Ausschüttung einer inländischen Tochterkapitalgesellschaft an eine ausländische Körperschaft mit einer Quellensteuer (branch profits tax) belegt werden. Im Hinblick auf die EU-spezifische Regelung in § 44d EStG, wonach eine Kapitalertragsteuer für Ausschüttungen an EU-Muttergesellschaften grundsätzlich unterbleibt, werden nur Gewinntransfers an Körperschaften in Drittstaaten belastet werden können. Hierfür ist allerdings die Änderung der meisten Doppelbesteuerungsabkommen erforderlich.

#### d. Weitere Regelungen im außensteuerlichen Kontext

##### aa) Fehlen ausreichender steuerlicher Vorbelastung

Die Dividendenfreistellung sowie das Konzept der Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren geht von einer steuerlichen Vorbelastung der Dividende in Höhe der deutschen Körperschaftsteuer aus. Bei Dividenden aus dem niedrig besteuerten Ausland ist eine entsprechende steuerliche Vorbelastung der Dividenden regelmäßig nicht feststellbar. Angesprochen sind hierbei Dividenden seitens sowohl aktiv tätiger als auch nicht aktiv tätiger ausländischer Körperschaften.

Hält man aus Gründen der Belastungsgleichheit in den vorgenannten Fällen die Dividendenfreistellung und die Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren in der Bundesrepublik Deutschland nicht für gerechtfertigt, so müssten die Dividendenfreistellung und die Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren generell unter den Vorbehalt einer ausreichenden steuerlichen Vorbelastung im Ausland gestellt werden. Dies könnte durch entsprechende Regelungen im Körperschaftsteuergesetz und im Einkommensteuergesetz erfolgen. Einem derartigen Vorbehalt könnten allerdings abkommensrechtlich für Schachteldividenden verankerte Steuerfreistellungen entgegenstehen. Ein treaty overriding sollte jedenfalls vermieden werden.

Eine undifferenzierte inländische Nachversteuerung von ausländischen Dividenden mit nicht ausreichender steuerlicher Vorbelastung im Ausland erscheint in den Fällen nicht sachgerecht, in denen die Ausschüttungen seitens ausländischer Körperschaften erfolgen, die aktiv tätig sind. Andernfalls käme es im Inland zu einer kompensatorischen Besteuerung. Von der Reichweite einer deutschen Nachversteuerung sollten daher nur Dividenden erfaßt werden, die von niedrig besteuerten Körperschaften mit nicht aktiven Einkünften stammen. Es wird daher vorgeschlagen, für die vorgenannten Fälle eine eigenständige Aktivitätsklausel vorzusehen. Anstelle eines Vorbehalts hinsichtlich der Dividendenfreistellung und der Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren ist es auch denkbar, die Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung in den §§ 7-14 AStG ohne Rücksicht auf eine Mindestbeteiligungsquote von Inländern in erweiterter Fassung anzuwenden.



Im Hinblick auf die von der Kommission vorgeschlagene Absenkung der Körperschaftsteuersätze auf 25 v.H./28 v.H. sollte dann zudem die für die Niedrigbesteuerung maßgebliche Belastungsgrenze in § 8 Abs. 3 AStG entsprechend herabgesetzt werden.

#### bb) Veräußerungsgewinne

Die gebotene Erweiterung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen durch Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze des § 17 Abs. 1 EStG auf 1 v.H. gilt auch für die Veräußerung von Anteilen an ausländischen Körperschaften (vgl. oben II. 1).

Die Gewinne aus der Veräußerung von Auslandsanteilen sind derzeit unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 2 KStG von deutscher Körperschaftsteuer freigestellt. Die aus Gründen der Förderung von Wettbewerb und Beschäftigung durch das Standortsicherungsgesetz im Jahre 1994 eingeführte Steuerbefreiung dient der Zielsetzung, Deutschland auch für Holding-Gesellschaften attraktiv zu machen. Aus der Sicht der Kommission hat sich an dieser Zielsetzung nichts geändert. Sollte dennoch aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung mit Gewinnen aus der Veräußerung von Inlandsanteilen eine Aufhebung der Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 2 KStG in Erwägung gezogen werden, muß hierbei allerdings bedacht werden, daß eine Steuerfreistellung in Höhe der offenen Rücklagen der ausländischen Gesellschaft unter dem Gesichtspunkt der Gleichsetzung des Veräußerungsgewinns mit der "Einmal-Ausschüttung" steuersystematisch geboten ist. Darüber hinaus hält es die Kommission für dringend erforderlich, die Steuerfreistellung für grenzüberschreitende und ausländische Umstrukturierungen deutscher Unternehmen aufrechtzuerhalten. In diesem Falle ist es sachgerecht, die entsprechende Steuerneutralität im Rahmen der ohnehin wegen der hier vorgeschlagenen Umstellung des Körperschaftsteuersystems gebotenen Änderung des Umwandlungssteuergesetzes normativ zu verankern.

### 3. Wirkungen des Systemwechsels für Kleinanleger

Der Systemwechsel bedeutet für den Anleger, daß er einerseits die Dividenden nur zur Hälfte versteuern muß (Halbeinkünfteverfahren), daß er aber andererseits das bisher gewährte Anrechnungsguthaben verliert.

Die Wirkungen des Halbeinkünfteverfahrens für den Anleger im Vergleich zu denen des Vollarrechnungsverfahrens lassen sich anhand von Beispielsrechnungen demonstrieren.

Vollarrechnungsverfahren:

<i>ausschüttbarer Gewinn</i>		8.000,-
<i>25v.H. KSt</i>		- <u>2.000,-</u>
<i>Dividende</i>		6.000,-
<i>Anrechnungsguthaben</i>		+ <u>2.000,-</u>
		8.000,-
<i>davon ab Sparerfreibetrag</i>		-
<i>3.000,-</i>		
<i>zu versteuern</i>		5.000,-
<i>Steuersatz 20 v.H.</i>	1.000,-	
<i>Steuersatz 30 v.H.</i>	1.500,-	
<b><i>Steuersatz 40 v.H.</i></b>	<b>2.000,-</b>	
<i>Steuersatz 48,5 v.H.</i>	2.435,-	

Halbeinkünfteverfahren

<i>ausschüttbarer Gewinn</i>		8.000,-
<i>25 v.H. KSt - Definitivbelastung</i>		- <u>2.000,-</u>
<i>Dividende</i>		6.000,-
<i>Anrechnungsguthaben</i>		<u>0,-</u>
	6.000,-	
<i>nach Halbeinkünfteverfahren</i>		- <u>3.000,-</u>
		3.000,-
<i>davon ab Sparerfreibetrag</i>		- <u>3.000,-</u>
<b><i>zu versteuern</i></b>		<b>- 0 -</b>

Die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft werden nach dem neuen System beim Anteilseigner nur zur Hälfte erfaßt. Der nur hälftige Ansatz von Dividenden führt für diese Kapitalerträge im Ergebnis zu einer Verdoppelung des anderweitig noch nicht in Anspruch genommenen Sparerfreibetrages. Dies bedeutet, daß unter Berücksichtigung des Sparerfreibetrages maximal bis zu 6.000 DM Dividende einkommensteuerfrei bleiben. Für ein Aktienvermögen in Höhe von ca. 150.000 DM fällt somit in der Regel keine Einkommensteuer an.

Durch das Halbeinkünfteverfahren bleibt darüber hinaus die Aktie im Vergleich zu anderen Wertpapieren steuerlich attraktiv.

<u>Aktienguthaben 150.000,-</u>	
Dividende	6.000,-
Halbeinkünfteverfahren (6.000X50 v.H.)	3.000,-
Sparerfreibetrag	<u>- 3.000,-</u>
<b>zu versteuern</b>	<b>- 0 -</b>

<u>Festverzinsliche Wertpapiere 150.000,-</u>	
Zinsen	6.000,-
Sparerfreibetrag	<u>- 3.000,-</u>
<b>zu versteuern</b>	<b>3.000,-</b>

Unter einem anderen Aspekt erscheint der Systemwechsel für den Kleinanleger bei vordergründiger Betrachtung nachteilig. Das Anrechnungsguthaben entfällt. Im Halbeinkünfteverfahren ist die dem Anleger zufließende Dividende auf der Ebene der Kapitalgesellschaft definitiv mit 25 v.H. Körperschaftsteuer vorbelastet. Jede Ausschüttung wird bei einer unterstellten Körperschaftsteuer von 25 v.H. deshalb von vornherein um 25 v.H. gemindert sein.

Die körperschaftsteuerliche Vorbelastung wird durch den Vorteil der nur hälftigen steuerlichen Erfassung der Dividende erst bei einem individuellen Einkommensteuersatz des Anlegers von 40 v.H. kompensiert (siehe Eingangsbeispiel). Für Anleger mit einem Steuersatz von unter 40 v.H. kommt es bei oberflächlicher Betrachtung zu einer Mehrbelastung, für solche mit einem darüber liegenden Steuersatz zu einer Entlastung. Dieser Umstand könnte Anlaß zu verteilungspolitischer Kritik geben. So könnte eingewandt werden, daß der Systemwechsel gerade Anleger mit geringem Einkommen zugunsten besserverdienender Haushalte belaste. Die Aktie werde so für breite Bevölkerungsschichten im Vergleich zu anderen Anlageformen an Attraktivität verlieren. Diese Entwicklung könne sich zu einem herben Rückschlag für die deutsche Aktienkultur entwickeln.

Dieser auf die Dividenden verengte Blickwinkel ergibt jedoch kein zutreffendes Bild der Situation von Kleinanlegern. Die Höhe der Nettodividende ist zwar für den Kleinanleger von Bedeutung, sie ist aber nicht der alleinige Anreiz für eine Investition in Aktien. Interessant ist die Teilhabe des Aktionärs am Unternehmenserfolg. Diese erfolgt durch die Kombination von Dividende und Kurswert der Aktie, der außerhalb der Spekulationsfrist steuerfrei realisiert werden kann. Die Kurswerte von Aktien werden durch die Unternehmensteuerreform positiv beeinflusst .

Im Falle einer AG, die ihren Gewinn vor Körperschaftsteuer je hälftig zur Thesaurierung bzw. zur Ausschüttung verwendet, ergeben sich folgende Daten:

	Rechtslage 1998	Rechtslage 1999	Rechtslage 2002	Modell 25
Gewinn nach GewSt	100,00	100,00	100,00	100,00
KSt	37,50	35,00	35,00	25,00
Handelsbilanz- gewinn	62,50	65,00	65,00	75,00
Steigerung in v.H. (1998 = 100 v.H.)		4	4	20
thesaurierter Gewinn	27,50	30,00	30,00	37,50
Steigerung in v.H. (1998 = 100 v.H.)		9,09	9,09	36,36

Bei diesen unmittelbar aus der Unternehmensteuerreform resultierenden Verbesserungen der betriebswirtschaftlichen Daten der Aktiengesellschaft wird auch der Kleinaktionär nachhaltigen Nutzen ziehen.

Außerdem ist zu berücksichtigen, daß im Zuge der Globalisierung bei vielen Unternehmen der Anteil ausländischer Gewinne am Gesamtgewinn steigt. Auf diese ausländischen Gewinne entrichten die Gesellschaften im Inland keine Körperschaftsteuer. Der Aktionär erhält für eine aus dem EK 01 gezahlte Dividende keine Körperschaftsteuer-Gutschrift. Reichen die inländischen Gewinne nicht aus, um daraus die Dividenden vollständig zu bestreiten, sinkt die Körperschaftsteuer-Gutschrift in dem Maß wie Ausschüttungen aus EK 01 erfolgen. So haben z.B. die Aktionäre der Adidas Salomon AG, der Degussa-Hüls AG und der MAN AG für die Dividenden auf das Geschäftsjahr 1998 keine Körperschaftsteuer-Gutschrift erhalten, da die Dividenden vollständig aus ausländischen Gewinnen bestritten wurden (Quelle: Handelsblatt vom 24. Februar 1999). In den vorgenannten Fällen ist die Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren nunmehr günstiger.

Im Ergebnis ist festzuhalten, daß

- das Halbeinkünfteverfahren zu einkommensteuerlichen Vorteilen für den Anteilseigner führt, der bei vollständiger Ausnutzung des Sparerfreibetrages für ein Aktienvermögen in Höhe von 150.000 DM keine Steuern zu entrichten hat.
- das Halbeinkünfteverfahren die Attraktivität der Aktie im Vergleich zu anderen Wertpapieren erhöht,
- der Verlust des Anrechnungsguthabens durch Kurswertsteigerungen wettgemacht wird,
- Unternehmen mit hohen ausländischen Einkünften bereits nach dem derzeit geltenden System den Anlegern gar keine oder nur eine eingeschränkte Körperschaftsteuer-Gutschrift vermitteln, so daß insoweit die Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren zu einer Besserstellung führt.

#### 4. Übergangsregelung

Der Wechsel vom Vollenrechnungsverfahren zum System der Definitivbesteuerung macht Übergangsregelungen erforderlich, die den Besonderheiten des Anrechnungsverfahrens, nämlich der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals mit dem unterschiedlichen Ausweis der Gewinnanteile, Rechnung trägt. Dabei ist nicht nur die Frage zu beantworten, ob und wie die Körperschaftsteuer, die auf vor dem Systemwechsel erzielten und thesaurierten Gewinnen lastet, nach dem Systemwechsel zu berücksichtigen ist. Die Übergangsregelung muß festlegen, wie mit den Steuerguthaben in EK 45, EK 40 und EK 30 zu verfahren ist. Es ist auch festzulegen, wie mit Eigenkapitalteilen verfahren werden soll, die nicht mit Körperschaftsteuer belastet sind, die also in EK 01, EK 02, EK 03 und EK 04 ausgewiesen sind.

Die zu findende Übergangsregelung berührt, wie die aufgeworfenen Fragen zeigen, zum einen die Interessen der unter das Vollenrechnungsverfahren fallenden Körperschaften. Für sie stellt sich die Frage, ob, in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist, die zu Steuerminderungen und zu Festsetzungen von Steuer führen kann. Die Ausgestaltung der Über-

gangsregelungen berührt auch die Interessen der Anteilseigner. Für sie steht die Frage im Vordergrund, ob das in der Vergangenheit in der Körperschaft angesammelte Steuerguthaben erhalten bleibt und ihnen gutgebracht wird. Wenn auch vor einer tatsächlichen Ausschüttung kein Rechtsanspruch der Anteilseigner im engeren Sinne auf dieses Steuerguthaben besteht, so ist doch aus der Automatik des Vollanrechnungssystems abzuleiten, daß es - wann auch immer - den Anteilseignern zugute kommt. Bei der Berücksichtigung der Interessen der Anteilseigner ist in besonderem Maße der Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes zu beachten. Des weiteren haben die Übergangsregelungen den Gegebenheiten des Staatshaushalts Rechnung zu tragen. Die Regelungen müssen unter Haushaltsgesichtspunkten "finanzierbar" sein. Fiskalische Belastungen wegen konzentrierter Erstattungsverpflichtungen des Staates zum Übergangszeitpunkt sind hierbei zu vermeiden. Schließlich müssen die Umstellungsvorschriften für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung praktikabel sein. Die Bestimmungen sollten verfahrensmäßig für die Unternehmen, ihre Berater und die Finanzverwaltung klare und eindeutige Vorgaben enthalten, damit die Planungs- und Gestaltungssicherheit gegeben ist und Rechtsstreitigkeiten vermieden werden.

Eine Übergangsregelung, die den Anspruch auf Sachgerechtigkeit erhebt, muß alle diese Gesichtspunkte berücksichtigen. Die Auffassungen zur Ausgestaltung einer zweckgerechten Umstellungsregelung waren in der Kommission unterschiedlich. Sie reichen von der vorübergehenden Beibehaltung des Anrechnungsverfahrens mit notwendigen Restgliederungen bis zum Verbrauch aller belasteten EK-Teile über eine Guthabenslösung, die eine Verrechnung der schon gezahlten Körperschaftsteuer nur auf Unternehmensebene vorsieht, bis zur völligen Streichung aller Steuerguthaben bei Beginn des neuen Systems.

Zu den unterschiedlichen Lösungsansätzen ist im einzelnen folgendes auszuführen.

Eine Übergangslösung, die das vorhandene Steuerguthaben verfallen läßt, ließe sich nur mit den den Anteilseignern zugutekommenden Vorteilen eines niedrigeren Körperschaftsteuertarifs rechtfertigen. Dieser Schnitt würde allerdings voraussichtlich keine Wirkung zeitigen, weil das Streichen aller Steuerguthaben durch größtmögliche Ausschüttungen vor dem Stichtag vermieden werden könnte. Ergänzend müßten deshalb Ausschüttungsbeschränkungen beschlossen werden.

Diesem Lösungsansatz stehen indessen beachtliche verfassungsrechtliche Bedenken entgegen. Es ist nicht nur nicht auszuschließen, sondern es liegt nahe, in dem "künftigen" Anspruch auf das Steuerguthaben bei der Körperschaft oder bei dem Anteilseigner oder bei beiden eine Vermögensposition zu sehen, die grundrechtlich geschützt ist. Der Ansatz kann auch aus dem rechtsstaatlich vorgegebenen Grundsatz des Vertrauensschutzes heraus nicht befürwortet werden.

Den gegenteiligen Ausgangspunkt wählt die Lösung, die davon ausgeht, das in dem Altbestand des EK enthaltene Steuerguthaben auch nach dem Systemwechsel nach dem alten Verfahren zu verwerten und die hierzu für eine Übergangsfrist altes und neues Körperschaftsteuersystem nebeneinander laufen läßt. Neue Erträge werden bei der Körperschaft und bei dem Anteilseigner ausschließlich nach neuem Recht behandelt. Altbestände können nach altem Recht ausgeschüttet werden. Auch der Ausschüttungsempfänger besteuert insoweit nach altem Recht. Um die Abwicklung zu erleichtern, muß eine zwingende Ausschüttungsreihenfolge festgelegt werden. Altbestände aus EK 45, EK 40 und EK 30 sind für die Ausschüttungen zuerst zu verwenden. Erst danach darf neues EK verwendet werden. Sind die Altbestände auf Grund der Ausschüttungsreihenfolge aufgebraucht, erfolgt für die betreffende Körperschaft der Übergang zum neuen System. Für das letzte Veranlagungsjahr könnte sich eine gespaltene Dividende ergeben, eine nach altem Recht und eine nach neuem Recht. Belastetes EK, das nach Ablauf einer Übergangsfrist noch vorhanden ist, ist in neues EK zu überführen. Der Differenzbetrag - resultierend aus noch nicht genutztem Steuerguthaben - ist dem Unternehmen gutzuschreiben. Die Gutschrift kann mit späteren Körperschaftsteuerschulden verrechnet werden. Denkbar ist allerdings auch, zum Übergangstichtag noch vorhandenes belastetes EK ohne Steuergutschrift in Ausschüttungsvolumen zu überführen, das ausschließlich dem neuen Recht unterliegt. Die Übergangsfrist für diesen Lösungsansatz sollte mit fünf Jahren hinreichend bemessen sein. Die unbelasteten EK-Teile, die im Zeitpunkt der gesellschaftsindividuellen Umstellung oder nach Ende der Übergangsfrist noch vorhanden sind, sind in neues ausschüttungsfähiges EK zu überführen. Da bei diesem Lösungsansatz von dem Auslaufen des alten Systems ausgegangen wird, ist im Zeitpunkt der Überführung in neues EK keine Ausschüttungsbelastung herzustellen. Ausschüttungen aus diesen Positionen unterliegen bei dem Anteilseigner dem Halbeinkünfteverfahren.

Für diese Lösung spricht, daß für Einwände der Anteilseigner, ihnen werde Körperschaftsteuer, die ihnen zur Verrechnung mit ihrer eigenen Einkommensteuer zustehe, vorenthalten, kein Raum wäre. Die vorübergehende Beibehaltung des alten Systems könnte deshalb die politische und rechtliche Akzeptanz des Systemwechsels erhöhen.

Gegen diese Lösung spricht allerdings, daß das zeitweise Nebeneinanderlaufen von altem und neuem Körperschaftsteuerrecht verwaltungsmäßig zu Belastungen führt. Zwar ist davon auszugehen, daß bei Festlegung der Verwendungsreihenfolge der Ausschüttungsquellen (Altbestand vor Neubestand) die Altbestände in wenigen Jahren abgebaut sind und ein Überschneiden der beiden Systeme jeweils nur in einem Übergangsjahr in Betracht kommt. Zumindest für diesen Zeitraum ist aber ein aufwendiges Restgliederungsverfahren vonnöten.

Diese Überlegungen und die anderen Gesichtspunkte, die gegen die Beibehaltung des Vollarrechnungssystems sprechen, haben die Kommission zu dem Ergebnis kommen lassen, eine über fünf Jahre währende Fortführung des Anrechnungsverfahrens nicht zu präferieren.

Die Vermeidung der verwaltungsmäßigen Belastungen und das Bestreben um eine zügige Umstellung haben die Kommission veranlaßt, dem Lösungsansatz den Vorzug zu geben, der den Systemwechsel in einem kürzeren Zeitabschnitt vollzieht und das Vollarrechnungsverfahren nur noch für ein Jahr gelten läßt. Die Konsequenz eines solchen Schrittes ist einmal, daß das Halbeinkünfteverfahren bei dem Anteilseigner erst zu einem späteren Zeitpunkt einsetzt, nämlich nach Ablauf des Übergangsjahres. Das bedeutet, daß der Anteilseigner erst dann alle Dividendeneinkünfte ohne Rücksicht auf die Herkunftsquelle und ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Entstehung des ausgeschütteten Gewinns zur Hälfte versteuern muß, im Übergangsjahr aber nach altem System besteuert wird. Dieser grundsätzliche Lösungsansatz, den Systemwechsel mit einem zeitlich verkürzten Schritt durchzuführen, bedeutet allerdings nicht, daß damit nach Ablauf des Übergangsjahres auch auf der Ebene der vom Anrechnungsverfahren betroffenen Körperschaft zwingend nur eine bestimmte Rechtsfolge vorgegeben ist. Die Ausgangs-



überlegung läßt für die Behandlung des ausschüttbaren Eigenkapitals für die Zeit nach dem Systemwechsel auf der Ebene der Körperschaft vielmehr im Gegenteil Raum für eine Vielzahl von Regelungsmöglichkeiten.

Erörtert wurden in diesem Zusammenhang die nachfolgenden Alternativen.

Bei der Behandlung der belasteten EK-Teile (**EK 45, EK 40 und EK 30**) sind zwei Sichtweisen möglich.

Richtet man die Regelung daran aus, daß der Anteilseigner alle Dividenden, die er im Jahr nach dem Systemwechsel bezieht, der Halbeinkünfteversteuerung zu unterwerfen hat, so muß die Herabschleusung der Körperschaftsteuerbelastung auf den zukünftigen einheitlichen Körperschaftsteuersatz (28 v.H. bzw. 25 v.H.) erfolgen. Die Nachentlastung sollte deshalb auf den neuen Körperschaftsteuersatz erfolgen, weil das alte, für Ausschüttungszwecke vorhandene Kapital nunmehr dem neuen Recht unterliegt. Eine gespreizte Definitivbelastung zwischen neuen Gewinnen und bereits versteuerten Gewinnen - etwa mit der ursprünglichen Ausschüttungsbelastung - läßt sich bei diesem Ausgangspunkt vor dem Hintergrund des Wegfalls des Anrechnungsvorteils bei dem Anteilseigner nicht rechtfertigen.

Die Herabschleusung auf 30 v.H. ließe sich einmal damit rechtfertigen, daß die der Steuerentlastung zugänglichen Gewinnanteile in einem Zeitraum entstanden sind, in dem der Ausschüttungssatz 30 v.H. betragen hat. Zum anderen könnte in der in einem einzigen Akt vollzogenen Umstellung im Wege der Fiktion eine Totalausschüttung der Altgewinne gesehen werden. Bei dieser Betrachtungsweise wäre es konsequent, die Steuerminderung nur auf 30 v.H. vorzunehmen, nicht aber auf den künftigen, niedrigeren Körperschaftsteuersatz.

Deutlich größer ist die Bandbreite der Entscheidungsmöglichkeiten für die Behandlung der unbelasteten EK-Teile. Hier sind die unterschiedlichen EK-Positionen getrennt zu betrachten.

In **EK 01** sind Eigenkapitalteile ausgewiesen, die aus ausländischen Einkünften entstanden sind, und Einkünfte, die nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG bei der Einkommensermittlung außer Ansatz geblieben sind. Der Inlandsgesellschafter mußte Di-

videnden, die aus solchen Gewinnen stammen, zu seinem individuellen Einkommensteuersatz versteuern, ohne daß er eine Steuergutschrift erhält. Der ausländische Anteilseigner mußte diese Dividenden im Inland nicht versteuern.

Als Lösungsalternativen bei dem Systemwechsel kommen in Betracht:

- Für EK 01 ist keine Ausschüttungsbelastung herzustellen. Ungeachtet der fehlenden Vorbelastung auf der Ebene der Gesellschaft hat der Anteilseigner aber die Dividende nur nach dem Halbeinkünftegrundsatz zu versteuern.
- Für die EK 01-Teile ist die Ausschüttungsbelastung mit 30 v.H. herzustellen.
- Für EK 01 könnte eine niedrigere Steuerbelastung ins Auge gefaßt werden.

Gegen eine Versteuerung der im EK 01 ausgewiesenen Gewinne auf der Ebene der Körperschaft sprechen folgende Überlegungen:

- Soweit es sich um in Inland steuerfreie ausländische Einkünfte (z.B. Betriebsstättengewinne in DBA-Staaten oder Schachteldividenden) handelt, unterlagen diese bereits im Ausland der Besteuerung.
- Die Steuerfreistellung der ausländischen Einkünfte im Inland beruht unmittelbar auf Doppelbesteuerungsabkommen. Die Nichtbesteuerung der nach § 8b Abs.1 und 2 KStG außer Ansatz zu lassenden Einkünfte leitet sich aus einer erst vor wenigen Jahren zur Standortverbesserung eingeführten nationalen Vorschrift ab. In beiden Fällen würde die gesetzlich begründete Steuerbefreiung durch die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei dem Systemwechsel rückgängig gemacht werden.
- Die Besteuerung würde überdies in besonderem Maße gegen das Prinzip des Vertrauensschutzes verstoßen. Dieses Argument bezieht sich vor allem auf die EK 01-Bestände, die aus Restrukturierungen stammen (§ 8b Abs. 2 KStG). Zahlreiche Unternehmen haben im Vertrauen darauf, daß Veräußerungsgewinne bei Auslandsbeteiligungen steuerfrei sind, restrukturiert. Diese Gewinne bleiben nach dem jetzigen Rechtsstand auch dann steuerfrei, wenn sie

ausgeschüttet werden. Falls nun diese EK 01-Bestände besteuert würden, würden rückwirkend die Veräußerungsgewinne bei Auslandsbeteiligungen steuerpflichtig. Unternehmerische Dispositionen auf der Grundlage bestehender gesetzlicher Vorschriften würden sich im nachhinein als schwerwiegende Fehlentscheidungen erweisen.

Auch für **EK 02**-Bestände sind unterschiedliche Meinungen denkbar. In dieser Eigenkapitalposition sind vornehmlich die nichtsteuerbaren Investitionszulagen, andere steuerfreie Einkünfte und nach der Rechtsprechung z.B. die Abweichungen zwischen dem Eigenkapital laut Steuerbilanz und dem Eigenkapital laut Gliederungsrechnung enthalten, wenn verfahrensmäßig unzutreffende Feststellungen nicht mehr korrigiert werden können.

Wollte man bei diesen Eigenkapitalbeständen beim Systemwechsel zu einer Besteuerung kommen, so muß erkannt werden, daß zumindest für Teile dieser Bestände eine gesetzlich bestehende Steuerfreiheit zurückgenommen würde. Die Besteuerung würde nicht abgemildert durch die Anrechnung der Körperschaftsteuer bei dem Anteilseigner. Die Entscheidung träfe aber der nationale Gesetzgeber, der in diesen Fällen nicht durch anderweitige Rechtsvorschriften - wie z.B. ein DBA - gebunden wäre und frei beschließen könnte.

Für eine Versteuerung kann entscheidend angeführt werden, daß in dem Systemwechsel fiktiv eine Totalausschüttung zu sehen ist und bei einer Ausschüttung im Falle der Verwendung von EK 02 die Ausschüttungsbelastung ebenfalls hätte hergestellt werden müssen. Auch kann für eine Besteuerung ins Feld geführt werden, daß diese Gewinne in einem Zeitpunkt entstanden sind, in dem die Ausschüttungsbelastung herzustellen war. Zu erwägen ist bei den Sammelbeständen des EK 02 mit den unterschiedlichen Entstehungsquellen allenfalls, ob nach den unterschiedlichen steuerfreien Einkünften zu differenzieren ist.

Für Altgewinne, die bis zum Ende des letzten vor dem 1.1.1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahres entstanden sind (**EK 03**), kann ebenfalls unterschiedlich argumentiert werden. Gegen eine Versteuerung in Gestalt der Ausschüttungsbelastung spricht, daß diese Bestände bereits vor 1977 der Besteuerung unterlegen haben und der Anteilseigner mit Einkünften aus diesen Gewinnposten - ermäßigt - besteuert wird. Für eine Besteuerung kann vorgebracht werden, daß auch nach gegenwärtigem Recht bei Ausschüttung aus EK 03 die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist.

Übereinstimmend waren die Kommissionsmitglieder der Meinung, daß die Verwendung von **EK 04** für Ausschüttungen keine Steuernachzahlung auslösen sollte. Da auch nach dem Systemwechsel die von den Anteilseignern zugeführten Einlagen steuerfrei zurückgeführt werden sollen, müssen Zuführung und Verbrauch durch besondere Anschreibungen nachgewiesen und die Bestände gesondert festgestellt werden. In diese Anschreibungen sind auch die Bestände an EK 04 zum Zeitpunkt des Systemwechsels aufzunehmen. Dadurch wird sichergestellt, daß auch die nach dem Systemwechsel vorgenommene Einlagenrückgewähr aus dem zum Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Bestand an EK 04 beim Anteilseigner steuerfrei belassen werden kann.

Entscheidet man sich dafür, belastetes Eigenkapital herabzuschleusen und unbelastetes Eigenkapital zumindest der Kategorie EK 02 und EK 03 heraufzuschleusen, so muß auch eine Entscheidung darüber getroffen werden, ob eine vollständige Verrechnung der Steuerminderungsbeträge mit den Steuererhöhungsbeträgen vorzunehmen ist oder ob die Saldierung auf die EK 0-Positionen zu beschränken ist.

Die Alternative, nur bei dem belasteten Eigenkapital die Körperschaftsteuer zu ermäßigen und keine Ausschüttungsbelastung bei dem unbelasteten Eigenkapital herzustellen, kann zu einer sofort entstehenden Forderung des Unternehmens gegen das Finanzamt führen, die zu aktivieren ist. Für die korrespondierende Erstattungsverpflichtung des Fiskus kann es erforderlich werden, diese zu strecken. Hierfür bieten sich folgende Alternativen an:

- Der Erstattungsbetrag wird nur bei Ausschüttung des Altkapitals ausgezahlt. Eine Ausschüttungsfiktion "last in, first out" könnte hohe Steuerausfälle in den ersten Übergangsjahren verhindern.
- Der Gesetzgeber schreibt eine Ausschüttungsfiktion fest, daß der Erstattungsbetrag im Ergebnis in fünf gleichen Jahresraten entsprechend einer über fünf Jahren verteilten Ausschüttung ausgezahlt wird.
- Der Erstattungsbetrag wird auf die ab Veranlagungszeitraum 2000 zu zahlende Körperschaftsteuer angerechnet. Ein möglicherweise verbleibendes Erstattungsguthaben wird als Restsumme im Jahr 2005 ausgezahlt.

- Der Erstattungsbetrag wird mit der Hälfte der ab 2000 zu zahlenden Körperschaftsteuer verrechnet. In Verlustfällen vergütet der Fiskus einen festzulegenden Betrag als Mindestauszahlung.

Die Entstehung einer Forderung gegen das Finanzamt kann aber auch hinausgeschoben werden bis zu dem Zeitpunkt, in dem die alten Gewinne für Ausschüttungen verwendet werden. Es müßte dann eine zusätzliche Regelung über eine Ausschüttungsreihenfolge getroffen werden.

Wird jedoch der Alternative der Vorzug gegeben, die nicht nur Steuerminderungen zulassen will, sondern auch Steuererhöhungen im Hinblick auf verschiedene EK 0-Positionen, wird also dem Gedankenansatz der Totalausschüttung bei dem Systemwechsel gefolgt, so ergeben sich Steuernachzahlungen oder Steuererstattungen. Mit diesen Verbindlichkeiten oder Forderungen kann ebenso verfahren werden, wie zuvor für die Steuerguthaben dargestellt. Es wären sodann Verbindlichkeiten und Forderungen einzustellen.

Man kann es indessen auch dabei belassen, den Saldo zunächst nur gesondert festzustellen und die Entlastung oder Belastung erst dann eintreten zu lassen, wenn es zu Ausschüttungen kommt. Maßgebend wäre dann der Mittelabfluß. Der Entlastungs- oder Belastungszeitraum kann zeitlich befristet werden. Bei einer Streckung des Zeitraums auf z.B. fünf oder zehn Jahre würde sich die Entlastung oder Belastung verteilen, so daß die jährlichen Steueraufschläge durch die Entlastung oder Belastung geringer werden.

### **Beispiel**

Die Kapitalgesellschaft X weist zum Zeitpunkt des Systemwechsels das folgende nach § 47 KStG gesondert festgestellte verwendbare Eigenkapital aus:

<u>EK 45:</u>	100	
KSt-Minderung = $15/55$ v. 100		./. 27,27 DM
<u>EK 40:</u>	100	
KSt-Minderung = $10/60$ v. 100		./. 16,66 DM

<u>EK 30:</u>	100	
Keine KSt-Erhöhung		
<u>EK 01:</u>	100	
Keine KSt-Erhöhung		
<u>EK 02:</u>	100	
KSt-Erhöhung = $30/100$ v. 100		+ 30,00 DM
<u>EK 03:</u>	100	
Keine KSt-Erhöhung		
<u>EK 04:</u>	100	
Keine KSt-Erhöhung		
Saldo (KSt-Minderungen; KSt-Erhönungen)		- 13,93 DM

Im Beispielsfall führt die zum Systemwechsel unterstellte Gesamtausschüttung zu einem Überhang der KSt-Minderungsbeträge (Steuererstattung) von 13,93 DM. Dieser Betrag steht in Zusammenhang mit den Beständen des verwendbaren Eigenkapitals (EK 45, EK 40, EK 30, EK 01, EK 02, EK 03) in Höhe von 600. Unter Berücksichtigung des Erstattungsbetrags (13,93) kann die Kapitalgesellschaft aus den genannten Eigenkapitaltöpfen 613,93 DM (600 plus 13,93) ausschütten. Bis zu einem Ausschüttungsbetrag von 613,93 erfolgt für die jeweilige (Teil-)Ausschüttung eine Steuererstattung von 2,27 v.H..

Den gleichen Effekt hat eine Ausschüttungsfiktion, nach der die Gewinne, die die Kapitalgesellschaft unter der Herrschaft des neuen Rechts erzielt hat, als zuerst ausgeschüttet gelten ("last in, first out"). Stattdessen hat es der Gesetzgeber aber auch in der Hand, den Unternehmern wahlweise die Ausschüttung des Altkapitals und der neu gebildeten Rücklagen bzw. der neuen Gewinne zu gestatten und ihnen so die größtmögliche Freiheit zu geben. Dadurch könnten Härten aus der Zwangsausschüttung von Altkapital (EK 02) vermieden werden, das die Gesellschaft bei Fortgeltung des bisherigen Rechts nie ausgeschüttet hätte.

Die bisher dargestellten Möglichkeiten der Umstellungsregelungen gehen davon aus, daß der Anteilseigner und die Körperschaft getrennt zu betrachten sind. Denkbar ist aber auch, beide zusammenzuführen und eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Ziel einer solchen Betrachtung wäre es, die Anrechnungsguthaben alten Rechts durch Umrechnungsfaktoren so auf ausschüttungsfähiges Kapital neuen Rechts umzurechnen, daß die Anteilseigner durch den Systemwechsel weder begünstigt noch benachteiligt werden. Die Anteilseigner sollten ebenso gestellt werden wie im Vollarrechnungsverfahren der bisherigen Beteiligungsstruktur.

Detailrechnungen zeigen allerdings, daß dieses Ziel nur mit individuellen Umrechnungsfaktoren erreicht werden könnte, weil die Rechenfaktoren mit dem jeweiligen Einkommensteuersatz des Anteilseigners variieren müßten. Die Spanne der denkbaren Umrechnungsfaktoren könnte allenfalls durch verallgemeinernde mittlere Umrechnungsfaktoren praxisorientiert verkleinert werden. Mit der Verwendung mittlerer Umrechnungsfaktoren würde aber das eigentliche Ziel der Gesamtbetrachtung in weiten Teilen nicht erreicht werden.

Nach eingehender Diskussion empfiehlt die Kommission zum Übergang vom körperschaftsteuerlichen Vollarrechnungsverfahren zum System der Definitivbelastung folgendes:

1. Das Anrechnungsverfahren wird im ersten Reformschritt durch die Definitivbelastung auf Unternehmensebene ersetzt.
2. Dividendenfreistellung und Halbeinkünfteverfahren ersetzen mit einjähriger Verzögerung die Vollarrechnung beim Anteilseigner.
3. Im Zeitpunkt des Systemwechsels wird für das zuletzt nach § 47 KStG festgestellte verwendbare Eigenkapital eine Gesamtausschüttung unterstellt und die Tarifbelastung auf die Ausschüttungsbelastung (30 v.H.) herab- oder heraufgeschleust, und zwar unter Einbeziehung von belastetem EK und EK 02. Die sich daraus ergebenden Körperschaftsteuererminderungs- und -erhöhungsbeträge werden (im Saldo) gesondert festgestellt (siehe das voranstehende Beispiel).

4. Für das EK 01, EK 03 und EK 04 unterbleibt die Herstellung der Ausschüttungsbelastung.
5. Aus den Körperschaftsteuerminderungs- und -erhöhungsbeträgen ergeben sich per Saldo Steuernachzahlungen oder Steuererstattungen. Die Entlastung oder Belastung selbst findet nur bei Ausschüttungen statt. Maßgebend ist der Mittelabfluss.
6. Bei Ausschüttungen im Konzern ergeben sich keine Veränderungen gegenüber dem geltenden Recht (§ 23 Abs. 2 KStG).
7. Der Ent- oder Belastungszeitraum wird zeitlich befristet. Bei einer Streckung des Zeitraums auf z.B. 10 Jahre dürfte sich die Ent- oder Belastung angemessen verteilen.
8. Hinsichtlich der Verwendung des Eigenkapitals wird eine Ausschüttungsfiktion festgelegt, nach der die Gewinne, die die Kapitalgesellschaft unter der Herrschaft des neuen Rechts erzielt hat, als zuerst ausgeschüttet gelten (last in, first out).

## **B. Besteuerung von Personenunternehmen**

### **I. Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer (Modell 1)**

#### **1. Grundidee und Ziel**

Aus Gründen der Gleichbehandlung ist es erforderlich, die für Kapitalgesellschaften vorgeschlagenen Entlastungen auch den Personenunternehmen zu gewähren. Die Besteuerung von Personenunternehmen und die Besteuerung von Kapitalgesellschaften ist - soweit möglich - in Übereinstimmung zu bringen.

Eine vollständige steuerliche Gleichbehandlung aller Unternehmen von der Publikumskapitalgesellschaft bis hin zu kleinsten Einzelunternehmen erscheint aber nicht vorstellbar. Dazu sind nicht nur die rechtlichen, sondern auch die tatsächlichen Unterschiede zu groß.



Es wäre nicht angemessen, die Bilanzierungs- und Dokumentationspflichten und die strikte Trennung der Vermögenssphäre des Unternehmens von derjenigen des Unternehmers/Gesellschafters, wie sie für Kapitalgesellschaften selbstverständlich und notwendig sind, zwangsweise auf alle Personenunternehmen zu übertragen. Für viele kleine und mittlere Unternehmen, die zum Teil nur als Nebenerwerb betrieben werden, wäre der Aufwand nicht gerechtfertigt. Auch würden selbst die vorgeschlagenen niedrigen Steuersätze für Kapitalgesellschaften noch über den tatsächlichen Durchschnittssteuersätzen vieler Personenunternehmen liegen. Eine einheitliche Unternehmensteuer auf dieser Basis führte bei diesen deshalb zu Mehrbelastungen.

Ist eine absolut einheitliche Besteuerung danach nicht möglich, erscheint es naheliegend, die Unternehmen selbst die Schnittstelle bestimmen zu lassen, d.h. sie entscheiden zu lassen, ob sie sich nach dem bisherigen Recht für Personenunternehmen oder den neuen, vereinfachten Regelungen für Kapitalgesellschaften besteuern lassen wollen. Sie können am besten beurteilen, welches System nach ihren individuellen Verhältnissen am vorteilhaftesten ist.

Mit einer derartigen Option wird zugleich dem Einwand begegnet, die starke Spreizung zwischen einem einheitlichen Körperschaftsteuersatz von 28 v.H. bzw. 25 v.H. und einem Einkommensteuerspitzensatz von 51 v.H. bzw. 48,5 v.H. führe zu einer gleichheitswidrigen Begünstigung der Kapitalgesellschaften. Denn jedem Unternehmen, das dieses geltend macht, steht es offen, sich selbst in jeder Hinsicht wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen und damit die Gleichbehandlung herbeizuführen.

## 2. Modellbeschreibung und Eckpunkte

### a. Wahlrecht

Personenunternehmen erhalten die Möglichkeit, sich vollen Umfangs und in jeder Hinsicht wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Das Personenunternehmen wird nach Option ertragsteuerlich so angesehen, als sei es in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt worden. Das Personenunternehmen stellt steuerlich eine Art Sondervermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit dar. Der Unternehmer wird so behandelt, als hätte er fiktive Anteile an einer Kapitalgesellschaft. Die

Personenunternehmen können auf diese Weise die steuerlichen Vorteile von Kapitalgesellschaften in Anspruch nehmen und profitieren gleichermaßen von dem niedrigen Definitivsteuersatz auf die für Investitionen zur Verfügung stehenden Gewinne. Die Personenunternehmen werden in allen steuerlichen Fragestellungen den Kapitalgesellschaften gleichgestellt, angefangen bei der Abziehbarkeit von Gehalts- bzw. Pensionsaufwendungen bis hin zu erhöhten Freibeträgen und den Wertansätzen bei der Erbschaftsteuer.

#### b. Einzelfragen im Zusammenhang mit der Optionsbesteuerung

##### aa) Personenkreis

Die Optionsmöglichkeit sollte nicht nur den Personenhandels-gesellschaften, sondern - aus Gründen der Gleichbehandlung - auch allen anderen Personengesellschaften und allen Einzelunternehmen eingeräumt werden. Bei letzteren beiden Gruppen erfordert dies allerdings vom Zivilrecht abweichende Spezialregelungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen (dazu näher unten ff).

Der Optionsantrag ist nicht von der Betriebsgröße abhängig und braucht nicht alle Betriebe eines Personenunternehmens zu umfassen.

Mitunternehmer einer Personengesellschaft können die Option nur einheitlich ausüben.

##### bb) Einkunftsarten, Gewinnermittlung

Die Option kann ausgeübt werden für Betriebe, mit denen der Steuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt. Voraussetzung ist, daß der Gewinn des Betriebs durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermittelt wird. Wurde bisher als Gewinn der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt, muß bei der Option zum Betriebsvermögensvergleich übergegangen werden. Der Übergangsgewinn (Saldo aus Zu- und Abrechnungen) ist auf Antrag gleichmäßig auf das Übergangsjahr und das folgende Jahr (die folgenden zwei Jahre) zu verteilen (R 17 EStR).

cc) "Umwandlung" des Betriebs eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft in eine fiktive Kapitalgesellschaft

Die "Umwandlung" sollte in entsprechender Anwendung der §§ 20 und 25 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG; Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft; Einbringung eines Einzelunternehmens/Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft) erfolgen. Das bedeutet:

- Infolge des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sind in Fällen des Formwechsels steuerlich zwingend die Buchwerte fortzuführen.
- Optieren Betriebe mit negativen Kapitalkonten einzelner oder mehrerer Gesellschafter, kommt es nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG zur anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven.
- Die Anteile des Steuerpflichtigen an dem Betrieb gelten nach Option als einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.
- Eine rückwirkende "Umwandlung" (§ 20 Abs. 7 und 8 UmwStG) ist zulässig.
- Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen ist in die Option einzubeziehen, soweit es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt. Der Mitunternehmer darf die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens mit dem Buchwert oder einem darüber liegenden Wert "einbringen" (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

dd) Optionszeitpunkt, Bindungsfrist

Die Option muß zum Beginn eines Wirtschaftsjahres ausgeübt werden, wobei es sich auch um ein abweichendes Wirtschaftsjahr handeln kann. Der Optionszeitraum sollte wegen des mit dem Wechsel verbundenen Aufwands mindestens fünf Jahre betragen.

#### ee) Betriebsveräußerung während der Optionsphase

Werden die einbringungsgeborenen Anteile an der fiktiven Kapitalgesellschaft verkauft, gilt der Gewinn als Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG. Als Anschaffungskosten werden die Buchwerte zugrunde gelegt. § 34 Abs. 1 EStG ist anzuwenden (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

#### ff) Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

Gesellschaftsrechtlich ist zu unterscheiden zwischen Personenhandels-/Partnerschaftsgesellschaften und anderen Personenunternehmen.

Personenhandels-/Partnerschaftsgesellschaften sind rechtsfähig nach Maßgabe des § 124 Abs. 1 HGB. Zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind weitgehend gleiche Vertragsverhältnisse möglich wie sonst zwischen Rechtspersonen. Das gilt auch für "soziale" Schuldverhältnisse wie beispielsweise Arbeitsverträge, Versorgungsverträge etc.. Gesellschaftergeschäftsführer können vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB durch einfachen Gesellschafterbeschuß bzw. Gesellschaftsvertrag befreit werden.

Bei anderen Personengesellschaften und insbesondere allen Einzelunternehmen greift § 181 BGB, ohne daß eine zivilrechtliche Möglichkeit gegeben ist, den Gesellschafter vom Selbstkontrahierungsverbot zu befreien. Es muß also eine ertragsteuerliche Spezialregelung getroffen werden, nach der Rechtsgeschäfte zwischen dem Betriebsinhaber und dem wie ein Sondervermögen zu behandelnden Optionsbetrieb steuerlich anerkannt werden. Allerdings sollte die Anerkennung wegen des Nachweisbedarfs an erhöhte Dokumentationspflichten gebunden werden.

#### gg) Behandlung von Entnahmen und Einlagen

Entnahmen sind wie Gewinnausschüttungen zu besteuern, es sei denn, es handelt sich um Kapitalherabsetzungen. Unterjährige Gewinnausschüttungen sollten wie Vorweggewinnausschüttungen behandelt werden. Kapitalherabsetzungen wären auf der Ebene des

Gesellschafters steuerneutral von den Anschaffungskosten der Beteiligung abzuziehen. Über den Bestand des Bilanzgewinns bzw. der Gewinnrücklagen hinausgehende Entnahmen (=Ausschüttungen) sind wie Kapitalherabsetzungen zu behandeln. Besondere Vorkehrungen sind für den Fall zu treffen, daß die Kapitalkonten durch Entnahmen negativ werden.

Für Zwecke der Kapitalertragsteuer muß im Ausschüttungszeitpunkt feststehen, inwieweit die Ausschüttung aus Gewinnen gespeist wird. Die Betriebsinhaber sollten verpflichtet werden, ihr Ausschüttungsverhalten durch Beschlüsse zu dokumentieren.

Einlagen sind nicht als Rückgängigmachung von Entnahmen/ (Vorweg-)Gewinnausschüttungen zu behandeln, sondern als Kapitalerhöhungen mit der Folge einer entsprechenden Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile beim Gesellschafter. Andernfalls könnten

- Einlagen zum Ausgleich von Entnahmen kurz vor Ende des Jahres geleistet und zu Anfang des nächsten Jahres wieder entnommen werden,
- Entnahmen zu Konsumzwecken durch Zuführung von Gegenständen der privaten Vermögensanlage oder durch berführung von Wirtschaftsgütern aus einem anderen, nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Betriebsvermögen ausgeglichen werden. Durch bloße Vermögensumschichtung ließe sich eine u.U. langjährige Steuerpause für Ausschüttungen erreichen.

hh) Ende der Option

Die steuerliche Behandlung bei Ende der Option sollte ebenfalls entsprechend den Regelungen des UmwStG erfolgen (vgl. § 14 UmwStG betreffend den Formwechsel von der Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft bzw. § 9 UmwStG betreffend den Vermögensübergang auf eine natürliche Person). Bei der "Rückumwandlung" sind die auf dem Gewinnkonto befindlichen Beträge als ausgeschüttet zu behandeln, so daß für sie noch die Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren vorzunehmen ist. Bei der Rückkehr zum Besteuerungskonzept des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG werden Wirtschaftsgüter, die der Gesellschaft aus dem Privatvermögen her-

aus zur Nutzung überlassen sind, zu Sonderbetriebsvermögen. Sie sind mit dem Teilwert zu bewerten. Das optierende Unternehmen hat auf den letzten Tag des letzten Wirtschaftsjahres des ablaufenden Optionszeitraumes eine Übertragungs- und Eröffnungsbilanz zu erstellen. Fragen der steuerlichen Rückwirkung stellen sich nicht.

ii) Grunderwerbsteuer

Für Personengesellschaften ist die Option grunderwerbsteuerfrei. Formwechselnde Umwandlungen unterliegen mangels Rechtsträgerwechsel nicht der Grunderwerbsteuer.

Aus Gleichbehandlungsgründen kann für Einzelunternehmer nichts anderes gelten. Andernfalls wären Einzelunternehmer gleich doppelt belastet, nämlich sowohl bei Eintritt in die Körperschaftsteuer als auch bei Ende der Option.

jj) Erbschaftsteuer

Der Freibetrag und der verminderte Wertansatz gelten nach § 13 a Abs. 4 ErbStG bei Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war. Zur Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften müßte dies für Anteile an Optionsbetrieben entsprechend geregelt werden.

3. Einwände gegen das Modell

a. Keine Entlastung kleiner Unternehmen

Der gravierendste Einwand gegen dieses Modell ist darin begründet, daß es kleinen ertragsschwachen Unternehmen keine Entlastung bringt. Eine Option erscheint für sie nicht sinnvoll, da die von ihnen erreichten Durchschnittssteuersätze bereits gegenwärtig unter der künftigen Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften liegen.

Modellrechnungen zeigen, daß je nach Entnahmebedarf, Familienstand und sonstigen Verhältnissen eine Option ab ca. 100.000 DM bis 150.000 DM durchschnittlichem Gewinn/Gewerbeertrag zu Entlastungen führen kann. Die Grenze kann

noch niedriger liegen, sofern noch zusätzliche andere Einkünfte des Unternehmers/Gesellschafters und/oder seines Ehegatten vorhanden sind.

Um auch Unternehmen, die unter diesen Grenzen liegen, zu entlasten, bedarf es bei diesem Modell einer flankierenden Maßnahme. Hierfür wird vorgeschlagen, den Freibetrag bei der Gewerbesteuer zu verdoppeln, unter Finanzierungsgesichtspunkten ggf. unter gleichzeitiger Abschaffung der Meßzahlstaffelung. Diese Maßnahme

- führt typisierend zu einer gezielten Entlastung derjenigen Unternehmen, für die eine Option zur Anwendung des Körperschaftsteuerrechts nicht sinnvoll erscheint (vgl. die unter IV. dargestellten Belastungswirkungen) und
- trägt zu einem Abbau der steuerlichen Ungleichbehandlung von kleinen und mittelständischen Unternehmen und Freiberuflern bei.

#### b. Divergenz zwischen Zivil- und Steuerrecht

Der Einwand, ein Wahlrecht für Einzelunternehmen, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen, sei mit zivilrechtlichen Vorstellungen unvereinbar, erscheint nicht geeignet, das Modell grundlegend in Frage zu stellen.

Einzelunternehmer können zwar zivilrechtlich keine Verträge mit sich selbst schließen. Ein "Überschreiben" zivilrechtlicher Regelungen durch steuerrechtliche Vorschriften ist jedoch weder ungewöhnlich noch unzulässig. Das Steuerrecht knüpft beispielsweise für Zwecke der Zurechnung von Besteuerungsgegenständen an die tatsächliche Sachherrschaft (wirtschaftliches Eigentum) und nicht an das privatrechtliche Eigentum an (§ 39 Abs. 2 AO). In gleicher Weise könnten Verträge zwischen einem Einzelunternehmer und seinem Unternehmen steuergesetzlich zugelassen werden. Eine solche Regelung, die zwei Rechtssubjekte fingieren würde, stünde in Einklang mit der vom Bundesverfassungsgericht in seinem Erbschaftsteuer-Beschluß vom 22. Juni 1995 (BStBl II S. 671, 674) getroffenen richtungweisenden Feststellung, daß namentlich mittelständische Unternehmen durch ihre Widmung für einen konkreten Zweck verselbständigt und als wirtschaftlich zusammengehörige Funktionseinheiten organisiert sind. Die Sicherstellung der zutreffen-

den Besteuerung eines Personenunternehmens, das zur Körperschaftsteuer optiert, ist mithin - wie bei den Kapitalgesellschaften - kein rechtliches, sondern ein tatsächliches Problem. Mißbräuchen kann durch spezielle Dokumentationspflichten begegnet werden.

#### c. Einheitliche Ausübung der Option bei Personengesellschaften

Ein Nachteil dieses Modells aus der Sicht der Personenunternehmen ist, daß ihnen im vorhinein eine mittelfristig bindende Entscheidung abverlangt wird und diese Entscheidung bei Personengesellschaften von allen Mitunternehmern einheitlich ausgeübt werden muß. Dies ist dem Optionsmodell immanent und durch keine geeignete Gegenmaßnahme zu beseitigen. Allerdings müssen auch nach geltendem Recht Unternehmen vielfach derartige Entscheidungen treffen. Betriebsaufspaltungen oder Umwandlungen beispielsweise verlangen in gleicher Weise eine mittelfristige Prognose der Gewinnentwicklung.

#### d. Abkommensrechtliche Aspekte

Die Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer mit der Maßgabe, daß sie in jeder Beziehung steuerlich wie Kapitalgesellschaften behandelt werden, führt dazu, daß sie auch für ertragsteuerliche Zwecke eigenständige Steuersubjekte werden. Abkommensrechtlich folgt hieraus: Da sie in der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat als eigenständige Steuersubjekte anerkannt werden, ist diese Qualifikation auch für den anderen Vertragsstaat verbindlich, so daß die zur Körperschaftsteuer optierten Personengesellschaften abkommensberechtigt sind. Die Abkommensberechtigung aus der Sicht der Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat schlägt damit auf die abkommensrechtliche Behandlung im jeweils anderen Vertragsstaat durch. Einen international verbindlichen Konsens hierzu gibt es allerdings nicht. Daher kann es zu Qualifikationskonflikten kommen, wenn die zur Körperschaftsteuer optierten Personengesellschaften im anderen Vertragsstaat nicht als Steuersubjekte anerkannt werden. Im Hinblick darauf wird es erforderlich sein, die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend zu ergänzen.

Die Option von Einzelunternehmen zur Körperschaftsteuer betrifft zwar nicht die ohnehin gegebene Abkommensberechtigung natürlicher Personen, sie führt aber nicht dazu, daß die Einzelunternehmen



abkommensrechtlich wie Kapitalgesellschaften behandelt werden. Damit sind die für Kapitalgesellschaften maßgeblichen Abkommensvorschriften von vornherein nicht anwendbar. Um eine Gleichbehandlung zwischen nationalem Steuerrecht und Doppelbesteuerungsabkommen herbeizuführen, ist eine entsprechende Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen geboren.

#### e. Handhabbarkeit des Modells

Es bestehen bisher keinerlei praktische Erfahrungen mit einer derart ausgestalteten Option für Personenunternehmen. Frühere gesetzliche Regelungen mit der Zielrichtung der Begünstigung nicht entnommener Gewinne waren ganz anders ausgestaltet.

Einerseits wird die fiktive Besteuerung eines Personenunternehmens als Kapitalgesellschaft zumindest am Anfang nur schwer vermittelbar sein. Optierende Unternehmen müssen die zivil- und steuerrechtlichen Grundlagen des Kapitalgesellschaftsrechts erlernen und anwenden. Es ergeben sich umwandlungs(steuern)rechtliche Übergangsprobleme bei Beginn und Ende der Option. Die für die Praxis sehr aufwendige Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) wird auf den Bereich der Personenunternehmen ausgedehnt.

Andererseits wird das vorgeschlagene Körperschaftsteuerrecht in weiten Teilen weniger kompliziert sein als das Recht der Besteuerung von Personengesellschaften. Steuersubjekt ist die Gesellschaft und nicht der einzelne Gesellschafter. Dadurch entfallen sämtliche typischerweise mit dem Einheitsprinzip des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verbundenen - z.T. äußerst schwierigen - Probleme (Besteuerung des Sonderbetriebsvermögens, der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, etc.) Gravierende Übergangsprobleme bei Beginn und Ende der Option sind nicht zwingend zu erwarten. Das Instrumentarium für erfolgsneutrale "Quasi-Umwandlungen" ist in Gestalt der Regelungen des - an das neue Körperschaftsteuerrecht anzupassenden - Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) vorhanden.

Das Problem der vGA wird nach dem vorgeschlagenen Körperschaftsteuersystem dadurch entschärft, daß sich der Belastungsunterschied zwischen verdeckten (z.B. überhöhte Gehaltszahlung) und offenen Gewinnausschüttungen deutlich vermindert.

Schließlich kann die Gewährung der Option in Verbindung mit den günstigen Körperschaftsteuersätzen dazu führen, daß die heute sehr verbreiteten komplizierten Gesellschaftsformen wie z.B. die GmbH & Co KG, Betriebsaufspaltung usw. steuerlich uninteressant werden.

Vor einer endgültigen gesetzgeberischen Umsetzung bedarf es daher einer gründlichen Prüfung durch praxisnahe Planspiele, ob das Modell administrierbar ist und ob es zu einer weiteren Komplizierung oder in seinen tatsächlichen Auswirkungen sogar zu einer Vereinfachung des Steuerrechts beiträgt.

## II. Einführung einer Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes (Modell 2)

### 1. Grundidee und Ziel

Es entspricht dem Gebot der rechtsformneutralen Besteuerung, die für Körperschaften und ihre Gesellschafter vorgeschlagene, auf steuerliche Präferenzierung thesaurierter Gewinne gerichtete Konzeption aus Gründen der Gleichbehandlung auch auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen auszudehnen. Der für Körperschaften unter Einbeziehung sowohl der Gesellschaftsebene als auch der Gesellschafterebene maßgeblichen Belastungsdivergenz zwischen nicht ausgeschütteten und ausgeschütteten Gewinnen entspricht bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen die steuerlich differenzierte Behandlung von nicht entnommenen und entnommenen Gewinnen. Beträgt also bei Körperschaften die Definitivbelastung nicht ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaftsteuer 25 v.H. / 28 v.H., so sind aus Gründen der Gleichbehandlung die nicht entnommenen Gewinne bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen ebenso zu belasten. Wegen der rechtlichen Strukturunterschiede zwischen Körperschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen hat das Gebot der Gleichbehandlung indessen eine begrenzte Reichweite mit der Folge, daß der Gewinn durchaus unterschiedlich ermittelt werden kann. Es besteht daher keine unbedingte Notwendigkeit, abwei-

chend von den zivilrechtlichen Strukturen etwa bei Einzelunternehmen Unternehmerlohn und Pensionsrückstellung wie bei Körperschaften als Betriebsausgaben zum steuerlichen Abzug zuzulassen.

Entsprechend diesen Vorgaben ist das für Körperschaften vorgeschlagene Besteuerungskonzept der Unternehmensbesteuerung auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen wie folgt zu übertragen:

Die nicht entnommenen Gewinne werden einer Definitivbelastung von 25 v.H. / 28 v.H. Einkommensteuer / Körperschaftsteuer unterworfen. Bei Entnahme erfolgt eine Nachversteuerung, wobei die entnommenen Gewinne dem individuellen Einkommensteuersatz nach Maßgabe des Halbeinkünfteverfahrens mit der halben Bemessungsgrundlage (Trennungslösung) oder aber unter Anrechnung der auf den entnommenen Gewinn lastenden Unternehmersteuer (Einheitslösung) besteuert werden.

Während die Trennungslösung im Ausgangspunkt dem hier vorgeschlagenen Körperschaftsteuermodell entspricht, ist die Einheitslösung darauf gerichtet, die auf thesaurierte Gewinne entfallende Steuer auf die individuelle Einkommensteuer zur Anrechnung zu bringen. Damit soll vermieden werden, daß Einzelunternehmer und Mitunternehmer, deren individuelle Einkommensteuerbelastung unter 25 v.H. / 28 v.H. liegt, benachteiligt werden und für diese Steuerpflichtigen entsprechend den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch der Grundfreibetrag zugänglich gemacht wird. Das gilt insbesondere in jenen Fällen, in denen Einzelunternehmer und Mitunternehmer verrechenbare Verluste aus anderen Einkunftsarten verfügbar haben. Durch diese Einheitslösung wird zugleich der Einstieg in die Inhabersteuer erleichtert (vgl. Anhang 1).

## 2. Einzelheiten

Durch die Sondertarifierung für nicht entnommene Gewinne mit 25 v.H./28 v.H. wird zwar kein neues Steuerregime geschaffen, es bedarf allerdings steuertechnischer Regelungen, um das für Kapitalgesellschaften typische steuerliche Trennungsprinzip auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen zu übertragen. Die entsprechenden Vorschriften sind also darauf gerichtet, eine Trennung zwischen thesaurierten und entnommenen Gewinnen herbeizuführen.

- Der Sondertarifierung für nicht entnommene Gewinne unterliegen alle Unternehmer i.S.d. UStG, die verpflichtet sind Bücher zu führen oder freiwillig Bücher führen. Von der Reichweite werden somit neben Gewerbebetreibenden auch Land- und Forstwirte, Freiberufler und Unternehmer mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfaßt. Es empfiehlt sich, die Sondertarifierung für nicht entnommene Gewinne in den vorgenannten Fällen nicht zwingend vorzuschreiben, sondern über eine Option zugänglich zu machen. Von einem derartigen Wahlrecht würden insbesondere jene Unternehmer nicht Gebrauch machen, die verrechenbare Verluste aus anderen Einkunftsarten verfügbar haben oder aber deren individuelle Einkommensteuerbelastung unter 25 v.H./28 v.H. liegt (vgl. nachfolgend die unter IV dargestellten Belastungswirkungen).
- Die Gewinne der vorstehenden Unternehmen sind stets mit Gewerbesteuer zu belasten. Hieraus folgt, daß in den vorgenannten Fällen auch Land- und Forstwirte, Freiberufler und Steuerpflichtige mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Gewerbesteuer unterliegen. Durch diese Einbeziehung der bislang nicht mit Gewerbesteuer belasteten Unternehmen könnte zum Ausgleich die Gewerbesteuer im übrigen entsprechend abgesenkt werden.
- Bei Mitunternehmerschaften ist der nicht entnommene Gewinn jeweils gesellschafterbezogen zu ermitteln.
- Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen ist die Einrichtung eines zusätzlichen Entnahmekontos, auf dem die mit 25 v.H./28 v.H. vorbelasteten Gewinne sowie Verluste festgehalten werden (Nachversteuerungskonto) erforderlich. Entnahmen aus diesem Konto sind nachzuversteuern. Verluste stehen für einen Verlustausgleich/Verlustabzug nur auf der Ebene des Unternehmens zur Verfügung. Eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ist demnach nicht möglich.
- Steuerfreie Gewinne, etwa einkommensteuerlich freigestellte ausländische Betriebsstättengewinne, sind dem herkömmlichen Entnahmekonto gutzuschreiben, so daß bei Entnahme durch den Unternehmer bzw. Mitunternehmer jede weitere Besteuerung unterbleibt. Soweit für die ausländischen Betriebsstättengewinne eine abkommensrechtliche Freistellung nicht in Anspruch genommen werden kann, sind diese Gewinne dem Nachversteuerungskonto gutzuschreiben. Die Steueranrechnung gem. § 34 c EStG erfolgt nur unter Einbeziehung der auf den nicht entnommenen Gewinnen lastenden Steuer (25 v.H. / 28 v.H.).

- Da ausländische Betriebsstättenverluste bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen im Inland nicht (mehr) abzugsfähig sind, folgt deren Verbuchung auf dem normalen Entnahmekonto. Entsprechendes gilt für übrige ausländische Verluste, soweit sie gem. § 2 a Abs. 1, 2 EStG nicht abziehbar sind. Sind sie dagegen steuerlich zu berücksichtigen, erfolgt die Verbuchung auf dem Nachversteuerungskonto.
- Zwecks Vermeidung von Doppelbelastungen ist die Dividendenfreistellung auf die vorgenannten Personengesellschaften und Einzelunternehmen zu erstrecken. Die Verbuchung hat auf dem Nachversteuerungskonto zu erfolgen, so daß Entnahmen nachzuversteuern sind.
- Entnahmen sind zunächst aus dem Nachversteuerungskonto vorzunehmen. Weitergehende Entnahmen werden dem normalen Privatkonto belastet. Dieses kann hierdurch auch negativ werden. Abweichend von dieser Verwendungsreihenfolge könnte dem Einzelunternehmer bzw. Mitunternehmer ggf. auch ein beliebiges Entnahmewahlrecht eingeräumt werden.
- Die für Entnahmen maßgeblichen Regeln gelten für Bar- und Sachentnahmen gleichermaßen. Bei Sachentnahmen erfolgt allerdings ggf. eine Gewinnrealisierung.
- Einlagen sind stets dem normalen Privatkonto gutzuschreiben, so daß Entnahmen aus dem Nachversteuerungskonto nicht wieder rückgängig gemacht oder kompensiert werden können (One-way-Lösung wie bei Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften).
- Ein horizontaler oder vertikaler Betriebsvermögenstransfer soll zwecks Vermeidung eines übermäßigen Lock-in-Effekts steuerneutral möglich sein. Der entsprechende Betriebsvermögenstransfer ist auf dem Nachversteuerungskonto zu Buchwerten zu verbuchen. Damit gilt für den Betriebsvermögenstransfer das Prinzip der aufgeschobenen Nachversteuerung. Dieses Prinzip der aufgeschobenen Nachversteuerung gilt auch bei Mitunternehmerschaften, so daß der Mitunternehmer steuerneutral auch Betriebsvermögen in sein Einzelunternehmen oder auf andere Mitunternehmerschaften übertragen kann, an denen er beteiligt ist. Für ausländische Einzelunternehmer oder Mitunternehmer mit inländischen Betriebsstätten oder Beteiligungen an inländischen Mitunternehmerschaften gelten die gleichen Grundsätze wie für Steuerinländer.

- Die Entnahmen aus dem Nachversteuerungskonto unterliegen beim Einzelunternehmer bzw. Mitunternehmer dem Halbeinkünfteverfahren (Trennungslösung) oder sind unter Anrechnung von 25 v.H./28 v.H. normal zu versteuern (Einheitslösung).
- Sind inländische Körperschaften an inländischen Personengesellschaften beteiligt, so sind die Entnahmen bei der entnehmenden Körperschaft keiner Nachversteuerung ausgesetzt. Zu einer Nachversteuerung kommt es bei Ausschüttung an den letzten Anteilseigner im Rahmen des dann geltenden Halbeinkünfteverfahrens.
- Für Entnahmen durch ausländische Körperschaften gelten keine Besonderheiten. Allerdings ist aus Gründen der Gleichstellung mit Dividenden aus inländischen Kapitalgesellschaften für grenzüberschreitende Entnahmen seitens ausländischer Kapitalgesellschaften, die nicht in der EU ansässig sind, eine Quellensteuer (branch profits tax) geboten. Eine derartige branch profits tax wird allerdings erst nach Änderung der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen möglich sein.
- Aus Gründen der Gleichbehandlung ist die grenzüberschreitende Entnahme durch beschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen mit einer Quellensteuer (branch profits tax) zu belegen. Hierdurch wird zugleich die Belastungsneutralität mit Dividenden seitens inländischer Körperschaften hergestellt. Im Hinblick darauf bedarf es allerdings der Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen.

### 3. Probleme

Bereits früher hat es vergleichbare Regelungen über die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns gegeben. Es handelt sich hierbei um § 32b EStG (1951-1953) und § 10a EStG (bis 1992). Diese Regelungen haben sich entweder als nicht durchführbar (§ 32b EStG) oder als sehr streitanfällig (§ 10a EStG) erwiesen. Der hier eher vergleichbare § 32b EStG scheiterte insbesondere daran, daß

- die Begünstigung nur auf Antrag mit dreijähriger Bindung gewährt,
- ein fiktiver Unternehmerlohn berücksichtigt,

- zwischen schädlichen und unschädlichen Entnahmen differenziert,
- kurz vor dem Stichtag erfolgte Einlagen berücksichtigt (nicht entnommener Gewinn = Gewinn - Entnahmen + Einlagen !) und
- die Regelung aus Einkünfte auf Gewerbebetrieb beschränkt wurden.

Diese Unzulänglichkeiten werden zwar nach dem seitens der Kommission vorgeschlagenen Konzept der Sondertarifierung für nicht entnommene Gewinne vermieden, die normative Umsetzung ist aber dennoch nicht einfach, zumal die verhaltensbezogenen Folgen der Sondertarifierung für nicht entnommene Gewinne nicht übersehbar sind. Die Kommission hält insoweit gesetzesvorbereitende Planspiele für erforderlich.

#### 4. Mögliche spätere Fortentwicklung des Modells:

Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG mindern nicht den Gesamtgewinn der Personengesellschaft. Sie fließen dem Gesellschafter unmittelbar zu und stehen deshalb für investive Zwecke des Betriebs nicht mehr zur Verfügung. Ebenso wie bei Kapitalgesellschaften könnte in einem weiteren Reformschritt erwogen werden, diese auf schuldrechtlicher Grundlage beruhenden Leistungen den Überschusseinkünften der jeweiligen Einkunftsart zuzuordnen.

Würde etwa die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und nicht mehr den gewerblichen Einkünften zugeordnet, könnten die vom Gesellschafter vermieteten Wirtschaftsgüter nicht mehr als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft qualifiziert werden, sondern sie wären grundsätzlich dem Privatvermögen des Gesellschafters zuzuordnen. Die von der Rechtsprechung entwickelten Regeln zur Abgrenzung des Sonderbetriebsvermögens zum Privatvermögen des Mitunternehmers würden damit überflüssig. Der Wegfall des Sonderbetriebsvermögens führte zu einer erheblichen Vereinfachung bei der Besteuerung von Mitunternehmerschaften.

Besonderer Regelungsbedarf entstände beim Übergang von der bisherigen Besteuerung der Mitunternehmerschaft zum neuen System. Bestehendes Sonderbetriebsvermögen wäre bei Einführung der hier vorgeschlagenen Sondertarifierung der nicht entnommenen Gewinne in das Privatvermögen zu überführen. Zu entscheiden wäre, wann die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden müßten. Es wären mehrere Lösungsalternativen denkbar:

- Die Buchwerte würden fortgeführt; u.U. kann sich bei den Abschreibungen ein anderer AfA-Satz für Wirtschaftsgüter im Privatvermögen ergeben.
- Die stillen Reserven würden erst bei Veräußerung des Wirtschaftsguts im Privatvermögen oder bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge aufgedeckt und versteuert.
- Es träte eine sofortige Besteuerung ein; der durch die Realisierung entstandene Gewinn dürfte auf einen längeren Zeitraum verteilt werden.

Gehörten die Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht mehr zu den gewerblichen Einkünften, unterlägen sie auch nicht mehr der Gewerbesteuer. Die dadurch entstehenden Steuermindereinnahmen bei den Gemeinden wäre durch eine Ausdehnung der Gewerbesteuer auf Land- und Forstwirte, Freiberufler und Unternehmer mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen.

## 5. Verfassungsrechtliche Fragen

Die ermäßigte Besteuerung des im Betrieb verbleibenden Gewinns ist unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung der Einkünfte aus allen Einkunftsarten verfassungsrechtlich legitimiert. Nach dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 zur Erbschaftsteuer (BStBl II 1995 S. 671) unterliegen Betriebe als Garanten von Produktivität und Arbeitsplätzen einer besonderen Gemeinwohlgebundenheit und Gemeinwohlverpflichtung. Diese eingeschränkte Verfügbarkeit über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter rechtfertigt eine unterschiedliche Besteuerung. Der Vorlagebeschluß des X. Senats vom 24. Februar 1999 - X R 171/96 - des BFH steht nicht entgegen. Der BFH sieht einen wesentlichen Grund für eine verfassungswidrige



Ungleichbehandlung der Einkunftsbesteuerung darin, daß nach dem bestehenden § 32 c EStG auch entnommene Gewinne mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert werden.

### III. Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung (Modell 3)

#### 1. Grundidee und Ziel

Die Kommission hat sich bei der Körperschaftsteuer für einen Steuersatz von 25 v.H./28 v.H. für einbehaltene Gewinne ausgesprochen, um die im Interesse des Gemeinwohls liegende betriebliche Investitionstätigkeit anzuregen. Das der Kommission vorgegebene Postulat der Rechtsformneutralität erfordert es, bei der Einkommensteuer für Einzelunternehmen und Personengesellschaften eine gleichwertige Entlastung der nicht entnommenen Gewinne vorzusehen.

Die steuerliche Entlastung der nicht entnommenen Gewinne stößt allerdings auf praktische Schwierigkeiten, da die einbehaltenen Gewinne jeweils festgestellt und bei einer Entnahme nachversteuert werden müssen. Die normative Umsetzung der Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer würde ebenfalls nicht einfach sein. Daher erscheint es sachgerecht, nach Ersatzlösungen zu suchen, die übergangsweise - bis zu einer Neugestaltung der Gewerbesteuer - eingesetzt werden können. Dabei ist darauf zu achten, daß die Begünstigung besonders auch die kleinen und mittelständischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften erreicht, für die die Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu aufwendig ist und denen deshalb eine steuerrechtlich motivierte Umwandlung oder eine Option nicht empfohlen werden kann.

Als Lösungsmöglichkeit kommt mit Blick auf die Gewerbesteuer eine Umgestaltung der Tarifiermäßigung für gewerbliche Einkünfte (§ 32c EStG) in Betracht, die gleichzeitig den zur Zeit diskutierten verfassungsrechtlichen Bedenken Rechnung trägt. Eine zielgenaue Entlastung von der Gewerbesteuer kann hierbei durch eine Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gewährleistet werden.

Ein reines Anrechnungsverfahren würde allerdings zu Verwerfungen sowohl im Belastungsvergleich zwischen den Steuerpflichtigen als auch in der Verteilung des Aufkommens an Einkommen- und Gewerbesteuer

zwischen Bund, Ländern und Gemeinden führen. Die Gewerbesteuer könnte bei der Gewinnermittlung nicht länger als Betriebsausgabe abgezogen werden, da die Unternehmen durch sie nicht mehr belastet würden. Damit würde sich das Gewerbesteueraufkommen der Kommunen wesentlich zu Lasten des Einkommensteueraufkommens erhöhen. Dieser Effekt läßt sich vermeiden, indem die Gewerbesteuer nicht in vollem Umfang, sondern nur insoweit angerechnet wird, wie sie unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenabzugs noch als wirtschaftliche Belastung wirkt. Dies ist mit Blick auf den progressiven Einkommensteuertarif allerdings nur in pauschalierter Form möglich, wenn das Verfahren handhabbar bleiben soll (Modell der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer).

Der Vorschlag will die Sonderbelastung der gewerblichen Wirtschaft mit Gewerbesteuer ohne wesentliche Eingriffe in die Finanzautonomie der Gemeinden zu Lasten der Steuergläubiger der Einkommensteuer vermindern. Durch die im Ergebnis angestrebte wirtschaftliche Eliminierung der Gewerbesteuer wird die Steuerbelastung der Gewerbebetriebe an die Belastung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit angeglichen. Übersichten über die Belastungswirkungen der von der Kommission für die Personenunternehmensberatung vorgeschlagenen Modelle 1 bis 3 (vgl. unter IV.) zeigen, daß dieses Ziel tatsächlich erreicht wird.

## 2. Modellbeschreibung und Eckpunkte

### a. Modellbeschreibung

Das pauschalierte Anrechnungsverfahren ist nach folgenden Grundsätzen auszugestalten:

- Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird die Gewerbesteuer zur Hälfte auf die Einkommensteuer des Unternehmers oder der Mitunternehmer (Gesellschafter) angerechnet (hälftige Teilanrechnung).
- Die Anrechnung ist bei der Festsetzung der Einkommensteuer mit einem standardisierten Gewerbesteuerhebesatz ("standardisierter Hebesatz") vorzunehmen.

- Die Anrechnung wird nur bis in Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer zugelassen (keine Steuererstattung).
- Die Anrechnung wird in pauschalierter Form bereits im Festsetzungsverfahren vorgenommen und als Tarifiermäßigung ausgestaltet (pauschalierte Anrechnung).
- Die durch die vorstehende Neuregelung entbehrliche Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG wird abgeschafft.

Eine "Feinabstimmung" des Modells auf das beabsichtigte Besteuerungs- und Aufkommensgefüge kann erfolgen

- über die Beibehaltung oder Streichung des Staffeltarifs nach § 11 Abs. 2 GewStG,
- Veränderung des Freibetrags (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG),
- über die Wahl eines anderen Teilanrechnungssatzes und/oder des standardisierten Hebesatzes.

Hierdurch können sowohl Finanzierungsgesichtspunkten als auch der Steuervereinfachung Rechnung getragen werden.

#### b. Verfassungsfragen

aa) Der Vorlagebeschluß des BFH vom 24. Februar.1999 X R 171/96

Der Bundesfinanzhof hält die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32c EStG für verfassungswidrig,

- weil die Begünstigung gewerblicher Gewinne das Gebot einer grundsätzlich gleichen und folgerichtigen Belastung der Einkunftsarten verletze, ohne daß dies durch sachliche Gründe gerechtfertigt wäre,

- weil (Kapital-)Einkünfte des an einer Körperschaft Beteiligten im Verhältnis zu den durch § 32c EStG begünstigten gewerblichen Einkünften des Einzel- oder Mitunternehmers gleichheitswidrig benachteiligt würden, weil ohne hinreichenden Grund unberücksichtigt bliebe, daß diese Gewinne bereits bei der ausschüttenden Körperschaft der Gewerbesteuer unterlegen hätten und
- weil gewerbliche Einkünfte gleichheitswidrig nur insoweit tarifentlastet würden, als ihr Anteil am zu versteuernden Einkommen mindestens 100.278 DM betrage

(vgl. Vorlagebeschluß v. 24. Februar.1999, Abschn. B. V. - S. 29).

Das Modell der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer wird von diesen verfassungsrechtlichen Erwägungen nicht in Frage gestellt.

Nach Abschaffung der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG werden alle Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG dem gleichen Einkommensteuertarif unterworfen. Eine auf gewerbliche Einkünfte begrenzte Senkung des Spitzensteuersatzes findet nicht mehr statt. Die Tarifiermäßigung durch die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer verstößt nicht gegen das Gebot einer grundsätzlich gleichen und folgerichtigen Belastung der Einkunftsarten. Der BFH sieht diesen Grundsatz durch § 32c EStG deshalb verletzt, weil das gesetzgeberische Ziel dieser Vorschrift, die "Sonderbelastung" gewerblicher Unternehmen mit der Gewerbesteuer auszugleichen, aufgrund des inkongruenten Entlastungsmechanismus des § 32c EStG nicht erreicht werde (vgl. Vorlagebeschluß v. 24. Februar.1999, Abschn. B. VI. Nr.2 Buchst. a - S. 37). Bei einer Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer ist dagegen das Verhältnis von Entlastung und Belastung kongruent. Die Höhe der Entlastung ist abhängig von der Höhe der tatsächlichen Belastung. Soweit es - durch den Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer und die Anwendung eines "standardisierten Hebesatzes" - hier zu Differenzen kommt, ist dies durch das gesetzgeberische Ziel, das Gewerbesteueraufkommen der Kommunen unverändert zu lassen und durch den Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt.

Die Anrechnung der Gewerbesteuer wird darüber hinaus - anders als die Tarifiermäßigung nach § 32c EStG - unabhängig von der konkreten Höhe der gewerbliche Einkünfte vorgenommen. Da das Modell sowohl ertragstarke als auch ertragschwache Unternehmen in die Regelung mit einbezieht, genügt es auch insoweit den verfassungsrechtlichen Vorstellungen des BFH.

Allerdings werden (Kapital-)Einkünfte eines an einer Körperschaft Beteiligten im Verhältnis zu den gewerblichen Einkünften eines (Mit-)Unternehmers insoweit anders behandelt, als keine Anrechnung der Gewerbesteuer erfolgt, obwohl diese Einkünfte - wirtschaftlich betrachtet - durch die Gewerbesteuer ebenfalls vorbelastet werden. Hierin liegt aber kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz. Zum einen ist zu berücksichtigen, daß ein (Mit-)Unternehmer selbst unmittelbar Schuldner der Gewerbesteuer ist, während im Fall der (Kapital-)Einkünfte eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft keine Steuersubjektidentität vorliegt. Zum anderen werden die (Kapital-)Einkünfte eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft nach der Umstrukturierung des Körperschaftsteuersystems nur zur Hälfte, die gewerblichen Einkünfte eines (Mit-)Unternehmers dagegen in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen. Da die Anrechnung der Gewerbesteuer eine annähernd gleiche wirtschaftliche steuerliche Belastung der aus unternehmerischen Investitionen bezogenen Einkünfte sicherstellen und rechtsformbedingte Belastungsunterschiede ausgleichen soll, ist die insoweit unterschiedliche Gewährung der Gewerbesteueranrechnung sachlich gerechtfertigt.

#### bb) Finanzverfassungsrechtliche Einwendungen

Die Bundesregierung hat sich in ihrer Antwort auf die Große Anfrage der SPD-Fraktion am 24. August 1988 kritisch zu den sog. Anrechnungsmodellen geäußert, bei denen die Gewerbesteuer bis zu einem bestimmten Hebesatz auf die Steuerschuld der Einkommen- und Körperschaftsteuer angerechnet wird (BT.-Drucks. 11/2822, S. 34). Es ging dabei um Modelle, bei denen die nach Maßgabe des Normaltarifs bemessene Einkommensteuerschuld des Unternehmers durch Verrechnung mit der gezahlten Gewerbesteuer getilgt wird. Das könnte nach der damaligen Einschätzung der Bundesregierung den Rechtscharakter der Gewerbesteuer so verändern, daß sie nicht mehr

die Merkmale einer Objektsteuer (Realsteuer) im verfassungsrechtlichen Sinne erfülle. Die Zweifel ergaben sich daraus, daß im Umfang der Anrechenbarkeit die Steuerschuldner endgültig nur noch entsprechend ihrem Gewinn und den sonstigen Verhältnissen belastet würden, die ihre persönliche Leistungsfähigkeit bestimmen. Mit anderen Worten, die Gewerbesteuer sei zur Vorauszahlung auf die Einkommensteuer denaturiert.

Die Einwendungen greifen gegenüber dem hier vorgeschlagenen Modell nicht durch. Dieses sieht - anders als damals - nicht eine kassenmäßige Verrechnung der Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer vor, sondern läuft auf eine Tarifiermäßigung bei der Einkommensteuer hinaus. Die Gewerbesteuer selbst ist davon rechtlich nicht betroffen. Sie bestimmt nur den Umfang, in dem die Einkommensteuer ermäßigt wird. Da die Einkommensteuer in der entsprechenden Höhe gar nicht erst zur Entstehung gelangt, verbietet sich die Überlegung, daß die Gewerbesteuer die Einkommensteuer tilgt und dadurch zur Vorauszahlung auf die Einkommensteuer wird. Die Gläubiger der Einkommensteuer nehmen lediglich ihren Steueranspruch im Interesse des Steuerschuldners zurück. Die Gewerbesteuer steht wie in Art. 106 Abs.6 GG vorgesehen nach wie vor in vollem Umfang den Gemeinden zu.

Im übrigen hat der BFH gegenüber den Anrechnungsmodellen offensichtlich keine finanzverfassungsrechtlichen Vorbehalte (vgl. Vorlagebeschluß v. 24. Februar 1999, Abschn. B. VI. Nr.2 Buchst. a am Ende - S. 37).

### 3. Vor- und Nachteile

#### a. Vorteile

- Das Modell der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer läßt sich kurzfristig und ohne größeren Aufwand bei der Vorbereitung umsetzen. Planspiele sind entbehrlich.
- Das Modell begünstigt alle gewerbesteuerpflichtigen Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Der bei der Tarifentlastung nach § 32c EStG bestehende Konstruktionsfehler, der

ertragschwache Unternehmen mit einem gewerblichen Anteil am zu versteuernden Einkommen von unter 100.000 DM (Ledige) bzw. 200.000 DM (Verheiratete) von der Entlastung ausschließt, wird vermieden.

- Das Modell führt auch dann zu überzeugenden Ergebnissen, wenn die Erträge eines Unternehmens über die Jahre hinweg stark schwanken.
- Soweit die Gewerbesteuer anzurechnen ist, wirkt sie sich für das Einzel- oder Personenunternehmen im Ergebnis nicht als Kostenfaktor belastend aus. Die effektive Durchschnittsbelastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer entspricht nach Anrechnung regelmäßig der Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung einer die Gewinne zur Hälfte ausschüttenden Kapitalgesellschaft.
- Die Bedeutung der Gewerbesteuerhebesätze auf Standortentscheidungen von Unternehmen bleibt gewahrt. Die Gemeinden können den Hebesatz nicht im Vertrauen auf die Anrechnung bei der Einkommensteuer in beliebiger Höhe festsetzen, da sich der Hebesatz auf Körperschaften uneingeschränkt auswirkt. Zudem wirkt die nur hälftige und auf einen "standardisierten Hebesatz" beschränkte Anrechnung als zusätzliche "Bremse" gegen eine willkürlich hohe Festsetzung der Hebesätze. Dies trägt auch finanzverfassungsrechtlichen Bedenken Rechnung, da die Gemeinden nicht einseitig das ihnen zustehende Gewerbesteueraufkommen zu Lasten der Gläubiger einer anderen Ertragsteuer erhöhen können.
- Das Modell ist aufgrund der Pauschalierung vollzugsfreundlich, da auf eine umständliche genaue Berechnung der Höhe der Gewerbesteuer verzichtet wird.

#### b. Nachteile

- Es handelt sich aus einkommensteuerrechtlicher Sicht um eine Notlösung, die nur deshalb notwendig wird, weil auf die Gewerbesteuer als die Steuerquelle der Kommunen nicht verzichtet werden kann.

- Die Belastungsunterschiede zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften einerseits und vollthesaurierenden Kapitalgesellschaften werden nicht vollständig beseitigt. Die Rechtsformneutralität kann daher nicht für alle Fälle gewährleistet werden.
- Das Modell macht hinsichtlich der Entlastung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften keinen Unterschied zwischen einbehaltenen und entnommenen Gewinnen. Insoweit findet das systemtragende Ziel der Reform, die im Unternehmen verbleibenden Gewinne steuerlich zu entlasten, im gesetzlichen Tatbestand keinen Niederschlag. Hierbei handelt es sich allerdings um einen aus Vereinfachungsgründen hinzunehmenden Kollateraleffekt.
- Die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften werden hinsichtlich ihrer Beteiligungseinkünfte anders behandelt als die Gesellschafter von Personengesellschaften. Die einen werden im Zuge der Umgestaltung des Körperschaftsteuersystems durch Einführung des Halbeinkünfteverfahrens entlastet, die anderen durch eine an der Gewerbesteuerbelastung orientierte Tarifiermäßigung.

#### IV. Übersichten über die Belastungswirkungen der von der Kommission für die Personenunternehmensbesteuerung vorgeschlagenen Modelle 1 bis 3

Die Tabellen 1 bis 10 zeigen die Belastungswirkungen der verschiedenen Modelle bei einem Gewinn von DM 100.000,—, DM 150.000,—, DM 200.000,—, DM 500.000,— und DM 1.000.000,—, jeweils für ledige und verheiratete Steuerpflichtige. Es wird unterstellt, daß der Steuerpflichtige selbst bzw. sein Ehepartner keine weiteren Einkünfte hat.

Um eine hinreichende Vergleichbarkeit zu schaffen, wird bei den Modellen 1-3 jeweils eine Entnahme (bei Option eine Gehaltszahlung) in Höhe von 40 v.H. des Gewinns vor Gewerbesteuer (d.h. etwas mehr als die Hälfte des Gewinns nach Gewerbesteuer und Unternehmensteuer - mindestens jedoch DM 80.000,— und höchstens DM 300.000,—) angenommen. Damit soll dem Umstand Rechnung getragen werden, daß die Unternehmer zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts einen angemessenen Teil ihres erwirtschafteten Ertrages für private Zwecke verwenden. In Modell 3 findet eine gesonderte Besteuerung des entnommenen Gewinns nicht statt.



Die Beispielsrechnungen gehen von folgenden Annahmen aus:

Alle Modelle:

- Hebesatz für die Gewerbesteuer 400 v.H.
- Sonderausgaben DM 20.000,— für Verheiratete und DM 10.000,— für Ledige
- Keine Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags
- Keine Tarifbegünstigung nach § 32 c EStG
- Einkommensteuertarif 2002 mit einem Spitzensteuersatz von 48,5 v.H.

Modell 1:

- Freibetrag bei der Gewerbesteuer 2002 von DM 96.000,—
- Kein Staffeltarif bei der Gewerbesteuer 2002
- Einheitlicher Körperschaftsteuersatz für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne von 25 v.H.
- Besteuerung der Ausschüttungen beim Anteilseigner mit dem "Halbeinkünfteverfahren"
- Optionsausübung nur in den Fällen, in denen die Option im Vergleich zur Nicht-Option zu einer geringeren Gesamtbelastung führt.

Modell 2 (Einheitslösung):

- Keine Änderung der Gewerbesteuer gegenüber dem geltenden Recht
- Besteuerung nicht entnommener Gewinne mit 25 v.H.

- Besteuerung entnommener Gewinne mit persönlichem Einkommensteuersatz des Unternehmers unter Anrechnung der auf der Entnahme lastenden Steuer
- Eine Option bleibt unberücksichtigt.

#### Modell 2 (Trennungslösung):

- Keine Änderung der Gewerbesteuer gegenüber geltendem Recht
- Besteuerung nicht entnommener Gewinne mit 25 v.H.
- Besteuerung entnommener Gewinne mit dem "Halbeinkünfteverfahren"
- Eine Option bleibt unberücksichtigt.

#### Modell 3:

- Keine Änderung der Gewerbesteuer gegenüber geltendem Recht
- Der Gewerbesteuermeßbetrag wird mit einem Hebesatz von 200 v.H. (doppelter Meßbetrag) auf die Einkommensteuer des Unternehmers angerechnet

Lediger Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 100.000 DM

	1		2		3		4		5		6	7
	Bisheriges Recht in DM	ohne Options- ausübung in DM	Modell 1 mit Options- ausübung	Einheits- lösung in DM	Modell 2 Trennungs- Lösung in DM	Modell 3 in DM	Zum Vergleich Freiberufler bisheriges Recht in DM					
Gewinn vor Steuern	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
Gehalt	- 3.000	- 660	- 80.000	- 3.000	- 3.000	- 3.000	- 3.000	- 3.000	- 3.000	- 3.000	- 3.000	- 3.000
Gewerbesteuer	97.000	99.340	16.680	97.000	97.000	97.000	97.000	97.000	97.000	97.000	97.000	100.000
Gewinn nach Gehalt und Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	- 10.000	- 10.000										- 10.000
Sonderausgaben zu versteuern des Einkommen	87.000	89.340										87.000
Tarifliche Einkommensteuer Unternehmenssteuer (Steuersatz 25 v. H.)	23.493	24.491	4.170	24.250	24.250	24.250	24.250	24.250	24.250	24.250	23.493	24.772
Entnahme bzw. Gehalt			80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000		
Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte			- 2.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000		
Sonderausgaben der tarifliche Einkommensteuer unterlie- gendes Einkommen			68.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000		
Tarifliche Einkommensteuer			15.900	16.650	16.650	16.650	16.650	16.650	16.650	16.650		
Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmenssteuer				- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000		
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahl last bzw. - Erstattung				- 3.350	- 3.350	- 3.350	- 3.350	- 3.350	- 3.350	- 3.350		
Gesamte Steuerbelastung	26.493	25.151	23.390	23.900	23.900	23.900	23.900	23.900	23.900	23.900	24.993	24.772
Gewinn nach Steuern	73.507	74.849	76.610	76.100	76.100	76.100	76.100	76.100	76.100	76.100	75.007	75.228
Durchschnittsbelastung in v. H.	26,49%	25,15%	23,39%	23,90%	23,90%	23,90%	23,90%	23,90%	23,90%	23,90%	24,99%	24,77%

Verheirateter Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 100.000 DM

	1	2		3	4		5	6	7
	Bisheriges Recht in DM	ohne Options- ausübung in DM	Options- ausübung in DM	Modell 1 mit Options- ausübung	Einheits- lösung in DM	Trennungs- Lösung in DM	Modell 3 in DM	Zum Vergleich Freiberufler Recht in DM	
Gewinn vor Steuern	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	
Gehalt	- 3.000	- 660	- 80.000	- 80.000	- 3.000	- 3.000	- 3.000	- 3.000	
Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	97.000	99.340	16.680	16.680	97.000	97.000	97.000	100.000	
Sonderausgaben zu versteuerndes Einkommen	- 20.000 77.000	- 20.000 79.340					- 20.000 77.000	- 20.000 80.000	
Tarifliche Einkommensteuer Unternehmensteuer (Steuersatz 25 v. H.)	12.290	12.978	4.170	4.170	24.250	24.250	12.290	13.168	
Einnahme bzw. Gehalt			80.000	80.000	80.000	80.000			
Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte			- 2.000	- 2.000	33.800	33.800			
Sonderausgaben der tarifliche Einkommensteuer unterlie- gendes Einkommen			- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000			
Tarifliche Einkommensteuer			58.000	58.000	60.000	13.800			
Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmensteuer			7.098	7.098	7.608	-			
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahl last bzw. -Erstattung			- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 1.500		
Gesamte Steuerbelastung	15.290	13.638	14.588	14.588	14.858	27.250	13.790	13.168	
Gewinn nach Steuern	84.710	86.362	85.412	85.412	85.142	72.750	86.210	86.832	
Durchschnittsbelastung in v. H.	15,29 %	13,64 %	14,59 %	14,59 %	14,86 %	27,25 %	13,79 %	13,17 %	

Lediger Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 150.000 DM

	1		2		3		4		5		6	7
	Bisheriges Recht in DM		Modell 1 ohne Options- ausübung in DM		Modell 1 mit Options- ausübung in DM		Modell 2 Einheits- lösung in DM		Modell 2 Trennungs- Lösung in DM			
Gewinn vor Steuern	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000
Gehalt			- 80.000	- 80.000								
Gewerbesteuer	- 9.088	- 9.000	- 11.860	- 11.860							- 9.088	
Gewinn nach Gehalt und Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	140.912	141.000	58.340	58.340							140.912	150.000
Sonderausgaben zu versteuern des Einkommen	- 10.000	- 10.000									- 10.000	- 10.000
Tarifliche Einkommensteuer Unternehmensteuer (Steuersatz 25 v. H.)	130.912	131.000									130.912	140.000
	42.367	44.211	14.885	14.885							44.185	48.585
Entnahme bzw. Gehalt			80.000	80.000								
Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte			- 2.000	- 2.000								
Sonderausgaben der tarifliche Einkommensteuer unterlie- gendes Einkommen			- 10.000	- 10.000								
Tarifliche Einkommensteuer Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmensteuer			68.000	68.000								
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahl last bzw. -Erstattung			15.900	15.900								
Gesamte Steuerbelastung	51.465	53.211	42.145	42.145							48.729	48.585
Gewinn nach Steuern	98.545	96.789	107.855	107.855							101.271	101.415
Durchschnittsbelastung in v. H.	34,30 %	35,47 %	28,10 %	28,10 %							32,49 %	32,39 %

Verheirateter Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 150.000 DM

	1		2		3		4		5		6	7
	Bisheriges Recht in DM		Modell 1		Modell 2		Modell 3		Modell 4			
			ohne Optionsausübung in DM	mit Optionsausübung	Einheitslösung in DM	Trennungslösung in DM	Modell 3 in DM	Zum Vergleich bisheriges Recht in DM				
Gewinn vor Steuern	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000
Gehalt	- 9.088	- 9.000	- 9.000	- 80.000	- 9.088	- 9.088	- 9.088	- 9.088	- 9.088	- 9.088	- 9.088	- 9.088
Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	140.912	141.000	58.340	58.340	140.912	140.912	140.912	140.912	140.912	140.912	140.912	150.000
Sonderausgaben zu versteuern des Einkommen	- 20.000 120.912	- 20.000 121.000	- 20.000 121.000	- 20.000 121.000	- 20.000 120.912	- 20.000 120.912	- 20.000 120.912	- 20.000 120.912	- 20.000 120.912	- 20.000 120.912	- 20.000 120.912	- 20.000 130.000
Tarifliche Einkommensteuer Unternehmenssteuer (Steueratz 25 v. H.)	26.334	26.372	14.585	14.585	35.228	35.228	35.228	35.228	35.228	35.228	26.334	29.574
Einnahme bzw. Gehalt Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte			80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000		
Sonderausgaben der tarifliche Einkommensteuer unterliegendes Einkommen			- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000		
Tarifliche Einkommensteuer Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmenssteuer			7.098	7.098	7.608	7.608	7.608	7.608	7.608	7.608		
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahl last bzw. -Erstattung					- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 4.544 21.790	- 4.544 21.790
Gesamte Steuerbelastung	35.422	35.372	33.343	33.343	31.924	31.924	31.924	31.924	31.924	31.924	30.878	29.574
Gewinn nach Steuern	114.578	114.628	116.657	116.657	118.076	118.076	118.076	118.076	118.076	118.076	119.122	120.426
Durchschnittsbelastung in v. H.	23,61%	23,58%	22,23%	22,23%	21,28%	21,28%	21,28%	21,28%	21,28%	21,28%	20,59%	19,72%

Lediger Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 200.000 DM

	1 Bisheriges Recht in DM	2 Modell 1		3	4 Modell 2		5 Trennungs- Lösung in DM	6 Modell 3 in DM	7 Zum Vergleich Freiberufler bisheriges Recht in DM
		ohne Options- ausübung in DM	mit Options- ausübung in DM		Einheits- lösung in DM	in DM			
Gewinn vor Steuern	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
Gehalt	- 17.320	- 17.320	- 80.000	- 80.000	- 17.320	- 17.320	- 17.320	- 17.320	- 17.320
Gewerbesteuer	182.680	182.680	100.000	100.000	182.680	182.680	182.680	182.680	200.000
Gewinn nach Gehalt und Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	- 10.000	- 10.000						- 10.000	- 10.000
Sonderausgaben zu versteuern des Einkommen	172.680	172.680						172.680	190.000
Tarifliche Einkommensteuer Unternehmensteuer (Steuersatz 25 v. H.)	60.316	64.430	25.000	25.000	45.670	45.670	45.670	64.430	72.837
Einnahme bzw. Gehalt			80.000	80.000	80.000	80.000	80.000		
Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte			- 2.000	- 2.000	36.900	36.900	36.900		
Sonderausgaben der tarifliche Einkommensteuer unterlie- gendes Einkommen			- 10.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000		
Tarifliche Einkommensteuer			68.000	68.000	70.000	70.000	26.900		
Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmensteuer			15.900	15.900	16.650	16.650	3.005		
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahllast bzw. -Erstattung					- 20.000	- 20.000		- 8.660	
Gesamte Steuerbelastung	77.636	81.750	60.900	60.900	59.640	59.640	65.995	55.770	72.837
Gewinn nach Steuern	122.364	118.250	139.100	139.100	140.360	140.360	134.005	126.910	127.163
Durchschnittsbelastung in v. H.	38,82%	40,88%	30,45%	30,45%	29,82%	29,82%	33,00%	36,55%	36,42%

Verheirateter Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 200.000 DM

	1		2		3		4		5		6	7
	Bisheriges Recht		Modell 1		Modell 1		Modell 2		Modell 2			
	in DM		ohne Optionsausübung in DM	mit Optionsausübung	Einheitslösung in DM	Trennungslösung in DM	in DM	in DM	in DM	in DM		
Gewinn vor Steuern	200.000		200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
Gehalt	- 17.320		- 17.320	- 80.000	- 80.000	- 17.320	- 17.320	- 17.320	- 17.320	- 17.320	- 17.320	- 17.320
Gewerbesteuer				- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000
Gewinn nach Gehalt und Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	182.680		182.680	100.000	100.000	182.680	182.680	182.680	182.680	182.680	182.680	200.000
Sonderausgaben zu versteuern des Einkommen	- 20.000		- 20.000								- 20.000	- 20.000
	162.680		162.680								162.680	180.000
Tarifliche Einkommensteuer Unternehmensteuer (Steuersatz 25 v. H.)	42.240		42.240			25.000	45.670	45.670	45.670	45.670	42.240	49.544
Ernahme bzw. Gehalt						80.000	80.000	80.000	80.000	80.000		
Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte						- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000		
Sonderausgaben der tarifliche Einkommensteuer unterliegendes Einkommen						58.000	58.000	60.000	13.800	13.800		
Tarifliche Einkommensteuer				7.098	7.098			7.098				
Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmensteuer				- 20.000	- 20.000			- 20.000			- 8.660	
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahllast bzw. -Erstattung				- 12.392	- 12.392			- 12.392			33.580	
Gesamte Steuerbelastung	59.560		59.560	52.098	52.098			50.598	62.990	62.990	50.900	49.544
Gewinn nach Steuern	140.440		140.440	147.902	147.902			149.402	137.010	137.010	149.100	150.456
Durchschnittsbelastung in v. H.	29,78 %		29,78 %	26,05 %	26,05 %			25,30 %	31,50 %	31,50 %	25,45 %	24,77 %



Lediger Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 500.000 D M

	1		2		3		4		5		6	7
	Bisheriges Recht in DM	ohne Options- ausübung in DM	Modell 1 mit Options- ausübung	Einheits- lösung in DM	Modell 2 Trennungs- Lösung in DM	Modell 3 in DM	Zum Vergleich Freiberufler bisheriges Recht in DM					
Gewinn vor Steuern	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
Gehalt	- 67.320	- 67.320	- 200.000	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320
Gewerbesteuer	432.680	432.680	250.000	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680
Gewinn nach Gehalt und Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	- 10.000	- 10.000		- 10.000		- 10.000		- 10.000		- 10.000	- 10.000	- 10.000
Sonderausgaben zu versteuerndes Einkommen	422.680	422.680		422.680		422.680		422.680		422.680	422.680	422.680
Tarifliche Einkommensteuer Unternehmensteuer (Steuersatz 25 v. H.)	167.825	185.690	62.500	108.170	108.170	108.170	108.170	108.170	108.170	185.690	185.690	218.349
Entnahme bzw. Gehalt			200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000			
Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte			- 2.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000	- 10.000			
Sonderausgaben der tarifliche Einkommensteuer unterlie- gendes Einkommen			188.000	190.000	188.000	190.000	190.000	190.000	188.000			
Tarifliche Einkommensteuer Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmensteuer			71.868	72.837	71.868	72.837	72.837	72.837	23.446			
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahllast bzw. -Erstattung				- 50.000		- 50.000		- 50.000			- 33.660	
Gesamte Steuerbelastung	236.145	253.010	184.368	198.327	198.327	198.327	198.327	198.327	198.936	219.350	219.350	218.349
Gewinn nach Steuern	264.855	246.990	315.632	301.673	301.673	301.673	301.673	301.673	301.064	280.650	280.650	281.651
Durchschnittsbelastung in v. H.	47,03 %	50,60 %	36,87 %	39,67 %	39,79 %	39,67 %	39,67 %	39,67 %	39,79 %	43,67 %	43,67 %	43,67 %

Verheirateter Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 500.000 DM

	1		2		3		4		5		6		7	
	Bisheriges Recht in DM		Modell 1		Modell 2		Modell 2		Modell 2		Modell 3		Zum Vergleich bisheriges Recht in DM	
			ohne Options- ausübung in DM	mit Options- ausübung	Einheits- lösung in DM	Trennungs- Lösung in DM								
Gewinn vor Steuern	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
Gehalt	- 67.320	- 67.320	- 200.000	- 200.000	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320	- 67.320
Gewerbesteuer	432.680	432.680	250.000	250.000	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680	432.680
Gewinn nach Gehalt und Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000
Sonderausgaben zu versteuern des Einkommen	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680	412.680
Tarifliche Einkommensteuer	149.612	149.612	161.544	161.544	108.170	108.170	108.170	108.170	108.170	108.170	108.170	161.544	161.544	194.178
Unternehmenssteuer (Steueratz 25 v. H.)			62.500	62.500										
Entnahme bzw. Gehalt			200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte			- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000
Sonderausgaben			178.000	178.000	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000
der tarifliche Einkommensteuer unterlie- gendes Einkommen			48.700	48.700	49.544	49.544	49.544	49.544	49.544	49.544	49.544	49.544	49.544	49.544
Tarifliche Einkommensteuer			- 50.000	- 50.000	- 50.000	- 50.000	- 50.000	- 50.000	- 50.000	- 50.000	- 50.000	- 50.000	- 50.000	- 50.000
Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmenssteuer			- 466	- 466	- 466	- 466	- 466	- 466	- 466	- 466	- 466	- 466	- 466	- 466
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahllast bzw. -Erstattung			175.034	175.034	175.034	175.034	175.034	175.034	175.034	175.034	175.034	175.034	175.034	175.034
Gesamte Steuerbelastung	216.932	228.864	161.200	161.200	186.884	186.884	186.884	186.884	186.884	186.884	186.884	195.204	195.204	194.178
Gewinn nach Steuern	283.068	271.136	338.800	338.800	313.116	313.116	313.116	313.116	313.116	313.116	313.116	304.796	304.796	305.822
Durchschnittsbelastung in v. H.	43,39 %	45,77 %	32,24 %	32,24 %	35,01 %	35,01 %	35,01 %	35,01 %	35,01 %	35,01 %	35,01 %	39,04 %	39,04 %	38,84 %

Lediger Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 1.000.000 DM

	1	2		3	4		5	6	7
	Bisheriges Recht in DM	ohne Options- ausübung in DM	mit Options- ausübung in DM	Einheits- lösung in DM	Trennungs- Lösung in DM	Modell 3 in DM	Zum Vergleich Freiberufler bisheriges Recht in DM		
Gewinn vor Steuern	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000		
Gehalt	-	-	- 300.000	-	-	-	-		
Gewerbesteuer	- 150.660	- 150.660	- 116.660	- 150.660	- 150.660	- 150.660	- 150.660		
Gewinn nach Gehalt und Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	849.340	849.340	583.340	849.340	849.340	849.340	1.000.000		
Sonderausgaben zu versteuerndes Einkommen	- 10.000	- 10.000	-	-	-	- 10.000	- 10.000		
Tarifliche Einkommensteuer Unternehmensteuer (Steuersatz 25 v. H.)	839.340	839.340	-	-	-	839.340	990.000		
	346.990	387.772	146.835	212.335	212.335	387.772	460.842		
Einnahme bzw. Gehalt	-	-	300.000	-	300.000	-	-		
Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte	-	-	- 2.000	-	146.900	-	-		
Sonderausgaben	-	-	- 10.000	-	- 10.000	-	-		
der tarifliche Einkommensteuer unterlie- gendes Einkommen	-	-	288.000	-	136.900	-	-		
Tarifliche Einkommensteuer	-	-	120.372	-	47.092	-	-		
Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmensteuer	-	-	-	-	-	-	-		
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahllast bzw. -Erstattung	-	-	-	-	-	- 75.330	- 75.330		
Gesamte Steuerbelastung	497.650	538.432	382.867	409.336	410.087	463.102	460.842		
Gewinn nach Steuern	502.350	461.568	617.133	590.664	589.913	536.898	539.158		
Durchschnittsbelastung in v. H.	49,77 %	53,84 %	38,29 %	40,93 %	41,01 %	46,31 %	46,08 %		

Verheirateter Steuerpflichtiger mit einem Gewinn vor Steuern von 1.000.000 DM

	1		2		3		4		5		6	7
	Bisheriges Recht in DM	ohne Options- ausübung in DM	Modell 1 mit Options- ausübung	Einheits- lösung in DM	Modell 2 Trennungs- Lösung in DM	Modell 3 in DM	Zum Vergleich Freiberufler Recht in DM					
Gewinn vor Steuern	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Gehalt	-	-	- 300.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gewerbesteuer	- 150.660	- 150.660	- 116.660	- 150.660	- 150.660	- 150.660	- 150.660	- 150.660	- 150.660	- 150.660	- 150.660	- 150.660
Gewinn nach Gehalt und Gewerbesteuer (= Gewerbeertrag)	849.340	849.340	583.340	849.340	849.340	849.340	849.340	849.340	849.340	849.340	849.340	1.000.000
Sonderausgaben zu versteuern des Einkommen	- 20.000	- 20.000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	- 20.000
Tariffliche Einkommensteuer	829.340	829.340	-	829.340	-	-	-	-	-	-	829.340	980.000
Unternehmenssteuer (Steuersatz 25 v. H.)	328.777	363.628	146.835	363.628	212.335	212.335	212.335	212.335	212.335	363.628	363.628	436.698
Entnahme bzw. Gehalt	-	-	300.000	-	300.000	300.000	300.000	300.000	300.000	300.000	300.000	300.000
Werbungskosten bzw. Halbeinkünfte	-	-	- 2.000	-	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000	- 2.000
Sonderausgaben der tariffliche Einkommensteuer unterlie- gendes Einkommen	-	-	- 20.000	-	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000	- 20.000
Tariffliche Einkommensteuer	-	-	278.000	-	278.000	278.000	278.000	278.000	278.000	278.000	278.000	278.000
Anrechnung der auf der Ausschüttung lastenden Unternehmenssteuer	-	-	96.228	-	96.228	96.228	96.228	96.228	96.228	96.228	96.228	96.228
Anrechnung der Gewerbesteuer Zahl last bzw. - Erstattung	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Gesamte Steuerbelastung	479.437	514.288	358.723	514.288	385.165	385.165	385.165	385.165	385.165	514.288	438.958	436.698
Gewinn nach Steuern	520.563	485.712	641.277	485.712	614.835	614.835	614.835	614.835	614.835	520.563	561.042	563.302
Durchschnittsbelastung in v. H.	47,94%	51,43%	35,87%	51,43%	38,52%	38,52%	38,52%	38,52%	38,52%	43,90%	43,90%	43,67%

### **C. Gesetzgeberische Umsetzung**

Entsprechend ihrem Auftrag hat die Kommission Vorschläge erarbeitet, die zum 1. Januar 2000 zu einer Reform der Unternehmensbesteuerung führen sollten. Sie erwartet, daß der Gesetzgeber unverzüglich die Voraussetzungen für ein zügiges Inkrafttreten der Reform schafft. Die nur viermonatige Beratungszeit hat es nicht zugelassen, die einzelnen Vorschläge im Hinblick auf ihre praktische Vollziehbarkeit bei Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung zu ermitteln und die ökonomischen Auswirkungen zu untersuchen. Die Kommission hält die Durchführung eines Planspiels für notwendig, um die tatsächliche Umsetzbarkeit der Vorschläge zu erproben und Aufschluß über ggf. erforderliche Verbesserungen zu erlangen. Dabei ist auch die Möglichkeit von Modellkombinationen zu untersuchen.

### **Begründung des Sondervotums**

Ein Kommissionsmitglied hat in einem Sondervotum die Auffassung vertreten, daß eine definitive Unternehmensteuer mit einem erheblich niedrigeren Satz als dem marginalen Spitzensteuersatz der persönlichen Einkommensteuer (20-25 v.H. ohne bzw. maximal 35 v.H. einschließlich Gewerbesteuer versus 48,5 v.H. oder mehr), die allein die im Unternehmen thesaurierten Gewinne entlasten soll, nicht den geeigneten Einstieg in eine Steuerreform zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung darstellt. Vielmehr verstößt dieses Vorhaben in erheblichem Umfang gegen die Systematik der Besteuerung von Einkommen und Gewinnen; Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sind dabei im Zusammenhang zu betrachten.

Das Prinzip der Systemhaftigkeit der Besteuerung dient der Bewahrung der Grundidee einer Steuer sowie der Widerspruchslosigkeit des Steuersystems und gewährleistet in besonderem Maße

- die Minimierung ungewollter Anreize zu legalen und illegalen Ausweichreaktionen der Besteuerten, die die sogenannte Allokationseffizienz, nämlich das für die Volkswirtschaft als ganzes erreichbare Wohlstandsniveau, beeinträchtigen;
- die steuerliche Gleichbehandlung wirtschaftlich gleicher Tatbestände im Sinne steuerlicher Gerechtigkeit;
- die Einfachheit und Transparenz der Besteuerung;
- die Verfassungsmäßigkeit und Kompatibilität der Steuern mit dem Gemeinschaftsrecht der EU.

Hält man sich dies vor Augen, so wird deutlich, daß steuersystematische - Anforderungen an Steuerreformmaßnahmen nicht Ausdruck abstrakter Idealvorstellungen sind, die - wie von der Kommissionsmehrheit vertreten - im Interesse einzelner steuerpolitischer Ziele in den Hintergrund zu treten haben, sondern daß gerade durch sie die nachhaltige Verwirklichung wirtschafts- und finanzpolitischer Ziele unterstützt wird.

Die ausgeprägte Spreizung der Steuersätze für Unternehmen und Privatpersonen im oben genannten Umfang verletzt die allokativen Neutralität der Besteuerung in Bezug auf die Gewinnverwendung und die Finanzierungsstruktur der Unternehmen; durch die steuerliche Begünstigung der Gewinnthesaurierung wird die Funktion des Kapitalmarkts geschwächt, den Kapitalfluß in die jeweils beste volkswirtschaftliche Verwendung zu lenken. Tendenzen zur Konservierung überholter Wirtschaftsstrukturen und zur Unternehmenskonzentration werden gefördert. Die Verwendung der thesaurierten Gewinne für Investitionen, die im Inland Arbeitsplätze schaffen, ist keineswegs zwangsläufig; vielmehr können diese Gewinne auch in ausländischen Konzerngesellschaften investiert oder in reinen Finanzanlagen geparkt werden. Sonderregelungen, die eine mißbräuchliche Ausnutzung des Steuergefälles verhindern sollen, komplizieren das Steuerrecht und funktionieren meist nur lückenhaft. Im übrigen wird der für wachstums- und beschäftigungsfördernde Innovationen der Unternehmen neben dem Einsatz von Kapital ebenso notwendige Einsatz hochqualifizierter Arbeit durch die weit höheren progressiven Grenzsteuersätze der persönlichen Einkommensteuer diskriminiert. In der Summe sind alle diese Nachteile stärker zu gewichten, als dies durch die Kommissionsmehrheit geschieht.

Der Grundidee der synthetischen Einkommensbesteuerung ist eine Differenzierung der Steuerbelastung je nach Art oder Verwendung der Einkünfte - Konsum oder Investition - fremd. Will der Gesetzgeber im Prinzip an dieser Idee festhalten, so muß aus steuersystematischen Gründen und zur Eindämmung der skizzierten schädlichen Wirkungen der Steuersatz für den thesaurierten Gewinn der marginalen Spitzenbelastung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer annähernd entsprechen. Soll zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung der Unternehmenssektor steuerlich entlastet werden, so muß die Senkung des Körperschaftsteuertarifs - unter Berücksichtigung der jeweiligen Haushaltsspielräume - im Gleichschritt mit einer entsprechenden allgemeinen Senkung des Einkommensteuertarifs erfolgen; alle einseitigen Entlastungsmaßnahmen weisen im Vergleich dazu in die falsche Richtung und sind mit der Gefahr verbunden, daß das Bewußtsein für die notwendige Konsistenz der Besteuerung aller Einkünfte schwindet, selbst wenn es zunächst nur um eine erste Phase der Steuerentlastung gehen soll.

Sollte der Gesetzgeber demgegenüber jedoch gewillt sein, die Idee der synthetischen Einkommensteuer grundsätzlich aufzugeben und sich durch eine niedrigere Besteuerung der investiven Einkommensverwendung der Idee einer konsumorientierten direkten Besteuerung anzunähern - wofür es gute Gründe gibt - , so erweist sich auch vor diesem konzeptionellen Hintergrund die intendierte einseitige Begünstigung der Gewinnthesaurierung als eine halbherzige Lösung, die steuersystematischen Anforderungen nicht entspricht. Vielmehr müßte aus dieser Perspektive die investive Anlage der zunächst ausgeschütteten Gewinne oder der Ersparnis aus anderen Einkunftsarten steuerlich gleichbehandelt und generell ebenso begünstigt werden wie die unmittelbar einbehaltenen Gewinne. Andernfalls wäre mit starken Anreizen zur Herausbildung von Rechtskonstruktionen zu rechnen, die es gerade den Beziehern sehr hoher Einkommen ermöglichen, ihre Ersparnisse als einbehaltene Unternehmensgewinne zu deklarieren und der günstigeren Besteuerung zu unterwerfen, während solche Wege Arbeitnehmern meist nicht offenstehen. Der Verweis auf die steuersystematisch ebenfalls nicht unbedenklichen Sparerfreibeträge und auf die Einführung spezieller Beteiligungssparmodelle für Kleinanleger in den Empfehlungen der Kommission unterstreicht den Mangel an Systematik in den Steuerreformvorschlägen, ohne ihn zu beseitigen.

Am konsequentesten wird der Weg zu einer niedrigen, einfachen und möglichst allokationsneutralen Besteuerung von Unternehmen und Individuen mit den immer wiederkehrenden Vorschlägen und Initiativen zur Einführung einer sogenannten "Flat Tax" besprochen, die seit längerem international als Modell für eine grundlegende Reform der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung diskutiert wird. Sie ist durch einen niedrigen einheitlichen Grenzsteuersatz für Unternehmen und Privatpersonen charakterisiert. Da alle Einkünfte nur einmal mit demselben Steuersatz belastet werden sollen, ist es im Prinzip unerheblich, ob sie bei der Entstehung im Unternehmen oder beim Empfänger erfaßt werden. Zur Berücksichtigung des Existenzminimums und der Familienlasten werden bei ansonsten umfassender Steuerbemessungsgrundlage relativ hohe Grund- und Familienfreibeträge gewährt, die zu einer indirekt progressiven Tarifbelastung führen.