

Alfred Boss

# Eine Alternative zum Reformvorschlag zur Unternehmensbesteuerung

*Die Bundesregierung will im Rahmen der Reform der Unternehmensbesteuerung Kapitalgesellschaften deutlich entlasten. Personengesellschaften und Einzelunternehmen sollen optieren können und dann wie Kapitalgesellschaften behandelt werden; andernfalls erfahren sie eine Entlastung durch die partielle Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer sowie durch die Reduktion der Einkommensteuersätze. Was bedeuten diese Maßnahmen für die Höhe der Steuerschuld? Gibt es eine überlegene Alternative?*

Das sogenannte Optionsmodell lässt Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, die Wahl zwischen den Formen der Besteuerung. Gewerbliche Einkünfte (die Gewinne der Einzelunternehmer und Mitunternehmer) – ebenso wie die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und jene aus Land- und Forstwirtschaft – sollen wie die Gewinne der Kapitalgesellschaften belastet werden, wenn die betreffenden Unternehmer dies wünschen. Optieren Unternehmen, so werden sie gegebenenfalls gewerbesteuerpflichtig; gewerbesteuerpflichtige Unternehmen zahlen bei Option eine erhöhte Gewerbesteuer.

Im Fall der Option würden die Gewinne bei Nichtausschüttung im Rahmen der Einkommensbesteuerung mit einheitlich 25% statt mit dem persönlichen (marginalen und durchschnittlichen) Satz besteuert. Hinzu käme die Gewerbeertragsteuer, die höher wäre als bei Nicht-Option, weil es für Kapitalgesellschaften einen Freibetrag und eine (progressive) Staffelung der Steuermesszahlen nicht gibt; die Steuermesszahl beträgt stattdessen 5%. Die Belastung einbehaltener Gewinne durch die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer nähme im Falle der Option wohl in vielen Fällen ab; die Gesamtbelastung ginge aber infolge der erhöhten Gewerbesteuer nicht in gleichem Maße zurück, sondern wäre für viele Unternehmen sogar größer als bisher.

Ausgeschüttete Gewinne der optierenden Personengesellschaften und Einzelunternehmen sollen wie Dividenden der Kapitalgesellschaften nach dem Halb-

einkünfteverfahren besteuert werden, die Belastung der Ausschüttungen auf Gesellschaftsebene (einschließlich der infolge der Option erhöhten Gewerbesteuerbelastung) bliebe erhalten. Die Gesamtbelastung nähme bei hohen Einkommen der Einzel- oder Mitunternehmer häufig nicht ab, bei niedrigen Einkommen sogar regelmäßig zu.

Optierende Unternehmen unterlägen zudem den für Kapitalgesellschaften weniger günstigen Vorschriften der Erbschaftsbesteuerung. Ferner würden bei Option die Möglichkeiten der Verrechnung der Einkünfte verschiedener Art eingeschränkt. Allerdings hätte die Option zur Folge, dass schuldrechtliche Leistungsbeziehungen (Geschäftsführergehalt, Pensionsrückstellungen) anerkannt werden; dies kann die Steuerbelastung reduzieren.

## Teilanrechnung der Gewerbesteuer

Personengesellschaften und Einzelunternehmen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und nicht für die Besteuerung als Körperschaft optieren, will die Bundesregierung dadurch entlasten, dass ein Betrag in Höhe des doppelten Gewerbesteuermessbetrags von der sich an sich ergebenden Einkommensteuerschuld abgesetzt werden darf<sup>1</sup>. Dies bedeutete, dass für Unternehmer mit einem Gewerbeertrag (Gewinn zuzüglich Hinzurechnungen (wie z.B. 50% der Dauerschuldzinsen) abzüglich bestimmter Absetzungen) von 48000 DM oder mehr (je Jahr) die Summe aus Einkommen- und Gewerbesteuer sinkt.

*Dr. Alfred Boss, 53, ist Leiter der Forschungsgruppe „Öffentliche Finanzen“ am Institut für Weltwirtschaft in Kiel.*

<sup>1</sup> Dieser Betrag entspricht bei einem Hebesatz von 400% etwa der halben Gewerbesteuerschuld; er ist etwas größer als diese, weil er anders als die Gewerbesteuer die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer nicht reduziert.

Tabelle 1

Steuerbelastung<sup>a</sup> lediger Unternehmer oder Mitunternehmer mit einem Gewerbeertrag von 144 000 DM 1999-2002 bei Nicht-Option ab 2001

(in %)

	1999	2000	2001	2002
Gewinn vor Gewerbesteuer	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbesteuer (400% Hebesatz)	5,96	5,96	5,96	5,96
Gewerbliche Einkünfte nach Gewerbesteuer	94,04	94,04	94,04	94,04
Einkommensteuer	33,93	33,66	32,19	32,19
Solidaritätszuschlag	1,87	1,85	1,77	1,77
Anrechenbare Gewerbesteuer	-	-	-3,33	-3,33
Verfügbares Einkommen	58,24	58,53	63,41	63,41
Rechtliche Steuerbelastung	41,76	41,47	36,59	36,59

<sup>a</sup> Ohne Berücksichtigung von Maßnahmen zur Änderung der Bemessungsgrundlagen der Gewerbe- und der Einkommensteuer.

Die Entlastung hängt von der Höhe des Gewerbeertrags ab. Sie macht – unter Annahme des für das Jahr 2001 geplanten Einkommensteuertarifs – für einen ledigen Einzelunternehmer bei einem Gewerbeertrag von 96 000 DM 1,5 Prozentpunkte (28,6 statt 30,1 Prozentpunkte) aus<sup>2</sup>; bei einem Gewerbeertrag von 144 000 DM beträgt sie 3,3 Prozentpunkte (Tabelle 1), bei einem Gewerbeertrag von 204 000 DM beläuft sie sich auf 5,3 Prozentpunkte (Tabelle 2, Schaubild 1).

Eine – alternativ zur Teilanrechnung der Gewerbesteuer zu erwägende und von der CDU/CSU-Fraktion vorgeschlagene – Senkung der Steuermesszahlen um 20% bedeutete für einen ledigen Unternehmer oder Mitunternehmer eine sehr geringe Reduktion der Steuerschuld (Schaubild 2). Deutlicher wäre die Entlastung bei einer Verringerung der Messzahlen um 40% (Schaubild 3). Sie hätte für einen ledigen Unternehmer oder Mitunternehmer mit einem Gewerbeertrag von 96 000 DM eine Entlastung um 0,6 Prozentpunkte (von 30,1 auf 29,5%) zur Folge; zwar würde in diesem Fall die Gewerbesteuerbelastung von 2,8 auf 1,7% sinken, aber die Einkommensteuerbelastung würde infolge der – bei Abzug einer reduzierten Gewerbesteuer – vergrößerten Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer von 27,3 auf 27,8% steigen. Soll für Gewerbebetriebe von natürlichen Personen und Personengesellschaften durch eine generelle Ver-

<sup>2</sup> Für einen verheirateten Einzelunternehmer beträgt die Entlastung ebenfalls 1,5 Prozentpunkte, das Niveau der Gesamtbelastung kann aber in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen des Ehegatten höher oder niedriger sein als das für einen ledigen Einzelunternehmer.

Tabelle 2

Steuerbelastung<sup>a</sup> lediger Unternehmer oder Mitunternehmer mit einem Gewerbeertrag von 204 000 DM 1999-2002 bei Nicht-Option ab 2001

(in %)

	1999	2000	2001	2002
Gewinn vor Gewerbesteuer	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbesteuer (400% Hebesatz)	9,11	9,11	9,11	9,11
Gewerbliche Einkünfte nach Gewerbesteuer	90,89	90,89	90,89	90,89
Einkommensteuer	36,94	36,26	34,61	34,61
Solidaritätszuschlag	2,03	1,99	1,90	1,90
Anrechenbare Gewerbesteuer	-	-	-5,29	-5,29
Verfügbares Einkommen	51,92	52,64	59,67	59,67
Rechtliche Steuerbelastung	48,08	47,36	40,33	40,33

<sup>a</sup> Ohne Berücksichtigung von Maßnahmen zur Änderung der Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und der Gewerbesteuer.

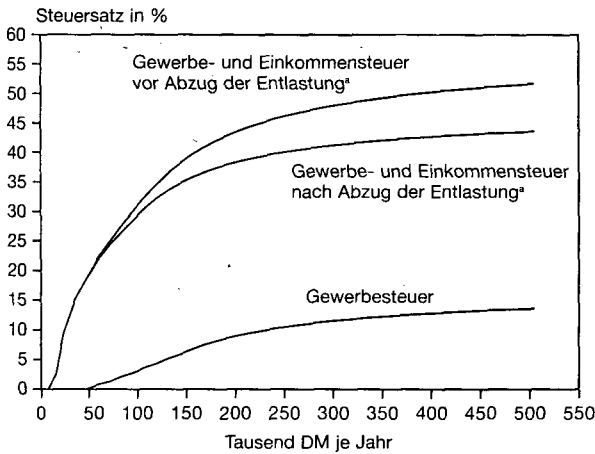
ringerung der Steuermesszahlen ein Entlastungsvolumen wie bei der von der Bundesregierung geplanten pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer erreicht werden, so müssen die Messzahlen ungefähr halbiert werden.

Die Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer bewirkt keine Entlastung, wenn eine Einkommensteuerschuld (z.B. wegen ausreichend hoher negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) nicht besteht. Möglich ist also eine Reduktion der Einkommensteuer bis auf minimal null. Eine reduzierte Steuerschuld infolge der Anrechenbarkeit entsteht aber in Gemeinden mit einem Hebesatz von null, weil es sich steuertechnisch um eine Einkommensteuerermäßigung handelt.

Die Gewerbesteuer soll bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (als Betriebsausgabe) absetzbar bleiben. Dies bedeutete, dass ein Unternehmer oder Mitunternehmer infolge der Reform bei einer marginalen Einkommensteuerbelastung von 50% im Ergebnis etwa so gestellt würde, als gäbe es die Gewerbesteuer nicht; gegenwärtig ist der betreffende Unternehmer in diesem Fall so gestellt, als gäbe es sie nur zur Hälfte. Bei dieser Argumentation wird von Detailregelungen wie z.B. dem Unterschied zwischen Gewinn und Gewerbeertrag abstrahiert; auch wird der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer vernachlässigt.

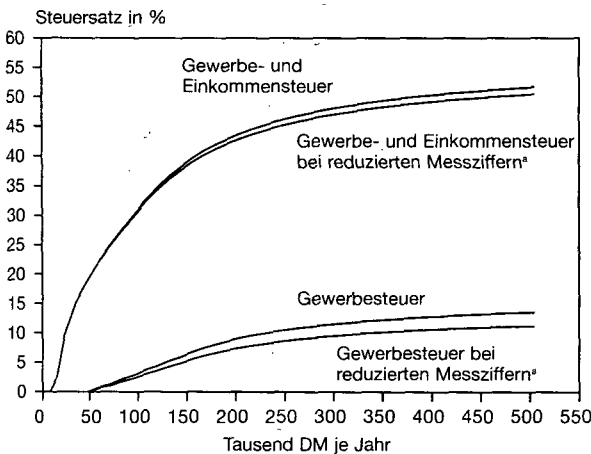
Der Steuerwettbewerb zwischen den Kommunen über den Hebesatz würde infolge der Anrechnung der Gewerbesteuer nicht beeinträchtigt. Der angerechnete Betrag der Gewerbesteuer bedeutet zwar – gemes-

**Steuerbelastung lediger Unternehmer und Mitunternehmer in Abhängigkeit vom Gewerbeertrag im Jahre 2001**  
Schaubild 1



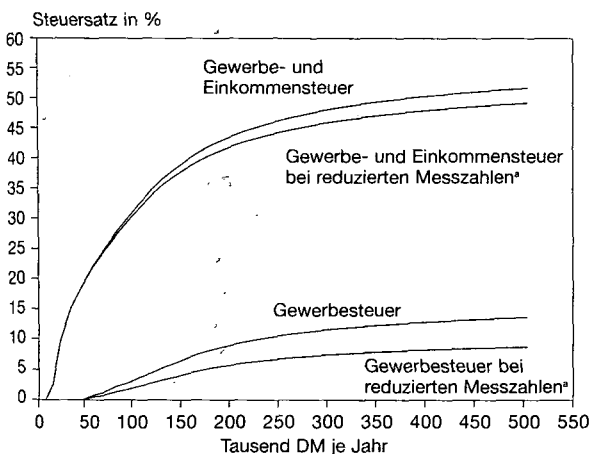
\* In Höhe des doppelten Gewerbesteuerermessbetrags.

**Schaubild 2**



\* 80% der geltenden Messziffern.

**Schaubild 3**



\* 80% der geltenden Messziffern.

Peter Behrens (Ed.)

## EU Competition Rules in National Courts (V) Die EG Wettbewerbsregeln vor nationalen Gerichten (V)

Part Five: Spain, Portugal and Greece  
Fünfter Teil: Spanien, Portugal und Griechenland

by/von: Edurne Navarro Varona and/und Stefan Rating (Spain/Spanien) • Mário Marques Mendes and/und Miguel de Serpa Soares (Portugal/Portugal) • Constantin Iliopoulos (Greece/Griechenland)

Das europäische Wettbewerbsrecht ist in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar. Die nationalen Gerichte erfüllen daher eine wichtige Funktion bei der Implementierung der gemeinschaftsrechtlichen Wettbewerbsregeln. Ein vom Herausgeber dieses Bandes geleitetes Forschungsprojekt ist der Untersuchung der Rechtsprechungspraxis der mitgliedstaatlichen Gerichte gewidmet. Mit einem ersten Band wurden 1992 Länderberichte für Großbritannien und Italien vorgelegt. Es folgten die Länderberichte für Belgien, die Niederlande, Luxemburg und Irland, Deutschland sowie Frankreich. Der fünfte Band enthält die Berichte für Spanien, Portugal und Griechenland. Dem Praktiker des europäischen Wettbewerbsrechts wird mit dieser Reihe die Rechtsprechung in den Mitgliedstaaten erschlossen; den Gemeinschaftsorganen wird ein Einblick in die Implementierung des Gemeinschaftsrechts durch die nationalen Gerichte ermöglicht; Wissenschaftler finden Material für weitere vergleichende Analysen.

■ mit Beiträgen in englischer und deutscher Sprache

2000, 326 S., brosch., 98,- DM, 715,- öS, 89,- sFr, ISBN 3-7890-6509-9

(Schriftenreihe des EUROPA-KOLLEGS HAMBURG zur Integrationsforschung, Bd. 25)



**NOMOS • 76520 Baden-Baden**  
Fax 072 21 / 21 04-27

**Tabelle 3**  
**Steuerbelastung<sup>a</sup> einer Kapitalgesellschaft bei**  
**Gewinnthesaurierung 1999-2002 – erste**  
**Alternative zum Reformplan der Bundesregierung**  
 (in %)

	1999	2000	2001	2002
Gewinn vor Körperschaft- und Gewerbesteuer	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbeertragsteuer <sup>b</sup>	16,67	16,67	9,09 <sup>c</sup>	9,09 <sup>c</sup>
Körperschaftsteuerliches Einkommen	83,33	83,33	90,91	90,91
Körperschaftsteuersatz (%)	40	40	31	31
Tarifbelastung mit Körperschaftsteuer	33,33	33,33	28,18	28,18
Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer	1,83	1,83	1,55	1,55
Selbstfinanzierungsbetrag	48,17	48,17	61,18	61,18
Rechtliche Steuerbelastung	51,83	51,83	38,82	38,82

<sup>a</sup> Ohne Berücksichtigung von Maßnahmen zur Änderung der Bemessungsgrundlagen der Gewerbeertrag- und der Körperschaftsteuer.  
<sup>b</sup> Hebesatz 400%. <sup>c</sup> Steuermesszahl 2,5 statt 5%.

sen an der Gewerbesteuer – eine Entlastung, die mit steigendem (sinkendem) Hebesatz abnimmt (zunimmt); er ist aber unabhängig vom Hebesatz einer Gemeinde. Er ist für die Entscheidung eines Gewerbebetriebs zwischen potentiellen Standorten irrelevant, weil er vom Gewerbeertrag abhängt und durch einen Standortwechsel nicht verändert werden kann, es sei denn, dieser Wechsel führt zu einem größeren oder kleineren Gewerbeertrag.

### Alternativen zum Reformplan

Eine Alternative zum Reformvorschlag der Bundesregierung zur Unternehmensbesteuerung besteht darin, die Messzahlen bei der Gewerbeertragsbesteuerung um die Hälfte zu senken<sup>3</sup>. Dabei ließe sich eine Belastung der Körperschaften in Höhe von rund 39% bei einer – im Vergleich zum Reformplan – weniger starken Verringerung des Körperschaftsteuersatzes erreichen. Bei einer (einheitlichen) Messzahl von 2,5% und bei einem Körperschaftsteuersatz von 31% wäre dies der Fall (Tabelle 3). Die Reduktion der Steuermesszahlen würde alle Gewerbebetriebe entlasten; sie würde vor allem die Kommunen, denen der größte

<sup>3</sup> Dies hätte – rein rechnerisch – im Jahr 2001 Mindereinnahmen bei der Gewerbeertragsteuer von rund 26 Mrd. DM sowie Mehreinnahmen bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer von rund 10 Mrd. DM zur Folge. Die Nettowirkung auf das Steueraufkommen des Bundes, der Länder und der Gemeinden ließe sich durch Änderungen der Anteile der einzelnen Ebenen an den betreffenden Steuerverbundeinnahmen auf ein gewünschtes Ausmaß festsetzen.

**Tabelle 4**  
**Steuerbelastung<sup>a</sup> einer Kapitalgesellschaft bei**  
**Gewinnthesaurierung 1999-2002 – zweite**  
**Alternative zum Reformplan der Bundesregierung**  
 (in %)

	1999	2000	2001	2002
Gewinn vor Körperschaft- und Gewerbesteuer	100,00	100,00	100,00	100,00
Gewerbeertragsteuer <sup>b</sup>	16,67	16,67	16,67	16,67
Körperschaftsteuerliches Einkommen	83,33	83,33	83,33	83,33
Körperschaftsteuersatz (%)	40	40	36	36
Tarifbelastung mit Körperschaftsteuer	33,33	33,33	30,00	30,00
Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer	1,83	1,83	1,65	1,65
Anrechenbare Gewerbesteuer <sup>c</sup>	–	–	–10,00	–10,00
Selbstfinanzierungsbetrag	48,17	48,17	61,68	61,68
Rechtliche Steuerbelastung	51,83	51,83	38,32	38,32

<sup>a</sup> Ohne Berücksichtigung von Maßnahmen zur Änderung der Bemessungsgrundlagen der Gewerbeertrag- und der Körperschaftsteuer.  
<sup>b</sup> Hebesatz 400%. <sup>c</sup> In Höhe des doppelten Steuermessbetrags.

Teil des Gewerbesteueraufkommens zufließt, belasten und müsste mit der Einführung eines Ersatzes der Steuermindereinnahmen verbunden sein. Das Optionsmodell und die Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer wären entbehrlich.

Die Anrechnung eines Teils der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld der nicht optierenden Unternehmen ist im Vergleich zur Gewerbesteuer Senkung als zweitbeste Lösung anzusehen. Hält man die Gewerbesteuer aber mit Blick auf die Kommunalfinanzen für unantastbar, so kommt die Einführung der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auch für Kapitalgesellschaften in Betracht. Die angestrebte Gesamtbelastung der einbehaltenen Gewinne der Kapitalgesellschaften in Höhe von 38 bis 39% lässt sich auch in diesem Fall erreichen; bei einem Körperschaftsteuersatz von 36% ergäbe sich eine Belastung in Höhe von 38,3% (Tabelle 4). Ein Optionsmodell wäre wiederum entbehrlich.

Auf das Optionsmodell könnte auch im Rahmen des Reformplans der Bundesregierung verzichtet werden, wenn die Einkommensteuersätze stärker als geplant verringert würden. Finanzierbar ist eine kräftigere Senkung der Einkommensteuersätze, wenn die Bereitschaft zu Ausgabenkürzungen besteht; hier bieten die Finanzhilfen des Bundes, der Länder und der Gemeinden viele Ansatzpunkte.