

Volker Lietmeyer, Oliver Petzold

Bedingungen und Ziele für eine Reform der Unternehmensbesteuerung

Bei einem Vergleich der nominalen Unternehmenssteuersätze liegt Deutschland in der internationalen Spitzengruppe. Wie kann diese steuerliche Belastung gesenkt und gleichzeitig den Anforderungen einer steuerlichen Gleichbehandlung aller Rechtsformen entsprochen werden?

Die Unternehmensbesteuerung gehört nach wie vor zu dem Teil der Steuerpolitik, in dem ein erheblicher Reformstau besteht. Dabei geht es um eine gerechte Besteuerung, welche

- Wachstum sowie Investitionen fördert und ein finanzwirtschaftlich ausreichendes Aufkommen sichert,
- die ökonomischen Entscheidungen der Steuerpflichtigen, insbesondere die Investitionsentscheidungen nicht verzerrt,
- das Steuerrecht vereinfacht.

Es mangelt nicht an Ideen und Vorschlägen, vielfach fehlt es aber an hinreichenden Darlegungen zu den konkreten Folgen für die Steuerpflichtigen und den Fiskus. Beim Thema „Unternehmensbesteuerung“ geht es zunächst darum, die wichtigsten „facts and figures“ zu Unternehmen zusammenzustellen.

Es gibt keine umfassende Statistik über Unternehmen in Deutschland. Eine wichtige Datenquelle ist die Umsatzsteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes. Angaben über die Aufgliederung nach Rechtsformen sind in Tabelle 1 zusammengestellt.

Die Umsatzsteuerstatistik hat aber gewisse Lücken. Von der Statistik werden nur die Unternehmen erfasst, die Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben haben. Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG sowie Jahreszahler, d.h. Unternehmer, die nur eine jährliche Umsatzsteuer-Erklärung abgeben – Fälle, bei denen die Umsatzsteuerschuld im Vorjahr nicht höher war als 512 Euro –, werden jedoch nicht in der Statistik erfasst. Infolgedessen sind insbesondere umsatzsteuerbefreite unternehmerisch Tätige nicht enthalten. Es handelt sich dabei um insgesamt schätzungsweise 400 000 Steuerpflichtige, unter anderem Angehörige

von Heilberufen und Selbständige, die Finanzdienstleistungen erbringen. Diese Fälle sind in die Gruppe der Einzelunternehmen einzuordnen. Umsatzsteuerpflichtige Freiberufler und Selbständige sind hingegen in der Umsatzsteuerstatistik enthalten.

Es verbleiben auf jeden Fall Datenlücken und Unschärfen. Unter allem Vorbehalt kann man, bei etwas gerundeten Größenordnungen von folgenden Zahlen ausgehen:

Anzahl der Unternehmen insgesamt:	3,3 Mio.
Kapitalgesellschaften	0,5 Mio.
Personenunternehmen	2,8 Mio.
Personengesellschaften	0,4 Mio.
Einzelunternehmen ¹	2,4 Mio.

Bei der Bewertung dieser Zahlen ist zu beachten: Von der Anzahl her haben wir eine starke Dominanz der Personenunternehmen, vor allem der Einzelunternehmen. Das Steueraufkommen aus der Unternehmensbesteuerung der einkommensteuerpflichtigen unternehmerisch Tätigen wird aber weit überwiegend von der kleinen Gruppe der Personenunternehmen und Selbständigen mit den höchsten Gewinnen erbracht. Es gibt keine zusammenfassende Statistik für alle Unternehmen und ihre Gewinne. Die vorhandenen Statistiken ermöglichen nur die Aufbereitung von Teilmengen. Beispielsweise lässt sich auf der Grundlage der Einkommensteuerstatistik schätzen, dass die – gemessen am Einkommen – oberen 20% der Steuerpflichtigen mit Einkünften überwiegend aus Gewerbebetrieb etwa zwei Drittel der Gewinne und 80% des Einkommensteueraufkommens dieser Gruppe erwirtschaften. Für Investitionsentscheidungen dieser Gruppe kommt unter den steuerlichen Faktoren dem tariflichen Höchstsatz des Einkommensteuertarifs die entscheidende Bedeutung zu.

Im Zentrum der aktuellen Reformdiskussion steht die Frage einer steuerlichen Gleichbehandlung aller Rechtsformen, in denen unternehmerische Aktivitäten

Volker Lietmeyer, 58, Dipl.-Mathematiker, ist Referatsleiter im Bundesministerium der Finanzen; Oliver Petzold, 28, Dipl.-Finanzwirt, ist dort Mitarbeiter. Die in dem Aufsatz vertretenen Auffassungen geben ausschließlich die private Meinung der Autoren wieder.

¹ In den Einzelunternehmen sind auch die freiberuflich Selbständigen in einer Größenordnung von 800 000 Fällen enthalten.

Tabelle 1
Unternehmen in Deutschland nach Rechtsformen

Rechtsform	Anzahl
Personenunternehmen	2,403 Mio.
darunter	
Einzelunternehmen	2,030 Mio.
Personengesellschaften	0,373 Mio.
Kapitalgesellschaften	0,470 Mio.
darunter	
Gesellschaften mit beschränkter Haftung	0,451 Mio.
sonstige	0,019 Mio.
Insgesamt	2,873 Mio.

Quelle: Umsatzsteuerstatistik 2003 des Statistischen Bundesamtes.

stattfinden. Für weitere Überlegungen ist es notwendig, die Ausgangslage zu klären.

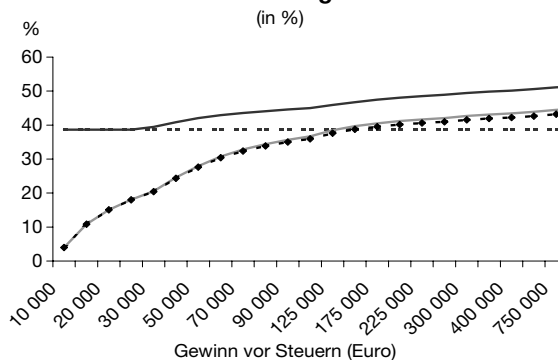
Personenunternehmen sind nicht benachteiligt

Zunächst ist ein hartnäckiges Vorurteil, nämlich, dass Personenunternehmen im Vergleich zu Kapitalgesellschaften nach deutschem Steuerrecht benachteiligt seien, richtig zu stellen.

Der 2005 erreichte Stand bei der tariflichen Durchschnittsbelastung im Vergleich der Rechtsformen ist in der Abbildung 1 dargestellt. Sie enthält die Darstellung des Durchschnittssteuersatzes im Vergleich von Gewerbetreibenden, Selbständigen sowie Kapitalgesellschaften bei Vollausschüttung und Gewinnthesaurierung. Es wird die prozentuale steuerliche Belastung bei einem Gewinn vor Steuer von 10 000 Euro bis hin zu 1 Mio. Euro aufgezeigt. Bei der Berechnung des einkommensteuerlichen Anteils der steuerlichen Belastung wurde unterstellt, dass es sich um einen ledigen und kinderlosen Steuerpflichtigen handelt. Aus Vereinfachungs- und Übersichtlichkeitsgründen wurden sonstige Einkünfte und Ausgaben vernachlässigt. Bei der Kapitalgesellschaft wurde ein Geschäftsführeranteil nicht berücksichtigt. Es wurden die Steuersätze des geltenden Rechts (2005) verwendet. Hieraus wird Folgendes deutlich:

- der Belastungsabstand zwischen (gewerbesteuerpflichtigen) Personenunternehmen und (nicht gewerbesteuerpflichtigen) Freiberuflern konnte weitgehend abgebaut werden, und zwar wegen der Gewerbesteueranrechnung bei der Einkommensteuer. Die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG sorgt zusammen mit der ertragsteuerlichen Abziehbarkeit der Gewerbesteuer dafür, dass die Belastungswirkung der Gewerbesteuer bei Personenunternehmen weitgehend entfällt.
- Bis zu einem Gewinn vor Steuern von rund 128 000 Euro (ledig) bzw. rund 247 000 Euro (verheiratet) liegt die Durchschnittsbelastung von Personenunternehmen und nicht gewerbesteuerpflichtigen Selbständigen noch unter der Thesaurierungsbelastung von

Abbildung 1
Steuerlicher Belastungsvergleich¹ von Gewerbetreibenden, Kapitalgesellschaften und Selbständigen



--- Kapitalgesellschaft - Thesaurierung — Kapitalgesellschaft - Vollausschüttung
— Gewerbetreibender - • - Selbständiger

¹ Kapitalgesellschaft, Thesaurierung: Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag; Kapitalgesellschaft, Vollausschüttung: Thesaurierungsbelastung zuzüglich Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag beim Anteilseigner (nach Halbeinkünfteverfahren); Gewerbetreibender: Gewerbesteuer, Einkommensteuer (mit Gewerbesteueranrechnung), Solidaritätszuschlag; Selbständiger: Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag.

Kapitalgesellschaften. Nach der Gewerbesteuerstatistik 1998 haben über 94% der Einzelgewerbetreibenden mit positivem Steuermessbetrag einen Gewerbeertrag von weniger als 125 000 Euro. Damit dürfte die weit überwiegende Mehrheit der Personenunternehmen geringer belastet sein als Kapitalgesellschaften. Wenn man noch mit einbezieht, dass der in Kapitalgesellschaften erwirtschaftete Gewinn nach Ausschüttung beim Anteilseigner noch zusätzlich nach dem so genannten Halbeinkünfteverfahren besteuert wird, so erreicht die deutsche Gesamtbelastung von in Kapitalgesellschaften erwirtschafteten Gewinnen bei einem Hebesatz von 400% eine Durchschnittsbelastung von bis zu 51,4% (bei einem Gewinn vor Steuern von 1 Mio. Euro). Das sind nach geltendem Recht rund 6 Belastungspunkte mehr als die Höchstbelastung (Grenzbelastung) von Gewinnen von Personenunternehmen.

- Für Personenunternehmen mit höheren Gewinnen deutlich über 100 000 Euro ist die Durchschnittsbelastung geringer als bei Kapitalgesellschaften, soweit bei der Kapitalgesellschaft der Anteil der ausgeschütteten Gewinne über 50% liegt. Bei geringerer Ausschüttungsquote ist die Belastung der Kapitalgesellschaft entsprechend niedriger.

Die Benachteiligung liegt also nicht bei den Personenunternehmen, sondern überwiegend bei den Kapitalgesellschaften. Angesichts dieser Tatsachen fragt man sich, woher das hartnäckige Vorurteil von der

Benachteiligung der Personenunternehmen kommt. Es muss wohl an der Kompliziertheit unseres Steuersystems liegen. Daher wird die Diskussion über den Belastungsvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften vielfach mit unzulässigen Vereinfachungen und Weglassen wichtiger Tatsachen geführt:

- Der einfachste Falschvergleich besteht in einer Gegenüberstellung des Körperschaftsteuersatzes von 25%, der eine Durchschnittsbelastung auf den gesamten Gewinn darstellt, mit dem Einkommensteuer-Höchstsatz von 42%, der aber nicht für den gesamten Gewinn gilt, sondern als Grenzbelastung nur auf Teile des Gewinns Anwendung findet, die in die obere Proportionalzone fallen (ab 52 152/104 304 Euro, Grund-/Splittingtabelle). Für Gewinnteile von Personenunternehmen unter diesen Einkommengrenzen gelten die niedrigeren Steuersätze des progressiven Einkommensteuertarifs. Deshalb ist die einkommensteuerliche Durchschnittsbelastung bei Personenunternehmen immer geringer als der höchste tarifliche Steuersatz der Einkommensteuer.
- Ein weiterer häufiger Fehler beim Belastungsvergleich besteht in der Nichtberücksichtigung der Gewerbesteuer. Die Körperschaftsteuer allein gibt kein zutreffendes Bild der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften. Einzubeziehende sind auch die Gewerbesteuer und der Solidaritätszuschlag. Geht man für die Gewerbesteuer von einem Hebesatz von 400% aus, so ergibt sich eine Gesamtbelastung (Durchschnittsbelastung) des (thesaurierten) Gewinns von Kapitalgesellschaften aus Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von 38,65%. Ganz wichtig für den Belastungsvergleich ist dabei, dass seit der Unternehmensteuerreform 2000 mit Einführung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG bei Personenunternehmen die Belastungswirkung der Gewerbesteuer durch die Anrechnung in Verbindung mit der ertragsteuerlichen Abziehbarkeit der Gewerbesteuer weitgehend neutralisiert wird. So wird die Belastung durch Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 341% vollständig durch die Gewerbesteueranrechnung kompensiert. Personenunternehmen sind daher größtenteils nicht mehr mit Gewerbesteuer belastet.
- Ein anderer Vergleichsfehler besteht im Ausblenden der Tatsache, dass Gewinne von Kapitalgesellschaften, solange sie nicht ausgeschüttet werden „steuerhaft“ bleiben und bei Ausschüttung noch einer „Nachbelastung“ beim Anteilseigner (Halbeinkünfteverfahren) unterliegen, während bei Personenunternehmen mit der Einkommensteuer-Veranlagung die

Gewinne abschließend versteuert sind und zur freien Verfügung stehen.

Gewerbesteuerreform kurzfristig nicht umsetzbar

Politik ist die Kunst des Möglichen, auch in der Steuerpolitik. Für das Problem realistischer Handlungsmöglichkeiten kommt der Frage der Gewerbesteuer eine zentrale Bedeutung zu. Als Ergebnis der Gemeindefinanzreformkommission ist festzuhalten, dass es derzeit kein von den Kommunen akzeptiertes Alternativmodell zur Gewerbesteuer gibt. Das gilt insbesondere für das in Fachkreisen vielfach befürwortete BDI/VCI-Modell, das die Gewerbesteuer durch einen Zuschlag zur Lohn-, Einkommen und Körperschaftsteuer ersetzen will. Es hat sich gezeigt, dass die Kommunen

- wesentlich an einer stabilen und verlässlich kalkulierbaren Aufkommensentwicklung interessiert sind und daher bei der Bemessungsgrundlage der wirtschaftsbezogenen Kommunalsteuer auf ertragsunabhängigen Bestandteilen mindestens im Umfang der heutigen Gewerbesteuer bestehen; die Wünsche der Kommunen gehen eher in Richtung Ausweitung ertragsunabhängiger Elemente der Gewerbesteuer („Revitalisierung“);
- einer Alternativlösung zur heutigen Gewerbesteuer nur dann zustimmen, wenn belastbare Rechnungen über die gemeindegrenzüberschreitenden Auswirkungen einschließlich Stadt-Umland-Problematik vorliegen. Die Kommunen sind nicht bereit, sich ohne Besitzstandsgarantien auf ein finanzielles Abenteuer mit unübersehbaren interkommunalen Finanzverschiebungen einzulassen.

Hieraus ergibt sich Folgendes: Eine Abschaffung der Gewerbesteuer und Ersatz durch ein Alternativmodell kommt nur mit Zustimmung von kommunaler Seite infrage, die nur bei Vorlage der oben genannten belastbaren gemeindegrenzüberschreitenden Wirkungsrechnungen mit Nachweis, dass die gemeindlichen Anforderungen erfüllt sind, zu erlangen ist. Jedes Projekt einer Reform der Unternehmensbesteuerung, das als Element einen Ersatz der Gewerbesteuer durch eine grundlegend neu gestaltete Kommunalsteuer enthält, beinhaltet daher wegen der gegenüber den Kommunen zu erbringenden schwierigen und nur mit hohem Zeitaufwand zu erfüllenden Beweisanforderungen mindestens das Risiko einer erheblichen zeitlichen Verzögerung. Eine solche Strategie der „großen Lösung“ beinhaltet sogar ein hohes Risiko des Scheiterns, d.h. dass man dann nach zwei Jahren intensiver Reform- und Rechenarbeit vor dem gleichen Scherbenhaufen steht, wie schon die Gemeindefinanzreformkommission.

Für einen realistischen Ansatz zu einem in einem überschaubaren Zeitraum tatsächlich umsetzbaren Reformschritt bei der Unternehmensbesteuerung ist es daher notwendig, die grundlegende Neugestaltung der Gewerbesteuer zunächst zurückzustellen.

Integrierte Gewinnsteuer

Der Mainstream geht derzeit in Richtung eines für alle Unternehmen gemeinsamen Steuerregimes, um für unternehmerische Aktivitäten eine steuerliche Gleichbehandlung unabhängig von der Rechtsform, in der die unternehmerische Betätigung ausgeübt wird, zu erreichen.

Stichwort ist hier die integrierte Gewinnsteuer, die im Kern darauf hinausläuft, das Körperschaftsteuerregime auch auf Personenunternehmen und Selbständige zu übertragen. Die konzeptionell bestehende Grundidee einer steuerlichen Gleichbehandlung aller unternehmerischen Aktivitäten darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass der Verwirklichung der integrierten Gewinnsteuer verschiedene, teilweise gravierende Umsetzungsprobleme entgegenstehen.

Die Einführung der integrierten Gewinnsteuer bedeutet zunächst, dass das Besteuerungsregime bei den rund 500 000 Kapitalgesellschaften grundsätzlich unverändert bleibt. Signifikante Veränderungen würden eintreten für rund 2,8 Mio. Personenunternehmer und Selbständige und weitere etwa 2 Mio. Einkommensteuerpflichtige, die zwar nicht als Unternehmer in der Umsatzsteuer-Statistik erfasst werden, die aber gleichwohl Gewinneinkünfte erzielen. Es müssten sich also mehrere Millionen Einkommensteuerpflichtige auf ein grundlegend geändertes Steuerregime einstellen, unter anderem mit

- einer Trennung der betrieblichen von der Privatsphäre,
- einer Bilanzierungspflicht statt Einnahmeüberschussrechnung,
- einer nicht abgeschlossenen Besteuerung, weil thesaurierte Gewinne bis zur Entnahme steuerverhaftet bleiben,
- der Problematik einer „verdeckten Gewinnausschüttung“, solange die Gewerbesteuer nicht reformiert bzw. durch eine in das System integrierte Alternative abgelöst wird,
- der Möglichkeit von Austauschverträgen

In Verbindung mit der Einführung der integrierten Gewinnsteuer wird auch ein Ersatz der Gewerbesteuer durch einen Gewinnsteuerzuschlag mit kommunalem Hebesatzrecht diskutiert. Hinzu kommen weitere Elemente wie die Lohnsummensteuer, die Bürgersteuer

auf der Grundlage des heutigen 15%igen Gemeindeanteils an der Einkommensteuer sowie die reformierte Grundsteuer. Zunächst muss man sich darüber klar sein, dass die Verbindung mit der Kommunalsteuerreform wegen der bekannten Schwierigkeiten, die Gewerbesteuer durch eine bessere, von Kommunen und Wirtschaft gleichermaßen akzeptierte Alternative zu ersetzen, ein erhebliches inhaltliches und zeitliches Risiko für das Projekt „Integrierte Gewinnsteuer“ schafft. Man darf dabei auch nicht übersehen, dass ein solches neues System neben Kommunen und Wirtschaft auch von den Bürgern akzeptiert werden muss. Ein die Gemeinden begeisterndes Vielsäulenmodell löst vielleicht wegen einer neuen Bürgersteuer und einer verschärften Grundsteuer bei den Bürgern Ängste vor umfangreichen Mehrbelastungen aus.

Die integrierte Gewinnsteuer könnte allerdings auch unter Beibehaltung und Anpassung der heutigen Gewerbesteuer eingeführt werden. Dabei ist aber zu beachten, dass eine Vereinheitlichung der Ertragsbesteuerung aller Unternehmen zwingend zu einer einheitlichen Behandlung bei der Gewerbesteuer führen muss. Für alle von der integrierten Gewinnsteuer erfassten Unternehmen müsste dann das gleiche Gewerbesteuerregime gelten. Die wichtigste Konsequenz: Die heute im Ergebnis wegen der Gewerbesteueranrechnung und der ertragsteuerlichen Abziehbarkeit nicht mit Gewerbesteuer belasteten Personenunternehmen wie auch die gewerbesteuerbefreiten Freiberufler/Selbständigen müssten künftig der gleichen Gewerbesteuerbelastung unterworfen werden wie die Kapitalgesellschaften. Das könnte z.B. dazu führen, dass die Gewerbesteueranrechnung sowie die für Personenunternehmen geltenden besonderen gewerbesteuerlichen Entlastungen (Freibetrag, Staffeltarif) wegfallen müssten.

Risiko Mehrbelastung von kleinen und mittleren Personenunternehmen

Über die genannten Probleme hinaus wirft die integrierte Gewinnsteuer noch eine Reihe von weiteren Fragen auf. Das schwerwiegendste, bisher nicht gelöste Problem, dürfte in der Vermeidung von Mehrbelastungen für die Masse der Personenunternehmen sowie Freiberuflern/Selbständigen mit kleinen bis mittleren Einkommen liegen.

Die Problematik wird schon aus Abbildung 1 deutlich. Über 90% der Einzelunternehmer liegen mit ihrer Durchschnittsbelastung (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag) unter der heutigen Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften (38,65%: Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer). Der aufkommensneutrale Satz der integrierten

Tabelle 2
Anteil der Gewerbe- und Körperschaftsteuer am
Gesamtsteueraufkommen
 (in %)

Zeitraum	Gewerbesteuer	Körperschaftsteuer
1990 - 1994	6,09	4,23
1995 - 1999	5,81	3,87
2000 - 2004	5,69	2,10

Quelle: Bundesministerium der Finanzen; eigene Berechnungen.

Gewinnsteuer dürfte – einschließlich Gemeindeanteil – zwischen 30% und 35% liegen. Damit ist klar: Die Masse der Einzelunternehmen liegt mit ihrer heutigen Durchschnittsbelastung unter dem aufkommensneutralen Gewinnsteuersatz. Diese Mehrbelastungsprobleme könnten in einem gewissen Umfang durch großzügige Regelungen beim steuerlich anerkannten Unternehmerlohn aufgefangen werden. Dabei ist aber zu beachten, dass Unternehmerlohn die kommunalsteuerliche Bemessungsgrundlage verringert und auch zu Steuerausfällen führt, soweit der für den Unternehmerlohn geltende persönliche Steuersatz geringer ist als der Steuersatz für im Unternehmen verbleibende Gewinne.

Hier besteht noch erheblicher Klärungsbedarf. Es gilt, eine fiskalisch vertretbare Ausgestaltung zu finden, die den kleinen und mittleren Personenunternehmen und Freiberuflern das günstige Belastungsniveau des geltenden Rechts weitgehend erhält.

Vorteile für dauerhaft thesaurierende
Personenunternehmen mit hohen Gewinnen

Es bleibt die Frage zu klären, ob es neben der Masse der Einzelunternehmen mit kleinen und mittleren Einkommen, die eindeutig vom geltenden Recht begünstigt werden, auch solche Personenunternehmen gibt, für die das Körperschaftsteuerregime vorteilhaft wäre. Eine Vorteilhaftigkeit des Körperschaftsteuerregime setzt voraus, dass der steuerpflichtige Gewinn in der oberen Proportionalzone mit dem Einkommensteuer-Höchstsatz besteuert wird. Die Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften in Höhe von 38,65% (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer bei Hebesatz 400%) ist um 5,66 Prozentpunkte niedriger als die Belastung mit dem Einkommensteuer-Höchstsatz zuzüglich Solidaritätszuschlag. Der Körperschaftsteuertarif ist also nur bei dauerhafter Thesaurierung günstiger als eine Steuerbelastung nach dem Einkommensteuer-Höchstsatz. Vieles spricht dafür, dass diese Voraussetzungen vor allem im Bereich großer Personengesellschaften mit einer größeren Anzahl von Gesellschaftern vorliegen, weil hier vielfach wegen entsprechend hoher und dauerhaft thesaurierter Gewinne einerseits die The-

saurierungsbelastung einen hinreichend nachhaltigen Belastungsvorteil im Vergleich zum Einkommensteuer-Höchstsatz bietet und andererseits gewachsene komplizierte Gesellschafterstrukturen einer derzeitigen Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft entgegenstehen. Demgegenüber dürfte ein Einzelunternehmer, für den wegen hoher und dauerhafter Gewinnthesaurierung das Körperschaftsteuerregime günstiger ist, meist in der Lage sein, eine wirtschaftlich interessante Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft zu vollziehen. Die vergleichsweise geringe Zahl solcher Fälle darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass sie eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung sowohl hinsichtlich der Gewinnsumme als auch hinsichtlich der Zahl der Beschäftigten haben.

Ein passgenauer Lösungsansatz könnte somit darin liegen, in einem ersten Schritt zunächst nur Personengesellschaften in das Körperschaftsteuerregime einzubeziehen, indem die Körperschaftsteuerpflicht auf Personengesellschaften ausgeweitet würde. Sofern eine solche Lösung gelingen würde, würde auch ein beträchtlicher Fortschritt bei der Steuervereinfachung eintreten, weil die komplizierten steuerlichen Regelungen für Personengesellschaften weitgehend entfallen könnten.

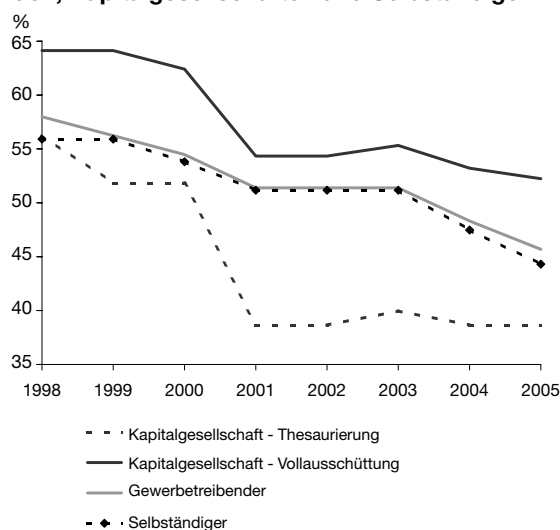
Gegenüber der vielfach vorgeschlagenen Körperschaftsteuroption bestehen hingegen schwerwiegende Bedenken, die sich gegen die mit einer solchen Option zwangsläufig verbundene weitere Komplizierung unseres Steuerrechts richten. Auch aus fiskalischer Sicht ist die Option nicht zu befürworten, da die Steuerpflichtigen grundsätzlich nur in finanziellem Eigeninteresse von ihrem Wahlrecht Gebrauch machen und somit zwangsläufig Steuerausfälle eintreten.

Aktuelle Probleme der Unternehmensbesteuerung

Die im internationalen Vergleich überhöhte Belastung deutscher Kapitalgesellschaften gefährdet das deutsche Aufkommen. Auf der Grundlage einer Ex-post-Betrachtung können die fiskalischen Ergebnisse der Unternehmensbesteuerung, wie sie in der Entwicklung des Körperschaft- und Gewerbesteueraufkommens zum Ausdruck kommen, kaum befriedigen. Bei beiden Steuerarten hat sich der Beitrag zum Gesamtsteueraufkommen – bei teilweise erheblichen Schwankungen – im Trend rückläufig entwickelt (vgl. Tabelle 2).

Die Entwicklung bei der Körperschaftsteuer ist sicherlich bedingt durch Sonderfaktoren im Zusammenhang mit der Unternehmensteuerreform negativ überzeichnet. Die rückläufige Entwicklung beim Gewerbesteueranteil deutet zusammen mit der verhaltenen Entwicklung bei den Gewerbesteuerhebesätzen darauf hin, dass trotz aller Bemühungen schon seit

Abbildung 2
Steuerliche Grenzbelastung von Gewerbetreibenden, Kapitalgesellschaften und Selbständigen



längerem eine schleichende Abwanderung von Steuersubstrat stattfindet. An dieser Einschätzung ändert auch die aktuell günstigere Entwicklung bei Gewerbe- und Körperschaftsteuer nichts Grundlegendes.

Die deutsche Unternehmensbesteuerung und die deutschen Beiträge zur EU-Steuerpolitik haben es bisher nicht vermocht, die immer noch zunehmende Gefährdung des deutschen Steueraufkommens, die insbesondere aus der steuerpolitischen Entwicklung der EU erwächst, ausreichend einzudämmen. Der Ersatz des Vollarrechnungsverfahrens durch eine Definitivbesteuerung auf Unternehmensebene in Verbindung mit dem Halbeinkünfteverfahren war ein notwendiger und richtiger Reformschritt, der aber noch nicht hinreichend ist.

In der Abbildung 2 ist die Entwicklung der tariflichen Höchstbelastung der verschiedenen Rechtsformen seit 1998 dargestellt. Dabei wurde die Entwicklung der steuerlichen Grenzbelastung von Gewerbetreibenden, Selbständigen und Kapitalgesellschaften in den Jahren von 1998 bis 2005 dargestellt. Bei der Berechnung wurden die jeweiligen Höchststeuersätze der einzelnen Jahre angesetzt. Für das Jahr 2003 muss beachtet werden, dass hier aufgrund des Flutopfersolidaritätsgesetzes der Körperschaftsteuersatz auf 26,5% angehoben wurde. Außerdem wurde ab dem Jahr 2001 die einkommensteuerliche Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften nach § 32c EStG durch das Gewerbesteuer-Anrechnungsverfahren nach § 35 EStG ersetzt.

Die Tabelle 3 zeigt die für die Berechnung angewandten Höchstsätze der einzelnen Kalenderjahre.

Tabelle 3
Höchststeuersätze von 1998 bis 2005
 (in %)

Steuerart	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Einkommensteuer	53,0	53,0	51,0	48,5	48,5	48,5	45,0	42,0
KSt-Thesaurierung	45,0	40,0	40,0	25,0	25,0	26,5	25,0	25,0
KSt-Ausschüttung	30,0	30,0	30,0	25,0	25,0	26,5	25,0	25,0
Soli-Zuschlag	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5
GewSt-Hebesatz	400	400	400	400	400	400	400	400
GewSt-Anrechnungsfaktor				1,8	1,8	1,8	1,8	1,8
Einkommensteuer für gewerb. Eink.	47,0	45,0	43,0					

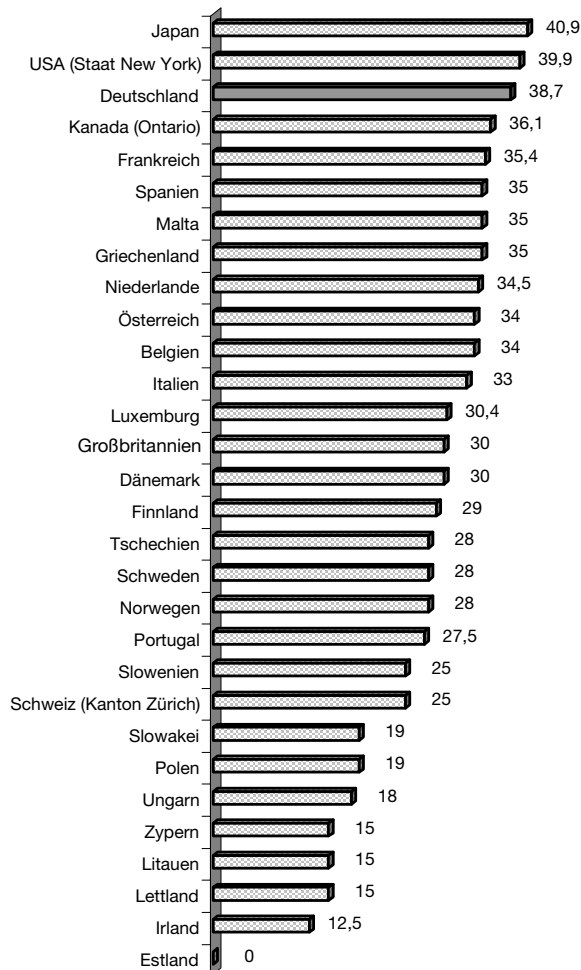
Die Abbildung 2 zeigt, dass im Zeitraum von 1998 bis 2005 die unternehmerischen Höchstbelastungssätze in ganz erheblichem Umfang gesenkt worden sind.

Trotz der beträchtlichen Rückführung der für die Unternehmensbesteuerung entscheidenden Steuersätze für Thesaurierte Gewinne von Kapitalgesellschaften ist Deutschland im internationalen Steuerbelastungsvergleich immer noch nicht konkurrenzfähig. Dies belegt die Abbildung 3. Darin wurden die nominalen Unternehmenssteuersätze (Körperschaftsteuern, Solidaritätszuschlag, Gewerbeertragssteuern sowie vergleichbare andere Steuern des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften) im internationalen Vergleich für das Jahr 2004 dargestellt.

Die im internationalen Vergleich sehr hohe nominale Tarifbelastung von deutschen Kapitalgesellschaften ist hochgradig aufkommensgefährdend. Die Gesamtbelastung von Gewinnen, die in Kapitalgesellschaften erwirtschaftet werden, liegt – einschließlich Anteilseignerebene – in den meisten Fällen deutlich über 50%. Die Bemessungsgrundlage bietet hier nach der steuerpolitischen Entwicklung der zurückliegenden Jahre auch keinen Trost mehr. Das ZEW (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH) hat in einer Studie für das Jahr 2003 herausgearbeitet, dass Deutschland auch bei der effektiven Steuerbelastung einen Spitzenplatz einnimmt¹. Angesichts dieser Lage ist das Nichtzustandekommen des Entwurfs eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen, das unter anderem eine Senkung des Körperschaftsteuertarifs von 25% auf 19% vorsah, mehr als bedauerlich, zumal dieser Gesetzentwurf mit der zentralen Finanzierungsmaßnahme „Eindämmung von Steuersparmodellen“ auch einen Meilenstein auf dem Weg zum dringend gebotenen Abbau von volkswirtschaftlich schädlichen Steuersubventionen markiert hat.

¹ „The IBC Taxation Index“, ZEW vom 26.11.2003.

Abbildung 3
Nominale Unternehmenssteuersätze im internationalen Vergleich



Quelle: BMF, Fachblick Ausgabe 2004 – Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich.

Mit dem im vorgenannten Weltvergleich dritthöchsten Belastungssatz von 38,7% (Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer bei Hebesatz 400%) kann der deutsche Steuerstandort auf Dauer nicht bestehen. Zweifellos bietet der deutsche Standort immer noch ein ganzes Spektrum attraktiver Bedingungen, die auch eine angemessene Belastungsquote rechtfertigen. Dies bestätigen auch immer wieder Unternehmensumfragen. Trotzdem ist die deutsche Steuerbelastungsquote immer schwerer durchsetzbar. Der Steuerwiderstand in allen seinen Facetten verstärkt sich und im Endeffekt leidet das effektiv erzielte Aufkommen. Daher ist eine möglichst zügig umzusetzende deutliche Senkung des deutschen Körperschaftsteuertarifs dringlich.

Tabelle 4
Grenzbelastungen einer Kapitalgesellschaft¹ bei unterschiedlichen Parameterkonstellationen
(in %)

Einkommensteuer-Höchstsatz	Körperschaftsteuersatz	Thesaurierungsbelastung	Steuerpfl. Anteil der Ausschüttungen	Ausschüttungsbelastung ²	Gesamtbelastung
42,0	25,0	38,65	50,0	13,59	52,24
42,0	22,0	36,01	57,0	16,16	52,17
42,0	20,0	34,25	62,0	18,06	52,31
42,0	19,0	33,37	64,0	18,89	52,27
42,0	19,0	33,37	50,0	14,76	48,13
42,0	17,5	32,05	67,0	20,17	52,22
42,0	15,0	29,85	72,0	22,38	52,23
39,0	22,0	36,01	50,0	13,16	49,17
39,0	20,0	34,25	55,0	14,88	49,13
39,0	19,0	33,37	58,0	15,90	49,27
39,0	17,5	32,05	61,0	17,05	49,11
39,0	15,0	29,85	67,0	19,34	49,19

¹ Einschließlich Anteilseigner mit einer Gesamtbelastung entsprechend dem geltenden Recht. ² Bei Vollausschüttung.

Wie bei allen Steuerrechtsänderungen bestehen auch bei einer Senkung des Körperschaftsteuertarifs Risiken bei den kalkulierten finanziellen Auswirkungen. Es darf in diesem Zusammenhang aber nicht übersehen werden, dass auch bei Nichthandeln, also weiterer Hinnahme des Zustands, dass in Deutschland Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich mit den höchsten Sätzen belastet sind, erhebliche Standortrisiken mit der Folge entsprechender fiskalischer Auswirkungen gegeben sind. Es geht dabei insbesondere um das Risiko, dass unser Standort hinsichtlich weiter Teile der Bemessungsgrundlage von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer einem fortschreitenden und sich beschleunigenden Auszehrerungsprozess unterliegt. Dies spricht dafür, möglichst bald die notwendigen gesetzgeberischen Maßnahmen auf den Weg zu bringen.

Als realistischer Ansatzpunkt für ein Sofortprogramm im Bereich der Unternehmensbesteuerung

Tabelle 5
Grenzbelastungen eines Personunternehmers¹ bei unterschiedlichen Parameterkonstellationen

Einkommensteuersatz in %	Anrechnungsfaktor nach § 35 EStG	Gesamtgrenzbelastung einschließlich Solidaritätszuschlag in %
42,0	1,8	45,68
42,0	2,0	44,80
39,0	1,8	43,04
39,0	2,0	42,16
36,0	1,8	40,40
36,0	2,0	39,53

¹ Bei alternativen Einkommensteuer-Höchstsätzen und Anrechnungsfaktoren nach § 35 EStG.

Musterdarstellung der Grenzsteuerberechnung einer Kapitalgesellschaft

Darstellung der Ermittlung der Grenzsteuerbelastungsquoten im geltenden Recht. Im Nachfolgenden wird beispielhaft die Ermittlung der Gesamtbelastung einer Kapitalgesellschaft bei Vollausschüttung erläutert:

Ausgehend von einem Gewinn vor Steuern von 100 Euro ergibt sich unter Berücksichtigung der Selbstabzugsfähigkeit der Gewerbesteuer und einem Hebesatz von 400% eine Gewerbesteuerbelastung von 16,67 Euro:

$$\text{GewSt-Satz} = \frac{\text{Steuermesszahl} \cdot \text{Hebesatz}}{1 + (\text{Steuermesszahl} \cdot \text{Hebesatz})} = \frac{5\% \cdot 400\%}{1 + 5\% \cdot 400\%} = 16,67\%$$

$$\text{GewSt} = \text{Gewinn vor Steuer} \cdot \text{GewSt-Satz} = 16,67$$

Nach Abzug der Gewerbesteuer verbleibt ein Gewinn von 83,33 Euro. Auf diesen Gewinn wird die Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag berechnet:

$$\text{KSt} = \text{Gewinn nach GewSt} \cdot \text{KSt-Satz} = (100,00 - 16,67) \cdot 25\% = 83,33 \cdot 25\% = 20,83$$

$$\text{SolZ} = \text{KSt} \cdot \text{SolZ-Satz} = 20,83 \cdot 5,5\% = 1,15$$

Es ergibt sich somit eine steuerliche Belastung auf Unternehmensebene in Höhe von 38,65%. Bei einer unterstellten Vollausschüttung können nunmehr noch 61,35 Euro an den Anteilseigner ausgeschüttet werden, wobei aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens nur 30,68 Euro der Einkommensteuer und dem Solidaritätszuschlag unterworfen werden:

$$\begin{aligned} \text{Ausschüttungsvolumen} &= \text{Gewinn vor Steuer} - \text{Unternehmenssteuern} \\ &= 100,0 - 38,65 = 61,35 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ESt} &= \frac{\text{Ausschüttungsvolumen}}{2} \cdot \text{ESt-Satz} = \frac{61,35}{2} \cdot 42\% \\ &= 30,68 \cdot 42\% = 12,88 \end{aligned}$$

$$\text{SolZ} = \text{ESt} \cdot \text{SolZ} = 12,88 \cdot 5,5\% = 0,71$$

Es ergibt sich eine Belastung auf der Ebene des Anteilseigners bezogen auf den Gewinn vor Steuer in Höhe von 13,59%. Die Gesamtbelastung beträgt somit 52,24%:

$$\begin{aligned} \text{Gesamtbelastung} &= \text{Belastung auf Unternehmensebene} + \text{Anteilseignerebene} \\ &= 38,65 + 13,59 = 52,24 \end{aligned}$$

bieten sich unter anderem die folgenden zentralen Parameter an:

- Körperschaftsteuertarif (derzeit 25%);
- Einkommensteuer-Höchstsatz (derzeit 42%);
- Faktor bei der Anrechnung der Gewerbesteuer (derzeit 1,8);
- Anteilssatz, mit dem die Dividenden beim Anteilseigner steuerpflichtig sind (derzeit 50%, Halbeinkünfteverfahren).

Diese Parameter sind so aufeinander abzustimmen, dass der Zielsetzung „Verbesserung der internationalen Konkurrenzfähigkeit der Besteuerung deutscher Kapitalgesellschaften“ unter Berücksichtigung der „Belastungsneutralität“ besser als bisher Rechnung getragen wird.

In den Tabellen 4 und 5 sind einige denkbare Kombinationen zusammengestellt. Tabelle 4 zeigt dabei das Zusammenspiel von verschiedenen Varianten

von Einkommen- und Körperschaftsteuersätzen sowie unterschiedlichen Berücksichtigungsquoten des steuerpflichtigen Anteils der Ausschüttung bei einer Kapitalgesellschaft einschließlich der Anteilseignerebene. Hierbei wurde eine Vollausschüttung unterstellt. Grundsätzlich erfolgte die Berechnung der Gesamtbelastung unter der Prämisse, dass die Gesamtbelastung der Varianten im ersten Teil der Tabelle an die des geltenden Rechts und im zweiten Teil an die sich aus den im CDU-Wahlprogramm genannten Tarifen ergebenden Gesamtbelastung angelegt sind. Der Gewerbesteuer-Hebesatz wurde mit 400% und der Solidaritätszuschlag mit 5,5% angesetzt.

Die Darstellung der Grenzbelastung eines Personunternehmers bei alternativen Einkommensteuer-Höchstsätzen und Gewerbesteuer-Anrechnungsfaktoren nach § 35 EStG wurde in Tabelle 5 umgesetzt. Auch hier wurde der Gewerbesteuer-Hebesatz mit 400% und der Solidaritätszuschlag mit 5,5% angesetzt.

Tabelle 6
Belastungsneutrale Eckwerte für eine Senkung des Körperschaftsteuerarifs
 (in %)

Körperschaft- steuersatz	Kombination A ¹				Kombination B ²				
	Steuerpfl. Anteil der Dividenden	Belastung Kapital- gesellschaft	Belastung Anteilnehmer ³	Gesamt- belastung	Körperschaft- steuersatz	Steuerpfl. Anteil der Dividenden	Belastung Kapital- gesellschaft	Belastung Anteilnehmer ³	Gesamt- belastung
22,0	44,0	36,01	8,73	44,74	22,0	34,0	36,01	6,27	42,28
19,0	55,0	33,37	11,37	44,74	19,0	46,0	33,37	8,83	42,20
17,5	60,0	32,05	12,65	44,70	17,5	52,0	32,05	10,18	42,23
15,0	69,0	29,85	15,01	44,86	15,0	61,0	29,85	12,32	42,17
nachrichtlich: geltendes Recht									
25,0	50,0	38,65	9,52	48,17	25,0	50,0	38,65	9,52	48,17

¹ Kombination A: Einkommensteuer-Höchstsatz 42%, Faktor Gewerbesteuer-Anrechnung 2,0, Gesamtgrenzbelastung Gewerbetreibender 44,8%. ² Kombination B: Einkommensteuer-Höchstsatz 39%, Faktor Gewerbesteuer-Anrechnung 2,0, Gesamtgrenzbelastung Gewerbetreibender 42,16%. ³ Anteil ausgeschüttete Gewinne: 70%.

Die angespannte internationale Wettbewerbssituation erfordert es in erster Linie, die Belastung auf Gesellschaftsebene zu verringern, während eine Anhebung der Aktionärsbelastung durch Erhöhung des steuerpflichtigen Anteils in einem gewissen Rahmen, der durch die gebotene Berücksichtigung der Rechtsformneutralität abgesteckt wird, vertretbar wäre. Es ist aber zu beachten, dass die verschiedenen belastungsneutralen Kombinationen aus Thesaurierungs- und Ausschüttungsbelastung nicht aufkommensneutral sind. Das ergibt sich schon daraus, dass tatsächlich weniger als 100% ausgeschüttet werden und die Ausschüttungen in erheblichem Umfang unter den Sparer-Freibetrag oder unter einen Steuersatz unterhalb der Thesaurierungsbelastung fallen. Soweit die Ausschüttungen in das Ausland gehen, ist der Ertrag des inländischen Fiskus ebenfalls sehr gering. Eine Verringerung der Belastung auf Gesellschaftsebene (Thesaurierungsbelastung) führt in diesem Kontext daher immer zu Steuerausfällen.

Belastungsneutrale Varianten einer Senkung des Körperschaftsteuerarifs

Wie bereits dargelegt, spricht die internationale Wettbewerbssituation des deutschen Steuerstandorts für eine Senkung des Körperschaftsteuer-Tarifs. Das Ausmaß hängt von verschiedenen Faktoren ab, unter anderem auch davon, welcher Belastungsbereich in Abbildung 3 erreicht werden bzw. wie sich Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb positionieren soll. Nach den Berechnungen in Tabelle 4 lässt sich bei der Thesaurierungsbelastung ein Unterschreiten der 30%-Grenze nur erreichen, wenn der Körperschaftsteuer-Tarif auf 15% gesenkt wird.

Die gebotene Senkung des Körperschaftsteuerarifs sollte so geschehen, dass zugleich Fortschritte im Sinne einer rechtsformneutralen Ausgestaltung erzielt werden. Aus Abbildung 1 ergibt sich, dass die Durchschnittsbelastung der kleinen und mittleren

Personenunternehmen im Ergebnis fast ganz vom Einkommensteuer-Tarif bestimmt wird und meist weit unterhalb der Thesaurierungsgesamtbelastung (Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag) der Kapitalgesellschaften liegt. Diese kleinen und mittleren Unternehmen haben zwar von der Anzahl her eine relativ große Bedeutung. Die große Masse der Gewinne und des Steueraufkommens wird aber von einer vergleichsweise kleinen Anzahl von Personenunternehmen erwirtschaftet, deren Gewinne im Bereich des Höchststeuersatzes besteuert werden. Für diese, ökonomisch und fiskalisch entscheidenden Personenunternehmen wird die Steuerbelastung vor allem durch die Gesamtgrenzbelastung entsprechend dem Einkommensteuer-Höchstsatz determiniert, wie sie in Tabelle 5 ausgewiesen ist.

Im Hinblick darauf, dass bei einer eventuellen Senkung des Körperschaftsteuer-Tarifs auch der Faktor für die Gewerbesteueranrechnung von 1,8 auf 2,0 angehoben werden dürfte, werden Parameter für belastungsneutrale Senkungen des Körperschaftsteuer-Tarifs mit folgenden Annahmen entwickelt: Als Maßstab für das Belastungsniveau, an das die Grenzbelastung von Kapitalgesellschaften anzupassen ist, wird die Gesamtgrenzbelastung von Einkommensteuer-Pflichtigen auf der Grundlage von Tabelle 5 mit Anrechnungsfaktor 2,0 genommen, mit dem Einkommensteuer-Höchstsatz von 42% bzw. 39%.

In die Berechnung der Gesamtgrenzbelastung von Kapitalgesellschaften in Tabelle 6 gehen folgende Bestimmungsgrößen ein:

- Gewerbesteuer mit Hebesatz 400%;
- Körperschaftsteuer-Satz (variabel);
- Solidaritätszuschlag;
- 70% Anteil ausgeschüttete Gewinne (langfristige Durchschnittsgrößenordnung);

- Steuerpflichtiger Anteil der Ausschüttungen (variabel);
- Einkommensteuer-Höchstsatz für die Ermittlung der Belastung beim Anteilseigner.

Der Aktionsparameter ist der steuerpflichtige Anteil der Dividenden. Dieser Anteil wird so festgelegt, dass bei einer bestimmten Absenkung des Körperschaftsteuer-Satzes die Gesamtgrenzbelastung von Gewinnen, die in Kapitalgesellschaften erwirtschaftet werden, mit der Gesamtgrenzbelastung eines Personenunternehmens übereinstimmt. Die Berechnungsergebnisse sind in der Tabelle 6 zusammengestellt. Die möglichen Kombinationen der entscheidenden Steuerbelastungsparameter zeigen, dass es durchaus Ansätze zu kurzfristig umsetzbaren Gesetzgebungsmaßnahmen gibt, die zugleich die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandorts Deutschland erheblich verbessern und ein ausgewogenes Belastungsverhältnis zwischen den Rechtsformen herbeiführen.

Zusammenfassung/Schlussfolgerungen

1. Aus wirtschaftspolitischen und fiskalischen Gründen ist schon kurzfristig eine deutliche Senkung des Körperschaftsteuertarifs geboten, die Deutschland bei der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich ins Mittelfeld bringt.

2. Im Mittelpunkt der Bemühungen um eine strukturelle Unternehmensteuerreform steht das Problem einer steuerlichen Gleichbehandlung aller Rechtsformen, in denen unternehmerische Betätigung stattfindet. Die Ausgangslage ergibt sich aus einem steuerlichen Belastungsvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften. Personenunternehmen sind nach geltendem Recht überwiegend geringer belastet als vergleichbare Kapitalgesellschaften. Die weit überwiegende Mehrheit der Personenunternehmen sind Einzelunternehmen mit kleinen und mittleren Einkommen, deren Durchschnittsbelastung geringer als die Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften ist. Der wirtschaftliche Schwerpunkt hinsichtlich Gewinnsumme und Steueraufkommen liegt bei 10% bis 20% der Personenunternehmen, darunter auch ein erheblicher Teil der Personengesellschaften, deren Gewinnsumme weit überwiegend dem Einkommensteuer-Höchstsatz unterliegt. Soweit die Ausschüttungsquote mehr als 50% beträgt, ist die Steuerbelastung vergleichbarer Kapitalgesellschaften um bis zu 6½ Prozentpunkte höher als die Grenzbelastung dieser Personenunternehmen. Bei einer vergleichsweise kleinen Gruppe von Personenunternehmen –, häufig Personengesellschaften – die auf Dauer den weit überwiegenden Teil ihrer Gewinne im Unternehmen belassen, wäre die Belastung nach dem

Körperschaftsteuerregime um bis zu 7 Prozentpunkte geringer als nach dem Einkommensteuer-Tarif.

3. Die integrierte Unternehmensteuer mit Übertragung des Körperschaftsteuerregimes auf alle Unternehmen einschließlich der Personenunternehmen und Freiberufler/Selbständige ist geeignet, eine rechtsformneutrale unternehmerische Steuerbelastung herzustellen. Bei Übergang auf die integrierte Unternehmensteuer kann die Gewerbesteuer (zunächst) beibehalten werden, muss dann aber zwischen den Rechtsformen vereinheitlicht werden. Bisher nicht mit Gewerbesteuer belastete einkommensteuerpflichtige Unternehmen sind dann nach gleichen Maßstäben wie Kapitalgesellschaften der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Bei in etwa aufkommensneutralem Übergang, der mit einem Gesamtsteuersatz etwas unterhalb der heutigen Thesaurierungsbelastung erreichbar ist, stellt sich das – bisher ungelöste – Problem, eine fiskalisch vertretbare Ausgestaltung zu finden – z.B. mit Hilfe geeigneter Regelungen beim steuerlich zulässigen Unternehmerlohn –, die den kleinen und mittleren Personenunternehmen und Selbständigen das günstige Belastungsniveau des geltenden Rechts weitgehend erhält.

4. Ein erster Schritt in Richtung integrierte Unternehmensteuer, der die kleinen Gewerbetreibenden und Freiberufler/Selbständigen zunächst noch nicht einbezieht, könnte in einer Ausdehnung des Körperschaftsteuerregime (Körperschaftsteuerpflicht) zunächst nur auf Personengesellschaften bestehen. Dieser erste Reformschritt ließe sich sehr gut mit der aus wirtschafts- und finanzpolitischen Gründen gebotenen Senkung des Körperschaftsteuertarifs verbinden. Die Gewerbesteuer könnte zunächst grundsätzlich unverändert beibehalten werden, wobei die Körperschaftsteuerpflicht dazu führt, dass der Freibetrag und der Staffeltarif entfallen. Ein Teil der Personengesellschaften fällt in den Bereich hoher Gewinne, in dem der Übergang zum Steuerregime der Körperschaftsteuer in nicht wenigen Fällen hoher Gewinnthesaurierung sogar zu Steuerentlastungen führt. Der Entlastungseffekt verstärkt sich, wenn die Ausdehnung der Körperschaftsteuerpflicht mit einer Senkung des Körperschaftsteuertarifs verbunden wird. Soweit es in Einzelfällen hoher Gewinnausschüttung trotzdem zu begrenzten Mehrbelastungen kommt, dürften sich diese vergleichsweise einfach durch Erhöhung der Gewinnthesaurierung vermeiden lassen. Damit würde eine solche Reform auch zu wirtschaftspolitisch wünschenswerten Anreizen zu mehr Investitionen in das eigene Unternehmen führen. Der Steuervereinfachungseffekt wäre auch erheblich, weil Sondervorschriften im Zusammenhang mit der Besteuerung von Personengesellschaften entbehrlich würden.