

Anhang

Einleitung

Die Kommission konnte in der gegebenen Zeit viele Anregungen weder intensiv diskutieren noch förmlich prüfen, empfehlen oder ablehnen. Sie hat deshalb beschlossen, wichtige Bausteine einzelner Mitglieder namentlich im Anhang zu veröffentlichen.

An hervorragender Stelle stehen die von Herrn **Professor Dr. Joachim Lang** erarbeiteten "Perspektiven der Unternehmensteuerreform". Darin sind insbesondere das Modell einer Inhabersteuer, die Ausgestaltung eines rechtsformneutralen Steuerbilanzrechtes, der Umbau der Gewerbesteuer in einer kommunale Unternehmensteuer und die Kodifikation des Unternehmensteuerrechtes in einem Unternehmensteuergesetz enthalten (**Anhang 1**).

Die Überlegungen zu einer Unternehmensteuerreform unter Einbeziehung der Gewerbesteuer ab 1. Januar 2000 von **MR Heinz Hilgers** zielen auf eine möglichst weitgehende Vereinheitlichung der Gewinnbesteuerung. Die einheitliche Unternehmensteuer soll die Gewerbesteuer, die Körperschaftsteuer und ggf. die auf thesaurierte Gewinne der Personenunternehmen entfallende Einkommensteuer ersetzen (**Anhang 2**).

Eine weitere Absenkung des Sondersteuersatzes nach § 32 c EStG auf 35 v.H. für gewerbesteuerlich vorbelastete Gewinne unter (optionaler) Ausdehnung der Regelung auf Freie Berufe und die Land- und Forstwirtschaft hat die Kommission vor allem aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht weiter verfolgt. **RA Alfons Kühn** skizziert dieses an sich einfache Modell (**Anhang 3**).

Beim Übergang vom körperschaftsteuerlichen Vollanrechnungsverfahren zum System der Definitivbelastung stellt sich die Frage, ob es möglich ist, die Steueranrechnungsguthaben alten Rechtes ohne komplizierte Übergangsregelung zum Umstellungsstichtag zu Umrechnungsfaktoren auf "ausschüttungsfähiges Kapital" umzurechnen. Diese Problemstellung untersucht **StB und WP Dr. Hans Günter Senger (Anhang 4)**.

Das Votum von **Arnold Willemsen** beschreibt die Befürchtung, daß das von der Kommission vorgeschlagene Verfahren für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren für bestimmte Unternehmensgruppen eine wirtschaftspolitisch verfehlte Belastung ist und erhebliche Steuerausfälle verursacht (**Anhang 5**).

In **Anhang 6** beschreibt **Prof. Dr. Alfred Rädler** die Anforderungen, die an die Ausgestaltung einer Kapitalertragsteuer zu stellen sind.

Zur Erhebung einer niedrigen Quellensteuer auf Zinszahlungen an Steuerausländer, soweit die Zinsen in Deutschland erwirtschaftet sind, macht **Professor Dr. Lorenz Jarass** Ausführungen mit dem Ziel, eine gleichmäßige Besteuerung aller Kapitalerträge auf niedrigem Niveau zu sichern (**Anhang 7**).

Die Kommission hat auf ihrer konstituierenden Sitzung am 18. Dezember 1998 eine vom Bundesminister der Finanzen vorgeschlagene **Geschäftsordnung** gebilligt. Sie enthält neben dem Auftrag die für die Kommissionsarbeit wichtigen verfahrensleitenden Regelungen (**Anhang 8**).

Anhang Nr. 1:

Prof. Dr. Joachim Lang
Direktor des Instituts für Steuerrecht der
Universität zu Köln

Perspektiven der Unternehmensteuerreform

*Zu Abschnitt VI der
BRÜHLER EMPFEHLUNGEN ZUR
REFORM DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG*
der vom Bundesminister der Finanzen eingesetzten
Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung

Gliederung

- I. Grundsätzliche Überlegungen zu den Zielen einer Unternehmensteuerreform (S. 04)
 - 1. 35-Prozent-Steuerbelastung und Spreizung von Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer (S. 04)
 - 2. Investitions- und Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung (S. 08)
 - 3. Vereinbarkeit des Unternehmensteuerrechts mit dem Europarecht und dem Internationalen Steuerrecht (S. 15)
 - 4. Strukturelle Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts (S. 17)
- II. Einführung einer Inhabersteuer (S. 19)
 - 1. Grundsätzliche Überlegungen zur Einführung einer Inhabersteuer (S. 19)
 - 2. Allgemeine Charakterisierung der Inhabersteuer(S. 25)

3.	Abgrenzung der inhabersteuerpflichtigen Unternehmen zu den körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen	(S. 31)
4.	Zum Inhabersteuertatbestand	(S. 39)
5.	Auszahlungsabzugsverfahren	(S. 40)
	5.1 Konzeption des Auszahlungsabzugsverfahrens	(S. 40)
	5.2 Gliederung des thesaurierten Eigenkapitals	(S. 43)
6.	Zu Vorschriften der Thesaurierungsebene	(S. 46)
	6.1 Anwendung von Vorschriften des Schachtelprivilegs und der Gruppenbesteuerung auch für inhabersteuerpflichtige Unternehmen	(S. 46)
	6.2 Zur Einrichtung eines Beteiligungsunternehmens	(S. 47)
	6.2.1 Vermeidung von Lock-In-Effekten	(S. 47)
	6.2.2 Einbeziehung von Nichtunternehmern, besonders von Arbeitnehmern in die Inhabersteuer	(S. 49)
7.	Übergangsregelung und optionaler Wechsel von der Inhabersteuer zur Körperschaftsteuer und umgekehrt	(S. 50)
III.	Überlegungen zum Umbau der Gewerbesteuer in eine kommunale Unternehmensteuer	(S. 53)
	1. Finanzverfassungsrechtliche und steuerpolitische Vorgaben	(S. 53)
	2. Zum Tatbestand einer kommunalen Unternehmensteuer	(S. 56)
	2.1 Ausgestaltung des Steuertatbestandes nach dem Äquivalenzprinzip und dem Leistungsfähigkeitsprinzip	(S. 56)
	2.2 Steuergegenstand und Steuerschuldner	(S. 58)
	2.3 Steuermeßbetrag und Zerlegung	(S. 59)
	2.4 Hebesatz und Anrechnung der Grundsteuer	(S. 62)
IV.	Kodifikation des neuen Unternehmensteuerrechts in einem Unternehmensteuergesetz	(S. 64)

- V. Neuordnung des Steuerbilanzrechts (S. 65)
 - 1. Grundsätzliches zur Neuordnung des Steuerbilanzrechts (S. 65)
 - 2. Rechtsformneutrale Neuordnung des Gewinnbegriffs (S. 70)

- VI. Von der Unternehmen- zur Einkommensteuerreform(S. 76)
 - 1. Verringerung der Spreizung von Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer (S. 76)
 - 2. Rückkehr zum synthetischen Charakter des Einkommensteuersystems (S. 77)
 - 3. Einkommensteuerrechtliche Erfassung von Veräußerungseinkünften (S. 80)

- VII. Zusammenfassende Beurteilung der Reformperspektiven(S. 82)

Anlagen

Anlage 1: Schaubilder

- Schaubild 1: Verteilung der Einkommensteuerlast
- Schaubild 2: Verhältnis des Körperschaftsteuersatzes zum Spitzensatz der Einkommensteuer
- Schaubild 3: Grenz- und Durchschnittsteuerbelastungen 2002 - Vollausschüttung ohne Belastung durch kommunale Unternehmensteuer
- Schaubild 4: Durchschnittsteuerbelastungen 2002 - Vollausschüttung mit Belastung durch kommunale Unternehmensteuer
- Schaubild 5: Grenzsteuerbelastungen 2002 - Vollausschüttung mit Belastung durch kommunale Unternehmensteuer
- Schaubild 6: Zweistufige Gewinnermittlung bei Personengesellschaften

- Anlage 2: Fallstudie zum inhabersteuerlichen Auszahlungsabzugsverfahren (Geschäftsvorfälle der FUTURA KG von der Gründung bis zur Veräußerung der Anteile an der KG)

I. Grundsätzliche Überlegungen zu den Zielen einer Unternehmensteuerreform

Mit einem kurzfristig zu bewältigenden Einstieg in die Unternehmensteuerreform läßt sich eine grundlegende Umgestaltung des deutschen Unternehmensteuerrechts nicht verwirklichen. Das gilt besonders für eine Unternehmensteuerreform, die schon im Jahr 2000 in Kraft treten soll. Somit verbleibt ein erheblicher Reformbedarf sowohl aus ökonomischer als auch aus rechtlicher Sicht, den die Kommission im einzelnen schon aus Zeitgründen nicht ausreichend diskutieren und entscheiden konnte. Es geht um folgende **Ziele der Unternehmensteuerreform**:

1. 35-Prozent-Steuerbelastung und Spreizung von Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer

a) Die Koalitionsvereinbarung¹ hat sich auf ein Unternehmensteuerrecht festgelegt, „das alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 Prozent besteuert.“ Der Streit, ob diese Aussage inklusive oder exklusive Gewerbesteuer zu verstehen sei, mag hier dahinstehen. Jedenfalls läßt sich das Ziel einer 35-Prozent-Steuerbelastung **inklusive Gewerbesteuer** nur durch eine Unternehmensteuerreform verwirklichen, bei der zu klären ist, in welcher Weise den Gemeinden in verfassungskonformer Weise eine „mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle“ (Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG) gesichert bleibt. Daher läßt sich eine die

1 Koalitionsvereinbarung zwischen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen vom 20.10.1998, S. 16

kommunale Ertragsbesteuerung integrierende Belastung von 35 Prozent nur durch den **Umbau der Gewerbesteuer in eine kommunale Unternehmensteuer** erreichen². Da eine derartige Unternehmensteuer bei allen Unternehmern, also auch bei Freiberuflern sowie Land- und Forstwirten zu erheben ist, setzt die Kommunalsteuerreform nicht nur Akzeptanz bei den Kommunen, sondern auch Akzeptanz bei den bisher von der Gewerbesteuer nicht betroffenen Berufsgruppen voraus. Diese können nur dann Zugang zu einem niedrigen Steuersatz haben, wenn sie in die kommunale Unternehmensteuerpflicht einbezogen werden. Ein erhebliche und nachhaltige Senkung der Steuersätze setzt neben der **Verbreiterung von Bemessungsgrundlagen** eben auch eine **Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen** voraus. Viele der gegenwärtigen Forderungen nach purer Senkung der Steuersätze sind untauglich, weil sie das Finanzierungskonzept offenlassen.

b) Im Kommissionsauftrag ist die **Spreizung von Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer** angelegt. Das ergibt sich zunächst aus dem Unterschied zwischen der in der Koalitionsvereinbarung beschlossenen 35-Prozent-Unternehmensteuerbelastung und dem bereits gesetzlich (§ 52 Abs. 41 Nr. 2 EStG) ab dem Veranlagungszeitraum 2002 festgelegten Spitzensatz der Einkommensteuer von 48,5 Prozent. Im weiteren geht die seitens der Wirtschaft nachdrücklich erhobene Forderung nach einer 35-Prozent-Steuerbelastung einschließlich (!) kommunaler Unternehmensteuer notwendig zu Lasten der nichtunternehmerischen Einkommen. Schließlich erweist sich die Forderung, den Einkommensteuer-Spitzensatz auf 35 Prozent abzusenken, angesichts der Tatsa-

2 Dazu unten III.

che, daß fünf Prozent der Steuerzahler mit den höchsten Einkünften (ab 143.000 DM) nicht weniger als 41 Prozent des Einkommensteueraufkommens tragen³, als schiere Utopie, auch wenn man eine von den öffentlichen Haushalten verkraftbare Nettoentlastung in Betracht zieht.

Eine starke Spreizung der Steuerbelastung von unternehmerischen und nichtunternehmerischen Einkommen wirft aber eine Vielzahl ökonomischer und rechtlicher Probleme auf. Insofern teile ich die Bedenken und Forderungen der Sondervoten von Frau Prof. Dr. Pollak und Herrn Prof. Dr. Rädler und empfehle nachdrücklich, den Abbau der Spreizung durch Senkung des Einkommensteuer-Spitzensatzes zu einem Reformziel hoher Priorität zu machen⁴.

c) In den meisten Ländern hat der **Wettbewerb der Steuersysteme** dazu geführt, daß der Spitzensatz der Einkommensteuer mehr oder weniger deutlich über dem Körperschaftsteuersatz liegt⁵. Die klassische Regel, daß der Körperschaftsteuersatz mit dem Spitzensatz der Einkommensteuer übereinstimmen sollte, hat sich überwiegend nicht durchgesetzt. Nur in wenigen Ländern ist es gelungen, den Spitzensatz der Einkommensteuer auf das Niveau eines wettbewerbsfähigen Unternehmensteuersatzes herabzuschleusen, und Länder wie Brasilien und Kroatien⁶, die den Spitzensatz der Einkommensteuer

3 Vgl. dazu Schaubild 1

4 Dazu im weiteren unten VI.1.

5 Vgl. dazu Anlage 1 (Schaubild 2), sowie Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 65, Bonn 1999, S. 14 (Tabelle 1)

6 Dazu Greß/Rose/Wiswesser, Marktorientierte Einkommensteuer, Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens, München 1998

und den Unternehmensteuersatz auf einer wettbewerbsfähigen Höhe von 35 Prozent festgelegt haben, finanzieren den staatlichen Finanzbedarf ganz überwiegend mit indirekten Steuern, was den Vorstellungen von Umverteilungsgerechtigkeit in Deutschland zuwiderläuft.

d) Schließlich ist zu bedenken, daß die **verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen** in Deutschland eine „flat tax“ mit roh verbreiteter Bemessungsgrundlage nicht zulassen, wie zuletzt die familiensteuerlichen Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts⁷ belegen. Das Nettoprinzip hat einen im Vergleich zu anderen Ländern sehr hohen Stellenwert. Und was die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch den **Abbau von Steuervergünstigungen** anbetrifft, so entmutigen die bisherigen Erfahrungen. Eine Fundamentalreform der Einkommensteuer, die auch so politisch sensible Steuervergünstigungen wie die für Arbeitnehmer (z.B. die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach § 3b EStG) oder die für Land- und Forstwirte (z.B. § 13a EStG: Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, die nur einen Bruchteil des Realgewinns erfaßt⁸) beseitigt, wird bisher nicht ernsthaft diskutiert. Solange aber Besitzstandsdenken eine solche Diskussion zur Verbreiterung der

7 Beschluß - 2 BvL 42/93 - v. 10.11.1998 (Kinderfreibetrag), BStBl. II 1999, 174, und Beschluß - 2 BvR 1057/91 - 2 BvR 1226/91 - 2 BvR 980/91 - v. 10.11.1998 (Kinderbetreuungsbedarf), BStBl. II 1999, 182, sowie Beschluß - 2 BvR 1220/93 - v. 10.11.1998, BStBl. II 1999, 193, und Beschluß - 2 BvR 1852/97 - 2 BvR 1853/97 - v. 10.11.1998, 58, BStBl. II 1999, 194

8 Krit. zu § 13a EStG m.w.N. H.-J. Kanzler, Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, FR 1998, 233; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993, S. 606 ff.; J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, §9 Rz. 486 ff.

Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage verhindert, fehlt der Spielraum für eine spürbare Absenkung der Einkommensteuersätze.

2. Investitions- und Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung

a) Die international vorherrschende Bedingung eines wesentlich unter dem Einkommensteuer-Spitzensatz liegenden Körperschaftsteuersatzes bewirkt eine mehr oder weniger massive **Begünstigung einbehaltener Gewinne** mit dem bekannten Effekt, daß **Gewinne eingesperrt** werden (sog. **Lock-In-Effekt**). Dieser Lock-In-Effekt verletzt die Neutralität der Besteuerung von Gewinnverwendungen. Die Begünstigung der Innenfinanzierung stört die Finanzierungsstruktur der Unternehmen, erzeugt die Gefahr von Kapitalfehlallokationen und schwächt die Lenkungsfunction des Kapitalmarkts⁹.

Zudem bewirkt ein niedriger Körperschaftsteuersatz einen **gewichtigen Belastungsunterschied** zwischen körperschaftsteuerpflichtigen und nicht körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen. Jedoch dominiert in den meisten Ländern die Rechtsform der Kapitalgesellschaft, so daß die Körperschaftsteuer die Funktion einer **allgemeinen Unternehmensteuer** hat. Demzufolge stellt sich in den meisten Ländern das Problem der **Rechtsformneutralität** nicht. Die dort nicht in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisierten Unternehmen sind zumeist kleinere Unternehmen, deren Einkommensteuerbelastung häufig den Thesaurierungssatz der Körperschaftsteuer nicht erreicht, so daß im wesentlichen nur die Unternehmen von der

9 Zutreffend das Sondervotum von Frau Prof. Dr. Pollak

Körperschaftsteuer nicht erfaßt werden, für die der Körperschaftsteuersatz nachteilhaft ist.

b) Demgegenüber stellt die **Dominanz der Personenunternehmen in Deutschland** im internationalen Vergleich die **große Ausnahme** dar: Während etwa 90 Prozent der Unternehmen in Österreich als Kapitalgesellschaften organisiert sind, erreicht die deutsche Körperschaftsteuer nur 10 Prozent der Unternehmen. 90 Prozent der deutschen Unternehmen sind **Personenunternehmen**. Das bedeutet, daß eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 28 Prozent und darunter die gegenwärtige **Rechtsformabhängigkeit** noch ganz erheblich verstärken würde, wenn den Personenunternehmen keine äquivalenten Besteuerungsbedingungen eingeräumt werden würden.

c) In diesem Zusammenhang ist der vieldiskutierte Vorlagebeschluß des Bundesfinanzhofs vom 24.2.1999¹⁰ zu bewerten. Der Vorlagebeschluß befaßt sich mit der **Tarifbegrenzung nach § 32c EStG** nur für **gewerbliche** Einkünfte, ohne daß dies durch die gewerbesteuerliche Zusatzbelastung gerechtfertigt werden könnte. Der Vorlagebeschluß beanstandet also im wesentlichen die **sachlich nicht gerechtfertigte Begünstigung gewerblicher Einkünfte** und die „unterschiedslose Privilegierung von entnommenen wie thesaurierten gewerblichen Gewinnen“¹¹.

10 Beschluß des X. Senats X R 171/96 v. 24.2.1999, BB 1999, 985

11 BFH v. 24.2.1999 (Fn. 10), BB 1999, 993

In der Tat verletzt die Sonderbehandlung einer bestimmten Einkunftsart das Prinzip der **synthetischen Einkommensteuer** und schafft damit nicht nur ein rechtliches, sondern ebenso ein **ökonomisches Rationalitätsdefizit**, das im Zuge einer grundlegenden Unternehmensteuerreform beseitigt und nicht noch vergrößert werden sollte. Der Wettbewerb der Steuersysteme hat in den meisten Ländern eine sog. **Konsumorientierung des Steuersystems** bewirkt, zum einen durch die verteilungspolitisch bedenkliche Verlagerung von den direkten zu den indirekten Steuern¹², zum anderen aber auch durch die unterschiedliche Besteuerung von investierten und gesparten Einkommen auf der einen Seite und von konsumierten Einkommen auf der anderen Seite. Hier setzt international ein Paradigmenwechsel¹³ ein, den die Steuerpolitik in den meisten Ländern (besonders in Österreich¹⁴) bereits zur Kenntnis genommen hat.

Das strenge, auch durch den Vorlagebeschluß des BFH¹⁵ zum

12 So z.B. der Ersatz der Gewerbesteuer durch die Beteiligungen der Gemeinden an der Umsatzsteuer

13 Dazu grundsätzlich zuletzt Smekal/Sendlhofer/Winner (Hrsg.), Einkommen versus Konsum, Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg 1999

14 Siehe B. Genser, Konsumorientierung - Realisierungschancen in Österreich, in: Smekal/Sendlhofer/Winner, Einkommen versus Konsum (Fn. 13), S. 197 ff.

15 A.a.O. (Fn. 10). Der Vorlagebeschluß folgt der bisher ganz h.M., so besonders den einflußreichen Kommentaren Blümich, § 32c EStG, Rz. 12 ff., kommentiert von Richter am BFH D. gosch, Herrmann/Heuer/Raupach, § 32c EStG, Anm. 7 (RiamBFH M. Wendt), und L. Schmidt, § 32c EStG, Rz. 2 f. (Vizepräsident des FG München P. Glanegger). In Kirchhof/Söhn fehlt eine Kommentierung des § 32c EStG. Im weiteren pars pro toto J. Lang, FR 1993, 661, 664; R. Seer, StuW 1993, 137 f.; K. Tipke, StuW 1993, 8, 12; R. Wendt, FR 1993, 1, und zu FG Münster v. 15.5.1998, EFG 1998, 1647 R. Wernsmann, Zur Vorlagefähigkeit des § 32c EStG nach Art. 100 Abs. 1 GG, Gleichheitswidrige Gesetze als Gegenstand der konkreten Normenkontrolle, FR 1999, 242; W. Bornheim, Besteuerung gewerblicher Einkünfte nach § 32c EStG - Verfassungskonforme Normauslegung heute und in Zukunft, DB 1999, 352.

Ausdruck gebrachte Verständnis von Steuergleichheit und die Dominanz der Personenunternehmen in Deutschland verbieten jedoch eine segmentale Konsumorientierung der Einkommensteuer, indem **nur gewerbliche Einkünfte** oder **körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen** einem niedrigen Thesaurierungssatz zugeführt werden. Vielmehr kann sich die grundsätzliche Rechtfertigung nur auf **investierte und gesparte Einkommen insgesamt** beziehen.

Die klassische **opfertheoretische** Rechtfertigung des **progressiven** Einkommensteuertarifs knüpft nämlich an die **Konsumleistungsfähigkeit** an. Das zu versteuernde Einkommen repräsentiert das für den Konsum verfügbare Einkommen, das in Höhe des existenznotwendigen Lebensbedarfs steuerfrei zu stellen ist und in Höhe des Luxuskonsums hoch besteuert werden kann¹⁶. Dies rechtfertigt allerdings nur die **breite Herausnahme von Investitionen und Ersparnissen aus der progressiven Einkommensteuer**.

d) Die **konsequente Herausnahme aller Unternehmensinvestitionen** aus der Progressivbesteuerung vermag sich besonders auf die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts zu stützen, die Unternehmen seien ‘in besonderer Weise **gemeinwohlgebunden** und **gemeinwohlverpflichtet**’: Sie unterlägen ‘als Garant von Produktivität und **Arbeitsplätzen** insbesondere durch Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, das Betriebsverfassungsrecht, das Wirtschaftsverwaltungsrecht und durch

16 Dazu näher J. Lang, Konsumorientierung - eine Herausforderung für die Steuergesetzgebung?, in: Smekal/Sendlhofer/Winner, Einkommen versus Konsum (Fn. 13), S. 143, S. 152 f.

die langfristigen Investitionen einer gesteigerten rechtlichen Bindung'¹⁷.

e) Im Prinzip geht es aber gar nicht um eine **Begünstigung der investierten und gesparten Einkommen**, sondern um den **richtigen Zeitpunkt** der progressiven Besteuerung: Gesparte und investierte Einkommen sind nämlich dann progressiv zu besteuern, wenn sie dem Konsum zugeführt werden¹⁸. In diesem System steht die progressive Besteuerung ausgeschütteter Unternehmensgewinne, die auf der Unternehmensebene bereits einem Thesaurierungssatz unterworfen wurden. Dabei gehört die Anrechnung bzw. Vergütung der unternehmensteuerlichen Thesaurierungsbelastung im Zeitpunkt der progressiven Besteuerung zu den Wesenselementen einer systemkonsequenten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

f) **Nach alledem** ist Investitions- und Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung nur zu erreichen, wenn die progressionsuntaugliche Qualität von gesparten und investierten Einkommen gegenüber den konsumierbaren Einkommen **systemkonsequent für alle Unternehmensformen und alle Einkunftsarten beachtet** wird. Im Unterschied zu den rechtlich und ökonomisch bedenklichen **Lenkungsnormen** (wie z.B. Sonderabschreibungen), die **bestimmte**

17 Erbschaftsteuerbeschuß des BVerfG vom 22.6.1995 - 2 BvR 552/91 -, BVerfGE 93, 165, 175/176

18 Dies verdeutlicht besonders die konsumorientierte Besteuerungsform der sog. nachgelagerten Besteuerung von Renten, wie sie bereits weitgehend in Österreich verwirklicht ist: die Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen stellt gespartes Einkommen zunächst steuerfrei. Die Renten werden im Zeitpunkt der Konsumierbarkeit von Einkommen voll und unter Leistungsfähigkeitsaspekt zum richtigen Zeitpunkt besteuert. Zur nachgelagerten Besteuerung m.w.N. Birk/Wernsmann, Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung - Reformbedarf und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers, DB 1999, 166.

Investitionen steuerlich präferieren, sollen **Investitionen steuersystemtisch gleichgestellt** werden; solange das Einkommen im Investitionsbereich verbleibt, Gewinne reinvestiert werden, soll eine Progressivbesteuerung nicht eintreten. Im übrigen erleichtert die Steuerbelastung der investierten Gewinne mit einem möglichst konstant bleibenden Proportionalsteuersatz auch ganz erheblich die betriebswirtschaftliche Investitionsrechnung. Allein auf der Grundlage gleichmäßiger und lenkungsfreier Steuerbelastung von Investitionen lassen sich **sachgerechte Regeln** entwickeln, die den Anforderungen der Rechtsformneutralität, Gleichheit und der ökonomischen Entscheidungsneutralität genügen.

g) Dem Ziel der **Rechtsformneutralität** sind allerdings **Grenzen** gesetzt: Eine Besteuerung ist rechtsform- und entscheidungsneutral, wenn **wirtschaftlich gleichförmige Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung besteuert** werden¹⁹. Daraus ergeben sich im Verhältnis zum **Zivilrecht** nach der im Steuerrecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise grundsätzlich zwei Alternativen: Verschiedene Zivilrechtslagen können wirtschaftlich gleichförmige Sachverhalte bewirken; dann verdienen die verschiedenen Zivilrechtslagen dieselben Steuerfolgen. Verschiedene Zivilrechtslagen können aber auch wirtschaftlich ganz verschiedenartige Sachverhalte bewirken; dann wäre es u.U. sogar nicht rechtsform- und entscheidungsneutral, wenn die verschiedenartigen Sachverhalte steuerlich gleichbehandelt werden würden.

19 Zur Rechtsformneutralität J. Lang, Reform der Unternehmensbesteuerung, StuW 1989, 3, 6f.; ders., Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, StuW 1990, 107, 115f.; A. Graß, Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992, sowie J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen „integration debate“, Köln 1997, S. 126 ff.

Die **genaue wirtschaftliche Analyse der Zivilrechtslage** muß also stets den Ausgangspunkt der Überlegungen zu einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung bilden. Es müssen die unterschiedlichen wirtschaftlichen Wirkungen der Rechtsformen bezüglich beschränkter/unbeschränkter Haftung etc., besonders auch die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen einer Gesellschaft und einem Einzelunternehmen **respektiert** werden. Es muß genau geprüft werden, ob und inwieweit die gleiche Besteuerung verschiedener Rechtsformen sachgerecht sein kann oder ob eine unterschiedliche Besteuerung sogar geboten ist.

Aus der **Verschiedenheit der Rechtsformen** ergeben sich also **Grenzen**, deren Überschreitung zu einer völlig unzutreffenden Besteuerung führen kann. So ist das Körperschaftsteuersystem besonders mit der Situation des großen Publikumsunternehmens zu vereinbaren, während es der zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Situation des Einzelunternehmens nicht hinreichend Rechnung trägt. Mithin vermag das Körperschaftsteuersystem nicht für alle Unternehmen eine befriedigende Lösung anzubieten. Vielmehr besteht in einem Land, in dem die Personenunternehmen dominieren, das Bedürfnis nach einer Unternehmensteuer, die zum einen komplementär zur Körperschaftsteuer Rechtsform- und Investitionsneutralität verwirklicht und zum anderen auf die zivilrechtliche und wirtschaftliche Situation des Personenunternehmens zugeschnitten ist.

3. Vereinbarkeit des Unternehmensteuerrechts mit dem Europarecht und dem Internationalen Steuerrecht

Das Unternehmensteuerrecht muß mit dem Europarecht und dem Internationalen Steuerrecht zu vereinbaren sein.

a) Die **Europatauglichkeit** des geltenden deutschen **Körperschaftsteuerrechts** ließe sich grundsätzlich nur durch ein grenzüberschreitendes Anrechnungsverfahren herstellen. Diese Erweiterung des Anrechnungsverfahrens und die damit verknüpfte Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer würde aber das Steueraufkommen so stark mindern, daß damit niedrigen Körperschaftsteuersätzen der Boden entzogen wäre. Somit läßt das Europarecht im Verein mit dem Ziel international wettbewerbsfähiger Steuersätze kaum eine Alternative zu der von der Kommission empfohlenen Umstellung des Körperschaftsteuersystems.

Die europarechtlichen **Harmonisierungsbestrebungen** haben entsprechend der Tatsache, daß die Unternehmen in Europa ganz überwiegend in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften organisiert sind, im wesentlichen die Harmonisierung des Körperschaftsteuersysteme im Blickfeld²⁰. Damit besteht die Gefahr, daß die deutschen **Personenunternehmen** von der europäischen Entwicklung des Unternehmensteuerrechts abgekoppelt werden. Insofern besteht auch **europarechtlich** ein Bedürfnis nach einer Unternehmensteuer für Personenunternehmen, die gewährleistet, daß die Personenunternehmen in das europäische Regelungssystem der Unternehmensbesteuerung eingebunden sind.

20 Vgl. dazu den sog. Ruding-Bericht (Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation) vom März 1992, Deutsche Fassung: BT/Drucks. 13/4138

b) Das **Doppelbesteuerungsrecht** setzt dem Ziel nationaler Gesetzgebung, die Besteuerung **rechtsformneutral** zu gestalten, insofern Grenzen, als zahlreiche Regelungen des Doppelbesteuerungsrechts rechtsformabhängig ausgestaltet sind. So wird z.B. das internationale Schachtelprivileg nur **Kapitalgesellschaften** gewährt²¹.

Eine grundlegende Schnittstelle zwischen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen zieht die Regelung des Art. 10 OECD-Musterabkommens, wonach die Besteuerung von **Dividendeneinkünften** grundsätzlich dem **Wohnsitzstaat** des Dividendenempfängers zusteht und der Quellenstaat lediglich eine limitierte Quellensteuerbefugnis (zumeist 5, 10 oder 15 Prozent) hat²². Demgegenüber werden Gewinne eines Unternehmens ansonsten nach Art. 7 OECD-Musterabkommen dem **Quellenstaat** zugewiesen. Mithin hängt das Besteuerungsrecht eines DBA-Staats wesentlich von dem Dividendenbegriff (Art. 10 Abs. 3 OECD-Musterabkommen) und damit von der Rechtsform des Unternehmens ab. Derartige rechtsformabhängige Differenzierungen des Doppelbesteuerungsrechts sind hinzunehmen, um ein sog. **Treaty Override** zu vermeiden.

21 Dazu m.w.N. H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 10.156

22 Zur Dividendenbesteuerung H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht (Fn. 21), Rz. 16.322 ff.

4. Strukturelle Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts

Schließlich bedarf das Unternehmensteuerrecht struktureller Vereinfachung. Das seit 1977 geltende **Körperschaftsteuerrecht** leidet von Anfang an unter dem Geburtsfehler, daß das Anrechnungsverfahren zu kompliziert ausgestaltet ist. Mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens wird das Körperschaftsteuerrecht wesentlich vereinfacht.

Das Steuerrecht der **Personengesellschaft** beruht ganz überwiegend auf Richterrecht. Die Regelung des EStG ist lückenhaft, weil sich der Einkommensteuertatbestand auf die natürliche Person als Einkommensteuersubjekt und nicht auf die Gesellschaft bezieht. Insbesondere sind die Gewinnermittlungsvorschriften für den einzelnen Steuerpflichtige und nicht für eine Personenmehrheit formuliert. Zudem läßt sich die **zivilrechtliche Teilrechtsfähigkeit** der Personengesellschaft in den Einkommensteuertatbestand, der die natürliche Person als Steuerschuldner bestimmt, schwerlich einbetten. Demzufolge verstrickte sich die **Rechtsprechung** in eine immer kompliziertere und unübersichtlichere steuerliche Behandlung der Personengesellschaft, weil die nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip gebotene Gleichstellung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern in ständigem Widerstreit mit der **zivilrechtlichen** Abgrenzung der Personengesellschaft liegt. Im Ergebnis ist festzustellen, daß weder die heute aufgegebene Bilanzbündeltheorie noch die darauffolgenden Theorien eine transparente Dogmatik der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften herzustellen vermochten²³.

23 Zur komplizierten Struktur der einkommensteuerlichen Behandlung von Mitunternehmerschaften siehe Anlage 1 (Schaubild 6)

Die Einführung einer Unternehmensteuer für Personenunternehmen vermag das Steuerrecht der Personengesellschaft strukturell zu vereinfachen: Entsprechend der handelsrechtlichen Buchführungspflicht sind nunmehr **Gesellschaftsbilanzen** für die **unternehmensteuerliche** Bemessungsgrundlage zu erstellen. Die **einkommensteuerpflichtigen** Einkünfte des Gesellschafters können durch Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden; dabei können der Beteiligungswert und die der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter in dem Anlageverzeichnis nach § 4 Abs. 3 EStG festgehalten werden. Ergänzungs- und Sonderbilanzen können entfallen.

Zusammen mit der Körperschaftsteuer würde eine Unternehmensteuer für Personenunternehmen die Besteuerung thesaurierter Unternehmensgewinne **investitionsneutral** aus dem Einkommensteuertatbestand herausnehmen und diesen durchgreifend entlasten: Die Begrenzungen der einkommensteuerrechtlichen Verlustverrechnungen (u.a. §§ 2b; 15a EStG) werden entbehrlich, ebenso einkunftsartabhängige Abgrenzungen (z.B. § 15 Abs. 3 EStG) und Steuergestaltungsjudikatur wie z.B. die zur Betriebsaufspaltung. Da im Prinzip alle Investitionen gleichzubehandeln sind, sollten alle Normen der Investitionslenkung gestrichen werden, so insb. die Sonderabschreibungsvorschriften der §§ 7a-7k EStG. Nach alledem bietet die Unternehmensteuerreform die Chance, zum synthetischen Einkommensteuersystem zurückzuführen²⁴.

24 Dazu unten VI. 2.

II. Zur Einführung einer Inhabersteuer

1. Grundsätzliche Überlegungen zur Einführung einer Inhabersteuer

a) Die steuerliche Relevanz verschiedener Rechtsformen wird exemplarisch verkannt durch das Konzept der sog. **Teilhhabersteuer**²⁵. Während dieses Konzept in Deutschland relativ rasch zur Seite gelegt wurde, findet sich in den USA kaum eine Publikation, die nicht zumindest mit diesem Modell 'liebäugelt'²⁶. Nach dem Teilhabersteuer-Modell werden die Unternehmensgewinne unabhängig von der Rechtsform steuerlich direkt den Anteilseignern zugeordnet. Damit negiert dieses Modell vor allem die zivilrechtliche Trennung der Vermögenssphären von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner mit der Folge, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit falsch gemessen wird. Das zeigt sich besonders deutlich bei börsennotierten Aktiengesellschaften: Bei dieser Rechtsform ist es nicht nur praktisch unmöglich, sondern auch theoretisch verfehlt, den einbehaltenen Gewinn direkt den Anteilseig-

25 Grundlegend in Deutschland W. Engels/ W. Sützel, *Teilhhabersteuer*, Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts, 2. Aufl., Frankfurt 1968. Krit. zur *Teilhhabersteuer* aus ökonomischer Sicht insb. R. Elschen, *Institutionale und personale Besteuerung von Unternehmensgewinnen?*, Hamburg 1989, S. 112 ff., und aus juristischer Sicht insbesondere B. Knobbe-Keuk, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl., Köln 1993, S. 562 ff. Vgl. auch J. Lang, *Reform der Unternehmensbesteuerung* (Fn. 19), *StuW* 1990, 116. Demgegenüber wird die *Teilhhabersteuer* nicht aus theoretischen, sondern lediglich aus praktischen Gründen abgelehnt in: *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern*, Schriftenreihe des BMF, Heft 9, Bad Godesberg 1967, S. 50 ff. (S. 50: Da die nicht ausgeschütteten Gewinne wirtschaftlich den Anteilseignern als Vermögenszuwachs und damit als Einkommensbestandteil zuzurechnen sind, wäre die Erfassung einbehaltener Gewinne auch des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft an sich folgerichtig); *Gutachten der Steuerreformkommission 1971*, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Bonn 1971, Tz. IV/104 ff., IV/135 ff.

26 So zutr. J. Hey, *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung* (Fn. 19), S. 240. *Ausf. zur amerikanisch-kanadischen Diskussion der full-integration-Modelle* J. Hey, a.a.O. S. 189 ff.

nern zuzuordnen. Die Leistungsfähigkeit des Anteilseigners wird nämlich nur durch die Gewinnausschüttungen und die Wertveränderungen der Aktien bestimmt, die durch Veräußerungsgeschäfte mit dem Ergebnis von Gewinnen oder Verlusten realisiert werden. Daher ist an der rechtlichen Systematik, auf der **Ebene des Anteilseigners** nur die **Gewinnausschüttungen** und die Einkünfte aus der **Veräußerung von Aktien** (was im deutschen Einkommensteuerrecht allerdings durch die §§ 17; 22 Nr. 2; 23 EStG nur lückenhaft geschieht) zu besteuern, grundsätzlich festzuhalten.

b) Mithin ist es zivilrechtlich richtig, wenn ein Unternehmensteuerkonzept streng zwischen der **Ebene des Unternehmens** und der **Ebene des Anteilseigners** unterscheidet. Dazu wird steuerrechtlich die Auffassung vertreten, das Unternehmen sei als solches Zuordnungssubjekt steuerlicher Leistungsfähigkeit²⁷. Diese Meinung ist wohl geeignet, eine **allgemeine Unternehmensteuer** zu rechtfertigen.

Auf der **Ebene des Anteilseigners** ist jedoch unbeschadet der Annahme des Unternehmens als eines besonderen Zuordnungssubjekts für steuerliche Leistungsfähigkeit **der Anteilseigner leistungsfähigkeitsgerecht** wie folgt zu besteuern:

aa) Es ist zunächst die **Bemessungsgrundlage** für die progressive Einkommensteuer entsprechend der **Realleistungsfähigkeit des Anteilseigners** zu ermitteln: Bei den haftungsbegrenzenden **Kapitalgesellschaften** bestimmen die bereits erwähnten

27 So insb. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 8), Bd. II, S. 1028 ff.

Gewinnausschüttungen und die Wertveränderungen der Anteile an den Kapitalgesellschaften die Bemessungsgrundlage. Indessen gibt es Haftungsbegrenzungen auch bei **Personenunternehmen**, so besonders bei Kommanditgesellschaften. Die steuerrechtliche Anerkennung des negativen Kapitalkontos negierte sowohl die zivilrechtliche Haftungsbegrenzung als auch die steuerrechtliche Schlußfolgerung daraus, daß die Leistungsfähigkeit des Kommanditisten durch Verluste über die erbrachte Einlage hinaus nicht gemindert wird²⁸. Die Folge dieses Fehlbefundes war § 15a EStG, der als Mißgeburt bezeichnet worden ist²⁹.

bb) Im weiteren ist in einem synthetischen Einkommensteuersystem **Belastungsgleichheit zwischen dem Anteilseigner und anderen einkommensteuerpflichtigen Personen** herzustellen. Diese Belastungsgleichheit ist nur verwirklicht, wenn die **ertragsteuerliche Vorbelastung auf der Ebene des Anteilseigners** berücksichtigt wird. Hingegen wird die Belastungsgleichheit auf der **Ebene des Anteilseigners** verletzt, wenn die Doppelbelastung³⁰ der Einkünfte mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer nicht beseitigt wird.

28 Dazu insb. die zivilrechtlich-steuerrechtlich fundierte Kritik von B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn.24), S. 483 ff. Folgerichtig empfiehlt das Gutachten der Steuerreformkommission 1971 (Fn.24), Tz. V/333 ff., V/340, die Verluste dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzuordnen.

29 B. Knobbe-Keuk, Die gesetzliche Regelung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten - eine Mißgeburt, NJW 1980, 2557

30 So aber K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung (Fn.8), Bd. II, S. 1037, erstaunlicherweise mit äquivalenztheoretischen Gründen, die ansonsten von K. Tipke, a.a.O., S. 475 ff., abgelehnt werden. Hierzu krit. mit tipkeschen Argumenten J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung (Fn.19), S. 354. In der Tat führt die äquivalenztheoretische Rechtfertigung der kommunalen Unternehmenssteuer zur Doppelbelastung.

Die Belastungsungleichheit und die damit verknüpfte Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung treten deutlich in Ländern mit einem **klassischen Körperschaftsteuersystem** hervor, wenn dort die Steuerbelastungen von Einkünften aus körperschaftsteuerpflichtigen und nicht körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen miteinander verglichen werden. Somit erfüllt das **Vollanrechnungssystem**, dessen Einführung Herzstück der Körperschaftsteuerreform von 1976³¹ war, das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Neutralitätspostulate optimal³², wenn man davon ausgeht, daß die Direktzurechnung von Unternehmensgewinnen bei Kapitalgesellschaften - wie ausgeführt - verfehlt ist. Theoretisch wäre also eine **allgemeine Unternehmensteuer mit Vollanrechnungssystem** die beste Lösung; dieses Vollanrechnungssystem könnte auch **grenzüberschreitend** und damit **europatauglich** ausgestaltet werden³³.

Indessen hat sich das **körperschaftsteuerliche Vollanrechnungsverfahren** aus den im Kommissionsbericht dargelegten Gründen **nicht bewährt**. Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren muß vor allem die große Publikumsgesellschaft mit sehr vielen Anteilseignern einbeziehen und erfordert daher ein Anrechnungsverfahren mit **konstanter Steuergutschrift**, um das Anrechnungsverfahren auf der Ebene der Anteilseigner u.a. für die Verwaltung von Bankdepots prak-

31 Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.8.1976, BGBl. I S. 2597

32 Daher plädieren sowohl der Wissenschaftliche Beirat beim BMF, a.a.O. (Fn.25), als auch das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O. (Fn.25), Tz. IV/111 ff., Tz. IV/162 ff. für ein körperschaftsteuerliches Vollanrechnungsverfahren. Zu den amtlichen Gründen ausf. der Regierungsentwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. 7/1470, S. 326 ff.

33 So die Unternehmensteuer, in: J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, Bonn 1993, §§ 150 - 174

tikabel zu machen. Diese Anonymität des Anrechnungsverfahrens bewirkte seine Kompliziertheit und Mißbrauchsanfälligkeit, so daß das Vollanrechnungsverfahren letztlich an einem Typ von Gesellschaft gescheitert ist, an dem auch das Konzept der Teilhabersteuer scheitern muß.

Vor diesem Hintergrund ist der Vorschlag der Kommission zu bewerten, das Körperschaftsteuersystem in eine **Definitivsteuer auf Unternehmensebene** umzugestalten und die körperschaftsteuerliche Vorbelastung auf der Ebene des Anteilseigners **typisiert** durch den hälftigen Ansatz der Einkünfte aus dem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen zu berücksichtigen.

Hingegen stellt sich im Falle einer Unternehmensteuer für **personenbezogene** Unternehmen, bei denen das Teilhabersteuerkonzept praktiziert werden kann, die Frage nach einem **vereinfachten** und gegen **Mißbrauch gesicherten** Verfahren, das die unternehmensteuerliche Vorbelastung entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip auf der Ebene des Anteilseigners **voll berücksichtigt**.

Im Unterschied zu Publikumsunternehmen, deren thesaurierte Gewinne keinen unmittelbaren Einfluß auf die steuerliche Leistungsfähigkeit des Anteilseigners haben, dienen die Gewinne der **kleinen und mittelständischen Unternehmen**, besonders der **Familienunternehmen** häufig unmittelbar der Befriedigung des Lebensbedarfs. Insoweit sind diese Gewinne durch die Einkommensteuer zutreffend belastet, zumal wenn die progressive Belastung den unternehmensteuerlichen Thesaurierungssatz nicht erreicht. Gleichwohl würde der Verzicht auf eine Unternehmensteuer kleine und mittelständische Unternehmen diskriminieren, da diese in ertragsstarken Perioden Gewinne thesaurieren und folglich ihnen der

Thesaurierungssatz gleichheitskonform einzuräumen ist. Demnach besteht das Bedürfnis nach einer Unternehmensteuer, die zum einen Personenunternehmen mit Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Bezug auf einbehaltene Gewinne gleichstellt und die zum anderen die unternehmensteuerliche Vorbelastung wegen der unmittelbaren Beziehung des Unternehmensertrages zur persönlichen Leistungsfähigkeit des Inhabers voll berücksichtigt, was besonders im Hinblick auf die stark schwankenden Periodenergebnisse von kleinen und mittelständischen Unternehmen erforderlich ist.

c) Auf diese Situation von kleinen und mittelständischen Unternehmen ist die **Inhabersteuer** zugeschnitten. Die inhabersteuerliche Vorbelastung wird auf der Ebene der Einkommensteuer **durch ein möglichst einfaches und gegen Mißbrauch gesichertes Verfahren voll berücksichtigt**. Zudem ermöglicht die Inhabersteuer eine einheitliche Rechtslage für die einbehaltenen Gewinne sowohl der Kapitalgesellschaften als auch der Personenunternehmen. Demnach optimiert die Inhabersteuer die **Thesaurierungsneutralität** der Unternehmensbesteuerung.

Im Verhältnis zur Einkommensteuer verbleibt allerdings der Unterschied zwischen einer typisierten Berücksichtigung der unternehmensteuerlichen Vorbelastung durch das Halbeinkünfteverfahren und der exakten Berücksichtigung der inhabersteuerlichen Vorbelastung durch das Auszahlungsabzugsverfahren.

Der **Name „Inhabersteuer“** soll zum einen die Verwechslung mit der nicht empfehlenswerten Teilhabersteuer ausschließen und zum anderen verdeutlichen, daß die Regelungen dieser Steuer vor allem das **Einzelunternehmen** zum Ausgangspunkt nehmen und daß die Steuer

dem Zweck dient, Einzelunternehmen und andere personenbezogene Unternehmen gleichzustellen, soweit es die wirtschaftlichen Wirkungen zivilrechtlicher Regelungen zulassen.

2. Allgemeine Charakterisierung der Inhabersteuer

a) Die Inhabersteuer dient dem Zweck, für das nicht körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen die Voraussetzungen zu schaffen, die erforderlich sind, damit die Einkünfte (**Gewinne und Verluste**) von körperschaftsteuer- und inhabersteuerpflichtigen Unternehmen gleichgeregelt werden können (**Funktion der Thesaurierungsneutralität**)³⁴.

b) Im Unterschied zu der von der Kommission empfohlenen Körperschaftsteuer hat aber die Inhabersteuer auch die **Funktion einer Vorsteuer zur Einkommensteuer** mit der Konsequenz, daß die inhabersteuerliche Vorbelastung auf der Ebene der Einkommensteuer **voll berücksichtigt** wird (**Vorsteuerfunktion**). Dazu steht die Abschaffung des Vollanrechnungsverfahrens für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen nicht in Widerspruch, weil sich eine typisierte

34 Eine ähnliche Lösung hat Dänemark (Spreizung KSt-Satz/EST-Spitzensatz: 34/58 u. im europäischen Vergleich relativ hoher Personenunternehmensanteil) mit dem Unternehmensteuergesetz 1985 verwirklicht. Mit diesem Gesetz sollte u.a. erreicht werden, daß die Belastung der thesaurierten Gewinne bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften die gleiche ist wie bei körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften. Aus diesem Grund werden Einkünfte, die nicht zu privaten Konsumzwecken entnommen werden, mit einer vorläufigen proportionalen Unternehmensteuer von 34 Prozent belastet. (N. Winter-Soerensen, Unternehmensbesteuerung in Dänemark, in: J. Lang (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Bd. 16, S. 121, S. 150)

Berücksichtigung der Vorbelastung besonders bei Publikumsunternehmen gut rechtfertigen läßt, nicht hingegen bei inhabersteuerpflichtigen Unternehmen. Diese unterschiedliche Situation der Unternehmen würde steuerpolitisch deutlich, wenn in Deutschland bereits die erwähnte³⁵ theoretisch beste Lösung einer allgemeinen Unternehmensteuer mit Vollanrechnungssystem gelten würde. Dann würde sich die Abschaffung des Vollanrechnungssystems wegen der erwähnten³⁶ diskriminierenden Überbelastungsfolgen für kleine und mittlere Unternehmen schwerlich durchsetzen lassen. Für **Kleinunternehmer und mittelständische Unternehmer** ist also die **Vorsteuerfunktion** ein verfassungsrechtlich und steuerpolitisch **zwingendes Merkmal** der Unternehmensteuer.

c) Die Vorsteuerfunktion der Inhabersteuer hat zur Folge, daß die Inhabersteuer **finanzverfassungsrechtlich** und **doppelbesteuerungsrechtlich** als **Einkommensteuer** zu qualifizieren ist. Sie ist also Einkommensteuer i.S.d. Art. 106 Abs. 3 GG, was gesetzlich klargestellt werden sollte³⁷, und 'Steuer vom Einkommen' i.S.d. des Doppelbesteuerungsrechts (Art. 2 Nr. 2 OECD-MA).

d) Der Inhabersteuer sollen grundsätzlich diejenigen Unternehmen unterworfen sein, bei denen das oben (II.1) erwähnte **Teilhabersteuerkonzept der direkten Gewinnzuordnung zu rechtlich und wirtschaftlich zutreffenden Ergebnissen führen kann**. Im internationalen Sprachgebrauch handelt es sich um 'transparente'

35 siehe oben 1., Buchstabe c.

36 siehe oben 1., Buchstabe d.

37 So stellt § 1 Solidaritätszuschlaggesetz 1995 klar, daß der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe und Körperschaftsteuer erhoben wird. Es wird dort allerdings nicht ausdrücklich auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG verwiesen.

Unternehmen, bei denen die Unternehmensgewinne zumindest wirtschaftlich den Anteilseignern zugerechnet werden können. Um aber der zivilrechtlich abgetrennten Vermögenssphäre der Gesellschaften Rechnung zu tragen, erfaßt die Inhabersteuer im Unterschied zur Teilhabersteuer nur den **einbehaltenen** Gewinn, während die ausgeschütteten oder entnommenen Gewinne nur auf der **Einkommensteuerebene** besteuert werden, wobei die inhabersteuerliche Vorbelastung voll berücksichtigt wird, jedoch das Verfahren gegen **Mißbräuche** abgesichert sein muß. Grundsätzlich setzt die Inhabersteuer als einer Unternehmensteuer für **personenbezogene Unternehmen** folgendes voraus:

aa) Inhaber oder Anteilseigner des Unternehmens muß eine **natürliche Person** sein, d.h. die Unternehmensform muß wie bei einem Einzelunternehmen zweistufig auf einer unternehmensteuer- und einer einkommensteuerpflichtigen Ebene besteuert werden können.

bb) Bei **Personenvereinigungen** müssen grundsätzlich sämtliche Anteilseigner **natürliche Personen** sein. Bei zusammengesetzten Gesellschaftsformen (insb. GmbH & Co KG) kann die Inhabersteuerpflicht bejaht werden, wenn an sämtlichen Gesellschaften natürliche Personen beteiligt und die Gesellschaften inhabersteuerpflichtig sind. So muß bei einer rechtsformneutralen Besteuerung auch die **personenbezogene Kapitalgesellschaft**, vor allem die sog. **Ein-Mann-GmbH** zumindest **optional** der Inhabersteuer unterworfen werden können. Unter dem Regime einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung ist nicht einzusehen, warum eine Ein-Mann-GmbH verschieden von Einzelunternehmen besteuert werden soll³⁸. Ferner muß es sich um Personenvereinigungen **mit Gewinnanteilsrechten** handeln. Personenvereinigungen **ohne Gewinnanteilsrechte** wie z.B. Vereine können allein der Körperschaftsteuer unterfallen.

38 Zur Inhabersteuerpflicht von personenbezogenen Kapitalgesellschaften im weiteren unten II.3., Buchstabe c, sodann Gesetzesvorschlag: Buchstabe i (§2 Abs. 3), zur doppelbesteuerungsrechtlichen Behandlung der personenbezogenen GmbH: II.5.1, Buchstabe c, und zur Option: II.7

cc) Unternehmen können nur dann der Inhabersteuer unterfallen, wenn sie entweder aufgrund gesetzlicher Buchführungspflicht oder freiwillig (Option für die Inhabersteuer!) **Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse** machen.

dd) Um gegen **Mißbräuche** abgesichert zu sein, setzt die Inhabersteuer **verfahrenstechnisch** voraus, daß sowohl die unternehmensteuer- als auch einkommensteuerpflichtige Ebene von einem **Betriebsfinanzamt** (§§ 18 Abs. 1 Nr. 2; 22 Abs. 1 AO) verwaltet werden kann. Dieses Betriebsfinanzamt sollte nicht nur für die Inhabersteuer, sondern auch für die gesonderte Feststellung der Einkünfte aus dem inhabersteuerpflichtigen Unternehmen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO zuständig sein.

Publikumsunternehmen bereiten hier verwaltungstechnische Schwierigkeiten, wie die gesonderte Feststellung von Einkünften aus **Publikumspersonengesellschaften** mit mehreren tausend Mitunternehmern belegt. Hierzu könnte es sich als zweckmäßig erweisen, die Zahl der Anteilseigner auf 100 zu begrenzen. Damit wären Unternehmen mit mehr als hundert Anteilseignern körperschaftsteuerpflichtige Publikumsunternehmen.

e) Unverzichtbar für die bereits oben (1.2) dargelegte **Investitionsneutralität** ist die Angleichung an den **umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff**, allerdings mit der Einschränkung, daß das Kriterium der **Gewinnerzielungsabsicht** aus einkommensteuersystematischen Gründen beibehalten werden sollte. Danach erfaßt die Inhabersteuer nicht nur die unternehmerischen Betätigungen im Sinne einkommensteuerlicher **Gewinneinkünfte** (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 EStG), also neben gewerblichen auch land- und forstwirtschaftliche sowie freiberufliche u.a. Betätigungen i.S.d. § 18 EStG. Darüber hinaus erstreckt sich die Inhabersteuer abweichend vom dualen System der Einkommensteuer auch auf Betätigungen **privater Vermögensverwaltung** mit **Überschußeinkünften** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG), vor allem auf nicht gewerbliche **Immobilienunternehmen**.

aa) Bei einem alle investitionsrelevanten Betätigungen umfassenden Anwendungsbereich der Inhabersteuer werden **Lock-In-Effekte** im investiven Bereich vermieden, weil sich die Steuerbelastung bei Kapitaltransfers zwischen unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen nicht verändert. Besonders lassen sich nach den Regeln der **Gruppenbesteuerung** Gesellschaften unter dem Dach eines Holding-Unternehmens, das auch ein inhabersteuerpflichtiges Einzelunternehmen sein kann, so organisieren, daß der **gesamte Investivbereich** niedrig proportional besteuert werden kann. Ein gewollter Lock-In-Effekt tritt nur bei der einkommensteuerpflichtigen Auszahlung von Unternehmensgewinnen ein. Dies folgt aus der gewollten Progressivbesteuerung konsumierbarer Einkommen.

bb) Die Orientierung am umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff hat den **durchgreifenden Vereinfachungseffekt**, daß sie die umfängliche Rechtsprechung zur **Abgrenzung von Gewinn- und Überschusseinkünften** (z.B. Grundstückshandel/Vermögensverwaltung) sowie **Modelle**, die den **Einkünftedualismus steuerminimierend** ausbeuten (z.B. Betriebsaufspaltungen), **erübrigt**. Das Konzept der Inhabersteuer bietet die Chance, die unterschiedliche Besteuerung von Veräußerungseinkünften erheblich einzudämmen. Dazu ist es allerdings erforderlich, daß auch Werbungskosten-Abschreibungen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG) mit der Bedingung verknüpft werden, daß der Gewinn aus der Veräußerung der Abschreibungsgüter zu versteuern ist.

Im übrigen würde sich die Abgrenzungsjudikatur unter dem Regime eines relativ niedrigen Steuersatzes für thesaurierte Gewinne erheblich ausweiten, wenn bestimmte investitionsrelevante Betätigungen von der Niedrigbesteuerung ausgeschlossen werden würden.

cc) Die Niedrigbesteuerung thesaurierter Gewinne hat den Effekt, daß nicht nur in körperschaftsteuerpflichtigen, sondern auch in inhabersteuerpflichtigen Unternehmen Wirtschaftsgüter, z.B. Immobilien und Fondsbeteiligungen, angesammelt werden, die dem sog. **gewillkürten Betriebsvermögen** zuzuordnen sind. Ein Verbot der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen würde eine Abgrenzungsjudikatur bewirken, die dem **Gebot der Steuervereinfachung**, aber auch den **Geboten der Steuergleichheit und Rechtsformneutralität zuwiderlaufen** würden, weil sich die Kapitalansammlung ohne weiteres in einem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen organisieren läßt. Daher sollte gewillkürtes Betriebsvermögen uneingeschränkt zugelassen werden. Es **muß** nämlich **gleichgültig** sein, ob der Inhaber oder Anteilseigner die Ansammlung von Kapital in seinem Einzelunternehmen, in einer Personen- oder Kapitalgesellschaft betreibt.

Mithin sollte es auch für die unternehmensteuerliche Identität des Unternehmens gleichgültig sein, ob mit dem Unternehmen auch vermögensverwaltende Zwecke verfolgt werden.

dd) Der umsatzsteuerliche Unternehmensbegriff bietet die Möglichkeit, bei der **Umwandlung, Veräußerung und Aufgabe** von Unternehmen **ohne Steuerermäßigungen und Freibeträge** auszukommen, weil die verschiedenen investitionsrelevanten Betätigungen unternehmenssteuerlich gleichbehandelt werden. So kann sich z.B. ein gewerbliches Unternehmen in ein vermögensverwaltendes Unternehmen umwandeln. Im geltenden Recht gibt es hierzu komplizierte Regeln mit Wahlrechten der Betriebsaufgabe³⁹. Derartige, nicht nur komplizierte, sondern unter dem Leistungsfähigkeitsaspekt auch bedenkliche Regeln können entfallen. Das Unternehmen bewahrt nämlich unternehmenssteuerlich seine Identität, wenn ein Gewerbebetrieb veräußert oder ein Hotelbetrieb verpachtet wird. Die progressive Besteuerung tritt nur insoweit ein, als der Veräußerungspreis nicht reinvestiert wird.

ee) Schließlich wird durch den umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff auch der **Anwendungsbereich der kommunalen Unternehmensteuer** erweitert, um das **Ziel der 35-Prozent-Steuerbelastung** zu erreichen. Danach sollen der kommunalen Unternehmensteuer körperschaft- und inhabersteuerpflichtige Unternehmen sowie nicht inhabersteuerpflichtige **Gewinneinkünfte-Unternehmen** (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) unterworfen sein⁴⁰. Darüber hinaus dürfte es schwierig sein, nicht inhabersteuerpflichtige **Überschusseinkünfte-Unternehmen** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) der kommunalen Unternehmensteuer zu unterwerfen.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Orientierung am umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff nicht nur aus Gründen der Steuervereinfachung, Steuergleichheit und Rechtsformneutralität geboten ist. Sie bietet auch ein **erhebliches Potential**, die **Besteuerungsbasis steuersystematisch korrekt so zu verbreitern**, daß das **Ziel der 35-Prozent-Steuerbelastung** dauerhaft verwirklicht werden kann.

39 Vgl. nur Abschnitt R 139 EStR und die Hinweise im Amtlichen Einkommensteuerhandbuch zu § 16 EStG

40 Dazu näher unten III.2.2.

3. Abgrenzung der inhabersteuerpflichtigen zu den Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen

a) Das **System von Körperschaftsteuer und Inhabersteuer** hat grundsätzlich dem **Totalitätsprinzip** zu dienen, d.h. sämtliche Einkommen zu erfassen, soweit diese nicht der **Einkommensteuer** unterworfen sind. Bei einer derartig totalen Erfassung von Unternehmenseinkommen sind folgende drei Typen von Unternehmen zu unterscheiden:

- Unternehmen mit Einkünften, die **ausschließlich der Einkommensteuer** unterworfen sein sollen;
- **inhabersteuerpflichtige personenbezogene** Unternehmen, sowie
- **körperschaftsteuerpflichtige** Unternehmen. Die Körperschaftsteuer erfaßt alle Unternehmen, deren Einkünfte weder der Einkommensteuer noch der Inhabersteuer unterfallen.

b) Bei den Unternehmen mit **ausschließlich einkommensteuerpflichtigen** Einkünften handelt es sich um Unternehmen mit geringer Gewinnthesaurierung. Als gesetzestechnische Kriterien eignen sich hierfür das Fehlen einer **gesetzlichen Buchführungspflicht** und einer **freiwilligen Buchführung**, weil betriebliche Investitionen zur Bilanzierung drängen, während für die Ermittlung von Einkünften, die im wesentlichen der Bestreitung des Lebensunterhalts dienen, häufig eine einfache Kassenrechnung genügt. Es können also insoweit die

Tatbestandsvoraussetzungen einer Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zur **negativen Abgrenzung der Unternehmensteuergegenstände** herangezogen werden. Damit liegt es nahe, das **Steuerbilanzrecht** ausschließlich im Unternehmensteuergesetz zu regeln.

Das Kriterium der freiwilligen Buchführung begründet praktisch ein **unternehmensteuerliches Optionsrecht** für die **nicht buchführungspflichtigen** Unternehmen, d.s. Kleinunternehmen, die weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich (§ 141 AO) buchführungspflichtig sind, und freiberufliche Unternehmen. Besonders bei freiberuflichen Unternehmen kann die Betätigung mit hohen, beschäftigungspolitisch wirksamen Investitionen verbunden sein. Aber auch bei anderen nicht buchführungspflichtigen Unternehmen kann ein beschäftigungspolitisch wirksames Bedürfnis der Gewinnthesaurierung bzw. der Eigenkapitalbildung bestehen, das sich gesetzestechnisch kaum fixieren läßt. Daher erscheint es sachgerecht, es den Unternehmer per freiwilliger Buchführung selbst entscheiden zu lassen, ob er sein Unternehmen der Unternehmensteuer unterwirft.

c) **Personenbezogene** Unternehmen (**Personenunternehmen**) haben grundsätzlich die bereits oben (II.2, Buchstabe d) dargelegten Kriterien zu erfüllen, damit sie der **Inhabersteuer** unterfallen können. Im Vordergrund steht die **Zweistufigkeit** von unternehmensteuerpflichtiger und einkommensteuerpflichtiger Ebene, die grundsätzlich auch bei einer **Kapitalgesellschaft** gegeben sein kann. So ist besonders die GmbH mit einer natürlichen Person als Alleingesellschafter (sog. **Ein-Mann-GmbH**) als inhabersteuerpflichtige **personenbezoge-**

ne Gesellschaft zu qualifizieren⁴¹.

d) **Körperschaftsteuerpflichtige** Unternehmen sind entsprechend dem oben (a) dargelegten Totalitätsprinzip alle Unternehmen, deren Einkünfte weder der Einkommensteuer noch der Inhabersteuer unterfallen. Das sind

- die zu den Personenunternehmen alternativ abgegrenzten **Publikumsunternehmen**;
- Unternehmen **ohne Gewinnanteilsberechtigung** (z.B. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Vereinen), sowie
- Unternehmen der **öffentlichen Hand**.

e) Als **Publikumsunternehmen** können zunächst solche Unternehmen bestimmt werden, die aufgrund ihrer Rechtsform und Unternehmensverfassung die oben (II.2, Buchstabe d) dargelegten Kriterien nicht erfüllen.

aa) Das gilt namentlich für die **Aktiengesellschaft**, deren Dividenden insb. doppelbesteuerungsrechtlich verschieden von den Einkünften aus einem Personenunternehmen behandelt werden. Dabei ist nicht zu verkennen, daß die Rechtsform der Aktiengesellschaft auch für Familienunternehmen in Betracht kommt. Die Beispiele der Börsengänge von Wella und Porsche zeigen jedoch, daß ein in der Rechtsform der AG organisiertes Familienunternehmen relativ leicht zu einem Publikumsunternehmen werden kann⁴².

bb) Als zu kompliziert und unter dem Regime von Körperschaftsteuer und Inhabersteuer auch nicht mehr erforderlich erscheint die aufge-

41 Siehe den Gesetzesvorschlag unten Buchstabe i (§2 Abs. 3)

42 Zum doppelbesteuerungsrechtlich begründeten Ausschluß der Aktiengesellschaft von der Inhabersteuer siehe unten II.5.1, Buchstabe c.

spaltete Besteuerung der **Kommanditgesellschaft auf Aktien** nach den §§ 15 Abs. 1 Nr. 3; 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG; 1 Abs. 1 Nr. 1; 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Sie sollte im ganzen der Körperschaftsteuer zugeordnet werden.

cc) **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften** sowie **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit** (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 KStG) sollten wie bisher ausschließlich der Körperschaftsteuer unterfallen.

dd) Schließlich wird vorgeschlagen, Unternehmen mit mehr als 100 Anteilseignern der Körperschaftsteuer zuzuordnen⁴³.

f) Im übrigen wird vorgeschlagen, der Körperschaftsteuer grundsätzlich nur **wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** zu unterwerfen, und zwar aus folgenden Gründen:

aa) Zahlreiche körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen betätigen sich auch **nichtwirtschaftlich**. Dies ist u.a. der Grund für Körperschaftsteuerbefreiungen nach § 5, die z.T. den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausschließen. Wenn die Besteuerung jedoch a priori auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe beschränkt wird, kann der Befreiungskatalog des § 5 KStG **komplett** gestrichen werden. Verfassungsgerichtliche Entscheidungen wie der Beschluß zu den kommunalen Wählervereinigungen⁴⁴ werden dadurch überflüssig.

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, soweit sie **keine Zweckbetriebe** i.S.d. § 65 AO sind, sollten im Interesse der Steuergleichheit und der Wettbewerbsneutralität **ausnahmslos** besteuert werden. Der **nichtwirtschaftliche Bereich** wird also generell ausgegrenzt; dabei sollte allerdings die Besteuerung an der Quelle nicht rückgängig gemacht werden (siehe § 2 Nr. 2 KStG).

43 Siehe oben II.2, Buchstaben d, dd

44 BVerfG v. 29.9.1998 - 2 BvL 64/93 -, BStBl. II 1999, 110

bb) Im weiteren soll eine Kapitalgesellschaft nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH keine außerbetriebliche Sphäre haben⁴⁵, was z.B. zur Folge hat, daß Spenden an Kapitalgesellschaften als Erträge zu versteuern sind⁴⁶. Hier besteht ein Bedürfnis, die Besteuerung so abzugrenzen, daß daran die **Gewinnermittlungsterminologie** (Betriebsvermögen, Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben etc.) **anknüpfen** kann.

cc) Im übrigen läßt sich in einem neuen Unternehmensteuergesetz das historische Nebeneinander von § 14 AO (abgabenrechtlicher Grundbegriff) und § 4 KStG (Begriff des **Betriebs gewerblicher Art**) rechtsdogmatisch nicht rechtfertigen, zumal mit den Sondervorschriften Steuerprivilegien wie die Steuerfreistellung von Land- und Forstwirtschaft konserviert werden.

g) Nach alledem ergeben die Regelungen der **Steuergegenstände** ein **geschlossenes System** der Besteuerung von **Betrieben**, allerdings mit dem Unterschied, daß bei Körperschaftsteuerlichen Betrieben wie bisher Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist (siehe § 14 Satz 2 AO).

h) Von der Regelung des Steuergegenstandes ist die Regelung des **Steuerschuldners** zu unterscheiden. Entgegen einer weitverbreiteten Ansicht führt das Konzept der Inhabersteuer **nicht notwendig zur Subjekteigenschaft des Einzelunternehmens**. Vielmehr kann die Steuerschuldnerschaft völlig unabhängig vom Steuergegenstand geregelt werden. Im Hinblick auf die Körperschaftsteuerfähigkeit von

-
- 45 Grundlegend BFH v. 4.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123, 190, und bestätigend BFH v. 22.1.1997 - I R 64/96, BStBl. II 1997, 584. Dazu krit. H.-J. Pezzer, Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten?, Überlegungen zur neuesten Rechtsprechung des BFH zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft, StuW 1998, 76; W. Schön, Verdeckte Gewinnausschüttung - eine Bestandsaufnahme, in: Festschrift für Werner Flume, Heidelberg 1998, S. 265, 270 f.
- 46 So J. Thiel, Die gemeinnützige GmbH, Wesensmerkmale und körperschaftsteuerrechtliche Struktur, GmbHR 1997, 10, 14 (li. Sp. oben)

Personengesellschaften wird aber hier empfohlen, die Steuersubjekt-fähigkeit auch Personengesellschaften zuzuerkennen, wie es § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG vorsieht. Bei einem Einzelunternehmen ist Steuerschuldner die **natürliche Person** als Inhaber.

i) Zur **gesetzlichen Regelung** der **Steuergegenstände** und der **Steuerschuldner** werden folgende Vorschriften in den einleitenden Paragraphen des Unternehmensteuergesetzes vorgeschlagen:

§ 1 Erhebung von Unternehmensteuern

Nach diesem Gesetz werden als Unternehmensteuern eine Inhabersteuer, eine Körperschaftsteuer und eine kommunale Unternehmensteuer erhoben. Die Inhabersteuer ist eine Einkommensteuer im Sinne des Artikel 106 Grundgesetz⁴⁷.

§ 2 Steuergegenstand der Inhabersteuer

- (1) Der Inhabersteuer unterliegen Personenunternehmen im Sinne der Absätze 2 und 3, für die gesetzliche Buchführungspflicht besteht oder für die freiwillig Bücher geführt werden.
- (2) Personenunternehmen sind selbständige nachhaltige, mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Betätigungen natürlicher Personen. Die Gewinnerzielungsabsicht ist auf den Gewinn ohne steuerliche Auswirkungen zu beziehen. Die Gewinnerzielungsabsicht kann Nebenzweck der Betätigung sein.
- (3) Betätigungen im Sinne des Absatzes 2 von Gesellschaften, Ge-

47 Doppelbesteuerungsrechtliche ist die Inhabersteuer eine Steuer vom Einkommen. Art. 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen: „Als Steuer vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.“

meinschaften und anderen Personenvereinigungen mit Gewinnanteilsrechten sind Personenunternehmen, wenn sämtliche Mitinhaber im Zeitpunkt der Gründung der Personenvereinigung natürliche Personen sind. Publikumsunternehmen im Sinne des § 3 Abs. 2 Satz 2 gelten nicht als Personenunternehmen. Unschädlich ist die Beteiligung von Personenvereinigungen im Sinne des Satzes 1⁴⁸ sowie die Beteiligung von Körperschaftsteuersubjekten im Sinne des § 3 Absatz 1 Nrn. 1 bis 4, wenn die Beteiligung nach der Gründung erworben worden ist⁴⁹. Jedoch wird die Personenvereinigung nach Maßgabe des § 3 Absatz 1 Nr. 1, Absatz 2 körperschaft-steuerpflichtig, wenn sämtliche natürliche Personen als Mitinhaber ausgeschieden sind⁵⁰.

§ 3 Steuergegenstand der Körperschaftsteuer

- (1) Der Körperschaftsteuer unterliegen die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§ 14 Abgabenordnung) von
1. Publikumsunternehmen im Sinne des Absatzes 2;
 2. Personenvereinigungen, die als Personenunternehmen im Sinne des § 2 für die Körperschaftsteuer optiert haben;
 3. nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen, wenn ihr Einkommen bei einem anderen Steuerschuldner weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz zu versteuern ist;
 4. juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit Ausnahme der Hoheitsbetriebe. Hoheitsbetriebe sind Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen. Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.

48 Z.B. GmbH&Co.KG und doppelstöckige Personengesellschaft, wenn an der GmbH bzw. Obergesellschaft nur natürliche Personen Mitgesellschafter sind

49 siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 7

50 siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 9

- (2) Publikumsunternehmen sind juristische Personen des privaten Rechts sowie nichtrechtsfähige oder teilrechtsfähige Personenvereinigungen (insbesondere Gesellschaften und Gemeinschaften), wenn ein Personenunternehmen im Sinne des § 2 nicht vorliegt. Als Publikumsunternehmen gelten Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie Personenunternehmen im Sinne des § 2 mit mehr als hundert Anteilseignern.
- (3) Außerhalb der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen der Körperschaftsteuer die in Absatz 1 Nrn. 1 bis 4 aufgeführten Körperschaftsteuersubjekte mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist. Satz 1 gilt entsprechend für Betriebe, die nach Absatz 1 Nr. 4 von der Besteuerung ausgenommen sind.

§ 4 Beschränkte Steuerpflicht

Unternehmen im Sinne der §§ 1 und 2 sind mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig, wenn sie weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben.

§ 5 Steuerschuldner

Steuerschuldner sind

1. die natürlichen Personen, die ein Einzelunternehmen im Sinne des § 2 Absatz 2 betreiben;
2. Personenvereinigungen im Sinne des § 2 Abs. 3;
3. Körperschaftsteuersubjekte im Sinne des § 3 Absatz 1 Nrn. 1 bis 4.

4. Zum Inhabersteuertatbestand

Wie sich aus dem vorstehenden § 5 ergibt, sind **Steuerschuldner** bei Einzelunternehmen die einkommensteuerpflichtigen Inhaber und bei Personenvereinigungen (u.a. Kapital- und Personengesellschaften, Immobilien- und Erbengemeinschaften) die Personenvereinigung selbst⁵¹.

Steuergegenstand ist das Personenunternehmen i.S.d. vorstehenden § 2 und **Bemessungsgrundlage** der Inhabersteuer ist das **zu versteuernde Einkommen**. Die Inhabersteuer ist ebenso wie die Einkommensteuer (§ 2 Abs. 7 EStG) eine **Jahressteuer**. Daher ist das zu versteuernde Einkommen jeweils für ein Kalenderjahr (= Veranlagungszeitraum) zu ermitteln. Die Bemessungsgrundlage der Inhabersteuer ist wie folgt aufgebaut:

Inhabersteuerpflichtiger **Gewinn**: Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermindert um den Wert der Einlagen. Die **Auszahlungen** werden unmittelbar der progressiven Einkommensteuer des Inhabers unterworfen⁵².

./ **Spendenabzug** (bis zu 10 Prozent des inhabersteuerpflichtigen Gewinns), der besondere Bedeutung für die oben (II.1., Buchstaben b, aa) behandelte Kirchenfinanzierung hat. Der inhabersteuerliche Spendenabzug dürfte aber gegenüber dem progressiv entlastenden einkommensteuerlichen Spendenabzug weniger in Anspruch genommen werden.

51 Dazu bereits oben II.3., Buchstabe h

52 Dazu unten II.5

./ **Verlustabzug** (Verlustrücktrag und Verlustvortrag).

zu versteuerndes Einkommen

5. Auszahlungsabzugsverfahren

5.1 Konzeption des Auszahlungsabzugsverfahrens

a) Die bereits oben (II.2., Buchstabe b) erläuterte Vorsteuerfunktion der Inhabersteuer erfordert ein **Anrechnungsverfahren**, ohne das besonders bei Kleinunternehmern, aber auch bei mittelständischen Unternehmern eine leistungsfähigkeitsgerechte Steuerbelastung des Einkommens unmöglich ist. Wegen der bereits oben (II.2., Buchstabe b) dargelegten Bedingungen kann jedoch das inhabersteuerliche Anrechnungsverfahren im Unterschied zum geltenden körperschaft-steuerrechtlichen Anrechnungsverfahren relativ **einfach** und **mißbrauchssicher** ausgestaltet werden.

b) Ausgangspunkt für eine **einfache** Lösung ist die in skandinavischen Ländern und Kroatien verbreitete Idee, die **Abzugsfähigkeit eines Unternehmerlohns** mit der Folge zuzulassen, daß ein Teil des Unternehmensgewinns nicht auf unternehmensteuerlicher, sondern unmittelbar auf einkommensteuerlicher Ebene zu versteuern ist. Der Unternehmerlohn wird als gewinnmindernder Aufwand des Unternehmens behandelt. Dadurch erübrigt sich die Erfassung der unternehmensteuerlichen Vorbelastung in einer **Eigenkapitalgliederung**. Auf der einkommensteuerlichen Ebene können die **persönlichen Verhält-**

nisse, besonders die Steuerfreiheit des Existenzminimums berücksichtigt werden. Ein Unternehmerlohnabzugsverfahren führt jedoch zu einer komplizierten Abgrenzungsrechtsprechung, wenn Charakter und Grenzen eines (angemessenen) Unternehmerlohns gesetzlich festgelegt würden. Ein Unternehmerlohn müsste auch in Verlustphasen, wo keine steuerliche Leistungsfähigkeit vorhanden ist, angesetzt und demnach Einkommensteuer bezahlt werden. Deshalb werden Einfachheit und leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung nur gewährleistet, wenn der **ertragsteuerlich relevante Vermögenstransfer generalisiert und von überflüssigen Abgrenzungen möglichst freigehalten wird.**

c) Diese Lösung bietet das **Auszahlungsabzugsverfahren**, dessen Grundidee auf dem u.a. in den USA diskutierten Dividendenabzugsverfahren⁵³ beruht: Danach ist es grundsätzlich gleichgültig, in welcher Form der Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus dem Unternehmen erzielt und dadurch seinen Konsumfonds speist: Ein Einzelunternehmer finanziert seine Lebensführung durch **Entnahmen**, der Gesellschafter lebt von **offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen** und schließlich wird ein Gesellschafter aufgrund von Verträgen zu Lasten des unternehmensteuerpflichtigen Gewinns **vergütet**, die er außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses schließt. Das Konzept einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung gebietet es, alle diese **Auszahlungen** in einem einheitlichen Gewinnbegriff steuerlich gleichzustellen, wie dies weiter unten (V.2.) näher dargelegt wird.

53 Dazu J. Hey, Unternehmensbesteuerung (Fn.19), S. 204 f., und krit. Würdigung auf S. 291 ff.

Gegen das **Dividendenabzugsverfahren** wird im wesentlichen eingewandt, es würde **doppelbesteuerungsrechtlich** dem Quellenstaat zuviel Steueraufkommen kosten, weil im Falle von ausländischen Anteilseignern das Recht der Besteuerung von Dividenden grundsätzlich dem Wohnsitzstaat zugewiesen sei⁵⁴. Bei **Aktiengesellschaften** greift dieser Einwand voll durch, so daß die Behandlung der Aktiengesellschaft als körperschaftsteuerliches Publikumsunternehmen **ohne Möglichkeit der Option** für die Inhabersteuer⁵⁵ auch **doppelbesteuerungsrechtlich** begründet ist. Bei der **personenbezogenen GmbH**, die dem mitunternehmerischen Typus der US-amerikanischen „S Corporation“ entspricht, ist jedoch eine andere Beurteilung möglich: Im Falle beschränkter Einkommensteuerpflicht sind die Einkünfte aus einer inhabersteuerpflichtigen GmbH als inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu behandeln. Es handelt sich nicht um Dividenden i.S.d. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA, sondern nach dieser Regelung um „aus sonstigen Geschäftsanteilen stammende Einkünfte“, die nach dem Recht des Quellenstaates nicht den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind⁵⁶. Im Ergebnis wird also im Falle der inhabersteuerpflichtigen GmbH das Besteuerungsrecht aufkommenserhöhend vom Wohnsitzstaat zum Quellenstaat verlagert.

Die auf Unternehmensebene nicht erfaßten Auszahlungen unterliegen als **Gewinneinkünfte** i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG der Einkommensteuer. Wie bereits oben (I.4) dargelegt, ist für die Ermittlung dieser Gewinneinkünfte keine Bilanzierung (Ergänzung, Sonderbilanz) erforderlich. Vielmehr genügt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG mit Anlageverzeichnis.

54 Siehe bereits oben I.3, Buchstabe b

55 Siehe oben II.3, Buchstabe i (§ 2 Abs. 2 S. 2)

56 Siehe H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht (Fn. 21), Rz. 16.337, sowie das BMF-Schreiben vom 16.2.1976 IV C 6 - S 1301 Griechenland 1/76, betreffend steuerliche Behandlung einer griechischen GmbH, deren Gesellschaftsgewinne nach griechischem Steuerrecht unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden.

Soweit **Überschußeinkünfte** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG), besonders Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, inhabersteuerlich vorbelastet werden, sollten die Auszahlungen den gewerblichen Einkünften zugeordnet werden, damit die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG Platz greifen kann.

5.2 Gliederung des thesaurierten Eigenkapitals

a) Soweit Gewinne ausgezahlt werden, funktioniert das Auszahlungsabzugsverfahren **ohne Gliederung des Eigenkapitals**. Dies ist eine **grundlegende Vereinfachung** gegenüber dem geltenden körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren! Erwirtschaftet das Unternehmen einschließlich der Auszahlungen keinen Gewinn, wird es veräußert oder aufgegeben, so muß allerdings auch im Auszahlungsabzugsverfahren auf die unternehmensteuerliche Vorbelastung von ausgezahltem Eigenkapital zurückgegriffen werden. Die Eigenkapitalgliederung kann allerdings wesentlich einfacher als im geltenden Körperschaftsteuerrecht ausgestaltet werden, da eine **anonyme Steuergutschrift** nicht bestimmt werden muß. Die Funktionsweise der Eigenkapitalgliederung wird in einer **Fallstudie zum inhabersteuerlichen Auszahlungsabzugsverfahren** exemplifiziert⁵⁷.

b) Erforderlich ist auf **unternehmensteuerlicher** Ebene folgende Gliederung des **steuerbilanzmäßigen Eigenkapitals** des Alleinunternehmers oder Anteilseigners (im Unterschied zu § 29 Abs. 2 KStG einschließlich Nennkapital):

57 Siehe Anlage 2. Die Fallstudie beschränkt sich auf den Mechanismus der Auszahlungsabzugsverfahrens und ist daher ohne kommunale Unternehmensteuer gerechnet.

- aa) **EKE (Einlage-/Entnahmekapital)**: Im EKE werden alle unternehmensteuerlich unbelasteten Eigenkapitalteile einschließlich des **Altkapitals** vor dem Inkrafttreten des UntStG festgehalten: Einlagen, verdeckte Einlagen und auch Zuwendungen von dritter Seite, z.B. unternehmensteuerfreie Subventionen, die bei Auszahlung voll einkommensteuerpflichtig sein sollen. Soll eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterbleiben, weil das Unternehmen keinen Gewinn erwirtschaftet hat, so begründen Auszahlungen aus dem EKE keine Einkommensteuerpflicht; jedoch ist in diesem Fall der einkommensteuerliche, im Anlageverzeichnis ausgewiesene Beteiligungswert zu vermindern, der positiv aus Einlagewerten bzw. Anschaffungskosten einer Unternehmensbeteiligung gebildet und durch nicht aktuell einkommensteuerpflichtige Auszahlungen gemindert wird. Unternehmen- und einkommensteuerneutral ist auch die Rückzahlung von Einlagen zu Lasten eines **positiven Beteiligungswerts**. Eigenkapitalminderungen durch **Verlustzuweisungen** vermindern analog zu den §§ 30 Abs. 2 Nr. 2; 33 KStG das EKE.

Der einkommensteuerliche Beteiligungswert wird bei der Ermittlung des einkommensteuerpflichtigen Veräußerungsgewinns angesetzt, so daß im Zeitpunkt der Unternehmensveräußerung bzw. -aufgabe das **Totalergebnis** einkommensteuerlich abgerechnet wird⁵⁸. Das EKE ist also mit dem einkommensteuerlichen Beteiligungswert verknüpft und sorgt somit für die **vollständige progressive Endbesteuerung** des Totalergebnisses.

- (2) **EK28**, d.i. das mit Unternehmensteuer belastete Nettokapital, das bei der einkommensteuerpflichtigen Auszahlung mit einer **Steuergutschrift** verknüpft ist. Das EK28 erfaßt nicht nur die im Unternehmen erwirtschafteten Eigenkapitalteile, sondern auch die Bezüge von anderen unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen⁵⁹. Aus dem EK28 wird grundsätzlich nur dann, allerdings vorrangig gegenüber EKE ausgezahlt, wenn das Unternehmen keinen Gewinn erwirtschaftet, jedoch gleichwohl Auszahlungen an die Anteilseigner geleistet werden (Beispiel: Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers). Die Belastung dieser Auszahlungen mit progressiver Einkommensteuer ist zu rechtfertigen, da in Vorperioden erwirtschaftete Gewinne ausge-

58 Siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 9

59 Zum Schachtelprivileg siehe unten II.6.1

zahlt werden. Erst wenn das EK28 erschöpft ist, fehlt es interperiodisch betrachtet an positiven Faktoren steuerlicher Leistungsfähigkeit, so daß auf EKE zurückzugreifen ist⁶⁰.

- (3) **EKO**, d.i. das steuerlich unbelastete Eigenkapital, das im Unterschied zu dem in EKE ausgewiesenen Kapital auch **einkommensteuerlich unbelastet** bleiben soll. Hauptfälle sind die bereits im Ausland besteuerten Betriebstättengewinne (vgl. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG). **Ermäßigt** belastete Eigenkapitalteile sind analog zu § 32 KStG auf EK28 und EKO aufzuteilen. Im Falle einer **Anrechnung ausländischer Steuer** sollte diese auch einkommensteuerlich berücksichtigt werden, indem der Eigenkapitalteil EK28 zugewiesen wird. Im Falle eines Erlasses nach § 227 AO (vgl. § 34 KStG) ist zu entscheiden, ob der Erlaß einkommensteuerlich wirksam sein (dann bleibt EK28 unberührt) oder ob eine Umgliederung nach EKE angeordnet werden soll. EKO sollte vorrangig vor EK28 und vor EKE ausgeschüttet werden.

c) In den Fällen der **Veräußerung** oder **Aufgabe** des Unternehmens werden die E-Konten abgerechnet⁶¹. Der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn ist wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungspreis bzw. im Falle der **Aufgabe**
Werte nach § 16 Abs. 3 EStG

+ **ISt-Gutschrift**

./. **Veräußerungskosten**

./. **Beteiligungswert** nach Anlageverzeichnis (§ 4 Abs. 3 EStG). Dieser Wert kann auch **negativ** sein.

60 In einem derartigen Fall ist eine aktuelle einkommensteuerliche Belastung nicht zu rechtfertigen. Siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 3

61 Siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 9

Da das inhabersteuerpflichtige Unternehmen im Falle von Betriebsveräußerungen und -aufgaben als vermögensverwaltendes Unternehmen zur Alterssicherung fortgeführt werden kann, bedarf es **weder eines ermäßigten Steuersatzes noch der Freibeträge**.

6. Zu Vorschriften der Thesaurierungsebene

6.1 Anwendung von Vorschriften des Schachtelprivilegs und der Gruppenbesteuerung auch für inhabersteuerpflichtige Unternehmen

Die inhabersteuerliche Funktion der **Thesaurierungsneutralität**⁶² gebietet, inhabersteuerpflichtige Unternehmen auf der Ebene der Thesaurierung grundsätzlich denselben Regeln zu unterwerfen, die für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen gelten. Das bedeutet, daß die inhabersteuerpflichtigen und bisher nicht körperschaftsteuerpflichtigen Personenunternehmen ab der zweiten Reformstufe an das körperschaftsteuerrechtliche Thesaurierungssystem „angedockt“ werden.

So gelten grundsätzlich die körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften des **Schachtelprivilegs** und der **Gruppenbesteuerung** auch für inhabersteuerpflichtige Unternehmen, die somit auch diesbezüglich auf der Thesaurierungsebene den körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gleichgestellt sind. Ein inhabersteuerpflichtiges Unternehmen kann sowohl **Oberunternehmen** (Organträger, Holdingunternehmen) als auch ein finanziell [, wirtschaftlich und organi-

62 siehe oben II.2, insb. c)

satorisch] eingegliedertes **Unterunternehmen** (Organunternehmen) sein. Die Beschränkung der Gruppenbesteuerung auf bestimmte Rechtsformen verletzt die Rechtsformneutralität der Besteuerung. Im übrigen gibt es **keine zivilrechtlichen Argumente**, ein inhabersteuerpflichtiges Unternehmen von der Funktion als Ober- oder Unterunternehmen auszuschließen, weil die Struktur der Gruppenbesteuerung ausschließlich für **Steuerfolgen** gebildet ist und daher auch **rein steuerrechtlich** konstruiert werden kann.

Wesentliche **rechtsformabhängige** Einschränkungen setzt allerdings das **Internationale Steuerrecht**: So ist u.a. das internationale Schachtelprivileg im wesentlichen auf **Kapitalgesellschaften** beschränkt⁶³. So kann bei einer inhabersteuerpflichtigen GmbH das internationale Schachtelprivileg angewendet werden. Hingegen werden bei ausländischen Dividendeneinkünften eines inhabersteuerpflichtigen Einzelunternehmens diese zunächst nach Abzug der ausländischen Quellensteuer mit 28 Prozent belastet, in EK28 eingestellt und sodann bei Auszahlung der Dividenden auf der Einkommensteuerebene progressiv nachbesteuert.

6.2 Zur Einrichtung eines Beteiligungsunternehmens

6.2.1 Vermeidung von Lock-In-Effekten

Die mit der ersten Reformstufe verwirklichte starke Spreizung von Thesaurierungssatz und Spitzensatz der Einkommensteuer bewirkt einen entsprechenden **Lock-In-Effekt**: Die niedrigbesteuerten Gewinne werden in dem Unternehmen, in dem sie erwirtschaftet wor-

63 Vgl. hierzu K. Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. Aufl., München 1996, Art. 23, Rz. 106 (mit Nachw. abw. Praxis der deutschen Finanzverwaltung)

den sind, steuerlich wegen der progressiven Nachversteuerung auf der Einkommensteuerebene „eingesperrt“ und können somit für Alternativinvestitionen nicht verwendet werden, was die ökonomische **Entscheidungsneutralität** der Besteuerung ganz erheblich stört. Die starre Struktur des Körperschaftsteuersystems bietet hier keine Abhilfe, so daß die Körperschaftsteuersysteme aller Länder mit starker Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer unter diesem Mangel leiden.

Demgegenüber kann dieser Mangel in der flexiblen Rechtsstruktur der Inhabersteuer beseitigt werden, indem eine einzelne natürliche Person ein **Beteiligungsunternehmen** einrichtet, in dem sämtliche Beteiligungs- und Vermögenswerte (Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen, Aktienfonds, Wertpapiere, Versicherungen etc.) aktiviert sind. Dabei ist allerdings zu bedenken, daß die Gewinne von Beteiligungsunternehmen grundsätzlich der **kommunalen Unternehmensteuer** unterliegen⁶⁴, was für den Steuerpflichtigen nachteilhaft, für das Ziel einer breit angelegten Kommunalsteuer aber von Vorteil ist.

Problematisch ist der **Gewinntransfer** aus einem Unternehmen, das vom Beteiligungsunternehmen **nicht gehalten** wird. Das kann häufig dann der Fall sein, wenn ein Unternehmer nur an einem Unternehmen beteiligt ist und seine Vermögensbildung in diesem Unternehmen organisiert oder seine Gewinnanteile immer für den Privatkonsum voll verwendet, so daß das Bedürfnis nach einem Beteiligungsunternehmen erst später entsteht. In einem solchen Fall müßte der Gewinntransfer als progressiv besteuerte Auszahlung behandelt werden. Um auch hier den ökonomisch schädlichen Lock-In-Effekt zu vermeiden, kann es zugelassen werden, die **Auszahlung in das Beteili-**

64 Dazu unten III.2.3: Soweit Gewinne aus einem Unternehmen bereits dort kommunalbesteuert worden sind, vermeidet eine Kürzungsvorschrift die Doppelbesteuerung

gungsunternehmen zuzulassen, wo die Auszahlung mit 28 Prozent Inhabersteuer zuzüglich kommunaler Unternehmensteuer belastet und sodann in das EK28 eingestellt wird⁶⁵.

6.2.2 Einbeziehung von Nichtunternehmern, besonders von Arbeitnehmern in die Inhabersteuer

Wenn es grundsätzlich zugelassen wird, die Einlage in ein Beteiligungsunternehmen anstelle der progressiven Einkommensteuer der Inhabersteuer zu unterwerfen, so darf diese Option den Arbeitnehmern nicht verwehrt sein. Das Inhabersteuersystem wird dadurch auch gegenüber Nichtunternehmern geöffnet, wodurch die synthetische Qualität der Besteuerung von Einkommen wesentlich erhöht wird.

Damit stehen **allen Steuerpflichtigen** grundsätzlich **zwei Typen** der steuerlichen Behandlung von **investierten** bzw. **gesparten** Einkünften offen, erstens das Investieren und Sparen im **unternehmensteuerlichen Bereich**, und zweitens die Besteuerung der Zukunftsvorsorge nach dem **Prinzip der nachgelagerten Besteuerung**. Da letztere Besteuerungsform wegen der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen anfänglich starke Aufkommensbußen bewirkt und erst nach einem längeren Zeitraum infolge der vollen Besteuerung der Bezüge fiskalisch ergiebig wird, bedarf sie zumindest in der Anfangsphase einer mehr oder weniger **starken Limitierung**⁶⁶.

65 siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 8.6.

66 Dieses Thema wird besonders im Zusammenhang mit der noch für dieses Jahr angekündigten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Rentenbesteuerung zu diskutieren sein. Zuzustimmen ist dem Vorschlag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (StuW 1996, 203, 205), daß Vorsorgeaufwendungen grundsätzlich nur noch abziehbar sein sollen, wenn und soweit die Bezüge später voll versteuert werden. Die mangelnde Verbindung des Sonderausgabenabzuges mit der Versteuerung der Bezüge im geltenden Recht mindert derzeit das Steueraufkommen erheblich!

7. Übergangsregelung und optionaler Wechsel von der Inhabersteuer zur Körperschaftsteuer und umgekehrt

a) Nachdem das Körperschaftsteuersystem bereits auf der ersten Reformstufe umgestellt worden ist, müssen **Übergangsregelungen** nur noch für diejenigen Unternehmen getroffen werden, die **nicht der Körperschaftsteuer** unterworfen sind. Personengesellschaften, die für die Körperschaftsteuer **optiert** haben, verbleiben in der Körperschaftsteuerpflicht.

b) Bei den zu Beginn der zweiten Reformstufe **nicht körperschaftsteuerpflichtigen** Unternehmen sind sodann die Unternehmen auszuscheiden, welche die Voraussetzungen für die Inhabersteuerpflicht **nicht erfüllen**. Hierbei handelt es sich hauptsächlich um die Unternehmen, für die **keine gesetzliche Buchführungspflicht** besteht (besonders Kleingewerbetreibende und Freiberufler) und für die Bücher auch **nicht freiwillig** geführt werden⁶⁷. Diese Unternehmen unterfallen auch weiterhin **ausschließlich der Einkommensteuer**.

c) Der Rest der Unternehmen tritt zu Beginn des ersten in die zweite Reformstufe fallenden Veranlagungszeitraums in die **Inhabersteuerpflicht** ein.

aa) Bei den Unternehmen mit **Gewinneinkünften** sind die **Buchwerte**

67 siehe oben II.3, Buchstabe i (Gesetzesvorschlag: § 2 Abs. 1)

des Betriebsvermögens anzusetzen. In diesem Sinne ist auf der **Einkommensteuerebene** der **Nettowert des Betriebsvermögens**, u.U. ein negativer Nettowert als **Beteiligungswert** anzusetzen. Auf der **Inhabersteuerebene** ist die Anfangsbilanz ebenfalls mit den Buchwerten zu erstellen und der Nettowert in das EKE einzustellen⁶⁸.

cc) Bei den Unternehmen mit **Überschußeinkünften** (u.a. Vermietungsunternehmen) ist eine **Bewertung** durchzuführen, die besonders auch wegen des Eintritts in die weiter unten (VI.3.) ausführlich behandelte Besteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen erforderlich ist. Analog zu § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG sollten in der Anfangsbilanz **Teilwerte** angesetzt werden. Der Nettowert der so erstellten Anfangsbilanz ist in das EKE einzustellen und bildet zugleich den Beteiligungswert auf der Einkommensteuerebene. **Personenbezogene Kapitalgesellschaften**, welche die Voraussetzungen der Inhabersteuerpflicht erfüllen, können in der **Körperschaftsteuerpflicht** verbleiben. Sie können allerdings auch für die Inhabersteuer optieren. In diesem Falle haben auch sie eine Teilwerte-Anfangsbilanz zu erstellen. Gleiches gilt für **Personengesellschaften**, die für die **Körperschaftsteuer** optiert haben.

d) Wie die bisherigen Ausführungen gezeigt haben, ist das Verhältnis der verschiedenen Besteuerungsformen zueinander in relativ hohem Maße **optional** ausgestaltet. Die Option zwischen **Einkommensteuer** und **Inhabersteuer** ergibt sich aus der **Freiwilligkeit** der Buchführung. Ansonsten unterfallen Unternehmen **zwingend** der Inhabersteuerpflicht, wenn sie hierfür die gesetzlichen Voraussetzungen erfül-

68 siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 1

len⁶⁹. **Personenvereinigungen** (nicht Einzelunternehmen!) können jedoch für die **Körperschaftsteuer** optieren⁷⁰. Eine Rückkehr zur Inhabersteuer darf nicht ausgeschlossen sein.

Zu den vorgenannten Optionsmöglichkeiten stellt sich die Frage, mit **welcher zeitlichen Bindung** die Option ausgeübt werden sollte. Eine **längere Frist** erscheint im Hinblick auf das **Umwandlungssteuerrecht** als problematisch. Es könnte nämlich ein Umwandlungsdruck insofern entstehen, als zu lange Optionsfristen dazu veranlassen, den Wechsel des Steuerregimes per Umwandlung der Rechtsform zu erreichen. Dies würde elementar dem Ziel der Rechtsformneutralität widersprechen.

Als die zu einer starren Fristenregelung bessere Alternative wird empfohlen, die **Versteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt des Regimewechsels** anzuordnen. Der Regimewechsel verändert infolge der oben (II.2.) behandelten Thesaurierungsneutralität nur die Regelung für die Berücksichtigung der unternehmensteuerlichen Vorbelastung auf der Einkommensteuerebene. Daher geht es im Kern darum, den einkommensteuerlichen **Beteiligungswert** aufzudecken. Das bedeutet bei einem Wechsel von der Körperschaftsteuer zur Inhabersteuer, daß für das bisher körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen eine Teilwerte-Anfangsbilanz mit Ausweis ihres Nettowerts im EKE zu erstellen ist; dieser Nettowert ergibt den Beteiligungswert. Bei dem Wechsel von der Inhabersteuerpflicht zur Körperschaftsteuerpflicht ist der Beteiligungswert nach den Grundsät-

69 siehe oben II.3., Buchstabe i (Gesetzesvorschlag: § 2)

70 Die Regelung der ersten Reformstufe wird also beibehalten. Siehe oben II.3. Buchstabe i (Gesetzesvorschlag: § 3 Abs. 1 Nr. 2)

zen der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) aufzudecken und das Ist-Guthaben abzurechnen⁷¹.

III. Überlegungen zum Umbau der Gewerbesteuer in eine kommunale Unternehmensteuer

1. Finanzverfassungsrechtliche und steuerpolitische Vorgaben

a) Der Umbau der Gewerbesteuer zu einer kommunalen Unternehmensteuer (**kUntSt**) mit **breiter subjektiver und objektiver Basis** (sog. **Revitalisierung** der Gewerbesteuer⁷²) bildet den Schlüssel zu einer nachhaltigen Absenkung der Unternehmensteuersätze. Die gegenwärtige Gewerbesteuer ist auf so wenigen Schultern verteilt, daß es unrealistisch erscheint, das oben (I.1) erläuterte Ziel einer 35-Prozent-Steuerbelastung **ohne Revitalisierung** der Gewerbesteuer zu erreichen.

b) Die **Finanzverfassung** räumt den Gemeinden in Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG das Recht ein, die **Hebesätze der Realsteuern** im Rahmen der Gesetze festzusetzen. Realsteuergarantie und Hebesatzrecht sind verfassungsrechtlich umstritten⁷³. Dies kann hier im einzelnen unerör-

71 Vgl. Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 9

72 Die Ziele einer solchen Revitalisierung formuliert H. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, Eine steuergeschichtliche, rechtvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, Köln 1990, S. 320 ff.

73 Nach h.M. beinhaltet die Realsteuergarantie lediglich eine Ertragsgarantie derart, daß den Gemeinden das Aufkommen zusteht, wenn und soweit diese Steuern existieren (K. Stern, Das Staatsrecht der BRD, Bd. II, München 1980, S. 1151 f., m.w.N.; K. Vogel, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der BRD, Bd. IV, Heidelberg 1990, § 87, Rn. 31). Grundsätzlich a.A. H. Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden, Stuttgart u.a. 1969, S. 92 ff. Zum Meinungsstand im weiteren K. Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 8), Bd. III, S. 1106 ff.; R. Wendt, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts (a.a.O.), § 104, Rn. 62 ff.; H. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer (Fn.72), S. 215 ff. Siehe zuletzt H.J. Bonk, Verfassungsrechtliche Aspekte der Gewerbesteuer im Rahmen der Unternehmenssteuerreform, FR 1999, 443

tert bleiben, denn die steuerpolitische Zielvorgaben führen nicht zur Abschaffung⁷⁴, sondern zur Revitalisierung der Gewerbesteuer. Zwei Aspekte verdienen es allerdings, hervorgehoben zu werden:

aa) Das verfassungsrechtliche **Hebesatzrecht** steht einer **Integration** der kUntSt in die Körperschaftsteuer bzw. Inhabersteuer **entgegen**, auch wenn die Gemeinden an den **örtlichen Aufkommen** der Körperschaft- und Inhabersteuer **beteiligt** werden⁷⁵. Daher erlaubt das Finanzverfassungsrecht nicht die **optimale** unternehmensteuerliche Lösung. Die kUntSt kann nicht in das Auszahlungsabzugsverfahren einbezogen und bewirkt damit im Falle der Gewinnausschüttung eine **definitive** Steuerbelastung, die über der progressiven Belastung nicht-unternehmerischer Einkünfte liegt⁷⁶.

74 Zur finanzverfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Abschaffung der Gewerbesteuer siehe Schemmel/Krahwinkel, Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer - Darstellung, Kritik, Vorschläge -, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 57, Wiesbaden 1984, S. 57 ff.

75 So der Vorschlag, in: J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuches (Fn.33), Rz. 642 ff., § 150

76 siehe Anlage 1, Schaubilder 4 - 5

bb) Der historische Begriff der **Realsteuer** meint den **objektartigen Charakter** der Steuer⁷⁷. Danach knüpft die Steuer nicht an die persönlichen Verhältnisse einer natürlichen Person an. Sie beschränkt sich vielmehr auf Merkmale eines bestimmten Steuergegenstandes wie der „Gewerbebetrieb“ oder der „Grundbesitz“. In diesem Sinne definiert § 3 Abs. 2 AO die Grundsteuer und die Gewerbesteuer als Realsteuern. Es ist jedoch höchst umstritten, ob derartige historische Begriffsinhalte verfassungsrechtlich festgeschrieben sind⁷⁸. Aber auch diese Streitfrage kann hier dahinstehen, denn der Umbau der Gewerbesteuer zur kUntSt erweitert das Steuerobjekt und läuft damit dem historischen Charakter der Realsteuer nicht zuwider.

Zur **Ausgestaltung des Steuertatbestandes** stellt sich allerdings die Frage, ob es der finanzverfassungsrechtliche Realsteuerbegriff erlaubt, das auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zugeschnittene **Leistungsfähigkeitsprinzip** weitgehend zu **negieren**. Diese Frage hängt eng mit der Frage nach der **Rechtfertigung** der kUntSt zusammen: Ist die kUntSt durch das **Äquivalenzprinzip**⁷⁹ oder durch das **Leistungsfähigkeitsprinzip**⁸⁰ gerechtfertigt? Betrachtet

77 Dazu ausf. H. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer (Fn. 72), S. 101 ff., S. 106 ff.

78 Grundlegend hierzu K. Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 8), Bd. III, S. 1088 ff., ders., Vom konglomerat herkömmlicher Steuern zum System gerechter Steuern, BB 1994, 437. Gegenposition: K. Vogel, Zur Auslegung des Artikels 106 GG, in: FS für K. Tipke, Köln 1995, 93. Vermittelnd J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 8), § 3 Rz. 3 ff. (m.w.N.)

79 So m.w.N. H. zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer (Fn. 72), S. 159 ff. Hiergegen insb. K. tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 8), Bd. II, S. 823 ff.

80 So der grundlegende Ansatz von K. tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 8), Bd. II, S. 1028 ff.

man die geltende Gewerbesteuer, so zeigt sich, daß man die Rechtfertigungsfrage verfassungsrechtlich nicht auf die Goldwaage legen darf. Im deutschen Steuerrecht gibt es kaum eine Steuer, die sich so jedweder Rechtfertigung entzieht und mit so vielen Konstruktionsfehlern behaftet ist wie die Gewerbesteuer⁸¹. Äquivalenztheoretisch ist der Gewerbesteuergegenstand viel zu eng gefaßt und leistungsfähigkeitstheoretisch kann nur die gänzliche Abschaffung der Gewerbesteuer geboten sein⁸².

2. Zum Tatbestand einer kommunalen Unternehmensteuer

2.1 Ausgestaltung des Steuertatbestandes nach dem Äquivalenzprinzip und dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Der nachfolgende **Vorschlag zum Steuertatbestand** geht davon aus, daß im kommunalsteuerlichen Bereich das Äquivalenzprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip keinen Gegensatz bilden, sondern daß beide Prinzipien sich ergänzen:

81 H. zitzelsberger, äußerte im Vorwort zu seiner Habilitationsschrift über die Grundlagen der Gewerbesteuer (Fn.72), folgende Grunderkenntnis: Die Gewerbesteuer sei mit einer Fülle von Konstruktionsfehlern behaftet. Es findet sich kaum ein Hauch gesetzgeberischer Systemkonsequenz... Siehe auch H. Montag, in Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn.8), § 12 Rz. 1 ff.

82 so das Ergebnis von K. tipke, Steuerrechtsordnung (Fn.8), Bd. II, S. 845: Geboten ist nach allem eine Abschaffung der Gewerbesteuer (und der Körperschaftsteuer) zugunsten einer allgemeinen Unternehmensteuer.

a) Das **Äquivalenzprinzip** erfordert die Besteuerung möglichst aller Nutznießer einer kommunalen Infrastruktur und zielt somit in die gleiche Richtung wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, nämlich in die Richtung einer **allgemeinen Unternehmensteuer**⁸³, wie sie die kUntSt darstellt. Das Äquivalenzprinzip rechtfertigt auch den **objektsteuerartigen Charakter der kUntSt**, indem der Steuerzugriff nur auf den im Gemeindegebiet verwirklichten Teil des Einkommens zugelassen wird; dabei müssen persönliche Verhältnisse, die nur bei der Ermittlung des Gesamteinkommens einer natürlichen Person sachgerecht berücksichtigt werden können, notwendigerweise außer Ansatz bleiben⁸⁴.

b) Demgegenüber greift das **Leistungsfähigkeitsprinzip** dort Platz, wo es darum geht, die auf das Gemeindegebiet limitierte Bemessungsgrundlage sachgerecht nach der Realleistungsfähigkeit zu bestimmen. Hier wird das Leistungsfähigkeitsprinzip vor allem durch das **Nettoprinzip** konkretisiert, das die **Abzugsfähigkeit des Aufwandes** gebietet. So widerspricht die Hinzurechnung von Aufwand durch § 8 GewStG dem Leistungsfähigkeitsprinzip⁸⁵. Die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips für Realsteuern ergibt sich aus den **Grundrechten**, die durch das Staatsorganisationsrecht der

83 Vgl. K.Tipke, Steuerrechtsordnung (Fn. 8).

84 Einen objektsteuerartigen Charakter gewinnt auch die Einkommensteuer im Falle beschränkter Steuerpflicht.

85 Daher wird dem Vorschlag einer kommunalen Wertschöpfungssteuer (Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Schriftenreihe des BMF, Heft 31, Bonn 1984, S. 52 ff.) nicht gefolgt. Die dort breit angelegte Hinzurechnung von Aufwand verletzt gravierend das Leistungsfähigkeitsprinzip und bewirkt eine grundrechtswidrige (Art. 3; 12; 14 GG) Übermaßbesteuerung der Unternehmen (vgl. Schemmel/Krahwinkel, Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer [Fn. 74], S. 74 ff., S. 79 ff.). Löhne, Pachten, Zinsen, Mieten u. dergl. sind nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip von dem Empfänger, dessen Leistungsfähigkeit sich durch die Bezüge erhöht, und nicht von dem Geber zu versteuern.

Finanzverfassung nicht ausgeschaltet werden. Schließlich gebietet die stringente grundrechtliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur **Steuerfreistellung des Existenzminimums**⁸⁶, den Objektsteuercharakter der kUntSt zu modifizieren⁸⁷.

2.2 Steuergegenstand und Steuerschuldner

Die **subjektive** Revitalisierung der Gewerbesteuer zielt darauf ab, mit der Erweiterung des Steuergegenstandes zugleich den Kreis der **Steuerschuldner** auf **Nichtgewerbetreibende** auszudehnen. Im Hinblick auf das Ziel der 35-Prozent-Steuerbelastung erscheint es unabweisbar, **sämtliche körperschaft- und inhabersteuerlichen** Unternehmen, die den niedrigen Thesaurierungssatz genießen, in die kommunale Unternehmensteuerpflicht einzubeziehen.

Demgegenüber erscheint es aus **erfassungstechnischen** Gründen unmöglich, sämtliche Unternehmen im **umsatzsteuerlichen** Sinne der kUntSt zu unterwerfen, zumal zahlreiche Umsätze des **vermögensverwaltenden** Bereichs von der Umsatzsteuer befreit sind wie z.B. Kapitalumsätze i.S.d. § 4 Nr. 8 UStG und Vermietungsumsätze i.S.d. § 4 Nr. 12 UStG. Daher sollte der Steuergegenstand auf den Kreis der Unternehmen im **ertragsteuerlichen** Sinne beschränkt bleiben, so daß folgende Unternehmen der kUntSt unterfallen sollten:

86 Dazu m. zahlr. N. J.Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 8), § 4 Rz. 213 (zu BVerf-GE 87, 153: Art. 12; 14 GG), sowie § 9 Rz. 70 ff. (Familien-Existenzminimum: Art. 1 Abs. 1; 3; 6 Abs. 1 GG).

87 Siehe unten 2.3.

- **körperschaftsteuerpflichtige** Unternehmen (einschließlich land- und forstwirtschaftliche Betriebe der **öffentlichen Hand**⁸⁸);
- **inhabersteuerpflichtige** Unternehmen (einschließlich bilanzierende vermögensverwaltende Unternehmen, z.B. Wohnungsunternehmen);
- **einkommensteuerpflichtige** Unternehmen (nicht bilanzierende Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte sowie Freiberufler).

Die oben (II.3., Buchstaben h und i, § 5) empfohlene Regelung des **Steuerschuldners** sollte grundsätzlich auch für die kUntSt gelten. Im Abschnitt über die kUntSt muß diese Regelung allerdings auf die einkommensteuerpflichtigen Unternehmen erweitert werden.

2.3 Steuermeßbetrag und Zerlegung

Die **objektive** Revitalisierung der Gewerbesteuer strebt die **Verbreiterung der Bemessungsgrundlage** an. Nach dem Äquivalenzprinzip muß die Bemessungsgrundlage bei **mehreren Betriebsstätten** zerlegt werden (§ 28 GewStG). Die **zerlegungsfähige Bemessungsgrundlage** bezeichnet das Gesetz als **Steuermeßbetrag** (§§ 184 ff. AO). Das Betriebsfinanzamt ist für die Festsetzung und Zerlegung der Gewerbesteuermeßbeträge zuständig (§ 22 AO), während die Gemeinden den Hebesatz anwenden und die Gewerbesteuer festsetzen. Diese **realsteuerliche Grundstruktur des Steuertatbestandes** und ihres **Vollzugs** sollen hier beibehalten bleiben.

88 Siehe oben II.3, Buchstaben f, cc.

Bei der Regelung eines **verbreiterten Steuermeßbetrags** würde mit der **Hinzurechnung von Aufwand** der **grundrechtlich falsche** Weg beschritten. Vielmehr weist das geltende Gewerbesteuerrecht unter den Aspekten gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Rechtsformneutralität eine Vielzahl von Lücken auf, die im Wege einer durchgreifenden **Rechtsbereinigung** und **Vereinfachung** des kommunalen Unternehmensteuerrecht zu schließen sind. Der Meßbetrag der kUntSt läßt sich auf folgende Elemente zurückführen:

Ausgangsgröße ist der **Gewinn** einschließlich der **Auszahlungen** im unten (V.2.) dargestellten Sinne. Durch den rechtsformneutralen Ansatz der Auszahlungen sowohl bei körperschaft- als auch bei den inhabersteuerpflichtigen Unternehmen kann der rechtsformabhängige Freibetrag in Höhe von 48.000 DM für natürliche Personen und Personengesellschaften (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) entfallen. Dieser Freibetrag schafft ohnehin einen unzulänglichen Ausgleich für die Gewinnminderung durch die Abzugsfähigkeit von Geschäftsführergehältern des Kapitalgesellschafters. Wohlgemerkt verletzt die Hinzurechnung von Auszahlungen **nicht das Nettoprinzip**. Vielmehr werden alle Bezüge von **Anteilseignern** aus einem Unternehmen so erfaßt, wie dies jetzt schon bei **Personenunternehmen** der Fall ist.

Aus dem **Objektsteuercharakter** der kUntSt folgt ihr **Kostencharakter**. Demnach ist die kUntSt nach dem **Nettoprinzip** als Aufwand zu behandeln⁸⁹.

./ **Kürzung** um **Gewinnanteile**, deren Besteuerung anderen Gemeinden zugewiesen ist oder die in ausländischen Betriebsstätten oder doppelbesteuerungsrechtlich steuerbefreiten Betriebsstätten erwirtschaftet worden sind. Eine durchgreifende Vereinfachung der rechtsformabhängigen

89 Dadurch kann in der 35-Prozent-Rechnung ein höherer Hebesatz als bei einer nicht abzugsfähigen kUntSt angesetzt werden (Formel unten 2.4, Buchstabe d). Siehe auch Berechnung unten Fn. 91.

Kürzungsvorschriften in § 9 GewStG ist möglich. Es gilt in weitem Umfang für körperschaft- und inhabersteuerpflichtige Unternehmen das **Schachtelprivileg**, das die Kürzung überflüssig macht.

- ./ **Spendenabzug:** Im Hinblick auf eine möglichst identische 35-Prozent-Steuerbelastung sollte der Spendenabzug in gleichem Umfang zulässig sein wie bei der Körperschaftsteuer und Inhabersteuer⁹⁰.
- ./ **Verlustabzug** (Verlustrücktrag und Verlustvortrag)
- ./ **Existenzminimum-Pauschbetrag:** Soweit in der Ausgangsgröße des Gewinns von inhabersteuerpflichtigen Unternehmen **Auszahlungen** enthalten sind, die der progressiven Einkommensteuer unterliegen, ist der existenznotwendige Lebensbedarf in Höhe des Grundfreibetrages und der Kinderfreibeträge auch kommunalsteuerlich freizustellen. Bei mehreren inhabersteuerpflichtigen Unternehmen ist der Existenzminimum-Pauschbetrag entsprechend dem Antrag in der Steuererklärung zur kUntSt aufzuteilen.

Diese Regelung gilt auch für **einkommensteuerpflichtige** Unternehmen, nicht jedoch für **körperschaftsteuerpflichtige** Unternehmen, weil dort das Halbeinkünfteverfahren Platz greift, das die kommunalsteuerliche Vorbelastung **typisierend** berücksichtigt.

Im Ergebnis wird der rechtsformabhängige Unternehmerlohn-Freibetrag in Höhe von 48.000 DM für **Personenunternehmen** durch eine sehr viel niedrigere Existenzminimum-Pauschale ersetzt, die zudem anders als der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG **nicht vervielfacht** werden kann.

Steuermeßbetrag

90 Siehe oben IV.2.

2.4 Hebesatz und Anrechnung der Grundsteuer

a) Die differenzierten Regelungen zur **Meßzahl** in § 11 GewStG sind im Hinblick auf den Objektsteuercharakter der kUntSt **überflüssig** und stören zudem das Ziel einer möglichst einheitlichen 35-Prozent-Steuerbelastung. Sie können **ersatzlos gestrichen** werden.

b) Daher wendet die Gemeinde den **Hebesatz** direkt auf den **Steuermeßbetrag** an, der bei mehreren Betriebstätten durch Zerlegungsbescheid (§ 188 AO) des Betriebsfinanzamts **zerlegt** worden ist. Der Hebesatz besteht in einem schlichten **Prozentsatz**, der von der Gemeinde aufgrund ihres Hebesatzrechts in einer Gemeindesatzung festgelegt werden kann.

Im Falle einer umfassenden Revitalisierung der Gewerbesteuer (u.a. Wegfall des rechtsformabhängigen Unternehmerlohn-Freibetrages in Höhe von 48.000 DM) dürften Hebesätze von deutlich unter 11 Prozent möglich sein. Dies könnte zu einer weiteren spürbaren Nettoentlastung der Unternehmen führen. Das Ziel der 35-Prozent-Belastung durch die **Körperschaftsteuer** (KSt), die erwähnte **Inhabersteuer** (ISt) und die **kommunale Unternehmensteuer** (kUntSt) ist wie folgt zu erreichen:

Gewinn	100.000,00 DM
./. kUSt	<u>9.090,91 DM</u>
Bemessungsgrundlage	90.909,09 DM, davon
28 % KSt oder ISt	25.454,55 DM
10 % kUntSt	<u>9.090,91 DM</u>
Steuerbelastung	34.545,46 DM

Bei einem Steuersatz von 10 Prozent kUntSt wird also die 35-Prozent-Linie knapp unterschritten, während ein KUntSt-Satz von 11 Prozent eine Steuerbelastung von 35,1 Prozent bewirkt⁹¹. Die 35-Prozent-Linie könnte gesichert werden, indem der kUntSt-Satz von 10 bzw. 11 Prozent als **Höchstsatz** festgelegt wird; dieser Höchstsatz kann sodann aufgrund des verfassungsrechtlich gewährleisteten Hebesatzrechts unterschritten werden⁹².

c) Im übrigen müssen die **haushaltsmäßigen Auswirkungen** einer 35-Prozent-Steuerbelastung nach einem Umbau der Gewerbesteuer in eine kommunale Unternehmensteuer noch genau ermittelt werden, um die verschiedenen Unternehmensteuersätze in Relation zu den Steueraufkommen von Bund, Länder und Gemeinden endgültig festlegen zu können.

d) Infolge der Abzugsfähigkeit der kUntSt in der Bemessungsgrundlage kann jedenfalls ein **höherer Hebesatz** als bei einer **nicht abzugsfähigen** kUntSt angesetzt werden. Schließlich schlagen sich die kommunalsteuerlichen Vereinfachungen gegenüber dem geltenden Gewerbesteuerrecht auch in einer wesentlich einfacheren Berechnung des Betrages der kUntSt-Belastung nieder, der nach der folgenden Formel zu ermitteln ist:

91 $100.000,00 \text{ DM Gewinn} - 9.909,90 \text{ DM kUSt} = 90.090,10 \text{ DM}$
Bemessungsgrundlage. $25.225,23 \text{ DM KSt oder ISt} + 9.909,90 \text{ DM kUSt}$
 $= 35.135,13 \text{ DM Steuerbelastung}$.

92 Zum verfassungsrechtlichen Hebesatzrecht oben III.1. Buchstaben b, aa.

$$\begin{array}{rcc}
 & \text{Steuermeßbetrag} & \times \frac{\text{Steuersatz}}{100} \\
 \text{kUntSt} & = & \frac{\text{Steuermeßbetrag} + \frac{\text{Steuermeßbetrag} \times \text{Steuersatz}}{100}}{1 + \frac{\text{Steuersatz}}{100}}
 \end{array}$$

e) Die kommunalsteuerliche **Mehrfachbelastung** der Unternehmen mit kUntSt und **Grundsteuer** sollte besonders wegen der Einbeziehung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Wohnungsunternehmen **exakt durch Anrechnung der Grundsteuer** auf die kUntSt beseitigt werden. Diese Anrechnung ist im Bescheid über die kUntSt festzusetzen. Übersteigt die Grundsteuer den Betrag der kUntSt, so ist die Grundsteuer **nicht zu vergüten**.

IV. **Kodifikation des neuen Unternehmensteuerrechts in einem Unternehmensteuergesetz**

Die Neugestaltung des Unternehmensteuerrechts könnte in einem Unternehmensteuergesetz (**UntStG**) zusammengefaßt werden. Die Regelung der drei Unternehmensteuern 'Körperschaftsteuer' (**KSt**), 'Inhabersteuer' (**ISt**) und die 'kommunale Unternehmensteuer' (**kUntSt**) schafft ein hohes Maß an **Transparenz**. Im weiteren kann auch das **Steuerbilanzrecht** in dem neuen Unternehmensteuergesetz geregelt werden, weil bilanzierende Unternehmen nurmehr der Körperschaftsteuer oder der Inhabersteuer unterliegen.

Diese Materien der verschiedenen Unternehmensteuern und des Steuerbilanzrecht können nunmehr zu einer **terminologischen Einheit** zusammengeführt werden, die das geltende Recht vermissen läßt. Dazu nur ein einfaches Beispiel: § 8 Abs. 1 KStG verweist auf den Gewinnbegriff des Einkommensteuergesetzes, obgleich § 4 Abs.1 Satz 1 EStG nur den für Kapitalgesellschaften untauglichen Begriff der 'Entnahmen' und nicht der 'Gewinnausschüttung' verwendet. Derartige technische Fehler fallen bei der Formulierung eines Unternehmensteuergesetzes sofort auf.

V. Neuordnung des Steuerbilanzrechts

1. Grundsätzliches zur Neuordnung des Steuerbilanzrechts

a) Das Steuerbilanzrecht, d.h. das Recht der **bilanziellen Gewinnermittlung**⁹³, kann aus dem Einkommensteuergesetz herausgenommen werden, weil bilanzierende Unternehmen ausschließlich der Inhabersteuer unterliegen sollen⁹⁴. Im Bereich der Körperschaftsteuer gibt es allerdings auch **überschußermittelnde** Unternehmen. Insoweit kann, wenn das Steuerbilanzrecht im Unternehmenssteuergesetz geregelt wird, auf das Einkommensteuergesetz verwiesen werden, wie im geltenden Recht § 8 Abs. 1 KStG auf § 4 Abs. 3 EStG verweist. Zu dem Kreis körperschaftsteuerpflichtiger Überschußrechner gehören z.B. gemeinnützige Vereine, bei denen die ordnungsmäßige Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben (§ 63 Abs. 3 AO) genügt.

93 So H.Weber-Grellet, Steuerbilanzrecht, München 1996, § 1 Rz. 1. Der Begriff 'Bilanz-steuerrecht' müßte dasselbe bedeuten, wird aber häufig für alle Normen der Gewinnermittlung verwendet.

94 Siehe oben II.3, Buchstabe i (§ 2 Abs. 1).

b) Das **Einkommensteuergesetz** kann wie folgt entlastet werden: Der mit Buchstabenparagrafen aufgeblähte Abschnitt über die **Gewinnermittlung** (§§ 4 bis 7k EStG) kann stark verkürzt werden, wenn der Betriebsvermögensvergleich aus dem Einkommensteuergesetz herausgenommen wird, die Vorschriften über die **betriebliche Alterssicherung** (§§ 4b bis 4d EStG) in das Unternehmensteuergesetz transferiert⁹⁵ werden. Wie bereits oben (I.4) gefordert, sollten die in §§ 7a bis 7k EStG normierten **Steuersubventionen** gestrichen werden.

Nach der Kodifikation des Unternehmensteuerrechts in einem Unternehmensteuergesetz werden alle einkommensteuerpflichtigen Einkünfte per **Überschußrechnung** ermittelt, die Gewinneinkünfte entsprechend § 4 Abs. 3 EStG unter **Einschluß von Veräußerungseinkünften** und die Überschusseinkünfte gemäß §§ 8 bis 9a EStG und entsprechend der Quellentheorie **ohne Veräußerung und Wertveränderung des sog. Stammvermögens**. Ziel der Reform muß es aber sein, diesen sog. **Einkünftedualismus** wirksam einzudämmen.

Im Abschnitt über die Gewinnermittlung sind zu regeln der **Unterschiedsbetrag von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben** (§ 4 Abs. 3 EStG), die Legaldefinitionen nicht nur der Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG), sondern auch der Betriebseinnahmen, die nichtabziehbaren Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG), Gewinnermittlungszeitraum und Wirtschaftsjahr (§ 4a EStG). Neben dem **Vergleich von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben** müßte auch das **Verzeichnis des betrieblich genutzten Anlagevermögens** klarer und vollständiger als in § 4 Abs. 3 EStG

95 Sie sollten dort in einem gesonderten Abschnitt geregelt werden, zunächst wegen ihres Sondercharakters, aber auch wegen der Reformanfälligkeit der Materie, von der die Grundvorschriften des Steuerbilanzrechts nicht tangiert werden sollten.

geregelt sein. In Bezug auf Abschreibungen, Legaldefinitionen von Anschaffungs-/Herstellungskosten sollten Vorschriften des Unternehmensteuergesetzes analog angewendet werden.

Ein **Anlageverzeichnis** bedarf präziser Regelung besonders für die Ermittlung von **Einkünften aus einem inhabersteuerpflichtigen Unternehmen**. Wie bereits oben (I.4) angesprochen, wird eine Steuerbilanz nur noch für die inhabersteuerpflichtige Personengesellschaft erstellt. Hingegen können die Funktionen von Ergänzungs- und Sonderbilanzen durch das Anlageverzeichnis abgedeckt werden. Dort werden angesetzt der Wert der Beteiligung an dem unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen sowie die Werte der Wirtschaftsgüter, die der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen worden sind. Im Falle eines Einzelunternehmens werden die betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter entweder im unternehmensteuerpflichtigen Betriebsvermögen oder im einkommensteuerpflichtigen Betriebsvermögen angesetzt, wenn die Einkünfte nicht der Unternehmensteuer unterliegen.

c) Im Rahmen der Neuordnung muß noch einmal gründlich das **Konzept des Steuerbilanzrechts** diskutiert werden: Soll der Grundsatz der **Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz** (§ 5 Abs. 1 EStG) in das Unternehmensteuergesetz übernommen werden oder soll die Steuerbilanz **formal von der Handelsbilanz** abgelöst werden?⁹⁶ In der internationalen Praxis überwiegt die Eigenständigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung. Das gilt

96 Mit diesem Thema hat sich intensiv das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O. (Fn. 25), Tz. V/2 ff., befaßt. Die dort gewonnenen Erkenntnisse können als Grundlage der gegenwärtigen Diskussion dienen.

besonders gegenüber den neuerdings vielzitierten US-GAAP, von denen sich das US-amerikanische 'tax accounting' klar absetzt.

Indessen sollte man das Kind nicht mit dem Bade ausschütten, wie bereits das *Gutachten der Steuerreformkommission 1971*⁹⁷ erkannt hat. Die Einwände gegen das Maßgeblichkeitsprinzip gelten im wesentlichen dem **deutschen Vorsichtsprinzip**, das in der Tat bei der Bildung von stillen Reserven einen Spielraum bieten mag, der in der Steuerbilanz so nicht akzeptiert werden kann. Nach der Tomberger-Entscheidung des EuGH vom 27.6.1996⁹⁸ ist die Europatauglichkeit des Vorsichtsprinzips ohnehin fragwürdig geworden, denn es kollidiert mit dem europarechtlichen Bilanzprinzip des 'True and Fair View'.

Die **Kernfrage** aber ist: Welche Gestalt soll ein **steuerrechtliches Vorsichtsprinzip** haben? Der Streit um das Steuerentlastungsgesetz hat gezeigt, daß ein beliebiger Abbau von Vorschriften, die dem Vorsichtsprinzip Rechnung tragen, zu **steuerlicher Willkür und Übermaßbesteuerung** führt. Das Steuerbilanzrecht darf nicht zum Steinbruch für Finanzierungsmilliarden gemacht werden!⁹⁹. Auch für das Steuerbilanzrecht ist es unter dem Leistungsfähigkeitsaspekt unabweisbar, daß zukünftige Risiken angemessen zu berücksichtigen sind und daß auf Wertunsicherheiten die Besteuerung, die dem Unternehmen Liquidität entzieht, nicht gestützt werden kann. Daher benötigt das Steuerbilanzrecht ein Vorsichtsprinzip, das an dem verfassungsrechtlichen **Verbot der Übermaßbesteuerung** auszurich-

97 A.a.O. (Fn. 25), Tz. V/17 ff.

98 DB 1996, 1400.

99 So zutreffend W.Schön, Handelsblatt v. 21.12.1998, S. 47.

ten ist¹⁰⁰. Ein derart bestimmtes Vorsichtsprinzip sollte zum **Maßstab steuerbilanzieller Normen** gemacht werden.

Der (in Unordnung geratene) Mittelweg des **geltenden Steuerbilanzrechts** sollte **grundsätzlich beibehalten** werden, d.h. es sollte auch das reformierte Steuerbilanzrecht auf die Handelsbilanz verweisen, jedoch **unter dem Vorbehalt des steuergesetzlichen Bilanzrechts** stehen. Die zunehmende Internationalisierung der Unternehmenstätigkeit veranlaßt dazu, das **Monopol des deutschen Handelsbilanzrechts** abzuschaffen. Es muß dem Unternehmen erlaubt sein, seiner Rechnungslegung auch internationale Grundsätze (z.B. die **International Accounting Standards**) und die internationale Rechnungslegung der Steuerbilanz zugrunde zu legen.

Im Interesse der Rechtssicherheit ist aber notwendig, jene Normen, die den **steuerlichen Gewinn materiell** bestimmen, **möglichst lückenlos steuergesetzlich** zu regeln und dabei den Maßstab eines steuerrechtlichen Vorsichtsprinzips zu verwirklichen. So sollte endlich anstelle von fiskalisch orientierter Flickschusterei eine abschließende Regelung über die **Rückstellungen** getroffen werden. Nur sehr lückenhaft ist das Recht der **steuergesetzlichen Gewinnrealisierung und Buchwertfortführung** geregelt. Das von der Rechtsprechung entwickelte **Entstrickungsprinzip** bedarf dringend einer gesetzlichen Grundlage.

100 Dazu J.Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88, S. 368 f., und ausführlich J.Lang, Gewinnrealisierung - Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, in: H.G.Ruppe (Hrsg.), Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Bd. 4, Köln 1981, S. 46, S. 78 ff. (wirtschaftlich maßvolle Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit).

2. Rechtsformneutrale Neuordnung des Gewinnbegriffs

a) Kernstück der Steuerbilanzrechtsreform ist die rechtsformneutrale Neuordnung des Gewinnbegriffs. Der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG bezieht sich auf das Einzelunternehmen. Wie bereits oben (IV.) ausgeführt, erfaßt der Wortlaut des § 4 Abs. 1 EStG Ausschüttungen von Gesellschaften nicht. Eine rechtsformneutraler Gewinnbegriff sollte **alle Leistungen an den Inhaber oder Anteilseigner** in einem Obergriff zusammenzufassen. In welcher Form diese Leistung vollzogen wird, ob durch **Entnahme** des Einzelunternehmers, **Vergütungen** auf der Grundlage eines außerhalb des zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses geschlossenen Vertrages oder durch **Ausschüttungen**, ist wirtschaftlich gleichgültig. Daher wird folgender Gewinnbegriff vorgeschlagen:

„Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Auszahlungen und vermindert um den Wert der Einlagen.“

b) Der **Oberbegriff der Auszahlungen** umfaßt **rechtsformneutral** die **Entnahmen** (des Einzelunternehmers), die **offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen** von Kapital- und Personengesellschaften sowie die nicht gesellschaftsrechtlich gewährten **Vergütungen**. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG nennt die wichtigsten Fälle: Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine

Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Zu dieser Grundlagenterminologie ist folgendes anzumerken:

aa) Der historische Text des **Entnahmebegriffs** in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG entspricht nicht mehr dem aktuellen Stand der Rechtsdogmatik und ist auch in Bezug auf das Entstrickungsprinzip lückenhaft formuliert. **Entnahmen** werden heute definiert als **Wertabgaben aus dem Betriebsvermögen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen**¹⁰¹; im weiteren nimmt die Rechtsprechung (vom Gesetzestext nicht gedeckt!) Entnahmen auch bei Wertabgaben in einen von der inländischen Besteuerung ausgenommenen Teil des Betriebsvermögens an¹⁰². Hier muß die geltende Legaldefinition der Entnahme überarbeitet werden.

bb) **Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen** mindern den von **körperschaftsteuerpflichtigen** Unternehmen zu versteuernden Gewinn nicht. Sie sind im Zeitpunkt des Zuflusses im Halbeinkünfteverfahren anzusetzen. Bei inhabersteuerpflichtigen Unternehmen fallen die Ausschüttungen nicht in den zu versteuernden Gewinn des Unternehmens. Sie sind vielmehr als Auszahlungen unmittelbar auf der Einkommensteuerebene zu versteuern¹⁰³.

cc) Bei **offenen Gewinnausschüttungen** stellt sich als Hauptproblem die Angemessenheit der Gewinnverteilung im Angehörigenverband. Ansonsten kann der Gewinnverteilungsbeschuß der Gesellschafter einer Kapital- oder Personengesellschaft ohne weiteres dem Ansatz von Auszahlungen zugrundegelegt werden.

dd) Hingegen bedarf das richterrechtlich entwickelte Recht der **verdeckten Gewinnausschüttung** dringend einer Vereinfachung durch den Gesetzgeber. Die Dogmatik der Rechtsprechung ist so streitanfällig, daß praktisch in jedem Bundessteuerblatt neue Entscheidungen

101 Dazu pars pro toto: W.Heinicke, in: L.Schmidt, § 4 EStG, Rz. 300.

102 Krit. zu dieser 'Gewinnrealisierung durch Steuerentstrickung'
H.Schaumburg, Internationales Steuerrecht (Fn. 21) Rz. 5.378 ff.

103 Siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 5.

publiziert werden. Besonders umstritten ist die Rechtsprechung zu den Wettbewerbsverboten mit der Folge von Doppelbelastungseffekten, weil der Gewinn des Ausschüttungsempfängers nicht durch den Aufwand von Entschädigungszahlungen gemindert wird¹⁰⁴.

Die rechtsformneutral gebotene Gleichstellung der Gewinnausschüttung mit dem Entnahmerecht kann hier zu einer wesentlichen Vereinfachung beitragen. Das Entnahmerecht wird bereits bei **Persongesellschaften** angewandt, obgleich diese zivilrechtlich ebenso wie Kapitalgesellschaften abgegrenzt sind. Im Rahmen einer rechtsformneutralen Unternehmensteuer geht es im wesentlichen darum, **eigenkapitalmindernde Wertabgaben** so zu bestimmen, daß die unternehmensteuerpflichtige Proportionalsteuersatzsphäre von der progressiven Einkommensteuertarifsphäre nach einheitlichen Grundsätzen abgegrenzt ist. Eine derartige Rechtsformneutralität ist schon im Umsatzsteuerrecht durch die einheitliche Behandlung des Eigen- und Gesellschafterverbrauchs verwirklicht. Hierzu lassen sich folgende Fallgruppen unterscheiden:

- **Überhöhte Entgelte:** Entnahmerechtlich ist es gleichgültig, ob überhöhte Entgelte gezahlt werden, da diese in vollem Umfange der progressiven Einkommensteuer unterworfen werden. Im Falle von Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen sind die Entgelte, z.B. die Bezüge von **Gesellschafter-Geschäftsführern** einer GmbH dem Handelsbilanzgewinn hinzuzurechnen, damit zunächst der unternehmensteuerlichen Belastung und sodann dem Halbeinkünfteverfahren zuzuführen¹⁰⁵.
- **Substanzentnahmen und Unterpreisverkäufe:** Hier ist der Teilwert als Auszahlung anzusetzen. Bei Unterpreisverkäufen ist die Differenz zum Teilwert anzusetzen, weil die stillen Reserven in der Einkommensteuersphäre zu versteuern sind.
- Bei der **unentgeltlichen Nutzung von Wirtschaftsgütern und Inanspruchnahme von Dienstleistungen** führt die gegenwärtige Behandlung der Nutzungsentnahme als Kostenkorrekturatbestand zu unzutreffenden Ergebnissen, weil der Teilwert hier

104 Zur Kritik der Rechtsprechung zur vGA umfassend dogmatisch W.Schön, Verdeckte Gewinnausschüttung (Fn. 45), S. 265 ff.

105 Zum Grundsatz unten ee. Würde bei der GmbH das Trennungsprinzip beibehalten werden, so wäre das Geschäftsführergehalt unternehmensteuerlich nicht vorbelastet. Der Geschäftsführer einer GmbH könnte seine Steuerbelastung optimieren, indem er sich Bezüge bis zu einer Höhe auszahlen läßt, ab der die steuerliche Privilegierung im Halbeinkünfteverfahren beginnt. Siehe Anlage 1, Schaubilder 4 und 5.

ökonomisch unzutreffend angesetzt wird¹⁰⁶. Das zeigt sich deutlich bei der Gewährung eines zinslosen Darlehens an den Anteilseigner für private Konsumzwecke. Hier gibt es grundsätzlich zwei Lösungen: Die Darlehensvaluta könnte dem Privatvermögen des Anteilseigners zugeordnet werden¹⁰⁷ mit der Konsequenz, daß die gesamte Darlehensvaluta als Auszahlung anzusetzen ist. Dem Charakter einer **Nutzung** entspricht es jedoch besser, wenn die **Wertabgabe des Unternehmens mit marktüblichen Preisen** bewertet wird¹⁰⁸; dabei ist die Gleichstellung mit der Bewertung von **Sachbezügen** (§ 8 Abs. 2 EStG) anzustreben, weil es systematisch gleichgültig ist, ob ein Unternehmen den Privatkonsum des Anteilseigners oder eines Arbeitnehmers finanziert. An dieser Stelle sind auch die Sonderfälle zu regeln, so z.B. die **private Nutzung eines betrieblichen PKW**¹⁰⁹.

- Zur Vermeidung von **Lock-In-Effekten** sollten **Buchwerte** bei Transfers in andere unternehmensteuerpflichtige Betriebsvermögen angesetzt werden.

Nach alledem ist zu empfehlen, verdeckte Gewinnausschüttungen **entnahmerechtlich** nicht nur durch eine **allgemeine Legaldefinition**, sondern auch im Interesse der **Rechtssicherheit** durch positive Regelung der **wichtigsten Fallgruppen** zu normieren.

ee) Im geltenden Recht sind **Vergütungen** in hohem Maße rechtsformabhängig geregelt. Hier muß unbedingt eine rechtsformneutrale Lösung gefunden werden, die im Hinblick auf eine rechtsformneutrale Bemessungsgrundlage der kommunalen Unternehmensteuer nur in einer Hinzurechnung der Vergütungen bestehen kann, wie dies das geltende Recht nur für die Personengesellschaft vorschreibt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG). Wird also der Handelsbilanzgewinn einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft durch

106 Dazu krit. bereits H.Montag, Zur Entnahme von Nutzungen, StuW 1997, 35. Vgl. auch J.Lang, Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Fn. 100), S. 442 f.

107 So BFH vom 9.5.1996 - IV R 64/93, BStBl. 1996, 642.

108 Siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 8.1.

109 Siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 8.9.

außergesellschaftsrechtliche, unmittelbar oder mittelbar¹¹⁰ geleistete Vergütungen an die Anteilseigner gemindert, so sind die Vergütungen (z.B. die bereits erwähnten Geschäftsführergehälter) als Auszahlungen dem Handelsbilanzgewinn hinzuzurechnen. Wohlgemerkt wird hier **nicht das Nettoprinzip** verletzt, denn Vergütungen an **Nicht-gesellschafter** müssen auch kommunalsteuerlich **als Aufwand voll absetzbar** sein. Es geht nur um die Gleichstellung von Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft.

Pensionsrückstellungen für Pensionszusagen an **Gesellschafter** sollten auch bei Kapitalgesellschaften ebenso wie bei Personengesellschaften nicht zugelassen werden¹¹¹. Pensionsrückstellungen für Gesellschafter würden im Verein mit dem niedrigen Thesaurierungssatz die Thesaurierung übermäßig begünstigen.

Zinsen, die eine Gesellschaft an **Gesellschafter** für Kredite zahlt, sollten rechtsformneutral nicht nur dem Handelsbilanzgewinn einer Personengesellschaft, sondern auch dem einer Kapitalgesellschaft hinzugerechnet werden. Hierdurch kann das Problem der weltweit unbefriedigend normierten **Gesellschafter-Fremdfinanzierung** („thin capitalization“) wirksam gelöst werden. Die ohnehin verfassungs- und europarechtlich bedenklichen¹¹² Vorschriften des § 8a KStG können ersatzlos gestrichen werden.

Für die in § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG normierte **mittelbare** Gesellschafter-Fremdfinanzierung ist eine rechtsformneutrale Regelung zu treffen: So sollten Kredite über Dritte (z.B. ausländische Geschäftsbanken) als Kredite von Anteilseignern behandelt werden, soweit sie von den Anteilseignern refinanziert werden¹¹³. Hingegen ist bei der Regelung für nahestehende Personen zu beachten, daß auf die Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen ein verfassungsrechtlicher Anspruch besteht. Soweit Zinsen **doppel-**

110 Vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

111 Siehe Anlage 2 (Fallstudie), Nr. 8.2.

112 Siehe H.Schaumburg, Internationales Steuerrecht (Fn. 21), Rz. 18.187 f.

113 Zu § 8a Abs. 1 Satz 2, 2. Alt. KStG (Fremdkapitalgeber ist Dritter, der auf den Anteilseigner oder eine diesem nahestehende Person zurückgreifen kann) und besonders zu den sog. Back-to-back-Finanzierungen ausführlich U.Prinz, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG, Anm. 130 ff., Anm. 133.

besteuerungsrechtlich herauszurechnen sind, kann dies allein durch Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen geschehen¹¹⁴.

Problematisch ist die Behandlung von **Arbeitsentgelten**, wenn der Empfänger an dem Unternehmen **geringfügig** beteiligt ist, z.B. das Mitglied eines Vorstandes einer Aktiengesellschaft Aktien des eigenen Unternehmens erwirbt. Die Rechtsprechung hat sich bisher mit dem Thema im Falle des **Arbeitnehmer-Kommanditisten** beschäftigt und auch schon bei einer Beteiligung von etwas mehr als drei Prozent Mitunternehmerschaft bejaht¹¹⁵. Da abstrakte kausale Merkmale hier höchst streitanfällig wären, wird im Hinblick auf die unten (VI.3) behandelte Ein-Prozent-Regelung bei der einkommensteuerrechtlichen Erfassung von Einkünften aus Unternehmensbeteiligungen eine Grenze von ebenfalls einem Prozent vorgeschlagen: Ist demnach der Anteilseigner mit nicht mehr als einem Prozent an dem Unternehmen beteiligt, so werden seine außergesellschaftsrechtlichen Vergütungen der nichtunternehmerischen Einkunftsart zugeordnet, deren Einkünftebestand verwirklicht ist.

c) **Zusammenfassend** ist festzustellen: Die Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung kann nur durch einen einheitlichen Gewinnbegriff erzielt werden. Dabei vermag der **Dualismus** von **Körperschaftsteuer** und **Inhabersteuer** a priori nur **Thesaurierungsneutralität** zu gewährleisten¹¹⁶. Würde man demgegenüber die sich aus dem sog. Trennungsprinzip ergebenden Steuerfolgen bei der **Körperschaftsteuer** beibehalten, so wäre die Rechtsformneutralität nicht nur im Verhältnis zu den Personenunternehmen erheblich gestört. Die unterschiedliche Steuerbelastung von Gewinnausschüttungen einerseits und Auszahlungen an Anteilseigner, die wie z.B. Geschäftsführergehälter und

114 Siehe H.Schaumburg, Internationales Steuerrecht (Fn. 21), Rz. 16.338.

115 BFH v. 8.4.1992 XI R 37/88, BStBl. II 1992, 812. Bei Gewinnbeteiligungen von Arbeitnehmern wird keine Mitunternehmerschaft begründet, weil der Arbeitnehmer weder eine Einlage geleistet hat noch am Verlust und stillen Reserven beteiligt ist. Sie m.w.N. Blümich/Stuhrmann, § 15 EStG, Anm. 255.

116 Siehe oben II.2., Buchstabe a.

Zinsen den Handelsbilanzgewinn mindern, würden besonders auch die Streitanzfälligkeit von verdeckten Gewinnausschüttungen konservieren. Daher müssen Auszahlungen, soweit sie den Handelsbilanzgewinn des körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmens mindern, diesem **körperschaftsteuerlich hinzugerechnet** werden. Sodann ist auf **sämtliche Auszahlungen** das **Halbeinkünfteverfahren** anzuwenden. Demgegenüber werden sämtliche Auszahlungen eines **inhabersteuerpflichtigen** Unternehmens **unmittelbar** der **progressiven Einkommensteuer** des Inhabers unterworfen.

VI. Von der Unternehmen- zur Einkommensteuerreform

1. Verringerung der Spreizung von Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer

Die Reform der Einkommensteuer gehört nicht zum Auftrag der Kommission. Indessen läßt sich eine Unternehmensteuerreform nicht losgelöst vom Einkommensteuerrecht bewerkstelligen, zumal dem Kommissionsauftrag eine problematische Spreizung von Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer immanent ist, wie bereits oben (I.1) festgestellt wurde. So ist die Unternehmensteuerreform als eine Vorstufe zur Einkommensteuerreform zu verstehen, die das Ziel einer Verringerung der Spreizung von Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer zu verfolgen hat.

Die Verwirklichung dieses Ziels hängt davon ab, ob und inwieweit es gelingt, die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage politisch durch-

zusetzen. Jedenfalls wird ein Steuersystem erst dann wirklich wettbewerbsfähig, wenn auch der Spitzensatz der Einkommensteuer im internationalen Vergleich niedrig ist. Eine starke Spreizung von Unternehmensteuersatz und Spitzensatz der Einkommensteuer erzeugt zumindest einen heilsamen Druck für die Reform der Einkommensteuer, nicht nur ihres Tarifs, sondern auch ihrer Bemessungsgrundlage.

2. Rückkehr zum synthetischen Charakter des Einkommensteuersystems

In letzter Zeit ist der synthetische Charakter der Einkommensteuer¹¹⁷ immer stärker beeinträchtigt worden. Allgemein läßt sich hierzu feststellen, daß die Schedulisierung der Einkommensteuer, besonders die Beschränkungen von Verlustverrechnungen häufig auf Strategien des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind, **steuergünstig zu sparen und zu investieren**. Auch die Diskussion um die Endbesteuerung von Zinsen gibt das Prinzip der synthetischen Einkommensteuer preis und betrifft die Besteuerung von Erträgen aus dem gesparten Einkommen.

117 Die deutsche Einkommensteuer ist grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, daß sie synthetisch die Gesamtheit der Einkünfte (Summe der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1-3 EStG) in einer einheitlichen Bemessungsgrundlage (§ 2 Abs. 5 EStG) erfaßt; diese einheitliche Bemessungsgrundlage bildet die Ausgangsgröße für einen einheitlich belastenden Einkommensteuertarif. Im Gegensatz zur synthetischen Gesamteinkommensteuer steht die analytische Schedulessteuer. Sie erfaßt die zu versteuernden Einkünfte nach Art ihrer Einkunftsquellen; sodann werden auf die so separierten Einkünfte unterschiedliche Steuertarife angewendet (Dazu m.w.N. J.Lang (Fn. 8), § 9 Rz. 1). Tatsächlich wird aber das deutsche Einkommensteuersystem durch zahlreiche Schedules-steuereffekte unterschiedlicher Einkünfteregulungen verunstaltet (siehe J.Lang, a.a.O., § 9 Rz. 477 ff.).

Folglich bietet die oben (I.2) dargelegte breite Herausnahme der investierten und gesparten Einkommen aus dem Einkommensteuertatbestand die Chance, den **synthetischen Charakter des Einkommensteuersystems wieder zu verbessern**. So können, wie schon oben (I.4) ausgeführt, Vorschriften zur Begrenzung der Verlustverrechnung (§§ 2 Abs. 3; 2b; 15a EStG) gestrichen und das Einkunftsartenrecht¹¹⁸ so neugeordnet werden, daß das synthetische Prinzip weitgehend hergestellt ist.

Allerdings ist nicht zu verkennen, daß die Trias von Körperschaftsteuer, Inhabersteuer und der objektsteuerartigen, also definitivbelastenden kommunalen Unternehmensteuer das synthetische Einkommensteuersystem stört. Die unternehmensteuerpflichtigen Einkünfte sind jedoch nur im Falle der **Thesaurierung** besser gestellt als die nichtunternehmerischen Einkünfte. Im Falle der **Ausschüttung** ergibt sich für Einkünfte aus einem inhabersteuerpflichtigen Unternehmen infolge der kommunalen Unternehmensteuer eine über der progressiven Belastung nichtunternehmerischer Einkünfte liegende Steuerbelastung¹¹⁹. Demgegenüber sind Einkünfte aus einem körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen infolge des Halbeinkünfteverfahrens im unteren Bereich höher und im oberen Bereich niedriger belastet¹²⁰. Die vollständige Rückkehr zum synthetischen Einkommensteuersystem vermag nur eine **einheitliche Unternehmensteuer mit Vollanrechnungssystem und integrierter kommunaler Unternehmensteuer** zu ermöglichen.

118 Dazu m.w.N. J.Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 8), § 9 Rz. 477 ff.

119 Siehe Anlage 1 (Schaubilder 4 u. 5).

120 Siehe Anlage 1 (Schaubilder 4 u. 5).

Wie bereits oben (II.6.2.2) dargelegt, ermöglicht es die flexible Rechtsstruktur der Inhabersteuer, das Inhabersteuersystem auch den Ersparnissen von Nichtunternehmern, besonders **Arbeitnehmern** zugänglich zu machen, indem die Vermögensbildung in einem **inhabersteuerpflichtigen Beteiligungsunternehmen** organisiert wird. Danach sind Nichtunternehmer Unternehmern insofern gleichgestellt, als auch Unternehmer Einlagen bei Gründung eines inhaber- oder körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmens aus progressiv besteuertem Einkommen erbringen. Im weiteren eröffnet die Rechtsstruktur der Inhabersteuer die Möglichkeit, investierte Teile des Arbeitslohns mit dem niedrigen Thesaurierungssatz zu belasten.

Gleichwohl ist ein synthetisches Defizit darin zu erkennen, daß Arbeitnehmer im Rahmen ihrer **eigenen Einkunftsart** nicht steuergünstig sparen können. Die Chance eines systemgerechten Ausgleichs bietet die verfassungsrechtlich gebotene **Neuordnung der Besteuerung von Alterseinkünften**¹²¹. Die anstehende Reform sollte die steuerliche Behandlung der Zukunftsvorsorge stärker an dem bereits erwähnten (II.6.2.2) **Prinzip der nachgelagerten Besteuerung**¹²² ausrichten. Das betrifft auch Vorsorgeformen außerhalb

121 Zu diesem Thema wird das Bundesverfassungsgericht noch in diesem Jahr entscheiden.

122 Nach diesem Prinzip sind die Vorsorgeaufwendungen abzugsfähig oder Beiträge Dritter (Arbeitgeber, Dienstherr) steuerfrei zu stellen, weil das für die Zukunftsvorsorge verwendete Einkommen keine aktuelle Leistungsfähigkeit indiziert. Dementsprechend sind die Bezüge voll zu besteuern. Dieses Prinzip ist mittlerweile allgemein anerkannt. Siehe Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Gutachten zur einkommensteuerlichen Behandlung von Alterseinkünften, Schriftenreihe des BMF, Heft 38, Bonn 1986; Thesen der Einkommensteuer-Kommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 55, Bonn 1986, These 7; J.Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 8), § 4 Rz. 117 (nachgelagerte Besteuerung und Leistungsfähigkeitsprinzip), und § 9 Rz. 605; R.Seer, StuW 1996, 323; H.Söhn, StuW 1986, 324; K.Tipke, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 8), Bd. II, S. 667 f. (m.w.N.).

der gesetzlichen Rentenversicherungen, z.B. die **betriebliche Alterssicherung**¹²³, Renten-, Pensionsfonds, Lebensversicherungen etc.

3. Einkommensteuerrechtliche Erfassung von Veräußerungseinkünften

Das synthetische Einkommensteuersystem wird am stärksten durch den sog. Dualismus der Einkünfteermittlung (**Einkünftedualismus**) gestört, der Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des **Betriebsvermögens** uneingeschränkt besteuert, während Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des **Privatvermögens** nur im Rahmen der §§ 17; 22 Nr. 2; 23 EStG steuerbar sind¹²⁴. Die Beseitigung dieser fundamentalen Ungleichheit der Besteuerung von Veräußerungseinkünften wird seit Jahrzehnten vergeblich gefordert¹²⁵, obgleich sich die Besteuerung von 'capital gains' international immer mehr ausbreitet.

Der Einkünftedualismus ist wesentlicher Faktor für rechtsformabhängige Besteuerung und für eine Reihe von Steuersparmodellen (z.B. Bauherrenmodelle), die in einem Steuerrecht, das fähig ist, Steuerlasten zugunsten niedriger Steuersätze gleichmäßig auszuteilen, keinen Platz mehr haben sollten. Die Überwindung des Einkünftedualismus ist daher **wesentlicher Faktor für die Absenkung**

123 Zum Reformmodell der generellen nachgelagerten Besteuerung bei der betrieblichen Altersvorsorge D.Birk, DB 1999, 166, 168.

124 Dazu m.w.N. J.Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht (Fn. 8), § 9 Rz. 181 ff.

125 Siehe zuletzt Einkommensteuer-Kommission (Fn. 122), These 5 (gleichmäßige Behandlung aller Einkunftsarten).

besonders des Spitzensatzes der Einkommensteuer. Unter dem Regime niedriger Thesaurierungssätze sind für die Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung folgende Maßnahmen unabdingbar:

a) Zunächst sind **Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen an Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen** abweichend von § 17 EStG ebenso zu besteuern wie Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen an inhabersteuerpflichtigen Unternehmen. Die steuerliche Freistellung von Veräußerungseinkünften hätte den Effekt, daß niedrigbesteuertes Kapital in der Gesellschaft angesammelt und sodann die entsprechend im Wert gestiegenen Anteile steuerfrei veräußert werden würden.

Bei den **Aktiefonds** ist allerdings zu beachten, daß es einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen widersprechen würde, wenn bereits die auf der Fondsebene entstandenen Gewinne der Einkommensteuer unterworfen werden würden. Vielmehr fließen die Erträge erst bei der Ausschüttung zu. Im übrigen wird der Steuerpflichtige zweckmäßigerweise ein von der Bank verwaltetes inhabersteuerpflichtiges Beteiligungsunternehmen gründen und die Erträge erst dann der progressiv besteuerten Einkommensteuerebene zuführen, wenn er sie für private Konsumzwecke benötigt.

An Unternehmen sollten möglichst viele Bürger eines Landes, besonders auch Arbeitnehmer beteiligt sein. Jedoch sind in Deutschland Unternehmensbeteiligungen besonders in Gestalt von Aktien nicht in dem Umfange als vorteilhafte Kapitalanlagen anerkannt, wie dies etwa in den USA üblich ist. Um die **unternehmensorientierte Vermögensbildung** nicht zu stören, ist zu empfehlen, Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen an Unternehmen (rechtsformneutral nicht nur an Kapitalgesellschaften!) von **nicht mehr als einem Prozent steuerfrei zu stellen**. Dies ist auch durch die Tatsache gerechtfertigt, daß die Vollzugsdefizite bei der Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von Aktien u.a. Beteiligungen i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG besonders groß sind.

b) Sodann sind Einkünfte aus der Veräußerung von **Wirtschaftsgütern**, die ein **Gesellschafter der Gesellschaft überlassen** hat, nicht nur bei Personengesellschaften, sondern auch bei Kapitalgesellschaften zu besteuern.

c) Schließlich ist nicht einzusehen, daß **Abschreibungen** bei den Überschusseinkünften nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG geltend gemacht werden, ohne daß eine steuerliche **Wertaufholung** durch Erfassung der Veräußerungseinkünfte eintritt. Daher wird vorgeschlagen, daß Wirtschaftsgüter, für die Abschreibungen geltend gemacht werden, in ein Anlageverzeichnis aufzunehmen sind. Die Einkünfte aus der Veräußerung der Abschreibungsgüter sind sodann zu versteuern. Aus Vereinfachungsgründen sollten die Aufwendungen für **geringwertige Wirtschaftsgüter** (§ 6 Abs. 2 EStG), insb. für geringwertige Arbeitsmittel zum Werbungskostenabzug ohne Aufnahme in ein Anlageverzeichnis und ohne Besteuerung von Veräußerungseinkünften zugelassen werden.

VII. Zusammenfassende Beurteilung der Reformperspektiven

a) Zu den eingangs aufgeführten (I.) **Zielsetzungen** ist folgendes festzustellen:

aa) Das **Ziel einer 35-Prozent-Steuerbelastung** kann wesentlich durch den Umbau der Gewerbesteuer in eine kommunale Unternehmensteuer erreicht werden.

bb) Hingegen läßt sich das **Ziel der Rechtsformneutralität** nicht uneingeschränkt verwirklichen. Bedingt durch die Verschiedenheit von Publikumsunternehmen und Einzelunternehmen müssen im Verhältnis der Unternehmensteuer- zur Einkommensteuerebene **unterschiedliche Regelungen** hingenommen werden: Während die unternehmensteuerliche Belastung von Publikumsunternehmen auf der Einkommensteuerebene durch das Halbeinkünfteverfahren **typisiert** berücksichtigt werden kann, ist die inhabersteuerliche Vorbelastung bei Einzelunternehmen, besonders kleinen und mittelständischen Unternehmen **exakt zu bestimmen**.

cc) Die Praxis der Rechtsanwendung wird wesentlich erleichtert und vereinfacht, indem das Recht **folgerichtig** nach den **systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts** ausgestaltet, damit von streitanfälligen, besonders unter dem Aspekt der Steuergleichheit überflüssigen Abgrenzungsfragen möglichst freigehalten wird. Schließlich wurde auf Einheit und Folgerichtigkeit der rechtlichen Terminologie Wert gelegt.

b) Die für die Senkung der Steuersätze notwendigen **Maßnahmen zur subjektiven und objektiven Verbreiterung der Steuerbasis** sind ausschließlich steuersystematisch begründet und entsprechen daher allen verfassungsrechtlichen Vorgaben; sie verletzen insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip und das daraus resultierende Nettoprinzip nicht. Es wurde im Gegenteil darauf geachtet, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu erhöhen. Zusammengefaßt betrachtet erhöhen folgende drei Komponenten das Steueraufkommen:

- Durch die Inhabersteuer wird die **Verlustverrechnung** stark eingeschränkt; dies ist systemimmanent und konsequent, weil das Nettoprinzip nicht dazu führen kann, Verluste auf der niedrig besteuerten Thesaurierungsebene mit progressiv besteuerten Gewinnen zu verrechnen.
- Besonders im Zuge der Einkommensteuerreform sollten **gleichheitswidrige Ausnahmen von der Besteuerung** beseitigt werden. Dabei steht vor allem die Erfassung von Veräußerungseinkünften im Vordergrund, während das Steuerbilanzrecht nicht mehr aufkommenserhöhend umgestaltet werden kann. Vielmehr sollte das Steuerbilanzrecht nach sachgerechten Steuerbilanzprinzipien geordnet und nicht weiter als Quelle aufkommenserhöhender Maßnahmen ausgebeutet werden.

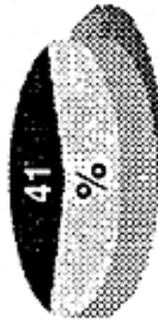
- Schließlich leistet der **rechtsformneutrale Umbau der Gewerbesteuer in eine kommunale Unternehmensteuer** den wirksamsten Beitrag zur breiteren Austeilung von Steuerlasten. Hieran zeigt sich am deutlichsten, daß in Deutschland sehr wohl niedrige Steuersätze verwirklicht werden können, wenn die Vielzahl von Sonderregelungen, die die Steuerbasis stark schmälern, zudem die Ungleichheit und Kompliziertheit des Steuerrechts ausmachen, beseitigt werden.

Einkommensteuer nah besehen

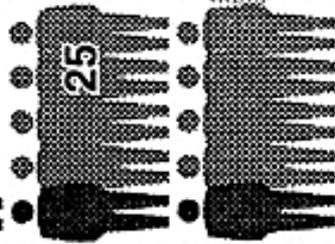
So viel Prozent der Steuerpflichtigen...



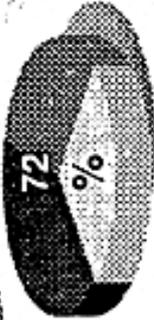
Die 5 % Steuerzahler mit den höchsten Einkünften (ab 143 000 DM)



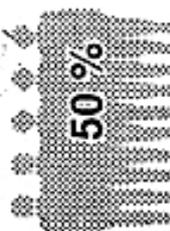
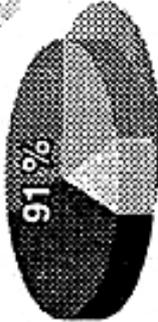
...leisten so viel vom gesamten Aufkommen der Einkommensteuer



das oberste Viertel der Steuerzahler (Einkünfte ab 78 100)



die obere Hälfte der Steuerzahler (Einkünfte ab 49 100)



die untere Hälfte der Steuerzahler (Einkünfte bis 49 100)



das unterste Viertel der Steuerzahler (Einkünfte bis 19 800)



Stand 1998



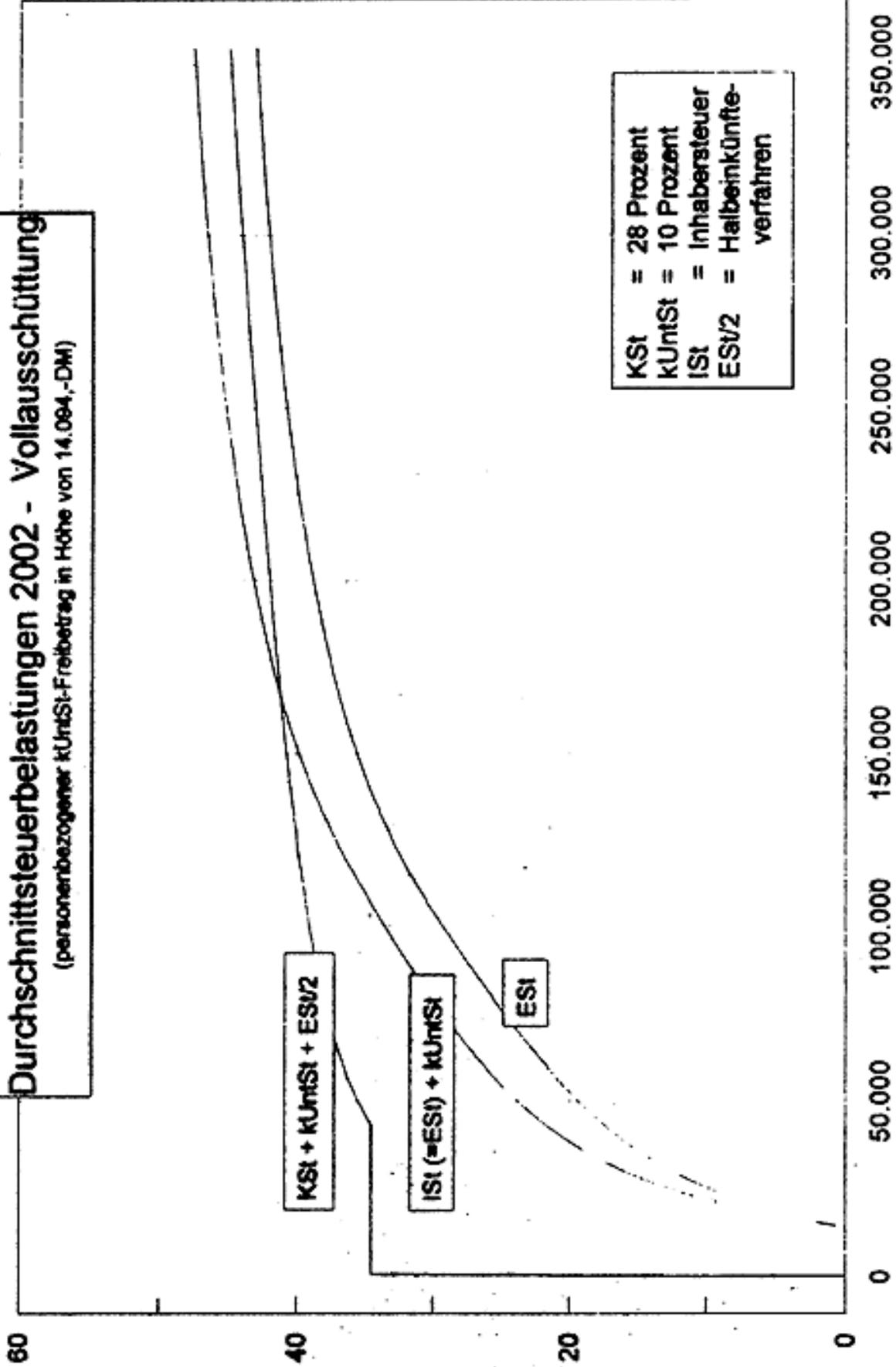
5100 © Globus

**Verhältnis des Körperschaftsteuersatzes zum
Einkommensteuerspitzenatz
(Steuersatzspreizung)**

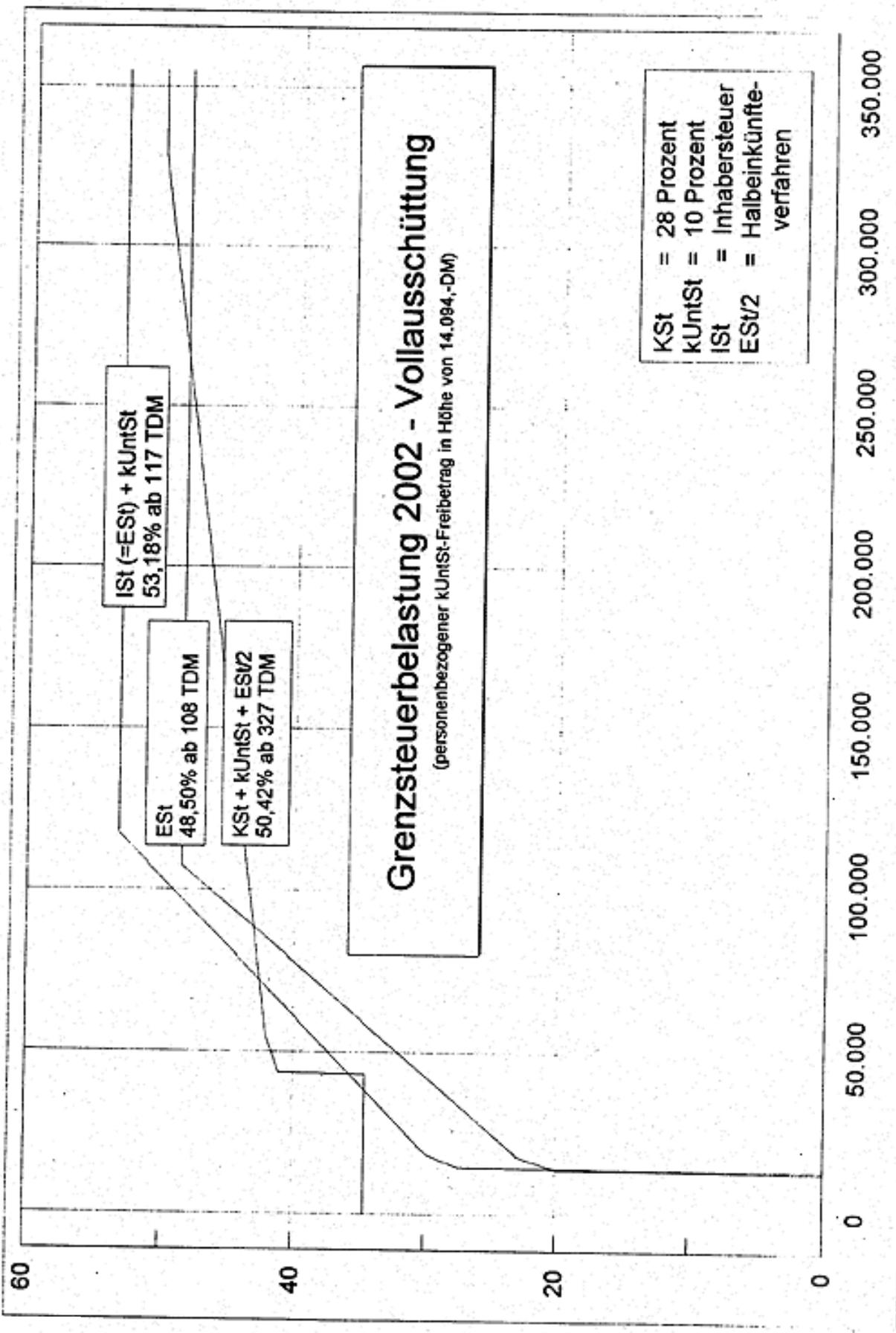
	a) regulärer EStSpitzenatz b) Sondersteuersatz für gewerbliche Einkünfte	KStSatz	Spreizung a) im Verhältnis zum EStSpitzenatz b) im Verhältnis zum Steuersatz für gewerbliche Einkünfte
Belgien	57,75	39	18,75
Brasilien	35	35	0
Dänemark	58	34	24
Deutschland	a) 53 b) 45	40/30	a) 13 b) 5
Finnland	a) 58 b) 28 (für Kapitaleinkünfte)	28	a) 30 b) 0
Frankreich	50	33,33	16,67
Griechenland	45	35/40	10/5
Großbritannien	40	31	9
Irland	48	32	16
Italien	45,5	37	8,5
Kroatien	35	35	0
Luxemburg	a) 46 b) 43/44	30	a) 16 b) 13/14
Niederlande	60	35	25
Norwegen	a) 49,5 EK aus nichtselbständiger Arbeit (inkl. kommunaler ESt.) b) 52,4 persönliches EK aus Gewerbebetrieb (inkl. kommunaler ESt.) c) 28 (für Kapitaleinkünfte)	28	a) 21,5 b) 24,4 c) 0
Österreich	50	34	16
Portugal	40	34	6
Schweden	56	28	28
Spanien	56	35	21

Durchschnittsteuerbelastungen 2002 - Vollausschüttung

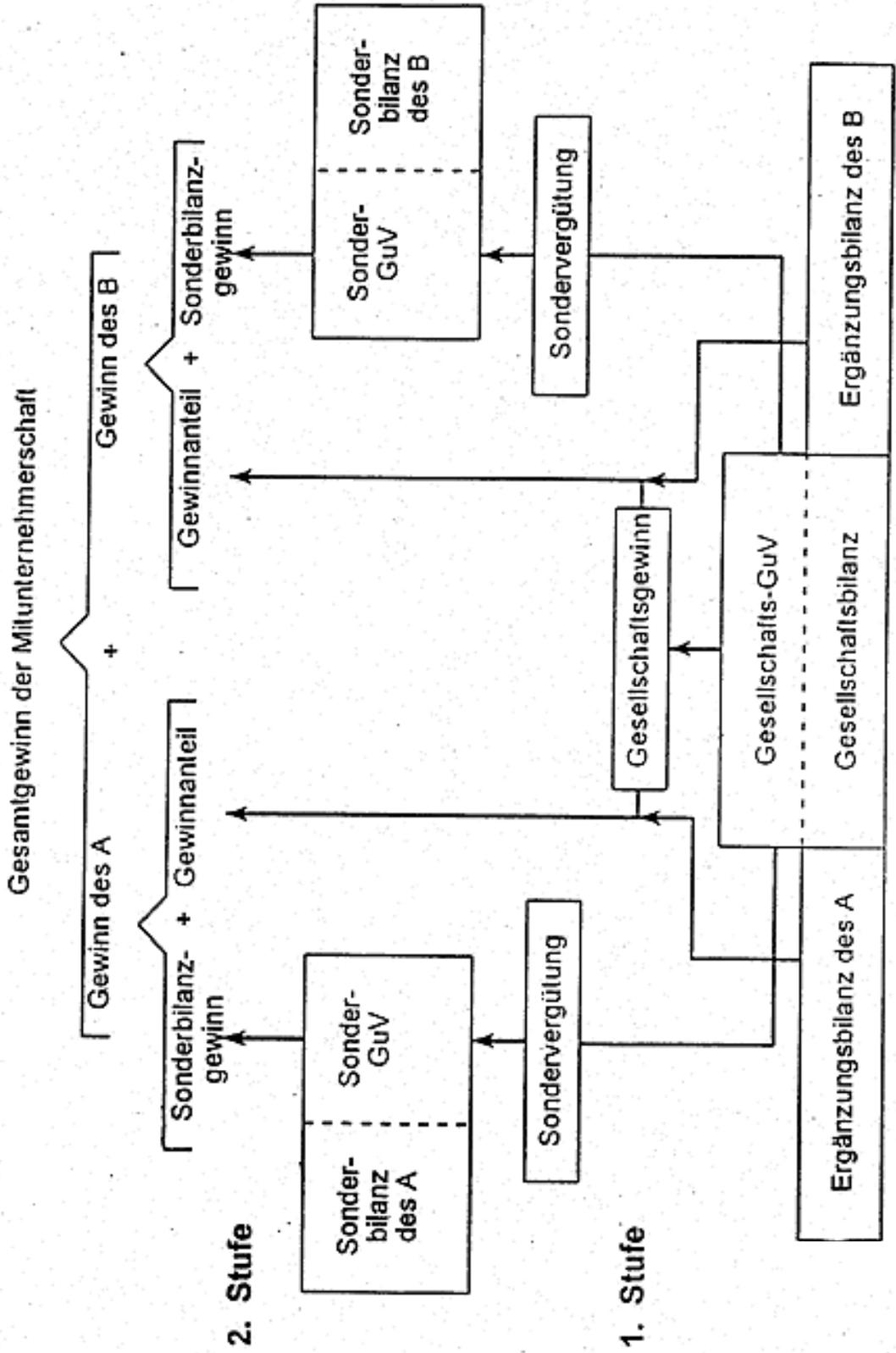
(personenbezogener kUmSt-Freibetrag in Höhe von 14.084,-DM)



KSt = 28 Prozent
 kUmSt = 10 Prozent
 ISi = Inhabersteuer
 ESU2 = Halbeinkünfteverfahren



ZWEISTUFIGE GEWINNERMITTLUNG



Fallstudie zum inhabersteuerlichen Auszahlungsabzugsverfahren

Geschäftsvorfälle der FUTURA-KG

1. A, B und C gründen zum 1.7.01 die FUTURA-KG mit Sitz in Düsseldorf. A beteiligt sich als Kommanditist mit 500.000,- DM und B ebenfalls als Kommanditist mit 250.000,- DM. C führt als Komplementär mit einer Einlage von 250.000,- DM die Geschäfte der KG und erhält dafür eine monatliche, vom Gewinn der Gesellschaft unabhängige Vergütung von 20.000,- DM. Entsprechend den Einlagen ist A zur Hälfte, B und C jeweils zu einem Viertel am Gewinn der Gesellschaft beteiligt.

a) Eröffnungsbilanz zum 01.07.01

Aktiva			Passiva
Bank	1.000.000,00 DM	EK A	500.000,00 DM
		EK B	250.000,00 DM
		EK C	250.000,00 DM
	1.000.000,00 DM		1.000.000,00 DM

a) Eigenkapitalgliederungen

aa) Eigenkapitalgliederung A			
	EKE	EK 28	EK 0
Bestand	01.07.01 500.000,00 DM		
bb) Eigenkapitalgliederung B			
	EKE	EK 28	EK 0
Bestand	01.07.01 250.000,00 DM		
cc) Eigenkapitalgliederung C			
	EKE	EK 28	EK 0
Bestand	01.07.01 250.000,00 DM		

2. Bis zum 31.12.01 erwirtschaftet die KG einen Handelsbilanzgewinn vor Belastung mit ISt von 300.000,- DM, der nicht entnommen wird. Der Handelsbilanzgewinn wird durch die Bezüge des C in Höhe von 120.000,- DM und die abzugsfähige kommunale Unternehmensteuer (Steuersatz: 10 Prozent; Tätigkeitsvergütung ist Bestandteil der Bemessungsgrundlage) gemindert.

a) Schlußbilanz zum 31.12.01

Aktiva				Passiva	
Finanzanlagen	150.000,00 DM	EK A			608.000,00 DM
Umlaufvermögen	1.150.000,00 DM	EKB			304.000,00 DM
		EK C			304.000,00 DM
		Rückstellung ISt			84.000,00 DM
	1.300.000,00 DM				1.300.000,00 DM

b) Inhabersteuerliche Belastung

<i>ISt-Bemessungsgrundlage:</i>		<i>Unterschiedsbetrag</i>
	SB 31.12.01:	1.216.000,00 DM
<i>./. EB 01.07.01:</i>		<u>1.000.000,00 DM</u>
		216.000,00 DM
+ nichtabziehbare		
	Aufwendungen:	
	<u>ISt</u>	<u>84.000,00 DM</u>
		300.000,00 DM
<i>ISt:</i>	28 Prozent von 300.000,00 DM	= 84.000,00 DM

a) Eigenkapitalgliederungen

aa) Eigenkapitalgliederung **A**

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	01.07.01	500.000,00 DM		
Zugang			108.000,00 DM	
Abgang				
Bestand	31.12.01	500.000,00 DM	108.000,00 DM	

bb) Eigenkapitalgliederung **B**

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	01.07.01	250.000,00 DM		
Zugang			54.000,00 DM	
Abgang				
Bestand	31.12.01	250.000,00 DM	54.000,00 DM	

cc) Eigenkapitalgliederung C				
		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	01.07.01	250.000,00 DM		
Zugang			54.000,00 DM	
Abgang				
Bestand	31.12.01	250.000,00 DM	54.000,00 DM	

d) Einkommensteuer

C hat in Höhe von 120.000,- DM Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

3. Im Jahr 02 erwirtschaftet die KG einen Handelsbilanzverlust in Höhe von 500.000,- DM. C bezieht gleichwohl 240.000,- DM, die als Aufwand der KG gebucht werden. Die ISt in Höhe von 84.000,- DM ist im Jahre 02 bezahlt worden.

a) Schlußbilanz zum 31.12.02

Aktiva		Passiva	
Finanzanlagen	150.000,00 DM	EKA	358.000,00 DM
Umlaufvermögen	566.000,00 DM	EKB	179.000,00 DM
		EK C	179.000,00 DM
	716.000,00 DM		716.000,00 DM

b) Eigenkapitalgliederungen

aa) Eigenkapitalgliederung A				
		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.01	500.000,00 DM	108.000,00 DM	
Zugang				
Abgang		250.000,00 DM		
Bestand	31.12.02	250.000,00 DM	108.000,00 DM	

bb) Eigenkapitalgliederung B				
		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.01	250.000,00 DM	54.000,00 DM	
Zugang				
Abgang		125.000,00 DM		
Bestand	31.12.02	125.000,00 DM	54.000,00 DM	

cc) Eigenkapitalgliederung C				
		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.01	250.000,00 DM	54.000,00 DM	
Zugang				
Abgang		71.000,00 DM	54.000,00 DM	
Bestand	31.12.02	179.000,00 DM	0,00 DM	

c) Einkommensteuer

Die Einkünfte des C aus Gewerbebetrieb sind wie folgt zu ermitteln:

aa)	Betriebseinnahmen:	Bezüge netto	54.000,00 DM
		IST-Gutschrift (7/18)	<u>21.000,00 DM</u>
			75.000,00 DM
bb)	Anlageverzeichnis:	Beteiligungswert (31.12.01)	250.000,00 DM
		Abgang in 02:	
		240.000,-DM ./. 54.000,-DM	= <u>186.000,00 DM</u>
	Beteiligungswert (31.12.02)		64.000,00 DM

Aktuell einkommensteuerlich belastet sind nur Betriebseinnahmen in Höhe von 75.000,- DM. Auf die Einkommensteuerschuld ist die IST-Gutschrift anzurechnen (21.000,- DM).

4. Im Jahr 03 erwirtschaftet die KG einen Handelsbilanzgewinn vor Ist von 800.000,- DM. C bezieht 240.000,- DM, die als Aufwand der KG gebucht werden.

a) Schlußbilanz zum 31.12.03

Aktiva		Passiva	
Finanzanlagen	800.000,00 DM	EKA	716.000,00 DM
Umlaufvermögen	716.000,00 DM	EKB	358.000,00 DM
		EK C	358.000,00 DM
		Rückstellung IST	84.000,00 DM
	1.516.000,00 DM		1.516.000,00 DM

b) Inhabersteuerliche Belastung

<i>Ist-Bemessungsgrundlage:</i>	Unterschiedsbetrag
	Schlußbilanz 31.12.03: 1.432.000,00 DM
./.	Schlußbilanz 31.12.02: <u>716.000,00 DM</u>
	716.000,00 DM
	+ nichtabziehbare Aufwendungen:
IST	— <u>84.000,00 DM</u>
	800.000,00 DM
./.	<u>Verlustvortrag</u> <u>500.000,00 DM</u>
	300.000,00 DM

Ist: 28 Prozent von 300.000,00 DM = 84.000,00 DM

b) Eigenkapitalgliederungen

aa) Eigenkapitalgliederung **A**

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.02	250.000,00 DM	108.000,00 DM	
Zugang		250.000,00 DM	108.000,00 DM	
Abgang				
Bestand	31.12.03	500.000,00 DM	216.000,00 DM	

bb) Eigenkapitalgliederung **B**

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.02	125.000,00 DM	54.000,00 DM	
Zugang		125.000,00 DM	54.000,00 DM	
Abgang				
Bestand	31.12.03	250.000,00 DM	108.000,00 DM	

cc) Eigenkapitalgliederung **C**

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.02	179.000,00 DM	0,00 DM	
Zugang		125.000,00 DM	54.000,00 DM	
Abgang				
Bestand	31.12.03	304.000,00 DM	54.000,00 DM	

d) Einkommensteuer

C hat in Höhe von 240.000,- DM Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

5. Im Jahr 04 erwirtschaftet die KG einen Handelsbilanzgewinn vor ISt in Höhe von 1.000.000,- DM. Dieser Gewinn wird an die Gesellschafter ausgeschüttet. C bezieht zudem 240.000,- DM, die als Aufwand der KG gebucht werden. Die ISt für 03 in Höhe von 84.000,- DM sind in 04 bezahlt worden.

a) Schlußbilanz zum 31.12.04

Aktiva		Passiva	
Finanzanlagen	1.800.000,00 DM	EKA	716.000,00 DM
Umlaufvermögen	632.000,00 DM	EKB	358.000,00 DM
		EKC	358.000,00 DM
		Auszahlung	1.000.000,00 DM
	2.432.000,00 DM		2.432.000,00 DM

b) Inhabersteuerliche Belastung

<i>Ist-Bemessungsgrundlage:</i>	Unterschiedsbetrag
	Schlußbilanz 31.12.04: 1.432.000,00 DM
<i>/.</i>	<u>Schlußbilanz 31.12.03: 1.432.000,00 DM</u>
	0,00 DM
<i>Ist:</i> 0,00 DM	

c) Eigenkapitalgliederungen

aa) Eigenkapitalgliederung **A**

	EKE	EK 28	EK 0
Bestand 31.12.03	500.000,00 DM	216.000,00 DM	
Zugang			
Abgang			
Bestand 31.12.04	500.000,00 DM	216.000,00 DM	

bb) Eigenkapitalgliederung **B**

	EKE	EK 28	EK 0
Bestand 31.12.03	250.000,00 DM	108.000,00 DM	
Zugang			
Abgang			
Bestand 31.12.04	250.000,00 DM	108.000,00 DM	

cc) Eigenkapitalgliederung **C**

	EKE	EK 28	EK 0
Bestand 31.12.03	304.000,00 DM	54.000,00 DM	
Zugang			
Abgang			
Bestand 31.12.04	304.000,00 DM	54.000,00 DM	

d) Einkommensteuer

A hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 500.000,- DM.

B hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 250.000,- DM.

C hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 490.000,- DM
(Gewinnanteil sowie Tätigkeitsvergütung).

6. Im Jahr 05 erwirtschaftet die KG einen Handelsbilanzgewinn vor Ist von 300.000,- DM. Es werden 500.000,- DM an die Gesellschafter ausgeschüttet. Zudem bezieht C 240.000,- DM, die als Aufwand der KG gebucht werden.

a) Schlußbilanz zum 31.12.05

Aktiva		Passiva	
Finanzanlagen	1.100.000,00 DM	EKA	616.000,00 DM
Umlaufvermögen	632.000,00 DM	EKB	308.000,00 DM
		EK C	308.000,00 DM
		Auszahlung	500.000,00 DM
	1.732.000,00 DM		1.732.000,00 DM

b) Inhabersteuerliche Belastung

<i>Ist-Bemessungsgrundlage:</i>		Unterschiedsbetrag	
		Schlußbilanz 31.12.05:	1.232.000,00 DM
	./.	<u>Schlußbilanz 31.12.04:</u>	<u>1.432.000,00 DM</u>
<i>Ist:</i>	0,00 DM		./. 200.000,00 DM

In Höhe von 200.000,-DM erfolgt die Auszahlung aus versteuerten Rücklagen.

c) Eigenkapitalgliederungen

aa) Eigenkapitalgliederung **A**

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.04	500.000,00 DM	216.000,00 DM	
Zugang				
Abgang			100.000,00 DM	
Bestand	31.12.05	500.000,00 DM	116.000,00 DM	

bb) Eigenkapitalgliederung **B**

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.04	250.000,00 DM	108.000,00 DM	
Zugang				
Abgang			50.000,00 DM	
Bestand	31.12.05	250.000,00 DM	58.000,00 DM	

cc) Eigenkapitalgliederung **C**

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.04	304.000,00 DM	54.000,00 DM	
Zugang				
Abgang			50.000,00 DM	
Bestand	31.12.05	304.000,00 DM	4.000,00 DM	

d) Einkommensteuer

A hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 250.000,- DM zuzüglich einer ISt-Gutschrift über 38.888,89 DM ($28/72 = 7/18$ von 100.000,- DM).

B hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 125.000,- DM zuzüglich einer ISt-Gutschrift über 19.444,44 DM ($28/72 = 7/18$ von 50.000,- DM).

C hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 384.444,44 DM. Diese setzen sich zusammen aus der Tätigkeitsvergütung (240.000,- DM), dem Gewinnanteil aus laufendem Gewinn (75.000,- DM) sowie dem Gewinnanteil aus dem bereits versteuerten Gewinn (50.000,- DM) und der darauf entfallenden ISt-Gutschrift (19.444,44 DM).

7. A verkauft seinen Anteil zum 31.05.05 an eine Pariser Werbeagentur in der Rechtsform einer *société anonyme*, an der er selbst beteiligt ist. Er erzielt einen Veräußerungspreis von 1.000.000,- DM. Veräußerungskosten fallen an in Höhe von 7.000,- DM.

a) Das bisherige Besteuerungsregime wird fortgeführt, bis sämtliche Anteilseigner nicht mehr anrechnungsberechtigt sind. Im Falle der *société anonyme* entfällt das Auszahlungsabzugsverfahren. Daher führt die *société anonyme* die EK-Gliederung nicht fort. Nach Art. 4 Abs. 3 DBA-Frankreich werden die Einkünfte aus der KG in der BRD abschließend besteuert. Das ISt-Guthaben schlägt sich im Veräußerungspreis nicht nieder. Es ist im Zeitpunkt der Veräußerung anzurechnen oder zu vergüten.

b) Berechnung des ESt-pflichtigen Veräußerungsgewinns

Veräußerungspreis		1.000.000,00 DM
ISt-Gutschrift	+	45.111,11 DM
(= $7/18 \cdot EK_{28}$)		
Beteiligungswert lt. Anlageverzeichnis	./.	500.000,00 DM
<u>Veräußerungskosten</u>	<u>./.</u>	<u>7.000,00 DM</u>
Veräußerungsgewinn	=	538.111,11 DM

c) Die EK-Gliederung wird ab dem 01.01.06 nur noch für B und C fortgeführt.

8. Im Jahr 06 erwirtschaftet die KG einen Handelsbilanzgewinn vor Ist von 555.000,- DM, der nicht ausgezahlt wird. Im Jahr 06 sind folgende Geschäftsvorfälle mit Steuerfolgen zu verzeichnen:

8.1 Die KG gewährt C ein zinsloses Darlehen in Höhe von 100.000,- DM.

Steuerfolgen: Die KG aktiviert eine Forderung. Der Gesellschafter hat in Höhe des marktüblichen Entgelts (Zins) eine Betriebseinnahme, die bei ihm der Einkommensteuer unterliegt. Beträgt der marktübliche Zinssatz sechs Prozent, unterliegen bei C Einkünfte in Höhe von 6.000,- DM der Einkommensteuer.

8.2 Die KG sagt C eine Pension zu. In der Handelsbilanz wird eine Pensionsrückstellung in Höhe von 50.000,- DM gebildet.

Steuerfolgen: Pensionszusagen für Gesellschafter werden steuerlich nicht anerkannt. Anderenfalls könnten die Bezieher unternehmerischer Einkünfte neben der niedrigen steuerlichen Belastung nicht ausgezahlter Gewinne von dem mit einer Pensionsrückstellung verbundenen Steuerstundungseffekt profitieren. Dementsprechend ist die Steuerbilanz bezüglich der in der Handelsbilanz gebildeten Pensionsrückstellung zu korrigieren.

8.3 C erhält von der KG zusätzlich zu seinen Jahresbezügen von 240.000,- DM einen unüblichen Sonderbonus von 40.000,- DM, so daß der Handelsbilanzgewinn Aufwand in Höhe von 280.000,- DM berücksichtigt.

Steuerfolgen: C hat Betriebseinnahmen in Höhe von 280.000,- DM als gewerbliche Einkünfte zu versteuern.

8.4 C wird vertragswidrig für einen Wettbewerber der KG tätig und erzielt dafür eine Vergütung von 50.000,- DM. Die KG verzichtet auf die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen.

Steuerfolgen: C hat die Vergütung als Bezüge für sonstige Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG) zu versteuern. Nach entnahmerechtlichen Grundsätzen ist keine Auszahlung anzusetzen.

8.5 C kauft ein Bürogebäude für 1.000.000,- DM und vermietet es an die KG. Hierfür nimmt er einen Bankkredit in Höhe von 700.000,- DM auf, der ihn mit jährlich 40.000,- DM belastet. C erhält von der KG einen monatlichen Mietzins in Höhe von 4.000,- DM.

Steuerfolgen: In dem das Sonderbetriebsvermögen des C ausweisenden Anlageverzeichnis ist das Bürogebäude in Höhe von 1.000.000,- DM anzusetzen und abzuschreiben.

Der Bankkredit ist im Anlageverzeichnis nicht auszuweisen. Hingegen sind die Bankkreditzinsen als Sonderbetriebsausgaben abziehbar (40.000,- DM). Den von der KG gezahlten Mietzins hat C als

Betriebseinnahme zu versteuern (48.000,- DM). Da die Mietzahlungen an den Gesellschafter den laufenden Handelsbilanzgewinn der KG gemindert haben, ist die Herstellung der inhabersteuerlichen Vorbelastung nicht erforderlich.

- 8.6 Aus Mitteln seiner laufenden Bezüge beteiligt sich C in Höhe von 70.000,- DM an der Werbeagentur FORTUNA OHG.

Steuerfolgen: Um bei reinvestierten Einkünften die progressive Einkommensbesteuerung zu vermeiden, richtet C ein Beteiligungsunternehmen ein (siehe Lang, Perspektiven der Unternehmensteuerreform, II.6.2). Von seinen laufenden Bezügen hat er 97.222,22 DM abzuzweigen. Dieser Betrag unterliegt wegen der Reinvestition nicht der Einkommensteuer, sondern wird mit 28 Prozent im inhabersteuerpflichtigen Beteiligungsunternehmen belastet. Die Beteiligung an der OHG wird im Beteiligungsunternehmen aktiviert und dementsprechend der EK28-Bestand erhöht.

- 8.7 Auf Veranlassung des C überläßt die FORTUNA KG der FORTUNA OHG unentgeltlich gebrauchte Zeichentische (Buchwert 5.000,- DM).

Steuerfolgen: Es liegt ein erfolgsneutraler Transfer versteuerten Vermögens vor. Der Buchwert mindert das EKE des C bei der KG und erhöht in gleichem Maße sein EKE im Beteiligungsunternehmen (s. 8.6). Die Einkommensteuerebene wird nicht berührt, da sich der Transfer auf der Thesaurierungsebene vollzieht.

- 8.8 Im Handelsbilanzgewinn der KG sind Erträge aus Beteiligungen an inländischen inhaber- und körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Höhe von 10.000,- DM enthalten.

Steuerfolgen: Nach dem nationalen Schachtelprivileg werden die Erträge nicht besteuert und in EK28 ausgewiesen.

- 8.9 C nutzt einen PKW der KG auch privat. C führt kein Fahrtenbuch, so daß die Regelung des § 6 I Nr. 4 S. 2 EStG Platz greift. Der Listenpreis des PKW's beträgt 100.000,- DM.

Steuerfolgen: Die Nutzungsentnahme hat C pauschal mit einem Prozent des Listenpreises pro Kalendermonat als Betriebseinnahme zu versteuern (12.000,- DM). Der Gewinn der KG wird durch die Entnahme nicht erhöht.

- 8.10 Der Handelsbilanzgewinn der KG enthält einen Betriebsstättengewinn in Höhe von 10.000,- DM aus dem DBA-Ausland. Das entsprechende DBA weist das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Quellenstaat zu (Freistellungsmethode).

Steuerfolgen: Der Betriebsstättengewinn ist in EK0 einzustellen. Auszahlungen aus dem EK0 unterliegen nicht der Einkommensteuer.

a) Schlußbilanz zum 31.12.06

Aktiva		Passiva	
Finanzanlagen	1.200.000,00 DM	EK S.A.	838.400,00 DM
Umlaufvermögen	637.000,00 DM	EK B	419.200,00 DM
		EK C	414.200,00 DM
		Rückstellung Ist	165.200,00 DM
	1.837.000,00 DM		1.837.000,00 DM

b) Inhabersteuerliche Belastung

ISt-Bemessungsgrundlage:		Unterschiedsbetrag	
		Schlußbilanz 31.12.06:	1.671.800,00 DM
	./.	<u>Schlußbilanz 31.12.05:</u>	<u>1.232.000,00 DM</u>
			439.800,00 DM
		+ Buchwert Zeichentische	5.000,00 DM
	+	ISt	165.200,00 DM
	./.	<u>ISt-freie Einkünfte</u>	<u>20.000,00 DM</u>
			590.000,00 DM

ISt: 28 Prozent von 590.000,00 DM = 165.200,00 DM

c) Eigenkapitalgliederungen**aa) Eigenkapitalgliederung B**

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.05	250.000,00 DM	58.000,00 DM	0,00 DM
Zugang			108.700,00 DM	2.500,00 DM
Abgang				
Bestand	31.12.06	250.000,00 DM	166.700,00 DM	2.500,00 DM

bb) Eigenkapitalgliederung C

		EKE	EK 28	EK 0
Bestand	31.12.05	304.000,00 DM	4.000,00 DM	0,00 DM
Zugang			108.700,00 DM	2.500,00 DM
Abgang		5.000,00 DM		
Bestand	31.12.06	299.000,00 DM	112.700,00 DM	2.500,00 DM

d) Einkommensteuer

Weder die *société anonyme* noch B haben Auszahlungen von der KG erhalten. Insofern haben sie keine der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

C hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 208.777,78 DM. Diese setzen sich zusammen aus der Tätigkeitsvergütung (280.000,- DM, Geschäftsvorfall 8.3), abzüglich des an die Beteiligungsgesellschaft ausgezahlten Betrages (97.222,22 DM, Geschäftsvorfall 8.6), zuzüglich des Ansatzes einer Betriebseinnahme in Höhe des marktüblichen Entgelts für die Gewährung des zinslosen Darlehens (6.000,- DM, Geschäftsvorfall 8.1) sowie einer (pauschalierten) Betriebseinnahme für die private Nutzung des PKW's (12.000,- DM, Geschäftsvorfall 8.9) und des Saldos aus empfangenen Mietzahlungen und Zinsaufwand (48.000,- DM ./ 40.000,- DM = 8.000,- DM, Geschäftsvorfall 8.5). Zudem bezieht C sonstige Einkünfte in Höhe von 50.000,- DM (Geschäftsvorfall 8.4).

9. Im Jahre 07 wird die FORTUNA KG an eine amerikanische Publikumsgesellschaft veräußert. Der Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungskosten beträgt 2.800.000,- DM.

a) Die amerikanische Publikumsgesellschaft ist nicht anrechnungsbe-rechtigt. Sie führt die EK-Gliederung nicht fort. Das Inhabersteuerguthaben hat sich demzufolge nicht im Veräußerungspreis niedergeschlagen. Es ist im Zeitpunkt der Veräußerung anzurechnen oder zu vergüten. Die unten berechneten Veräußerungsgewinne von B und C unterliegen in vollem Umfang der progressiven Einkommensbesteuerung (Übergang in die Konsumsphäre).

b) Berechnung des ESt-pflichtigen Veräußerungsgewinns (B)

anteiliger Veräußerungspreis	700.000,00 DM
ISt-Gutschrift	+ 64.827,78 DM (=7/18*EK28)
<u>Beteiligungswert lt. Anlageverzeichnis</u>	<u>./ 250.000,00 DM</u>
Veräußerungsgewinn	= 514.827,78 DM

c) Berechnung des ESt-pflichtigen Veräußerungsgewinns (C)

anteiliger Veräußerungspreis	700.000,00 DM
ISt-Gutschrift	+ 43.827,78 DM (=7/18*EK28)
<u>Beteiligungswert lt. Anlageverzeichnis</u>	<u>./ 64.000,00 DM</u>
Veräußerungsgewinn	= 679.827,78 DM

Anhang 2

Heinz Hilgers

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

Gliederung

- I** **Vorbemerkungen**
- II *Das Konzept im Grundsatz*
- III *Die allgemeinen Auswirkungen des Konzeptes*
- IV *Die Auswirkungen des Konzeptes an Beispielen*
- V *Die Rechtsformneutralität*
- VI *Lösungsansatz*
- VII *Anmerkung*

I. Vorbemerkungen

1. Es hat Tradition, daß zwar von allen Seiten ein Reformstau in der Steuerpolitik beklagt wird und grundlegende Änderungen eingefordert werden, jeder Änderungsansatz aber auf das Schwerste kritisiert wird, wenn eigene Besitzstände bedroht erscheinen. An dieser von Egoismen geprägten Ausgangslage wird sich nichts ändern. Sie darf daher auch bei allen Überlegungen zu einer Unternehmensteuerreform nicht außen vor bleiben.

Zu befürchten ist m. E., daß einem nur von steuerfachlichem Sachverstand und der Rücksichtnahme auf die haushälterische Zwangsjacke geprägten Reformvorschlag das gleiche Schicksal zuteil werden könnte wie früheren Vorhaben. Vor dieser Gefahr schützen auch nicht eventuell übereinstimmende Mehrheitsverhältnisse in Bundestag und Bundesrat.

Es sollte daher m. E. bereits in einem frühen Stadium der Reformbestrebungen auf ein Ergebnis hingearbeitet werden,

- dessen überraschender Lösungsweg sofortige allseitige Aufmerksamkeit erregt und
- dessen Inhalte den Kritikern gleich welchen Lagers den Wind aus den Segeln nehmen.

2. Dem nachstehend skizzierten Konzept liegen im wesentlichen folgende allgemeine Annahmen zugrunde:

- Die möglichst weitgehende Vereinheitlichung der Gewinnbesteuerung durch eine einheitliche Unternehmensteuer (UntSt), die die Gewerbesteuer, die Körperschaftsteuer und ggf. die auf thesaurierte Gewinne der Personenunternehmen entfallende Einkommensteuer ersetzt, ist rechtlich und technisch realisierbar und erstrebenswert.
- Eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle bleibt erhalten.

- Der Ertrag aus der wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle orientiert sich auch hinsichtlich des örtlichen Aufkommens am Gewerbesteueraufkommen.
- In welchem Umfange die nach dem Konzept angestrebte deutliche Senkung von Steuersätzen durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gegenfinanziert wird bzw. zu einer Nettoentlastung der Unternehmen führt, ist hier nicht zu untersuchen, sondern ist allein vom politischen Gestaltungswillen abhängig.

II. Das Konzept im Grundsatz

A Körperschaften

1. Die als Betriebsausgabe abzugsfähige GewSt und die als Steuer vom Einkommen nicht abziehbare KSt werden durch die UntSt ersetzt.
2. Die UntSt stellt insgesamt nicht abziehbaren Aufwand dar.
3. Die UntSt setzt sich zusammen aus
 - dem Grundbetrag und
 - dem kommunalen Ergänzungsbetrag.
4. Die Bemessungsgrundlage für den Grundbetrag der UntSt – BMG 1 – wird entsprechend den Bestimmungen des EStG und KStG ermittelt.
5. Die nach Nr. 4 ermittelte Bemessungsgrundlage für den Grundbetrag der UntSt ist Ausgangsgröße für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den kommunalen Ergänzungsbetrag – BMG 2. Die BMG 2 ergibt sich aus der BMG 1 durch Zu- und Abschläge analog den jetzigen Bestimmungen des GewStG.

6. Der kommunale Ergänzungsbetrag wird als Meßbetrag der hebeberechtigten Gemeinde zugewiesen und ggf. zerlegt.
7. Die bisherigen gewerbsteuerlichen Vorschriften zum Hebesatzrecht der Kommunen werden übernommen.

B Personengesellschaften/Einzelunternehmen

1. Auch Personengesellschaften/Einzelunternehmen unterliegen den Bestimmungen über den kommunalen Ergänzungsbetrag zur UntSt.
2. Ob und ggf. nach welcher Methode den Personengesellschaften/Einzelunternehmen zur Wahrung der Rechtsformneutralität auch die Option zum Grundbetrag der UntSt eingeräumt wird, berührt die grundsätzliche Realisierbarkeit des Konzepts nicht.

III. Die allgemeinen Auswirkungen des Konzepts

1. GewStG und KStG entfallen ab 1. Januar 2000, sie werden ersetzt durch das UntStG.
2. Die gesetzgeberische Umsetzung zum 1. Januar 2000 erscheint machbar. Sie erfordert gesetzestechnisch die Übernahme der rechtlich relevant bleibenden Bestimmungen des KStG und des GewStG in das neue UntStG.
3. Die Kommunalfinanzen werden nicht beeinträchtigt. Die BMG 2 wird grundsätzlich nach den bisherigen Regelungen des GewStG ermittelt. Durch den Fortfall der GewSt als Betriebsausgabe findet eine Ausweitung statt, die es gestattet, fast aufkommensneutral die Steuermeßzahl von 5 auf 4 v.H. zu senken. Die bisher festgesetzten Vorauszahlungen auf die GewSt können als Vorauszahlungen auf den kommunalen Ergänzungsbetrag betragsmäßig unverändert fortgeführt werden.

4. Durch den Wegfall der als Betriebsausgabe abzugsfähigen Gewerbesteuer wird auch die Bemessungsgrundlage für den die Körperschaftsteuer ersetzenden Grundbetrag der UntSt relevant ausgeweitet. Dies bewirkt eine systemimmanente Reduzierung eines eventuellen Gegenfinanzierungsbedarfs.
5. In welchem Umfange die Rechtsanwendung vereinfacht wird, mag im Augenblick dahinstehen. Jedenfalls wird sie nicht komplizierter, da die Vorschriften zur Ermittlung der BMG 1 und der BMG 2 die bisherigen Regelungen widerspiegeln.

(Zu einer evtl. Vereinfachungswirkung zwei Stichworte: "1 Bescheid - 1 Rechtsbehelfsverfahren" - "§ 35 b GewStG entbehrlich?")

IV. Auswirkungen des Konzeptes anhand von beispielhaften Fällen

A. Sicherung der Kommunalfinanzen

Vorbemerkung:

Die Minderung der Steuermeßzahl von 5 auf 4 v.H. – ohne weitere Änderungen der gewerbesteuerlichen Rechtslage für Personenunternehmen – bedeutet für die Beispiele "neu", dass

- *wie bisher ein Freibetrag von 48.000,- DM berücksichtigt wird,*
- *die Staffelung wie bisher in Schritten von je 24.000,- DM erfolgt und*
- *die Staffelung statt wie bisher bei 144.000,- DM bei 120.000,- DM endet.*

- **Personengesellschaften/Einzelunternehmen**

1. Kleinunternehmen – Gewerbeertrag > 48.099 DM und < 120.100 DM

	alt	neu
Gewinn	74.280	74.280
GewSt als BA	[1.968]	+ 1.968
Saldo Zu/Abrechn.	+ 10.320	+ 10.320
maßgebl. Gewerbeertrag	84.600	86.568
Meßbetrag	5 v.H. = 492	4 v.H. = 530
GewSt – Hebesatz 400 v.H	1.968 DM	2.120 DM

Anmerkung: Das Beispiel ist dem gewogenen Mittel aus 8.864 in Brandenburg ansässigen Betrieben nachgebildet.

Fazit:

Für Gewerbeerträge < 120.000 DM erhöht sich die Steuerbelastung wegen der Nichtabzugsfähigkeit des kommunalen Ergänzungsbetrages geringfügig. Dies könnte durch eine geringfügig erhöhte Spreizung der Staffelung verhindert werden.

2. Mittleres Unternehmen

	alt	neu
Gewinn	530.496	530.496
GewSt als BA	[88.200]	+ 88.200
Saldo Zu/Abrechn.	+ 6.504	+ 6.504
maßgebl. Gewerbeertrag	537.000	625.200
Meßbetrag	5 v.H. = 22.050	4 v.H. = 21.648
GewSt – Hebesatz 400 v.H	88.200 DM	86.592 DM

Fazit:

Bei diesem deutlich über der Staffelung liegendem Gewerbeertrag mindert sich ohne Änderung des Hebesatzes die Gewerbesteuer nur marginal (im Beispielsfall 1,8 v.H.). Dies könnte rechnerisch durch eine geringe Anhebung des Hebesatzes bzw. die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ausgeglichen werden.

3. Großbetrieb

	alt	neu
Gewinn	16.000.000	16.000.000
GewSt als BA	[3.400.000]	+ 3.400.000
Saldo Zu/Abrechn.	+ 1.096.000	+ 1.096.000
maßgebl. Gewerbeertrag	17.096.000	20.496.000
Meßbetrag	5 v.H. = 850.000	4 v.H. = 816.480
GewSt – Hebesatz 400 v.H.	3.400.000 DM	3.265.920 DM

Fazit:

Hier beträgt die Steuerminderung 3,94 v.H., tendiert also in Richtung der 4 v.H., die sich als höchste Steuerminderungsrate bei Hebesatz 400 überhaupt ergeben kann (siehe Beispiel Körperschaften).

4. Körperschaften

	alt	neu
Gewinn	200.000	200.000
GewSt als BA	[44.000]	+ 44.000
Saldo Zu/Abrechn.	+ 20.000	+ 20.000
maßgebl. Gewerbeertrag	220.000	264.000
Meßbetrag	5 v.H. = 11.000	4 v.H. = 10.560
GewSt – Hebesatz 400 v.H.	44.000 DM	42.240 DM

Fazit:

Bei Körperschaften ergibt sich bei einem Hebesatz von 400 stets eine Minderung der Steuerbelastung um 4 v.H.. Dies ergibt sich mathematisch aus folgender Gleichung:

$$16,67 \text{ v.H.} : 0,67 \text{ v.H.} = 100 \text{ v.H.} : 4 \text{ v.H.}$$

Der Prozentsatz von 16,67 ergibt sich aus einem Meßbetrag von 5 und einem Hebesatz von 400 v.H. durch Abzugsfähigkeit der GewSt als BA (vgl. "Belastungsvergleich bei Thesaurierung Modell 28 v.H.>"). Dieser Prozentsatz mindert sich um 0,67 v.H.-Punkte auf 16 v.H., wenn der Meßbetrag auf 4 abgesenkt und die GewSt nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Zusammenfassung

Bei Umsetzung des Konzeptes würde bei Körperschaften das Aufkommen aus dem kommunalen Ergänzungsbetrag exakt um 4 v.H. niedriger sein als das derzeitige Aufkommen an Gewerbesteuer. Bei Personenunternehmen wäre die Differenz im Aufkommen etwas niedriger als 4 v.H. Als absolute Größe ergäbe sich zwischen dem Aufkommen aus Gewerbesteuer und dem Aufkommen an kommunalem Ergänzungsbetrag eine Minderung von ca. 2 Mrd. DM.

Da gegen den Widerstand der Kommunen eine Reform der Unternehmensbesteuerung unter Einbeziehung der Gewerbesteuer kaum denkbar erscheint, ist auszuschließen, daß der Betrag von ca. 2 Mrd. DM zu Lasten der Kommunalfinanzen geht.

Da die Kommission auch Möglichkeiten der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage erörtert hat, sehe ich keine besonderen Probleme, den Minderbetrag auszugleichen, besser noch, mit einer gewissen Überkompensation die Bereitschaft der Kommunen zu stimulieren, eine Reform der Unternehmensteuern unter Einschluß der Gewerbesteuer zumindest zu tolerieren.

Zu zwei möglichen Gegenfinanzierungen aber folgende Anmerkungen:

1. Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen

Für die 8.864 Betriebe, deren Gewerbeertrag zwischen 48.099 DM und 120.100 DM liegt, zeigen die brandenburgischen Zahlen, daß im Durchschnitt aller Fälle der Saldo der Zu/Abrechnungen die Belastung mit GewSt von Meßbetrag 284 auf Meßbetrag 492, d. h. um 73 v.H. steigen läßt. Bei sehr ertragsstarken Unternehmen wirkt sich dieser Saldo, aber auch die Einzelposition Dauerschuldzinsen, nur marginal aus. So waren bei den fünf größten Personengesellschaften/Einzelunternehmen in zwei Fällen überhaupt keine Dauerschuldzinsen hinzuzurechnen, in den anderen drei Fällen macht die Gesamtsumme der Dauerschuldzinsen lediglich 1,23 v.H. der Gewinnsumme aus.

Sollte zur Verbreiterung der BMG eine Änderung der Hinzurechnung der Zinsen erwogen werden, würde ich nachdrücklich für eine Stufenlösung plädieren, die wie folgt aussehen könnte:

<u>DS von</u>	<u>2 DM –</u>	<u>50.000 DM</u>	<u>Hinzurechnung 50 v.H.</u>
DS von	50.000 DM –	100.000 DM	Hinzurechnung abhängig vom erforderlichen Finanzierungsvolumen

-
-
-

DS über (?)	Hinzurechnung 100 v.H.
-------------	------------------------

2. Einbeziehung aller Unternehmen i. S. d. UStG in den kommunalen Ergänzungsbetrag

a) ist kein vernünftiger Grund dafür zu erkennen, daß z.B. der über eine Einmann-GmbH als Bauträger wirtschaftende Architekt für seine freiberuflichen Honorare keine GewSt zahlt. Es könnte daher erwogen werden, auch die bisher gewerbesteuerfreien Unternehmen in den kommunalen Ergänzungsbetrag einzubeziehen. Zwingend dürfte dies jedenfalls dann sein, wenn allen Unternehmen die Möglichkeit eröffnet würde, von dem niedrigen Steuersatz des Grundbetrages der UntSt zu profitieren.

- b) Bei z. v. E. von 200.000 DM bewirkt der Tarif 2002 nach StEntlG gegenüber dem Tarif 1998 eine Minderung der Einkommensteuer von 61.484 DM auf 58.520 DM = - 2.964 DM (ohne Berücksichtigung des § 32 c EStG i. d. F. des StEntlG). Vorstellbar ist m. E., daß eine enge zeitliche Verknüpfung der Regelungen des StEntlG mit der Anwendung des UntStG auch auf bisher gewerbesteuerfreie Unternehmer deren Widerstand erheblich mindern würde.

B. Sicherung des Aufkommens aus KSt und ESt

Der einheitliche UntSt-Satz wird auf aufreizend niedrige 28 v. H. festgesetzt. 24 Prozentpunkte wirken auf die BMG 1, die restlichen 4 Prozentpunkte auf die BMG 2.

Wie auch in dem von der Kommission erörterten "Belastungsvergleich bei Thesaurierung-Modell 28 v.H." wird für Zwecke der folgenden Beispiele unterstellt, daß der Saldo der Zu/Abrechnungen Null DM beträgt, mithin BMG 1 und BMG 2 gleich hoch sind.

Beispiel Thesaurierung:

		<u>zu zahlende</u>
<u>Steuer</u>		
Gewinn vor UntSt	100	
Grundbetrag der UntSt	24	24
Ergänzungsbetrag Meßzahl 400)	4	<u>16</u> (Hebesatz
Steuerbelastung bei Thesaurierung		40
Eigenkapitalverstärkung		<u>60</u>
Summe = Gewinn vor UntSt		<u>100</u>

Beispiel Ausschüttung:

Gewinn vor UntSt	100	
Grundbetrag der UntSt	24	24
Ergänzungsbetrag Meßzahl 400)	4	<u>16</u> (Hebesatz
Ausschüttung	60	
Ausschüttungssteuersatz beim Anteilseigner 24,25 v.H.	14,55	<u>14,55</u>
Summe der steuerlichen Belastung		<u>54,55</u>

Fazit:

Die Beispiele verdeutlichen, daß das vorliegende Konzept gegenüber dem "Modell 28 v.H." mit Beibehaltung der traditionellen GewSt keine weitere Ausfälle erzeugt.

Als Vorteil dieses Konzepts sehe ich, daß bei Konzipierung einer neuen UntSt unter Einschluß der Gewerbesteuer die auch psychologisch motivierten Widerstände gegen eine Reform in Politik, Medien, Fachwelt und letztlich auch in Wirtschafts-kreisen deutlich geringer ausfallen dürften.

V. Die Rechtsformneutralität

M. E. würde der völlige Ausschluß der Personengesellschaften/Einzelunternehmen von den Segnungen eines Steuersatzes von 24 v.H. einen Reformvorschlag so nachhaltig belasten, daß seine überwiegende Ablehnung sicher erscheint. Entsprechendes dürfte für die Einbeziehung aller Unternehmen in den kommunalen Ergänzungsbetrag gelten, wenn nicht auch diese bisher gewerbesteuerfreien Unternehmen den Steuersatz von 24 v. H. grundsätzlich nutzen können.

Bei der Entscheidung über die Methode, mit der auch Personenunternehmen der Steuersatz von 24 v.H. eröffnet werden sollte, ist m.E. auch folgendes zu bedenken:

1. Die Rechtsformneutralität der UntSt ist m.E. dann gewährleistet, wenn Gewinnteile, die dem vollen kommunalen Ergänzungsbetrag unterliegen, bei Thesaurierung unabhängig von der Rechtsform mit nur 24 v.H. besteuert werden können. Unter dieser Prämisse läßt sich für Thesaurierungsfälle die vergleichbare Steuerbelastung wie bei Körperschaften herstellen.

Bei Personengesellschaften/Einzelunternehmen unterliegt der Gewinnanteil bis 48.099 DM keiner, der Gewinnanteil von 48.100 bis 120.099 DM (vgl. IV A Beispiel 1) einer nur mäßigen Belastung mit dem kommunalen Ergänzungsbetrag. Bereits aus diesem Grunde erscheint es mir sachgerecht und dürfte auch breiten Kreisen vermittelbar sein, daß bei Personengesellschaften/Einzelunternehmen nur die über 120.099 DM liegenden Gewinnteile im Falle der Thesaurierung für den Steuersatz von 24 v.H. in Betracht kommen.

2. Für diese Regelung spricht auch ein Gesichtspunkt, den ich als den "aus der individuellen Leistungskraft resultierenden Sachzwang" bezeichnen möchte. Bei Gewinnen vor Steuern (!) von nicht mehr als 120.099 DM haben in aller Regel der Einzelunternehmer – erst recht die mindestens zwei Gesellschafter einer Personengesellschaft – keine nennenswerten Spielräume, Gewinnteile nicht dem privaten Konsum zuzuführen. Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil bei diesen Personen in aller Regel der Betrieb die alleinige bzw. weitaus überwiegende Erwerbsgrundlage darstellt.

3. Wie in der Zusammenfassung unter IV A dargestellt, sind Betriebe dieser Größenordnung offensichtlich in weitaus stärkerem Maße als die ertragstarken Unternehmen wegen des o. a. Sachzwanges gezwungen, selbst notwendige betriebliche Investitionen unter Inanspruchnahme von zu Dauerschuldzinsen führenden Krediten zu finanzieren. Würde man auch diesen Betrieben, die unter dem Gesichtspunkt der Leistungskraft nicht "thesaurierungsfähig" sind, den Thesaurierungssatz ermöglichen, würden letztlich nicht sachgerechte Mißbrauchsmodelle provoziert werden.

4. Ein weiteres Problem verdeutlich nachstehendes Beispiel:

Jahr 01	Steuerbelastung	
	ohne Thesaurierung	mit Thesaurierung
Gewinn vor Steuern kommunaler	120.099	120.099
Ergänzungsbetrag	5.776	5.776
verbleibender Gewinn	114.323	114.323
Summe der einkommensteuerlichen Abzüge zu versteuerndes	20.000	20.000
Einkommen	94.323	94.323
Thesaurierung	0	40.000
nach Tarif zu besteuern	94.323	54.323
nach Sonderberechnung zu besteuern	0	40.000
Steuer lt. Splittingtarif 2002	17.516	6.120
Steuer lt. Sonderberechnung 24 v.H. festzusetzende	0	9.600
Einkommensteuer 01	17.516	15.720

Jahr 02

Im Jahre 02 ist der Steuerpflichtige – bei sonst gleichen Verhältnissen – gezwungen, den gesamten Gewinn 02 und den thesaurierten Gewinnanteil aus 01 dem privaten Konsum zuzuführen.

Die Folgen sind:

zu versteuerndes Einkommen 02	94.323
zuzüglich thesaurierter Gewinn aus 01 (Halbeinkünfteverfahren)	20.000
korrigiertes z. v. E. 02	114.323
nach Tabelle zu versteuern	114.323
nach Sonderberechnung zu versteuern	0
Steuer lt. Tabelle	<u>24.054</u>

Gesamtbelastung ESt 02	24.054
+ ESt 01	<u>15.720</u>
Summe	<u>39.774</u>

Im Vergleich beträgt bei dem nicht thesaurierenden Steuerpflichtigen die Belastung mit ESt in 01 und 02 $17.516 \times 2 =$ 35.032 und ist damit um **4.742 DM** niedriger.

Gesetzgeberisch wäre es m. E. unverantwortlich, Kleinunternehmer durch die Anreizwirkung des Steuersatzes von 24 v. H. in diese Steuerfalle zu locken.

Ein weiterer Vorteil bezüglich der Administrierbarkeit des Konzeptes wäre, dass die Zahl der Personengesellschaften/Einzelunternehmen, die für eine Sonderregelung bei Thesaurierung in Betracht kämen, recht überschaubar bleiben würde.

VI. Lösungsansatz

Gewinnanteile über 120.099 DM sind auch bei Personengesellschaften/Einzelunternehmen thesaurierungsfähig im Sinne des UntStG. Sie sind in der Bilanz als "steuerbegünstigte Rücklage" auszuweisen.

Ihre Bildung darf nicht zu einem negativen Kapitalkonto führen bzw. ein negatives Kapitalkonto erhöhen.

Führen Entnahmen des Steuerpflichtigen – auch kurzzeitig – zu einem negativen Kapitalkonto, ist die "steuerbegünstigte Rücklage" in Höhe des negativen Betrages aufzulösen und in dem betreffenden Veranlagungszeitraum als Einkommen zu versteuern.

Die Besteuerung findet auch dann statt, wenn sich der Steuerpflichtige für die Auflösung frei entscheidet.

VII. Anmerkung

Von interessierter Seite ist dem Reformvorhaben der Bundesregierung bereits das Scheitern für den Fall prophezeit worden, daß in die Reform auch die Gewerbesteuer einbezogen wird. Denn ein solches Vorhaben setze die Änderung des Grundgesetzes voraus. Vordergründig leuchtet dies ein, da Artikel 106 GG namentlich die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer benennt. M. E. ließe sich eine mögliche Blockade der GG-Änderung gesetzestechnisch leicht unterlaufen. Dies wäre z. B. in der Weise denkbar, daß das UntStG in zwei Abschnitte gegliedert wird, die überschrieben sein könnten mit "Grundbetrag der Unternehmensteuer (Körperschaftsteuer)" bzw. "kommunaler Ergänzungsbetrag zur Unternehmensteuer (Gewerbesteuer)".

Im übrigen dürfte kein Zweifel daran bestehen, daß es sich bei dem kommunalen Ergänzungsbetrag um eine Steuer handelt, die den Erfordernissen in Artikel 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbsatz GG entspricht.

Vielleicht ist dieser Gedanke aber auch verfassungsrechtlich zu einfach gestrickt und eine GG-Änderung auch unter dem Gesichtspunkt, jedes verfassungsrechtliche Problem auszuschließen, der eindeutig bessere Weg. Zu diesem Ergebnis kommt jedenfalls die auszugsweise als Anlage beigefügte, in der Steuerabteilung des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen erarbeitete Stellungnahme.

Im übrigen:

Gesetzt den Fall, der politischen Absicht, die Unternehmensbesteuerung grundlegend zu reformieren und alle Unternehmenseinkünfte rechtsformneutral mit einem einheitlichen Steuersatz von höchstens 35 v.H. (inkl. oder zuzügl. Gewerbesteuer ??) zu besteuern, würden alsbald zielgerichtete, die Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland und der hier schon ansässigen Unternehmen fördernde Taten folgen. Wer könnte es dann wohl wagen, parteilich motivierte Obstruktion zu betreiben und sich z.B. einer etwa erforderlichen GG-Änderung zu verschließen?

Anlage

***Auszugsweise Wiedergabe
einer Ausarbeitung
der Steuerabteilung
des Finanzministeriums
des Landes Nordrhein-Westfalen
zu verfassungsrechtlichen Fragen
bezüglich der Überlegungen
zu einer Unternehmensteuerreform
unter Einbeziehung der Gewerbesteuer***

Auszug

*Überlegungen zu einer Unternehmensteuerreform unter
Einbeziehung der Gewerbesteuer ab 1. Januar 2000
hier: Verfassungsrechtliche Fragen*

Verfassungsrechtliche Problematik

Die Regelung der Steuerertragshoheit in Art. 106 GG kennt den Begriff der UntSt nicht.

Art. 106 Abs. 3 GG (Gemeinschaftsteuern) spricht insoweit nur von Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Art. 106 Abs. 6 GG ordnet das Aufkommen der Realsteuern den Gemeinden zu. Zu den Realsteuern gehört insbesondere (neben der GrundSt) die GewSt (§ 3 Abs. 2 AO).

Annexprobleme: Zustimmungspflichtigkeit für Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Gemeinden zufließt (Art. 105 Abs. 3 GG) und die Regelung der Steuerverwaltungshoheit für die den Gemeinden allein zufließenden Steuern (Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG).

Daraus ergeben sich folgende Fragen:

Machen die Reformüberlegungen eine Änderung des GG erforderlich (das Zustandekommen der dazu erforderlichen 2/3-Mehrheit ist fraglich), weil sich die UntSt inhaltlich von der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer unterscheidet oder handelt es sich nur um einen anderen Begriff, der eine Änderung des GG entbehrlich macht?

Entfällt die Gewerbesteuer als Realsteuer durch die Benennung als kommunaler Ergänzungsbetrag und die Zusammenfassung mit der BMG 1 und ist dies verfassungsrechtlich zulässig?

Werden ergänzende bzw. klarstellende Regelungen hinsichtlich der Ertragshoheit der Gemeinden, der Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenz und der Definition in § 3 Abs. 2 AO notwendig und reicht hierzu ein einfaches Gesetz aus?

Meinungsstand

Grundsätzlich habe der Bund im Rahmen seiner Gesetzgebungskompetenz ein Steuererfindungsrecht.¹

Nach einer Ansicht enthalte Art. 106 GG aber eine institutionelle Garantie der herkömmlichen Steuerarten. Die einzeln in Art. 106 GG genannten Steuern seien durch die Erwähnung im GG sowohl in ihrem Bestand als auch in ihrem Charakter in die Ebene des Verfassungsrechts erhoben.²

Die Gegenauffassung geht davon aus, daß einzelne in Art. 106 GG genannte Steuern abgeschafft werden können, weil die Geschichte des GG keine Anhaltspunkte dafür biete, daß das bei Inkrafttreten des GG bestehende Steuersystem mit der Folge einer Erstarrung verfassungsmäßig verankert werden sollte.³ Praktisches Beispiel sei der Wegfall der in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 noch genannten Ergänzungsabgabe.⁴

Die Bezeichnungen der einzelnen Steuern seien lediglich Kurzformeln für die Angabe des Steuergegenstandes, garantierten aber nicht die jeweilige Steuer. Art. 106 GG bestimme nicht, daß die von ihm genannten Steuern auch erhoben werden müßten, sondern nur, wem sie gehörten, wenn sie erhoben werden.⁵ Es gebe keinen numerus clausus der Abgabenarten; vielmehr seien die im GG verwendeten Bezeichnungen lediglich Typusbegriffe.⁶ Verfassungsrang habe nur das ausgewogene Mischsystem aus Steuergesetzgebungs- und -ertragshoheit insgesamt.⁷

Etwas anderes gelte lediglich für die USt, weil sie die Funktion einer Variablen erfülle und die einzige Möglichkeit eröffne, die Beteiligungsverhältnisse des Bundes und der Länder am Gesamtsteueraufkommen ohne Änderung des materiellen Steuerrechts oder des GG neu zu ordnen.⁸

Aus der Rechtsprechung des BVerfG wird insgesamt die Tendenz abgeleitet, es gebe keine institutionelle Garantie für einzelne in Art. 106 GG genannte Steuerarten.⁹

1) M-D, Art. 105 Rn 46; S-B/K, Art. 105 Rn 5; a.A. J/P, Art. 106 Rn 2

2) vgl. Nachweise bei M-D, Art. 106 Rn 19 und 20 a.E. sowie in BK, Art. 106 Rn 159 f.

3) Nachweise in BK, Art. 106 Rn 160

4) M-D a.a.O.; ebenso S-B/K, Art. 106 Rn 7

5) M-D a.a.O. Rn 21 m.w.N.; S-B/K, Art. 106 Rn 7

6) von Münch/Kunig, Art. 106 Rn 14; a.A. J/P, Art. 106 Rn 2

7) BK, Art. 106 Rn 176 ff.

8) BK a.a.O. Rn 194

9) vgl. BK, Art. 106 Rn 167 und 206

Neu geschaffene Steuern seien dann hinsichtlich der Ertragshoheit der Gebietskörperschaft zuzuordnen, der die ganze Gruppe (z.B. Steuern vom Einkommen, vom Vermögen oder Realsteuern/Bundes-, Landes-, Gemeinschafts- und Gemeindesteuern) der in Art. 106 genannten Steuern zuzuordnen sei.¹⁰

Eine ähnliche Auffassung stellt bei der Frage der Ertragshoheit bei neu geschaffenen Steuern auf die Gleichartigkeit mit den in Art. 106 GG genannten Steuerarten (z.B. Körperschaftsteuer), bei Fehlen auf Analogie hierzu ab.¹¹

Läßt sich eine - auf Bundesrecht beruhende - neu geschaffene Steuer nach beiden Auffassungen nicht zuordnen, soll nach einer Meinung ein verfassungsänderndes Gesetz zur Bestimmung der Ertragshoheit erforderlich sein,¹² nach anderer Auffassung soll hierzu ein einfaches Gesetz (mit Zustimmung des Bundesrates¹³) genügen.¹⁴

Diese Abgrenzungen werden vorliegend dann praktisch, wenn man zu dem Ergebnis gelangt, die (zusammengefaßte) UntSt lasse sich weder der Gruppe „Steuern vom Einkommen/Realsteuer etc.“ zuordnen, noch sei sie gleichartig mit der Steuerart „KSt/GewSt“.

Speziell für die Realsteuerproblematik gilt:

Wenn die gänderte Steuer - wie hier der kommunale Ergänzungsbetrag - Realsteuer bleiben soll, dürfe nach übereinstimmender Auffassung bei einer Umgestaltung der bisherigen Gewerbesteuer der Objektsteuercharakter nicht verloren gehen. Dafür reiche es allerdings aus, daß bei der an sich subjektbezogenen Besteuerung nach dem Gewerbeertrag bestimmte Beträge unabhängig von der Leistungsfähigkeit des Stpfl. hinzugerechnet werden.¹⁵

Würde dagegen die Hinzurechnung der Zinsen (wie auch die Gewerbekapitalsteuer) abgeschafft, sei die Steuer wohl der KSt gleichartig und daher in der Steuerverteilung wie diese zu behandeln.¹⁶

Im übrigen stünden die Realsteuern den Gemeinden nur zu, soweit sie existierten; es gebe für sie jedoch keine Bestandsgarantie.¹⁷

Lediglich eine angemessene Gemeindefinanzausstattung (vgl. auch Art. 28 Abs. 2 GG), nicht jedoch eine einzelne Gemeindesteuerart werde durch die Verfassung garantiert.¹⁸

10) M-D a.a.O. Rn 20; BK a.a.O. Rn 177

11) vgl. S-B/K, Art. 106 Rn 6

12) M-D a.a.O. Rn 20 und Art. 105 Rn 46 m.w.N.; vgl. ferner die Nachweise bei von Münch/Kunig, Art. 105 Rn 17

13) von Münch/Kunig, Art. 106 Rn 14 und Art. 105 Rn 17 m.w.N.

14) S-B/K, Art. 106 Rn 6 m.w.N.

15) vgl. M/D Art. 105 Rn 53 m.w.N.

16) S-B/K, Art. 106 Rn 17

17) M-D, Art. 106 Rn 88 m.w.N.; S-B/K, Art. 106 Rn 17 und 18 m.w.N.

18) BK a.a.O. Rn 204 f.

Das Bundesverfassungsgericht hat offengelassen, ob den Gemeinden aus Art. 106 Abs. 6 GG ein Recht auf das Bestehen von Realsteuern verfassungskräftig gewährleistet sei. Jedenfalls bestehe kein verfassungskräftiges Recht auf das Aufkommen nach den realsteuerrechtlichen Normen, die bei der Einfügung des Art. 106 Abs. 6 in das GG bestanden, weil dem Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die Realsteuern zustehe.¹⁹

Stellungnahme

aa) Gesichtspunkte, die eine Verfassungsänderung entbehrlich erscheinen lassen

Vordergründig sprechen nachfolgende Überlegungen zunächst dafür, daß zur Verwirklichung des UntStG in der vorgeschlagenen Weise keine Verfassungsänderung erforderlich ist.

Denn inhaltlich bleiben die Steuerarten KöSt und GewSt (und zwar als Realsteuer) bestehen:

Die Ermittlung der BMG 1 für den Grundbetrag soll entsprechend den jetzt geltenden Bestimmungen des KStG und des EStG erfolgen.

Die BMG 2 für den kommunalen Ergänzungsbetrag soll sich durch Zu- und Abschläge zur BMG 1 entsprechend den jetzigen Bestimmungen des GewStG ergeben. Damit bliebe nach dem Gesagten der Objektsteuercharakter der GewSt erhalten. Die Gemeindefinanzierung wird in ihrem Bestand nicht ausgehöhlt, weil eine Realsteuer in Gestalt des kommunalen Ergänzungsbetrages bestehen bleibt, so daß sich Fragen zur Bestandsgarantie der Realsteuern erst gar nicht stellen.

Modifikationen wie die Abschaffung der Abziehbarkeit der GewSt als Betriebsausgabe und die Senkung der Steuermeßzahl berühren nicht den verfassungsrechtlich relevanten Kernbestand der Steuerarten und sind wie jede Modifikation von Steuergesetzen im Rahmen der Gesetzgebungskompetenz einfachgesetzlich möglich.

Soweit Personengesellschaften, Einzelunternehmer und Selbständige einbezogen werden sollen, handelt es sich ebenfalls um eine durch einfaches Gesetz regelbare Modifikation, weil dadurch die Grundlagen der KSt und ESt i.S.d. Art. 106 GG nicht berührt werden und für die GewSt nur der Anwendungsbereich erweitert wird.

Dann kann es auch nicht darauf ankommen, ob die UntSt in ihren beiden Ausprägungen mit einem Klammerzusatz (KSt zum Grundbetrag bzw. GewSt zum kommunalen Ergänzungsbetrag) versehen wird oder nicht. Denn es handelt sich um eine bloße Änderung der Bezeichnung der Steuerarten, nicht aber um eine wirkliche Abschaffung bestehender bzw. Neuschaffung bisher nicht bestehender Steuerarten.

¹⁹⁾ BVerfGE 26, 172 (184)

Damit ließe sich die UntSt sowohl mit der Auffassung in Einklang bringen, es bestehe eine institutionelle Garantie der herkömmlichen Steuerarten, wie auch mit der Gegenauffassung in ihren weiteren Differenzierungen. Denn die UntSt enthielte auch weiterhin Elemente der Ertragsteuern, der „klassischen“ Gemeinschaftsteuern KSt und ESt und der GewSt als Realsteuer.

Überlegungen, die dennoch gegen eine Einführung der UntSt in der vorgestellten Weise durch einfaches Gesetz sprechen

Trotz dieser bei vordergründiger Betrachtung bestehenden inhaltlichen Übereinstimmung der UntSt mit den bestehenden Steuerarten können sich aus der Zusammenfassung des „Grundbetrages“ und des „kommunalen Ergänzungsbetrages“ verfassungsrechtliche Probleme ergeben.

Hinsichtlich der Realsteuerproblematik ließe sich zwar noch mit dem BVerfG²⁰ und der Auffassung, die eine Abschaffung der Gewerbesteuer für zulässig hält²¹ argumentieren, dann müsse auch das Weniger, nämlich die Zusammenfassung mit einer anderen (Ertrag-) Steuerart, verfassungsrechtlich zulässig sein.

Insgesamt bleibt aber die Zusammenfassung unterschiedlicher Steuerarten zu einer „neuen“ Steuerart ein verfassungsrechtliches Novum, das jedenfalls weitere Regelungen, zumindest als einfachgesetzliche Verweisungsnormen, erforderlich macht. Denn es müßte klargestellt werden, welcher Gebietskörperschaft die Ertragshoheit aus den beiden Teilen der UntSt zustehen soll²² (was im Ergebnis insoweit wieder auf eine Trennung hinausläuft).

Gleichermaßen müßte hinsichtlich des kommunalen Ergänzungsbetrags eine dem Art. 105 Abs. 3 GG zur Gesetzgebungskompetenz und eine dem Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG zur Verwaltungshoheit entsprechende Regelung geschaffen werden. Hierbei taucht wieder die Zweifelsfrage auf, ob dazu einfache Gesetze ausreichen.

Berücksichtigt man weiter alleine die Existenz der oben dargestellten unterschiedlichen Auffassungen namhafter Verfassungsrechtler und ferner die letztlich offene Rechtsprechung des BVerfG zu diesem Fragenkomplex, überwiegen die Bedenken gegen die UntSt in der vorgestellten Form.

Wenn darüber hinaus schon befürchtet wird, die nötige Mehrheit für ggf. erforderlich werdende Verfassungsänderungen nicht zustande zu bekommen, muß für den Fall einer einfachgesetzlichen Einführung einer solchen UntSt mit einem Normenkontrollverfahren mit ungewissem Ausgang gerechnet werden.

Diese verfassungsrechtlichen Risiken dürften kaum im Sinne der Bundesregierung sein.

²⁰⁾ S.o. Fn 19

²¹⁾ Vgl. M-D, Art. 106 Rn 19 und 21; S-B/K, Art. 106 Rn 7 und 17

²²⁾ Vgl. auch M-D a.a.O. Rn 19 unter c) und 20 a.E.

Ergebnis

Die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der GewSt als Betriebsausgabe und die Senkung der Steuermeßzahl unterliegen als bloße Modifikationen innerhalb bestehender Steuerarten keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Die bestehenden verfassungsrechtlichen Risiken sprechen aber gegen eine Umbenennung und insbesondere gegen eine Zusammenfassung zu einer UntSt in der vorgestellten Weise.

Soweit eine inhaltliche „Gleichschaltung“ von Körperschaften mit Personengesellschaften, Einzelunternehmern und ggf. Selbständigen beabsichtigt ist, sollte dies deshalb einfachgesetzlich unter Beibehaltung der Trennung von KSt, ESt und GewSt umgesetzt werden.

Verzeichnis abgekürzt zitierter Literatur

BK = Bonner Kommentar zum GG, Stand November 1997

J/P = Jarass/Pieroth, Kommentar zum GG, 3. Auflage München 1995

M-D = Maunz-Dürig, GG-Kommentar, München Stand November 1997

S-B/K = Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG-Kommentar, 7. Auflage Neuwied 1990

Anhang 3

RA Alfons Kühn

Besteuerung von Personenunternehmen

Modell 4: Tarifbegrenzung und Ausbau § 32 c EStG

Auftrag und Kommissionsziel ist die Erarbeitung eines Modells, nach dem alle Unternehmenseinkünfte möglichst unter Einbeziehung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit höchstens 35 v.H. besteuert werden. Dies bedingt, daß mindestens alle Bilanzierenden steuerlich gleich behandelt werden.

Für Kapitalgesellschaften heißt das Definitivbesteuerung mit 25 v.H. und Halbeinkünfte-Verfahren beim Anteilseigner. Für Personenunternehmen fehlt eine einfache Lösung, die die Investitionsbedingungen durch Tarifsenkung verbessert. Schnell realisierbar wäre nur eine Erweiterung der Tarifbegrenzung gemäß § 32 c EStG unter Einbeziehung der Freien Berufe und der Land- und Forstwirtschaft zugleich in die Gewerbesteuer sowie Absenkung des Steuersatzes auf 35 v.H.

Die Kommission war gehindert, dem Gesetzgeber dieses Modell zu empfehlen, weil der BFH in seinem Vorlagebeschluß vom 24. Februar 1999 (Az.: X R 171/96) die Tarifspreizung bei der Einkommensteuer zwischen gewerblichen Einkünften und anderen Einkunftsarten als verfassungswidrig ansah. Wer allerdings für Personenunternehmen schnell eine einfache und praxistaugliche Tarifsenkung machen will, kommt an § 32 c EStG nicht vorbei.

Der Gesetzgeber hat noch im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 zum Ausdruck gebracht, daß er die weitere Absenkung des Spitzensteuersatzes auf gewerbliche Einkünfte für einen wichtigen Bestandteil der Wettbewerbsfähigkeit der mittelständischen Wirtschaft im Standort-Wettbewerb hält: "Die Tarifbegrenzung von gewerblichen Einkünften nach § 32 c EStG [stellt] das geeignete Instrumentarium dar, der wirtschaftlichen Belastung vor allem der mittelständischen Betriebe durch die Gewerbesteuer hinreichend Rechnung zu tragen und so den Wirtschaftsstandort Deutschland insgesamt zu stärken" (BT-Drucksache 14/23, S. 182, 188 jew. rechte Sp.).

Dieses Ziel wird auch nach der Tarifsenkung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auf 43 v.H. nur unzureichend erreicht. Die Grenzbelastung liegt unter Hinzurechnung der durchschnittlichen Gewerbesteuerlast von 16,66 v.H. (Hebesatz 400 v.H.) bei 54,47 v.H. (52,5 ohne SolZ). In Frankfurt/Main mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 515 v.H. liegt die Grenzbelastung um 2,8 v.H. (2,17 ohne SolZ) höher, also bei 56,55 v.H. (54,67 ohne SolZ). Eine Absenkung des Tarifs i.R. des § 32 c EStG auf 35 v.H. wäre also angemessen.

Revitalisierung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist eine wichtige Einnahmequelle für die Kommunen. Über das Hebesatzrecht besteht eine direkte Verzahnung mit den Steuerpflichtigen. Im Moment ist diese Verzahnung verkümmert.

Zur Stärkung von Autonomie und zugleich zur engeren Verzahnung der Kommunen mit ihren Einwohnern und Betrieben sollte der Kreis der Steuerpflichtigen vergrößert werden. Die Einbeziehung der Unternehmer und Unternehmen, etwa im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG, in die Gewerbesteuer rechtfertigt zugleich deren Einbeziehung in den erweiterten Norm-Adressatenkreis des § 32 c EStG.

Tarfbegrenzung und Gewerbesteuer

Die Begrenzung der Tarifprogression bei 35 v.H. (ab dem 1.1.2000) wirkt etwa ab einem zu versteuernden Einkommen von etwa 55.000 DM (Grundtabelle) und 110.000 DM (Splittingtabelle). Die Durchschnittssätze liegen jeweils bei 22,2 v.H.. In beiden Fällen ist der Solidaritätszuschlag mit berücksichtigt.

Die Gewerbesteuer-Belastung sollte erst zu Beginn der Tarfbegrenzung einsetzen. Der Gewerbesteuer-Freibetrag müsste folglich unter Berücksichtigung der Hinzurechnungen der Gewerbesteuer und des Grundfreibetrages bei der Einkommensteuer deutlich höher als bislang, bei typisierender Betrachtung etwa bei 75.000 DM liegen.

Gesetzesvollzug

Die Tarifbegrenzung gemäß § 32 c EStG ist trotz ihrer erst jungen Praxis eine bei Unternehmen und Verwaltung wenig auffällige Regel. Sie wird im Rahmen der maschinellen Veranlagung administriert. Mißbrauchsfälle sind schwer konstruierbar und auch in Zukunft nicht zu erwarten. Jedenfalls sind im Vergleich mit § 32 c EStG Sonderregeln zur Begünstigung allein des nicht entnommenen Gewinns erheblich anfälliger für mißbräuchliche Inanspruchnahme.

Europatauglichkeit

Kritiker vermuten in § 32 c EStG eine europarechtlich unzulässige Beihilfe. Da es sich aber um eine Tarifvorschrift handelt, die jedem Gewerbebetreibenden zu Gute kommt, der der deutschen Einkommensteuer unterliegt, ist eine Diskriminierung eher unwahrscheinlich. Sollte sich der Einwand dennoch bewahrheiten, müßte eine entsprechende Genehmigung der Europäischen Kommission eingeholt werden.

Verfassungsrecht

Der BFH hält die Vorschrift für verfassungswidrig (Beschuß vom 24. Februar 1999 - Az.: X R 171/96). Er sieht die Sondernorm durch sachliche Gründe nicht für gerechtfertigt, weil es systemwidrig sei, die Entscheidung des Gesetzgebers für die Beibehaltung der Gewerbesteuer in einem anderen Gesetz, hier im EStG, teilweise wieder rückgängig zu machen. Außerdem widerspreche die dieser Regelung zugrunde liegende Auffassung des Gesetzgebers, Bezieher hoher Einkommen bedürften in besonderem Maße einer steuerlichen Entlastung, der systemprägenden Grundentscheidung des EStG für einen progressiv gestalteten Tarif.

Argumente für die Verfassungskonformität der Norm hat der BFH nur am Rande erwähnt. Dafür spricht insbesondere, daß § 32 c EStG die Gewerbesteuer als Last aus Sicht des Steuerbürgers, der nicht zwischen den einzelnen Fiskal differenziert, in pauschaler Form berücksichtigt. Die Norm unterstellt typisierend, daß ein Teil der vorbelasteten Einkünfte thesauriert und ein anderer Teil ausgeschüttet wird. Sie trägt zugleich dem Verfassungsgrundsatz Rechnung, wonach der hoheitliche Anspruch des Fiskus am Ertrag im Verhältnis zum Anspruch des Individuums maximal in der Nähe der hälftigen Teilung liegen darf.

Mit der Tarifbegrenzung für den reformbedingt erweiterten Kreis von Gewerbesteuerpflichtigen wäre überdies eine Ungleichbehandlung in zweierlei Hinsicht beseitigt: Die Gewerbesteuer, die bisher nur einer kleinen Gruppe von Einkommensteuerzahlern als Zusatzlast aufgebürdet ist, würde künftig von mehr Steuerpflichtigen getragen. Die einkommensteuerliche Tarifbegrenzung käme andererseits in Zukunft allen Gruppen zugute, die in besonderem Maße kommunale Infrastruktur in Anspruch nehmen, zugleich aber auch Ausbildungs- und Arbeitsplätze bereitstellen.

Auswirkungen auf die Preisgestaltung

Die Einbeziehung insbesondere der Freien Berufe in die Gewerbesteuer ist bislang u.a. damit verworfen worden, daß die Zusatzbelastung direkte Auswirkung z.B. auf die Honorierung ärztlicher und anderer freiberuflicher Leistungen hätte. Dieses Argument ist aber im Modell 4 weitgehend entkräftet, weil die Tarifbegrenzung bei der Einkommensteuer lediglich eine „Nische“ schafft, in die sich ein anderer Steuergläubiger, die Gemeinde, „einnisten“ kann.

Finanzielle Auswirkungen

Modell 4

Ausweitung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG

Steuermaßnahmen (Vollzugsmaßnahmen) im Entstehungsjahr 2000
(grobe Schätzung)

<u>Maximaler</u>	<u>Beträge in Mio. DM</u>
Senkung der Steuersätze des Körperschaftsteuertarifs auf einmalig 25 v.H.	- 11.615
Ersetzung des bisherigen Vollzeiteinkommensteuertarifs durch eine Berücksichtigung der Duldende mit 50 v.H. bei den Einkünften des Anteilgeigers (Halbelikvidationsteuern)	+ 2.035
Senkung der Beteiligungsgrenze für die Besteuerung von Veräußerungsgewinne bei Verkauf von Anteilen an Kapitalgezell- schaften von bisher 10 v.H. auf 1 v.H.	+ 250
Senkung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG von 45 v.H. auf 35 v.H.	- 6.015
Abheftung der Anparaberechnung und der Sonderabrechnung nach § 7 g EStG	+ 960
Abheftung der Staffelung der Gewerbesteuer-Meßzahl und Erhöhung des Freibetrags auf 75.000 DM für Einzelunter- nehmen und Personengesellschaften bei der Gewerbesteuer	+ 375
Erweiterung der Gewerbesteuerpflicht auf Land- und Forst- wirte sowie auf Selbständige	+ 7.290
Einbeziehung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus selbständiger Tätigkeit in die Tarifbegrenzung gemäß § 32 c EStG	- 2.850
Finanzielle Auswirkungen im Entstehungsjahr 2000 insgesamt	- 9.570

Anhang 4

Steuerberater Dr. Hans Günter Senger, Übergang vom körperschaftsteuerlichen Vollarrechnungsverfahren zum System der Definitivbelastung bei gleichzeitiger Besteuerungsmilderung beim Anteilseigner durch Dividendenbesteuerung mit dem halben ESt-Satz

Problemstellung

Zu untersuchen ist, ob es möglich ist, die Steueranrechnungsguthaben alten Rechts ohne komplizierte Übergangsregelungen zum Umstellungsstichtag durch Umrechnungsfaktoren auf „ausschüttungsfähiges Kapital“ neuen Rechts dergestalt umzurechnen, daß der Anteilseigner hierdurch weder ungerechtfertigt begünstigt noch ungerechtfertigt benachteiligt wird.

I. Vollarrechnungsverfahren beim Anteilseigner

Eine Vollausschüttung aus den bisherigen EK 45 und EK 30 und den EK 01, EK 02 und EK 03 führt nach geltendem Recht dazu, daß dem anrechnungsberechtigten Anteilseigner

- bei einer persönlichen ESt-Belastung mit 50v.H. ein verfügbares Einkommen von 50
- bei einer persönlichen ESt-Belastung mit 25v.H. ein verfügbares Einkommen von 75 verbleibt.

Bei einer Umstellung der Dividendenbesteuerung

- unter Aufhebung des Vollarrechnungsverfahrens
- unter gleichzeitiger Absenkung des KöSt-Satzes (nachfolgend mit einheitlich 25v.H. unterstellt)
- und Besteuerung der Dividenden beim Anteilseigner mit dem halben Steuersatz

ist zunächst zu prüfen, ob und ggf. in welcher Weise die zum Umstellungsstichtag vorhandenen Steueranrechnungsguthaben (EK 45 und EK 30 bzw. EK 01, EK 02 und EK 03) umgerechnet werden müssen, ohne daß die Anteilseigner weder (ungerechtfertigt) begünstigt noch benachteiligt werden.

1. Vollanrechnungsverfahren

Ausgewählte Datenvorgaben

Ebene der Kapitalgesellschaft

Verwendbares Eigenkapital = EK 45 und EK 30 bzw. EK 01, EK 02 und EK 03

Ebene des Anteilseigners

persönlicher Grenzsteuersatz bei der ESt: 50v.H.

(wird beim ESt-Tarif 2000 erreicht bei einem zu versteuernden Einkommen von 111.000 DM/222.000 DM; Alleinstehende/Verheiratete)

persönlicher Grenzsteuersatz bei der ESt: 25v.H.

(wird beim ESt-Tarif 2000 erreicht bei einem zu versteuernden Einkommen von 18.000 DM/36.000 DM; Alleinstehende/Verheiratete)

2. Halbsatzverfahren

Ausgewählte Datenvorgaben

Ebene der Kapitalgesellschaft

einheitlicher KöSt-Satz: 25v.H.

Ebene des Anteilseigners

persönlicher Grenzsteuersatz 50v.H. (Besteuerung Dividende: mit 25v.H.)

persönlicher Grenzsteuersatz 25v.H. (Besteuerung Dividende: mit 12,5v.H.)

3. Ermittlung des verfügbaren Einkommens beim Anteilseigner

Beispielsrechnungen

Unter Geltung des Vollanrechnungsverfahrens behält der Anteilseigner als verfügbares Einkommen von seiner Dividende unter Berücksichtigung der Steuerbelastung:

**bei einem persönlichen
ESt-Satz verbleibt ein verfügbares Einkommen
in v.H. vom Gewinn vor KöSt**

50v.H.	50
25v.H.	75

und zwar unabhängig davon, ob die Ausschüttung aus dem EK 45 oder EK 30 erfolgt (vgl. Tabelle 1 a, linke Spalten). Das gleiche gilt für Ausschüttung aus dem EK 01, EK 02 und EK 03 (vgl. Tabelle 1 b, linke Spalten).

Wird das Vollarrechnungsverfahren abgeschafft und eine Halbsatzsteuerung beim Anteilseigner eingeführt, ergeben sich folgende Werte:

bei einem persönlichen ESt-Satz	verbleibt ein verfügbares Einkommen in v.H. vom Gewinn vor KöSt
50v.H.	56,25
25v.H.	65,62

Zwischenergebnis

persönlicher Grenzsteuersatz des Anteilseigners	verfügbares Einkommen nach Steuern in v.H. vom Gewinn vor KöSt		
	Vollarrechnungs-verfahren (bisher)	Halbsatzverfahren (neu)	Differenz
50v.H.	50	56,25	+ 6,25
25v.H.	75	65,62	./ 9,38

Dies bedeutet: Bei einem persönlichen Grenzsteuersatz von 50v.H. steht sich der Anteilsinhaber nach dem geltenden Recht um 6,25 Prozentpunkte besser, wenn der Übergang ohne Korrektur erfolgt. Bei einem persönlichen Grenzsteuersatz von 25v.H. verliert der Anteilseigner hingegen 9,38 Prozentpunkte, weil er keine Erstattung mehr aus dem ihm übertragenen KöSt-Guthaben erhält.

II. Ermittlung der Bruttodividende bei der Kapitalgesellschaft

1. Ausschüttung aus EK 45 (bzw. EK 30)

In einem weiteren Rechenschritt ist zu ermitteln, um wieviel Prozentpunkte die Bruttodividende von 75 (vgl. Anlage 1 a, mittlere Spalten) abgesenkt oder erhöht werden muß, damit der Anteilseigner betragsmäßig dasselbe verfügbare Einkommen aus der Ausschüttung erhält.

Fall 1:

Persönlicher Grenzsteuersatz des Anteilseigners: 50v.H..

Gesucht wird die dem aus dem EK 45 (bzw. EK 30) entsprechende auszuschüttende neue Dividende (bisher 75), die dem Anteilsinhaber betragsmäßig dasselbe verfügbare Einkommen garantiert.

$$\text{Formel: } 75 \cdot y \cdot \frac{25}{100} (75 \cdot y) = 50$$

$$y = \cdot 8,33$$

Die aus dem EK 45 (bzw. EK 30) nach der Umstellung auszuschüttende Bruttodividende reduziert sich von daher von daher von 75

um 8,33

auf 66,67

Fall 2:

Persönlicher Grenzsteuersatz des Anteilsinhabers: 25v.H..

Gesucht wird auch hier die dem aus dem EK 45 (EK 30) entsprechende auszuschüttende neue Dividende (bisher 75), die auch diesem Anteilseigner betragsmäßig dasselbe verfügbare Einkommen garantiert.

$$\text{Formel: } 75 + y \cdot \frac{12,5}{100} (75 + y) = 75$$

$$y = 10,71$$

Die aus dem EK 45 (bzw. EK 30) nach der Umstellung auszuschüttende Bruttodividende erhöht sich daher von 75

um 10,71

auf 85,71

Erforderliche Korrektur der Bruttodividenden bei Umstellung von Vollarrechnung auf Halbsatzverfahren:

Anteilsinhaber Grenzsteuersatz	Kapitalgesellschaft ausgeschüttete Bruttodividende		
	bisher	Korrektur	neu
50v.H.	75	· 8,33	66,67
25v.H.	75	+ 10,71	85,71

Den vier rechten Tabellenspalten der Anlage 1 a kann entnommen werden, daß das verfügbare Einkommen der Anteilseigner aus Ausschüttungen aus dem EK 45 und dem EK 30

- ° bei einem persönlichen Grenzsteuersatz von 50v.H. sich wiederum auf 50 beläuft
- ° bei einem persönlichen Grenzsteuersatz von 25v.H. sich wiederum auf 75 beläuft,

wenn die vorstehend aufgezeigten Korrekturen vorgenommen werden.

In einem letzten Rechenschritt bleibt dann noch zu ermitteln, in welcher Höhe die in den bisherigen EK 45 und EK 30 enthaltenen Steueranrechnungsguthaben von 55 und 70 zu verändern sind, um die bisher errechneten Ergebnisse zu verifizieren.

Die einzelnen Rechenschritte sind in Anlage 2 dargestellt, die Ergebnisse lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Ausschüttung aus	pers. Grenzsteuersatz des Anteilseigners	verwendbares EK	Umrechnung = notwendige prozentuale Veränderung	Brutto-Dividende(neu)
EK 45	ESt 50v.H.	55	+ 21,27v.H.	66,67
	ESt 25v.H.	55	+ 55,84 v.H.	85,71
EK 30	ESt 50v.H.	70	./ 4,76 v.H.	66,67
	ESt 25v.H.	70	+ 22,44v.H.	85,71

2. Ausschüttung aus dem EK 01, EK 02 und EK 03

Die Zahlenübersicht in **Anlage 1 b** (mittlere Spalten) zeigt, ebenso wie diejenige in **Anlage 1 a** (für EK 45 und EK 30) folgendes: Das für den Anteilseigner verfügbare Einkommen im Halbsatzverfahren (Halbeinkünfteverfahren) ist, bei einem Grenzsteuersatz von 50v.H. um 6,25 Prozentpunkte höher als beim bisherigen Vollarrechnungsverfahren. Bei einem Grenzsteuersatz von 25v.H. verliert der Anteilseigner beim verfügbaren Einkommen jedoch 9,38 Prozentpunkte, weil er auch hier keine Erstattung aus dem Körperschaftsteuerguthaben erhält.

Die rechnerische Gleichstellung des Anteilseigners hinsichtlich des verfügbaren Einkommens erfordert unter der Herrschaft des neuen Halbsatzverfahrens (Halbeinkünfteverfahren) somit auch eine Umrechnung der Guthabenbestände von EK 01, EK 02 und EK 03. Die erforderlichen Rechenschritte und Ergebnisse sind weitgehend identisch denjenigen der Umrechnung der Guthabenbestände von EK 45 und EK 30 (vgl. Abschnitt II 1 vorstehend jedoch variiert um die in Anlage 2/3 dargestellten Rechenschritte.

Die Ergebnisse der Umrechnung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Ausschüttung aus	persönlicher Grenzsteuersatz des Anteilseigners	verwendbares EK	Umrechnung= notwendige prozentuale Veränderung	Brutto- Dividende (neu)
EK 01				
EK 02				
EK 03				
	Est 50%	100	./ 33,33%	66,67
	Est 25%	100	./ 14,29%	85,71

Die Verprobung dieser Umrechnung ist in Anlage 1 b (rechte Spalten) dargestellt.

III. Ergebnis:

Der prozentuale Umrechnungsfaktor ist abhängig von der Höhe des individuellen Grenzsteuersatzes des Anteilseigners und von der Zuordnung zu einem bestimmten EK-Guthaben. Dies bedeutet, daß eine Umrechnung aller EK-Guthabenbestände zum Umstellungsstichtag in ein neues Anrechnungsguthaben y (EK 25), wegen der Fülle der unterschiedlichen Grenzsteuersätze, nicht mit mathematischer Genauigkeit festgelegt werden kann.

Generell läßt sich jedoch aussagen, daß bei Ausschüttungen jeweils aus demselben EK-Anrechnungsguthaben der Umrechnungsfaktor um so niedriger sein wird, je höher der persönliche Grenzsteuersatz des die Steuerausüttung empfangenden Anteilseigners ist und verhältnismäßig höher sein muß, wenn bei dem Anteilseigner ein relativ niedriger persönlicher ESt-Grenzsteuersatz anzuwenden ist.

Dieser Umrechnungsfaktor liegt

- bei noch vorhandenen Ausschüttungsbeständen im EK 45, je nach persönlichem Grenzsteuersatz des Anteilseigners, zwischen 122v.H. und 156v.H.
- bei noch vorhandenen Ausschüttungsbeständen im EK 30, je nach persönlichem Grenzsteuersatz des Anteilseigners, zwischen 95v.H. und 123v.H.
- bei noch vorhandenen Ausschüttungsbeständen in EK 01, EK 02 und EK 03, je nach persönlichem Grenzsteuersatz des Anteilseigners, zwischen 66v.H. und 86v.H..

Die benötigte Finanzmasse für eine Umstellung der Altguthaben zum Umstellungszeitpunkt könnte man mit mittlerem Umrechnungsfaktor von

140v.H. für Bestände des EK 45 und

110v.H. für Bestände des EK 30

75v.H. für Bestände der EK 01, EK 02 und EK 03

ansetzen.

Zu berücksichtigen ist dabei, daß Steuerpflichtige mit einem niedrigen Grenzsteuersatz eher ihr Kapital in festverzinslichen Wertpapieren als in Beteiligungen an Kapitalgesellschaften anlegen und daß weiterhin die erforderliche Finanzmasse nach unten hin korrigiert werden kann, weil in die Betrachtung noch miteinbezogen werden muß die Zahl der nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner (etwa 23v.H. aller Anteile an deutschen Kapitalgesellschaften werden von ausländischen Anteilseignern gehalten, auf inländische steuerbefreite Anteilseigner - insbesondere KdöR, und befreite Körperschaften - entfällt ein Anteilsbesitz von noch einmal rd 26v.H.).

Anrechnungsverfahren (Vollanrechnung)	Ausschüttung aus EK 02/03				Halbsatzverfahren EK 02/03				bei Umrech- EK 01/02/03 bei 50%EST	
	EK 01		EK 02/03		EK 01		EK 02/03			
Ebenen der ausschüttenden Kapitalgesellschaften										
Gewinn vor KSt	100,00		100,00		100,00		100,00		100,00	
J. KSt	-		-		-		25,00		25,00	
= verwendbares EK	100,00		100,00		75,00		75,00		75,00	
+ KSt-Minderung (J. Erhöhung)	-		30,00		-		-		-	
Korrekturen	-		-		-		-		-	
= Bruttodividende	100,00		70,00		75,00		75,00		66,67	
J. KapEst (25 %)	25,00		17,50		18,75		18,75		16,67	
Bardividende	75,00		52,50		56,25		56,25		50,00	
Ebenen des Anteilseigners (vollanrechnungsberechtigte Person)										
persönlicher Steuersatz (Grenzsteuersatz)										
	50%	25%	50%	25%	50%	25%	50%	25%	50%	50%
Bardividende	75,00	75,00	52,50	52,50	56,25	56,25	56,25	56,25	56,25	50,00
+ Anrechnung KapEst	25,00	25,00	17,50	17,50	18,75	18,75	18,75	18,75	18,75	16,67
+ Anrechnung KSt	-	-	30,00	30,00	-	-	-	-	-	-
= zVE	100,00	100,00	100,00	100,00	75,00	75,00	75,00	75,00	66,67	66,67
J. E St	50,00	25,00	50,00	25,00	18,75	9,38	18,75	9,38	16,67	16,67
= verfügbares Einkommen	50,00	75,00	50,00	75,00	56,25	65,62	56,25	65,62	50,00	50,00
ESt-Zahlung	25,00	-	2,50	-	-	-	-	-	-	-
ESt-Erstattung	-	-	-	22,50	-	9,38	-	9,38	-	-

Anlage2_1

Es soll ermittelt werden, in welchem prozentualen Umfang das verwendbare Eigenkapital (vEK) alten Rechts aus EK 45 (= 55 Einheiten) bzw. EK 30 (= 70 Einheiten) umgerechnet werden muß, um für die Anteilseigner, bei unterschiedlichen persönlichen Steuersätzen, ein gleiches verfügbares Einkommen für die Ausschüttung der Steuerguthaben nach altem Recht einerseits und nach neuem Recht andererseits zu erreichen:

Fall 1

Persönlicher Grenzsteuersatz des Anteilseigners 50v.H.:

a) Ausschüttung aus EK 45

$$\begin{array}{l} \text{EK 45 alt: } \frac{55}{\quad} = \frac{100}{\quad} \\ \text{Brutto-Div. neu: } 66,7 \quad X \end{array}$$

$$X = \frac{66,67 \times 100}{55} = \underline{121,22\text{v.H.}}$$

$$\text{Probe: } 55 \times 121,22\text{v.H.} = \underline{66,67}$$

Ergebnis: Das EK 45 (= 55 Einheiten) muß lediglich um 21,22v.H. erhöht werden, um nach „neuem“ Recht für den Anteilseigner den gleichen Effekt (= verfügbares Einkommen nach ESt) zu erreichen, wie im Vollarrechnungsverfahren.

b) Ausschüttung aus EK 30

$$\begin{array}{l} \text{EK 30 alt: } \frac{70}{\quad} = \frac{100}{\quad} \\ \text{Brutto-Div. neu: } 66,67 \quad X \end{array}$$

$$X = \frac{66,67 \times 100}{70} = \underline{95,24\text{v.H.}}$$

$$\text{Probe: } 70 \times 95,24\text{v.H.} = \underline{66,7}$$

Ergebnis: Das EK 30 (= 70 Einheiten) kann um $(100 \text{ ./. } 95,24 = 4,76)$ 4,76v.H. gesenkt werden, um nach „neuem“ Recht für den Anteilseigner den gleichen Effekt (= verfügbares Einkommen nach ESt) zu erreichen, wie im Vollarrechnungsverfahren.

Fall 2**Persönlicher Grenzsteuersatz des Anteilseigners 25v.H.:**a) Ausschüttung aus EK 45

$$\begin{array}{r} \text{EK 45 alt:} \quad \underline{\quad 55 \quad} = 100 \\ \text{Brutto-Div. neu:} \quad 85,71 \quad X \end{array}$$

$$X = \frac{85,71 \times 100}{55} = \underline{155,84\text{v.H.}}$$

$$\text{Probe: } 55 \times 155,84\text{v.H.} = \underline{85,71}$$

Ergebnis: Das EK 45 (= 55 Einheiten) muß lediglich um 55,84v.H. erhöht werden, um nach „neuem“ Recht für den Anteilseigner den gleichen Effekt (= verfügbares Einkommen nach ESt) zu erreichen, wie im Vollarrechnungsverfahren.

b) Ausschüttung aus EK 30

$$\begin{array}{r} \text{EK 30 alt:} \quad \underline{\quad 70 \quad} = 100 \\ \text{Brutto-Div. neu:} \quad 85,71 \quad X \end{array}$$

$$X = \frac{85,71 \times 100}{70} = \underline{122,44\text{v.H.}}$$

$$\text{Probe: } 70 \times 122,44\text{v.H.} = \underline{85,71}$$

Ergebnis: Das EK 30 (= 70 Einheiten) muß lediglich um 22,44v.H. erhöht werden, um nach „neuem“ Recht für den Anteilseigner den gleichen Effekt (= verfügbares Einkommen nach ESt) zu erreichen, wie im Vollarrechnungsverfahren.

Es soll ermittelt werden, in welchem prozentualen Umfang das verwendbare Eigenkapital (vEK) alten Rechts aus EK 01, EK 02 und EK 03 (= 100 Einheiten) umgerechnet werden muß, um für die Anteilseigner, bei unterschiedlichen persönlichen Steuersätzen, ein gleiches verfügbares Einkommen für die Ausschüttung der Steuerguthaben nach altem Recht einerseits und nach neuem Recht andererseits zu erreichen:

Fall 1

Persönlicher Grenzsteuersatz des Anteilseigners 50v.H.:

Ausschüttung aus EK 01, EK 02 und EK 03

$$\frac{\text{EK 01/02/03 alt : } 100}{\text{Brutto-Div. neu: 66,7}} = \frac{100}{X}$$

$$X = \frac{66,67 \times 100}{100} = \underline{66,67\text{v.H.}}$$

Probe: $100 \times 66,67\text{v.H.} = \underline{66,67}$

Ergebnis: Das EK 01, EK 02 und EK 03 (= 100 Einheiten) kann um 33,33v.H. abgesenkt werden, um nach „neuem“ Recht für den Anteilseigner den gleichen Effekt (= verfügbares Einkommen nach ESt) zu erreichen wie im Vollarrechnungsverfahren.

Fall 2

Persönlicher Grenzsteuersatz des Anteilseigners 25v.H.:

Ausschüttung aus EK 01, EK 02 und EK 03

$$\frac{\text{EK 01/02/03 alt : } 100}{\text{Brutto-Div. neu: 85,71}} = \frac{100}{X}$$

$$X = \frac{85,71 \times 100}{100} = \underline{85,71\text{v.H.}}$$

Probe: $100 \times 85,71\text{v.H.} = \underline{85,71}$

Ergebnis: Das EK 01, EK 02 und EK 03 (= 100 Einheiten) kann um 14,29v.H. abgesenkt werden, um nach „neuem“ Recht für den Anteilseigner den gleichen Effekt (= verfügbares Einkommen nach ESt) zu erreichen wie im Vollarrechnungsverfahren.

Anhang 5

Abweichendes Votum des Kommissionsmitglieds Arnold Willemsen zum Vorschlag der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung zum Übergang vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren.

Das von der Kommission vorgeschlagene Verfahren für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren mit Definitivsteuerbelastung bei der ausschüttenden Gesellschaft bedeutet für bestimmte Unternehmensgruppen eine wirtschaftspolitisch verfehlte Mehrbelastung, führt im Ergebnis zu einem nicht gerechtfertigten Entzug der Anrechnungsguthaben und läßt erhebliche, kurzfristige Steuerausfälle für den Fiskus befürchten.

1. Die Einbeziehung des EK 02 in die Berechnung der Tarifbelastung gemäß Ziff. 4 der zusammenfassenden Empfehlung wird in erster Linie Unternehmen in den neuen Ländern treffen. EK 02 umfaßt, wie der Bericht selber darstellt, vornehmlich die nicht steuerbaren Investitionszulagen. Diese sind in den letzten Jahren in großem Umfang den Unternehmen in den neuen Ländern steuerfrei gewährt worden. Eine Heraufschleusung auf die vorgesehene Ausschüttungsbelastung von 30 v.H. würde diese Steuerbefreiung rückwirkend zunichte machen. Darüber hinaus ist folgendes zu bedenken: Ein nicht unerheblicher Teil dieser Unternehmen wird inzwischen in geringem Umfang belastetes Eigenkapital (EK 45) aufgebaut haben. Durch die Fiktion der Totalausschüttung müßte dieses belastetes EK mit dem EK 02 verrechnet werden, woraus sich dann Überhänge an EK 02 und damit eine Rückzahlungsverpflichtung an das Finanzamt ergäbe. Im Klartext: Viele Unternehmen in den neuen Ländern müßten bei zukünftigen Gewinnausschüttungen, in die auch Altkapitale einfließen, zusätzliche Steuern entrichten. Dies wäre wirtschaftspolitisch verfehlt, weil damit der Aufbauprozess in den neuen Ländern behindert würde.
2. Die Verwendung gemäß Ziff. 8 der Empfehlungen (last in first out) wird im Endergebnis dazu führen, daß bei vielen Unternehmen die vorhandenen EK-Guthaben verfallen, auch wenn die Übergangsfrist auf 10 Jahre ausgedehnt wird. Eine Verwendung der Guthaben kommt danach nur in Betracht, wenn ein Unternehmen eine höhere Ausschüttung vornimmt, als es dem laufenden Gewinn entspricht. Da davon auszugehen ist, daß bei der Mehrzahl der deutschen Unternehmen der laufende Gewinn ausreicht, die Ausschüttungen zu

finanzieren, kommt eine Verwendung vorhandener alter EK-Guthaben folglich im Normalfall nicht in Betracht. Es wäre allerdings damit zu rechnen, daß manche Unternehmen Überausschüttungen vornehmen, um die Anteilseigner in den Genuß der alten EK-Guthaben zu bringen. Dies wäre aber genau das Gegenteil von dem, was mit dem neuen System erreicht werden soll: Stärkung der Innenfinanzierungskraft der Unternehmen.

3. Schließlich ist zu befürchten, daß viele Unternehmen auf Druck ihrer Aktionäre in den Jahren 1999 und 2000 erhebliche Sonderausschüttungen vornehmen, um die EK-Guthaben ihren Aktionären gut zu bringen. Daraus ergeben sich aber für den Fiskus erhebliche Steuerausfälle, die gerade in der gegenwärtigen kritischen Haushaltssituation vermieden werden sollten.

Die Übergangsregelung sollte daher in folgenden Punkten geändert werden:

- Ebenso wie für EK 01, EK 03 und EK 04 unterbleibt auch für EK 02 die Herstellung der Ausschüttungsbelastung.
- Die Unternehmen erhalten die Wahlfreiheit, ob sie bei Ausschüttungen noch vorhandene positive EK-Bestände mit fällig werdenden Körperschaftsteuerzahlungen verrechnen. Dafür wird eine Frist von 10 Jahren eingeräumt. Nach Ablauf dieser Frist verfallen alle EK-Bestände.

Anhang 6

Prof. Dr. Albert Rädler,

Die Kapitalertragsteuer und ihre Ausgestaltung

Zur Sicherung des Steueranspruchs insbesondere bei Steuerausländern sollen Dividenden bei der Ausschüttung weiterhin einer Quellensteuer unterliegen.

Für die Bemessung der Quellensteuer ist zu berücksichtigen, daß sie nicht höher sein darf als der Höchstbetrag an Einkommensteuer, der für veranlagte Steuerpflichtige zu erwarten ist.

Bei einer Unternehmensteuerbelastung von 35 v.H. sind bei einem Gewinn von 100 maximal 65 als Dividenden ausschüttbar; davon sind 32,5 v.H. steuerpflichtig. Bei einem angenommenen Höchstbetrag von 48,5 v.H. ergibt sich daraus eine Einkommensteuer von 15,76. Dies entspricht einer Steuerbelastung von 24,2 v.H.

Als Satz der Dividendensteuer kommen daher höchstens 24 v.H. in Betracht.

Darauf sind die Beschränkungen der Doppelbesteuerungsabkommen und der Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar. Die Sonderregelungen der DBA mit der Schweiz und mit USA über eine fiktive Anrechnung der Körperschaftsteuer für Aktionäre in diesen beiden Ländern im Wege einer weiteren Kürzung der deutschen Kapitalertragsteuer von 15 auf 10 v.H. sind umgehend zu kündigen.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage nach einer Abgeltungswirkung einer Kapitalertragsteuer von 24,2 v.H.

Sollte ein Steuerpflichtiger, der veranlagt wird, darauf verzichten können, diese Dividenden in seiner Steuererklärung anzugeben und es bei der Quellenbesteuerung zu belasten?

Auch wenn der Steuerpflichtige aus einer Veranlagung nur Vorteile erzielen kann (z. B. durch Geltendmachung von Werbungskosten, Sonderausgaben und Freibeträgen, Verrechnung mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten usw), so ist der Verzicht auf Angabe in der Erklärung nicht ohne weiteres zulässig.

Der Grund liegt darin, daß vielfach der steuerliche Einkommensbegriff in anderen Bereichen der öffentlichen Verwaltung verwendet wird, wie z.B. beim Wohngeld, BAFöG, Sozialhilfe usw. M.E. ließe sich das in anderen Bereichen der öffentlichen Verwaltung durch eine zusätzliche Frage nach weiteren Einkünften vermeiden. Der Verzicht auf die Angabe in der Steuererklärung sollte deshalb ausdrücklich gesetzlich zugelassen werden.

Die stark diskutierte Frage nach einer Abgeltungswirkung bei Zinsen hat einen anderen Hintergrund. Grundsätzlich sind heute die Zinseinnahmen, die bereits dem Zinsabschlag unterlegen haben, nochmals zu erklären und können damit z.B. dem Spitzensteuersatz unterliegen. Die Durchsetzung dieses Grundsatzes hat jedoch wegen § 30 a AO und der schon vor der Einführung dieser Bestimmung vorherrschenden Zurückhaltung der Finanzverwaltung wenig effektive Bedeutung. Viele Bürger betrachten heute schon - wenn auch rechtsirrtümlich - den Zinsabschlag als Abgeltungssteuer. Dazu kommt legale und illegale Steuerflucht von Bürgern mit ihren Zinseinnahmen in Nachbarländer, wo für Ansässige Abgeltungssteuern in Höhe von 15 oder 25 v.H. auf Zinsen bestehen oder völlige Freistellung für Steuerausländer. Die Einführung einer Abgeltungssteuer würde zwar dem Grundsatz der globalen einheitlichen Einkommensteuer entgegenwirken, andererseits aber dem internationalen Trend entsprechen und der Steuermoral förderlich sein.

Anhang 7

Prof. Dr. Lorenz Jarass

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

Die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 30.4.1999 empfehlen in Kap. V.4 die Prüfung einer Quellensteuer auf Zinsen, soweit sie in Deutschland erwirtschaftet wurden: „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.“

Für eine verwaltungsarme und effiziente Umsetzung dieser Empfehlungen wird vom Kommissionsmitglied L. Jarass ein Abzug von Kapitalertragsteuer auf die Differenz zwischen Zinsausgaben und Zinseinnahmen vorgeschlagen. Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Zinsen aus dem In- oder Ausland stammen und ob die Zinsen an Steuerinländer oder an Steuerausländer bezahlt werden. Sind die Zinseinnahmen größer als die Zinsausgaben, resultiert ein Steuerguthaben, das mit der auf den Zinsüberschuß entfallenden Einkommensteuer verrechnet werden kann.

- (1) Eine Quellensteuer auf alle Zinsen ist kontraproduktiv
- (2) Kapitalertragsteuer von z.B. 15 v.H. nur auf die Differenz zwischen Zinsausgaben abzüglich Zinseinnahmen
- (3) Verringerung der Zinsabschlagsteuer auf Zinseinnahmen von 30 v.H. auf 20 v.H.
- (4) EU-Richtlinien: Die Zinsbesteuerung wird durch eine Harmonisierung erleichtert, durch ein Verbot von Quellensteuern hingegen behindert
- (5) Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen erforderlich

Löhne und Gewinne werden in Deutschland beim Unternehmen besteuert, Zinsen hingegen nicht:

- Für Löhne müssen bei der Auszahlung vom Arbeitgeber Lohnsteuern und Sozialabgaben abgeführt werden.
- Für Gewinne müssen vom Unternehmen Körperschaftsteuer bzw. vom Eigentümer Einkommensteuer bezahlt werden, für Dividenden zusätzlich Kapitalertragsteuer.
- Für Zinsen hingegen brauchen beim Unternehmen keine Steuern bezahlt werden, ganz im Gegenteil, sie können gewinnmindernd als Kosten gewinnmindernd geltend gemacht. Nur bei Auszahlung an Steuerinländer wird eine Zinsabschlagsteuer abgezogen, nicht aber bei Steuerausländern. Historisch bedingt hat sich nämlich weltweit folgendes Grundprinzip entwickelt: Löhne und Gewinne werden dort versteuert, wo sie erwirtschaftet werden, Zinserträge hingegen dort, wo der Empfänger wohnt.

Nun zeigt die Zahlungsbilanzstatistik der Deutschen Bundesbank für den Zeitraum 1996 bis 1998:

- Das von Deutschland ins Ausland direktinvestierte Beteiligungskapital stieg netto von 32 auf 93 Mrd. DM; das Beteiligungskapital aus dem Ausland ist dabei schon berücksichtigt.
- Die Kredite aus dem Ausland stiegen netto von 8 Mrd. DM auf 151 Mrd. DM, seit 1997 v.a. in Form kurzfristiger Bankkredite. Wieder sind die Kredite ins Ausland dabei schon berücksichtigt.

Immer mehr deutsches Eigenkapital wird also im Ausland investiert, was aufgrund der immer stärker werdenden internationalen Kapitalverflechtung eine ganz normale Entwicklung ist. Andererseits kommt aus dem Ausland aber wenig Beteiligungskapital, sondern überwiegend Fremdkapital. Statt Gewinnen im Inland fallen nun Zinserträge im Ausland an. Diese Entwicklung ist vielleicht auch auf die bisher sehr hohe Grenzsteuerbelastung von Gewinnen zurückzuführen.

Die deutsche Besteuerungsbasis für Ertragssteuern, nämlich die Summe aus Löhnen, Gewinnen und Zinsen wird dadurch nicht verändert, aber die steuerliche Bemessungsgrundlage wird verringert, da Zinsen, soweit sie an Steuerausländer bezahlt werden, nicht der deutschen Besteuerung unterliegen. Zielsetzung der Steuerreform ist aber eine drastische Senkung der Steuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Durch die steigenden Auslandszinsen wird deshalb die Senkung der Steuersätze erschwert.

(1) Eine Quellensteuer auf alle Zinsen ist kontraproduktiv

Nun ist das Problem der Besteuerung von Zinsen, insbesondere von ins Ausland bezahlten Zinsen, nicht neu. So wurde z.B. am 1.1.1989 in Deutschland eine Quellensteuer auf alle Zinszahlungen in Höhe von 10 v.H. eingeführt. Der Markt reagierte mit einer gigantischen Kapital(verwaltungs)flucht nach Luxembourg, und 6 Monate später wurde diese Quellensteuer wieder abgeschafft. Derartige Quellensteuern auf alle Zinsen sind kontraproduktiv und belasten den Finanzplatz Deutschland, wie das folgende Beispiel zeigt (die Zahlen sind so gewählt, daß sie in allen Fällen leicht rechenbar sind):

Beispiel 1: Eine Frankfurter Bank leiht sich in Mailand 1000 EURO und bezahlt dafür 68 EURO Zinsen. Sie vergibt einen Kredit nach Kopenhagen über 1000 EURO und erhält dafür 85 EURO Zinsen. Vom Rohertrag von 17 EURO bezahlt sie die Mitarbeiter in Frankfurt, den Rest versteuert sie als Gewinn in Deutschland.

Wird diese Kreditbeziehung mit einer Quellensteuer in Deutschland belastet, wird der Kredit nicht mehr in Frankfurt, sondern in Luxembourg verwaltet, weil dort keine Quellensteuer anfällt. Die Arbeitsplätze in Deutschland werden abgebaut, die entsprechenden Lohnsteuern, Sozialabgaben und Gewinnsteuern entfallen in Deutschland.

Deshalb soll laut den „Brühler Empfehlungen“ nicht eine Quellensteuer für alle Zinsen geprüft werden, sondern nur für die Zinsen, die in Deutschland erwirtschaftet wurden.

(2) Kapitalertragsteuer von z.B. 15 v.H. nur auf die Differenz zwischen Zinsausgaben abzüglich Zinseinnahmen

Nun hat eine Bank nicht nur diesen einen Kredit, sondern eine Vielzahl von in unterschiedlichster Weise miteinander verwobener Kreditbeziehungen. Sie leiht

sich von In- und Ausländern Geld und vergibt an In- und Ausländer Kredite, ohne daß notwendigerweise zwischen Geldgebern und Kreditnehmern irgendeine direkte Beziehung existiert. Eine detaillierte Berücksichtigung aller einzelnen Kreditbeziehungen ist deshalb nicht möglich.

Die Differenz zwischen Zinsausgaben und Zinseinnahmen gibt prototypisch die in Deutschland erwirtschafteten Zinsen wider, da so die netto im Inland bezahlten Zinsen und die netto an das Ausland bezahlten Zinsen berücksichtigt werden. Für deren Besteuerung wird deshalb vorgeschlagen:

- Abzug von Kapitalertragsteuer auf die Differenz zwischen Zinsausgaben und Zinseinnahmen jedes Steuerpflichtigen.
- Sind die Zinsausgaben größer als die Zinseinnahmen, resultiert eine Steuerschuld.
- Sind die Zinsausgaben kleiner als die Zinseinnahmen, resultiert ein Steuerguthaben, das mit der auf den Zinsüberschuß entfallenden Einkommensteuer verrechnet werden kann.
- Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Zinsen aus dem In- oder Ausland stammen und ob sie an Steuerinländer oder Steuerausländer bezahlt werden.

Dies ermöglicht eine effiziente und verwaltungsarme Umsetzung der „Brühler Empfehlungen“ zur Zinsbesteuerung:

- Die Differenz zwischen Zinsausgaben und Zinseinnahmen kann von jedem einzelnen Steuerpflichtigen sehr einfach berechnet und von der Finanzverwaltung leicht überprüft werden.
- Jeder Steuerpflichtige hat einen Anreiz alle Zinseinnahmen aus dem In- und Ausland anzugeben, da er sonst das darauf entfallende Kapitalertragsteuer-Guthaben verliert.
- Bescheinigungen über Kapitalertragsteuer-Guthaben sind nicht erforderlich, da bei der Einkommensteuererklärung der Zinseinnahmen Guthaben automatisch verrechnet werden. Bei einem Steuersatz von z.B. 15 v.H. beträgt das Guthaben 15/85 der beim Gläubiger ankommenden Zinseinnahmen.

- Für Privatpersonen und kleinere Unternehmen können die mit der Geldanlage bzw. Kreditabwicklung beauftragten Finanzinstitute die technische Abwicklung der Kapitalertragsteuer übernehmen.

Einige Beispiele zu den Auswirkungen einer Kapitalertragsteuer von 15 v.H.

Fortführung von Beispiel 1: Der Kopenhagener Schuldner bezahlt weiterhin 85 EURO an die Frankfurter Bank, da er von der deutschen Steuergesetzgebung nicht unmittelbar betroffen ist. Die Frankfurter Bank erhält hierfür ein Kapitalertragsteuer-Guthaben von 15 EURO ($=15/85 \cdot 85$). Sie muß wie bisher 68 EURO nach Mailand bezahlen, da der Mailänder Schuldner sicher nicht einsieht, warum er wegen der neuen deutschen Steuergesetzgebung weniger bekommen soll und das Darlehen kündigen kann. Für diese Zinsausgaben von 68 EURO muß die Frankfurter Bank zusätzlich 12 EURO ($=15/85 \cdot 68$) Kapitalertragsteuer an sein Finanzamt bezahlen. Das verbleibende Kapitalertragsteuer-Guthaben von 3 EURO kann mit der auf die Zinsüberschuß entfallenden Körperschaftsteuer verrechnet werden; der Zinsüberschuß beträgt 20 EURO, nämlich 85 EURO Zinseinnahmen plus 15 EURO darauf entfallendes Steuerguthaben minus 68 EURO Zinsausgaben minus 12 EURO Kapitalertragsteuer.

Die Verwaltung von im Ausland erwirtschafteten Zinsen wird damit in Deutschland wieder attraktiver, die Verlagerung von Bankarbeitsplätzen ins Ausland weniger attraktiv. Das ist übrigens nur scheinbar eine Steuersubvention für die Bank in Frankfurt: Bei einer Verwaltung des Kredits in Luxembourg bekommt der deutsche Fiskus weder Lohnsteuern noch Sozialabgaben noch Gewinnsteuern.

Die Frankfurter Bank wird allerdings versuchen, sich zukünftig in Deutschland zu refinanzieren, da dann ihr Gewinn bei unveränderten Zinsen größer wird, vgl. Beispiel 4. Dies kann zu Anpassungen der Zinssätze zwischen Deutschland und dem Ausland führen.

Beispiel 2: Die Frankfurter Bank vergibt nun den Kredit nicht nach Kopenhagen, sondern nach Wiesbaden.

Ohne Kapitalertragsteuer wäre es für die Frankfurter Bank überlegenswert, den Kredit in Zukunft bei ihrer Filiale in Luxembourg zu verwalten, da dort die Steuern auf den Rohertrag von 17 EURO niedriger sind. Durch die geplante Senkung des deutschen Körperschaftsteuersatzes auf 25 v.H. wird dieser Anreiz verringert.

Durch die Einführung der Kapitalertragsteuer auf Zinsen wird dieser Anreiz weiter verringert. Der Wiesbadener Schuldner zahlt 15 v.H. von den vereinbarten Schuldzinsen von 85 EURO, also 12,75 EURO als Kapitalertragsteuer an sein Finanzamt und den Rest von 72,25 EURO an die Frankfurter Bank. Die Frankfurter Bank erhält entsprechend ein Kapitalertragsteuer-Guthaben von 12,75 EURO. Sie muß, vgl. Beispiel 1, wie bisher 68 EURO nach Mailand bezahlen und zusätzlich darauf 12 EURO Kapitalertragsteuer an das Finanzamt.

Die Frankfurter Bank hat also durch die Einführung der Kapitalertragsteuer nur noch 72,25 EURO Zinseinnahmen, aber weiterhin 68 EURO Zinsausgaben. Der Zinsüberschuß sinkt von 17 EURO auf 4,25 EURO zzgl. 0,75 EURO Kapitalertragsteuer-Guthaben. Deshalb wird die Frankfurter Bank versuchen den Kredit wie in Beispiel 3 zukünftig in Deutschland und nicht mehr in Mailand aufzunehmen, da dann ihr Zinsüberschuß höher ist. Dies erhöht die Kreditnachfrage in Deutschland und damit ev. auch die Zinsen.

Bei einer alternativ möglichen Verwaltung in Luxembourg bekommt die dortige Bank nach Einführung der Kapitalertragsteuer nur noch 72,25 EURO Zinseinnahmen, hat aber weiterhin 68 EURO Zinsausgaben. Der Zinsüberschuß sinkt von 17 EURO auf 4,25 EURO; die vom deutschen Schuldner bezahlten 12,75 EURO Kapitalertragsteuer sind für die Luxembourger Bank endgültig verloren. Die Luxembourger Bank wird diese Kreditbeziehung nicht weiterführen, da sie bei Kreditvergabe an Schuldner in Länder ohne Kapitalertragsteuer einen höheren Zinsüberschuß erzielt. Eine Kreditaufnahme in Deutschland statt in Mailand wie in Beispiel 3 nutzt der Luxembourger Bank im Gegensatz zur Frankfurter Bank nichts. Sie hat also im Gegensatz zur Frankfurter Bank keine Alternativen und verliert deshalb tendenziell den deutschen Kreditnehmer an die Frankfurter Bank. Bisher über Luxembourg abgewickelte Kredite von deutschen Kreditnehmern werden deshalb nach Frankfurt verlagert. Damit werden in Frankfurt Arbeitsplätze geschaffen und die resultierenden Lohnsteuern, Sozialabgaben und Gewinnsteuern fallen in Deutschland an.

Beispiel 3: Die Frankfurter Bank leiht sich das Geld nun nicht mehr in Mailand, sondern in Hamburg, der Kredit wird weiterhin nach Wiesbaden vergeben.

Ohne Kapitalertragsteuer wäre es, wie in Beispiel 2 erläutert, für die Frankfurter Bank überlegenswert, den Kredit in Zukunft bei ihrer Filiale in Luxembourg zu verwalten, da dort die Steuern auf den Zinsüberschuß von 17 EURO niedriger sind, mit entsprechend negativen Effekten für die Arbeitsplätze in Frankfurt.

Zudem würde das Geld tendenziell nicht mehr in Hamburg, sondern am zinsgünstigeren Euromarkt geliehen werden, wodurch die Steuern auf die Zinseinnahmen des Hamburger Gläubigers beim deutschen Fiskus wegfielen.

Durch die Einführung der Kapitalertragsteuer entfällt dieser Anreiz. Der Wiesbadener Schuldner bezahlt 15 v.H. von den vereinbarten Schuldzinsen von 85 EURO, also 12,75 EURO als Kapitalertragsteuer an sein Finanzamt und den Rest von 72,25 EURO an die Frankfurter Bank. Die Frankfurter Bank erhält entsprechend ein Kapitalertragsteuer-Guthaben von 12,75 EURO. Sie bezahlt 15 v.H. von den mit dem Hamburger Gläubiger vereinbarten Zinsen von 68 EURO, also 10,20 EURO als Kapitalertragsteuer an das Finanzamt und den Rest von 57,80 EURO an den Hamburger Gläubiger. Die Frankfurter Bank hat einen Zinsüberschuß von 14,45 zzgl. 2,55 EURO Kapitalertragsteuer-Guthaben. Wie in Beispiel 2 ist eine alternativ mögliche Verwaltung in Luxembourg nicht mehr attraktiv.

Beispiel 4: Die Frankfurter Bank leiht sich das Geld weiterhin in Hamburg, der Kredit wird nun aber wie in Beispiel 1 nach Kopenhagen vergeben.

Wenn diese Kreditbeziehung mit einer Kapitalertragsteuer in Deutschland belastet würde, würde der Kredit nicht mehr in Frankfurt, sondern in Luxembourg verwaltet, weil dort keine Kapitalertragsteuer anfällt. Die Arbeitsplätze in Deutschland würden abgebaut.

Durch die vorgeschlagene Einführung einer Kapitalertragsteuer auf die Differenz aus Zinsausgaben und Zinseinnahmen entfällt dieser Anreiz. Der Kopenhagener Schuldner zahlt wie bisher 85 EURO an die Frankfurter Bank. Die Frankfurter Bank erhält hierfür ein Kapitalertragsteuer-Guthaben von 15 EURO. Sie bezahlt, wie in Beispiel 3, 10,20 EURO als Kapitalertragsteuer an das Finanzamt und den Rest von 57,80 EURO an den Hamburger Gläubiger. Die Frankfurter Bank hat nun einen Zinsüberschuß von 27,50 zzgl. 4,80 EURO Kapitalertragsteuer-Guthaben.

Eine Kreditvergabe nach Kopenhagen wie in Beispiel 4 ist also nun für die Frankfurter Bank lukrativer als eine Kreditvergabe nach Wiesbaden wie in Beispiel 3. Dies verringert das Kreditangebot in Deutschland und erhöht dadurch ev. die Zinssätze in Deutschland.

Durch die Kapitalertragsteuer wird die derzeitige steuerliche Privilegierung von Krediten aus dem Ausland reduziert. Durch das vorgeschlagene Steuerguthaben für Zinseinnahmen wird die Kreditvergabe ins Ausland und gleichzeitig die Kapitalverwaltung in Deutschland begünstigt. Die daraus resultierenden Zinseffekte bedürfen noch einer genaueren Untersuchung.

(3) Verringerung der Zinsabschlagsteuer auf Zinseinnahmen von 30 v.H. auf 20 v.H.

1991 entschied das Bundesverfassungsgericht, daß die Besteuerung der Zinseinkünfte in der damaligen Form ab 1.1.1993 verfassungswidrig sei: Wegen des in Deutschland festgelegten Verbots der Kontrollmitteilungen für Einkünfte aus Kapitalvermögen (Bankgeheimnis) sei der Finanzverwaltung eines der wichtigsten Mittel zur Sachverhaltsaufklärung genommen; im Regelfall würden nur noch freiwillig erklärte Zinseinkünfte besteuert und damit der Gleichheitsgrundsatz verletzt. Ab 1993 wurde deshalb eine Zinsabschlagsteuer von 30 v.H. für Zinserträge von Steuerinländer eingeführt. Der Markt reagierte mit einer gigantischen Kapital(verwaltungs)flucht nach Luxembourg. In Deutschland gingen Bank-Arbeitsplätze verloren und das nun im Ausland verwaltete Geldkapital wurde teilweise nicht mehr in Deutschland investiert. Eine europäische Harmonisierung würde diese negativen Effekte vermindern; die geplante EU Richtlinie zu 'Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft' könnte ein erster Schritt sein.

Wenn Zinsausgaben beim Zahler mit einer Kapitalertragsteuer von z.B. 15 v.H. vorbelastet sind, so kann die Zinsabschlagsteuer auf Zinseinnahmen in Höhe von derzeit 30 v.H. auf das von der EU vorgeschlagene Mindestniveau von 20 v.H. verringert werden. Zur Steuervereinfachung könnte überlegt werden, Kapitalertragsteuer und Zinsabschlagsteuer ggf. als (optional anrechenbare) Abgeltungssteuern auszugestalten; damit würde eine maximale Zinsbesteuerung von zukünftig 32 v.H. ($=15\text{v.H.}+85\text{v.H.}\cdot 20\text{v.H.}$) resultieren. Dies diene der Stärkung des Finanzplatzes Deutschland und erleichterte eine Rückkehr des ins Ausland transferierten Kapitals. Der Anreiz der Abwanderung würde verringert und gleichzeitig wäre eine angemessene Besteuerung von Zinsen gewährleistet.

„Die Frage, ob eine Abgeltungssteuer auf Dividenden nach österreichischem Vorbild eingeführt werden soll, muß solange offen bleiben, bis eine befriedigende Lösung für die Zinsbesteuerung gefunden wird“, so die Brühler Empfehlungen in Kap. II.5. Auf der Grundlage der hier vorgeschlagenen Lösung für die Zinsbesteuerung könnte z.B. die Kapitalertragsteuer auf Dividenden als Abgeltungssteuer ausgestaltet werden.

(4) EU-Richtlinien: Die Zinsbesteuerung wird durch eine Harmonisierung erleichtert,

durch ein Verbot von Quellensteuern hingegen behindert

- Durch die von der EU vorgeschlagene Harmonisierung der Mindestbesteuerung von Zinserträgen wird die Zinsbesteuerung erleichtert.

Wie vorher gezeigt, bedarf eine Zinsabschlagsteuer auf Zinseinnahmen einer europäischen Abstimmung. Die geplante EU Richtlinie zu 'Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft' könnte ein erster Schritt sein.

Eine Kapitalertragsteuer auf die Differenz von Zinsausgaben abzgl. Zinseinnahmen bedarf im Gegensatz zur Zinsabschlagsteuer jedenfalls aus ökonomischen Gründen keiner europäischen Abstimmung, da, wie die Beispiele zeigen, der Finanzplatz Deutschland dadurch gestärkt und in Deutschland Arbeitsplätze geschaffen werden.

- Durch das von der EU vorgeschlagene Verbot von Quellensteuern auf Zinszahlungen wird die Zinsbesteuerung hingegen behindert.

Die geplante EU-Richtlinie zu 'Verbot von Quellensteuern auf Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen (verbundenen) Unternehmen innerhalb der EU' wäre sinnvoll, wenn wir ein harmonisiertes europäisches Ertragssteuersystem hätten. Zinszahlungen von München nach Hamburg müssen keiner Quellensteuer unterworfen werden, da sie in München und in Hamburg dem gleichen Steuersystem unterliegen: Sie werden in München gewinnmindernd als Kosten geltend gemacht und erhöhen in Hamburg als Zinserträge den Gewinn.

Solange aber in Europa nach ganz unterschiedlichen Prinzipien besteuert wird und die Verteilung der gesamten Steuereinnahmen nicht geklärt ist, sind Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren genauso wie Zahlungen von Dividenden einer Quellensteuer im Produktionsstaat zu unterwerfen. Die vorgeschlagene Kapitalertragsteuer auf die Differenz von Zinsausgaben abzgl. Zinseinnahmen könnte hierfür geeignet sein.

Das von der EU-Kommission vorgeschlagene Verbot von Quellensteuern verhindert eine effiziente und verwaltungsarme Besteuerung von Zinsen in Europa. Die technische Umsetzung der vorgeschlagenen Kapitalertragsteuer wird dadurch ungeheuer kompliziert und verwaltungsaufwendig.

(5) Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen erforderlich

Wie vorher erläutert, werden traditionell Zinserträge dort versteuert, wo der Empfänger wohnt; dieses Prinzip ist auch im einschlägigen Musterabkommen der OECD zur Doppelbesteuerung festgelegt. Andererseits ermöglicht das Musterabkommen ausdrücklich eine niedrige Quellensteuer von 10 v.H. auf Zinsen. Bei Neuverhandlungen von Doppelbesteuerungsabkommen sollten zumindest die Möglichkeiten des Musterabkommens zur Einführung dieser mäßigen Quellensteuer genutzt werden. Zudem sollte für Dividenden wie für Zinsen das bisher häufig vereinbarte Prinzip der Freistellung von der Besteuerung im Quellenstaat durch die Einführung einer mäßigen Quellensteuer und Anrechnung im Empfängerstaat ersetzt werden. Ggf. könnte die einbehaltene Quellensteuer während einer Übergangsfrist an den Empfängerstaat transferiert werden, um dort schlagartige Einkommensausfälle zu vermeiden.

In Deutschland ist es derzeit (wie in vielen anderen Ländern) häufig üblich, bei Zinszahlungen an Berechtigte eines Doppelbesteuerungsabkommens auf die Erhebung der Quellensteuer zu verzichten. Es müßte geprüft werden, ob sich diese Verwaltungspraxis zwingend aus den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen ergibt und ob, stattdessen, eine Rückerstattung der Quellensteuer bei Nennung des nutzungsberechtigten Endempfängers ('ultimate beneficial owner') möglich wäre.

Vielleicht könnten derartige Probleme verringert werden, wenn die Zinsbesteuerung in lokale Steuern wie Gewerbesteuern integriert wird, da hier Doppelbesteuerungsabkommen und auch EU-Vorgaben weniger greifen, jedenfalls dann, wenn die lokalen Steuern in der Form von Objektsteuern und nicht als Zuschlag auf die Einkommensteuer ausgestaltet sind.

Die in Italien 1998 eingeführte Steuer IRAP in Höhe von 4,25 v.H. ist hierfür ein gutes Beispiel: Sie besteuert auch die Zinszahlungen und ersetzt u.a. die regionale Gewerbesteuer in Höhe von 17,8 v.H., die nur den Gewinn besteuerte. In Deutschland werden derzeit nur

noch die Hälfte der gezahlten Dauerschuldzinsen der Gewerbesteuer unterworfen. Bei einer Revitalisierung der Gewerbesteuer könnte zukünftig die Differenz von Zinsausgaben abzgl. Zinseinnahmen berücksichtigt und bei Mehraufkommen die Gewerbesteuersätze aufkommensneutral gesenkt werden.

Geschäftsordnung
der
Kommission "Reform der Unternehmensbesteuerung"

§ 1

Aufgabe der Kommission

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

§ 2

Berufung der Mitglieder

- (1) Die Kommission besteht aus Beauftragten des Bundesministeriums der Finanzen und der Finanzministerien der Länder sowie Sachverständigen aus der Wirtschaft und der Wissenschaft.
- (2) Der Bundesminister der Finanzen hat die Mitglieder der Kommission berufen. Ihre Mitgliedschaft in der Kommission endet mit dem Abschluß der Arbeiten.
- (3) Die Mitglieder können jederzeit ihre Entlassung aus der Kommission beantragen. Nach dem Ausscheiden werden keine neuen Mitglieder berufen.

§ 3 Vertretung

Die Zugehörigkeit zur Kommission ist ein persönliches Ehrenamt. Eine Vertretung ist ausgeschlossen.

§ 4 Vorsitz

Auf Vorschlag des Bundesfinanzministeriums bestimmt die Kommission einen Vorsitzenden sowie einen stellvertretenden Vorsitzenden.

§ 5 Sitzungen

- (1) Der Vorsitzende bestimmt Ort und Zeit der Sitzungen und teilt die Tagesordnung mit.
- (2) Der Vorsitzende beruft die Kommission ein, wenn mehr als die Hälfte der Mitglieder oder eine Unterkommission (§ 7) dies beantragt.
- (3) Die Sitzungen finden zur Wahrung der Vertraulichkeit unter Ausschluß der Öffentlichkeit statt. Der Vorsitzende kann im Einvernehmen mit der Kommission und dem Bundesministerium der Finanzen der Öffentlichkeit über Zwischenergebnisse berichten.

§ 6 Beschlußfähigkeit, Beschlußfassung

- (1) Die Kommission ist beschlußfähig, wenn mindestens die Hälfte der Mitglieder anwesend ist.
- (2) Die Beschlüsse werden mit einfacher Stimmenmehrheit gefaßt. Bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des Vorsitzenden den Ausschlag.

§ 7

Unterkommission

- (1) Die Kommission kann Unterkommissionen bilden und deren Aufgaben festlegen.
- (2) Die Unterkommissionen erarbeiten Vorschläge, die sie der Kommission zur Beschlußfassung vorlegen.
- (3) Die Vorsitzenden der Unterkommission werden auf Vorschlag des Vorsitzenden von der Kommission bestimmt.
- (4) Die §§ 5, 6 und 12 gelten sinngemäß.

§ 8

Beratung der Kommission

- (1) Zu ihren Sitzungen können die Kommission und die Unterkommissionen Gäste und Sachverständige einladen.
- (2) Die Kommission kann Gutachtenaufträge vergeben. Die Unterkommissionen haben dazu die Zustimmung des Vorsitzenden der Kommission einzuholen.

§ 9

Teilnahme des Bundesministers der Finanzen an den Sitzungen der Kommission

- (1) Der Bundesminister der Finanzen und seine Beauftragten nehmen an den Sitzungen der Kommission teil. Die Kommission kann um Teilnahme sachkundiger Beauftragter bitten.
- (2) Der Bundesminister der Finanzen versieht die Kommission mit den für ihre Beratungen erforderlichen Informationen.

§ 10 Ergebnis der Beratungen

- (1) Die Ergebnisse ihrer Beratung teilt die Kommission dem Bundesminister der Finanzen in Form eines schriftlichen Gutachtens oder eines Thesenpapiers mit.
- (2) Wird in wichtigen Punkten eine einheitliche Auffassung nicht erzielt, so sollten in der Stellungnahme die unterschiedlichen Meinungen dargelegt werden. Eine Minderheit kann ihre abweichende Auffassung in eines Minderheitsvotums zum Ausdruck bringen.
- (3) Die Stellungnahme soll veröffentlicht werden. Den Zeitpunkt der Veröffentlichung bestimmt der Bundesminister der Finanzen.

§ 11 Verpflichtung zur Verschwiegenheit

Die Mitglieder der Kommission haben über die ihnen zur Verfügung gestellten Informationen Verschwiegenheit zu bewahren. Darüber hinaus sind sie verpflichtet, den Beratungsstand sowie die gutachterlichen Äußerungen der Kommission vertraulich zu behandeln. Die Mitglieder werden vom Vorsitzenden über die gewissenhafte Erfüllung dieser Aufgaben belehrt.

§ 12 Ergebnisse der Sitzungen

Der Fortgang der Beratungen und die Beschlüsse der Kommission werden schriftlich festgehalten. Der Inhalt ist vertraulich.

§ 13
Sekretariat der Kommission

Die Sekretariatsgeschäfte der Kommission werden von Angehörigen des Bundesministeriums der Finanzen geführt.