



**Die Vorschläge der "Kommission zur Reform der
Unternehmensbesteuerung" aus der Perspektive kleiner
und mittlerer Unternehmen - "Brühl" und die Folgen für den
Mittelstand**

von

Hans-Jürgen Wolter

Auszug aus: "Jahrbuch zur Mittelstandsforschung 1/2000"
Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 87 NF,
Deutscher Universitätsverlag, Wiesbaden

1. Einleitung	3
2. Darstellung der vorgeschlagenen Regelungen	3
3. Modellrechnungen	11
4. Die Auswirkungen der vorgeschlagenen Reformmodelle	16
5. Literaturverzeichnis	33

1. Einleitung

Angesichts der Ergebnisse internationaler Belastungsvergleiche¹ herrscht mittlerweile weitgehend Einigkeit darüber, dass die deutschen Unternehmenssteuern hoch sind und eine Senkung dringend geboten ist. In Anbetracht der Situation der öffentlichen Haushalte kommt eine tiefgreifende Steuerreform mit einer entsprechenden Nettoentlastung zur Zeit nicht in Frage, eine allgemeine Senkung der Steuersätze wird zur Zeit für nicht realisierbar gehalten.

Unter diesen Prämissen nahm die "Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung", im folgenden als "Kommission" bezeichnet, ihre Beratungen auf. Nach vier Monaten hat diese Kommission am 30. April 1999 die sogenannten "Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung" vorgelegt. Diese sollen in der vorliegenden Untersuchung dargestellt und diskutiert werden.²

In Kapitel 2 erfolgt zunächst nur eine kurze Darstellung der vorgeschlagenen Regelungen und Modelle, nebst einiger illustrierender Beispiele. Abschnitt 3 ergänzt diese Ausführungen durch einige beispielhafte Modellrechnungen, die den Charakter und die Wirkungsweisen der vorgeschlagenen Änderungen aufzeigen sollen. Schließlich werden in Abschnitt 4 die Vorschläge der Kommission kritisch durchleuchtet und die damit verbundenen unternehmensgrößen-spezifischen Vor- und Nachteile aufgezeigt.

2. Darstellung der vorgeschlagenen Regelungen

2.1 Körperschaftsteuer

Die Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung schlägt in ihren "Brühler Empfehlungen" einen drastischen Systemwechsel im Bereich der Körperschaftsteuer vor. Insbesondere soll das seit 1977 geltende körperschaftsteuerliche Vollanrechnungsverfahren, das die Doppelbesteuerung der Erträge von Kapitalgesellschaften - zumindest bei inländischen Anteilseignern - vollständig vermeidet, abgeschafft werden. An dessen Stelle soll auf Unternehmensebene eine Definitivbesteuerung mit einem einheitlichen Körperschaftsteuersatz von vorzugsweise 25 % - angesichts der Lage der öffentlichen Haushalte wird in einer ersten Stufe ein Satz von 28 % vorgeschlagen -

1 Siehe beispielsweise den tabellarischen Überblick in ifo (1999 S. 8).

2 Untersucht werden hierbei nur die Vorschläge an sich. Mögliche Übergangsprobleme bei deren Implementierung bleiben unberücksichtigt.

treten, der sowohl auf thesaurierte als auch auf ausgeschüttete Gewinne angewendet wird.

Die so belasteten Gewinne werden im Ausschüttungsfalle auf der Ebene der Anteilseigner zusätzlich deren persönlicher Einkommensteuer unterworfen. Somit stellt das vorgeschlagene Modell im Prinzip einen Rückfall in das Zeitalter der "klassischen" Körperschaftsteuer dar. Um die diesen Systemen immanente Doppelbesteuerung der Erträge auf Unternehmens- und Gesellschafterebene zu vermeiden, wird die Einführung eines sogenannten "Halbeinkünfteverfahrens" vorgeschlagen: Danach sollen die Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner nur zur Hälfte als Einkommen erfasst und der Einkommensteuer unterworfen werden.

Das nachfolgende Beispiel soll dazu beitragen, die geplante Verfahrensweise zu illustrieren:

Beispiel 1

Der Unternehmer A³ führt sein Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH, deren einziger Gesellschafter er ist. Er erwirtschaftet einen Gewinn von DM 100.000. Hierauf sind zunächst DM 16.143 Gewerbesteuer⁴ zu entrichten. Da die Gewerbesteuerzahlungen bei der Körperschaftsteuer abzugsfähig sind, verbleibt ein zu versteuernder Gewinn von DM 83.857. Bei einem geplanten Körperschaftsteuersatz von 25 % wären zunächst einmal auf Unternehmensebene DM 20.964 Körperschaftsteuer zu zahlen. Da es sich hierbei um eine Definitivsteuer handelt, verbleiben A noch DM 62.893, die er an sich selber ausschütten kann. Diese muss er nun, gemäß dem Halbeinkünfteverfahren, zu 50 % als Einkommen deklarieren. Abzüglich des Sparerfreibetrages von DM 3.100⁵ muss er also DM 28.347 als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuern. Gemäß der Einkommensteuer-Grundtabelle der Jahre 2001/2002⁶

³ Es wird unterstellt, dass A ledig ist und keine sonstigen Einkünften erzielt. Des weiteren bleibt der Solidaritätszuschlag - der seiner Natur nach einen temporärer Zuschlag zu den Ertragsteuern darstellt und hoffentlich bald wieder abgeschafft wird - unberücksichtigt.

⁴ Hierbei wurde unterstellt, dass der gemeindespezifische Hebesatz dem durchschnittlichen Hebesatz (West) von 385 % (Statistisches Jahrbuch 1998, S. 536) entspricht.

⁵ Der Sparerfreibetrag beträgt derzeit (November 1999) noch DM 6.100. Er wird allerdings ab dem 01.01.2000 auf DM 3.100 reduziert.

⁶ Da die Umsetzung der geplanten Reformentwürfe in jedem Fall noch einige Zeit in Anspruch nehmen wird, wird bei dieser und den später folgenden Berechnungen stets der bereits im Rahmen des Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 verabschiedete Einkommensteuertarif 2001/2002 zugrunde gelegt.

beträgt die damit korrespondierende tarifliche Einkommensteuer DM 3.380. Somit ergibt sich für den Unternehmer A eine Gesamtsteuerbelastung von DM 40.487. Diese beträgt nach dem derzeit gültigen Verfahren DM 37.020⁷, also immerhin DM 3.467 weniger.

Wie das vorhergehende Beispiel zeigt, kann die Doppelbelastung durch das Halbeinkünfteverfahren nur abgemildert, aber nicht vermieden werden. Insbesondere Anteilseigner mit einem vergleichsweise geringen Grenzsteuersatz werden steuerlich in erheblichem Maße zusätzlich belastet. Dies kann natürlich - siehe hierzu ebenfalls Beispiel 1 - auch auf den mittelständischen Unternehmer zutreffen, der sein Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft führt.

Zudem entstehen durch den Wegfall des Anrechnungsverfahrens einige zusätzliche Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten, die ergänzende Vorschriften erforderlich machen. So sind beispielsweise verschachtelte Unternehmen nicht mehr automatisch vor Mehrfachbesteuerungen geschützt. Hier hilft auch das Halbeinkünfteverfahren nicht mehr weiter. Diese können nur durch die ergänzende Gewährung eines nationalen Schachtelprivilegs vermieden werden. Dementsprechend sieht der Vorschlag der Kommission auch eine Befreiung der Ausschüttungen an inländische Kapitalgesellschaften von der Körperschaftsteuer ohne Rücksicht auf eine bestimmte Beteiligungshöhe oder Mindestbesitzzeit vor. Für Dividenden aus dem Ausland soll das nur gelten, sofern eine ausreichende steuerliche Vorbelastung im Ausland gegeben ist. Diese Regelung birgt natürlich wiederum erhebliche Abgrenzungsprobleme in sich.

Des weiteren entsteht durch die dauerhafte Begünstigung thesaurierter Gewinne ein Anreiz zur Vermeidung von Ausschüttungen (sogenannter "Lock-in-Effekt"). Da aber das legitime Ziel jeglicher Unternehmertätigkeit letztlich auch in der Sicherung beziehungsweise Hebung des eigenen Wohlstandes besteht, wird man statt dessen versuchen, nicht realisierte Gewinne durch die Veräußerung von Beteiligungen steuerfrei zu vereinnahmen. Dem soll, gemäß den Vorschlägen der Kommission, durch eine drastische Reduzierung der Beteiligungsgrenze auf nur noch ein Prozent⁸ entgegengewirkt werden.

⁷ Hierbei wird - um die Vergleichbarkeit der Tarife zu gewährleisten - ebenfalls die Einkommensteuer-Grundtabelle 2001/2002 angewendet.

⁸ Die Beteiligungsgrenze lag bisher bei 25 %. Für den Veranlagungszeitraum 1999 ist sie bereits auf 10 % herabgesetzt worden.

2.2 Regelungen für Personengesellschaften

Eine Vorgabe an die Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung bestand darin, die Besteuerung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften soweit wie möglich in Einklang zu bringen. Folglich sollen die für Kapitalgesellschaften vorgesehenen Entlastungen in irgendeiner Form auch den Personengesellschaften gewährt werden. Eine vollständige steuerliche Gleichbehandlung scheidet - angesichts der teilweise gewaltigen Unterschiede zwischen den großen Publikumsaktiengesellschaften und den kleinen, mitunter nur als Nebenerwerbsquelle dienenden, Einzelunternehmen - faktisch aus. Ausgehend von diesen Prämissen hat die Kommission vier Modelle zur steuerlichen Entlastung von Personengesellschaften entwickelt:

1. Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer
2. Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung
3. Einführung einer Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes
4. Absenkung des Sondersteuersatzes nach § 32 c EStG auf 35 % für gewerbesteuerlich vorbelastete Gewinne

Die Bundesregierung hat sich im vorliegenden Gesetzesentwurf (DEUTSCHER BUNDESTAG 2000) für eine Kombination der Modelle 1 und 2 entschieden. Personengesellschaften können sich wahlweise wie eine Kapitalgesellschaft versteuern lassen. Machen sie hiervon keinen Gebrauch erhalten sie eine Einkommensteuerermäßigung durch eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer in zweifacher Höhe des Gewerbesteuermessbetrages. Zusätzlich zu diesen beiden Ansätze sollen aber auch die alternativen Vorschläge der Kommission im folgenden kurz vorgestellt werden.

2.2.1 Im Gesetzesentwurf der Bundesregierung enthaltene Ansätze

2.2.1.1 Option von Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer

Dieser Ansatz sieht vor, den besonderen Steuersatz für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG abzuschaffen und statt dessen Personenunternehmen das Wahlrecht einzuräumen, sich in vollem Umfang und in jeder Hinsicht wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen, d.h. es wird für im Hinblick auf dessen ertragsteuerliche Behandlung eine fiktive Umwandlung in eine Kapitalge-

sellschaft unterstellt. Der Unternehmer wird steuerlich so behandelt, als habe er Anteile an einer Kapitalgesellschaft. Die Option muss vor Beginn eines Wirtschaftsjahres ausgeübt werden und bindet die optierende Personenunternehmung für mindestens fünf Jahre.⁹

Kleine, ertragsschwache Unternehmen, für die eine Option zur Körperschaftsteuer - mit all dem damit verbundenen Verwaltungsaufwand - nicht sinnvoll ist,¹⁰ würden hierdurch allerdings nicht entlastet. Aus diesem Grund sieht der Gesetzesentwurf der Bundesregierung vor, diesen Unternehmen eine Steuerermäßigung durch die pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer zukommen zu lassen (DEUTSCHER BUNDESTAG 2000, S. 6). Dieser Ansatz wird im folgenden Abschnitt beschrieben.

2.2.2.2 Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung

Dieser Ansatz sieht vor, den Sondersteuersatz auf gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG beizubehalten, ihn aber zielgenauer im Hinblick auf die damit verbundene Intention - Fortfall der zusätzlichen Belastung durch die Gewerbesteuer - zu formulieren. Insbesondere sollen - im Gegensatz zur bisherigen Regelung, die lediglich eine Kappung des Grenzsteuersatzes bei 45 % (Veranlagungszeitraum 1999, davor 47 %) vorsah - auch geringer verdienende Gewerbetreibende profitieren.¹¹ Gleichzeitig soll die Einkommensteuerentlastung die Belastung durch die Gewerbesteuer nicht übersteigen.

Die technische Realisierung, insbesondere der letztgenannten Vorgabe, stößt allerdings auf Schwierigkeiten. Bekanntlich steht den Kommunen ein verfassungsrechtlich garantiertes Hebesatzrecht zu. Entsprechend hängt die Höhe der Gewerbesteuerbelastung auch vom Unternehmensstandort ab.¹² Eine

⁹ Eine derartige längerfristige Bindung ist schon deshalb erforderlich, um steuergestaltenden Optionsausübungen nach dem Muster "in einem Jahr nach den Regeln für Kapitalgesellschaften thesaurieren und im nächsten Jahr nach den Bestimmungen für Personengesellschaften ausschütten" zu unterbinden.

¹⁰ Nach Angaben der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung führt die Ausübung dieser Option - in Abhängigkeit vom Entnahmebedarf, Familienstand und sonstigen Verhältnissen - bei Überschreiten eines Gewinns von 100.000 DM bis 150.000 DM zu steuerlichen Entlastungen.

¹¹ Unternehmen, die weniger als 93.690 DM gewerbliche Einkünfte erzielten, erreichen diesen Grenzsteuersatz erst gar nicht und werden folglich nicht entlastet.

¹² Wie stark die Hebesätze variieren, verdeutlicht der Realsteuervergleich (Statistisches Bundesamt 1998 a S. 24): Die Gemeinden mit dem niedrigsten Gewerbesteuerhebesatz lagen 1997 im Intervall von 100 % bis 125 %, die mit dem höchsten in der Gruppe

exakte Kompensation der Gewerbesteuerbelastung ließe sich daher nur durch eine entsprechende Steuergutschrift bei der Einkommensteuer erreichen. Hierdurch würde allerdings - wie bei allen Verrechnungsmodellen im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer - ein massiver Anreiz für die Gemeinden geschaffen, ihren Steueranteil zu Lasten von Bund und Ländern auszudehnen (CLEMENS/HELD 1986 S. 83). Dieser Lösungsansatz scheidet daher praktisch aus.

Alternativ schlägt die Kommission die folgende pauschalierte Teilentlastung vor: Grundsätzlich ist die Gewerbesteuer zur Hälfte auf die Einkommensteuer des oder der Unternehmer anrechenbar. Um für die Kommunen keinen Anreiz zur Ausdehnung ihres Steueraufkommens zu schaffen wird allerdings ein standardisierter und nicht der tatsächliche Hebesatz der jeweiligen Kommune bei der Berechnung der anrechenbaren Gewerbesteuer zugrunde gelegt.¹³

Beispiel 2

Ausgangspunkt ist wiederum Unternehmer A aus Beispiel 1. Er geht seinen Geschäften jetzt allerdings in der Rechtsform einer Einzelfirma nach. Da sich bei der Gewerbesteuer selbst gegenüber dem derzeit geltenden Recht nichts ändert, ist auf den Gewinn in Höhe von DM 100.000 nach wie vor eine Gewerbesteuerzahlung von DM 2.899 zu entrichten. Es verbleiben also erneut DM 97.101, die nach der Einkommensteuergrundtabelle der Jahre 2001/2002 eine Steuerschuld von DM 27.945 nach sich ziehen. Zur Ermittlung des Gewerbesteueranrechnungsbetrages wird nun der zuvor ermittelte Steuermessbetrag für die Gewerbesteuer mit einem standardisierten Hebesatz von 200 %¹⁴ multipliziert. Es ergibt sich somit ein - vom individuellen Hebesatz der jeweiligen Gemeinde unabhängiger - Erstattungsbetrag von DM 1.506. Hierdurch reduziert sich die zu zahlende Einkommensteuer auf DM 26.439. Die Gesamtbelastung beträgt DM 29.338, was eine Verbesserung gegenüber den, sich nach geltendem Recht ergebenden, DM 30.735 darstellt.

"über 500 %". Der durchschnittliche Hebesatz lag 1996 im früheren Bundesgebiet bei 385 % und in den neuen Ländern bei 349 % (STATISTISCHES BUNDESAMT 1998 b S. 536).

13 Hierdurch bleiben eventuell hohe Hebesätze einer Gemeinde für die Unternehmen fühlbar.

14 Dieser Hebesatz von 200 % ist ein Vorschlag der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung und entspricht - für den durchschnittlichen Hebesatz von 385 % - näherungsweise der Vorgabe, dass die Gewerbesteuer etwa zur Hälfte auf die Einkommensteuer anrechenbar sein soll.

2.2.2 Nicht berücksichtigte Ansätze der Kommission

2.2.2.1 Einführung einer Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne in Höhe des Körperschaftsteuersatzes

Auch dieser Ansatz dient im Grundsatz dazu, das für Kapitalgesellschaften entwickelte Konzept der Definitivbelastung auf Personengesellschaften zu übertragen. Im Gegensatz zum Optionsmodell werden die Personengesellschaften hierbei aber steuerrechtlich nicht in jeder Form wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Statt dessen werden lediglich die nicht entnommenen Gewinne in Höhe des jeweiligen Körperschaftsteuersatzes besteuert. Im Falle der Entnahme erfolgt eine Nachversteuerung, wobei wiederum zwei denkbare Konzepte - die sogenannte Einheitslösung und die Trennungslösung - unterschieden werden. Beiden Konzepten gemeinsam ist der Fortfall des Sondersteuersatzes für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG. Außerdem sollen diese Besteuerungsformen auch den Land- und Forstwirten, den Freien Berufen und den vermögensverwaltenden Unternehmen zugänglich gemacht werden. Mit der Entscheidung für diese vorgeschlagene Steuerform unterliegen sie aber automatisch zugleich der Gewerbesteuer.

Bei der **Einheitslösung** werden die Entnahmen - zuzüglich der darauf gezahlten Unternehmensteuer - beim Empfänger normal als Einkommen versteuert. Hierbei wird die bereits gezahlte Unternehmensteuer angerechnet. Dieses Verfahren entspricht in seinen Auswirkungen im wesentlichen dem, bisher bei Kapitalgesellschaften angewendeten, Vollarrechnungsverfahren.

Bei der **Trennungslösung** unterbleibt eine Anrechnung der bereits gezahlten Unternehmensteuer. Statt dessen werden die entnommenen Gewinne - analog zu den ausgeschütteten Gewinnen bei Kapitalgesellschaften - nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert.

Die Unterschiede zwischen diesen beiden Methoden sollen anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht werden:

Beispiel 3

Ausgangspunkt ist wiederum der in Beispiel 1 vorgestellte Unternehmer A, der - wie in Beispiel 2 - seinen Geschäften in der Rechtsform einer Einzelfirma nachgeht. Der Gewinn in Höhe von DM 100.000 zieht zunächst eine Gewer-

besteuerzahlung von DM 2.899¹⁵ nach sich. Es verbleiben somit DM 97.101, die der Unternehmensteuer von 25 % unterliegen. Entsprechend sind also auf Unternehmensebene DM 24.275 zu zahlen. Entnimmt A nun seinen Gewinn aus dem Unternehmen, so muss er nach der **Trennungslösung** die verbleibenden DM 72.826 hälftig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuern. Für diese DM 36.413 müsste er gemäß der Einkommensteuer-Grundtabelle der Jahre 2001/2002 noch einmal DM 5.560 Steuern entrichten. Seine Gesamtsteuerbelastung (Gewerbsteuer, Unternehmensteuer und Einkommenssteuer) beträgt somit DM 32.734. Nach der **Einheitslösung** müsste er die gesamten DM 97.101 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuern und somit DM 27.945 Einkommensteuer abführen, worauf jedoch die bereits gezahlte Unternehmensteuer in Höhe von DM 24.275 angerechnet wird. Somit muss A lediglich noch DM 3.670 zahlen. Zuzüglich der Gewerbsteuer liegt seine Gesamtsteuerbelastung somit bei DM 30.844. In beiden Fällen ergibt sich jedoch eine Mehrbelastung gegenüber der geltenden Regelung mit einer Gesamtbelastung von DM 30.735.

2.2.2.2 Absenkung des Sondersteuersatzes nach § 32 c EStG von 45 % auf 35 %

Dieser Ansatz sieht vor, die durch § 32 c EStG gewährte Tarifentlastung für gewerbesteuerlich vorbelastete Gewinne durch eine Kappung des Steuersatzes bei 35 % - zur Zeit liegt die Kappungsgrenze bei 45 % - auszudehnen unter gleichzeitiger (optionaler) Ausdehnung auf die Freien Berufe und die Land- und Forstwirtschaft. Gegen diese Vorgehensweise können jedoch erhebliche Bedenken steuersystematischer, ökonomischer sowie europa- und verfassungsrechtlicher¹⁶ Art geltend gemacht werden, weshalb sie von der Kommission nicht weiter verfolgt wurde.

Klar ist auf jeden Fall, dass ein derartiger Ansatz keinerlei Entlastung für Besitzer kleiner, eventuell nur als Nebenerwerbsquelle dienender, Unternehmen mit vergleichsweise geringen gewerblichen Einkünften zur Folge hätte.¹⁷

¹⁵ Die gewerbesteuerlichen Regelungen sind für Personengesellschaften erheblich günstiger als für Kapitalgesellschaften. Allerdings verfügen letztere - beispielsweise durch die Abzugsfähigkeit von Geschäftsführergehältern - einen größeren Gestaltungsspielraum, den sie wiederum zur Reduktion der Bemessungsgrundlage nutzen können.

¹⁶ Vergleiche hierzu den Vorlagebeschluss des BFH vom 24. Februar 1999 - Az: X R 171/96

¹⁷ Erst wenn auf die rein gewerblichen Einkünfte ein Grenzsteuersatz von mehr als 35 % fällig würde, käme es zu einer Entlastung.

3. Modellrechnungen

Im Verlauf dieses Abschnitts soll anhand von Modellrechnungen überprüft werden, welche Konsequenzen die Verabschiedung eines der vorgeschlagenen Reformmodelle für mittelständische Unternehmen hätte. Hierzu werden beispielhaft bestimmte Unternehmenstypen gebildet und dann die sich nach geltendem Recht und nach den Reformvorschlägen ergebenden Steuerbelastungen miteinander verglichen. Hierbei wurde nach drei Kriterien untergliedert:

- Gewinn vor Steuern: Es werden fünf Kategorien gebildet: 50.000 DM, 100.000 DM, 500.000 DM, 1.000.000 DM und 10.000.000 DM Jahresgewinn vor Steuern
- Rechtsform: Trennung nach Kapital- und Personengesellschaften
- Ausschüttungsverhalten: Es werden die beiden Extrempositionen vollständige Thesaurierung und vollständige Ausschüttung einander gegenüber gestellt. An diesen Polen lassen sich die Wirkungsweise und die Konsequenzen der vorgeschlagenen Reform am besten veranschaulichen.

Des Weiteren wurden folgende vereinfachenden Annahmen getroffen:

- Alle Unternehmen sind Ein-Personen-Gesellschaften
- Der Unternehmer beziehungsweise Gesellschafter wird nach der Einkommensteuer-Grundtabelle 2001/2002 besteuert, zahlt keine Kirchensteuer und erzielt keine weiteren Einkünfte.
- Der Solidaritätszuschlag bleibt, da er seinem Wesen nach lediglich ein temporärer Zuschlag sein soll, unberücksichtigt.
- Bei der Berechnung der Gewerbesteuer wird unterstellt, dass der individuelle Hebesatz der Gemeinde dem durchschnittlichen Hebesatz (West) von 385 % entspricht.

Die sich in Abhängigkeit von den genannten Differenzierungsmerkmalen ergebenden Gesamtbelastungen sowie die sich - bezogen auf den Gewinn vor Steuern - ergebenden relativen Belastungsänderungen gegenüber einer Fortschreibung der geltenden Regelungen werden im folgenden berechnet und kurz erläutert.

Zunächst werden Kapitalgesellschaften betrachtet, die ihre Gewinne vollständig thesaurieren. Hierbei entstehen folgende Ergebnisse (Tabelle 1):

Tabelle 1: Gesamtbelastungen von Kapitalgesellschaften (vollständige Thesaurierung)¹⁸

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Geltendes Recht	24.843	49.686	248.428	496.855	4.968.553
Vorgeschlagene Reform					
- absolut	18.553	37.107	185.535	371.069	3.710.692
- Änderung in %	-12,6	-12,6	-12,6	-12,6	-12,6

© IfM Bonn

Wie - angesichts der den Vorschlägen zugrunde liegenden Intention der Begünstigung thesaurierter Gewinne - nicht anders zu vermuten, werden Kapitalgesellschaften, soweit sie Ihre Gewinn nicht ausschütten, deutlich entlastet. Die relative Entlastung - bezogen auf den Gewinn vor Steuern - beträgt dabei durchgehend 12,6 Prozent¹⁹, unabhängig von der Höhe des Unternehmensgewinns. Dies ist jedoch weniger durch eine spezifisch mittelstandsfreundliche Ausgestaltung der Reformen bedingt als vielmehr durch den Sachverhalt, dass sowohl der alte als auch der vorgeschlagene neue Tarif linear verlaufen und sich somit die Änderungen in allen Gewinnbereichen gleich auswirken. Wie die nachfolgende Tabelle 2 verdeutlicht, stellt sich dieser Sachverhalt völlig anders dar, betrachtet man die andere Extremposition, die vollständige Ausschüttung.

Tabelle 2: Gesamtbelastungen von Kapitalgesellschaften (Vollständige Ausschüttung)²⁰

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Geltendes Recht	14.325	37.020	263.265	547.332	5.660.539
Vorgeschlagene Reform					
- absolut	18.553	40.487	240.990	502.782	5.215.047
- Änderung in %	8,5	3,5	-4,5	-4,5	-4,5

© IfM Bonn

¹⁸ Für Details der Berechnungen siehe Tabelle 5 und 7 im Anhang.

¹⁹ Der Leser mag sich vielleicht fragen, warum die Entlastung bezogen auf den Gewinn vor Steuern nur 12,6 % beträgt, wo doch der Körperschaftsteuersatz um 15 % abgesenkt wurde. Da die Gewerbesteuer bei der Körperschaftsteuer abzugsfähig ist, wird letztere auf den Gewinn nach Gewerbesteuer erhoben. Relativ zu dieser Basis kommt es in der Tat zu einer fünfzehnprozentigen Reduktion. Da jedoch die Gewerbesteuer unverändert bleibt, beträgt die Entlastung insgesamt lediglich 12,6 %.

²⁰ Für Details der Berechnungen siehe Tabelle 6 und 8 im Anhang.

Wie Tabelle 2 deutlich macht, kommt es zu erheblichen Unterschieden in Abhängigkeit von der jeweiligen Gewinnsituation. Während gewinnstarke Kapitalgesellschaften auch im Ausschüttungsfall noch von den vorgeschlagenen Regelungen profitieren, kommt es zu einer eklatanten Mehrbelastung der Unternehmen mit geringeren Vorsteuergewinnen. Ursächlich hierfür ist der linear verlaufende Tarif der Körperschaftsteuer, die als Definitivsteuer auch die ausgeschütteten Gewinne belastet. Der Durchschnittssteuersatz wird weder durch einen Grundfreibetrag noch durch geringere Steuersätze im Eingangsbereich, die bisher dem Anteilseigner zugute kamen, reduziert. Folglich kann bereits die fünfundzwanzigprozentige Definitivsteuer auf Unternehmensebene für sich betrachtet zu einer deutlich höheren Steuerlast als nach bisherigem Recht führen.²¹ Und hier kommt erschwerend noch die zweite Besteuerung auf Ebene des Anteilseigners hinzu.

Noch diffiziler wird die Modellrechnung, wenn die Auswirkungen der vorgeschlagenen Reformen auf Personengesellschaften ermittelt werden. Neben der Unterscheidung von Thesaurierungs- und Ausschüttungsfall sind eine weitere Vielzahl von Reformplänen zu unterscheiden, die teilweise erheblich voneinander abweichen. Da bei einigen dieser vorgeschlagenen Änderungen auch die Gewerbesteuer tangiert wird, wäre es nun nicht mehr vertretbar, diesen Bereich auszuklammern.

Führt man diese Modellrechnungen für thesaurierende Personengesellschaften durch²², ergeben sich die in Tabelle 3 dargestellten Gesamtbelastungen.

Das Optionsmodell ist im Thesaurierungsfall für alle Unternehmen vorteilhaft, wenn auch für gewinnschwächere Unternehmen, für die sich die Optionsausübung nicht lohnt, in relativ geringerem Maße.²³ Auffällig ist, dass die relative Entlastung mit steigendem Gewinn vor Steuern stetig ansteigt.²⁴

21 Erst bei knapp 80.000 DM Gewinn übersteigt der Durchschnittssteuersatz der Einkommensteuer die 25 %-Marke.

22 Auf die Modellrechnungen zur Absenkung des Sondersteuersatzes für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG wird im weiteren Verlauf dieser Abhandlung verzichtet, da bereits die Kommission selber sich dieser Idee gegenüber sehr reserviert geäußert hat.

23 Dass es angesichts des Wegfalls des Sondersteuersatzes für gewerbliche Einkünfte überhaupt zu einer Entlastung kommt, ist auf die Verdoppelung des Freibetrages der Gewerbesteuer zurückzuführen.

24 Nach geltendem Recht steigt der Durchschnittssteuersatz bei Personengesellschaften mit zunehmendem Gewinn vor Steuern immer weiter an. Im Falle der Optionsausübung läge er hingegen zukünftig - unabhängig von der Gewinnhöhe - bei 25 %.

Tabelle 3: Gesamtbelastung von Personengesellschaften (Vollständige Thesaurierung)²⁵

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Geltendes Recht	9.705	30.735	238.255	499.261	5.197.375
Option zur Körperschaftsteuer					
- absolut	9.648	29.606	185.535	371.069	3.710.692
- Änderung in %	-0,1	-1,1	-10,5	-12,8	-14,9
Einheitslösung					
- absolut	12.556	27.174	173.912	359.447	3.699.069
- Änderung in %	5,7	-3,6	-12,9	-14,0	-15,0
Trennungslösung					
- absolut	12.556	27.174	173.912	359.447	3.699.069
- Änderung in %	5,7	-3,6	-12,9	-14,0	-15,0
Gewerbesteueranrechnung					
- absolut	9.666	29.338	222.909	465.047	4.823.538
- Änderung in %	-0,1	-1,4	-3,1	-3,4	-3,7

© IfM Bonn

Bei der Einheits- und Trennungslösung²⁶ zeigt sich ein ähnliches Bild: Auch hier ist die relative Entlastung, bezogen auf den Gewinn vor Steuern, umso größer, je höher letzterer ausfällt.²⁷ Allerdings kommt es hier zu einer deutlichen Mehrbelastung der Unternehmen mit geringen Einkünften, da diese jetzt nicht mehr über die Möglichkeit verfügen, sich wahlweise nach dem regulären Einkommensteuertarif besteuern zu lassen. Der hierdurch bedingte Fortfall von Grundfreibetrag und der ermäßigten Eingangssteuersätze führt zu einer deutlich ansteigenden Steuerbelastung im kleinen Gewinnsegment.

Beim Gewerbesteueranrechnungsmodell kommt es hingegen wieder durchweg zu einer Entlastung der Unternehmen, die allerdings auch - wenn auch in weit geringerem Maße als bei den zuvor besprochenen Ansätzen - mit der Höhe des Gewinns steigt.²⁸

Nun wäre abschließend noch die Entwicklung der Gesamtsteuerbelastung für ausschüttende Personengesellschaften zu untersuchen (Tabelle 4).

²⁵ Für Details der Berechnungen siehe Tabelle 9, 10, 12 und 15 im Anhang.

²⁶ Einheits- und Trennungslösung unterscheiden sich nur hinsichtlich der ausgeschütteten Gewinne, können also im Thesaurierungsfall zusammengefasst werden.

²⁷ Die Begründung aus Fußnote 24 gilt entsprechend.

²⁸ Das ist nicht allzu überraschend, da gewinnschwache Unternehmen kaum Gewerbeertragsteuer zahlen. Vergleiche hierzu auch die detaillierteren Berechnungen im Anhang.

Tabelle 4: Gesamtbelastung von Personengesellschaften (Vollständige Ausschüttung)²⁹

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Geltendes Recht	9.705	30.735	238.255	499.261	5.197.375
Option zur Körperschaftsteuer					
- absolut	9.648	29.606	240.990	502.782	5.215.047
- Änderung in %	-0,1	-1,1	0,5	0,4	0,2
Einheitslösung					
- absolut	9.705	30.844	256.787	540.855	5.654.062
- Änderung in %	0,0	0,1	3,7	4,2	4,6
Trennungslösung					
- absolut	13.339	32.734	233.689	495.482	5.207.746
- Änderung in %	7,3	2,0	-0,9	-0,4	0,1
Gewerbesteueranrechnung					
- absolut	9.666	29.338	222.909	465.047	4.823.538
- Änderung in %	-0,1	-1,4	-3,1	-3,4	-3,7

© IfM Bonn

Das im Thesaurierungsfall noch so vorteilhaft erscheinende Optionsmodell offenbart nun seine Schwächen: Minimale Vorteile bietet es nur noch gewinn-schwachen Unternehmen - und diese üben die Option sinnvollerweise gar nicht aus! Die Mehrbelastung der größeren Personengesellschaften ist auf den Wegfall des Sondersteuersatzes für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG zurückzuführen, von dem gerade gewinnstarke Personengesellschaften profitiert haben.

Die Ergebnisse der Trennungslösung entsprechen bei größeren Unternehmen tendenziell der Optionslösung. Sie sind aber etwas unternehmerfreundlicher, da nicht - wie bei Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer - auf die günstigeren Gewerbesteuerregelungen für Personengesellschaften verzichtet werden muss. Für kleine und Kleinstunternehmen hätte diese Regelung jedoch teilweise dramatische Mehrbelastungen zur Folge.³⁰ Genau umgekehrt verhält es sich bei der Einheitslösung. Die Steuerlast der Unternehmen mit höhe-

²⁹ Für Details der Berechnungen siehe Tabelle 9, 11, 13, 14 und 15 im Anhang.

³⁰ Wie schon im Zusammenhang mit Tabelle 3 erläutert, übersteigt bei ertragsschwachen Unternehmen bereits die fünfundzwanzigprozentige Unternehmensteuer die Gesamtsteuerlast nach geltendem Recht deutlich. Und hier muss der Gewinn zusätzlich beim Unternehmer noch einmal versteuert werden.

ren Gewinnen steigt deutlich an,³¹ während sich für die Kleinunternehmen wenig ändert.

Beim Gewerbesteueranrechnungsmodell kommt es zu keiner Unterscheidung zwischen ausgeschütteten und thesaurierten Gewinnen. Die Anmerkungen zur Tabelle 3 gelten daher entsprechend.

4. Die Auswirkungen der vorgeschlagenen Reformmodelle

Nachdem im bisherigen Verlauf der Untersuchung die von der Kommission erarbeiteten Reformmodelle dargestellt und mittels Modellrechnungen beurteilt wurden, sollen in diesem Abschnitt deren gesamtwirtschaftliche und mittelstandsspezifische Auswirkungen diskutiert werden. Zu diesem Zweck werden zunächst die den Reformvorschläge zugrunde liegenden wesentlichen Ziele herausgestellt und untersucht, inwieweit die Reformvorschläge diesen politischen Zielvorgaben gerecht werden. Im Anschluss daran werden die volkswirtschaftlichen Folgen dieser Zielvorgaben und der zu ihrer Erreichung vorgeschlagenen Maßnahmen diskutiert. In einem weiteren Schritt ist sodann aufzuzeigen, welche Konsequenzen sich hieraus für kleine und mittlere Unternehmen ergeben. Den Abschluss bildet ein kurze, zusammenfassende Wertung und das Aufzeigen möglicher Alternativen.

4.1 Zielerreichung und gesamtwirtschaftliche Auswirkungen

4.1.1 Ziele der Steuerreform

Erklärte Absicht der Bundesregierung ist, vor dem Hintergrund der Diskussion um die im internationalen Vergleich zu hohe steuerliche Belastung deutscher Unternehmen,³² eine deutliche Entlastung. Sie sollte - einschließlich Gewerbesteuer - 35 % nicht übersteigen. Eine allgemeine Absenkung der Steuersätze auf ein vergleichbares Niveau wäre jedoch mit erheblichen Steuerausfällen gewesen. Vor diesem Hintergrund will man auf eine allgemeine Steuersatzsenkung verzichten und statt dessen lediglich die Steuerbelastung auf einbe-

³¹ Grund hierfür ist einmal mehr der bereits mehrfach erwähnte Fortfall des Sondersteuersatzes für gewerbliche Einkünfte nach § 32 c EStG.

³² Nach Angaben von ifo (1999, S. 8) lag beispielsweise die Ertragssteuerbelastung thesaurierender Kapitalgesellschaften im Jahre 1998 in Deutschland bei 56,2 % (einschließlich Gewerbebeertragsteuer und Solidaritätszuschlag). Ein in New York ansässiges, entsprechendes amerikanisches Unternehmen wurde hingegen lediglich mit 41,2 % belastet (Bundes-, Staats- und kommunale Steuer). In Großbritannien sind es sogar nur 31 %. Für eine umfassende Übersicht der steuerlichen Belastungen in den wichtigsten Industriestaaten siehe ebenfalls ifo (1999, S. 8).

haltene Gewinne reduzieren. Des weiteren soll die Unternehmensbesteuerung weitgehend rechtsformneutral ausgestaltet werden, d.h. vom Steuerrecht sollten möglichst keine Anreize für die Wahl einer bestimmten Rechtsform ausgehen. Diese beiden Ziele wurden der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung explizit als Auftragsstellung vorgegeben (BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN 1999, S. 11).

Außerdem sollte das deutsche Körperschaftsteuerrecht überarbeitet werden. Das derzeit geltende Vollarrechnungsverfahren vermeidet zwar die bei klassischen Körperschaftsteuersystemen auftretende Doppelbesteuerung in vorbildlicher Weise und genügt außerdem auf der Ebene der Anteilseigner den Prinzipien der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der horizontalen Gerechtigkeit. Das damit verbundene Regelwerk ist allerdings sehr komplex und schwer durchschaubar, zudem missbrauchsanfällig³³ und benachteiligt ausländische Anteilseigner.³⁴ Der letzte Punkt ist unter europarechtlichen Aspekten kritisch zu beurteilen.

4.1.2 Grad der Zielerreichung

Im folgenden ist nun zu prüfen, inwiefern die von der Kommission vorgelegten Reformvorschläge den Zielvorgaben

- Senkung der Steuerlast für Unternehmen auf 35 % (einschließlich Gewerbesteuer)
- Rechtsformneutralität und
- Etablierung eines einfacheren, weniger missbrauchsanfälligen und "europa-tauglichen" Körperschaftsteuersystems

gerecht werden.

4.1.2.1 Begrenzung der Unternehmensteuerbelastung auf maximal 35 %

Hinsichtlich des Einziehens einer Belastungsobergrenze von 35 %, ist - angesichts der unterschiedlichen Ausgangssituation zwischen Kapital- und Personengesellschaften sowie zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Ge-

³³ Hier sei beispielhaft das berühmte "Dividenden-Stripping" erwähnt, mit dem ausländische Anteilseigner die ihnen verwehrt bleibende Körperschaftsteuergutschrift vereinnahmen konnten.

³⁴ Da das Anrechnungsverfahren an der Grenze endet, steht ihnen keine Körperschaftsteuergutschrift zu.

winnen zu differenzieren. Zu berücksichtigen ist, dass die Grenze von 35 % nur für die einbehaltenen Gewinne gelten soll, d.h. es sollen nur die Unternehmen, nicht aber die Unternehmer entlastet werden.³⁵ Begründet wird dies mit der Anregung des "im Interesse des Gemeinwohls liegende(n) betriebliche(n) Investitionstätigkeit" (Bundesministerium der Finanzen 1999, S. 15).

Betrachtet man Tabelle 1, so erkennt man, dass bereits bei ausschließlich thesaurierenden Kapitalgesellschaften die Zielvorgabe nicht erreicht wird. Einschließlich Gewerbesteuer wird der zu versteuernde Gewinn mit 37,1 %³⁶ belastet.³⁷ Immerhin, die Zielvorgabe wird nur relativ knapp verfehlt und die Entlastung gegenüber dem geltenden Recht, nach dem die Unternehmen insgesamt 49,7 % ihres Vorsteuergewinns abführen müssen, ist beträchtlich.

Wirft man nun jedoch einen Blick auf vollständig ausschüttende Unternehmen (Tabelle 2), so ergibt sich ein gänzlich anderes Bild. Da nun der Grenzsteuersatz der Anteilseigner zu berücksichtigen ist, kann zwar kein klarer Wert mehr angegeben werden. Eines ist jedoch sicher: Die Belastung beträgt - unabhängig vom Gesamteinkommen des Anteilseigners - mindestens 37,1 %. Dieser Wert gilt allerdings nur, wenn der Grenzsteuersatz des Anteilseigners bei Null liegt. Ansonsten werden die Unternehmensgewinne im Ausschüttungsfalle zusätzlich mit bis zu 15,3 % belastet.³⁸

Noch schwerer zu beurteilen werden die Konsequenzen für Personengesellschaften, da derzeit überhaupt nicht klar ist, welches der vier, sich teilweise erheblich voneinander unterscheidenden, Konzepte verwirklicht werden soll. Wie Tabelle 3 zeigt, führen im Thesaurierungsfalle mit Ausnahme der Gewerbesteueranrechnung alle Modelle zu einer maximalen Steuerbelastung von etwa 37 %. Das ist sicherlich ein akzeptabler Wert. Das Modell der Gewerbesteueranrechnung hat hingegen eine Steuerbelastung von in der Spitze etwas über 48 % zur Folge.

³⁵ Die mehr oder wenige große Sinnhaftigkeit einer derartigen Unterscheidung wird im nachfolgenden noch diskutiert werden.

³⁶ Der Fairness halber muss aber hinzugefügt werden, dass die Kommission selber darauf hingewiesen hat, dass der Grenzwert von 35 % in Anbetracht der Lage der öffentlichen Finanzen kurzfristig nicht einzuhalten sei.

³⁷ Wobei der derzeit noch erhobene Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % von der Körperschaftsteuerbetrages noch nicht einmal berücksichtigt wurde. Bezogen auf den Gewinn vor Steuern würde dieser die Gesamtbelastung um ca. 1,2 % erhöhen.

³⁸ Zugrunde gelegt wurde hierbei der ab 2001 geltende Spitzensteuersatz von 48,5 %, der ab einem Gesamteinkommen eines Anteilseigners von DM 107.568 erreicht wird.

Andererseits weist gerade der letztgenannte Ansatz im Ausschüttungsfall die geringste Steuerbelastung auf. Da bei der Gewerbesteueranrechnung nicht zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen differenziert wird, bleibt es hier nämlich bei den erwähnten 48 %. Bei allen anderen vorgeschlagenen Reformmöglichkeiten wird hingegen eine Nachversteuerung fällig, die die Steuerbelastung auf weit über 50 % treiben kann (Tabelle 4). Zum schlechtesten Ergebnis führt die Einheitslösung mit Spitzenbelastungen von um die 57 %.

Da die Vorgabe einer Maximalbelastung von 35 % allerdings ausdrücklich auf die thesaurierten Gewinne beschränkt wurde, ist zu konstatieren, dass die vorgeschlagene Reform dieses Ziel fast erreicht. Eine Maximalbelastung von circa 37 % kann sich - auch im internationalen Vergleich³⁹ - sehen lassen. Man kann daher m.E. hier durchaus von Zielerreichung reden.

4.1.2.2 Rechtsformneutralität

Die zweite wesentliche Zielvorgabe war die Einführung einer rechtsformneutralen Besteuerung. Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass sich - angesichts des Wunsches nach einem möglichst kurzfristigen Einstieg in eine Unternehmensteuerreform - eine wirklich grundlegende Umgestaltung des deutschen Unternehmensteuerrechts nicht verwirklichen ließ (Bundesministerium der Finanzen 1999, S. 24). Ohnehin kann sich die Forderung der Rechtsformneutralität sinnvollerweise nur auf die einbehaltenen Gewinne beziehen.⁴⁰ Es steht somit lediglich die sogenannte "Thesaurierungsneutralität" zur Debatte.

Ein Blick auf die Tabellen 1 und 2 verdeutlicht, dass von einer durchgängig thesaurierungsneutralen Besteuerung nach wie vor keine Rede sein kann. Immerhin liegen, lässt man auch hier das Gewerbesteuerentlastungsmodell zunächst einmal außer acht, die Belastungen in der Spitze sehr nahe beieinander.⁴¹ Folglich kommt der Kommissionsvorschlag der Thesaurierungsneutralität zumindest nahe.

³⁹ Nach ifo (1999 S. 8) befindet sich die Bundesrepublik Deutschland damit im soliden Mittelfeld und schneidet besser ab wie beispielsweise die USA, Frankreich und Japan.

⁴⁰ Auf der Ebene der Anteilseigner beziehungsweise Eigentümer ist Rechtsformneutralität schon deshalb nicht zu verwirklichen, da aufgrund des in Deutschland anzuwendenden Leistungsfähigkeitsprinzips auch alle sonstigen Einkünfte sowie zahlreiche persönliche Lebensumstände (z.B. Familienstand) Berücksichtigung finden müssen.

⁴¹ Dass die Thesaurierungsneutralität im Falle der ausgeübten Körperschaftsteuroption gewährleistet ist, ist klar. Wenn Personengesellschaften in vollem Umfang wie eine

4.1.2.3 Einführung eines neuen Körperschaftsteuersystems

Schließlich wäre noch auf die Einführung eines einfacheren, weniger missbrauchsanfälligen und europatauglichen Körperschaftsteuersystems einzugehen. Das vorgeschlagene Verfahren mit einer Definitivsteuer von 25 % und der zusätzlichen Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne beim Anteilseigner nach dem Halbeinkünfteverfahren ist sicherlich einfacher als das - mit einem sehr komplizierten Verfahren⁴² verbundene - derzeit geltende Vollarrechnungsverfahren. Die ihm zugeschriebene geringere Missbrauchsanfälligkeit muss aber stark bezweifelt werden. Beim derzeit geltenden Vollarrechnungsverfahren haben Anteilseigner durch die Körperschaftsteuergutschrift einen massiven Anreiz, dem Finanzamt ihre diesbezüglichen Einnahmen offenzulegen. Dies würde mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens entfallen. Die Diskriminierung von Ausländern bleibt nach wie vor erhalten. Das Halbeinkünfteverfahren gilt ebenso wenig wie das Vollarrechnungsverfahren über die deutschen Grenzen hinaus. Der ausländische Investor muss die Dividende in seiner Heimat voll versteuern, obwohl der Unternehmensgewinn bereits mit 25 % vorbelastet ist (KRAUSE-JUNK 1999 S. 336).

4.1.2.4 Resümee

Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass die beiden vorrangigen Ziele der geplanten Unternehmensteuerreform, die Begrenzung der Thesaurierungsbelastung auf 35 % und die Herstellung der Thesaurierungsneutralität, zwar nicht vollständig, aber doch immerhin im großen und ganzen erreicht werden. Die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens erscheint allerdings vor dem Hintergrund der mangelnden Erreichung der politisch vorgegebenen Ziele fragwürdig.

4.1.3 Analyse der gesamtwirtschaftliche Auswirkungen

Zwar wurde im bisherigen Verlauf der Analyse erkennbar, dass die politisch vorgegebenen Ziele durch die Reformvorschläge der Kommission zumindest weitgehend erreicht werden können. Dies sagt aber zunächst noch wenig über deren gesamtwirtschaftlichen Folgen aus. Sind die Zielvorgaben falsch oder

Körperschaft besteuert werden, kann es natürlich keinen Unterschied zwischen diesen beiden Rechtsformen geben.

⁴² Beispielhaft sei hier nur daran erinnert, dass die Unternehmen ihr Eigenkapital nach der Höhe der körperschaftssteuerlichen Vorbelastung gliedern müssen.

verursachen die geplanten Änderungen nicht vorhersehbare Probleme, so kann der Gesamteffekt der Reform aus volkswirtschaftlicher Sicht durchaus fraglich sein. Vor diesem Hintergrund sind daher sowohl die Zielvorgaben als auch die vorgeschlagenen Maßnahmen zur Realisierung der Ziele einer kritischen Würdigung zu unterziehen.

4.1.3.1 Begrenzung der Unternehmensteuerbelastung auf maximal 35 %

Gegen den Vorsatz, die steuerliche Belastung der Unternehmen auf 35 % zu begrenzen, ist sicherlich zunächst wenig einzuwenden. Gegen den hierzu aus Gründen der Finanzierbarkeit eingeschlagenen Weg, lediglich die einbehaltenen Gewinne zu entlasten und somit eine gewaltige Spreizung erstens zwischen thesaurierten und ausgeschütteten und zweitens zwischen den im und außerhalb eines Unternehmens entstandenen Einkünften in Kauf zu nehmen, hingegen schon eher.

Die Folge ist eine drastische Begünstigung der in einer Kapitalgesellschaft thesaurierten Gewinne gegenüber allen der normalen Einkommensteuer unterworfenen Einkünfte, selbst wenn letztere nur unterdurchschnittlich hoch sind (KRAUSE-JUNK S. 335). Dies bedeutet primär eine Verletzung von zwei Eckpfeilern des deutschen Steuerrechts, nämlich dem synthetischen Einkommensbegriff⁴³ und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Zudem birgt die vorgesehene Bevorzugung einbehaltener Gewinne die Gefahr von "Lock-in-Effekten". Gewinne werden durch die Anreizwirkungen des Steuerrechts gewissermaßen im Unternehmen eingesperrt, d.h. sie verbleiben dort aufgrund der steuerlichen Konsequenzen und nicht, weil sie dort am gewinnbringendsten angelegt wären (EEKHOFF 1999). Die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes, der das Kapital seiner bestmöglichen volkswirtschaftlichen Verwendung zuführen soll, wird beeinträchtigt (REPNIK 1999). Es kommt zu Fehlallokationen (PEFFEKOVEN 1999 S. 339). Zudem trifft die Benachteiligung der Beteiligungsfinanzierung gegenüber der Selbstfinanzierung⁴⁴ gerade junge Unternehmen und Wachstumsbranchen, die besonders stark auf eine Kapitalzufuhr von außen angewiesen sind. Die geplante Reform droht somit

⁴³ Alle Einkünfte werden zusammengezählt und auf das so gebildete zu versteuernde Einkommen wird ein identischer Steuertarif angewendet. Eine Differenzierung der Einkünfte nach Herkunft oder Verwendung ist damit nicht zu vereinbaren (POLLACK 1999, S. 111).

⁴⁴ Aus Eigenmitteln reinvestierte Erträge unterliegen nur der fünfundzwanzigprozentigen Körperschaftsteuer, aus Beteiligungen reinvestierte Erträge werden neben der Definitivsteuer noch dem halben persönlichen Grenzsteuersatz des Investors unterworfen.

einer Konservierung bestehender Strukturen Vorschub zu leisten (KRAUSE-JUNK 1999, S. 336).

Besonders problematisch ist die Differenzierung zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen bei Personengesellschaften. Sie macht eine strikte Trennung der Vermögenssphären von Unternehmen und Unternehmer erforderlich. Dies ist zum einen technisch sehr schwierig⁴⁵ und widerspricht zum anderen dem Charakter einer Personengesellschaft. Faktisch wird jeder eigenverantwortliche Unternehmer steuerrechtlich zum Angestellten. Einen Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts stellen die hierbei zu lösenden, heiklen Abgrenzungsprobleme sicherlich nicht dar (LAMBSDORFF 1999).

Zur Rechtfertigung der vorgeschlagenen Spreizung führt die Kommission, wie bereits erwähnt, die im Interesse des Gemeinwohls notwendige Anregung der Investitionstätigkeit qua Selbstfinanzierung an (BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN 1999, S. 15). Diese Erwartung ist aber aus mehreren Gründen illusionär. Zunächst einmal ist die Gleichsetzung von thesaurierten mit guten, weil investierten, Gewinnen und die von ausgeschütteten mit konsumierten und somit schlechten Gewinnen nicht zulässig: Weder müssen einbehaltene Gewinne für Investitionen verwendet werden, noch werden ausgeschüttete Gewinne zwangsläufig konsumiert (PEFFEKOVEN 1999, S. 339). Wobei immer noch zu beweisen wäre, dass Investieren/Sparen volkswirtschaftlich wertvoller ist als Konsumieren. Aufgrund des derzeitigen Erkenntnisstandes der Wirtschaftstheorie ist diese Schlussfolgerung jedenfalls nicht zwingend. Aber selbst wenn man dieser Logik folgt, ist die vorgeschlagene Reform inkonsequent. Es ist nämlich durch nichts zu rechtfertigen, dass die Ersparnisbildung innerhalb eines Unternehmens anders behandelt wird, als andere, den Kapitalmarkt nutzende, Sparformen. Sofern wirklich der Verbrauch stärker als Sparen und Investieren belastet werden soll, sollte man konsequenterweise zu einer konsumorientierten Einkommensteuer übergehen, die allen Sparformen, und nicht nur den im Unternehmen verbleibenden Gewinnen, zugute kommt (EEKHOFF 1999, S. 2).

4.1.3.2 Rechtsformneutralität

Die Forderung nach Rechtsform- respektive Thesaurierungsneutralität mag ebenfalls auf den ersten Blick plausibel erscheinen. Warum sollten schließlich zwei Unternehmen mit ansonsten identischen Geschäftsabläufen einer unter-

⁴⁵ Wie behandelt man beispielsweise den Eigenverbrauch?

schiedlichen Steuerlast unterliegen, nur weil sie sich in ihrer Rechtsform unterscheiden? Dies ist in der Tat nicht einzusehen. Zumindest dann nicht, wenn man ein Unternehmen als Institution ansieht, die vom Unternehmer faktisch losgelöst zu betrachten und behandeln ist. Mit dieser Sichtweise löst man sich jedoch vom Bild des haftenden, risikotragenden Eigentümerunternehmers, der gerade das Kennzeichen des marktwirtschaftlichen Unternehmertums ist (LAMBSDORFF 1999 S. 18). Eine Steuerpolitik, die den hinter dem Unternehmen stehenden Unternehmer einfach ignoriert, schafft letztlich keine Anreize für unternehmerisches Handeln und Selbständigkeit. So müsste beispielsweise ein eigenverantwortlicher Unternehmer von einem Jahresgewinn von DM 50.000 bereits im Thesaurierungsfalle nach den Vorstellungen der Kommission 25 % = DM 12.500.- Unternehmensteuer zahlen, um die Thesaurierungsneutralität zu gewährleisten, was deutlich über seiner im Rahmen der - auf der Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips aufbauenden - Einkommensteuer anfallenden Zahlungsverpflichtung von DM 9.648.-⁴⁶ liegt. Eine steuerliche Gleichbehandlung auf Unternehmensebene ist in der Regel gleichbedeutend mit einer Ungleichbehandlung auf der Unternehmerebene.

4.1.3.3 Einführung eines neuen Körperschaftsteuersystems

Bleibt noch die Prüfung des vorgeschlagenen neuen Körperschaftsteuersystems mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens und der Erhebung einer fünfundzwanzigprozentigen Definitivsteuer und zusätzlicher Versteuerung der ausgeschütteten Gewinne nach dem Halbeinkünfteverfahren. Da - wie im vorhergehenden Abschnitt gezeigt - bereits der Zielerreichungsgrad des vorgeschlagenen Verfahrens sehr zweifelhaft ist, fallen weitere, gegen dieses Vorhaben sprechende, Aspekte umso stärker ins Gewicht.

Zunächst einmal gelten natürlich alle Gründe, die gegen die höhere steuerliche Belastung ausgeschütteter Gewinne sprechen, auch hier. Hinzu kommt, dass das bewährte Leistungsfähigkeitsprinzip des deutschen Einkommenssteuerrechts einseitig für eine Einkommensart weitgehend außer Kraft gesetzt wird.⁴⁷ Des weiteren sind die verteilungspolitischen Implikationen des Hal-

⁴⁶ Gemäß Einkommensteuer-Grundtabelle 2001/2002.

⁴⁷ So unterliegt beispielsweise ein Unternehmer, der sich für die Rechtsform einer GmbH entschieden hat, bereits ab der ersten DM einem Grenzsteuersatz von mindestens 25 %. Dies lässt sich vermeiden, indem Entnahmen als Geschäftsführergehalt deklariert werden und diese somit der "normalen" Einkommensteuer mit Grundfreibetrag und niedrigeren Eingangssätzen unterliegen. Die Notwendigkeit einer solchen Vorgehensweise macht das Steuerrecht für die Unternehmer allerdings ganz sicher durchschaubar.

beinkünfteverfahrens ausgesprochen delikant. Zunächst einmal belastet es die Bezieher kleiner Einkommen unter den Aktionären, wohingegen diejenigen mit hohen Einkünften entlastet werden.⁴⁸ Dies dürfte wohl ebenso wenig sozial gerechtfertigt sein wie die Tatsache, dass Dividendeneinkünfte auch dann einem geringeren Grenzsteuersatz unterliegen können als alle anderen Einkommensarten, wenn sie insgesamt wesentlich höher ausfallen.⁴⁹ Zudem werden alle Intentionen, aus den Deutschen ein Volk von Aktionären zu machen, negativ beeinflusst.

4.2 Auswirkungen der vorgeschlagenen Reformen auf kleine und mittlere Unternehmen

Betrachtet man die Belastungsrechnungen in den Tabellen 1 bis 4, so liegt die Vermutung nahe, dass - insbesondere im Ausschüttungsfall - von der geplanten Unternehmensteuerreform große, ertragsstarke Unternehmen profitieren, wohingegen Unternehmen mit relativ geringen Jahresüberschüssen teilweise mit erheblichen zusätzlichen Belastungen rechnen müssen. Bei Kapitalgesellschaften wirkt sich insbesondere die geplante Definitivsteuer in Höhe von 25 % verheerend für gewinnschwache Unternehmen aus, da hierdurch die entlastenden Wirkungen des einkommensteuerrechtlichen Grundfreibetrages und der niedrigeren Eingangssätze verloren gehen.⁵⁰

Hier kommt es - trotz der auf den ersten Blick feststellbaren Entlastungen (Tabelle 1) - auch bei thesaurierenden Kapitalgesellschaften mit geringen Gewin-

rer. Zudem müssen Geschäftsführergehälter vorab vertraglich festgelegt werden. Ergo muss der Unternehmer schon ex-ante eine recht konkrete Vorstellung seiner Gewinne und Entnahmen haben, wenn er diese Methode optimal anwenden will.

⁴⁸ Wie bereits in der letzten Fußnote erwähnt, beträgt der "Mindestgrenzsteuersatz" durch den Definitivcharakter der Körperschaftsteuer 25 %. Hinzu kommt im Ausschüttungsfall der halbe persönliche Grenzsteuersatz auf die verbleibenden 75 %, d.h. der Spitzensteuersatz auf ausgeschüttete Gewinne liegt bei etwa 43,2 %. Die kritische Grenze, bei der die Grenzsteuerbelastung des bisherigen Vollerrechnungsverfahrens genau der des Halbeinkünfteverfahrens entspricht, wird bei einem persönlichen Einkommensteuergrenzsteuersatz von 40 % erreicht.

⁴⁹ So muss beispielsweise ein Arbeitnehmer mit einem Jahreseinkommen von DM 100.000.- von einer durch Überstunden zusätzlich verdienten Mark 46,4 Pfennige, ein Einkommensmillionär von einer zusätzlichen Dividendenmark jedoch nur 43,2 Pfennige an das Finanzamt überweisen.

⁵⁰ Auch hier besteht natürlich prinzipiell die Möglichkeit durch Vereinbarung eines Geschäftsführergehaltes den Grundfreibetrag und die niedrigeren Eingangssätze im Rahmen der Einkommensteuer zu nutzen. Siehe hierzu auch Fußnote 47.

nen⁵¹ zu Mehrbelastungen. Nach geltendem Recht können diese nämlich durch eine "Schütt-aus-Hol-zurück-Politik" ihre Steuerbelastung auf das Niveau der persönlichen Einkommensteuer senken und auf diese Weise verhindern, dass der Thesaurierungssatz von 40 % greift. Diese Option fällt, sofern die Vorschläge der Kommission tatsächlich realisiert werden, zukünftig weg.

Hinsichtlich der für die Besteuerung von Personengesellschaften vorgelegten Modelle wäre insbesondere die Realisierung der Trennungslösung mit erheblichen zusätzlichen Belastungen für den Mittelstand verbunden.⁵² Im Rahmen des Einheitsmodells werden Unternehmen mit einem niedrigen Jahresgewinn im Thesaurierungsfall zwar ebenfalls höher besteuert. Hier dürften sich diese zusätzlichen Belastungen aber durch eine Art faktisches "Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren" zumindest begrenzen lassen.

Des Weiteren kann sich die Benachteiligung der Beteiligungs- gegenüber der Selbstfinanzierung gerade für mittelständische Unternehmen, die - wie beispielsweise Existenzgründer und wachstumsstarke Unternehmen - in der Regel eher auf die Zufuhr von Kapital angewiesen sind, als problematisch erweisen (LAMBSDORFF 1999).

Nicht außer acht gelassen werden sollten in diesem Zusammenhang mögliche zusätzliche administrative Belastungen, die kleinen und mittleren Unternehmen aus den schwierigen Abgrenzungsproblemen zwischen Unternehmens- und Unternehmersphäre erwachsen dürften. Die hierzu im Bundesministerium der Finanzen durchgeführten Planspiele haben die bei der Realisierung einer unterschiedlichen Besteuerung von einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen bei Personengesellschaften auftretenden praktischen Probleme deutlich sichtbar gemacht (UHLMANN 1999).

Insgesamt gesehen bringt somit der von der Kommission erarbeitete Vorschlag zur Unternehmensteuerreform für mittelständische Unternehmen eine Vielzahl neuer Risiken und Probleme mit sich. Es profitieren in erster Linie große Kapitalgesellschaften mit entsprechend hohen Gewinnen. Kleine und mittlere Unternehmen, bei denen die Besitzer in der Regel auf Ausschüttungen zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes angewiesen sind, müssen hingegen mit höheren Steuerbelastungen rechnen (MICHELBAACH 1999). Es entsteht

⁵¹ Zu denen - aufgrund des hohen Investitionsbedarfes - vielfach auch Existenzgründer und Wachstumsunternehmen zählen.

⁵² Die Gründe hierfür entsprechen im wesentlichen den bei der Diskussion des körperschaftssteuerlichen Halbeinkünfteverfahrens angeführten.

daher der Eindruck, dass beim vorgeschlagenen Reformmodell vorrangig den Interessen großer Kapitalgesellschaften Rechnung getragen wird.

4.3 Zusammenfassende Wertung

Wie im Verlaufe der Untersuchung gezeigt wurde, kann der von der Kommission erarbeitete Vorschlag zwar die Begrenzung der Thesaurierungsbelastung auf etwa 37 % sicherstellen. Da eine entsprechende Begrenzung für ausgeschüttete Gewinne jedoch nicht vorgesehen ist, kann dies nur durch eine deutliche Tarifspreizung zwischen ausgeschütteten und einbehaltenen Gewinnen erreicht werden. Eine derartige Spreizung ist aber sowohl vor dem Hintergrund der damit einher gehenden "Einsperrung" von Gewinnen im Unternehmen - und somit letztlich einer möglichen Fehlallokation des zur Verfügung stehenden Kapitals - als auch angesichts der damit verbunden verteilungspolitischen Implikationen fragwürdig. Nicht zuletzt dürfte eine derartige Spreizung gegen das Gebot der steuerlichen Gleichbehandlung verstoßen und somit auch verfassungsrechtlich bedenklich sein (PEFFEKOVEN 1999, S. 340). Sicherlich ist es möglich, eine steuerliche Entlastung der Ersparnisbildung insgesamt zu rechtfertigen. Keinesfalls aber eine isolierte Subventionierung der im Unternehmen eingesperrten Gewinne.

Strebt man eine solche Begünstigung an, sollte man daher den Schritt zur Ausgabensteuer, bei der dann alle Sparformen gleichermaßen begünstigt werden, entschlossen durchführen.⁵³ Ist eine solch radikale Abkehr von der Einkommensteuer nicht erwünscht, wäre es sinnvoll, zum Konzept der synthetischen Einkommensbesteuerung zurückkehren (KRAUSE-JUNK 1999, S. 338). Entsprechend sollte man im Rahmen der Körperschaftsteuer zu der früheren, aus guten Gründen verfolgten, Maxime zurückkehren, dass der Thesaurierungssatz der Körperschaftsteuer dem Einkommensteuersatz entsprechen sollte - natürlich bei Beibehaltung des derzeit geltenden Vollanrechnungsverfahrens. Nur so lässt sich die Neutralität der Besteuerung in bezug auf die Gewinnverwendung und die Finanzierungsstruktur der Unternehmen sichern (PEFFEKOVEN 1999, S. 340).

Folglich müsste eine Entlastung der Unternehmen dann mit einer allgemeinen Senkung der Steuersätze einhergehen. Unter mittelstandspolitischen Aspek-

⁵³ Wobei an dieser Stelle nicht verschwiegen werden soll, dass die Meinungen im Hinblick auf die ökonomische Sinnhaftigkeit einer Ausgabensteuer durchaus geteilt sind. Zu den Kritikpunkten siehe KRAUSE-JUNK/MÜLLER (1999).

ten wäre zudem eine deutliche Streckung des Progressionsverlaufes - von dem, im Gegensatz zu einer reinen Kappung der Spitzensteuersätze, auch kleine Unternehmen mit geringen Jahresüberschüssen profitieren würden - wünschenswert. Allerdings wäre gerade ein solcher Schritt, von dem praktisch alle Steuerpflichtigen profitieren würden, mit hohen Einnahmeausfällen verbunden.⁵⁴

Was die Diskussion um die Zusatzbelastung der Unternehmen durch die Gewerbesteuer angeht, so ist nicht einzusehen, warum nach komplizierten Kompensationsmodellen und Tarifspreizungen gesucht wird, die keineswegs zu einer Erhöhung der Überschaubarkeit beitragen. Einfacher wäre es, über Möglichkeiten für eine Abschaffung der Gewerbesteuer⁵⁵ aufs Neue nachzudenken. Eine Vielzahl von nach wie vor aktuellen Vorschlägen - beispielhaft genannt sei hier die Einführung einer anderen kommunalen Steuer mit Hebesatzrecht für die einzelnen Gemeinden - finden sich bereits in CLEMENS/HELD (1986).

⁵⁴ Der Zentralverband des Deutschen Handwerks (ZDH) hat einen Tarifvorschlag erarbeitet, der - bei einer Beibehaltung des ab 2001 geltenden Spitzensteuersatzes von 48,5 % - ein Einsetzen desselben erst bei Einkommen von mehr als DM 200.000.- vorsieht. Der ZDH beziffert die hierbei anfallenden Einnahmenverluste für das Jahr 2002 auf 34 Mrd. DM (PHILIPP 1999).

⁵⁵ Die als Ertragsteuer konzipierte Gewerbesteuer diskriminiert als zusätzliche Belastung die gewerblichen Gewinne gegenüber anderen Einkommensarten. Zudem ist sie unvereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da es keine eigene Leistungsfähigkeit eines Gewerbebetriebes gibt (SCHNEIDER 1990, S. 174 ff.).

Anhang: Tabellen der Belastungsrechnungen

1. Kapitalgesellschaften

1.1 Geltendes Recht

Tabelle 5: Vollständige Thesaurierung

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Gewerbesteuer	8.071	16.143	80.713	161.426	1.614.256
Gewinn nach Gewerbesteuer	41.929	83.857	419.287	838.426	8.385.744
Körperschaftsteuer (40%)	16.771	33.543	167.715	335.430	3.354.298
Gesamtbelastung	24.843	49.686	248.428	496.855	4.968.553

© IfM Bonn

Tabelle 6: Vollständige Ausschüttung

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Gewerbesteuer	8.071	16.143	80.713	161.426	1.614.256
Gewinn nach Gewerbesteuer	41.929	83.857	419.287	838.426	8.385.744
Sparerfreibetrag	3.100	3.100	3.100	3.100	3.100
Kapitaleinkünfte beim Anteilseigner	38.829	80.757	416.187	835.474	8.382.643
zu zahlende Einkommensteuer nach Grundtabelle 2001/2002	6.254	20.877	182.552	385.906	4.046.283
Gesamtbelastung	14.325	37.020	263.265	547.332	5.660.539

© IfM Bonn

1.2 Vorgeschlagene Reform

Tabelle 7: Vollständige Thesaurierung

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Gewerbesteuer	8.071	16.143	80.713	161.426	1.614.256
Gewinn nach Gewerbesteuer	41.929	83.857	419.287	838.426	8.385.744
Körperschaftsteuer (25 %)	10.482	20.964	104.822	209.644	2.096.436
Gesamtbelastung	18.553	37.107	185.535	371.069	3.710.692

© IfM Bonn

Tabelle 8: Vollständige Ausschüttung

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Gewerbesteuer	8.071	16.143	80.713	161.426	1.614.256
Gewinn nach Gewerbesteuer	41.929	83.857	419.287	838.426	8.385.744
Körperschaftsteuer (25 %)	10.482	20.964	104.822	209.644	2.096.436
Ausschüttbar	31.447	62.893	314.465	628.931	6.289.308
Nach Halbeinkünfteverfahren steuerpflichtig	15.723	31.447	157.233	314.465	3.141.554
Sparerfreibetrag	3.100	3.100	3.100	3.100	3.100
Kapital beim Anteilseigner zu zahlende Einkommensteuer nach Grundtabelle 2001/2002	0	3.380	55.455	131.713	1.504.355
Gesamtbelastung	18.553	40.487	240.990	502.782	5.215.047

© IfM Bonn

2. Personengesellschaften

2.1 Geltendes Recht

Tabelle 9: Thesaurierung und Ausschüttung

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Gewerbesteuer	74	2.899	65.216	145.929	1.598.759
Gewinn nach Gewerbesteuer	49.926	97.101	434.784	854.071	8.401.241
zu zahlende Einkommen- steuer nach Grundtabelle 2001/2002	9.631	27.945	191.571	394.926	4.055.303
Ermäßigungsbetrag nach § 32 c EStG	0	110	18.532	41.593	456.687
Einkommensteuer	9.631	27.835	173.039	353.333	3.598.616
Gesamtbelastung	9.705	30.735	238.255	499.261	5.197.375

© IfM Bonn

2.2 Vorgeschlagene Reform

2.2.1 Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer

Tabelle 10: Vollständige Thesaurierung

Gewinne vor Steuer in DM	50.000*	100.000*	500.000*	1.000.000**	10.000.000**
Gewerbesteuer	0	646	80.713	161.426	1.614.256
Gewinn nach Gewerbesteuer	50.000	99.354	419.287	838.574	8.385.744
zu zahlende Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer	9.648	28.960	104.822	209.644	2.096.436
Gesamtbelastung	9.648	29.606	185.535	371.069	3.710.692

© IfM Bonn

* Verzicht auf die Option zur Körperschaftsteuer

** Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer

Tabelle 11: Vollständige Ausschüttung

Gewinne vor Steuer in DM	50.000*	100.000*	500.000**	1.000.000**	10.000.000**
Gewerbesteuer	0	646	80.713	161.426	1.614.256
Gewinn nach Gewerbesteuer	50.000	99.354	419.287	838.574	8.385.744
zu zahlende Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer***	9.648	28.960	160.277	341.357	3.600.791
Gesamtbelastung	9.648	29.606	240.990	502.782	5.215.047

© IfM Bonn

* Verzicht auf die Option zur Körperschaftsteuer

** Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer

*** Sofern das betreffende Unternehmen sich für die Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer entschieden hat, sind in den entsprechenden Feldern die anfallende Körperschaftsteuer und die, nach dem Halbeinkünfteverfahren berechnete, Einkommensteuer aufaddiert worden.

2.2.2 Sondertarifierung nicht entnommener Gewinne

Tabelle 12: Vollständige Thesaurierung (Einheitslösung und Trennungslösung)

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Gewerbesteuer	74	2.899	65.216	145.929	1.598.759
Gewinn nach Gewerbesteuer	49.926	97.101	434.784	854.071	8.401.241
Unternehmensteuer (25 %)	12.481	24.275	108.696	213.518	2.100.310
Gesamtbelastung	12.556	27.174	173.912	359.447	3.699.069

© IfM Bonn

Tabelle 13: Vollständige Ausschüttung (Einheitslösung)

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Gewerbesteuer	74	2.899	65.216	145.929	1.598.759
Gewinn nach Gewerbesteuer	49.926	97.101	434.784	854.071	8.401.241
zu zahlende Einkommensteuer*	9.631	27.945	191.571	394.926	4.055.303
Gesamtbelastung	9.705	30.844	256.787	540.855	5.654.062

© IfM Bonn

* Bei der Einheitslösung werden ausgeschüttete Gewinne beim Unternehmer wie normale Einkünfte besteuert

Tabelle 14: Vollständige Ausschüttung (Trennungslösung)

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Gewerbesteuer	74	2.899	65.216	145.929	1.598.759
Gewinn nach Gewerbesteuer	49.926	97.101	434.784	854.071	8.401.241
Unternehmensteuer (25 %)	12.481	24.275	108.696	213.518	2.100.310
Ausschüttbar	37.444	72.826	326.088	640.553	6.300.931
Nach Halbeinkünfteverfahren steuerpflichtig	18.722	36.413	163.044	320.277	3.150.465
zu zahlende Einkommensteuer nach Grundtabelle 2001/2002	1.006	5.560	59.777	136.035	1.508.677
Gesamtbelastung	13.561	32.734	233.689	495.482	5.207.746

© IfM Bonn

2.2.3 Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung

Tabelle 15: Thesaurierung und Ausschüttung

Gewinne vor Steuer in DM	50.000	100.000	500.000	1.000.000	10.000.000
Gewerbesteuer	74	2.899	65.216	145.929	1.598.759
Gewinn nach Gewerbesteuer	49.926	97.101	434.784	854.071	8.401.241
zu zahlende Einkommensteuer nach Grundtabelle 2001/2002	9.631	27.945	191.571	394.926	4.055.303
Gewerbesteueranrechnung	39	1.506	33.878	75.807	830.524
Einkommensteuer	9.592	26.439	157.693	319.119	3.224.779
Gesamtbelastung	9.666	29.338	222.909	465.047	4.823.538

© IfM Bonn

5. Literaturverzeichnis

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (1999): Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bonn

DEUTSCHER BUNDESTAG (2000): Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz - StSenkG) Bundestagsdrucksache Nr. 14/2683 vom 15.02.2000

EECKHOFF, Johann (1999): Das Bonner Reformpaket hat gute und schlechte Seiten in: Handelsblatt Nr. 122 vom 29.06.1999 S. 2

Ifo (1999): Ifo Vorschlag zur Steuerreform in: ifo Schnelldienst Nr. 18/1999

KRAUSE-JUNK, Gerold (1999): Zwischen Dividendenfreistellung und klassischem System: Halbheit als Steuerprinzip in: Wirtschaftsdienst Nr. 1999/VI S. 335 - 338

KRAUSE-JUNK, Gerold; MÜLLER, Regina (1999): Einkommensteuer, Konsumsteuer und die ausgelassenen Chancen der Einkommenserzielung in: Wirtschaftsdienst Nr. 1999/IX S. 545 - 547

LAMBSDORFF, Otto Graf (1999): Die verhängnisvolle Spreizung in: F.A.Z. Nr. 161 vom 15.07.1999 S. 18

MICHELBAACH, Hans (1999): Täuschungsmanöver für die Wirtschaft in: MittelstandsMagazin Nr. 7-8/99 S. 14

PEFFEKOVEN (1999): Wie sollte die Unternehmensteuer reformiert werden? In: Wirtschaftsdienst Nr. 1999/VI S. 339 - 341

PHILIPP, Dieter (1999): Statement für das Pressefrühstück am Mittwoch, den 27. Oktober 1999 Haus des Deutschen Handwerks, Berlin

POLLACK, Helga (1999): Begründung des Sondervotums in: Bundesministerium der Finanzen: Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Bonn, S. 110 - 112

REPNIK, Hans-Peter (1999): Die guten Gewinne und die schlechten Arbeitseinkommen in: F.A.Z. Nr. 256 vom 03.11.1999 S. 19

SCHNEIDER, Dieter (1990): Unternehmensbesteuerung, 5. Auflage, Wiesbaden

STATISTISCHES BUNDESAMT (1998 a): Realsteuervergleich 1997 Fachserie 14 Reihe 10.1, Wiesbaden

STATISTISCHES BUNDESAMT (1998 b): Statistisches Jahrbuch 1998 für die Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden

UHLMANN, Reinhard (1999): Schlechte Noten für die rot-grüne Koalition in: Handelsblatt Nr. 208 vom 27.10.1999 S. 2