

Unternehmensteuerreform 2008

– Die Vorschläge der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft¹ für eine wettbewerbsfähige Unternehmensteuerstruktur –

von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

I. Das lange Warten auf eine Unternehmensteuerstruktur

Bereits Ende der 1990er Jahre war unübersehbar, dass Deutschland im internationalen, vor allem aber im europäischen Steuerwettbewerb schlecht positioniert ist. Mit der damaligen Gesamtbelastung aus GewSt, KSt (40 %) und SolZ von insgesamt rund 52 % war Deutschland weit abgeschlagen, zumal bereits durch das StEntlG 1999/2000/2002² die Bemessungsgrundlage gerade im unternehmerischen Bereich erheblich verbreitert worden war³. Damit ergab sich auch bei Betrachtung der Effektivbelastung kein wesentlich anderes Bild⁴.

Ebenso klar war bereits damals, dass es sich nicht nur um ein Steuersatz-, sondern auch um ein **Steuerstrukturproblem** handelt. Anders als andere Staaten, in denen Unternehmen überwiegend als Kapitalgesellschaften organisiert sind, erschwert die große Anzahl von Personenunternehmen in Deutschland⁵ die Antwort auf den sich in erster Linie in der KSt abspielenden Standortwettbewerb. Eine schlichte Absenkung des KSt-Satzes führt zu einer Benachteiligung der Personenunternehmen. Vor diesem Hintergrund hatte der damalige Bundesminister der Finanzen *Oskar Lafontaine* am 18. 12. 1998 der sog. Brühler Kommission den Auftrag erteilt, „ein Konzept für eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung zu erarbeiten“ mit dem Ziel einer „rechtsformneutralen Unternehmenssteuer, nach der alle Unternehmenseinkünfte mit höchstens 35 Prozent besteuert werden“⁶. Das Ergebnis ist bekannt. Statt einer einheitlichen Unternehmensteuer hat sich der Gesetzgeber, nachdem er mit dem Versuch, Personenunternehmen eine Option zur KSt einzuräumen⁷, gescheitert war, der „Krücke“ der GewSt-Anrechnung des § 35 EStG bedient. Es blieb beim **Dualismus der Unternehmensbesteuerung**. Die GewSt wurde als Kittmasse zwischen den Besteuerungsregimen genutzt. Damit waren entgegen aller anfänglichen Proteste⁸ die wahren **Gewinner der Unternehmensteuerreform 2000 die Personenunternehmen**⁹. Zwar profitieren Kapitalgesellschaften seit 2001 von einer deutlich abgesenkten Thesaurierungsbelastung von insgesamt 38,64 %¹⁰ und der Steuerfreiheit von Anteilsveräußerungen gem. § 8b Abs. 2 KStG. Doch der Belastungsunterschied zu Personenunternehmen, die dem ESt-Spitzensatz zuzüglich SolZ unter Anrechnung der GewSt unterliegen (45,6 %), ist moderat. Dies gilt umso mehr, als sich der Thesaurierungsvorteil bei Ausschüttung in einen Belastungsnachteil der Kapitalgesellschaft verkehrt, der sich nur durch vorherige langfristige Thesaurierung kompensieren

Die Kernthesen:

- ▶ **Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung soll beseitigt werden. Daher ist angestrebt, grundsätzlich alle Unternehmen einer Allgemeinen Unternehmensteuer zu unterwerfen. Dabei werden Unternehmensgewinne auf Unternehmensebene zunächst niedrig proportional (zw. 25 und 30 %) besteuert und bei Entnahme, Ausschüttung auf Unternehmensebene einkommensteuerrechtlich ermäßigt nachbelastet.**
- ▶ **Zur Vermeidung einer Doppelbelastung entnommener Gewinne erhalten Personenunternehmer die Möglichkeit einer „transparenten Entnahme“ von max. 120 000 €.**
- ▶ **Daneben besteht für Personenunternehmen die Möglichkeit, über die sog. Kleinunternehmerregelung in der ESt zu verbleiben, wenn die Unternehmensteuer für sie keine Vorteile bringt.**

lässt¹¹. Indes blieb die Rechtslage unbefriedigend, weil bereits 2000 klar war, dass Deutschland auch mit einer auf knapp 40 % abgesenkten Kapitalgesellschaftsbelastung langfristig nicht wettbewerbsfähig sein würde.

- 1 Das Projekt vereint über 70 Experten aus den Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, der Wirtschaft, der Verwaltung, Richter- und Beraterschaft. Die Kommission arbeitet überparteilich. Ein nicht stimmberechtigter politischer Beirat, in dem alle Volksparteien vertreten sind, gewährleistet die Nähe zur Politik.
- 2 Vom 24. 3. 1999, BGBl I S. 402.
- 3 Z. B. Verbot der Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Einschränkung der Teilwertabschreibung, Wertaufholung, Abzinsungsgebot.
- 4 Effektive Durchschnittsteuerbelastung nach Standorten, vgl. *Schreiber/Overesch*, Wirtschaftsdienst 2005 S. 220, 221.
- 5 Ca. 85 % aller Unternehmen sind personalistisch organisiert und erwirtschaften einen Anteil am Gesamtumsatz von ca. 50 %, vgl. *Hansen*, GmbHR 2004 S. 39 (40).
- 6 Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 11.
- 7 § 4a KStG-E in der Fassung des StSenkG-E, BT-Drucks. 14/2683.
- 8 So auch noch *Lang*, GmbHR 2000 S. 453 ff. (Fn. 9 bis 11 auf S. 268)

Seit der Unternehmensteuerreform 2000 herrscht trotz fortbestehenden Reformbedarfs Stillstand. Besonders ernüchternd war der **Misserfolg in Sachen GewSt-Reform**. Trotz intensiver Debatte fanden weder der bereits 2001 vorgelegte BDI/VCI-Vorschlag¹² eines kommunalen Zuschlagsrechts auf ESt und KSt noch die 2003 eingebrachte Gemeindegewerbesteuer der Bundesregierung¹³ eine Mehrheit. Das FG Niedersachsen spielte den Ball mit Vorlage vom 21. 4. 2004 erneut an das BVerfG¹⁴. Doch ob der gordische Knoten hier durchschlagen wird, bleibt zweifelhaft¹⁵.

Scheitern der GewSt-Reform
Große Koalition will Reform
Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Schließlich war im März 2005 im sog. **Job-Gipfel** eine **einseitige Entlastung der Kapitalgesellschaften** durch Senkung der KSt auf 19 %¹⁶ verabredet worden. Damit hätte sich die

Gesamtbelastung auf 33,36 % reduziert. Personenunternehmen sollte als Kompensation eine verbesserte GewSt-Anrechnung gewährt werden mit der Folge einer Reduktion der Gesamtbelastung auf 44,5 %. Der Thesaurierungsvorteil der Kapitalgesellschaft hätte sich folglich bei nahezu unverändertem Ausschüttungsanteil (50,15 %) von rund 7 Prozentpunkten auf 11 Prozentpunkte erhöht. Auch mit diesem Schritt wäre es nicht zu einer dramatischen Benachteiligung von Personenunternehmen gekommen, gleichwohl hätte sich das Verhältnis zwischen den Unternehmensformen nicht unerheblich zugunsten der Kapitalgesellschaft verschoben.

Gekostet hätte die Tarifsenkung des Job-Gipfels ohne Gegenfinanzierungsmaßnahmen rd. 3 Mrd €, gebracht hätte die Maßnahme vermutlich nichts. Denn im europäischen Standortwettbewerb hätte sich Deutschland lediglich vom letzten auf den drittletzten Platz vorgeschoben¹⁷. Damit lockt man keine ausländischen Investoren an oder veranlasst abgewanderte deutsche Unternehmen zur Rückkehr. Selbstfinanzierungs- und Wachstumseffekte – so sie sich überhaupt auf Steuerreformen zurückführen lassen – hätten sich auf diese Weise nicht erzielen lassen. So war es kein allzu großer Verlust, dass das Job-Gipfel-Gesetz im Zuge der vorgezogenen Neuwahlen gescheitert ist.

Gelöst ist das Problem damit aber noch immer nicht. Und so hat auch die neue Bundesregierung die **Unternehmensteuerreform wieder auf die Agenda gesetzt**. Der Koalitionsvertrag der Großen Koalition vom 11. 11. 2005 nennt als Ziel für 2008, das Unternehmensteuerrecht solle grundlegend fortentwickelt und wettbewerbsfähige Steuersätze realisiert werden. Die Reform soll auch Personenunternehmen erfassen und „weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität“ verwirklichen¹⁸. Man darf gespannt sein, ob es diesmal gelingen wird, nicht nur an den Steuersätzen „herumzudoktern“, sondern die Steuerstrukturreform zu meistern.

II. Das Strukturproblem

Warum sich der deutsche Steuergesetzgeber mit einer adäquaten Reaktion auf den Steuerwettbewerb so schwer tut, ist bekannt. Der **Dualismus der Unternehmensbesteuerung** und die große Anzahl Personenunternehmen hindern ihn an einer einseitigen Absenkung des KSt-Satzes auf ein wettbewerbsfähiges Niveau. Deshalb verfolgt er seit Jahrzehnten eine **Koppelungsstrategie**, indem die Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften aus GewSt, KSt und SolZ am ESt-Spitzensatz orientiert wird. Auf diese Weise soll trotz des Dualismus der Unternehmensbesteuerung eine allzu große Ungleichbehandlung der Rechtsformen vermieden werden. Diese Strategie ließ sich in der Unternehmensteuerreform 2000 noch einmal aufrecht erhalten, aber nur unter Anrechnung der GewSt und weil der ESt-Spitzensatz schrittweise auf den Rekordtiefstand¹⁹ von 42 % gesenkt wurde. Eine weitere allgemeine Senkung des ESt-Spitzensatzes scheint angesichts der angespannten Haushaltslage langfristig ausgeschlossen, erst recht wenn sie sich am europäischen KSt-Niveau von durchschnittlich 26 % (EU 15: 29 %) orientieren soll²⁰. Deshalb sind derzeit – so erstrebenswert eine derartige Steuerstruktur sein mag – alle Flat Tax²¹-Träume ausgeblüht.

III. Mögliche Lösungen des Strukturproblems

Inzwischen gibt es eine Reihe von Antworten auf das Strukturproblem. Auch wenn man darüber streiten kann, ob nicht die Ursache für die große Anzahl von

- 9 Zu Recht *Wilk*, BB 2006 S. 245 (246); *Lietmeyer/Petzold*, Wirtschaftsdienst 2005 S. 590.
- 10 Bei GewSt-Hebesatz von 400 %; bundesdurchschnittlicher Hebesatz 2005: 433 %, vgl. *IFSt*, Entwicklung der Realsteuerhebesätze, *IFSt-Schrift* Nr. 434, Bonn 2005, S. 19.
- 11 Vgl. Berechnungen bei *Tischer*, FR 2000 S. 1009 ff.
- 12 Vgl. BDI/VCI, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer: Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln 2001.
- 13 Vgl. BR-Drucks. 561/03 vom 15. 8. 2003.
- 14 Vgl. Niedersächsisches FG vom 21. 4. 2004, EFG 2004 S. 1065 = *StuB* 2004 S. 571.
- 15 Vgl. *Hey*, FR 2004 S. 876.
- 16 Vgl. den Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen, BT-Drucks. 15/5554.
- 17 Spanien und Malta belasten den Gewinn von Kapitalgesellschaften mit 35 %.
- 18 Vgl. Koalitionsvertrag vom 11. 11. 2005, S. 69.
- 19 Das letzte Mal hatte der ESt-Spitzensatz 1925 unter dieser Marke gelegen (40 %, vgl. EStG 1925 vom 10. 8. 1925, RGBI I S. 189), wobei zu beachten ist, dass sich mangels Inflationsanpassung der Progressionsverlauf dramatisch zulasten mittlerer Einkommen verschoben hat.
- 20 Durchschnitt neue EU-Mitgliedstaaten: rd. 21 %.
- 21 Zur jüngst in Deutschland geführten Diskussion vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 8 Rn. 78 m. w. N. in Fn. 70; *Maiterth/Houben*, *StuB* 2005 S. 839.

Personenunternehmen ihrerseits im Steuerrecht liegt, das eben bisher Personenunternehmen gegenüber Kapitalgesellschaften begünstigt hat, herrscht Einigkeit darüber, dass Personenunternehmen nicht auf die Möglichkeit der steuerneutralen²² Umwandlung verwiesen werden sollen²³. Stattdessen gehen alle aktuellen Reformvorschläge in die Richtung, Personenunternehmen unter Beibehaltung ihres bisherigen Rechtskleides die Teilnahme an einer niedrigeren Besteuerung unternehmerischer Gewinne zu ermöglichen.

Noch von der alten Bundesregierung beauftragt hat der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung ein Modell einer **Dualen Einkommensteuer**²⁴ mit einer partiellen **Zinsbereinigung der Unternehmensbesteuerung** vorgelegt²⁵. Von Vertretern großer Personengesellschaftskonzerne sowie Ernst & Young wurde das bereits in der Brühler Kommission verfolgte Rücklagenmodell²⁶ einer ermäßigt besteuerten Rücklage in der ESt zur sog. **Tarifoption** oder auch **T-Modell** weiterentwickelt (**einkommensteuerrechtliche Lösung**)²⁷. Daneben sind durch zwingende oder optionale Einbeziehung von Personenunternehmen in die KSt verschiedene **körperschaftsteuerrechtliche Lösungen** denkbar.

IV. Die Antwort der Stiftung Marktwirtschaft: Einführung einer Allgemeinen Unternehmensteuer²⁸

1. Grundkonzept

Die Stiftung Marktwirtschaft verfolgt einen körperschaftsteuerrechtlichen Ansatz, indem grundsätzlich alle Unternehmen der zu einer allgemeinen Unternehmensteuer fortentwickelten KSt unterworfen werden. Während sowohl der **Sachverständigenrat** als auch das **T-Modell** am **Dualismus der Unternehmensbesteuerung** festhalten und Kapitalgesellschaften weiterhin nach dem Trennungsprinzip, Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip besteuern wollen, versucht das Modell der Stiftung Marktwirtschaft dem Grunde nach den **Dualismus zu überwinden**, indem in Zukunft – unabhängig von der Rechtsform – sämtliche Unternehmensgewinne zunächst **auf Unternehmensebene** niedrig proportional (zwischen 25 und 30 %) besteuert werden. Gewinntransfers (Ausschüttungen/Entnahmen/Veräußerungsgewinne) werden **auf Unternehmerebene** einkommensteuerrechtlich **ermäßigt nachbelastet**, so dass die Gesamtbelastung aus Thesaurierungs- und ermäßigter Nachbelastung maximal den ESt-Spitzensatz erreicht (siehe Berechnungsbeispiel unter Abschn. 2.4). In der Nachbelastung bei Entnahme zu Konsumzwecken liegt der entscheidende Unterschied zur Dualen Einkommensteuer.

Das Grundkonzept der Allgemeinen Unternehmensteuer bedarf einiger Modifikationen. Zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung entnommener Gewinne in der Progressionszone erhalten Personenunternehmer

die Möglichkeit, einen Betrag von 120 000 € **transparent** zu **entnehmen**, d. h. die Entnahme mindert den unternehmensteuerpflichtigen Gewinn und unterliegt nur dem individuellen progressiven ESt-Satz (Einzelheiten unter Abschn. 2.2). Daneben besteht für Personenunternehmen mit Gewinnen unter 120 000 € p. a. über die sog. **Kleinunternehmerregelung** die Möglichkeit, in der ESt zu bleiben, wenn die Unternehmensteuer für sie keine Vorteile bringt (dazu unter Abschn. 2.5). Diese Sonderregeln sind derzeit nur für Personenunternehmen vorgesehen. Zwar wäre es unter dem Gesichtspunkt der Rechtsformneutralität wünschenswert, auch die GmbH, eventuell begrenzt auf kleinere GmbH, einzubeziehen. Andernfalls würde das Steuerrecht die Bemühungen des Gesetzgebers um Erleichterungen im GmbH-Recht²⁹ ein Stück weit konterkarieren. Eine ganz oder partiell transparente Besteuerung der GmbH wäre jedoch mit so erheblichen doppelbesteuerungsrechtlichen Verwerfungen und der Notwendigkeit von Nachverhandlungen verbunden, dass von der Einbeziehung zunächst abgesehen wurde.

- ▶ **Beseitigung des Dualismus**
- ▶ **Transparente Entnahme**
- ▶ **Senkung der Gesamtbelastung**

Die Kommission Steuergesetzbuch hat sich grds. zur Auflage gemacht, nur **Steuerstrukturvorschläge** zu machen, da Steuersätze Sache der Politik sind. Für den Bereich der Unternehmensbesteuerung muss eine Ausnahme gemacht werden, weil die Steuerstruktur hier unmittelbar von der Ausgestaltung des Steuersatzes insbesondere im Verhältnis zum ESt-Spitzensatz abhängt. Zudem verlangt das Reformziel der Wettbewerbsfähigkeit eine Aussage zum Steuersatz. Um ein deutlich wahrnehmbares Signal zu setzen, ist eine **signifikante Senkung der Gesamtbelastung** – am besten auf 25 %, maximal 30 % – notwendig. Kaum wahrnehmbare Trippelschritte, mit denen Deutschland stets hinter der Entwicklung hinter-

22 Problematisch bei Beteiligung ausländischer Gesellschafter im Hinblick auf § 20 Abs. 3 UmwStG.

23 So z. B. Wiss. Beirat Ernst & Young, BB 2005 S. 1653; SVR/MPI/ZEW, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, Arbeitspapier vom 13. 2. 2006, S. 3 Tz. 6; a. A. *Wilk*, BB 2006 S. 245 (247).

24 Vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2003/04: „Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren“, Berlin 2005.

25 Vgl. SVR/MPI/ZEW, a. a. O. (Fn. 23).

26 Vgl. Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 82 ff.

27 Vgl. *Wiss. Beirat Ernst & Young*, BB-Forum, BB 2005 S. 1653 ff.

28 Darstellung des Modells im Steuerpolitischen Programm vom 30. 1. 2006, abrufbar unter www.neues-steuergesetzbuch.de/module/Steuerpolitisches_Programm30.1.06.pdf; vgl. *ferner Herzig/Bohn*, DB 2006 S. 1 ff.

29 Zu den Alternativen vgl. *Priester*, ZIP 2006 S. 161.

hinkt, bringen im Standortwettbewerb keinen Durchbruch.

Ganz entscheidend ist, dass das Unternehmensteuerkonzept mit dem Vorschlag der Stiftung zur Reform der Kommunalfinanzen verknüpft ist. Ausgehend von der Erkenntnis, dass die eigentliche Ursache der fehlenden

Wettbewerbsfähigkeit in der Zusatzbelastung durch die GewSt liegt³⁰, müssen die Kommunalsteuern in eine Unternehmensteuerreform einbezogen werden³¹. Hierzu hat die Stiftung ein Vier-Säulenmodell³² entwickelt:

1. Die GewSt wird ersetzt durch eine kommunale Unternehmensteuer sowie
2. die Beteiligung der Kommunen am LSt-Aufkommen.

3. Die heutige indirekte Beteiligung der Kommunen an der ESt von 15 % wird offen ausgewiesen, indem die Kommunen mit der Bürgersteuer ein Hebesatzrecht auf die Bemessungsgrundlage der ESt erhalten.

4. Die Grundsteuer bleibt unverändert.

Die kommunale Unternehmensteuer wird von derselben Bemessungsgrundlage erhoben wie die Allgemeine (staatliche) Unternehmensteuer. Dadurch entfällt der Sonderermittlungsbedarf der GewSt. Durch die Anknüpfung an den Unternehmensgewinn werden die heutigen ertragsunabhängigen Besteuerungselemente beseitigt. Die LSt-Beteiligung soll das kommunale Aufkommen verstetigen und gleichzeitig Kompensation für die Absenkung der kommunalen Belastung des unternehmerischen Gewinns liefern. Jeder Arbeitgeber (also auch öffentliche Unternehmen) führt hierfür 2 % der Lohnsumme an die jeweilige Betriebsstättenkommune ab. Dieser Betrag wird mit der LSt-Schuld des Unternehmens verrechnet, gegebenenfalls auch vergütet, so dass es nicht zu einer endgültigen Belastung der Lohnsumme kommt. Vielmehr handelt es sich um ein **Finanzausgleichsinstrument**, weshalb nach dem Konzept der Stiftung in diesem Segment auch kein Hebesatzrecht vorgesehen ist. Neben der Aufkommensverstetigung soll die Beteiligung der Kommunen am LSt-Aufkommen Anreize zur Schaffung von Arbeitsplätzen setzen und die an früheren Reformmodellen kritisierte Stadt-Umlandproblematik³³ abschwächen.

2. Die einzelnen Elemente

2.1 Subjektiver und sachlicher Anwendungsbereich

Der Unternehmensteuer unterliegen die bisher in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführten Körperschaften sowie **kraft Rechtsform** Personenhandelsgesellschaften. Sonstige Personengesellschaften (insbesondere Gesellschaften bürgerlichen Rechts) sind unternehmensteuerpflichtig, **wenn** sie unternehmerische Gewinne erzielen. Einzelunternehmer unterliegen der Unternehmensteuer, so-

weit sie unternehmerische Einkünfte erzielen. Dabei gilt ein weiter Unternehmensbegriff. Erfasst werden die heutigen Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und Selbständiger Arbeit. Aus Vereinfachungsgründen wird bei gemischter Tätigkeit der Rechtsgedanke des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG fortgeführt. Lediglich reine Vermietungstätigkeiten werden nicht zwingend der Unternehmensteuer unterworfen.

2.2 Ermittlung des unternehmensteuerpflichtigen Gewinns

Ermittelt wird der Gewinn des Unternehmens entweder durch Bestandsvergleich oder Einnahmen-/Überschussrechnung nach einem ebenfalls von der Kommission ausgearbeiteten **Gewinnermittlungsgesetz**. Das Gewinnermittlungsgesetz entkoppelt unter **Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips** die steuerrechtliche von der handelsbilanziellen Gewinnermittlung, orientiert sich dabei aber parallel zu der Diskussion auf EU-Ebene an IAS/IFRS als „starting point“³⁴.

Für Beteiligungseinkünfte wird auf Unternehmensebene an § 8b KStG festgehalten. Ausschüttungen ebenso wie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an anderen unternehmensteuerpflichtigen Unternehmen bleiben für Zwecke der Unternehmensteuer außer Ansatz.

Hinweis: Eine Besonderheit gilt für den **Einzelunternehmer**, da er begrifflich keine Anteile an seinem Unternehmen veräußern kann. Die Veräußerung des Einzelunternehmens stellt eine Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter durch das Unternehmen dar. Der Veräußerungsgewinn wird zunächst auf Unternehmensebene der Unternehmensteuer unterworfen mit unmittelbarer Nachbelastung auf ESt-Ebene. Dabei besteht die Möglichkeit, die ESt-Belastung aufzuschieben, wenn der entnommene Veräußerungserlös in einem anderen Unternehmen reinvestiert wird.

Leistungsvergütungen mindern den Gewinn des Unternehmens. Dies gilt auch für Personengesellschaften, die infolge der Anwendung des Trennungsprinzips zukünftig auch mit steuerlicher Wirkung Pensionsrückstellungen bilden können. Dies birgt grds. die Gefahr der **Ausweitung des vGA-Problems auf Personenunternehmen**. Gleichwohl ist ein drastischer Anstieg der vGA-Problematik **nicht zu befürchten**, da die Gesamtbelastung der Entnahmen auf den ESt-Spitzensatz begrenzt

30 So schon Hey, BB 1999 S. 1192 (1197 f.).

31 In diese Richtung grds. auch SVR/MPI/ZEW, a. a. O. (Fn. 23), S. 30 (Tz. 77), die den Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft dem Grunde nach unterstützen, als Alternative aber die Anrechnung der GewSt auch auf die KSt vorsehen.

32 Steuerpolitisches Programm, a. a. O. (Fn. 28), S. 46 ff.; ausführliche Darstellung auch in: Der Städtetag 2005, Heft 5 (mit Kritik der kommunalen Spitzenverbände).

33 Z. B. Kuban, Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2003 S. 101.

34 Vgl. Mitteilung der Kommission, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, KOM (2001) endg. 582, Abschn. 5.18.

wird, und zwar – anders als dies heute im Hinblick auf die GewSt der Fall ist – unter Einbeziehung der Belastung auf Kommunalebene. Damit entfällt für Unternehmer im ESt-Spitzensatz der Vorteil der Leistungsvergütung gegenüber einer Entnahme/Ausschüttung. Für Unternehmer mit persönlichem ESt-Satz unterhalb des ESt-Spitzensatzes besteht die Möglichkeit der transparenten Entnahme von 120 000 € p. a. (im Einzelnen Abschn. 2.2). Solange die jährlichen Entnahmen diesen Betrag nicht übersteigen, ist eine Angemessenheitsprüfung nicht erforderlich. Schließlich werden zusätzliche **Nichtaufgriffsgrenzen für die vGA** normiert, die zu einer Entschärfung dieses ständigen Zankapfels der Betriebsprüfung auch für die heute bereits körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften führen werden. Für den Einzelunternehmer sind – anders als noch in der Unternehmensteuerreform 2000 – **keine fiktiven Leistungsvergütungen** vorgesehen. Sie sind nicht erforderlich, da sich Doppelbelastungen in ausreichendem Umfang durch das Instrument der transparenten Entnahme vermeiden lassen.

2.3 Verlustverrechnung

Mit der Anwendung des Trennungsprinzips geht einher, dass Unternehmensverluste sich grundsätzlich nur noch auf Unternehmensebene auswirken. Einerseits hat dies den positiven Effekt, dass **Verlustzuweisungsgesellschaften**, die der Gesetzgeber seit Jahrzehnten – jüngst durch § 15b EStG³⁵ – ohne nennenswerten Erfolg bekämpft, automatisch ausgetrocknet würden. Andererseits ist auch eine Verrechnung echter wirtschaftlicher Verluste mit positiven anderweitigen Einkünften, beispielsweise aus nichtselbständiger Arbeit, grundsätzlich nicht mehr möglich. Umso wichtiger ist es, zunächst **auf Unternehmensebene eine weite Verlustverrechnungsmöglichkeit** zu eröffnen. Diese wird zum einen durch den weiten Unternehmensbegriff geschaffen, zum anderen bedarf es der Rückkehr zum unbegrenzten Verlustvortrag. Die steuersystematisch verfehlte und verfassungsrechtlich bedenkliche³⁶ **Mindestbesteuerung** muss abgeschafft werden. Schließlich ermöglicht ein modernisiertes **Gruppenbesteuerungsregime** einschließlich einer gesetzlichen Regelung der **Mehrmütterorganshaft** (Voraussetzung Mindestbeteiligung von 25 %) die Verrechnung zwischen verschiedenen Unternehmensteuersubjekten.

Einkommensteuerrechtlich wirkt sich ein Verlust dagegen grds. erst im Zeitpunkt der Liquidation aus, wobei durch Vorverlegung des Zeitpunkts der Verrechnung auf den Beginn der Liquidation die Nutzbarkeit des Verlustes verbessert wird. Darüber hinaus ist ein Transfer unternehmerischer Verluste in die ESt nur **ausnahmsweise** dann vorgesehen, wenn ein am Unternehmen Beteiligter von einem Gesellschaftsgläubiger in Anspruch genommen wird und zur Abwendung der Insolvenz der Gesellschaft³⁷ leistet. Diese Regelung kann **unabhängig von der Rechtsform** zur Anwendung kommen, also auch für den bürgenden Gesellschafter einer GmbH gelten. Diese sehr restriktiven Voraussetzungen sollen die

Gestaltbarkeit des Verlusttransfers minimieren. Erfasst werden sollen in erster Linie die Fälle, in denen der Gesellschafter keine Rückgriffsmöglichkeit bei der Gesellschaft hat und folglich endgültig wirtschaftlich belastet ist. **Einzelunternehmer**, bei denen ein Rückgriff von vornherein ausscheidet, können unternehmerische Verluste in Höhe ihrer geleisteten Einlagen sofort mit anderweitigen einkommensteuerpflichtigen Einkünften verrechnen.

2.4 Vermeidung von Doppelbelastungen mit Unternehmen- und Einkommensteuer

Grundsätzlich gilt für Ausschüttungen/Entnahmen, dass sie den Gewinn des Unternehmens nicht mindern und als Einkünfte aus Finanzkapital

(entspricht den heutigen Einkünften aus Kapitalvermögen) auf der ESt-Ebene ermäßigt nachbelastet werden. Das heutige Halbeinkünfteverfahren wird zu einem **Teileinnahmeverfahren** weiterentwickelt, was den Vorteil hat, dass das systematisch nicht zu rechtfertigende partielle Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG überwunden werden kann. Der Nachbelastungsfaktor wird – in Abhängigkeit von der Höhe des Unternehmensteuersatzes – exakt am ESt-Spitzensatz (zusammengesetzt aus ESt + Bürgersteuer) ausgerichtet. Damit ergibt sich bei einer Unternehmensteuerbelastung mit Allgemeiner und Kommunalen Unternehmensteuer von 25 % (inkl. SolZ) folgende Belastungssituation:

Gewinn	100
./. UntSt	./. 25
Dividende (davon stpfl.: 34/63)	75
./. ESt (42 % • 34/63 • 75)	./. 17
Gesamtbelastung: 25 UntSt + 17 ESt = 42 %	

Bei einer Unternehmensteuerbelastung von 30 % beträgt der Nachbelastungsfaktor 20/49. Mehrbelastungen von Dividenden/Entnahmen gegenüber anderen Einkünften werden auf diese Weise bezogen auf den ESt-Spitzensatz vollständig vermieden. Das Abstellen auf den ESt-Spitzensatz reicht aber nicht aus, um Mehrbelastungen auch im **Progressionsverlauf** auszuschließen. Hierzu dient das Instrument der **transparenten Entnahme**. Danach können Entnahmen einer an einem Personenunternehmen unmittelbar beteiligten natürlichen Person bis zu einem Betrag von 120 000 € p. a.

- ▶ **Weite Verlustverrechnungsmöglichkeit**
- ▶ **Weiterentwicklung des Halbeinkünfteverfahrens**
- ▶ **Transparente Entnahme**

35 Eingefügt durch Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22. 12. 2005, BGBl II S. 3683; vgl. *Apel*, StuB 2005 S. 1000.

36 Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 9 Rn. 67, m. w. N.

37 Rechtsgedanke des früheren § 3 Nr. 66 EStG.

von der Bemessungsgrundlage der Unternehmensteuer abgezogen werden. Sie unterliegen als **Einkünfte aus Unternehmen** ausschließlich der Einkommen- und Bürgersteuer. Bei Beteiligung an mehreren Unternehmen kann der Abzugsbetrag nur einmal pro Kalenderjahr geltend gemacht werden und muss gegebenenfalls aufgeteilt werden. Der Abzugsbetrag ist auf den laufenden Gewinn des Unternehmens beschränkt, kann also nicht zu Verlustrück- oder -vorträgen führen. Aufgrund der Beschränkung auf den laufenden Gewinn bedarf es anders als im früheren Anrechnungsverfahren keiner Aufzeichnung der Vorbelastung des unternehmerischen Gewinns.

Grundsätzlich wäre es wünschenswert, Entnahmen des laufenden Gewinns ohne betragsmäßige Begrenzung zum Abzug zuzulassen. Die Beschränkung auf 120 000 € ist der **kommunalen Steuer-Verteilung** geschuldet. Denn der Abzug von der unternehmensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage schlägt auf die kommunale Unternehmensteuer durch. Die transparente Entnahme unterliegt nur Einkommen- und Bürgersteuer. Der Höchstbetrag dient der Begrenzung der hierdurch bewirkten Aufkommensverschiebung zwischen Betriebsstätten- und Wohnsitzkommune. Dabei orientiert sich der Höchstbetrag am Beginn der oberen Proportionalzone von rd. 110 000 € (Splittingtarif) zuzüglich 10 000 € persönlicher Abzugsbeträge. Dies reicht grds. aus, um Doppelbelastungen zu vermeiden, da Entnahmen über 120 000 € in der Regel ohnehin zur Anwendung des ESt-Spitzensatzes führen. Dann aber spielt es keine Rolle, ob die Entnahme zunächst die Unternehmensteuer durchläuft und anschließend einkommensteuerrechtlich ermäßigt nachbelastet wird oder ob sie ausschließlich der (vollen) ESt unterliegt.

Rücksicht auf
Kleinunternehmen

Verrechnung von
Anfangsverlusten

Europarecht und
DBA

Zusätzlich ist zur **Vermeidung** nicht nur von finanziellen, sondern auch **administrativen Mehrbelastungen** der Zwei-Ebenen-Besteuerung eine sog. Kleinunternehmerregelung vorgesehen. Unternehmen mit geringem Thesaurierungsbedarf, für die sich aus der Unternehmensteuer keinerlei Vorteile ergeben, unterliegen von vornherein ausschließlich der ESt, wenn sie nicht zur

2.5 Kleinunternehmerregelung

Ausgangspunkt der Reformbemühungen ist es, Personenunternehmen unter Beibehaltung ihrer Rechtsform Zugang zu einer gegenüber der Anwendung des ESt-Tarifs günstigeren Niedrigbesteuerung thesaurierter Gewinne zu verschaffen. Vermieden werden müssen Mehrbelastungen für Unternehmer, deren persönliche ESt-Belastung noch unter dem Unternehmensteuersatz liegt. Hierzu dient – unter der Voraussetzung, dass Gewinne auch tatsächlich entnommen werden (können)³⁸ – in erster Linie die transparente Entnahme.

Unternehmensteuer optieren. Die Grenze bildet ein Gewinn von 120 000 € p. a. (Drei-Jahresdurchschnitt). Sinken die Gewinne eines unternehmensteuerpflichtigen Unternehmens über einen Zeitraum von drei Wirtschaftsjahren unter 120 000 € p. a., besteht die Möglichkeit, aus der Unternehmensteuer in die ESt zu wechseln. Die Regelung ist begrenzt auf Einzelunternehmer und Gesellschaften mit höchstens fünf voll haftenden natürlichen Personen. Bei Personengesellschaften wird auf den Gesellschaftsgewinn (vor Abzug von Leistungsvergütungen) abgestellt; bei Einzelunternehmern auf die Summe der unternehmerischen Einkünfte. Der **Wechsel** zwischen ESt und Unternehmensteuer erfolgt **steuerneutral** unter Beibehaltung der Buchwerte mit **Aufstockungswahlrecht**.

Das Bedürfnis für eine derartige Regelung ergibt sich u. a. aus dem weiten Anwendungsbereich der Unternehmensteuer. Vermieden werden soll etwa die Unternehmensteuerpflicht geringfügiger nebenberuflicher Tätigkeiten. Neben der administrativen Vereinfachung dient die Kleinunternehmerregelung aber auch der sofortigen **Verrechnung von Anfangsverlusten** mit anderweitigen positiven Einkünften. Schließlich soll die Kleinunternehmerregelung die Akzeptanz der Reform erhöhen. Gerade aus der Sicht von Einzelunternehmern mag die Zwei-Ebenen-Besteuerung gewöhnungsbedürftig sein. Bringt sie zudem keine Belastungsvorteile, könnte sich schnell Widerstand formieren³⁹. Indessen ist die Kleinunternehmerregelung, die verschiedentlich kritisiert wird, weil sie das System kompliziere⁴⁰, – anders als die transparente Entnahme – kein notwendiger Systembestandteil. Ob es ihrer bedarf bzw. wie stark sie in Anspruch genommen wird, hängt ganz entscheidend davon ab, wie stark der Unternehmensteuersatz tatsächlich gesenkt werden kann. Die Kleinunternehmerregelung hat folglich den Charakter einer Übergangsregelung.

2.6 Auslandssachverhalte

Empfindliche Restriktionen folgen für jede Reformüberlegung aus dem Internationalen Steuerrecht. Nicht nur das **Europarecht** ist ein unabänderliches externes Datum, sondern auch das **bestehende Netz der Doppelbesteuerungsabkommen**. Reformvorschläge, die zwingend eine Veränderung der bestehenden zwischenstaatlichen Aufkommensverteilung voraussehen, haben angesichts der Langwierigkeit von Neuverhandlungen der DBA keine Realisierungschancen.

2.6 Auslandssachverhalte

Empfindliche Restriktionen folgen für jede Reformüberlegung aus dem Internationalen Steuerrecht. Nicht nur das **Europarecht** ist ein unabänderliches externes Datum, sondern auch das **bestehende Netz der Doppelbesteuerungsabkommen**. Reformvorschläge, die zwingend eine Veränderung der bestehenden zwischenstaatlichen Aufkommensverteilung voraussehen, haben angesichts der Langwierigkeit von Neuverhandlungen der DBA keine Realisierungschancen.

38 Ggf. mit sofortiger Wiedereinlage entsprechend dem unter dem Anrechnungsverfahren praktizierten Schütt-aus-hol-zu-rück-Verfahren.

39 Dies zeigen die Erfahrungen mit der Unternehmensteuerreform 2000, wo der Einzelunternehmer als „virtuelle Kapitalgesellschaft“, obwohl es sich nur um ein Optionsangebot handelte, auf massive Kritik stieß, vgl. *Raupach*, *StuW* 2000 S. 341 (360); *Handelsrechtsausschuss des Deutschen Anwaltsvereins*, Stellungnahme Nr. 11/2000, *NZG* 2000 S. 758 ff.; relativierend *Sigloch*, *StuW* 2000 S. 161 (167).

40 Vgl. *Homburg*, *BB* 2005 S. 2382 (2386).

Grundsätzlich werden Personenunternehmen in Zukunft doppelbesteuerungsrechtlich wie Kapitalgesellschaften behandelt. Das Besteuerungsrecht für den Unternehmensgewinn richtet sich nach Sitz bzw. Geschäftsleitung des Unternehmens. **Auslandsgewinne** unbeschränkt steuerpflichtiger Unternehmen führen auf Unternehmensebene zur Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer bzw. werden bei entsprechendem DBA freigestellt. Werden sie ausgeschüttet/entnommen, greift das Teileinnahmeverfahren ein, ohne dass es auf die konkrete Vorbelastung ankommt.

Ausländische Gesellschafter inländischer Unternehmen unterliegen mit ihren Ausschüttungen/Entnahmen grundsätzlich nur der gem. Art. 10 OECD-MA ermäßigten Kapitalertragsteuer. Eine Ausnahme gilt für transparente Entnahmen. Sie führen nach nationalem Recht nicht zu Einkünften aus Finanzkapital, sondern zu unternehmerischen Einkünften. Deshalb kann Deutschland gestützt auf Art. 7 OECD-MA das Besteuerungsrecht geltend machen und den ausländischen Gesellschafter im Inland mit der transparenten Entnahme zur ESt veranlagern.

Die **KSt-Pflicht von Personengesellschaften** ist international durchaus verbreitet, auch wenn die Besteuerung nach dem Transparenzprinzip im Ausland überwiegen dürfte⁴¹. Insofern wird es tendenziell zu einer zahlenmäßigen Erhöhung potenzieller Qualifikationskonflikte kommen. Diese sind aber bekannt, und es existieren, nicht zuletzt mit dem OECD-Partnership-Report⁴², Lösungsansätze. Unbekannt ist dagegen im Ausland die Figur des **körperschaftsteuerpflichtigen Einzelunternehmers**. Deshalb bedarf es hier Sonderregeln. Für die Frage der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht wird nicht auf den Sitz oder die Geschäftsleitung des Unternehmens, sondern auf Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Unternehmers abgestellt. Sämtliche Entnahmen, d. h. nicht nur die transparenten, führen innerstaatlich zu Einkünften aus Unternehmen mit der doppelbesteuerungsrechtlichen Konsequenz der ausschließlichen **Anwendung von Art. 7 OECD-MA**. Dies bedingt die Führung eines Auslandsgewinnkontos, um Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten, die zunächst auf Unternehmensebene thesauriert werden, auch bei späterer Entnahme einkommensteuerrechtlich freistellen zu können.

2.7 Sonderregelungsbedarf Einzelunternehmer

Die **Einbeziehung des Einzelunternehmers in die Allgemeine Unternehmensteuer** stellt im Prinzip die Vergleichbarkeit der Behandlung sicher, bedingt aber eine Reihe von Sonderregeln. Dies beginnt bei der Bestimmung des Steuersubjekts, setzt sich fort in der Ermittlung des unternehmensteuerpflichtigen Gewinns, da Einzelunternehmer neben der transparenten Entnahme keine (fiktiven) Leistungsvergütungen vereinbaren können, sowie der Verlustverrechnung und der Veräußerung des Unternehmens. Auch der Auslandssachverhalt muss abweichend geregelt werden.

Dennoch hat sich die Kommission sowohl dagegen ausgesprochen, den Einzelunternehmer ganz aus der Niedrigbesteuerung einbehaltener Gewinne auszunehmen, als auch gegen die Alternative einer ermäßigt besteuerten Rücklage im Rahmen der ESt. Eine völlige Ausgrenzung des Einzelunternehmers wäre gemessen an Art. 3 GG und Art. 9 GG nicht zu rechtfertigen. Gegen eine einkommensteuerrechtliche Rücklagenlösung nur zugunsten des Einzelunternehmers sprach, dass dann zwei unabgestimmte Regime der Niedrigbesteuerung nebeneinander bestünden, und die Aufnahme bzw. das Ausscheiden eines Gesellschafters zu einem Wechsel zwischen den Regimen führen würde.

- ▶ **Ausländische Gesellschafter**
- ▶ **KSt-Pflicht von Personengesellschaften**
- ▶ **Einbeziehung des Einzelunternehmers**

V. Fazit

Einen einfachen Königsweg der Reform der Unternehmensbesteuerung gibt es nicht. Nichtsdestotrotz gilt es, eine Steuerstruktur zu schaffen, die es dem Gesetzgeber ermöglicht, flexibel auf den Steuerwettbewerb zu reagieren, ohne Personenunternehmen von der Niedrigbesteuerung thesaurierter Gewinne auszuschließen. Wenn es gleichzeitig nicht zu einer Verschlechterung für Unternehmen mit geringen Gewinnen kommen soll, bedarf es Sonderregeln, die das System komplizieren, die aber jedenfalls solange unerlässlich sind, wie die Unternehmensteuerbelastung noch verhältnismäßig hoch ist. Sinkt die Unternehmensteuerbelastung nur auf 30 %, so ergeben sich nur für eine kleine Gruppe ertragsstarker Personenunternehmen Vorteile aus der Einbeziehung. Man könnte einwenden, dass sich hierfür der Aufwand einer Unternehmensteuerreform (noch) nicht lohne. Doch das Hinausschieben der langfristig notwendigen Strukturreform konserviert nur den Zustand relativer Bewegungsunfähigkeit des Gesetzgebers und birgt die Gefahr, dass Deutschland im Steuerwettbewerb immer wieder ins Hintertreffen geraten wird. Die Hoffnung, das Problem werde sich durch Abwarten von alleine lösen, wird nicht aufgehen. Der Gesetzgeber hat die Strukturreform schon viel zu lange aufgeschoben. Jetzt ist die Gelegenheit so günstig wie selten zuvor. Denn eine große Unternehmensteuerreform bedarf, insbesondere wenn die Kommunalfinanzen einbezogen werden, eines parteiübergreifenden Konsenses und kann daher am ehesten von einer Großen Koalition verwirklicht werden. Zudem gab es noch nie so viele in der Öffentlichkeit breit diskutierte und bereits konkretisierte Vorschläge für eine Unternehmensteuerreform. Die Politik sollte diese Chance nutzen!

41 Vgl. den Überblick bei Hey/Bauersfeld, IStR 2005 S. 649 ff.

42 Vgl. OECD-Bericht „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“ vom 20. 1. 1999, Issues in International Taxation, Nr. 6.