

Reform der Unternehmensbesteuerung

Derzeit werden zwei Konzepte für die im Jahr 2008 geplante Reform der Unternehmensbesteuerung diskutiert: zum einen die Duale Einkommensteuer des Sachverständigenrates in Zusammenarbeit mit dem Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht sowie dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung und zum anderen die Einheitliche Unternehmensteuer, die von der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft ausgearbeitet wurde. Was beinhalten die beiden Konzepte?

Wolfgang Schön, Ulrich Schreiber, Christoph Spengel, Wolfgang Wiegard

Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer

Die Bundesregierung hat für das Jahr 2008 eine grundlegende Unternehmensteuerreform angekündigt. Als Ziele sind dabei einmal eine Stärkung der Standortattraktivität, zum zweiten eine Verbesserung von Entscheidungsneutralität, vor allem Finanzierungs- und Rechtsformneutralität, angegeben. Daneben sollen bestimmte Nebenbedingungen eingehalten werden, wie die Vereinbarkeit mit den europäischen Grundfreiheiten, vor allem der Kapitalverkehrs- und der Niederlassungsfreiheit, die Begrenzung der Steuerausfälle sowie eine Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten.

Vor dem Jahr 2008 soll eine Grundsatzentscheidung zwischen synthetischer und dualer Einkommensbesteuerung getroffen werden. Gegenwärtig werden vor allem zwei Konzepte für eine Reform der Unternehmensbesteuerung diskutiert: Zum einen die von der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft vorgestellte Allgemeine Unternehmensteuer, zum anderen die vom Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung,

vom Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht sowie vom Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (SVR/MPI/ZEW) ausgearbeitete Duale Einkommensteuer.

Zur Ausgangslage

Derzeit gewährleistet die Unternehmensbesteuerung in Deutschland weder Standortattraktivität noch Entscheidungsneutralität. Ein Steuerbelastungsvergleich für zwölf ausgewählte Staaten zeigt, dass Deutschland für Unternehmen zu den Hochsteuerländern zählt. Unter Zugrundelegung des derzeitigen Rechtsstands ergibt sich für Kapitalgesellschaften die höchste effektive Steuerbelastung. Durch die Duale Einkommensteuer würde sich Deutschland auf den 5. Rang verbessern, was die Standortattraktivität deutlich stärkt und Gestaltungsanreize zur Verlagerung von Gewinnen in ausländische Staaten verringert.

Hinzu treten erhebliche Belastungsunterschiede bei der Finanzierung und der Rechtsform von Unternehmen. Diese Unterschiede betreffen die Besteuerung einbehaltener und ausgeschütteter Ge-

winne bei Kapitalgesellschaften, die Besteuerung der Fremd- im Vergleich zur Eigenkapitalfinanzierung und schließlich die Besteuerung der Gewinne der Personenernehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) im Vergleich zu Kapitalgesellschaften. Derartige Unterschiede führen zu Effizienzverlusten, die sich in vermeidbaren Produktionseinbußen und Einkommensverlusten niederschlagen. Deshalb ist es richtig, das Ziel der Verbesserung der Standortattraktivität mit dem Ziel einer Erreichung von mehr Entscheidungsneutralität zu koppeln.

Synthetische oder duale Einkommensteuer?

Die Ziele der Unternehmenssteuerreform können durch unterschiedliche Systeme realisiert werden. Zu nennen sind zunächst die idealtypischen Steuersysteme, nämlich auf der einen Seite eine synthetische Einkommensteuer und eine Cash-flow-Steuer auf der anderen Seite. Beide Systeme folgen unterschiedlichen Leitbildern: Der synthetischen Einkommensteuer liegt das Jahreseinkommensprinzip zugrunde, während

sich die Cash-flow-Steuer am Lebenszeinkommensprinzip orientiert.

Eine synthetische Einkommensteuer ist vor allem dann sehr weitgehend entscheidungsneutral, wenn sie mit einer Flat-tax-rate kombiniert wird. Dem Einkommensteuergesetzbuch von Paul Kirchhof liegt eine solche Flat-tax zugrunde, wenn auch nicht in reiner Form. Mit dem Konstrukt der steuerjuristischen Person wird eine einheitliche Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, nicht aber für Einzelunternehmen erreicht.

Die Cash-flow-Steuer kommt in der deutschen steuerpolitischen Diskussion in zwei barwertmäßig äquivalenten Varianten vor, nämlich einmal einer zinsbereinigten Einkommen- und Gewinnsteuer, wie sie vor allem von Manfred Rose unter wechselnden Bezeichnungen propagiert wird. Die andere Variante ist die sparbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer, die vor längerer Zeit von Joachim Lang vertreten wurde.

Beide idealtypischen Steuersysteme haben in dieser Legislaturperiode – und auch nicht in der nächsten – wohl keine Chance auf Umsetzung und fallen deshalb als Kandidaten für die im Jahr 2008 geplante Unternehmenssteuerreform aus. Deshalb muss man Kompromisse machen. Letztlich laufen solche Kompromisse immer auf eine Schedulessteuer hinaus, die dadurch charakterisiert ist, dass unterschiedliche Einkunftsarten unterschiedlich besteuert werden. Eine duale Einkommensteuer ist ein Spezialfall einer solchen Schedulessteuer. Sie kommt in unterschiedlichen Varianten vor, je nachdem wie die getrennt besteuerten Einkunftsarten abgegrenzt werden.

Auch die Allgemeine Unternehmenssteuer der Stiftung Marktwirtschaft ist letztlich eine duale Einkommensteuer, weil für im Unternehmen erwirtschaftete und dort

verbleibende Einkommen ein anderer Steuertarif gilt als für die den

Die Autoren
unseres Zeitgesprächs:

Prof. Dr. Wolfgang Schön, 44, ist Direktor am Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht und Honorarprofessor an der Ludwig-Maximilians-Universität München; Prof. Dr. Ulrich Schreiber, 55, ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I an der Universität Mannheim und Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) und Forschungsprofessor am ZEW; Prof. Dr. Christoph Spengel, 42, ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim, Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF und Forschungsprofessor am ZEW; Prof. Dr. Wolfgang Wiegand, 60, ist Inhaber des Lehrstuhls für Volkswirtschaftslehre und Ökonometrie an der Universität Regensburg, Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF und Mitglied des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

Prof. Dr. Norbert Herzig, 61, ist Direktor des Seminars für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität zu Köln und Leiter der Arbeitsgruppe Unternehmensbesteuerung in der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft.

natürlichen Personen zugerechneten Einkommen. Dem stehen der von SVR/MPI/ZEW ausgearbeitete Entwurf einer Dualen Einkommensteuer sowie die vom Hessischen Ministerium der Finanzen in die steuerpolitische Diskussion eingebrachte „Kapitalrenditeststeuer“ gegenüber. Bei diesen beiden recht ähnlichen Konzepten wird nicht zwischen unternehmerischen und nicht unternehmerischen Einkünften getrennt, sondern zwischen der Besteuerung von Kapitaleinkommen und den übrigen Einkommen.

Beiden Konzepten ist gemeinsam, dass die Idee einer synthetischen Einkommensteuer de facto aufgegeben wird. Im Folgenden sollen die Grundzüge des von SVR/MPI/ZEW entwickelten Modells einer Dualen Einkommensteuer beschrieben werden.

Grundzüge der Dualen Einkommensteuer

Das Konzept von SVR/MPI/ZEW zielt darauf ab, steuerlich günstige Rahmenbedingungen für Investitionen von Kapital unabhängig von der Rechtsform von Unternehmen, aber auch von der Art und Weise der Finanzierung zu schaffen. Die Duale Einkommensteuer unterwirft daher sämtliche Kapitaleinkommen im Grundsatz einem ermäßigten Steuersatz von 25%, während alle übrigen Einkommen (Erwerbseinkommen) dem linear-progressiven Steuertarif unterliegen. Im Einzelnen ist vorgesehen:

1. SVR/MPI/ZEW unterstützen Vorschläge, die Gewerbesteuer durch eine kommunale Zuschlagsteuer zu ersetzen. Wenn an der Gewerbesteuer festgehalten wird, sollte diese bei Kapitalgesellschaften wie bei Personenunternehmen weitgehend angerechnet werden.

2. Der Gewinn von Kapitalgesellschaften wird mit 25% belastet. In diesem durch die internationale steuerliche Standortkonkurrenz begründeten Satz soll die Belas-

**Tarifliche Gewinnsteuersätze und effektive Durchschnittssteu-
belastungen von Kapitalgesellschaften bei nationaler Geschäftstätigkeit
– Unternehmensebene –**
(%)

Sitz der Kapitalgesellschaft	Tariffbelastung Rechtsstand 2005	Effektive Durchschnitts- steuerbelastung
Deutschland		
Rechtsstand 2005	39,35	36,80
Duale Einkommensteuer (DIT)	25,00	23,10
Finnland	26,00	25,10
Frankreich	34,93	35,70
Irland	12,50	15,00
Italien	37,25	32,90
Niederlande	31,50	29,20
Österreich	25,00	23,60
Polen	19,00	17,40
Schweden	28,00	25,40
Slowakei	19,00	17,20
Ungarn	17,71	18,10
Großbritannien	30,00	29,50

tungswirkung durch die Gewerbesteuer oder eine kommunale Unternehmensteuer ebenso enthalten sein wie der Solidaritätszuschlag.

3. Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften werden beim Anteilseigner besteuert, soweit sie eine typisierte Eigenkapitalverzinsung übersteigen (zum Beispiel 6% jährlich). Diese Besteuerung von Dividenden soll einen Einkommensteuersatz von 25% nicht überschreiten. Zusammen mit der Vorbelastung durch die Körperschaftsteuer beläuft sich die Gesamtbelastung des steuerpflichtigen Teils der Ausschüttungen (und analog der Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen) dann auf maximal 43,75% [= 25 + 75 · 0,25]. Sie liegt somit nahe beim Spitzensatz der Einkommensteuer von 44,31% (einschließlich Solidaritätszuschlag). Im Interesse der Steuervereinfachung und zur Vermeidung von Kapitalflucht kann die Besteuerung von Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen von Kapitalgesellschaftsanteilen weitgehend als Abgeltungssteuer (kombiniert mit einer Veranlagungsoption) ausgestaltet werden. Die Besteuerung wird technisch so ausgestaltet, dass die Freistellung

der Eigenkapitalverzinsung über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg sichergestellt ist.

4. Der Gewinn von Personenunternehmen wird im Grundsatz dem gegenwärtigen Einkommensteuertarif unterworfen. SVR/MPI/ZEW sprechen sich gegen eine einheitliche Unternehmensteuer aus. Personenunternehmen sind im Hinblick auf ihre rechtliche und wirtschaftliche Struktur so vielgestaltig (Unterschiede hinsichtlich Verlusttragung, Mitarbeit der Teilhaber und Investitionsverhalten), dass strenge Rechtsformneutralität nicht erreicht werden kann, aber mit Blick auf das Ziel einer Förderung von Investitionen auch nicht geboten ist. Eine einheitliche Unternehmensteuer würde für viele kleine und mittlere Unternehmen zu erheblichen verfahrenstechnischen und finanziellen Mehrbelastungen führen.

5. Personenunternehmen stehen im Wettbewerb mit ausländischen Kapitalgesellschaften. Deshalb müssen auch diese Unternehmen eine steuerliche Entlastung im Hinblick auf den Einsatz von Eigenkapital erfahren, indem die typisierte Eigenkapitalverzinsung grundsätzlich mit dem genannten Proporti-

onalsatz von 25% belastet wird. Konkret wird der Tarifverlauf allerdings so ausgestaltet, dass bei fehlenden anderen Einkünften auch für diese typisierte Eigenkapitalverzinsung die einkommensteuerlichen Freibeträge und privaten Abzugstatbestände sowie die unter 25% gelegenen Tarifzonen ausgenutzt werden können. Personenunternehmen werden somit durch die Reform auf keinen Fall schlechter gestellt. Steuerermindernde Gestaltungen sind aufgrund einer speziellen Ermittlung der Maßgröße des Eigenkapitals weitgehend ausgeschlossen.

6. Fremdkapitalzinsen unterliegen beim Empfänger regelmäßig dem einheitlichen Proportionalatz von 25%. Dies hat den großen Vorteil, dass auch für diese Erträge eine Abgeltungssteuer eingeführt werden kann. Soweit im Einzelfall eine Veranlagung erforderlich ist, um verfassungsrechtlich gebotene Abzüge vorzunehmen, kann dem Steuerpflichtigen ein Antragsrecht gewährt werden.

7. Immobilieneinkünfte beruhen ebenfalls auf dem Einsatz von Kapital und sind in den Anwendungsbereich der Dualen Einkommensteuer aufzunehmen. Dies führt dazu, dass auch für Immobilien Veräußerungsgewinne unabhängig von den bisherigen Fristen steuerpflichtig werden und dafür Ausgangswerte festgestellt werden müssen. Zur Vermeidung von Überlasten für Verwaltung und Steuerpflichtige wird ein Wahlrecht geschaffen: Steuerpflichtige können für die Verzinsung des in Immobilien eingesetzten Kapitals nur dann einen günstigen Steuersatz in Anspruch nehmen, wenn sie sich für eine Bilanzierung entscheiden und damit auch die Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen in Kauf nehmen.

8. Sämtliche Erwerbseinkommen – dazu gehören neben den Arbeitseinkommen unter anderem

auch Unternehmensgewinne, die über die typisierte Eigenkapitalverzinsung hinausgehen – unterliegen dem geltenden linear-progressiven Einkommensteuertarif. Bei den Arbeitseinkommen wird nicht zwischen selbständiger Arbeit und nichtselbständiger Arbeit unterschieden. Das vorgeschlagene Konzept der Dualen Einkommensteuer vermeidet daher den sachlichen Fehler, der mit einer pauschal günstigen Besteuerung von Unternehmensgewinnen einhergeht, nämlich die Diskriminierung nichtselbständiger gegenüber selbständiger Arbeit. Das Steuerniveau für Arbeitseinkommen in Deutschland ist international konkurrenzfähig. Im Wettbewerb um Humankapital spielen, anders als bei Finanz- und Sachkapital, internationale Steuerbelastungsunterschiede auch keine entscheidende Rolle.

Aufkommenseffekte

Das vorgeschlagene Modell der Dualen Einkommensteuer führt unter plausiblen Annahmen bei einem ermäßigten Steuersatz von 25% zu Steuerausfällen von etwa 22 Mrd. Euro. Maßnahmen zur Gegenfinanzierung, etwa über eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, sind dabei nicht berücksichtigt. Für das von der Stiftung Marktwirtschaft vorgelegte Konzept wurden tarif- und systembedingte Aufkommenseinbußen von 15,7 Mrd. Euro berechnet. Diesen Aufkommensberechnungen liegt ein einheitlicher Unternehmensteuersatz von 30% zugrunde. Würde man auch bei der Dualen Einkommensteuer einen Kapitaleinkommensteuersatz von 30% ansetzen, so ergäben sich bei beiden Steuerreformkonzepten vergleichbare Aufkommensverluste. Daraus folgt zum einen, dass beide Steuerreformkonzepte allein mit Blick auf ihre Systemmerkmale und völlig unabhängig von den konkreten Maßnahmen zur Gegenfinanzierung verglichen werden können.

Die Aufkommenseffekte können daher nicht als Entscheidungskriterium für die Wahl zwischen beiden Modellen dienen. Zum anderen wird klar, dass eine steuerliche Verbesserung der Standortattraktivität für sich genommen zu Steuerausfällen führen wird. Nur unter Berücksichtigung von Gegenfinanzierungsmaßnahmen kann eine Reform der Unternehmensbesteuerung aufkommensneutral sein.

Zur Kritik an der Dualen Einkommensteuer

Die Duale Einkommensteuer wird in der steuerpolitischen Diskussion in Deutschland häufig kritisiert, und zwar sowohl aus Sicht der Politik als auch aus Kreisen der Wirtschafts- und Rechtswissenschaften. Diese Kritik läuft zum großen Teil ins Leere, weil sie entweder Konzepte in den Blick nimmt, die mit der hier entwickelten (modifizierten) Dualen Einkommensteuer ohnehin nicht angestrebt werden, oder weil sie die eigentlichen Voraussetzungen und Wirkungen einer Dualen Einkommensteuer ignoriert.

1. Ausgangspunkt der Kritik ist die Annahme, dass die Duale Einkommensteuer in der Tendenz Arbeitseinkommen höher besteuert als Kapitaleinkommen. Richtig ist, dass die steuerliche Belastung von Kapitaleinkommen im Rahmen der Dualen Einkommensteuer geringer ist als die Spitzenbelastung von Arbeitseinkommen; für die durchschnittliche Steuerbelastung von Arbeits- und Kapitaleinkommen muss dies aber keineswegs gelten. Unabhängig davon verkennt die Kritik die wirtschaftlichen Wirkungen der hier vorgeschlagenen Steuerreform. Es geht um die Verbesserung der Standortattraktivität: Für Investoren muss es sich wieder mehr lohnen, Einkommen in Deutschland zu erwirtschaften und zu versteuern. Je mehr investiert wird, desto höher sind die Arbeitsproduktivität und in der Re-

gel damit auch die Reallöhne der Beschäftigten. Die Duale Einkommensteuer nützt also auch den inländischen Arbeitnehmern und fügt sich nahtlos in eine Politik ein, die Wachstum und Wohlstand in den Vordergrund stellt.

2. An einer Dualen Einkommensteuer wird häufig kritisiert, dass sich eine sinnvolle Abgrenzung zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen nicht treffen lasse. Insbesondere sei es nicht möglich, einen „angemessenen Unternehmerlohn“ festzusetzen, der bei Einzelunternehmen, aber auch bei Personengesellschaften und mittelständischen Kapitalgesellschaften als Maßstab des tariflich besteuerten Arbeitseinkommens dienen könne. Diese Kritik hat sich in der Vergangenheit insbesondere an den in Skandinavien praktizierten Steuermodellen entzündet.

Das hier vorgestellte Modell bietet einen verbesserten Ansatz, der die Schwächen früherer Entwürfe einer Dualen Einkommensteuer vermeidet. Es schließt sich insoweit an praktische Erfahrungen und neue gesetzgeberische Entwürfe der nordischen Staaten an. Ausgangspunkt dieses modernisierten Konzepts ist es, die Verzinsung des eingesetzten Kapitals – sei es als Real- oder Finanzkapital, sei es als Fremd- oder Eigenkapital – einer einheitlichen Niedrigbesteuerung zu unterwerfen. Dies bedeutet für personenbezogene Unternehmen eine beachtliche Vereinfachung im Vergleich zu früheren Modellen.

3. Zum Teil wird vorgebracht, dass eine weitgehende Unternehmensteuerform, die auch Personengesellschaften einschließt, durch den internationalen Steuervergleich gar nicht veranlasst sei, weil das Steuerniveau für Personenunternehmen in Deutschland nicht deutlich über dem für vergleichbare Rechtsformen im Ausland liege. Diese Kritik liegt in doppelter Hinsicht neben der Sache. Zum

einen ist festzuhalten, dass weite Bereiche der Wirtschaft, die in Deutschland in der traditionellen Form der Personenunternehmen geführt werden, im Ausland als Kapitalgesellschaften verfasst sind und daher regelmäßig günstigeren Steuerregelungen unterliegen. Deutsche Personenunternehmen konkurrieren also mit ausländischen Kapitalgesellschaften und dürfen in dieser Wettbewerbssituation nicht benachteiligt werden. Zum anderen muss auch für die inländische Wirtschaft festgehalten werden, dass eine einseitige Begünstigung nur der Kapitalgesellschaften eine Verzerrung der Rechtsformwahl zur Folge hätte.

4. Schließlich ist auch das häufig vorgebrachte Argument zurückzuweisen, dass eine Duale Einkommensteuer am Gleichbehandlungsgrundsatz der Verfassung scheitern würde. Das Bundesverfassungsgericht hat lediglich festgestellt, dass eine differenzierende

Behandlung von Einkunftsarten durch sachliche Gründe gerechtfertigt werden muss. Gerichtlich akzeptierte Beispiele für solche Unterscheidungen sind die Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge, die mit der Besonderheit der Kapitalmärkte begründet wurde, oder die Absenkung der Mineralöl- und Stromsteuer für produzierende Unternehmen, die mit den Bedürfnissen des internationalen Wettbewerbs begründet wurde. In diesem Sinne kann die Bedeutung des Kapitaleinsatzes für den Standort Deutschland und der in diesem Bereich bestehende Steuerwettbewerb eine Legitimation für Sondersteuersätze auf Kapitaleinkommen bilden.

Schlussbemerkung

Mit der Dualen Einkommensteuer lassen sich die Ziele einer Unternehmensteuerreform weitestgehend realisieren. Die steuerliche Standortattraktivität wird wegen der reduzierten Tarifbelastung auf

Kapitalgesellschaftsebene erheblich verbessert. Die Duale Einkommensteuer führt überdies zu einem höheren Maß an Entscheidungsneutralität. Sie gewährleistet Finanzierungsneutralität für sämtliche Investitionen, die eine marktübliche Verzinsung erzielen. Da dies rechtsformübergreifend gilt, wird insofern auch Rechtsformneutralität erreicht. Durch die Ausweitung einer abgeltenden Quellenbesteuerung auf Fremdkapitalzinsen, Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen trägt sie in diesem Bereich zur Verminderung von Steuervollzugskosten bei. Auch die Steuergestaltungskosten nehmen ab, da Ausweichmöglichkeiten wegen der verbesserten Neutralitätseigenschaften reduziert werden. Die Duale Einkommensteuer eignet sich deshalb hervorragend als Blaupause für die geplante Reform der Unternehmensbesteuerung im Jahr 2008.

Norbert Herzig

Reform der Unternehmensbesteuerung – Konzept der Stiftung Marktwirtschaft

Die Große Koalition steht mit der angestrebten Reform der Unternehmensbesteuerung vor einer bedeutenden steuerpolitischen Herausforderung.¹ Das letzte große Reformprojekt im Bereich der Unternehmensbesteuerung war der von der Brühler Kommission empfohlene² und mit dem Steuerersenkungsgesetz³ zum 1.1.2001 in Kraft getretene Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren. Ob-

wohl dieser Systemwechsel insbesondere aus der internationalen Perspektive zu begrüßen ist,⁴ besteht weiterhin Reformbedarf.

Die Gewerbesteuer ist unter dem Aspekt der Steuerstruktur als der eigentliche Fremdkörper im Bereich der Unternehmensbesteuerung anzusehen und stellt seit

Jahrzehnten das Dauerproblem in der Diskussion um eine Reform der Unternehmensbesteuerung dar.⁵ In diesem Kontext muss auch die Einbeziehung von gewerblichen Personenunternehmen durch die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer (§ 35 EStG) als unbefriedigend empfunden werden.⁶

Hinzu tritt die mangelnde Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandortes Deutschland im internationalen Vergleich.⁷ Die Wiedererlangung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit tritt als unabwendbare Forderung neben die klassischen Anforderungen an eine Unterneh-

¹ Laut Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 11.11.2005, Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit, S. 69, genießt die Reform des Unternehmenssteuerrechts angesichts des internationalen Wettbewerbsdrucks Priorität.

² Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung – Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung eingesetzt vom Bundesminister der Finanzen, BMF-Schriftenreihe, Band 66, Berlin 1999.

³ StSenkG vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, S. 1433.

mensbesteuerung, die sich in den Postulaten Gleichmäßigkeit, Entscheidungsneutralität und Einfachheit niederschlagen. Im Rahmen der Entscheidungsneutralität liegt der Fokus der Großen Koalition auf der weitgehenden Herstellung von Rechtsform- und Finanzierungsneutralität.⁸

Handlungsfelder

Die Handlungsfelder einer Reform der Unternehmensbesteuerung sind daher wie folgt zusammenzufassen:

- Eine Absenkung des Unternehmensteuersatzes auf ein wettbewerbsfähiges Niveau von 25% bis 30% ist unverzichtbar. Eine wie nach dem so genannten Job-Gipfel vorgeschlagene ausschließliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 19% ist unzureichend. Wegen der Gewerbesteuer würde die Gesamtbelastung weiterhin auf einem hohen Niveau von deutlich über 30% liegen. Zudem würde die relative Belastungswirkung der Gewerbesteuer verstärkt werden.
- Es muss daher auch die Struktur der Unternehmensbesteuerung bereinigt werden. Eine wettbe-

werbsfähige Unternehmensbesteuerung mit einem attraktiven Unternehmensteuersatz kann nur erreicht werden, wenn es gelingt, die Gewerbesteuer in ihrer bisherigen Form unter Wahrung der berechtigten Interessen der Kommunen zu ersetzen.⁹

- Daneben sollte eine Reform der steuerlichen Rahmenbedingungen treten, die insbesondere durch die Regelungen zur Gewinnermittlung, Konzernbesteuerung und Umstrukturierung gekennzeichnet sind.

Zur Bewältigung der angesprochenen Aufgaben verfolgt die Stiftung Marktwirtschaft einen umfassenden Ansatz, der aus einer Reform der Kommunalfinanzen, der Einheitlichen Unternehmensteuer und der Neuordnung der steuerlichen Rahmenbedingungen besteht und im Folgenden nach dem jetzigen Entwicklungsstand dargestellt werden soll.¹⁰

Reform der Kommunalfinanzen (Vier-Säulen-Modell)

Zur Reform der Kommunalfinanzen ist im Konzept der Stiftung Marktwirtschaft ein Vier-Säulen-Modell vorgesehen, das folgende Elemente enthält:

1. Reformierte Grundsteuer,
2. Bürgersteuer,
3. Kommunale Unternehmensteuer und
4. Anteil an der Lohnsteuer.

⁶ Vgl. zur Kritik an § 35 EStG stellvertretend für viele Johanna Hey: Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?, Wie die Mängel der pauschalen Gewerbesteueranrechnung den Gesetzgeber zum Handeln zwingen, in: Finanz-Rundschau 2001, S. 870 ff.

⁷ Zur Intensivierung des internationalen Steuerwettbewerbs infolge der Osterweiterung der EU vgl. Joachim Englisch, Johanna Hey: Deutsche Unternehmenssteuerbelastung im internationalen Steuerwettbewerb, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 85. Jg. (2005), H. 4, S. 225.

⁸ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 11.11.2005, Gemeinsam für Deutschland – mit Mut und Menschlichkeit, S. 69.

Zur Reform der Grundsteuer sieht die Stiftung Marktwirtschaft die Übernahme des gemeinsamen Vorschlags des Bayerischen Staatsministers der Finanzen und des Ministers der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz vor.¹¹ Eckpunkte dieses Reformvorschlags sind der Wegfall der Grundsteuer A, die Erweiterung der Grundsteuer B auf land- und forstwirtschaftliche Wohnteile und Betriebswohnungen und die Schaffung einer neuen Bemessungsgrundlage für die bisherige Grundsteuer B.

Die zweite Säule der Neuordnung der Kommunalfinanzen besteht aus der so genannten Bürgersteuer, die den bisherigen Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ersetzen soll und mit einem Hebesatzrecht für die Wohnsitzgemeinden ausgestattet wird. Der Einkommensteuersatz wird um drei Prozentpunkte abgesenkt. Im Gegenzug können die Gemeinden auf die Einkommensteuerbemessungsgrundlage eine Bürgersteuer erheben, die bei einem Hebesatz von 100% genau diesen drei Prozentpunkten entspricht.

Als dritte Säule tritt die Kommunale Unternehmensteuer an die Stelle der Gewerbesteuer und wird wie diese von der Betriebsstättengemeinde erhoben. In der Ausgestaltung folgt die Kommunale Unternehmensteuer bei der Abgrenzung der Steuersubjekte und der Bemessungsgrundlage in

⁹ Vgl. Norbert Herzig: Die einheitliche Unternehmensteuer – Ein Reformkonzept zur Erlangung internationaler Wettbewerbsfähigkeit, in: Paul Kirchhof, Otto Graf Lambsdorff, Andreas Pinkwart (Hrsg.): Perspektiven eines modernen Steuerrechts, Festschrift für Hermann Otto Solms, Berlin 2005, S. 115 f.

¹⁰ Vgl. auch Norbert Herzig, Alexander Bohn, a.a.O., S. 1 ff. sowie die Veröffentlichungen der Stiftung Marktwirtschaft, <http://www.stiftung-marktwirtschaft.de>.

¹¹ Bericht des Bayerischen Staatsministers der Finanzen und des Ministers der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz, Reform der Grundsteuer, 2004, http://www.fm.rlp.de/z_pdf/reform_der_grundsteuer.pdf.

⁴ Vgl. Norbert Herzig, Alexander Bohn: Reform der Unternehmensbesteuerung – Zwischenbericht zum Konzept der Stiftung Marktwirtschaft, in: Der Betrieb, 2006, S. 2. Siehe auch Johanna Hey: Reform des Körperschaftsteuersystems, in: Jürgen Pelka (Hrsg.): Unternehmenssteuerreform, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2001, S. 9; Arndt Raupach: Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems, in: Siegbert F. Seeger (Hrsg.): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln 2002, S. 33; Joachim Englisch: Europarechtswidrigkeit des finnischen Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 7.9.2004, C-319/02, Petri Mikael Manninen, in: Internationales Steuerrecht, 2004, S. 684.

⁵ Vgl. etwa die Auflistung der Kritikpunkte an der Gewerbesteuer von Wolfgang Ritter: Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, in: Walter Drenseck, Roman Seer (Hrsg.): Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001, S. 462 ff.

vollem Umfang der Allgemeinen Unternehmensteuer. Damit werden einerseits ertragsunabhängige Elemente aus der Bemessungsgrundlage der Kommunalen Unternehmensteuer eliminiert, während andererseits der Kreis der Steuerpflichtigen auf alle Bezieher unternehmerischer Einkünfte mit Ausnahme der Kleinunternehmer ausgedehnt wird. Den Gemeinden wird im Rahmen der Kommunalen Unternehmensteuer ein Hebesatzrecht eingeräumt; der Steuersatz liegt in Abhängigkeit vom Hebesatz zwischen 6% und 8%.

Anstelle des Umsatzsteueranteils ist im Konzept der Stiftung Marktwirtschaft vorgesehen, den Betriebsstättengemeinden im Wege des vorgezogenen Finanzausgleichs einen Anteil an dem örtlichen Lohnsteueraufkommen einzuräumen. Zu diesem Zweck werden der Betriebsstättengemeinde 2% der Lohnsumme von der Lohnsteuer jedes Arbeitgebers zugeführt, sodass sich die auf Bund und Land entfallende Lohnsteuer entsprechend vermindert. Ein Hebesatzrecht der Gemeinden ist bei dieser Säule nicht vorgesehen. Ein Lohnsummensteuereffekt und eine Erhöhung der Arbeitskosten werden durch diese Ausgestaltung vermieden.

Einheitliche Unternehmensteuer

Ziel der Einheitlichen Unternehmensteuer ist eine von der Rechtsform des Unternehmensträgers unabhängige Besteuerung der Unternehmen.¹² Hierzu werden neben Körperschaften auch Personengesellschaften und Einzelunternehmer in die Einheitliche Unternehmensbesteuerung einbezogen. Das Trennungsprinzip wird grundsätzlich auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgedehnt. Auf diese Weise können Personenunternehmen genauso

¹² Vgl. auch Norbert Herzig: Die einheitliche Unternehmensteuer, a.a.O., S. 116 ff.

wie Kapitalgesellschaften von einer niedrigen Besteuerung einbehaltenen Gewinne profitieren.

Die Einheitliche Unternehmensteuer setzt sich aus der Allgemeinen Unternehmensteuer und der Kommunalen Unternehmensteuer zusammen, die an die Stelle der Gewerbesteuer treten soll. Im Rahmen der Unternehmensteuer werden Gewinne auf der Unternehmensebene rechtsformunabhängig mit einem proportionalen Steuersatz belastet. Gewinnausschüttungen oder Entnahmen unterliegen beim Unternehmer einer Nachbelastung durch die Einkommen- und Bürgersteuer. Die internationale Wettbewerbsfähigkeit kann durch einen Unternehmensteuersatz von 25% bis 30% erreicht werden, der sich additiv aus den Sätzen der Allgemeinen und Kommunalen Unternehmensteuer zusammensetzt.

Subjekte der Unternehmensteuer sind die Unternehmensträger. Bisher Körperschaftsteuerpflichtige Gebilde und Personenhandels-gesellschaften unterliegen kraft Rechtsform der Unternehmensteuer. Ebenfalls erfasst werden die übrigen Personengesellschaften, wenn sie unternehmerische Einkünfte erzielen, sowie Einzelunternehmer und Gemeinschaften, soweit unternehmerische Einkünfte erzielt werden. Die unternehmerischen Einkünfte erstrecken sich auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit.

Auf der Unternehmensebene werden die ermittelten Gewinne mit Allgemeiner und Kommunalen Unternehmensteuer definitiv belastet. Gewinnausschüttungen und Entnahmen mindern den Gewinn nicht, soweit sie nicht im Rahmen einer begrenzten transparenten Entnahmebesteuerung bis zu einer Grenze von 120 000 Euro zum Abzug zugelassen werden.

Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter werden grundsätzlich steuerlich berücksichtigt, soweit die Vergütungen angemessen sind. Beim Gesellschafter führen diese Vergütungen in vollem Umfang zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen im Zeitpunkt des Zuflusses. Da Einzelunternehmer keine zivilrechtlichen Verträge mit sich selbst abschließen können, scheidet in diesem Bereich die Berücksichtigung von Leistungsvergütungen aus.

Solange die Gewinne im Unternehmen verbleiben, stellen sich im System der Unternehmensteuer keine Konsequenzen auf der Unternehmerebene ein. Werden die Gewinne jedoch durch Gewinnausschüttungen oder Entnahmen auf die Unternehmerebene transferiert, kommt es zu einer Nachbelastung dieser Gewinne mit Einkommen- und Bürgersteuer. Dadurch werden im Ausschüttungs- bzw. Entnahmefall die niedrig besteuerten Unternehmensgewinne dem einkommensteuerlichen Belastungsniveau des Unternehmers angepasst.

Zur zutreffenden Berücksichtigung der Vorbelastung mit Unternehmensteuer wird im Rahmen der Nachbelastung der Gewinnausschüttungen oder Entnahmen eine Fortentwicklung des Halbeinkünfteverfahrens (Teileinnahmeverfahren) angewandt, wonach bei einem Spitzensteuersatz von 42% und einem Unternehmensteuersatz von 25% nur 34/63 (bzw. bei einem Unternehmensteuersatz von 30% 20/49) der ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinne steuerpflichtig sind.¹³ Im Teileinnahmeverfahren wird damit eine Gesamtbelastung in Höhe

¹³ Siehe zur Herleitung und Berechnung des Nachbelastungsfaktors Stefan Homburg: BB-Forum: Die Steuerreformvorschläge der Stiftung Marktwirtschaft, in: Betriebs-Berater 2005, S. 2385; Norbert Herzig, Alexander Bohm, a.a.O., S. 4 f.

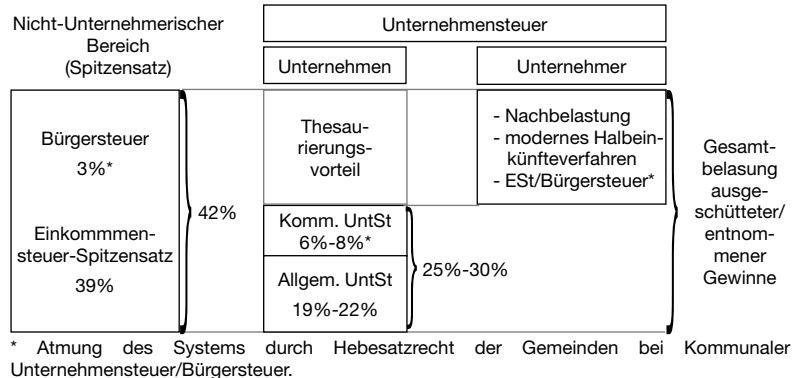
des Spitzensteuersatzes erreicht. Diese Gleichbelastung im Verhältnis zu den übrigen Einkünften des Unternehmers bewirkt, dass im Grundsatz keine Anreize für eine verdeckte Gewinnausschüttung im Inland bestehen. Im Gegensatz zum Halbeinkünfteverfahren wird im Teileinnahmeverfahren die Kommunale Unternehmensteuer als Vorbelastung berücksichtigt, während die Gewerbesteuer im Halbeinkünfteverfahren auch nicht in pauschalierter Form Berücksichtigung findet.

Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und entnommene Gewinne aus Personengesellschaften werden als Einkünfte aus Finanzkapital, Gewinnentnahmen bei Einzelunternehmen und Entnahmen im Rahmen der transparenten Entnahmebesteuerung als unternehmerische Einkünfte qualifiziert. Analog zum jetzigen § 8b Abs. 1, 2 KStG werden Unternehmen zufließende Entnahmen oder Ausschüttungen steuerfrei gestellt, um Mehrfachbelastungen mit Unternehmensteuer bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen zu vermeiden und eine Gleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen auf der Unternehmensebene zu erreichen.

Transparente Entnahmebesteuerung

Die Definitivbelastung mit Unternehmensteuer setzt bereits ab dem ersten Euro Gewinn auf der Unternehmensebene ein. Fließt dieser vorbelastete Gewinn einem Unternehmer zu, der sich im Progressionsbereich der Einkommensteuer befindet, führt die Vorbelastung auf der Unternehmensebene in Verbindung mit der skizzierten Nachbelastung beim Unternehmer zu einer Gesamtbelastung, die höher ist, als es dem individuellen Steuersatz des Unternehmers entspricht. Problematisch ist diese Mehrbelastung vor dem Hintergrund einer

Zusammenwirken der Besteuerung von Unternehmens- und Unternehmerebene



Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Mit Hilfe einer begrenzten transparenten Entnahmebesteuerung bei Personenunternehmen soll dieser Problematik entgegengewirkt werden. Gewinnausschüttungen an und Entnahmen von unmittelbar beteiligten natürlichen Personen können bis zur Höhe von 120 000 Euro je Gesellschafter auf der Unternehmensebene wie Betriebsausgaben geltend gemacht werden, womit beim Unternehmer eine volle Besteuerung mit Einkommen- und Bürgersteuer korrespondiert. Mit der Behandlung wie Betriebsausgaben wird auf der Unternehmensebene das Entstehen der definitiven Unternehmensteuer vermieden.

Kleinunternehmerregelung

Insbesondere Praktikabilitäts- und Akzeptanzerwägungen lassen es sinnvoll erscheinen, für Kleinunternehmer, die nur geringfügige unternehmerische Einkünfte beziehen, auf eine Trennung der Unternehmens- und Unternehmerebene zu verzichten. Auch unter Belastungsgesichtspunkten ist eine Kleinunternehmerregelung unerlässlich, da die effektive Steuerbelastung eines Unternehmers höher ist als die eines Arbeitnehmers mit vergleichbarem Einkommen, sofern der individuelle Steuersatz unter dem Spitzensteuersatz liegt.

Die von der Stiftung Marktwirtschaft vorgesehene Kleinunternehmerregelung würde es ermöglichen, bei geringfügigen unternehmerischen Einkünften in der Einkommensteuer und damit der transparenten Besteuerung zu verbleiben. Unter die Kleinunternehmerregelung fallen Personenunternehmen, deren steuerlicher Gewinn nachhaltig 120 000 Euro nicht übersteigt und an denen ausschließlich natürliche Personen unmittelbar beteiligt sind. Um Verlustzuweisungsgesellschaften von der Nutzung der Kleinunternehmerregelung auszuschließen, dürfen ferner zu Beginn des Wirtschaftsjahres nicht mehr als fünf Personen unmittelbar beteiligt sein.

Verlustverrechnung

Die steuerliche Verselbständigung des Unternehmens bewirkt, dass Unternehmensverluste vom Unternehmer grundsätzlich nicht genutzt werden können, sondern auf der Unternehmensebene eingeschlossen bleiben (Lock-in-Effekt).¹⁴ Zwar ermöglicht der weite Unternehmensbegriff eine umfassende Saldierung von positiven und negativen Einkünften auf der Unternehmensebene. Weiterhin soll ein modernes Gruppenbesteuerungsregime und eine an die

¹⁴ Wolfgang Ritter: Reform der Unternehmensbesteuerung aus der Sicht der Wirtschaft, in: Steuer und Wirtschaft, 1989, S. 325.

Mehrmütterorganschaft angelehnte Regelung die Verlustverrechnung auch im Konzern erleichtern. Trotz dieser Regelungen bleibt es jedoch systembedingt bei einer Einsperrung der Verluste auf der Unternehmensebene.

In Ausnahmefällen soll ein Verlusttransfer von der Unternehmensebene auf die Unternehmensebene jedoch aus Gründen einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit insbesondere bei wirtschaftlicher Verlusttragung durch den Unternehmer ermöglicht werden.

Abkommensrechtliche Aspekte

Nach den Vorschlägen der Stiftung Marktwirtschaft wird die Personengesellschaft durch die Einbeziehung in die Unternehmensteuer eigenständiges Steuersubjekt im innerstaatlichen Sinne¹⁵ und damit für ihre aus dem Ausland stammenden Einkünfte selbst abkommensberechtiget.¹⁶

Aus der Verselbständigung der Personengesellschaft nach innerstaatlichem Recht folgt auch für die abkommensrechtliche Seite – analog zur Behandlung von Kapitalgesellschaften – eine Differenzierung zwischen zwei Besteuerungsphasen. Die erste Phase knüpft an die Besteuerung des Unternehmens an, während in der zweiten Phase (Entnahme) nur der Unternehmer steuerpflichtig ist. Ausgeschüttete bzw. entnommene Gewinne aus Kapital- und Personengesellschaften (Einkünfte aus Finanzkapital) sollen einheitlich Art. 10 OECD-Musterabkommen, Entnahmen des Einzelunternehmers und transparente Entnahmen aus Personengesellschaften (unternehmerische Einkünfte) hingegen Art. 7 OECD-Musterabkommen zugeordnet werden.

¹⁵ Mit der Folge der Welteinkommensbesteuerung für inländische Personengesellschaften.

¹⁶ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), a.a.O., S. 80.

Zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten und Aufkommensverlusten empfiehlt sich mittelfristig die Neuverhandlung der Doppelbesteuerungsabkommen. Kurzfristig sind andere Lösungen zu erarbeiten, die zu sachgerechten Ergebnissen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten führen.

Neuordnung der steuerlichen Rahmenbedingungen

Der dritte Bestandteil des umfassenden Reformkonzepts der Stiftung Marktwirtschaft besteht in der Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung, der Konzernbesteuerung und der steuerlichen Behandlung von Umstrukturierungen.

Im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung sieht das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft die Aufgabe der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vor. Es soll ein eigenständiges steuerliches Gewinnermittlungs-gesetz entwickelt werden. Als Starting point für den Bestandsvergleich bietet sich ein Rückgriff auf die International Financial Reporting Standards (IFRS) an, die aber nicht ohne Modifizierung übernommen werden sollen. Vielmehr sind die steuerlichen Prinzipien – insbesondere das Realisationsprinzip und die Objektivierungsprinzipien – zu wahren.¹⁷

Das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft sieht ferner eine moderne Gruppenbesteuerung vor, die unter anderem auf das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrages verzichtet und eine an der Mehrmütterorganschaft orientierte Re-

¹⁷ Vgl. Norbert Herzig: IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004; Norbert Herzig, Kai M. Gellrich, Lars Jensen-Nissen: IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2004, S. 550 ff.; Norbert Herzig, Kai M. Gellrich, Lars Jensen-Nissen: IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, in: Datenverarbeitung – Steuer – Wirtschaft – Recht 2005, S. 90 ff.

gelung beinhaltet. In diesem Bereich wie auch bei der Modernisierung und Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts ist unter anderem die Kompatibilität mit dem EU-Recht herzustellen.

Fazit

Angesichts der Mängel der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung und der im internationalen Vergleich zu hohen Steuerbelastung ist eine Reform der Unternehmensbesteuerung dringend erforderlich. Das Modell der Allgemeinen Unternehmensteuer eröffnet die Möglichkeit, einen international wettbewerbsfähigen Unternehmensteuersatz anzubieten und den Unternehmensteuersatz vom Einkommensteuertarif abzukoppeln. Gleichzeitig führt die progressive Nachbelastung auf der Unternehmensebene zu erhöhter Akzeptanz, sodass einer politischen Umsetzung Chancen eingeräumt werden können.¹⁸

Der größte Vorzug dieses Modells liegt sicherlich in der Ersetzung der Gewerbesteuer durch die Kommunale Unternehmensteuer, womit erst eine wirkliche Reform der Unternehmensbesteuerung ermöglicht und eine deutliche Vereinfachung und Verbesserung der Struktur des Steuersystems erreicht wird. Außerdem ist das Konzept umfassend angelegt und schließt neben der eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung auch die Konzernbesteuerung und den Bereich der Umstrukturierungen ein. Der Steuergesetzgeber ist in der komfortablen Situation, für sein Reformvorhaben neben dem vorgestellten Konzept der Stiftung Marktwirtschaft auch auf die Konzeption des Sachverständigenrates zurückgreifen zu können. Zwischen beiden Konzepten sind deutliche Konvergenzen zu erkennen.

¹⁸ Joachim Englisch: Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland?, IFSt-Schrift Nr. 432, Bonn 2005, S. 203.