

Johanna Hey

Unternehmenssteuerreform: Integration von Personenunternehmen in die niedrige Besteuerung thesaurierter Gewinne

Die Reformvorschläge im Vergleich

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <p>I. Der internationale Steuerwettbewerb als Motor der Unternehmenssteuerreformdiskussion</p> <p>II. Zielsetzungen und Rahmenbedingungen</p> <ol style="list-style-type: none">1. Rechtsformneutralität: Vermeidung der Diskriminierung von Personenunternehmen2. Finanzierungsneutralität3. Praktikabilität4. Vereinbarkeit mit Europa- und Doppelbesteuerungsrecht5. Vermeidung von Verschlechterungen gegenüber dem Status Quo? | <p>III. Die Reformvorschläge</p> <ol style="list-style-type: none">1. Flat Tax2. Duale Einkommensteuer3. Allgemeine Unternehmensteuer4. Tarifoptionen5. Option zur Körperschaftsteuer6. Erweiterung der Körperschaftsteuerpflicht auf einzelne Personengesellschaften <p>IV. Keine Unternehmenssteuerreform ohne Gewerbesteuerreform!</p> |
|---|--|

I. Der internationale Steuerwettbewerb als Motor der Unternehmenssteuerreformdiskussion

Spätestens seit dem 33. Juristentag 1924 wird über die Reform des Unternehmenssteuerrechts gestritten¹. Die Diskussion bewegt sich in einem Dreieck zwischen der *Beibehaltung des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung*², der *transparenten Besteuerung der Kapitalgesellschaft* (Teilhabersteuer)³ und der *separaten Besteuerung des Personenunternehmens* (Betriebssteuer)⁴. Lange Zeit eine eher akademische Debatte, hat der Druck des internationalen Steuerwettbewerbs auf die Belastung der Kapitalgesell-

¹ E. Becker u. M. Lion, 33. DJT (1924), S. 429 ff.

² Prononciert *Homburg/Bolik*, BB 2005, 2330 (2335).

³ Insb. *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, Frankfurt 1968 und aus neuerer Zeit A. Wamsler, Körperschaftsteuerliche Integration statt Anrechnung?, Lohmar/Köln 1998.

⁴ Insb. G. Heidinger, Betriebssteuer und vollsynthetische ESt, Wien 1983; B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, S. 368 f.

schaft die Suche nach einer adäquaten Form der Einbeziehung der Personenunternehmen inzwischen zu einem politischen Thema gemacht⁵.

Dabei bedeutet der Versuch, das deutsche Ertragsteuerrecht wettbewerbsfähig zu machen, nicht, einem ungebremsten Steuerwettbewerb das Wort zu reden. Im Gegenteil, so positiv in der Theorie die an den Steuerwettbewerb geknüpften Erwartungen sind, so problematisch sind die Auswirkungen des realen Steuerwettbewerbs auf unsere Steuersysteme. Die Verlagerung des Steuereingriffs von den direkten zu den indirekten Steuern⁶, vom mobilen Faktor Kapital hin zu den weniger mobilen Faktoren Arbeit und Konsum, stellt die traditionelle Steuertheorie vor große Herausforderungen, zwingt zur Neubewertung des Ideals einer starken synthetischen Einkommensteuer⁷. Doch ungeachtet der Gefahren des Steuerwettbewerbs handelt es sich um ein externes Datum, dem man sich stellen muss. Denn dass dem Steuerwettbewerb auf europäischer Ebene durch Festlegung eines europaweiten Mindestkörperschaftsteuersatzes Einhalt geboten wird, ist aufgrund der Notwendigkeit einstimmiger Entscheidung (Art. 94 EG-Vertrag) derzeit nicht realistisch.

II. Zielsetzungen und Rahmenbedingungen

1. Rechtsformneutralität: Vermeidung der Diskriminierung von Personenunternehmen

Einer der Gründe dafür, dass der deutsche Gesetzgeber bisher keine adäquate Antwort auf den sich in erster Linie im Körperschaftsteuersatz abspielenden internationalen Steuerwettbewerb gefunden hat, ist die von ihm – im Interesse annähernder Rechtsformneutralität – verfolgte Politik der Koppelung der Belastung von Kapitalgesellschaften an den Einkommensteuerspitzenatz. Um eine Schlechterstellung der großen Gruppe der Personenunternehmen zu vermeiden, ist man bisher vor einer deutlicheren einseitigen Absenkung der Kapitalgesellschaftsbelastung zurückgeschreckt.

5 So schon Arbeitsauftrag des damaligen Finanzministers *Oskar Lafontaine* vom 16.12.1998 an die Kommission zur Reform der Unternehmensteuerreform, vgl. Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 11; erneut Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD vom 11.11.2005, S. 69.

6 Zu Recht kritisch zu deren wenig systemhafter Ausgestaltung *K.-H. Hansmeyer*, in Festschrift H. O. Solms, Berlin 2005, S. 45 ff.

7 So auch – trotz einer grundsätzlich positiven Bewertung des Steuerwettbewerbs – *C. Esser*, Internationaler Steuerwettbewerb – Vorteile und Gefahren, IFSt-Schrift Nr. 422, Bonn 2004, S. 42 f.

Unabhängig davon, ob man die Gleichbehandlung unterschiedlicher Unternehmensformen als ein Gebot des allgemeinen Gleichheitssatzes versteht⁸, steht das Postulat der Entscheidungsneutralität einer Diskriminierung einzelner Rechtsformen entgegen. Zudem hängt die politische Durchsetzbarkeit einer Niedrigbesteuerung thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften davon ab, ob Personenunternehmen eine äquivalente Begünstigung offeriert wird. Die Unternehmenssteuerreform 2000 hat belegt, dass eine stärkere Absenkung der Kapitalgesellschaftsbelastung ohne flankierende Maßnahmen am massiven Protest der Personenunternehmen scheitert, und dies selbst dann, wenn sich bei der gebotenen Gesamtbetrachtung der Thesaurierungs- und Ausschüttungsbelastung herausstellt, dass der Thesaurierungsvorteil der Kapitalgesellschaft sich in einen Ausschüttungsnachteil verkehrt. Im derzeitigen Tarifgefüge mit einer Thesaurierungsbelastung von 38,6 %⁹ und einer Ausschüttungsbelastung von 50,63 % gegenüber einer Belastung von 45,6 % für Personenunternehmen (jeweils unter Zugrundelegung des Einkommensteuerspitzenatzes) bedarf es langfristiger Thesaurierung, um diesen Ausschüttungsnachteil zu kompensieren¹⁰. Indes darf die Frage nach einer Diskriminierung des Personenunternehmens nicht am Status quo beantwortet werden, sondern muss eine wettbewerbsfähige Kapitalgesellschaftsbelastung zum Vergleichspunkt nehmen, die für thesaurierte Gewinne bei 25 bis 30 % liegen dürfte und bei anhaltendem oder sich gar noch weiter verschärfendem¹¹ Steuerwettbewerb schnell nach unten zu korrigieren sein kann. Dann aber würde – vor allem wenn der Einkommensteuerspitzenatz wieder steigt¹² – der Kapitalgesellschaft ein sehr viel deutlicherer Wettbewerbsvorteil erwachsen, als dies heute der Fall ist, weil der Zinsvorteil schon nach kurzfristiger Thesaurierung auch einen etwaigen Ausschüttungsnachteil überkompensieren würde.

Damit ist das Ziel einer erneuten Unternehmenssteuerreform klar umrissen: Personenunternehmen sollen am niedrigen Thesaurierungssteuersatz partizipieren, um steuerinduzierte Verzerrungen der Rechtsformentscheidung und Wettbewerbsnachteile für Personenunternehmen zu verhindern. Zwar wird gelegentlich angezweifelt, ob die deutsche „Kultur“ des Personenunternehmens den Aufwand einer grundlegenden Änderung der Unternehmens-

8 Bejahend *J. Lang*, *StuW* 1990, 107 (115 f.); *M. Jachmann*, *DStJG* 23 (2000), S. 9 (41 f.); *J. Hey*, *DStJG* 24 (2001), S. 155 (166 ff., 180); *F. Balmes*, *DStJG* Sonderband Unternehmensbesteuerung 2001, S. 25 (33 ff.) Ableitung aus den Freiheitsrechten *P. Kirchhof*, *StuW* 2002, 3 (11, 18); *ders.*, *StbJb.* 2002/2003, S. 7; ablehnend *Homburg/Bolik*, *BB* 2005, 2330 (2335).

9 Gewerbesteuerhebesatz: 400 %.

10 S. die Berechnungen bei *F. Tischer*, *FR* 2000, 1009 ff.

11 Entwicklung der Körperschaftsteuersätze seit 1980 im EU-Durchschnitt: 1980: 46 %, 1985: 46,9 %, 1991: 40,1 %, 1999: 33,7 %, 2002: 31,4 %, 2003: 29,9 %, 2004: 25,96 %, 2005: 25,36 %.

12 S. die Pläne zur Einführung einer „Reichensteuer“, die aber nicht für gewerbliche Einkünfte gelten soll, Koalitionsvertrag v. 11.11.2005, S. 68.

steuerstruktur rechtfertige¹³. Dieses Argument hat eine gewisse Berechtigung, soweit die Rechtsform der Personengesellschaft lediglich zur Steueroptimierung und nicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen genutzt wird. Namentlich die typische GmbH & Co. KG ist haftungs-, handels- und gesellschaftsrechtlich einer kapitalistisch verfassten Gesellschaft so stark angenähert¹⁴, dass man sie auf die Umwandlung verweisen kann, um in den Genuss der steuerlichen Vorteile niedriger Thesaurierungsbelastung zu gelangen. Dass damit erbschaftsteuerrechtliche Nachteile einhergehen, sollte Anlass geben, die Rechtsformabhängigkeit des Erbschaftsteuerrechts zu beseitigen, ist aber gerade nicht geeignet, die Erhaltungswürdigkeit dieser Rechtsform zu erklären. Dies gilt ebenso für die aus § 20 Abs. 3 UmwStG resultierenden Schwierigkeiten steuerneutraler Umwandlung bei Beteiligung ausländischer Gesellschafter. Der Fehler liegt im Umwandlungssteuerrecht und wäre dort zu beheben. Dennoch ist es zu kurz gesprungen, eine einseitige Absenkung der Kapitalgesellschaftsbelastung allein mit dem Hinweis auf die Möglichkeit steuerneutraler Umwandlung zu verbinden. Denn das Steuerrecht sollte jenseits zivilrechtlicher Gestaltungen zum Zwecke steuerlicher Optimierung die Entscheidung zwischen unterschiedlichen Organisationsformen so wenig wie möglich beeinflussen.

2. Finanzierungsneutralität

Nicht nur Rechtsformabhängigkeit, sondern auch fehlende Finanzierungsneutralität des Steuerrechts birgt die Gefahr ökonomisch verfehlter Gestaltungsanreize. Im Idealfall differenziert das Steuerrecht nicht zwischen Fremd- und Eigenkapital, indem (betriebliche und private) Zinseinkünfte, Dividenden und Veräußerungsgewinne gleich belastet werden. Optimal lässt sich dieses Ziel nur erreichen in einer Flat Tax oder einer Dualen Einkommensteuer¹⁵ mit einem einheitlichen proportionalem Steuersatz für sämtliche Kapitalentgelte, der zugleich dem Körperschaftsteuersatz für thesaurierte Gewinne entspricht.

¹³ Diese Frage drängt sich insb. vor dem Hintergrund der Verbreitung der GmbH & Co KG auf, hierzu *J. Meyer*, GmbHR 2004, 1417 (1419); *Binz/Sorg*, Die GmbH & Co. KG, München 2005, S. 10 f.

¹⁴ Z. B. durch Angleichung der Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten (§ 264a Abs. 1 HGB). Ein zentraler Unterschied besteht jedoch hinsichtlich der Mitbestimmung, dazu *Binz/Sorg*, Die GmbH & Co. KG, München 2005, S. 288 ff.

¹⁵ Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2003/04: „Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren“, Berlin 2005, Tz. 388, der dem Gebot der Finanzierungsneutralität gegenüber der Rechtsformneutralität den Vorrang einräumt (Tz. 393).

3. Praktikabilität

Die aktuelle Steuerreformdiskussion ist stark vom Vereinfachungsanliegen dominiert¹⁶. Vereinfachung lässt sich zum einen erreichen durch den Abbau von abgrenzungsintensiven Diskriminierungen. Gerade dort, wo das Steuerrecht verzerrt, indem es gleiche wirtschaftliche Sachverhalte ungleich oder ungleiche gleich behandelt, ist es streitanfällig. Zum anderen versprechen Vergrößerungen durch Pauschalierungen und Typisierungen Vereinfachung. Im ersten Fall ergibt sich ein Gleichlauf zwischen den Zielen einer gleichmäßigen, neutralen und einfachen Besteuerung, im zweiten Fall stehen Gleichmäßigkeit und Neutralität in einem Spannungsverhältnis zum Vereinfachungsziel. Das Vereinfachungsziel sollte indes gerade im Unternehmenssteuerrecht nicht überbetont werden. Einerseits ist „Vereinfachung“ als Gestaltungsparameter inhaltsleer¹⁷. Andererseits lässt sich der Grad der erzielten Vereinfachung in einem komplexen Reformszenario kaum exakt messen. Entscheidend ist vielmehr zum einen die Praktikabilität und Vollzugseffizienz, zum anderen die Stringenz und Plausibilität der Reformvorschläge.

4. Vereinbarkeit mit Europa- und Doppelbesteuerungsrecht

Empfindliche Restriktionen folgen für jedes Reformmodell aus den doppelbesteuerungsrechtlichen Bindungen. Zum einen lassen sich die Neutralitätspostulate im grenzüberschreitenden Sachverhalt nur eingeschränkt verwirklichen. So ist die auf dem OECD-MA basierende Aufkommenszuweisung per se nicht finanzierungsneutral, weil je nach Finanzierungsart entweder das Besteuerungsniveau des Ansässigkeitsstaates (Fremdfinanzierung) oder das des Quellenstaates (Eigenkapitalfinanzierung) maßgeblich ist. Zum anderen sind – mangels realistischer Neuverhandlungsperspektive der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen – Strukturveränderungen problematisch, die nicht mit den tradierten zwischenstaatlichen Aufkommenszuweisungen abgestimmt sind. Sie bergen die Gefahr des Aufkommensverlusts im Inland. Diese Gefahr ist umso größer, wenn auch der andere Staat sein Besteuerungsrecht nicht ausübt, da die auf diese Weise zu generierenden weißen Einkünfte einen erheblichen Gestaltungsanreiz setzen. Soweit durch treaty overrides¹⁸ entgegengewirkt wird, kann es wiederum zu Doppelbesteuerungen kommen.

¹⁶ Sehr deutlich bei *P. Kirchhof*, Einkommensteuer Gesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Tübingen 2003, S. VII; s. auch *M. Roses* „Einfachsteuer“, Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer, Stuttgart 2003.

¹⁷ Zutreffend Sachverständigenrat (Fn. 15), Tz. 367: „Keine eigenständige Zielkategorie“.

¹⁸ Zur Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht *K. Vogel*, IStR 2005, 29 f.

5. Vermeidung von Verschlechterungen gegenüber dem Status Quo?

Von erheblicher Brisanz ist die Frage, inwieweit eine Unternehmenssteuerreform, durch die Personenunternehmen Zugang zum niedrigen Thesaurierungssteuersatz eingeräumt wird, im Übrigen den heutigen Status quo wahren soll¹⁹. Dies betrifft insbesondere die Verlustverrechnung, aber auch Fragen wie § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG oder die Erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungen. Der Status quo-Vergleich und die Forderung, niemand dürfe nach der Reform schlechter stehen also zuvor, führt Reformbemühungen ad absurdum. Methodisch richtig muss die Frage lauten, ob die bestehenden Besteuerungsunterschiede Ausdruck unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sind, denen auch in einem neuen System Rechnung getragen werden muss. Nur so können neue Verzerrungen vermieden werden. Dabei ist der Anpassungsbedarf nicht allein im Steuerrecht der Personengesellschaft, sondern auch im Körperschaftsteuerrecht zu suchen. So ist etwa einerseits auch Personengesellschaften steuerlich die Bildung von Pensionsrückstellungen zu ermöglichen, andererseits sollte die Bildung von Pensionsrückstellungen (und zwar auch bei Kapitalgesellschaften) mit den allgemeinen Regeln der nachgelagerten Besteuerung abgestimmt, d.h. also durch gesetzliche Obergrenzen limitiert werden. So wäre in diesem Bereich zugleich auch das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung gelöst.

III. Die Reformvorschläge²⁰

1. Flat Tax

Die Hauptschwierigkeit jeder Unternehmenssteuerreform liegt im Nebeneinander von (niedrigem) Proportionalersatz in der Körperschaftsteuer und progressivem Einkommensteuertarif. Jedes Ertragsteuersystem, das Unternehmensgewinne – sei es nun dauerhaft oder nur während der Thesaurierung – einem Proportionalsteuersatz unterwirft, ansonsten aber am progressiven Tarif festhält, handelt sich den berechtigten Vorwurf der Abkehr vom Prinzip der synthetischen Einkommensteuer ein. Im Ausschüttungsfall wie im Veräußerungsfall ist zudem das Verhältnis zwischen unternehmenssteuerrechtlicher Vorbelastung und progressiver Einkommensteuer zu klären.

Diese Probleme vermeidet eine Flat Tax mit einheitlichem Proportionalsteuersatz für unternehmerische und sonstige Einkünfte²¹. Auch die wirt-

19 So jetzt Sachverständigenrat (Fn. 15), Tz. 395; ferner Ausgangspunkt der Rücklagenmodelle.

20 Umfassend zu den gegenwärtigen Reformvorschlägen zur Neuordnung des Ertragsteuerrechts *Kußmaul/Zabel*, ZSteu 2005, 274 ff., 292 ff., 310 ff.

21 Grundlegend *Hall/Rabrushka*, The Flat Tax, 2. Aufl., Stanford 1995; im Wesentlichen auch der Vorschlag von *P. Kirchhof* (Fn. 16), der aber insoweit keine reine Flat Tax darstellt, als er durch Abzüge in der Bemessungsgrundlage bis 24 000 Euro ebenfalls eine Progressionszone vorsieht.

schaftliche Doppelbelastung beim Transfer von Gewinnen von der Unternehmens- auf die Unternehmerebene lässt sich in einer Flat Tax durch Freistellung auf einfache Weise vermeiden. So kann ohne größere Schwierigkeiten sowohl Rechtsform-, Finanzierungs- als auch Allokationsneutralität verwirklicht werden. Schedulär wirkt allerdings auch eine Flat Tax, soweit es keine Sonderregeln der Verlustverrechnung zwischen Unternehmens- und Unternehmerebene gibt²². Zudem vermeidet die Freistellung ausgeschütteter Gewinne zwar eine wirtschaftliche Doppelbelastung, ist aber nicht in der Lage, die verfassungsrechtlich garantierte Steuerfreiheit des Existenzminimums zu verwirklichen. Auch insoweit bedarf es Sonderregeln²³.

Ungeachtet ihrer unbestreitbaren Vorzüge besteht der Nachteil der Flat Tax darin, dass sie gerade keine Antwort auf das Flexibilitätsbedürfnis des im Wettbewerb stehenden Steuergesetzgebers bietet. Im Gegenteil, die Flat Tax institutionalisiert die bisherige Koppelung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuertarif. Die Flat Rate müsste so niedrig angesetzt sein, dass sie gemessen am internationalen bzw. europäischen Körperschaftsteuerniveau Wettbewerbsfähigkeit gewährleistet; also derzeit zwischen 25 und 30 %. Weitere Absenkungen infolge eines sich noch weiter verschärfenden Steuerwettbewerbs würden zwangsläufig mit einem Aufkommensverlust über die gesamte Breite der Bemessungsgrundlage einhergehen. Dies spricht jenseits der Schwierigkeit politischer Durchsetzbarkeit gegen eine Flat Tax.

2. Duale Einkommensteuer

Speziell auf die Anforderungen des internationalen Steuerwettbewerbs zugeschnitten ist die Duale Einkommensteuer. Sie ist „kostengünstiger“ als die Flat Tax, indem sie nur Kapitaleinkommen einer Flat Rate unterwirft, im Übrigen aber am progressiven Einkommensteuertarifverlauf festhält. Die Duale Einkommensteuer ist in erster Linie finanzierungsneutral. Sie kann rechtsformneutral ausgestaltet werden, wenn das Kapitaleinkommen von Personenunternehmen nach denselben Regeln ermittelt wird wie bei Kapitalgesellschaften.

22 Vgl. die diesbezügliche Kritik von *Homburg/Bolik*, BB 2005, 2330 (2333 f.) an *P. Kirchhofs*, Einkommensteuergesetzbuch-Entwurf, Heidelberg 2003, die allerdings in erster Linie auf dem quellentheoretischen Ansatz der Unterscheidung zwischen einzelnen Erwerbsgrundlagen basiert.

23 Vgl. § 6 EStGB i. V. m. § 17 Abs. 2 des Vorschlags von *P. Kirchhof* (Fn. 16), S. 31 f.

Für die Einführung einer dualen Einkommensteuer setzt sich insbesondere der Sachverständigenrat ein²⁴. Während im Jahresgutachten 2003/2004²⁵ noch dafür plädiert wurde, Kapitaleinkommen insgesamt niedrig-proportional mit 30 % und Arbeitseinkommen mit bis zu 35 % progressiv zu belasten, enthält das Jahresgutachten 2005/06 einen modifizierten Vorschlag einer zinsbereinigten Unternehmensbesteuerung²⁶. Kapitaleinkünfte werden im Rahmen der Einkommensteuer einem Sondersteuersatz von 25 % unterworfen, der dem Körperschaftsteuersatz von ebenfalls 25 % entspricht. Der Sondersteuersatz wird allerdings nur auf den Normalgewinn in Höhe einer 6 %igen Eigenkapitalverzinsung angewendet, die sich nach den Anschaffungskosten des Gesellschafters und nicht nach dem bilanzierten Eigenkapital der Gesellschaft bemisst²⁷. Für Kapitalgesellschaften wird die Unterscheidung zwischen Normal- und Übergewinn erst bei Ausschüttung vorgenommen²⁸, indem thesaurierte Gewinne ausschließlich mit 25 % besteuert werden und bei Ausschüttung, Dividenden aus Normalgewinnen steuerfrei gestellt werden, während Gewinne aus Übergewinnen konstant mit 25 % nachbelastet werden, also insgesamt mit 43,75 % versteuert sind. Bei Personenunternehmen wird dagegen aufgrund des Festhaltens am Transparenzprinzip der Gewinn unmittelbar in Normal- und Übergewinn aufgeteilt. Der Normalgewinn wird sodann dem Sondersteuersatz von 25 % unterworfen, der Übergewinn (anders als die Ausschüttung des Übergewinns einer Kapitalgesellschaft) dem regulären Einkommensteuertarif. Damit unterscheidet sich die Besteuerung von Kapitalgesellschaft und Personenunternehmen zum einen dadurch, dass Übergewinne im Jahr der Gewinnentstehung unabhängig von einer etwaigen Reinvestition der (höheren) progressiven Einkommensteuer unterworfen werden, zum anderen dadurch, dass sie dem regulären Einkommensteuertarif einschließlich Solidaritätszuschlag mit Steuersätzen zwischen 0 % und 44,31 % (bzw. 47,31 %²⁹) unterliegen.

24 Auch beim Berliner Entwurf der FDP (*H. O. Solms* [Hrsg.], *Liberaler Reform der direkten Steuern*, Berlin 2005) handelt es sich letztlich um eine Duale Einkommensteuer, indem unternehmerische Einkünfte nur auf Ebene der Körperschaft mit 25 % versteuert und beim Anteilseigner steuerfrei gestellt werden (§ 9 Abs. 2 des ESt-Entwurfs) und Kapitaleinkünfte einer 25 %igen Abgeltungssteuer unterliegen, während der Einkommensteuertarif für sonstige Einkünfte in der Spitze 35 % beträgt.

25 Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2003/04: „Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren“, Berlin 2003, S. 333 ff.

26 Sachverständigenrat (Fn. 15) Tz. 358 ff.

27 Dies würde es unter Neutralitätsgesichtspunkten erfordern, nicht ausgeschüttete Normalgewinne der Kapitalgesellschaft den Anschaffungskosten, und damit der Bemessungsgrundlage der zukünftigen Eigenkapitalverzinsung, hinzuzurechnen.

28 Anders das hessische Modell der Kapitalrenditeststeuer, das bereits auf Kapitalgesellschaftsebene aufteilt, vgl. *Hess. Ministerium der Finanzen*, *Eine neue Kapitalsteuer für Deutschland*, 2005, S. 20 f.

29 Bei Anwendung des geplanten Zuschlags für Einkünfte ab 250 000/500 000 Euro sog. „Reichensteuer“, s. Fn. 12.

Die Fortentwicklung reflektiert, dass einerseits der abermals verschärfte Steuerwettbewerb eine größere Spreizung erfordert und dass andererseits die Haushaltslage eine Begrenzung des Niedrigsteuerbereichs notwendig macht³⁰. Mit der Begrenzung der Niedrigbesteuerung auf den Normalgewinn sollen die Gestaltungsanreize der Tarifspreizung ebenso wie die Aufkommenseinbußen begrenzt werden. Überdies sollen – wohl um die Umsetzungschancen zu erhöhen – die Abweichungen zum geltenden Steuerrecht so gering wie möglich gehalten werden. Hierfür werden Abstriche bei der Verwirklichung der Neutralitätspostulate in Kauf genommen. Eine Annäherung der Belastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft findet nur hinsichtlich der Niedrigbesteuerung der Normalverzinsung des Eigenkapitals statt. Und auch hier hängt das Ausmaß der Rechtsformneutralität davon ab, wie profitabel ein Unternehmen ist. Je höher die Eigenkapitalverzinsung, desto günstiger wird die Rechtsform der Kapitalgesellschaft, weil die Nachversteuerung erst bei tatsächlicher Auszahlung einsetzt³¹. Alle übrigen Unterschiede sollen beibehalten werden³². Dies betrifft insbesondere die Verlustverrechnung, aber auch Vorschriften wie § 6 Abs. 5 EStG und – bei deren Beibehaltung – Rechtsformunterschiede durch die Gewerbesteuer.

Da das Ausmaß der Begünstigung vom ausgewiesenen Eigenkapital abhängt, wird es zur Bestimmung dieser Größe komplexer Regeln bedürfen. Dabei ist dem Sachverständigenrat beizupflichten, dass sich eine Reform der Unternehmensbesteuerung nicht in erster Linie am Vereinfachungsanliegen orientieren kann, da sich diesem keine inhaltlichen Gestaltungsvorgaben entnehmen lassen. Es völlig außer Acht zu lassen und der bereits existierenden Kompliziertheit, neue komplexe – gewichtiger noch: streitanfällige – Normen hinzuzufügen, muss allerdings wohlüberlegt sein und durch die Effizienzgewinne aufgewogen werden.

Ein großer Vorteil des Sachverständigenratsvorschlags ist die Verwirklichung von Finanzierungsneutralität durch weitgehende Gleichbehandlung von privaten und betrieblichen Zinsen, Fremd- und Eigenkapitalverzinsung, Dividenden und Veräußerungsgewinnen. In einer Dualen Einkommensteuer ist eine Abgeltungssteuer auf Zinsen und Veräußerungsgewinne, wie sie vor allem von Politik und Banken mit Hinweis auf die internationale Verbreitung abgeltender Zinsbesteuerung gewünscht wird³³, kein Fremdkörper

30 Sachverständigenrat (Fn. 15), Tz. 386.

31 Allgemein zu den Belastungswirkungen der Zinsbereinigung bei überrentierlicher Investition *C. Dorenkamp*, *Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen*, Berlin 2004, S. 79 ff.

32 Insofern dürfte die Einschätzung des Sachverständigenrats, sein Modell sei finanzierungs- und „weitgehend“ rechtsformneutral (Fn. 15), Tz. 387, recht optimistisch sein.

33 Vgl. das hessische Modell einer Kapitalabgeltungs- und Kapitalrenditeststeuer in Höhe von 17 %, dazu *Schenk/Brusch*, *Eine neue Kapitalsteuer für Deutschland*, DStR 2005, 1254.

Dabei müsste es sich allerdings um eine relative Abgeltungssteuer mit Veranlagungswahlrecht handeln³⁴, wenn eine Mehrbelastung von Sparern mit geringen Einkünften gegenüber der heutigen Rechtslage vermieden werden soll. Dies geht zu Lasten der mit der Abgeltungssteuer angestrebten Vereinfachungswirkung³⁵. Zudem hängt das Ausmaß an Finanzierungsneutralität im Sachverständigenratsmodell entscheidend davon ab, ob und wie weit der Standardzins vom Marktzins abweicht.

3. Allgemeine Unternehmensteuer

Von der Dualen Einkommensteuer und der Zinsbereinigung des Sachverständigenrats unterscheidet sich die von der *Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft*³⁶ vorgeschlagene Allgemeine Unternehmensteuer vor allem in folgenden Punkten: Erstens wird die Abgrenzung zwischen Niedrigbesteuerung und progressiver Normalbesteuerung am Begriff der unternehmerischen Einkünfte festgemacht. Auf diese Weise werden auch die auf den Arbeitseinsatz des Unternehmers entfallenden Einkünfte, solange sie im Unternehmen thesauriert werden, begünstigt. Zweitens werden Personenunternehmen grundsätzlich denselben Besteuerungsregeln unterworfen wie Kapitalgesellschaften. Drittens werden Unternehmensgewinne nicht dauerhaft niedrig besteuert, sondern bei Ausschüttung ermäßigt nachbelastet, wobei sich die aus niedriger Unternehmensteuer und ermäßigter einkommensteuerrechtlicher Nachbelastung zusammengesetzte Gesamtbelastung am Einkommensteuerspitzensatz als Obergrenze orientiert.

Besteuerungstheoretisches Ideal bleibt die synthetische Einkommensteuer gleicher Belastung aller Einkunftsarten. Die niedrige Besteuerung thesaurierter Unternehmensgewinne ist eine nicht von der Hand zu weisende Durchbrechung dieses Prinzips. Sie ist dem internationalen Wettbewerb geschuldet. Durch die Nachbelastung bei konsumtiver Verwendung unternehmerischer Gewinne soll aber zumindest eine Annäherung an die Belastung anderer Einkunftsarten stattfinden.

Im Einzelnen ist vorgesehen, die Körperschaftsteuer zu einer Allgemeinen Unternehmensteuer fortzuentwickeln, der neben den heute in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführten Körperschaftsteuersubjekten auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen unterliegen, soweit sie unternehmerische Ein-

34 So z. B. – aber begrenzt auf Kleinsparer – M. Jachmann, in G. Schick (Hrsg.), *Veranlagung – Abgeltung – Steuerfreiheit*, Berlin 2003, S. 21.

35 Noch stärker würde das mit einer Abgeltungssteuer angestrebte Vereinfachungsziel gefährdet, wenn auch hier zwischen Normal- und Übergewinnen unterschieden würde, was aber wohl nicht vorgesehen ist, zumal bei „normalen“ Bankzinsen auch kein Bedürfnis für eine Aufteilung in Kapital- und Arbeitseinkommen über das Instrument der Normalverzinsung besteht.

36 S. die ausführliche Beschreibung des Modells der Stiftung Marktwirtschaft bei N. Herzig, in Festschrift H. O. Solms, Berlin 2005, S. 115 ff.

künfte haben. Zugleich soll die Gewerbesteuer zu einer kommunalen Unternehmensteuer umgebaut werden, deren Bemessungsgrundlage mit der Bemessungsgrundlage der staatlichen Allgemeinen Unternehmensteuer übereinstimmt. Es gilt ein weiter, an § 2 Abs. 1 UStG orientierter Unternehmensbegriff. Die heutigen Gewinneinkunftsarten (§§ 13, 15 und 18 EStG) werden als unternehmerische Einkünfte zusammengefasst. Auf Unternehmensebene wird der unternehmerische Gewinn rechtsformunabhängig nach einheitlichen Grundsätzen ermittelt; zur Vermeidung von Doppelbelastungen auf Unternehmensebene insbesondere unter Beibehaltung von § 8b Abs. 1 und 2 KStG. Auf den so ermittelten Gewinn wird der Thesaurierungssteuersatz von z. B. 25 % angewandt, der sich aus staatlicher und kommunaler Unternehmensteuer zusammensetzt. Ausgeschüttete Gewinne unterliegen beim Empfänger einer ermäßigten Nachbelastung, indem lediglich 34/63 der Dividende der Einkommensteuer unterworfen wurden, so dass die Gesamtbelastung maximal den Einkommensteuerspitzensatz erreicht³⁷. Um Mehrbelastungen gegenüber der geltenden Rechtslage zu vermeiden, gelten daneben Sonderregeln für Personenunternehmen. Zum einen können Entnahmen des laufenden Gewinns von der unternehmensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden, um eine Mehrbelastung im Bereich der Progressionszone zu vermeiden. Auf diese Weise soll zudem eine Ausweitung der vGA-Problematik auf Personenunternehmen weitgehend vermieden werden. Zum anderen erhalten Unternehmen mit niedrigen Gewinnen³⁸ und geringem Thesaurierungsbedarf die Möglichkeit, in der Einkommensteuer zu verbleiben. Auf diese Weise wird der administrative Aufwand einer Zwei-Ebenen-Besteuerung auf Unternehmens- und Unternehmerebene vermieden.

Im Hinblick auf diese Sonderregeln wird der Allgemeinen Unternehmensteuer vorgeworfen, sie sei weder rechtsform- noch finanzierungsneutral³⁹. In der Tat ist die Allgemeine Unternehmensteuer unter dem Gesichtspunkt der Finanzierungsneutralität nicht optimal, da sie die Eigenkapitalfinanzierung (jedenfalls in der Thesaurierungsphase) gegenüber der Fremdfinanzierung begünstigt. Diese Begünstigung gleicht sich durch die Nachbelastung

37 Dabei wird im Unterschied zum heutigen Recht in die Ermittlung der Nachbelastungsquote auch die kommunale Unternehmensteuer, die die heutige Gewerbesteuer ersetzen soll, einbezogen.

38 Über weitere Parameter (insb. Gesellschafterzahl, Umsatz) kann die Gruppe der „kleinen Unternehmen“ zusätzlich eingegrenzt werden.

39 Sachverständigenrat (Fn. 15) Tz. 390 ff.; S. Homburg, BB 2005, 2382 (2386). Ob die Allgemeine Unternehmensteuer einen Einsperreffekt entfaltet (so der Vorwurf von S. Homburg, a. a. O., 2385), hängt nicht allein vom Ausmaß der Spreizung zwischen Unternehmensteuersatz und Einkommensteuerspitzensatz ab, sondern vielmehr davon, ob es gelingt, die Nachbelastung auf die Fälle konsumtiver Verwendung zu begrenzen. Solange die Nachbelastung bei Reinvestition aufgeschoben wird, ist die Allokationsneutralität zwischen bestehenden und neuen Unternehmen nicht gefährdet.

bei Ausschüttung zwar zum Teil wieder aus, allerdings bei zu hoher Nachbelastung mit der Gefahr der erneuten Verzerrung nunmehr zu Lasten der Eigenkapitalfinanzierung. Die Abstriche in der Erreichung von Finanzierungsneutralität sind der Preis für die Beschränkung der Niedrigbesteuerung auf den einbehaltenen unternehmerischen Gewinn.

Das Urteil mangelnder Rechtsformneutralität hängt davon ab, wie man dieses Ziel definiert. Auch die Kommission Steuergesetzbuch hat sich zum Ziel gesetzt, Personenunternehmen nicht grundsätzlich höher zu belasten, als dies derzeit der Fall ist. Rechtsformneutralität wird nicht als Selbstzweck verstanden, sondern nur insofern angestrebt, als eine Gleichbehandlung mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowohl der in Wettbewerb stehenden Unternehmen als auch der hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen vereinbar ist. Dies erklärt sowohl das Instrument der transparenten Entnahme, nach der Entnahmen des laufenden Gewinns zur Berücksichtigung der einkommensteuerrechtlichen Progressionszone von der unternehmensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden können, als auch die Kleinunternehmerregelung, die es Unternehmern, deren individueller Einkommensteuersatz unter dem Unternehmensteuersatz liegt, ermöglicht, in der Einkommensteuer zu bleiben. Wünschenswert wäre es im Zeichen der angestrebten Rechtsformneutralität, diese Regeln sowohl für Personenunternehmen als auch für Kapitalgesellschaften (jedenfalls für personenbezogene Kapitalgesellschaften, insb. die GmbH) zur Anwendung zu bringen. Eine transparente, auch teiltransparente Besteuerung der GmbH kollidiert aber mit der derzeitigen Konzeption der Doppelbesteuerungsabkommen, die als externes Datum den Reformüberlegungen Grenzen ziehen.

4. Tarifoptionen

Wie das Sachverständigenratsmodell zielen Rücklagemodelle – auch als Tarifoption oder T-Modell bezeichnet⁴⁰ – darauf, Personenunternehmen innerhalb des geltenden Dualismus der Unternehmensbesteuerung am niedrigen Thesaurierungssatz partizipieren zu lassen, indem Gewinne in eine ermäßigt besteuerte Rücklage eingestellt werden können. Wird die Rücklage aufgelöst, soll ermäßigt nachversteuert werden. Ein wesentlicher Fortschritt der Rücklagemodelle der „zweiten Generation“ gegenüber dem noch in den Brühler Empfehlungen vorgeschlagenen Rücklagenmodell⁴¹ ist, dass die Entscheidung über die Einstellung in die ermäßigt besteuerte Rücklage nunmehr beim einzelnen Gesellschafter angesiedelt ist, so dass Konflikte auf Gesellschaftsebene vermieden werden. Der Charme dieser Modelle liegt aus

40 *Wiss. Beirat Ernst & Young*, BB-Forum, BB 2005, 1653 ff.

41 Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 82 ff.; ferner Planspiele, BMF-Schriftenreihe Heft 67 (1999), S. 44 ff.

Sicht ihrer Befürworter ferner darin, Vorzüge des Personengesellschaftsrechts, wie insbesondere die Verlustverrechnung zwischen der ermäßigt besteuerten Unternehmensebene und der voll besteuerten Unternehmerebene, mit der Begünstigung thesaurierter Gewinne kombinieren zu können. Je flexibler zudem die Zuführung zu der ermäßigt besteuerten Rücklage geregelt wird, desto mehr Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich. Eine weitere Triebfeder einer einkommensteuerrechtlichen Lösung dürfte darin liegen, die erbschaftsteuerrechtlichen Vorteile des Personenunternehmens nicht durch eine Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft zu gefährden.

Rücklagemodelle fügen – allerdings auch ohne dass sie den Anspruch nach Vereinfachung erheben⁴² – dem bereits heute komplexen Steuerrecht der Personengesellschaft eine weitere Komplizierung hinzu. Sie sind durchaus geeignet, eine Diskriminierung von Personenunternehmen zu verhindern, verwirklichen aber keine Rechtsformneutralität, da es beim Dualismus der Unternehmensbesteuerung bleibt und nunmehr Personenunternehmen in nicht unerheblichem Maße gegenüber Kapitalgesellschaften privilegiert werden. Dies ist gerade für die Rechtsform der GmbH & Co. KG nicht einzusehen, da sie sich wirtschaftlich nur unwesentlich von der Kapitalgesellschaft unterscheidet⁴³.

5. Option zur Körperschaftsteuer

Auch der umgekehrte Weg optionaler Integration durch ein Wahlrecht für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer hält am geltenden Dualismus fest. Optionsrechte für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer sind im Zuge der Diskussion des Entwurfs eines Steuersenkungsgesetzes⁴⁴ in Misskredit geraten⁴⁵. Der damalige § 4a KStG-E enthielt vermeidbare Fehler (insb. die Körperschaftsteuerschuld der Gesellschafter unabhängig von der zivilrechtlichen Haftung⁴⁶) sowie Fehler, die nicht im Optionsrecht selbst, sondern in den sonstigen Rahmenbedingungen, begründet sind (insb. Aufdeckung der stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens bei Optionsausübung sowie erbschaftsteuerrechtliche Nachteile aufgrund der Gleichstellung mit der Kapitalgesellschaft). Diese Fehler lassen sich vermeiden⁴⁷. Problematisch bleibt ein bloßes Optionsrecht, weil es Personenunternehmen, ohne auf steuerlich relevante Unterschiede Rücksicht zu nehmen, demselben Regime unterwirft, wie es für Kapitalgesellschaften gilt. Die hier-

42 *Wiss. Beirat Ernst & Young*, BB 2005, 1653 (1659): „geringste Verkomplizierung“.

43 S. oben II.5.

44 BT Drucks. 14/2683, 77.

45 S. etwa J. Sigloch, *StuW* 2000, 160 (171); Hellio/Rädler, *IStR* 2000, 401 (403, 405); W. Schön, *Stbg.* 2000, 1 (5).

46 § 1 Abs. 1a S. 2 KStGE i. d. Fassung des StSenkG-E, BT Drucks. 14/2683.

47 S. dazu auch C. Dorenkamp, in *DStJG-Sonderband, Unternehmenssteuerreform*, Köln 2001, S. 61 (81 f.).

durch verursachten Friktionen werden ganz besonders deutlich beim Einzelunternehmer, der zivilrechtlich nicht zur Vereinbarung von Leistungsbeziehungen in der Lage ist, so dass insoweit nur mit fiktiven Leistungsbeziehungen gearbeitet werden kann. Zwar kann man sich auf den Standpunkt stellen, dass es, solange die Körperschaftsteuerpflicht optional ist, keiner Sonderregeln bedarf, da der Unternehmer sich nur dann für die Körperschaftsteuerpflicht entscheiden wird, wenn diese nach sorgfältiger Abwägung der Vor- und Nachteile insgesamt für ihn günstig ist. Indes raubt die Notwendigkeit komplexer Vor- und Nachteilsanalysen der Option ihrer Effizienz. Im Zweifel wird nicht optiert werden. Darüber hinaus zieht der optionsbedingte Wechsel zwischen den Regimen ähnlich komplexe Rechtsfolgen nach sich wie im Fall der Umwandlung und eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten. Vor allem die Komplexität macht die Körperschaftsteuroption zur second best Lösung⁴⁸.

6. Erweiterung der Körperschaftsteuerpflicht auf einzelne Personengesellschaften

Arndt Raupach hat darauf hingewiesen, dass das Transparenzprinzip gerade für kapitalistisch organisierte Personengesellschaften nicht passe⁴⁹. Soweit Entnahmen gesellschaftsrechtlich begrenzt sind, ist die sofortige und unmittelbare Zurechnung mit der Folge der persönlichen Einkommensteuerpflicht auf den Gewinnanteil der Gesellschafter gerade nicht Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dies gilt mit umgekehrten Vorzeichen in gleicher Weise für die sofortige und unmittelbare Verlustzurechnung ohne entsprechende persönliche Inanspruchnahme des Gesellschafters. Daraus lässt sich – wie dies etwa in Frankreich der Fall ist⁵⁰ – folgern, jedenfalls den Kommanditisten zwingend der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Resultat wäre allerdings eine ähnlich hybride Besteuerungsstruktur wie bei der KGaA (§ 9 Abs. Nr. 1 KStG) mit einiger Kompliziertheit und Qualifikationskonflikten sowie Gestaltungspotential im Auslandssachverhalt. Deshalb sollte man noch einen Schritt weitergehen und GmbH & Co. KG, welche die Voraussetzungen des § 264a HGB erfüllen, insgesamt zwingend der Körperschaft unterwerfen. Zwar ließe sich die Körperschaftsteuerpflicht durch Aufnahme einer natürlichen Person als weiterer voll haftender Gesellschafter umgehen, der typische Fall der GmbH & Co. KG wäre aber erfasst.

48 Für ein auf große Personengesellschaften beschränktes Optionsrecht *S. Homburg*, BB 2005, 2382 (2386).

49 *Z. B. A. Raupach*, Perspektiven für den Steuerstandort Deutschland, *StuW* 2000, 341 (358 f.).

50 Dazu *E. Bippus*, *DStZ* 1998, 749 ff.; *dies.*, *DStZ* 2000, 541 ff.; *Hellio/Rädler*, *IStR* 2000, 401 ff.; kritisch bzgl. der Übertragbarkeit auf Deutschland *H. Hahn*, *DStR* 1999, 833 ff.

Für die Anknüpfung der zwingenden Anwendung des Trennungsprinzips an die Haftung⁵¹ spricht, das in den Fällen beschränkter Haftung eine sofortige Zurechnung der Verluste nicht geboten ist und es insofern trotz § 15a EStG, der – wenn gleich er nicht obsolet würde, so doch erheblich an Bedeutung verlore – derzeit zu einer unberechtigten Begünstigung der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft kommt. Unabhängig von weitergehenden Reformüberlegungen spricht damit vieles dafür, jedenfalls die GmbH & Co. KG zwingend in die Körperschaftsteuer einzubeziehen.

IV. Keine Unternehmenssteuerreform ohne Gewerbesteuerreform!

Die wohl größte Hürde auf dem Weg hin zu einer wettbewerbsfähigen und gleichzeitig effizienteren und neutraleren Unternehmensbesteuerung stellt die Gewerbesteuer dar, über deren verzerrende Wirkungen ebenso Einigkeit besteht wie über die Reformnotwendigkeit. Unabhängig von den Neutralitätsdefiziten ist eine wettbewerbsfähige Unternehmenssteuerbelastung unter Beibehaltung der Gewerbesteuer bereits wegen des Ausmaßes der kommunalen Belastung unrealistisch. Um bei unveränderter Belastung mit Gewerbesteuer eine Gesamtbelastung (Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag) von rund 25 % zu erreichen, müsste der Körperschaftsteuersatz auf 10 % gesenkt werden⁵².

Mit dem Viersäulenmodell einer Kommunalfinanzreform der Stiftung Marktwirtschaft⁵³ liegt ein Reformvorschlag vor, der außer bei den kommunalen Spitzenverbänden⁵⁴ auf breite Zustimmung stößt⁵⁵. Dennoch wird angesichts der Reformresistenz⁵⁶ der Gewerbesteuer erörtert, inwieweit sich die einzelnen Unternehmenssteuerreformvorschläge ohne gleichzeitige Reform der Gewerbesteuer verwirklichen lassen. Sowohl die Advokaten der Tarifoption als auch der Sachverständigenrat nehmen für sich in Anspruch, notfalls auch ohne Reform der Gewerbesteuer auszukommen. Damit wird

51 Dazu *J. Hennrichs*, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht, *StuW* 2002, 201 (210 f.), der aber zu Recht die Anknüpfung an das formale Kriterium der Haftungsbeschränkung noch für zu eng hält, da auch der unbeschränkt haftende Gesellschafter eher eine Bürgerstellung innehat und in der Regel erst dann in Anspruch genommen wird, wenn das Gesellschaftsvermögen zur Begleichung der Schulden nicht mehr ausreicht. Dies spricht auch hier gegen eine sofortige Verlustzurechnung.

52 Bei 400 % Hebesatz Gesamtbelastung von 25,46 % (100 Gewinn ./ 16,66 GewSt = 83,33 ./ 8,33 Körperschaftsteuer (10 %) = 75 ./ 0,46 Solidaritätszuschlag).

53 Modellbeschreibung im Gemeindefinanzbericht 2005, *Der Städtetag* 5/2005, 30 f.

54 *M. Kuban*, *Der Städtetag* 5/2005, 1; Gemeindefinanzbericht 2005, *Der Städtetag* 5/2005, 31 ff.

55 Ausdrücklich unterstützt vom Sachverständigenrat (Fn. 15), Tz. 376.

56 Zum Scheitern der Gewerbesteuerreformbemühungen der Jahre 2002/2003 s. *H. Karrenberg*, Gemeindefinanzbericht 2003 – Gemeindefinanzreform vor dem Scheitern?, *KStZ* 2003, 161.

jedoch ein falscher Eindruck vermittelt. Theoretisch lässt sich jedes Reformmodell, wenn es allein um die Senkung der Belastung unternehmerischer Gewinne unter Einbeziehung von Personenunternehmen geht, unter Beibehaltung bzw. bei nur geringfügiger Modifikation der Gewerbesteuer verwirklichen. Doch wäre allein mit der Senkung der Belastung nicht viel gewonnen⁵⁷. Im Gegenteil, eine auf Neutralität bedachte Reform von Körperschaft- und Einkommensteuer wirkt sich, wenn nur das staatliche Belastungsniveau reduziert wird, kaum noch aus, weil die Gewerbesteuerbelastung dann die staatliche Belastung deutlich überwiegt⁵⁸. Damit wird der Erfolg jeder Unternehmenssteuerreform in Frage gestellt. Ohne Gewerbesteuerreform lassen sich die Ineffizienzen des geltenden Unternehmenssteuerrechts nicht überwinden. Möglicherweise verhilft gerade diese Erkenntnis auch der Politik zu dem nötigen Mut, die Auseinandersetzung mit den kommunalen Spitzenverbänden aufzunehmen und diese davon zu überzeugen, die volatile Gewerbesteuer durch eine stetige und verlässliche Einnahmequelle in Form einer breiten kommunalen Unternehmensteuer sowie zur weiteren Einnahmestabilisierung einer Beteiligung am Lohnsteueraufkommen einzutauschen.

57 Verharmlosend Sachverständigenrat (Fn. 15), Tz. 378 „Abstriche beim Ausmaß der Zielerreichung“.

58 Ebenso N. Herzig, in Festschrift für H. O. Solms, Berlin 2005, S. 115 (116).

Liebhabe bei Kapitalgesellschaften

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Problemstellung II. Wortlaut, Systematik und Entstehungsgeschichte des § 8 Abs. 2 KStG III. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz IV. Wertungswidersprüche zu § 2 Abs. 2 GewStG V. Fehlen einer dem § 12 EStG vergleichbaren Regelung im KStG VI. Anwendbarkeit der Liebhabereigrundsätze bei Kapitalgesellschaften | <ul style="list-style-type: none"> VII. Zum Verhältnis von Liebhaberei und verdeckter Gewinnausschüttung VIII. Zur Prüfung einer Gewinnerzielungsabsicht bei Kapitalgesellschaften IX. Die „reine“ Liebhabereigesellschaft X. Die „gemischte“ Kapitalgesellschaft mit außerbetrieblicher Sphäre XI. Ergebnis |
|---|---|

I. Problemstellung

Im Einkommensteuerrecht ist seit langem anerkannt, dass der Tatbestand der Einkünfteerzielung nach § 2 Abs. 1 EStG eine Gewinn- bzw. Einkünfteerzielungsabsicht voraussetzt. In seinem Grundsatzbeschluss vom 25. 6. 1984 hat der Große Senat des BFH dies wie folgt begründet¹:

„Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer sind nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte des § 2 Abs. 3 Nrn. 1 bis 7 EStG fallen. Kennzeichnend für diese Einkünftearten ist, daß die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen. Fehlt es an dieser Voraussetzung, so fallen die wirtschaftlichen Ergebnisse auch dann nicht unter eine Einkünfteart, wenn sie sich ihrer Art nach unter § 2 Abs. 3 EStG einordnen ließen. Verluste, die dem Steuerpflichtigen durch ein solches unter keine Einkünfteart fallendes Verhalten – auch als Liebhaberei bezeichnet – entstehen, wirken sich ebenso wenig einkommensmindernd aus, wie etwaige Gewinne oder Überschüsse daraus das steuerpflichtige Einkommen erhöhen. Dies folgt aus dem Zweck des EStG, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen und dabei den Steuerpflichtigen entsprechend seiner Leistungsfähigkeit heranzuziehen. Dieser Zweck ist nur zu erreichen, wenn auf Dauer gesehen positive Einkünfte für die Besteuerung erfasst werden können.“

Da auch die Körperschaftsteuer als Einkommensteuer der juristischen Personen dem Zweck der staatlichen Einnahmenerzielung dient und das Körper-

1 Beschluss v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (766).

Vorwort

Diese Schrift ist Arndt Raupach zur Vollendung seines 70. Geburtstages am 14. Juni 2006 gewidmet. Herausgeber und Autoren verbindet nicht nur die gemeinsame Bewunderung für das wissenschaftliche und rechtspraktische Wirken von Arndt Raupach, sondern auch der hohe Respekt vor seiner weit-sichtigen Denkweise, die neben einer tiefen Einsicht in politische und ge-sellschaftliche Zusammenhänge auch von einem ausgeprägten sozialen Be-wusstsein zeugt. Der Untertitel der Festschrift soll verdeutlichen, dass für Arndt Raupach die Freiheit der Person – auch des Unternehmers – und die Verpflichtung auf das Gemeinwohl keine Gegensätze bilden, sondern Kon-stituanten einer gesellschaftlichen Ordnung sind, die in einer gemeinsamen ethischen Wurzel gründen.

Persönlichkeit und Werk Arndt Raupachs werden im ersten Beitrag dieses Bandes aus der Feder von Paul Kirchhof gewürdigt.

Die Herausgeber und Autoren hoffen, mit dieser Festschrift und ihren Bei-trägen das Interesse und die Zustimmung des Jubilars zu wecken; sie wün-schen sich selbst eine Fortsetzung des wissenschaftlichen Gesprächs mit Arndt Raupach sowie ihm und seiner Familie eine erfüllte und schaffens-frohe Zukunft innerhalb und außerhalb der Welt des Steuer-, Bilanz- und Gesellschaftsrechts.

Hamburg, Heidelberg und München im Mai 2006

Paul Kirchhof Karsten Schmidt Wolfgang Schön Klaus Vogel

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliogra-fische Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> ab-rufbar.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 43
e-mail: info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 10: 3-504-06033-6
ISBN 13: 978-3-504-06033-6

© 2006 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Ver-vielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Ein-speicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Umschlaggestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann

Textformatierung: A. Quednau, Haan

Druck und Verarbeitung: Bercker, Kevelaer

Printed in Germany