

Entscheidungsneutralität in der deutschen Unternehmensbesteuerung

Fortentwicklungsansätze basierend auf dem Modell der Stiftung Marktwirtschaft

Steuerberaterin, Dipl.-Ökonomin Claudia Kavcic

Die Dissertation kann wie folgt zitiert werden:

urn:nbn:de:hbz:468-20140429-123209-3

[<http://nbn-resolving.de/urn/resolver.pl?urn=urn%3Anbn%3Ade%3Ahbz%3A468-20140429-123209-3>]

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis _____ **IV**

Abbildungsverzeichnis _____ **VII**

1 Einleitung _____ **1**

1.1 Steuersystem _____ **1**

1.2 Problemstellung _____ **2**

1.3 Aufbau der Analyse _____ **3**

2 Steuerrecht _____ **4**

2.1 Steuerrecht - derzeitiger Zustand und Idealvorstellung _____ **4**

 2.1.1 Zustand des derzeit geltenden Steuerrechts _____ 4

 2.1.2 Sachgerechte Prinzipien als Fundamente des Steuerrechts aus steuerjuristischer Sicht ____ 8

 2.1.3 Kriterien eines effizienten Steuersystems aus finanzwissenschaftlicher Sicht _____ 13

2.2 Steuerreformkonzepte _____ **20**

 2.2.1 Ziele im Rahmen von Steuerreformen und Steueränderungsgesetzen _____ 21

 2.2.2 Konzept der Stiftung Marktwirtschaft _____ 24

 2.2.3 Konzept der Dualen Einkommensteuer des Sachverständigenrats _____ 30

 2.2.4 Vergleich beider Reformkonzepte _____ 36

 2.2.5 Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof _____ 37

 2.2.6 Einfachsteuer von Manfred Rose _____ 41

3 Anreiz zur verdeckten Gewinnausschüttung _____ **48**

3.1 Ausgangslage _____ **49**

3.2 Geltendes Steuerrecht vor der Unternehmensteuerreform _____ **52**

 3.2.1 Ausschüttung bei Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone ____ 53

 3.2.2 Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone _____ 56

3.3 Geltendes Steuerrecht nach der Unternehmensteuerreform _____ **58**

 3.3.1 Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone _____ 60

 3.3.2 Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone _____ 62

 3.3.3 Abgeltungsteuer bei Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone __ 64

 3.3.4 Abgeltungsteuer bei Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone _____ 68

 3.3.5 Bewertung _____ 70

3.4	Steuerpolitisches Programm der Stiftung Marktwirtschaft	71
3.4.1	Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone	72
3.4.2	Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone	75
3.4.3	Bewertung	77
3.5	Fortentwicklungsansatz zur verdeckten Gewinnausschüttung	78
3.5.1	Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone	80
3.5.2	Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone	82
3.6	Zwischenfazit	84
4	Begünstigung einbehaltener Gewinne nach § 34a EStG	85
4.1	Unternehmensteuerreform	86
4.1.1	Die Thesaurierungsbegünstigung nach dem Unternehmensteuerreformgesetz	86
4.1.1.1	Nachversteuerungsfälle	86
4.1.1.2	Begünstigungsfähiger Gewinn	88
4.1.1.3	Modellannahmen	90
4.1.2	Gesamtsteuerbelastung begünstigt und sofort versteuerter Gewinne	95
4.1.2.1	Einkommensteuerbelastung für Grenzsteuersatz 45 %	95
4.1.2.2	Zinsvorteil bei Grenzsteuersatz 45 %	97
4.1.2.3	Gesamtsteuerbelastung für Grenzsteuersatz 42 %	101
4.1.2.4	Zinsvorteil bei Grenzsteuersatz 42 %	102
4.1.2.5	Gesamtsteuerbelastung für Grenzsteuersatz 35 %	103
4.1.2.6	Zinsvorteil bei Grenzsteuersatz 35 %	104
4.1.3	Bewertung	104
4.2	Konzept der Stiftung Marktwirtschaft	107
4.2.1	Begünstigung von einbehaltenen Gewinnen nach Stiftung Marktwirtschaft	108
4.2.2	Gesamtsteuerbelastung begünstigt und sofort versteuerter Gewinne	110
4.2.2.1	Gesamtsteuerbelastung und Zinsvorteil für Grenzsteuersatz 42 %	111
4.2.2.2	Gesamtsteuerbelastung und Zinsvorteil für Grenzsteuersatz 35 %	114
4.2.3	Bewertung	116
4.3	Fortentwicklungsansatz zu § 34a EStG	118
4.3.1	Verbesserungspotenzial des § 34a EStG	118
4.3.2	Modifikation des § 34a EStG in Anlehnung an Stiftung Marktwirtschaft	121
4.4	Zwischenfazit	125

5	Auswirkungen gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen	127
5.1	Änderungen durch die Unternehmensteuerreform	128
5.1.1	Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten	128
5.1.1.1	Rechtsstand vor Unternehmensteuerreform	129
5.1.1.2	Rechtsstand nach Unternehmensteuerreform	129
5.1.1.3	Auswirkungen der Änderungen bei den Hinzurechnungen von Finanzierungsentgelten	135
5.1.1.4	Finanzierung hauptsächlich über langfristiges Fremdkapital	136
5.1.1.5	Finanzierung hauptsächlich über kurzfristiges Fremdkapital	138
5.1.2	Die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften	140
5.1.2.1	Steuerbelastung in Abhängigkeit der Hinzurechnungssalden	140
5.1.2.2	Vergleich der Steuerbelastungen in Abhängigkeit des Gewinns	142
5.1.3	Tarifverlauf der Gesamtsteuerbelastung	143
5.1.4	Gesamtsteuerbelastung unter Berücksichtigung verschiedener Hinzurechnungsanteile und Gewerbesteuerhebesätze	146
5.1.5	Zusammenfassende Würdigung der geltenden Rechtslage	148
5.2	Konzept der Stiftung Marktwirtschaft	154
5.3	Fortentwicklungsansatz zur Ausgestaltung der Gewerbesteuer	156
5.4	Zwischenfazit	158
6	Schluss	159
	Literaturverzeichnis	163
	Eidesstattliche Versicherung	180

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen d.BFH
BMF	Bundesfinanzministerium
BMG	Bemessungsgrundlage
BStBl.	Bundessteuerblatt
bspw.	beispielsweise
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CDU	Christlich Demokratische Union
CSU	Christlich-Soziale Union
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EUGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FDP	Freie Demokratische Partei
FM	Finanzministerium
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)

GrS	Großer Senat
H	Hinweis
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
IFM	Institut für Mittelstandsforschung
inkl.	inklusive
IStR	Internationales Steuerrecht
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
Mill.	Million(en)
m. w.	mit weiteren
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
oGA	offene Gewinnausschüttung
R	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Seite
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
SPD	Sozialdemokratische Partei
Tz.	Textziffer
UNSt	Unternehmensteuer
UNStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
Vgl.	vergleiche
WG	Wirtschaftsgüter
z.B.	zum Beispiel

zfbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
zvE	zu versteuerndes Einkommen

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: OGA 6.255€ - obere Proportionalzone - Geltendes Steuerrecht vor UNSt-Reform.....	54
Abbildung 2: OGA 6.255€ - Progressionszone - Geltendes Steuerrecht vor UNSt-Reform.....	57
Abbildung 3: Betriebliche Steuerbelastung lt. BMF	59
Abbildung 4: OGA 7.100 € - obere Proportionalzone - Unternehmensteuerreformgesetz	61
Abbildung 5: OGA 7.100 € - Progressionszone - Unternehmensteuerreformgesetz.....	63
Abbildung 6: OGA 7.100 € - obere Proportionalzone - Unternehmensteuerreformgesetz, Abgeltungsteuer	66
Abbildung 7: OGA 7.100 € - Progressionszone - Unternehmensteuerreformgesetz, Abgeltungsteuer	69
Abbildung 8: OGA bzw. Gewinnanteil 7 T€ - obere Proportionalzone - Stiftung Marktwirtschaft.....	73
Abbildung 9: OGA bzw. Gewinnanteil 7 T€ - Progressionszone - Stiftung Marktwirtschaft.....	76
Abbildung 10: OGA 7.100 € - obere Proportionalzone - Fortentwicklungsansatz	81
Abbildung 11: OGA 7.100 € - Progressionszone - Fortentwicklungsansatz	83
Abbildung 12: Gesamtsteuerbelastung für Gesamtgewinn, Grenzsteuersatz 45 % - UNStRefG	92
Abbildung 13: Einkommensteuerbelastung für Grenzsteuersatz 45 % - UNStRefG	96
Abbildung 14: Zinsvorteil aus Thesaurierungsbegünstigung Grenzsteuersatz 45 % - UNStRefG	99

Abbildung 15: Einkommensteuerbelastung für Grenzsteuersatz 42 % - UNStRefG ...	101
Abbildung 16: Zinsvorteil aus Thesaurierungsbegünstigung Grenzsteuersatz 42 % - UNStRefG	102
Abbildung 17: Einkommensteuerbelastung für Grenzsteuersatz 35 % - UNStRefG ...	103
Abbildung 18: Zinsvorteil aus Thesaurierungsbegünstigung Grenzsteuersatz 35 % - UNStRefG	104
Abbildung 19: Gesamtsteuerbelastung für Grenzsteuersatz 42 % - Stiftung Marktwirtschaft.....	111
Abbildung 20: Zinsvorteil aus einbehaltenen Gewinnen Grenzsteuersatz 42 % - Stiftung Marktwirtschaft	113
Abbildung 21: Gesamtsteuerbelastung für Grenzsteuersatz 35 % - Stiftung Marktwirtschaft.....	114
Abbildung 22: Zinsvorteil aus einbehaltenen Gewinnen Grenzsteuersatz 35 % - Stiftung Marktwirtschaft	115
Abbildung 23: Gesamtsteuerbelastung § 34a EStG - Fortentwicklungsansatz.....	123
Abbildung 24: Unternehmen A – Finanzierung hauptsächlich durch langfristiges Fremdkapital.....	137
Abbildung 25: Unternehmen B – Finanzierung hauptsächlich durch kurzfristiges Fremdkapital.....	139
Abbildung 26: Gesamtsteuerbelastung bei unterschiedlichen Hinzurechnungssalden – Hebesatz 400 %	141
Abbildung 27: Gesamtsteuerbelastung bei unterschiedlichen Gewinnen – Hebesatz 400 %	142
Abbildung 28: Gesamtsteuerbelastung in Abhängigkeit des Hinzurechnungsanteils bei einem Hebesatz von 400 % - UNStRefG	144

Abbildung 29: Tarifverlauf Gesamtsteuerbelastung in Abhängigkeit des Hinzurechnungsanteils	145
Abbildung 30: Gesamtsteuerbelastung unter Berücksichtigung von Hinzurechnungsanteilen und Gewerbesteuerhebesätzen - Unternehmensteuerreform.....	147
Abbildung 31: Tarifverlauf Gesamtsteuerbelastung ohne Vornahme von Hinzurechnungen.....	157

1 Einleitung

1.1 Steuersystem

Je höher die Bedeutung der Steuern für den Staat ist, umso höher ist die Bedeutung der Steuern auch für den einzelnen Steuerpflichtigen. Daraus ergibt sich der besonders hohe Stellenwert der steuerlichen Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen und seinen steuerlichen Berater,¹ denn aus der Betriebswirtschaftslehre ist bekannt: Jede Disposition bedarf einer Planung.² Beispielsweise wird die Wahl der Gesellschaftsform unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Besteuerungsvorschriften getroffen, für Kalkulationsrechnungen wird die Abzugsfähigkeit von Zinsen geprüft und bei der Festsetzung von Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehältern spielt ein eventuelles Steuersatzgefälle zwischen Gesellschaft und Gesellschafter eine Rolle.

Über diese Planung findet die Steuerbelastung Eingang in die Wirtschaftlichkeitsüberlegungen und schlägt sich beispielsweise in Investitions- und Finanzierungsentscheidungen nieder.³ Die Preisgestaltung hängt eindeutig von der Steuerbelastung ab und davon, inwieweit die Steuer überwältigt werden kann.⁴ Die Notwendigkeit der Berücksichtigung von Steuern bei den Planungen, Kalkulationsrechnungen und Finanzierungsentscheidungen des Steuerpflichtigen ergibt sich eben gerade wegen der hohen Steuerbelastung. Die Steuerbelastung ist für den Steuerpflichtigen ein ganz wesentlicher Planungsfaktor.⁵

Im Steuerrecht ist anerkannt: Steuerpflichtige dürfen sich so einrichten, dass sie möglichst wenig Steuern zahlen müssen.⁶ Das Steuerrecht erlaubt es dem Steuerpflichtigen die Höhe der Steuerbelastung durch Sachverhaltsgestaltung zu beeinflussen.⁷ Die Ursache dafür liegt in der mangelnden Gestaltungsneutralität der Steuergesetze.

Ein effizientes Steuersystem verleitet Steuerpflichtige nicht dazu, ökonomisch ineffi-

¹ Vgl. Rose 1999, S. 402.

² Vgl. Jebens 1995, S. 1057.

³ Vgl. Herzig 2000, S. 1864.

⁴ Vgl. Schaumburg 2000, S. 1885.

⁵ Vgl. Tipke 1991, S. 100.

⁶ Vgl. BVerfG vom 14.4.1959 - 1 BvL 23/57 u. 34/57 - BVerfGE 9 S.237= DB 1959 S. 505.

⁷ Vgl. Schaumburg 2000, S. 1884; Tipke 1991, S. 95.

ziente aber eventuell steuersparende Entscheidungen zu treffen.⁸ Deshalb ist Entscheidungsneutralität ein wichtiges Kriterium für ein effizientes Steuersystem.

1.2 Problemstellung

Das Anliegen dieser Arbeit ist es, einen Beitrag zum anhaltenden Steuerreformdiskurs zu leisten. Auch in dieser Legislaturperiode wird das Steuerrecht durch Steuerreformen „weiter entwickelt“ werden.⁹ Spannend ist hierbei die Frage inwieweit das Steuerrecht durch Änderungen weiter verbessert werden kann, obwohl bereits vorweggenommen wurde, dass für eine umfassende Unternehmensteuerreform keine Gelder zur Verfügung stehen. Die Steuerreformen der Vergangenheit konnten selten als Fortschritt und Weiterentwicklung eingestuft werden.¹⁰ Trotz der jüngsten Reformen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, wodurch die internationale Wettbewerbsfähigkeit für Unternehmen zwar deutlich verbessert wurde, hat sich an der grundsätzlichen Reformbedürftigkeit des deutschen Steuerrechts nichts geändert. Der Gesetzgeber hat ein theoretischen Erkenntnissen folgendes und weitgehend konsistentes Steuerreformkonzept, wie das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft oder des Sachverständigenrats, bisher nicht aufgegriffen. Dennoch sind konkrete Vorschläge für Besteuerungskonzepte unter Berücksichtigung von Prinzipien der effektiven Besteuerung der richtige Weg, um politische Entscheidungsträger und Gesetzgeber zu überzeugen. Denn die Analyse der Steuerwirkungen eines bestehenden oder geplanten Steuersystems und daraus ableitend die Erarbeitung von Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber wird als eine der Hauptaufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angesehen.¹¹ Viele der seit Jahren von der Wissenschaft geforderten Ziele, wie beispielsweise die Entscheidungsneutralität der Besteuerung, schreibt sich die Bundesregierung bei jeder neuen Steuerreform wieder auf ihre Fahnen. Unter der Tatsache, dass das Ziel eines entscheidungsneutralen Systems nicht konsequent genug umgesetzt wird, leiden alle Betroffenen wie Steuerpflichtige, Steuerberater, Steuerwissenschaftler und Finanzverwaltung. Die dadurch entstehenden Probleme fordern immer wieder die Entwicklung von Verbesserungsmöglichkeiten und Lösungsalternativen zu bestehenden Gesetzen. Inwieweit die angestrebten Ziele in

⁸ Vgl. Schneider/Wesselbaum-Neugebauer 2010 S. 475.

⁹ Vgl. Koalitionsvertrag von CDU, CSU, FDP vom 26.10.2009: Der Weg aus der Krise, S. 15.

¹⁰ Vgl. Schneider/Wesselbaum-Neugebauer 2010 S. 475.

¹¹ Vgl. Patek 2007 S. 444.

den vergangenen Jahren und aktuell durch die Unternehmensteuerreform 2008 erreicht wurden, soll in dieser Arbeit anhand von drei ertragsteuerlichen Problemen untersucht werden. Ein Vergleich der neuen Steuergesetze mit den von Steuerwissenschaftlern entwickelten Steuerreformkonzepten hilft hierbei, die entscheidenden Punkte zu eruieren, die ursächlich dafür sind, dass die gesetzten Ziele mit den neuen Steuergesetzen nur partiell bzw. überhaupt nicht erreicht werden.

1.3 Aufbau der Analyse

In Kapitel 2 wird zunächst eine kurze Zusammenfassung zur allgemeinen Kritik am Zustand des geltenden Steuerrechts gegeben, woraus sich die Idealvorstellungen und die Anforderungen an ein erstrebenswertes, effizientes Steuerrecht ableiten. Da die Stiftung Marktwirtschaft viele dieser Anforderungen in ihrem Konzept zu einer umfassenden Ertragsteuerreform umsetzt, wird dieses Konzept mit seinen Zielen allgemein vorgestellt. Es erfolgt eine Beschreibung des Besteuerungskonzepts der Dualen Einkommensteuer und abschließend werden die Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft hervorgehoben.

Der Schwerpunkt dieser Arbeit, welcher sich aus den Kapiteln 3, 4 und 5 zusammensetzt, enthält drei ertragsteuerliche Themen, bei denen die Zielsetzung verschiedener Unterformen der Entscheidungsneutralität problematisiert wird. Kapitel 3 betrifft die geringere Gesamtsteuerbelastung von Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehältern im Vergleich zu der Gesamtsteuerbelastung auf Gewinnausschüttungen an Gesellschafter. Kapitel 4 ermittelt die Gesamtsteuerbelastung bei Inanspruchnahme des § 34a EStG und beurteilt die Vorteilhaftigkeit im Vergleich zur Normalversteuerung. Kapitel 5 befasst sich mit der tatsächlichen Gesamtsteuerbelastung von Unternehmen unter Berücksichtigung von gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen im Vergleich zu der mit der Unternehmensteuerreform 2008 angestrebten Steuerbelastung für Unternehmen.

Es wird gezeigt, dass die vorgenannten Steuerbelastungsunterschiede und damit die Problematik der Entscheidungsneutralität bei dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft nicht besteht. Der eigene Beitrag besteht in der Anwendung von Lösungsmechanismen der Stiftung Marktwirtschaft auf die ausgewählten Themen der Kapitel 3, 4 und 5 zur Optimierung der bestehenden Gesetzeslage. Eine kurze Zusammenfassung sowie ein Ausblick auf zukünftige Steuerreformen beschließt die Arbeit.

2 Steuerrecht

2.1 Steuerrecht - derzeitiger Zustand und Idealvorstellung

2.1.1 Zustand des derzeit geltenden Steuerrechts

Derzeit wird das Steuerrecht jährlich durch eine auch für Fachleute kaum noch überschaubare Vielzahl von Gesetzen geändert. Im Jahre 2008 haben 21 mehr oder weniger große Gesetze das Steuerrecht erheblich verändert. Vielfach werden Gesetzesänderungen vor ihrem Inkrafttreten durch neue Änderungsgesetze wieder modifiziert.¹² Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurden zum 1. 1. 2010 verschiedene Vorschriften aus dem Unternehmensteuerrecht geändert, die gerade erst durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführt worden sind.¹³

Die schnellen Gesetzesänderungen führen dazu, dass eine mittelfristige Planung für den Steuerpflichtigen kaum noch möglich ist,¹⁴ denn die Stabilität einer Rechtslage hängt in erster Linie von der Änderungshäufigkeit gesetzlicher Vorschriften ab.¹⁵ Trotz kontinuierlicher Reformversuche durch Änderungs-, Konsolidierungs-, Bereinigungs- und Reformgesetze wurde die Praktikabilität des Steuerrechts in den letzten Jahren verschlechtert.¹⁶ In den letzten Jahren waren der Dispositionsschutz, der Vertrauensschutz, die Steuerplanungssicherheit und das Kontinuitätsgebot Themen von Habilitationen und Steuerfachtagungen.¹⁷ Dennoch sind die System- und Planungsmängel bis heute nicht behoben worden. Der Zustand des geltenden Steuerrechts wird als unübersichtlich, widersprüchlich, chaotisch, pathologisch, unsystematisch, unverständlich, für Bürger und Finanzverwaltung kaum noch vollziehbar bezeichnet. Demzufolge hat das geltende Steuerrecht einen Zustand erreicht, der erhebliche Zweifel daran weckt, ob es den Maßstäben des Grundgesetzes genügt.¹⁸ Das Steuerrecht wird als ungerecht oder als nicht

¹² Vgl. Mellinshoff 2005, S. 7, Pezzer 2004, S. 526.

¹³ Vgl. Herzig/Bohn 2009, S. 2341; Koalitionsvertrag v. 26.10.2009, S. 11f.

¹⁴ Vgl. Schaumburg 2000, S. 1885.

¹⁵ Vgl. Hey 2002, S. 66.

¹⁶ Vgl. Herzig 2000, S. 1864.

¹⁷ Vgl. Hey 2002; Leisner 2002; Schwarz 2002; Pezzer 2004 (b).

¹⁸ Vgl. Mellinshoff 2005, S. 1 ff.

durchgehend auf sachgerechten Prinzipien basierend bezeichnet.¹⁹ Der Steuerbürger fühlt sich ungerecht belastet, muss vor der Kompliziertheit vieler Normen kapitulieren, sieht sich mit ständig neuen Änderungsvorschlägen konfrontiert und findet in den geltenden Steuergesetzen keine verlässliche Planungsgrundlage mehr.²⁰ Exakter Steuerplanung stehen Hindernisse im Weg, weil die Daten, auf denen die Steuerplanung aufbauen muss – Gesetze, Verwaltungsvorschriften, Rechtsprechung – mehr oder weniger unsicher sind.²¹ Als Hauptursachen fehlender Planungssicherheit gelten Komplexität und Kompliziertheit der Materie, Unbestimmtheit und Unbeständigkeit der Rechtsnormen, sowie Wechsel der Norminterpretation und vielfältige weitere Faktoren wie Intransparenz, fehlende Rechtsklarheit, fehlende Regelsicherheit und Systemlosigkeit, Unvorhersehbarkeit, Instabilität, mangelnde Kontinuität, Langwierigkeit, Schwebezustände und Vorläufigkeit. Anders als Unbestimmbarkeit können Komplexität und Kompliziertheit theoretisch bewältigt werden, mag der hierfür erforderliche Aufwand auch hoch sein.²² Unbestimmbarkeit zeichnet sich dagegen dadurch aus, dass der Steuerpflichtige auch unter Inanspruchnahme aller ihm theoretisch zur Verfügung stehenden Erkenntnismöglichkeiten nicht erkennen kann, was gewollt ist. Schon mancher, der im Steuerrecht konsequent gedacht hatte, musste erleben, dass er zu seinem Nachteil dachte, denn die Steuergesetze sind leider nicht selten „ohne Sinn und Verstand“. Tatsächlich gibt es keine Steuergesetze, deren Wortlaut so bestimmt ist, dass sich darauf eine sichere Steuerplanung gründen ließe. Rose (1976) hat wiederholt erwähnt, unser Steuerrecht erwarte vom Bürger geistige Anstrengungen, um die günstigste Planung und Gestaltung herauszufinden.²³ Anderenfalls werde der Bürger mit der Zahlung einer zusätzlichen „Dummsteuer“ mit „staatlichen Abgaben für Denkfaulheit“²⁴ belegt. Ohne gezielte Planung mit dem Zweck des Steuersparens beträgt die Steuerlast mehr als ohne Steuerplanung. Demzufolge kann sich in einigen Fällen die Steuerbelastung nicht nach der wirtschaftlichen, sondern nach der geistigen Leistungsfähigkeit ergeben, was eben nicht erstrebenswert ist.²⁵ Die daraus entstehende steuerliche Planungsunsicherheit wirkt sich als Risikoaufschlag aus. Der Unternehmer wird gar nicht umhin können, die unklare

¹⁹ Vgl. Tipke 1991, S. 93.

²⁰ Vgl. Mellinshoff 2005, S. 11.

²¹ Vgl. Rose 1976, S. 47 ff.

²² Vgl. Hey 2002, S. 63 ff.

²³ Vgl. Tipke 1991, S. 95 ff.

²⁴ Vgl. Rose 1980, S. 89.

²⁵ Vgl. Tipke 1991, S. 95.

steuerliche Situation mit einem entsprechenden Risikoaufschlag zu bewerten. Dies kann zur Folge haben, dass wirtschaftlich ansonsten sinnvolle Maßnahmen wegen des Risikoaufschlags möglicherweise negativ zu beurteilen sind und deswegen unterbleiben oder zumindest hinausgeschoben werden. Damit wird deutlich, dass Praktikabilitätsmängel des geltenden Steuerrechts in wirtschaftliche Überlegungen wie verdeckte Steuererhöhungen eingehen, die dem allgemeinen Bestreben nach einer Absenkung der Steuersätze zuwiderlaufen. Das Steuerrecht könnte zur Schaffung eines Wettbewerbsvorteils für den Standort Deutschland beitragen, wenn es gelänge, möglichst frühzeitig Klarheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung herzustellen. Klarheit über die Höhe der zukünftigen steuerlichen Belastung erweist sich hier als ein Wert an sich.²⁶ Diese Erkenntnisse sollten gerade vor dem Hintergrund beachtet werden, dass die tariflichen und effektiven Steuerbelastungen von Unternehmensgewinnen in Deutschland auch nach 2008 noch beachtlich sind. Der Sachverständigenrat hat in seinen Jahresgutachten der vergangenen Jahre mehrfach darauf hingewiesen, dass der Standort Deutschland in steuerlicher Hinsicht international nicht wettbewerbsfähig war.²⁷ Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 wird zwar als Stärkung der steuerlichen Attraktivität des Standorts Deutschland gesehen, jedoch wird auch auf konzeptionelle Mängel hingewiesen, die seit der letzten Wirtschaftskrise ab 2008 besonders deutlich wurden.²⁸ Ebenso wird die geltende Unternehmensbesteuerung kritisiert, da sie zu vielfältigen Verzerrungen bei den Finanzierungsentscheidungen und der Rechtsformwahl führt.²⁹ Verschiedene Gründe wie das Nebeneinander von Trennungs- und Transparenzprinzip bei der Unternehmensbesteuerung, die unterschiedlichen Tarifverläufe der Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie die Gewerbesteuer werden als Ursache genannt.³⁰ Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass in den vergangenen 100 Jahren im Steuerrecht viel geändert, aber wenig erreicht wurde.³¹ *„Alle Parteien – jede zu ihrer Regierungs- oder Oppositionszeit – haben durch ihre weitgehend prinzipienlose, wählerorientierte Wurstelei, durch ihre Konfrontations- und Blockadepolitik zu*

²⁶ Vgl. Herzig 2000, S. 1864.

²⁷ Vgl. Sachverständigenrat 2001; 2003; 2004; 2005.

²⁸ Vgl. Sachverständigenrat 2007; 2009 S.192 ff.

²⁹ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 1.

³⁰ Vgl. Schreiber/Spengel 2006, S. 275.

³¹ Vgl. Seer 2009, S. 1047.

*dem unsäglichen Zustand des geltenden Gesetzes beigetragen.*³² Verantwortlich sind in erster Linie die Steuerpolitiker, die die Gesetze vorbereiten oder vorbereiten lassen und beschließen.³³ Viele Steuerpolitiker haben oftmals kein Erkenntnisproblem hinsichtlich der schlechten handwerklichen Qualität vieler Steuernormen.³⁴ Jedoch leidet die Qualität während des Entstehungsprozesses von Steuergesetzen. Ratschläge der Steuerexperten werden nicht angenommen, wenn es um eine rein politische Lösung geht, bei der der kleinste gemeinsame Nenner der Koalitionspartner gerade noch kompromissfähig ist. Wenn solche Kompromisse auf oberster Führungsebene unter Ausschluss der entsprechenden Steuerexperten getroffen werden, können die Finanzpolitiker nur noch Details, jedoch nicht mehr die Richtung verändern. Die Steuerpolitik erkennt eine Verpflichtung zur Orientierung an bestehenden sachgerechten Prinzipien nicht an. Sie sieht sich vor den Herausforderungen des Steuerwettbewerbs einer globalen Wirtschaftsordnung und fordert deshalb, dass die bestehenden Prinzipien vom Gesetzgeber fortentwickelt werden müssten.³⁵ Der Gesetzgeber hält größere Gestaltungsspielräume für erforderlich und will seine Rechtfertigungslast für ein Abweichen von bestehenden Prinzipien reduzieren.³⁶ Zum unverzichtbaren Bestandteil eines wertorientierten Steuerrechts gehört aber eine Gesetzgebung, die sich stets am Gleichheitssatz orientiert.

Werte im Steuerrecht werden bereits seit Anfang des vergangenen Jahrhunderts in wissenschaftlichen Auseinandersetzungen, in der Literatur und in der Rechtsprechung ausführlich diskutiert.³⁷ Doch auch die Änderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 haben im Bereich der Unternehmensbesteuerung keine Verbesserung in Bezug auf Prinzipienorientierung gebracht.³⁸ Zur Verbesserung des Zustands des derzeit geltenden Steuerrechts werden nun wichtige Anforderungen an ein erstrebenswertes Steuerrecht aufgeführt:

³² Vgl. Tipke 2006, S. 21

³³ Vgl. Tipke 2006, S. 16.

³⁴ Vgl. Seewald 2009, S. 486.

³⁵ Vgl. Nawrath 2009, S. 2 f.

³⁶ Vgl. Hey 2009, S. 2561.

³⁷ Vgl. Spindler 2009, S. 487.

³⁸ Vgl. Seer 2009, S. 1046.

2.1.2 Sachgerechte Prinzipien als Fundamente des Steuerrechts aus steuerjuristischer Sicht

*„Recht ohne sachgerechte Prinzipien und ohne Konsequenz ist Recht ohne juristische Rationalität; es ist partikularistisches Stückwerk und Flickwerk, es ist Recht niedriger Stufe, primitives Recht, pathologisches Recht. Oder es ist zwar Gesetz, aber kein Recht. Es schafft mehr Probleme, als es löst.“*³⁹ Das Steuerrecht ist wie andere Rechtsgebiete auch von systemtragenden Prinzipien durchzogen, die der Rechtsanwendung einen roten Faden vorgeben. Sie bilden die Grundlage für eine von Prinzipien geleitete Steuerreform. Das Gestaltungsermessen des Gesetzgebers ist dadurch begrenzt, dass die Steuern mit ihren Bemessungsgrundlagen an sachgerechte Prinzipien anknüpfen und diese konsequent umsetzen müssen.⁴⁰ In Zweifelsfragen sollten sich Steuerpflichtige, Finanzverwaltung und die Finanzgerichtsbarkeit an übergeordneten Prinzipien orientieren können. Sachgerechte Prinzipien, die das Fundament des Steuerrechts bilden, sind zum einen rechtsstaatliche Prinzipien des Grundgesetzes und zum anderen steuerrechtsspezifische Prinzipien und Subprinzipien.⁴¹ Aus dem sich aus Art. 20 Abs. 3 GG ergebenden Rechtsstaatprinzip wird das Rechtssicherheitsprinzip abgeleitet. Daraus ergeben sich verschiedene Subprinzipien:

1. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung besagt, dass Steuern nur aufgrund Gesetz festgesetzt und erhoben werden dürfen. Es müssen sowohl der Tatbestand als auch die Rechtsfolge im Gesetz festgelegt werden. Außerdem sollen sich Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage und der Steuersatz aus einem formellen Gesetz ergeben, was als Parlamentsvorbehalt anzusehen ist.⁴²

2. Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit

Gesetzesbestimmtheit wird ebenfalls von dem Rechtsstaatsprinzip bzw. von dem aus diesem abgeleiteten Rechtssicherheitsprinzip verlangt. Der Grundsatz der Steuergeset-

³⁹ Vgl. Tipke 2000, S. 88.

⁴⁰ Vgl. Tipke 2003, S. 576.

⁴¹ Vgl. Tipke 2000, S. 538.

⁴² Vgl. Tipke 2000, S. 128.

zesbestimmtheit verlangt klare Gesetze.⁴³ Er ist auch als Grundsatz der Normenklarheit bekannt. Dabei unterliegt sowohl der Tatbestand als auch die Rechtsfolge dem Bestimmtheitserfordernis.

Bei Steuerrechtsnormen ist das Bestimmtheitserfordernis erfüllt, wenn der Gesetzgeber die wesentlichen Bestimmungen über die Steuer mit hinreichender Genauigkeit trifft. Die Steuergesetze sollen möglichst klar, bestimmt, in sich schlüssig, verständlich einseitig, exakt formuliert und ihre Folgen möglichst voraussehbar sein, wobei sich ein mehr oder weniger hohes Abstraktionsniveau nicht vermeiden lässt.⁴⁴

Zu den Gesetzen im Allgemeinen hat das Bundesverfassungsgericht entschieden: Die Gesetze müssten so klar formuliert sein, dass die Rechtslage für den Betroffenen erkennbar ist und er sein Verhalten danach einrichten kann.⁴⁵ Zum Steuerrecht im Speziellen hat das Bundesverfassungsgericht entschieden: Die steuerbegründenden Tatbestände müssten so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen könne.⁴⁶ Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch noch nie ein Steuergesetz wegen Unbestimmtheit für verfassungswidrig erklärt und ebenso noch nie ernsthafte Zweifel an der Bestimmtheit eines Gesetzes erhoben.⁴⁷ Folgendes Zitat beschreibt die Situation sehr treffend: „*Verfassungsrecht und Wirklichkeit klaffen selten so stark auseinander wie beim Bestimmtheitsgrundsatz allgemein und bei seiner Anwendung auf das Steuerrecht im Besonderen.*“⁴⁸

3. Rückwirkungsverbot

Der Grundsatz des steuerlichen Rückwirkungsverbots wird außerdem aus dem Vertrauensschutzprinzip hergeleitet und besagt, dass staatliche Eingriffe für den Bürger vorhersehbar sein müssen.⁴⁹

Herkömmlicherweise wird unterschieden zwischen der echten Rückwirkung von Gesetzen und der so genannten unechten Rückwirkung.⁵⁰ Eine echte Rückwirkung im Sinne

⁴³ Vgl. Tipke 1991, S. 96.

⁴⁴ Vgl. Tipke 2000, S. 136 ff.

⁴⁵ BVerfG vom 12.01.1967 - 1 BvR 169/63 - BVerfGE 21 S. 74.

⁴⁶ BVerfG vom 14.12.1965 - 1 BvR 571/60 - BVerfGE 19 S. 253.

⁴⁷ Vgl. Tipke 1991, S. 97.

⁴⁸ Papier 1989, S. 61.

⁴⁹ BVerfG vom 14.5.1986 - 2 BvL 2/83 - BVerfGE 72 S. 200 = BStBl. II 1986 S. 628.

der bisherigen verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung liegt jedenfalls dann vor, wenn die Rechtsfolge eines belastenden Gesetzes schon für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung liegenden Zeitpunkt eintreten soll.⁵¹ Eine so genannte unechte Rückwirkung liegt dann vor, wenn das Gesetz, dessen Rechtsfolgen erst nach der Verkündung der Norm eintreten, auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen belastend für die Zukunft einwirkt und damit nachträglich die erworbene Rechtsposition entwertet.⁵² Die Bundesverfassungsgerichts-Rechtsprechung, die sich auf das verfassungsrechtliche Gebot der Verlässlichkeit der Rechtsordnung stützt, legt damit fest, dass die echte Rückwirkung belastender Steuergesetze grundsätzlich absolut unzulässig ist. Hingegen ist die unechte Rückwirkung aber zumindest in den Fällen erlaubt, in denen eine ausreichende Rechtfertigung dafür vorgetragen wird und Grundrechte nicht verletzt werden.⁵³

Insbesondere in vier Ausnahmefällen (nicht abschließende Aufzählung) muss der Vertrauensschutz des Bürgers zurücktreten – entweder, weil kein schutzwürdiges Vertrauen bestand, oder weil das öffentliche Interesse dem Vertrauensschutz vorgeht.⁵⁴

- Wenn der Bürger mit der Neuregelung rechnen musste.⁵⁵
- Wenn die bisherige Rechtslage unklar und verworren oder lückenhaft war.⁵⁶
- Wenn die bisherige Regelung ungültig war.⁵⁷
- Wenn zwingende Gründe des Gemeinwohls eine Rückwirkung rechtfertigen.⁵⁸

Die unechte Rückwirkung ist zwar grundsätzlich zulässig, allerdings werden der gesetzgeberischen Regelungsbefugnis Grenzen gesetzt, die sich aus der Abwägung zwischen dem Vertrauensschaden des Bürgers und dem gesetzgeberischen Anliegen für das Ge-

⁵⁰ Vgl. Schaumburg 2000, S. 1885.

⁵¹ BVerfG vom 14.5.1986 - 2 BvL 2/83 - BVerfGE 72 S. 200 = BStBl. II 1986 S. 628.

⁵² BVerfG vom 31.5.1960 - 2 BvL 4/59 - BVerfGE 11 S. 139.; vom 9.3.1971 - 2 BvR 326/69 - BVerfGE 30 S. 250 = DB 1971 S. 1151; vom 23.3.1971 - 2 BvL 17/69 - BVerfGE 30 S. 392 = DB 1971 S. 1090.

⁵³ Vgl. Rose 1999, S. 404.

⁵⁴ BVerfG vom 14.5.1986 - 2 BvL 2/83 - BVerfGE 72 S. 200 = BStBl. II 1986 S. 628.

⁵⁵ BVerfG vom 19.12.1961 - 2 BvL 6/59 - BVerfGE 13 S. 261 = DB 1962 S. 51; vom 23.3.1971 - 2 BvL 2/66 - BVerfGE 30 S. 367.

⁵⁶ BVerfG vom 19.12.1961 - 2 BvL 6/59 - BVerfGE 13 S. 261 = DB 1962 S. 51; vom 23.3.1971 - 2 BvL 2/66 - BVerfGE 30 S. 367.

⁵⁷ BVerfG vom 24.7.1957 - 1 BvL 23/52 - BVerfGE 7 S. 89.; vom 14.11.1961 - 2 BvR 345/60 - BVerfGE 13 S. 215.

⁵⁸ BVerfG vom 19.12.1961 - 2 BvL 6/59 - BVerfGE 13 S. 261 = DB 1962 S. 51; vom 23.3.1971 - 2 BvL 2/66 - BVerfGE 30 S. 367; vom 14.5.1986 - 2 BvL 2/83 - BVerfGE 72 S. 200 = BStBl. II 1986 S. 628.

meinwohl ergeben.⁵⁹ Nur wenn die Abwägung ergibt, dass das Vertrauen des Einzelnen auf den Fortbestand und die Sicherheit der bestehenden Gesetzeslage den Vorrang verdient, ist die Rückwirkung unzulässig.⁶⁰

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat den Vertrauensschutz als wesentliches verfassungsrechtliches Element herausgestellt und damit gerade auch im Bereich des Steuerrechts die Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen verbessert.⁶¹ In vielen Fällen ist im Vertrauen auf eine bestimmte Gesetzeslage vom Steuerpflichtigen eine nicht mehr rückgängig zu machende Disposition erfolgt. Es ist wichtig, als maßgeblichen Rückwirkungszeitpunkt an die abgeschlossene Disposition des Steuerpflichtigen anzuknüpfen, die im Vertrauen auf die im Zeitpunkt der Planung bestehende Gesetzeslage erfolgt ist.⁶² Dem Vertrauensschutz kann durch hinreichende Übergangsfristen und schonende Übergangsregelungen Rechnung getragen werden.⁶³

Ergänzend zu den Subprinzipien des Rechtssicherheitsprinzips werden nachfolgend Prinzipien aufgeführt, die sich aus dem Gleichheitssatz ableiten. Entsprechend den Grundrechten soll die Besteuerung nach dem Gleichheitssatz erfolgen, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt. Dem Gleichheitssatz entnimmt das Bundesverfassungsgericht den Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Gerechtigkeit wird vorrangig durch an sachgerechten Prinzipien orientierte Gleichbehandlung realisiert. Bei den Überlegungen zur Prinzipiengerechtigkeit muss ein Prinzip oder Maßstab gefunden und bestimmt werden, aus dem sich ergibt, welcher Anteil des Einkommens eines Steuerpflichtigen bzw. des Unternehmensgewinns als Steuer abzuführen ist.⁶⁴ Der Gleichheitssatz des Grundgesetzes ist jedenfalls dann verletzt, „wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender [...] Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt“.⁶⁵ In der Theorie werden als Steuerbelastungsmaßstab das Kopfsteuerprinzip, das Äquivalenzprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip diskutiert, die dementsprechend zu absoluter, äquivalenter oder verhältnismäßiger Gleichheit führen.

⁵⁹ BVerfG vom 23.3.1971 - 2 BvL 17/69 - BVerfGE 30 S. 392 = DB 1971 S. 1090.; vom 5.5.1987 - 1 BvR 724//81 - BVerfGE 75 S. 246.

⁶⁰ BVerfG vom 9.3.1971 - 2 BvR 326/69 - BVerfGE 30 S. 250 = DB 1971 S. 1151.

⁶¹ Vgl. Rose 1999, S. 401.

⁶² Vgl. Schaumburg 2000, S. 1891.

⁶³ Vgl. Mellinghoff 2005, S. 8.

⁶⁴ Vgl. Tipke 2000, S. 545 f.

⁶⁵ Vgl. BVerfG vom 23.10.1951 - 2 BvG 1/51 - BVerfGE 1 S. 14.

1. Äquivalenzprinzip

Das Äquivalenzprinzip bemisst die Steuer nach dem Nutzen oder Vorteil, den die Leistung des Gemeinwesens für den Steuerbürger hat oder nach den Kosten, die der Bürger dem Gemeinwesen verursacht. Es widerspricht dem Sozialstaatsprinzip, da sich eine Steuer im umgekehrten Verhältnis zur Leistungsfähigkeit ergibt, weil einkommensschwache Bürger stärker auf Leistungen des Gemeinwesens angewiesen sind. „Das Äquivalenzprinzip ist als allgemeines Personensteuerprinzip weithin sozial ungerecht und unpraktikabel.“⁶⁶ Bezogen auf Unternehmen wird das Äquivalenzprinzip von Anhängern des gegenwärtigen Gewerbesteuersystems als Rechtfertigung für dessen derzeitige Ausgestaltung angeführt.

2. Leistungsfähigkeitsprinzip

Aus dem Gleichheitssatz folgt das Leistungsfähigkeitsprinzip, das vom Bundesverfassungsgericht als grundlegender Maßstab angesehen wird.⁶⁷ Der Gleichheitssatz verlangt in seiner bereichsspezifischen Anwendung auf das gegenwärtige Steuerrecht, dass jeder Inländer je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird.⁶⁸ Leistungsfähigkeitsprinzip ist der verkürzte Begriff für das Prinzip gleichmäßiger Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit.⁶⁹ Zum einen gebietet der Gleichheitssatz einen gleichen Belastungserfolg, d. h. Steuerpflichtige müssen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden.⁷⁰ Außerdem fordert das Verfassungsrecht die steuerliche Verschonung zwangsläufigen Aufwands, dem sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann.⁷¹ Das Existenzminimum wird verschont und dem Sozialstaatsprinzip wird genüge getan. Zu den Aufgaben des Sozialstaats gehören insbesondere die Sicherung eines menschenwürdigen Existenzminimums durch Sozialleistungen sowie im Interesse des sozialen Friedens der Ausgleich gravierender sozialer Differenzen und Gegensätze.⁷²

⁶⁶ Vgl. Tipke 2000, S. 552.

⁶⁷ Vgl. Tipke 2000, S. 546.

⁶⁸ Vgl. BVerfG vom 22.06.1995 - 2 BvL 37/91 - BVerfGE 93 S. 121.

⁶⁹ Vgl. Tipke 2000, S. 552.

⁷⁰ Vgl. BVerfG vom 9.3.2004 - 2 BvL 17/02 - BVerfGE 110 S. 94 = BStBl. II 2005 S. 56.

⁷¹ Vgl. Mellinshoff 2005, S. 3.

⁷² Vgl. Tipke 2000, S. 400 u. S. 552.

Dementsprechend hat sich das Steuerrecht am sozialen Staatsziel auszurichten.⁷³ Das Steuerrecht trägt durch die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips und durch eine progressive Einkommensteuer zum Abbau des Einkommens- und Vermögensgefälles bei. Die progressive Steuer stellt ein zulässiges Mittel dar, um soziale Gerechtigkeit zu verwirklichen. Sie bewirkt durch ihre Umverteilungswirkung eine korrigierende Einkommensverteilung und ist damit Ausfluss sozialer Gerechtigkeit.⁷⁴

3. Gebot der Folgerichtigkeit

Aus dem Gleichheitssatz folgt außerdem das Gebot der Folgerichtigkeit. Der allgemeine Gleichheitssatz ist solange nicht verletzt, wie die Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen beruhen, insbesondere finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Natur sind.⁷⁵ Nur dann, wenn die Förderungs- und Lenkungsziele von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden, sind sie auch geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern.⁷⁶ Das Gebot der Folgerichtigkeit hat in den vergangenen Jahren in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine zunehmend bedeutsame Rolle gespielt. Viele Entscheidungen, in denen Verfassungsbeschwerden im Steuerrecht Erfolg hatten, beruhten darauf, dass gegen das Gebot der Folgerichtigkeit verstoßen wurde.⁷⁷

2.1.3 Kriterien eines effizienten Steuersystems aus finanzwissenschaftlicher Sicht

Seit mehreren Jahrhunderten beschäftigt sich die Finanzwissenschaft mit der optimalen, ökonomisch rationalen Gestaltung von Steuern und einem „guten“ oder „rationalen“ Steuersystem.⁷⁸ Folgende vier Besteuerungsgrundsätze wurden bereits 1776 von Adam Smith entwickelt:⁷⁹

- Gleichheit der Besteuerung,
- Bestimmtheit der Besteuerung,

⁷³ Vgl. Mellinghoff 2005, S. 11.

⁷⁴ Vgl. Tipke 2000, S. 404 f.

⁷⁵ Vgl. BVerfG vom 05.02.2002 - 2 BvR 305, 348/93 - BVerfGE 105 S. 17.

⁷⁶ Vgl. BVerfG vom 06.03.2002 - 2 BvL 17/99 - BVerfGE 105 S. 73.

⁷⁷ Vgl. Mellinghoff 2005, S. 5.

⁷⁸ Vgl. Tipke/Lang 2010, S. 197.

⁷⁹ Vgl. Smith 1990, S. 703 ff.

- Bequemlichkeit der Besteuerung einschließlich Übermaßverbot, Effizienz und Entscheidungsneutralität der Besteuerung,
- Wohlfeilheit der Besteuerung, das bedeutet: möglichst geringe Kosten der Steuererhebung einschließlich Praktikabilität und Einfachheit der Besteuerung.

Unter Berücksichtigung der „klassischen“ und „modernen“ Besteuerungsgrundsätze lassen sich folgende Grundanforderungen ökonomischer und rechtsstaatlicher Rationalität aufstellen:⁸⁰

1. Gerechtigkeit einschließlich ökonomischer Effizienz

Das Gerechtigkeitskriterium gehört in einem Rechtsstaat an die erste Stelle, denn eine ungerechte Steuer ist in einem Rechtsstaat nicht zu rechtfertigen, auch wenn sie alle übrigen Besteuerungsgrundsätze erfüllt. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass eine gerechte Steuer auch ökonomisch optimal oder zumindest nicht weniger optimal als eine ungerechte Steuer ist.⁸¹ Steuergerechtigkeit beinhaltet das rechtsstaatliche Postulat der Steuergleichheit und damit auch die gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Wirtschaftlich gleiche Sachverhalte sollen möglichst mit gleicher Belastungswirkung besteuert werden. Dadurch trifft sich das juristische Ziel der Steuergerechtigkeit mit dem ökonomischen Ziel der Effizienz, die Entscheidungsneutralität der Besteuerung fordert.⁸²

2. Ergiebigkeit einschließlich Flexibilität

Eine Steuer muss ergiebig sein, da sie den Finanzbedarf eines Staates deckt. Außerdem sollte sie flexibel sein, um auf Veränderungen der wirtschaftlichen Lage reagieren zu können. Eine sogenannte Built-in-Flexibility haben die konjunkturabhängigen Steuern vom Einkommen wie die Einkommen- und die Körperschaftsteuer.⁸³

⁸⁰ Vgl. Lang 1993, S. 93 ff.

⁸¹ Vgl. Tipke 2003, S. 593.

⁸² Vgl. Tipke/Lang 2010, S. 198.

⁸³ Vgl. Tipke/Lang 2010, S. 199; Stiglitz/Schönfelder 1989 (Nachdruck 2000), S. 413 ff..

3. Unmerklichkeit einschließlich Bequemlichkeit

Indirekte Steuern gelten als unmerklich, da sie im Preis versteckt und überwältigt werden. Bequem sind sie für den Steuerpflichtigen, da er durch sein Konsumverhalten selbst entscheiden kann, ob und wann er die Steuerlast tragen möchte. Direkte Steuern gelten dagegen als merklich und unbequem, was Steuerwiderstand bzw. steuermindernde Rechtsgestaltung auslöst.⁸⁴

4. Praktikabilität einschließlich Bestimmtheit, Transparenz und Einfachheit

Steuergesetze sollten einfach und verständlich, die Steuerbelastung transparent und die Kosten der Steuererhebung gering sein. Für praktikable Steuergesetze ist die Gesetzesbestimmtheit Voraussetzung. Steuergesetze sollten nicht so kompliziert und undurchschaubar sein, dass nur der gut Beratene die vom komplizierten Gesetz gewährten Möglichkeiten der Steuervermeidung in Anspruch nehmen kann. Demzufolge verursachen komplizierte Steuergesetze hohe Kosten der Besteuerung aufgrund der starken zeitlichen Inanspruchnahme von Finanzbeamten, Richtern und Steuerberatern.

Von den vorstehend vorgestellten Besteuerungsgrundsätzen wurde die Effizienz schon durch Adam Smith als Grundprinzip für kluge Besteuerung hervorgehoben. Das Steuersystem soll die effiziente Allokation der Ressourcen nicht behindern.⁸⁵ Demzufolge werden nun die entscheidenden Kriterien für ein effizientes Steuersystem aufgeführt, deren Aufzählung auch als Rangfolge anzusehen ist:

1. Entscheidungsneutralität

Die Entscheidungsneutralität der Besteuerung ist steuerpolitisches Ideal der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre⁸⁶ und der neueren Strömung der Nationalökonomie.⁸⁷ In der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird eine Besteuerung als entscheidungsneutral bezeichnet, wenn sie „*die relativen Preise auf dem Markt nicht verändert.*“⁸⁸ Aus betriebswirtschaftlicher Sicht wird die Auffassung vertreten, ein Steuerrecht müsse ent-

⁸⁴ Vgl. Tipke/Lang 2010, S. 199.

⁸⁵ Vgl. Stiglitz/Schönfelder 1989 (Nachdruck 2000), S. 408.

⁸⁶ Vgl. Elschen 1991, S. 99; Treisch 2000, S. 368.

⁸⁷ Vgl. Englisch 2005, S. 77; Spengel/Wiegand 2004, S. 72.

⁸⁸ Vgl. Elschen 1991, S. 109.

scheidungsneutral ausgestaltet sein.⁸⁹ Wirtschaftliche Entscheidungen sollen nicht durch das Steuerrecht beeinflusst werden. Diese regelmäßig an den Reformgesetzgeber herangetragene Forderung ist ein Ideal der Wirtschaftswissenschaftler und so alt wie das Steuerrecht selbst.⁹⁰ Wünschenswert wäre ein Steuerrecht, das Planung überhaupt nicht erforderlich machte. Es müsste ein Steuerrecht sein, das an gleiche wirtschaftliche Sachverhalte gleiche Steuerrechtsfolgen knüpft.⁹¹ Mit steigender Steuerbelastung wächst die verzerrende Wirkung eines nicht entscheidungsneutralen Steuerrechts, denn ab einer bestimmten Steuerlast versucht der Steuerpflichtige durch Steuermeidungsstrategien dem Druck der Steuerlast auszuweichen. Das Phänomen des daraus resultierenden sinkenden Steueraufkommens wird als Laffer-Effekt bezeichnet und konnte volkswirtschaftlich nachgewiesen werden.⁹²

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht ist es wichtig, die Forderung nach Entscheidungsneutralität auf den Produktions- bzw. Unternehmenssektor zu beschränken, da sie dann dem Postulat der Produktionseffizienz entspricht. Das Produktionseffizienztheorem von Diamond und Mirrless besagt, dass Produktionsentscheidungen stets unverzerrt bleiben sollten, während die Verzerrung von Konsumententscheidungen durchaus optimal sein kann.⁹³ Unter dem allgemeinen Begriff Entscheidungsneutralität können die verschiedenen Formen von Neutralität zusammengefasst werden, die sich näher präzisieren lassen. Die Investitions-, die Finanzierungs- und die Rechtsformneutralität der Besteuerung sind Unterformen dieser Entscheidungsneutralität. Charakterisierend für diese Neutralitätseigenschaften ist, dass für die Wahrnehmung oder Nicht-Wahrnehmung bestimmter Handlungsoptionen nicht steuerliche Erwägungen den Ausschlag geben sollen.⁹⁴

2. Investitionsneutralität

Auf die Wichtigkeit des zweiten genannten Ziels hat in Deutschland vor allem die Betriebswirtschaftslehre hingewiesen.⁹⁵ Die Investitionsneutralität ist Teil des übergeord-

⁸⁹ Vgl. Herzig 2000, S. 1863.

⁹⁰ Vgl. Musil/Leibohm 2008, S. 807.

⁹¹ Vgl. Tipke 1991, S. 94.

⁹² Vgl. Stiglitz/Schönfelder 1989 (Nachdruck 2000), S. 136.

⁹³ Vgl. Homburg 2010, S. 329 ff.

⁹⁴ Vgl. Musil/Leibohm 2008, S. 808.

⁹⁵ Vgl. Schneider 1969, S. 297 ff.

neten finanzwissenschaftlichen Ziels der Produktionseffizienz. Die Entscheidung zwischen verschiedenen Investitionsobjekten soll nicht durch steuerliche Aspekte verzerrt werden.⁹⁶ Die Investitionsentscheidung bleibt unverzerrt, wenn beide Alternativen mit derselben Steuer belegt werden bzw. mit derselben Subvention gefördert werden. Investitionsneutralität ist aufgrund der bestehenden Steuerpflicht für Zinserträge sowohl im Privatvermögen als auch im Betriebsvermögen nicht generell erfüllbar.⁹⁷ Wegen des geltenden Steuersystems kann in der Investitionsrechnung nicht von einer Entscheidungsirrelevanz der Besteuerung gesprochen werden. Hierfür wäre ein systematisch neutrales Steuersystem einzuführen.⁹⁸

Ein Teilaspekt der Investitionsneutralität ist die Neutralität des Steuerrechts hinsichtlich der Entscheidung über den Investitionsort, allgemein bekannt als Standortneutralität. Zur Verbesserung des Ziels der Standortneutralität im internationalen Wettbewerb wurden beispielsweise im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 als leicht zu vermittelndes Werbeargument die Steuersätze für Unternehmen gesenkt. Innerhalb Deutschlands wird dagegen mit dem im Grundgesetz verankerten Hebesatzrecht der Gemeinden eine nicht steuerneutrale Standortentscheidung hingenommen.⁹⁹

3. Finanzierungsneutralität

Der Begriff „Finanzierungsneutralität der Besteuerung“ wird als Wunschvorstellung für ein Rechtssystem der Besteuerung benutzt.¹⁰⁰ Für ein Unternehmen sollte es aus steuerlicher Sicht unerheblich sein, ob es durch Eigen- oder Fremdkapital finanziert ist. Wenn unternehmerische Entscheidungen über die Finanzierungsstruktur losgelöst von der steuerlichen Betrachtung getroffen werden, dann ist Finanzierungsneutralität gegeben.¹⁰¹ Finanzierungsneutralität setzt voraus, dass nach dem Korrespondenzprinzip jede Einkommensminderung, die der Schuldner geltend macht, beim Gläubiger sofort in gleicher Höhe berücksichtigt wird. Zudem müssen nach dem Syntheseprinzip alle Finanzierungsformen dem gleichen Steuersatz unterliegen. Der Fall von Finanzierungs-

⁹⁶ Vgl. Homburg 2010, S. 329 ff.

⁹⁷ Vgl. Wagner 1999, S. 662.

⁹⁸ Vgl. Wagner/Wissel 1995

⁹⁹ Vgl. Musil/Leibohm 2008, S. 808.

¹⁰⁰ Vgl. Schneider 2009, S. 126.

¹⁰¹ Vgl. Homburg 2010, S. 341 ff.

neutralität zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung liegt vor, wenn erstens Dividenden und Zinsen gleichgestellt werden und zweitens kein Belastungsunterschied zwischen der Ebene des Unternehmens und des Empfängers besteht.¹⁰² Insbesondere der Belastungsunterschied zwischen Unternehmen und Gesellschafter ist eine Ursache für das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, die in Kapitel 3 dieser Arbeit behandelt wird.

4. Rechtsformneutralität

Eine Konkretisierung des Prinzips der horizontalen Gerechtigkeit stellt die Rechtsformneutralität für den Bereich der Unternehmensbesteuerung dar.¹⁰³ Sowohl die juristische als auch die ökonomische Literatur fördert als ein wichtiges Neutralitätskriterium die Rechtsformneutralität der Besteuerung.¹⁰⁴ Auch Fachvertreter der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre fordern die hier beschriebene Rechtsformneutralität.¹⁰⁵ Die Steuerbelastung des Unternehmens und seiner Anteilseigner soll nicht von der Rechtsform des Unternehmens abhängen.¹⁰⁶ Rechtsformneutralität bedeutet, dass die Entscheidung zwischen zwar unterschiedlichen aber wirtschaftlich gleichwertigen Rechtsformen nicht durch unterschiedliche Besteuerungsfolgen verzerrt wird.¹⁰⁷ Die Rechtsform eines Unternehmens ist steuerlich unerheblich, wenn die unterschiedlichen Rechtsformen mit der gleichen Steuer belastet werden und demzufolge Belastungsneutralität herrscht. Der Dualismus zwischen progressiver Einkommensteuer und proportionaler Körperschaftsteuer ist eine Herausforderung für das ökonomische Postulat der Rechtsformneutralität, denn die Wurzeln für eine rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung aufgrund dieses Dualismus, liegen in den Art. 105-107 GG.¹⁰⁸ Aus der Verfassung kann keine allgemeine Anforderung zur Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung abgeleitet werden, jedoch sind die Belastungsunterschiede aufgrund der rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung keineswegs ideal, weshalb der anhaltende Diskurs über Reformmodelle lohnend ist. Verfassungsrechtlich fundierte Prinzipien sollten nicht mit

¹⁰² Vgl. Schreiber/Ruf 2007, S. 1102.

¹⁰³ Vgl. Schmiel 2006, S. 259.

¹⁰⁴ Vgl. Drüen 2008, S. 394.

¹⁰⁵ Vgl. Wöhe 1980, S. 519; Siegel 2004, S. 202 f.; Schreiber 2005a, S. 578; kritisch Schneider 2005, S. 275 ff.

¹⁰⁶ Vgl. Homburg 2010, S. 341 ff.

¹⁰⁷ Vgl. Hey 2001(a), S. 180.

¹⁰⁸ Vgl. Drüen 2008, S. 393 ff.

ökonomischen Neutralitätspostulaten vermengt werden. Obwohl aus der Verfassung kein Gebot zur Rechtsformneutralität abgeleitet werden kann, unterliegt die Anknüpfung an die Rechtsform grundrechtlichen Grenzen.¹⁰⁹ Aus der Zielsetzung Rechtsformneutralität lässt sich nicht abschließend eine Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung herleiten, weil eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung mit anderen Zielsetzungen in Konflikt gerät.¹¹⁰ Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hinsichtlich einbehaltener Gewinne wird bei einem Vergleich von Kapitalgesellschaften gegenüber einem Einzelunternehmer oder dem Vollhafter einer Personengesellschaft verletzt. Bei dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft bemisst sich die steuerliche Leistungsfähigkeit nur nach dem ausgeschütteten Gewinn, da er nur über diesen frei verfügen kann. Bei Einzelunternehmern und Vollhabern von Personengesellschaften bemisst sich die Leistungsfähigkeit nach dem erwirtschafteten Gewinn.¹¹¹ Werden unterschiedliche Rechtsformen als sachgerechtes Differenzierungskriterium für eine rechtsformabhängige Besteuerung angenommen, so beeinträchtigt das zwangsläufig die gewünschte Vereinfachung des Steuerrechts durch Rechtsformneutralität.¹¹² So zeigt auch die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG für Personengesellschaften, dass sich aufgrund der strukturellen Unterschiede zwischen der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften und der getrennten Besteuerung von Kapitalgesellschaften sowie ihrer Anteilseigner allenfalls eine grobe Annäherung der Rechtsformen verwirklichen lässt.¹¹³ Dies wirft letztlich zahlreiche neue Gleichheitssatzfragen auf.¹¹⁴ Mit den Verletzungen des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht geht ein Mangel an Entscheidungsneutralität einher.¹¹⁵

Sowohl die sachgerechten Prinzipien der Besteuerung als auch die Kriterien eines effizienten Steuersystems können sich gegenseitig und untereinander widersprechen. Die Effizienz wird in der Finanzwissenschaft als leitendes Kriterium zugrunde gelegt.¹¹⁶ Das Kriterium der Effizienz kann aber mit dem Prinzip der Steuergerechtigkeit in Kon-

¹⁰⁹ Vgl. Drüen 2008, S. 403.

¹¹⁰ Vgl. Schmiel 2006, S. 246.

¹¹¹ Vgl. Schneider 2004, S. 1520.

¹¹² Vgl. Schneider 2004, S. 1521.

¹¹³ Vgl. Hey 2007, S. 931.

¹¹⁴ Vgl. Hey 2010, S. 17.

¹¹⁵ Vgl. Hey 2002, S. 2.

¹¹⁶ Vgl. Schmiel 2010, S. 475.

flikt geraten.¹¹⁷ Daher ist es wichtig zu klären welcher Grundsatz den Vorrang hat.¹¹⁸ Grundsätzlich ist festzuhalten, dass „die Regelungen der Besteuerung weitestgehend auf Wertungen beruhen, deren „Richtigkeit“ letztlich nicht beweisbar, deren Transparenz jedoch zu fordern ist, damit die Grundlage für einen Konsens geschaffen wird.“¹¹⁹

Aufbauend auf den zuvor genannten sachgerechten Prinzipien aus steuerjuristischer Sicht sowie den Kriterien eines effizienten Steuersystems aus finanzwissenschaftlicher Sicht wurden in der Vergangenheit bereits einige nennenswerte Steuerreformkonzepte entwickelt, die nachfolgend erläutert werden.

2.2 Steuerreformkonzepte

Es werden nun zwei Steuerreformkonzepte vorgestellt, die seit Ihrer Veröffentlichung im Jahr 2006 umfassend diskutiert wurden. Besonders hervorzuheben sind diese beiden Steuerreformkonzepte, da sie die Steuerpolitik tatsächlich erreicht haben, womit zumindest die Chance ihrer Umsetzung bestanden hat. Darüber hinaus sind bereits zuvor nennenswerte Reformentwürfe erarbeitet worden, auf die der Vollständigkeit halber kurz eingegangen wird. Das Anliegen der Steuerreformkonzepte ist es, die Probleme des derzeit geltenden Steuerrechts zu lösen. Sowohl das Reformkonzept der Stiftung Marktwirtschaft als auch das Besteuerungskonzept der Dualen Einkommensteuer setzt viele der Anforderungen an ein erstrebenswertes Steuerrecht um, baut auf sachgerechten Prinzipien auf und erfüllt die Kriterien eines effizienten Steuersystems. Diese werden auch bei den weiteren Reformentwürfen teilweise als Ziele aufgeführt und zum Teil erfolgreich umgesetzt. Hinsichtlich dieser Zielsetzungen besteht große Übereinstimmung mit den vorab kurz dargestellten Zielen der Bundesregierung im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008, des Koalitionsvertrags von CDU, CSU und FDP aus 2009 und des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes.

¹¹⁷ Vgl. Homburg 2010, S. 221 ff.

¹¹⁸ Vgl. Schneider 2004, S. 1518.

¹¹⁹ Vgl. Siegel 2007, S. 642.

2.2.1 Ziele im Rahmen von Steuerreformen und Steueränderungsgesetzen

1. Ziele im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008

Im Koalitionsvertrag der Großen Koalition von CDU, CSU und SPD vom 11. November 2005¹²⁰ wurden nachstehende Ziele zur Reform der Unternehmensbesteuerung angeführt:

- Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Europatauglichkeit,
- weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität,
- Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten,
- Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte,
- nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis.

Zur Erreichung der Ziele soll das Unternehmensteuerrecht grundlegend fortentwickelt werden und auch Personenunternehmen erfassen, da deutsche Unternehmen zu mehr als 80 % in dieser Rechtsform organisiert sind. Außerdem sollen international wettbewerbsfähige Steuersätze realisiert werden.

Die in dem Koalitionsvertrag vereinbarten Zielsetzungen sind anschließend als Ziele in die Gesetzesbegründung zur Unternehmensteuerreform 2008 eingeflossen. Als Hauptziele werden genannt:¹²¹

- die Erhöhung der Standortattraktivität für in- und ausländische Investoren und
- die längerfristige Sicherung des deutschen Steuersubstrats.

Konkret soll die Unternehmensteuerbelastung für alle Unternehmen auf 29,83 % gesenkt werden, d. h. für Kapitalgesellschaften und ertragsstarke Personengesellschaften, sofern ihre Ertragsteuerbelastung bisher darüber liegt.¹²² Damit liegt Deutschland noch immer über dem Durchschnitt der tariflichen Steuersätze auf Gewinne von Kapitalgesellschaften innerhalb der Mitgliedstaaten der EU. Für die EU -12 mit Deutschland be-

¹²⁰ Vgl. Koalitionsvertrag von CDU, CSU vom 11.11.2006: Reform der Unternehmensbesteuerung.

¹²¹ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 1.

¹²² Vgl. Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912.

trägt der Durchschnitt 18,9 %, die EU-27 ohne Deutschland 23,9 %. Jedoch liegt er in der Nähe des Durchschnitts der EU-15 Staaten ohne Deutschland i. H. von 28,2 %.¹²³

2. Ziele des Koalitionsvertrags von CDU, CSU und FDP aus 2009

Die Aktualität der in dieser Arbeit behandelten Zielsetzungen spiegelt sich auch nach 2008 im Koalitionsvertrag der neuen Koalition aus CDU, CSU und FDP vom 26. Oktober 2009 wider. Dort werden die folgenden vier mittelfristigen Ziele für die Unternehmensbesteuerung angeführt:¹²⁴

- Unternehmerische Entscheidungen sollten sich vorrangig nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach steuerlichen Aspekten richten.

Bei dem ersten Punkt handelt es sich um das Ziel der Entscheidungsneutralität als ein Kriterium der effizienten Besteuerung. Von der Wissenschaft ausgearbeitete Gesetzesentwürfe werden zwar nicht von der Steuerpolitik übernommen, doch zeigt es sich, dass von der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre geforderte Zielsetzungen die Pläne der Steuerpolitik beeinflussen. Es kann zwar nicht automatisch von einer konsequenten Umsetzung dieser Zielsetzungen in den entstehenden Steuergesetzen ausgegangen werden, aber zumindest ist eine Absicht zu erkennen.

- Analyse des Problems der zweifachen Besteuerung von Unternehmenserträgen auf der Ebene der Unternehmen und Anteilseigner einerseits und der nur einfachen Besteuerung der Erträge aus risikoarmen Zinsprodukten andererseits

Der zweite Punkt zielt auf das Problem der zweifachen und auch entsprechend hohen Belastung der Erträge von Anteilseignern von Kapitalgesellschaften ab. Diese hohe Belastung ist ein Grund für die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung.

- Einrichtung einer Kommission zur Erarbeitung von Vorschlägen zur Neuordnung der Gemeindefinanzen.

¹²³ Vgl. Schreiber/Overesch 2007, S. 814.

¹²⁴ Vgl. Koalitionsvertrag von CDU, CSU, FDP vom 26.10.2009: Der Weg aus der Krise: Mittelfristige Ziele für die Unternehmensbesteuerung, S. 13 f.

Diese soll auch den Ersatz der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz prüfen.

- Fortführung der Modernisierung und Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensteuerrechts.

Die internationale Wettbewerbsfähigkeit ist bisher nicht erreicht, da die tatsächliche Belastung von Unternehmen teilweise deutlich über 30 % liegt. Die Ursachen liegen u. a. entsprechend Kapitel 5 in den Hinzurechnungen der Gewerbesteuer und entsprechend Kapitel 4 in der Ausgestaltung der Thesaurierungsbegünstigung. Vor diesem Hintergrund ist eine Verbesserung des Unternehmensteuerrechts wünschenswert.

Außerdem enthält der Koalitionsvertrag ein steuerliches Sofortprogramm zur schnellen und effektiven Beseitigung von Wachstumshemmnissen.¹²⁵ Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz werden einige Ziele des steuerlichen Sofortprogramms zum Unternehmenssteuerrecht bereits zum 01.01.2010 umgesetzt.¹²⁶

Vorrangige Ziele des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes sind:¹²⁷

- Die Leistungsbereitschaft der Bürger soll durch die Entlastungen erhöht werden.
- Belastungen aufgrund der Wirtschaftskrise sollen mit den Steuerkürzungen abgemildert werden.

Wichtige der zuvor genannten Ziele wie die Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit, die Realisierung einer international wettbewerbsfähigen Unternehmenssteuerbelastung von etwa 30 % sowie die Verwirklichung von Rechtsform- und Finanzierungsneutralität, entsprechen den Zielsetzungen der Steuerreformkonzepte der Stiftung Marktwirtschaft und des Sachverständigenrats. Im Folgenden werden diese vorgestellt.

¹²⁵ Vgl. Herzig/Bohn 2009, S. 2341; Koalitionsvertrag v. 26.10.2009, S. 11 f.

¹²⁶ Vgl. Herzig/Bohn 2009, S. 2341; Nacke 2009, S. 2507.

¹²⁷ Vgl. BT-Drs. 17/15, S. 17.

2.2.2 Konzept der Stiftung Marktwirtschaft

Die Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, bestehend aus 76 Experten aus Wissenschaft, Rechtsprechung, Wirtschaft und Beratung, aus allen Parteien und Gebietskörperschaften, aus Bundesfinanzministerium, Ländern und Gemeinden, hat im Jahr 2006 Reformvorschläge für die Bereiche Einkommensteuer, Unternehmensbesteuerung und Kommunalfinanzen erarbeitet.¹²⁸ Im Frühjahr 2013 ist ein Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft in Buchform erschienen.¹²⁹ Die Zusammensetzung der Kommission ist bewusst so breit gestreut, denn es sollen ordnungspolitische Grundüberzeugungen, wissenschaftliche Ansätze sowie praktische Erkenntnisse zusammengeführt und die Besteuerungsstrukturen auf der Grundlage vertrauter Rechtslagen und Terminologien vereinfacht werden.¹³⁰

Als Grundvoraussetzungen zur Erneuerung des deutschen Steuersystems gelten:

- Verständlichkeit,
- Internationale Wettbewerbsfähigkeit,
- Verbesserung der Wettbewerbssituation der Unternehmen in Deutschland, Stärkung der Autonomie von Städten und Gemeinden,
- Erhöhung der Steuereinnahmen auf lange Sicht und
- Gewährleistung von Rechts- und Planungssicherheit.¹³¹

Gerade die Planungssicherheit sowie Bürokratiekosten und die Bemessungsgrundlage haben Einfluss auf die effektive Steuerbelastung, die sich nicht nur aus dem Steuersatz ergibt. Deshalb hat die Stiftung Marktwirtschaft folgende Ziele zur Erarbeitung eines schlüssigen Gesamtkonzeptes für eine umfassende Ertragsteuerreform erarbeitet.¹³²

¹²⁸ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a).

¹²⁹ Vgl. Eilfort/Lang 2013.

¹³⁰ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 11.

¹³¹ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 13.

¹³² Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 12.

- Rückführung des Steuerrechts auf seine Grundstrukturen und grundlegende Vereinfachung.
- Beseitigung von entbehrlichen Abgrenzungen, Steuervergünstigungen und anderen Ausnahmebestimmungen.
- Gewährleistung der Steuergerechtigkeit durch folgerichtige Anwendung von systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts wie insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip und das vor übermäßiger Steuerbelastung schützende Nettoprinzip.
- Möglichst entscheidungsneutrale Ausgestaltung des Steuerrechts, indem wirtschaftlich Gleiches auch gleich besteuert wird.
- International wettbewerbsfähige und international kompatible Ausgestaltung des Steuerrechts, d. h. frei von Konflikten mit dem Europarecht.
- Erleichterung und Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze, optimale Nutzung der Möglichkeiten elektronischer Datenverarbeitung.
- Entwurf von Steuergesetzen in der Form, dass die Steuern als klar, verständlich und gerecht normiert akzeptiert und Steuerstreitigkeiten möglichst vermieden werden.

Die von der Stiftung Marktwirtschaft angestrebte Ertragsteuerreform setzt sich aus drei Modulen zusammen. Die Unternehmensteuerreform (Modul I) strebt als Hauptziel die Senkung der Gesamtsteuerbelastung auf Unternehmensebene an. Unter Berücksichtigung der finanziellen Lage der öffentlichen Haushalte soll diese maximal 30 % betragen, wobei eine Bandbreite des Unternehmensteuersatzes von 25 % bis 30 % vorgeschlagen wird.¹³³ In Anlehnung an die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 angestrebte Steuerbelastung von 29,83 % scheint die interessanteste Betrachtung diejenige mit einer 30 % -igen Unternehmensteuerbelastung zu sein.

Durch die niedrige Besteuerung von im Unternehmen thesaurierten Gewinnen soll unter anderem die internationale Wettbewerbsfähigkeit hergestellt und die Standortattraktivität verbessert werden. Weitgehende Rechtsformneutralität soll durch Anwendung auf alle Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform erreicht werden. Auf diese Weise

¹³³ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 18.

können Personengesellschaften genauso wie Kapitalgesellschaften von einer niedrigeren Unternehmensbesteuerung profitieren. Personen- und Kapitalgesellschaften werden so zwar steuerrechtlich, aber nicht zivilrechtlich gleich gestellt.

Die vorgeschlagenen Maßnahmen verbessern die essenziellen Eigenschaften eines ökonomisch effizienten Steuersystems wie die Rechtsformneutralität und als Folge daraus auch die Entscheidungsneutralität.¹³⁴

Zunächst sollen die Unterschiede zwischen dem geltenden Recht und dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft aufgezeigt werden. Die Stiftung Marktwirtschaft hat das Körperschaftsteuergesetz zu einem Unternehmensteuergesetz weiterentwickelt.¹³⁵ Die im Folgenden kurz als Unternehmensteuer bezeichnete Belastung setzt sich zusammen aus einer Allgemeinen Unternehmensteuer, welche die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer auf unternehmerische Einkünfte ersetzen soll, und einer Kommunalen Unternehmensteuer, als Ersatz für die Gewerbesteuer.¹³⁶ Die Unternehmensteuerbelastung verläuft im Gegensatz zum Einkommensteuertarif proportional. Der Unternehmensteuer unterliegen, mit Ausnahme von Kleinunternehmen, einheitlich alle Unternehmen, also nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen, sofern sie unternehmerisch tätig sind.¹³⁷ Die Allgemeine und die Kommunale Unternehmensteuer werden von dem zu versteuernden Einkommen als einheitlicher Bemessungsgrundlage erhoben,¹³⁸ welche nicht durch die Kommunale Unternehmensteuer gemindert wird. Die Stiftung Marktwirtschaft sieht zwar eine Bereinigung der Bemessungsgrundlage durch Streichung von Ausnahmetatbeständen vor.¹³⁹ Im Gegensatz zu den Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ist eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Hinzurechnung von Zinsaufwand oder Ähnliches jedoch nicht vorgesehen.

Für alle der Unternehmensteuer unterliegenden Unternehmen gilt grundsätzlich das Trennungsprinzip, d. h., Unternehmensgewinne unterliegen zunächst der Unterneh-

¹³⁴ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 5 ff.

¹³⁵ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 19.

¹³⁶ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 17 f.

¹³⁷ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 20+21.

¹³⁸ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 21.

¹³⁹ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 15.

mensteuer i. H. von 30 %. Gewinnausschüttungen bzw. Gewinnanteile versteuern die Gesellschafter mit ihrem persönlichen Steuersatz.¹⁴⁰ Zur Erreichung einer Gesamtsteuerbelastung auf zu Konsumzwecken entnommene Gewinne etwa in Höhe des Einkommensteuerspitzensatzes werden ausgeschüttete und entnommene Gewinne auf Gesellschafterebene nachbelastet. Dieses Modell erlaubt die zielgenaue Privilegierung des investierten Kapitals. Der steuerpflichtige Anteil der Gewinnausschüttungen bzw. Gewinnanteile wird anhand eines weiterentwickelten Halbeinkünfteverfahrens, dem Teileinnahmeverfahren, ermittelt. Das Teileinnahmeverfahren ist nun so ausgestaltet, dass insgesamt eine Steuerbelastung auf die Gewinnausschüttung von 42 % entsteht. Da der Unternehmensgewinn von 10 T€ bereits mit einer Unternehmensteuer von 30 % vorbelastet ist, muss auf Einkommensteuerebene nun eine Nachbelastung in Höhe der fehlenden 12 % erfolgen. Die Gewinnausschüttung bzw. der Gewinnanteil von 7 T€ unterliegt dem Grenzsteuersatz von 42 %. Damit eine 12 %-ige Nachbelastung bezogen auf den Unternehmensgewinn von 10 T€ erfolgt, wird nur ein Teil der Gewinnausschüttung besteuert. Der steuerpflichtige Anteil wird durch Multiplikation der Gewinnausschüttung mit bspw. dem Faktor $\frac{20}{49}$ für eine Vorbelastung mit Unternehmensteuer von 30 % errechnet. Mit folgender Formel kann der Faktor berechnet werden:

$$42 \% \cdot \text{Faktor} \cdot 70 \% \cdot 10 \text{ T€} = 12 \% \cdot 10 \text{ T€} \quad (1)$$

$$\text{Faktor} = \frac{12 \% \cdot 10 \text{ T€}}{42 \% \cdot 70 \% \cdot 10 \text{ T€}} \quad (2)$$

(für Unternehmensgewinn = 10 T€).

Für einen anderen Unternehmensteuersatz oder anderen Grenzsteuersatz der Einkommensteuer, der sich beispielsweise unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags oder des Zuschlags für höhere Einkommen ergibt, lässt sich die Formel beliebig anpassen. Für eine Vorbelastung von 25 %, bestehend aus 19 % Allgemeiner Unternehmensteuer und 6 % Kommunaler Unternehmensteuer, beträgt die Ausschüttung 75 % des

¹⁴⁰ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 48.

Unternehmensgewinns von bspw. 10 T€. So muss die Ausschüttung noch mit 17 % bezogen auf den Unternehmensgewinn nachbelastet werden, damit insgesamt eine Steuerbelastung von 42 % auf die Gewinnausschüttung entsteht. Dementsprechend kann der Faktor mit folgender angepasster Formel berechnet werden:

$$42 \% \cdot \text{Faktor} \cdot 75 \% \cdot 10 \text{ T€} = 17 \% \cdot 10 \text{ T€} \quad (3)$$

$$\text{Faktor} = \frac{17 \% \cdot 10 \text{ T€}}{42 \% \cdot 75 \% \cdot 10 \text{ T€}} \quad (4)$$

(für Unternehmensgewinn = 10 T€).

Daraus ergibt sich ein Faktor von $\frac{34}{63}$.

Hauptziel der Neuordnung der Kommunalfinanzen (Modul II) ist die Sicherung und Stabilisierung der verfassungsrechtlichen Selbstverwaltungsgarantie der Kommunen.¹⁴¹ Dafür ist eine angemessene Finanzausstattung nötig, das bedeutet, das Steueraufkommen für die Kommunen muss stetig und planbar sein. Voraussetzung für alle Unternehmensteuerreformen ist die Reform der Kommunalsteuern, denn die Gewerbesteuer hat einen wesentlichen Anteil an der Reformbedürftigkeit des deutschen Steuersystems.¹⁴² Als Grundlage für eine Reform der Kommunalsteuern schlägt die Stiftung Marktwirtschaft eine Vier-Säulen-Lösung vor. Eine der vier Säulen sieht vor, die verfassungsrechtlichen und ökonomischen Fragwürdigkeiten der Gewerbesteuer zu vermeiden, indem die Gewerbesteuer durch eine für alle Unternehmen gültige kommunale Unternehmensteuer ersetzt wird. Bemessungsgrundlage ist ebenso wie bei der allgemeinen Unternehmensteuer der Gewinn ohne Korrekturen um ertragsunabhängige Elemente wie Hinzurechnungen und Kürzungen.¹⁴³ Die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage hat eine große Bedeutung für die Einschätzung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands, da eine Aussage über die Unternehmensteuerbelastung erleichtert wird.

¹⁴¹ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 6.

¹⁴² Vgl. Eilfort/Mössner 2005, S. 2 f.

¹⁴³ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 6 f.

Ein neues Einkommensteuergesetz (Modul III) wird mit dem Hauptziel angestrebt, das geltende Einkommensteuerrecht auf seine Grundstrukturen und Prinzipien zurückzuführen.¹⁴⁴ Da das Einkommensteuergesetz das Herzstück der Ertragsbesteuerung ausmacht, ist eine Unternehmensteuerreform mit dem Ziel der Rechtsformneutralität ohne eine Reform des Einkommensteuergesetzes nicht leistbar.¹⁴⁵ An dem progressiven Tarif der Einkommensteuer wird festgehalten, der Einkünftecatalog wird dagegen auf folgende vier Einkunftsarten verkürzt.¹⁴⁶

- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit
- Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit
- Einkünfte aus Finanzkapital
- Einkünfte aus Zukunftssicherung, die der nachgelagerten Besteuerung unterliegen.

Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit orientieren sich an einem weiten Unternehmensbegriff, wie er auch dem Umsatzsteuerrecht zugrunde liegt und der in Europa für das Umsatzsteuerrecht einheitlich geregelt ist. Für die Rechtsformneutralität ist ein solch weit gefasster Unternehmensbegriff notwendig.

Die Einkünfte aus Finanzkapital unterliegen einer Abgeltungsteuer. Das gilt jedoch insbesondere nicht für Entnahmen aus einem Unternehmen oder für Ausschüttungen, wenn der Gesellschafter zu mehr als 10 % am Unternehmen beteiligt ist.¹⁴⁷

Zur Ausgestaltung einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung wird das Nettoprinzip verfolgt. Denn eine folgerichtige Verwirklichung leistungsfähigkeitsgerechter Prinzipien führt zu mehr Planungssicherheit. Eine prinzipientreue Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bildet die Grundlage für die Entscheidungsneutralität der Steuernormen, soweit wirtschaftlich gleiche Sachverhalte vorliegen.¹⁴⁸

¹⁴⁴ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 8.

¹⁴⁵ Vgl. Lang, 2005, S. 2.

¹⁴⁶ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 8.

¹⁴⁷ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2009, S. 30.

¹⁴⁸ Vgl. Lang 2005, S. 4.

2.2.3 Konzept der Dualen Einkommensteuer des Sachverständigenrats

Der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung ist ein Gremium der wirtschaftswissenschaftlichen Politikberatung. Er wurde durch Gesetz im Jahre 1963 eingerichtet mit dem Ziel einer periodischen Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in der Bundesrepublik Deutschland und zur Erleichterung der Urteilsbildung bei allen wirtschaftspolitisch verantwortlichen Instanzen sowie in der Öffentlichkeit. Er ist in seinem Beratungsauftrag unabhängig. Der Sachverständigenrat besteht aus fünf Mitgliedern, die über besondere wirtschaftswissenschaftliche Kenntnisse und volkswirtschaftliche Erfahrungen verfügen müssen. Bei der Erfüllung seiner Aufgaben wird der Rat durch einen Wissenschaftlichen Stab unter Leitung eines Generalsekretärs unterstützt. Darüber hinaus kann er für seine organisatorischen und statistischen Aufgaben auf eine Geschäftsstelle zurückgreifen, die beim Statistischen Bundesamt angesiedelt ist. Dem gesetzlichen Auftrag zufolge verfasst und veröffentlicht der Rat jedes Jahr ein Jahresgutachten (Mitte November) und überdies, in besonderen Problemlagen oder nach Auftrag durch die Bundesregierung, Sondergutachten. Darüber hinaus erstellt der Sachverständigenrat seit 2005 Expertisen zu ausgewählten Themen im Auftrag der Bundesregierung.¹⁴⁹ In einer Expertise hat der Sachverständigenrat im Jahr 2006 in Zusammenarbeit mit dem Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht und dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH ein modifiziertes Konzept der Dualen Einkommensteuer zur Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung entwickelt. Das Konzept ist durch folgende wesentliche Bestimmungselemente gekennzeichnet:¹⁵⁰

- Das Nebeneinander von Transparenzprinzip bei der Besteuerung von Personenernehmen und Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften wird beibehalten.
- Kapitaleinkommen wie Zinsen, Gewinnanteile aus gewerblicher und selbständiger Tätigkeit, die einer kalkulatorischen Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals entsprechen, unterliegen einer proportionalen Belastung von 25 %.

¹⁴⁹ Vgl. www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de

¹⁵⁰ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 7f.

- Andere Einkünfte und Gewinnanteile, die über der kalkulatorischen Verzinsung liegen, werden mit dem geltenden progressiven Einkommensteuertarif besteuert.

Die Duale Einkommensteuer als Spezialfall einer Schedulensteuer unterscheidet zwei Einkommensarten mit jeweils getrennten Steuertarifen.¹⁵¹ Bei der vom Sachverständigenrat vorgeschlagenen dualen Einkommensteuer wird das sogenannte Erwerbseinkommen steuerlich anders behandelt als das Kapitaleinkommen.¹⁵² Das Konzept der Dualen Einkommensteuer begünstigt demnach nicht gezielt das Unternehmen, sondern das Kapital.¹⁵³ Es kommt nicht darauf an, ob es sich um Kapital von Personen- oder Kapitalgesellschaften handelt.¹⁵⁴ Die Standortattraktivität wird deutlich verbessert durch die Absenkung der Unternehmensteuerbelastung, sofern es sich um eine Eigenkapitalverzinsung handelt. Die Finanzierungsneutralität wird für sogenannte Grenzinvestitionen gewährleistet, die gerade den Kapitalmarktzins erwirtschaften. Entscheidungsneutralität wird durch die Ermittlung einer kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung erreicht.¹⁵⁵ Bei Kapitalgesellschaften werden die Anschaffungskosten der Beteiligung mit dem Nettomarktzins aufgezinnt, woraus sich ein Verzinsungsfreibetrag ergibt. Ausschüttungen bis zur Höhe des Verzinsungsfreibetrags werden nicht mit Einkommensteuer nachbelastet. Sie unterliegen lediglich als Gewinn der Kapitalgesellschaft dem günstigen Steuersatz für Kapitaleinkommen i. H. von 25 %. Bei Personengesellschaften unterliegt der begünstigte Gewinn, der sich aus der Eigenkapitalverzinsung ergibt, dem proportionalen Steuersatz für Kapitaleinkommen i. H. von 25 %. Der nicht begünstigte Gewinn unterliegt dem progressiven Einkommensteuertarif, wobei es auf die Entnahme des Gewinns nicht ankommt.¹⁵⁶ Mit der Verzinsung von Kapital bietet dieses modernisierte Konzept einen verbesserten Ansatz, der die Fehler früherer Konzepte einer Dualen Einkommensteuer vermeidet.¹⁵⁷ Ergänzend enthält das Konzept Regelungen zu der Problematik, dass nur die rechnerische Verzinsung des eigentlichen Betriebskapitals begünstigt wird, wogegen die tatsächlichen Erträge von anderen Vermögenswerten wie

¹⁵¹ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 5.

¹⁵² Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 22.

¹⁵³ Vgl. Schreiber/Spengel 2006, S. 278.

¹⁵⁴ Vgl. Sachverständigenrat 2006, Tz.54 ff.

¹⁵⁵ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 22 ff.

¹⁵⁶ Vgl. Schreiber/Spengel 2006, S. 279.

¹⁵⁷ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 10.

bspw. Finanzanlagen doch in die Niedrigbesteuerung einbezogen werden.¹⁵⁸ Trotz der Aufrechterhaltung des Nebeneinanders von Trennungs- und Transparenzprinzip bei der Unternehmensbesteuerung erreicht die Duale Einkommensteuer eine ähnlich hohe Belastung von Unternehmensgewinnen für Gesellschafter. Die nicht begünstigten Gewinne eines Gesellschafters einer Personengesellschaft mit einem Grenzsteuersatz von 42 % werden mit 44,31 % (42 % Einkommensteuer zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag darauf) belastet. Die über den Verzinsungsfreibetrag hinausgehenden Ausschüttungen an einen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft werden unabhängig von seinem Grenzsteuersatz mit dem Ausschüttungssteuersatz von 25 % belastet.¹⁵⁹ Aus der Vorbelastung auf Unternehmensebene i. H. von 25 % und der Nachbelastung des nach Abzug der Steuerbelastung auf Unternehmensebene ausgeschütteten Betrags ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung von 43,75 % (25 % Steuer auf Unternehmensebene + $(1 - 25\%) \times 25\%$ Ausschüttungssteuer).

Solange an der Gewerbesteuer in ihrer geltenden Form festgehalten wird, kann auch mit der Dualen Einkommensteuer im Rahmen der Unternehmensbesteuerung keine optimale Verbesserung der Standortattraktivität und Gewährleistung von Entscheidungsneutralität erreicht werden. Deshalb wird zur Neuordnung der Kommunalfinanzen das von der Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagene Konzept aufgegriffen.¹⁶⁰

Ein wesentlicher Kritikpunkt am Konzept der Dualen Einkommensteuer ist die Tatsache, dass Arbeitseinkommen einer höheren Besteuerung unterliegen kann als Kapitaleinkommen. Auch wenn die durchschnittliche Steuerbelastung von einem Großteil der Arbeitnehmer nicht über der 25 %-igen Steuerbelastung von Kapitaleinkommen liegt, wird für die betroffenen Fälle ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und die soziale Gerechtigkeit gesehen. Als Gegenargument kann angeführt werden, dass eine hohe Steuerbelastung der international mobilen Kapitaleinkommen über geringere Löhne auf die Beschäftigten überwältzt wird. Ein sehr gravierender Nachteil der Dualen Einkommensteuer ist außerdem der ihr immanente Anreiz höher besteuerte Einkommen in niedriger besteuerte Einkommen umzuqualifizieren.¹⁶¹

¹⁵⁸ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 11.

¹⁵⁹ Vgl. Schreiber/Spengel 2006, S. 279.

¹⁶⁰ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 3.

¹⁶¹ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 9.

Die größte Herausforderung der Dualen Einkommensteuer liegt in der Einkommensaufteilung bei personenbezogenen Unternehmen in denen typischerweise einzelne Gesellschafter auch selber tätig sind.¹⁶² Mit dem sogenannten Einkommenssplitting wird der Unternehmensgewinn in Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen aufgeteilt.¹⁶³ Da das Arbeitseinkommen höher besteuert wird, besteht die Gefahr, dass es zugunsten eines möglichst hohen Ausweises von Kapitaleinkommen manipuliert wird. Für das Einkommenssplitting wird deshalb ein fester Aufteilungsmaßstab festgelegt. Das Kapitaleinkommen ergibt sich aus einer standardisierten Verzinsung des Betriebsvermögens. Der übersteigende Gewinn wird als Arbeitseinkommen versteuert. Dazu muss das maßgebliche Betriebsvermögen abgegrenzt und bewertet werden.¹⁶⁴

Sehr stark am theoretischen Leitbild der Dualen Einkommensteuer orientierten sich die Reformen der Einkommensteuersysteme von Schweden in 1991, Norwegen in 1992 und Finnland in 1993.¹⁶⁵ Durch die Steuerreformen in 2004 ist wieder ein gewisser Rückschritt erkennbar. Doch in diesen Ländern wurde das Konzept der Dualen Einkommensteuer sehr stringent umgesetzt und auch der Sachverständigenrat nennt die nordische Dual Income Tax ausdrücklich ein Vorbild für Deutschland. Die Umsetzung und deren Auswirkung in den nordischen Staaten sollen deshalb hier betrachtet werden.¹⁶⁶

Die Einführung der Dual Income Tax hat nach Einschätzung unabhängiger Experten das Aufkommen aus der Besteuerung insbesondere von privaten Kapitaleinkommen erhöht.¹⁶⁷ Ein wesentlicher Grund dafür ist, dass mit der Senkung der tariflichen Belastung gleichzeitig die Bemessungsgrundlage verbreitert wurde. Speziell bei den Unternehmensteuern konnte das Steueraufkommen aufgrund der verbesserten internationalen Wettbewerbsposition gesteigert werden.¹⁶⁸

¹⁶² Vgl. Sørensen 1998, S. 19.

¹⁶³ Vgl. Sørensen/Hagen 1996, S. 39 f.

¹⁶⁴ Vgl. Sørensen/Hagen 1996, S. 45 ff.

¹⁶⁵ Vgl. Viherkenttä 1996, S. 117 ff.

¹⁶⁶ Vgl. Englisch 2005, S. 24.

¹⁶⁷ Vgl. Sørensen 1994, S. 60; ders. 1998, S. 4; Viherkenttä 1996, S. 120.

¹⁶⁸ Vgl. Englisch 2005, S. 64 f.

Die Duale Einkommensteuer der skandinavischen Länder greift weiter als die Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte. Nur das Arbeitseinkommen, das kalkulatorische Unternehmerlöhne, Pensionen und gesetzliche Altersrenten einschließt, wird progressiv besteuert.¹⁶⁹ In den skandinavischen Staaten waren die mangelnden Neutralitätseigenschaften der bisherigen Besteuerung von Kapitaleinkommen einer der wesentlichen Gründe für die Einführung der Dualen Einkommensteuer.¹⁷⁰ Zur Überprüfung inwieweit die reale Umsetzung der Dualen Einkommensteuer den ökonomischen Anforderungen an eine gute Besteuerung genügt, wird sie im Folgenden auf ökonomische Neutralitätseigenschaften hin untersucht.

Investitionsneutralität:

Die Investitionsneutralität wird nur leicht und mit einigen Einschränkungen verbessert. Das genaue Ausmaß hängt von der Höhe des proportionalen Steuersatzes auf Kapitaleinkommen ab, da niedrige Steuersätze geringere Ausweichreaktionen provozieren als höhere. Stark verzerrend wirkt die wirtschaftliche Doppelbelastung für Erträge aus der Beteiligung an körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen im Vergleich zu Personengesellschaften.¹⁷¹ Auch das Einkommenssplitting bei Personengesellschaften oder die Unterschiede zwischen Körperschaftsteuersatz und dem Steuersatz für Kapitaleinkommen können die Anlageentscheidung beeinflussen.¹⁷²

Finanzierungsneutralität:

Die strikte Ausrichtung der Dualen Einkommensteuer am Kriterium der Finanzierungsneutralität erfordert die Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften.¹⁷³ Mit der Wiedereinführung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung von ausgeschütteten Unternehmensgewinnen auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene entfernen sich Finnland und Norwegen von dem Ziel der Finanzierungsneutralität. In Schweden ist die Doppelbesteuerung nicht mit der Einführung der Dualen Einkommensteuer beseitigt worden. In Norwegen und in Schweden ist die Dop-

¹⁶⁹ Vgl. Tipke 2006, S. 145.

¹⁷⁰ Vgl. Viherkenttä 1996, S. 121.

¹⁷¹ Vgl. Englisch 2005, S. 81.

¹⁷² Vgl. Sørensen/Hagen 1998, S. 57.

¹⁷³ Vgl. Lodin 1993, S. 27.

pelbesteuerung zwar auf Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne beschränkt, die über die Normalverzinsung des eingesetzten Kapitals hinausgehen. Die Zinsen aus Gesellschafterdarlehen unterliegen dagegen nur auf Ebene des Gesellschafters der Besteuerung, wodurch ein starker Anreiz zur Fremdkapitalfinanzierung durch Gesellschafterdarlehen besteht. Andererseits wird bei bestimmten Konstellationen die Eigenkapitalfinanzierung bevorzugt. Und zwar in den Fällen, in denen Gewinnausschüttungen innerhalb bestimmter Freibeträge einkommensteuerfrei sind und zusätzlich, wie in Finnland und in Schweden, der Körperschaftsteuersatz den proportionalen Satz auf Kapitaleinkommen leicht unterschreitet. Demnach wird Finanzierungsneutralität nicht in optimaler Weise erreicht.

Rechtsformneutralität:

Zur Erreichung von Rechtsformneutralität für reinvestierte Gewinne müssen sich Körperschaftsteuersatz und der Steuersatz für Kapitaleinkommen entsprechen.¹⁷⁴ In Finnland und Schweden liegt der Körperschaftsteuersatz unterhalb des Steuersatzes für Kapitaleinkommen, was sich im internationalen Wettbewerb positiv für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen auswirkt. Personenunternehmen sind demgegenüber jedoch benachteiligt. Darüber hinaus haben alle skandinavischen Staaten das Ziel einer vollständigen Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer aufgegeben.¹⁷⁵ Demzufolge entsteht eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung nur für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen und verzerrt so die Entscheidung zwischen den unterschiedlich besteuerten Rechtsformen.¹⁷⁶ Darüber hinaus wird das Einkommenssplitting zur Aufteilung des Einkommens in Arbeitseinkommen und Kapitaleinkommen rechtsformabhängig durchgeführt.¹⁷⁷

Fazit:

Die am theoretischen Ideal ausgerichtete duale Einkommensteuer weist hervorragende Neutralitätseigenschaften auf. Die Dual Income Tax der nordischen Staaten stellen jedoch kein getreues Abbild des theoretischen Ideals dar, sondern entfernen sich sogar

¹⁷⁴ Vgl. Sørensen/Hagen 1998, S. 57.

¹⁷⁵ Vgl. Englisch 2005, S. 84 ff.

¹⁷⁶ Vgl. Sørensen 2003, S. 16 ff.

¹⁷⁷ Vgl. Englisch 2005, S. 85.

zunehmend davon. Deshalb werden die Neutralitätseigenschaften als Kriterien für ein effizientes Steuersystem nur teilweise erfüllt. Wird ein Steuersystem wie die Duale Einkommensteuer ähnlich wie in den nordischen Staaten nicht konsequent genug umgesetzt, so ergibt sich auch für Deutschland keine durchgreifende Verbesserung.¹⁷⁸

2.2.4 Vergleich beider Reformkonzepte

Beide Modelle verfolgen das Ziel der Entlastung von thesaurierten Unternehmensgewinnen und ebenso beruhen beide Modelle auf einer Tarifspaltung. Die Allgemeine Unternehmensteuer begünstigt einbehaltene Gewinne der Unternehmen mit einem günstigeren Steuersatz.¹⁷⁹ Die Duale Einkommensteuer begünstigt Kapitaleinkommen mit einem niedrigeren Steuersatz.¹⁸⁰ Die Allgemeine Unternehmensteuer zielt auf die gleiche Belastung des einbehaltenen Gewinns ab, d. h., es soll Rechtsformneutralität verwirklicht werden.¹⁸¹ Dagegen strebt die Duale Einkommensteuer die gleiche Belastung der Kapitaleinkommen, d. h. Finanzierungsneutralität an. Beide Konzepte sind im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen und die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands für multinationale Investoren günstig zu beurteilen.¹⁸² Rechtsformneutralität im strengen Sinn wird weder von der Dualen Einkommensteuer noch von der Allgemeinen Unternehmensteuer verwirklicht.¹⁸³ Das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft unterwirft zur Erreichung des Ziels der Rechtsformneutralität sämtliche Rechtsformen einer einheitlichen Unternehmensteuer.

In Bezug auf die Gewerbesteuer sind sich beide Konzepte einig, dass eine Neuordnung unerlässlich ist, wobei der Sachverständigenrat sich dem Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft zur Neuordnung der Kommunalfinanzen anschließt. Vor dem Hintergrund, dass die vom Sachverständigenrat höhere Besteuerung von Arbeitseinkommen politisch nur schwer argumentierbar ist und außerdem die Problematik eines möglichen Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz aufwirft, wird in den folgenden Lösungsalternativen das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft bevorzugt. Ein weiterer Problem-

¹⁷⁸ Vgl. Englisch 2005, S. 34 f.

¹⁷⁹ Vgl. Schreiber/Spengel 2006, S. 286.

¹⁸⁰ Vgl. Schreiber/Spengel 2006, S. 277.

¹⁸¹ Vgl. Schreiber/Spengel 2006, S. 277, 286.

¹⁸² Vgl. Schreiber/Spengel 2006, S. 286.

¹⁸³ Vgl. Schreiber/Spengel 2006, S. 287.

punkt ist, dass selbst bei einer recht stringenten Umsetzung der theoretisch optimalen Dualen Einkommensteuer aufgrund kleinerer Abweichungen vom theoretischen Ideal, wie in den Steuersystemen der nordischen Staaten, die Neutralitätseigenschaften nur teilweise erfüllt werden.

2.2.5 Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof

Es existierten noch weitere nennenswerte Reformentwürfe, die in der Literatur¹⁸⁴ ausführlich beschrieben und verglichen werden. Die nachfolgend aufgeführten Reformentwürfe haben die Steuerpolitik nicht in dem Maße erreicht, dass eine realistische Chance ihrer Umsetzung besteht. Dennoch handelt es sich um von Steuerwissenschaftlern detailliert ausgearbeitete Gesetzesentwürfe mit vollständig ausformulierten Gesetzestexten, derer sich der Gesetzgeber bedienen könnte.¹⁸⁵

Allen Reformentwürfen ist gemein, dass sie prinzipienorientierter, kürzer und einfacher als das geltende Recht sind. Vergünstigungen bzw. vermeintliche Vergünstigungen sollen gestrichen werden.¹⁸⁶ Ein wesentlicher Unterschied besteht zwischen den von Juristen entwickelten Reformentwürfen, die vorrangig eine Rechtsreform anstreben, während die Ökonomen in ihren Reformentwürfen die ökonomische Effizienz betonen.¹⁸⁷ Jedoch soll in keinem der Entwürfe Steuergerechtigkeit durch ökonomische Effizienz ersetzt werden. Einigkeit besteht darüber, dass eine Orientierung am Maßstab gleichmäßiger Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgen soll und die Leistungsfähigkeit am Einkommen zu messen ist. Unterschiedliche Meinungen bestehen darüber, ob alles zu erfassen ist, was wirtschaftlich Einkommen ist oder ob nur das erwirtschaftete Einkommen, das sog. Markteinkommen, das Lebenseinkommen oder das Jahreseinkommen heranzuziehen ist. Die Entwürfe divergieren auch in Bezug darauf, ob das Einkommen im Zeitpunkt der Realisierung oder im Zeitpunkt des Konsums erfasst wird und ob das Einkommen im Zeitpunkt des Vermögenszuwachses oder erst im Zeitpunkt des Zuflusses die Leistungsfähigkeit erhöht.¹⁸⁸ Insgesamt soll nicht unbedingt etwas

¹⁸⁴ Vgl. Tipke 2006, S. 104 ff.

¹⁸⁵ Vgl. Tipke 2006, S. 18.

¹⁸⁶ Vgl. Tipke 2006, S. 117 (m. w. Reformentwürfen, auf die hier nicht näher eingegangen wird).

¹⁸⁷ Vgl. Tipke 2006, S. 118.

¹⁸⁸ Vgl. Tipke 2006, S. 120 f.

Neues geschaffen werden. Der Entwurf von Kirchhof knüpft bspw. an bewährte Grundstrukturen an.¹⁸⁹ Der Reformentwurf von Paul Kirchhof ist zum einen wesentlich schlüssiger begründet und auch in normativer Sicht gegenüber der Gesetz gewordenen Unternehmensteuerreform 2008 vorzuziehen.¹⁹⁰ Im Folgenden soll er kurz dargestellt werden.

Paul Kirchhof¹⁹¹ hat bis zur erstmaligen Veröffentlichung im Jahr 2003 mit Unterstützung seiner Mitarbeiter einen Entwurf mit dem Titel „Einkommensteuer-Gesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer“ entwickelt, der seine Wurzeln im sogenannten Karlsruher Entwurf hat. Daraus ist das Forschungsprojekt Bundessteuergesetzbuch entstanden, dessen Ergebnisse 2011 unter dem Titel: „Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts“ veröffentlicht wurden. Mitarbeiter des Forschungsprojekts waren Steuerjuristen aus verschiedenen Steuerberufen, Finanzbeamte, Finanzrichter, Professoren und eine Steuerberaterin, die von einer Arbeitsgruppe aus Leitern der Abteilungen Steuern von verschiedenen Bundesländern und weiteren Beamten kritisch begleitet wurden.¹⁹²

Grundlage des Vorschlags ist das traditionelle deutsche Einkommensteuerrecht. Der Reformentwurf von Kirchhof entfernt sich weitgehend von den herkömmlichen Begriffen, deshalb enthält er einen 18-seitigen Katalog mit Begriffserklärungen. Die Körperschaftsteuer ist in das Einkommensteuer-Gesetzbuch integriert. Es ist Teil eines Gesamt-Steuergesetzbuches mit einem allgemeinen Teil und den weiteren Teilen Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer und Sonderverbrauchssteuern. Das Bilanzsteuerrecht ist ausgelagert. Das Steuerrecht soll statt 70.000 nur noch 500 Paragraphen haben. Die Begründung zu dem Gesetzesentwurf dient seinem besseren Verständnis und umfasst 324 Seiten. Der Steuersatz für Einkommen- und Körperschaftsteuer ist auf einheitlich 25 % festgelegt und die Bemessungsgrundlage ist verbreitert. Formal ist ein einheitlicher linearer Steuersatz vorgesehen, der Abzug eines Sozialausgleichsbetrages bewirkt jedoch einen progressiven Tarif. Jedem unbeschränkt Steuerpflichtigen steht ein Existenzminimum in Form des Grundfreibetrags von 8.000 € zu. Zudem wird eine Vereinfachung

¹⁸⁹ Vgl. Tipke 2006, S. 117.

¹⁹⁰ Vgl. Bareis 2007, S. 440.

¹⁹¹ Staats- und Steuerrechtslehrer und Bundesverfassungsrichter a.D.

¹⁹² Vgl. Kirchhof 2011.

chungspauschale von 2.000 € für Erwerbskosten von den Erwerbserlösen abgezogen. Die folgenden 5.000 € werden nur zu 60 %, die weiteren 5.000 € zu 80 % versteuert. Das ist der sogenannte Sozialausgleichsbetrag. Die volle Steuerpflicht setzt deshalb erst bei einem Einkommen von 20.001 € ein. Im Sinne einer familiengerechten Besteuerung können Ehegatten sowohl den Grundfreibetrag, den Sozialausgleichsbetrag und Verluste untereinander übertragen. Es wird ein steuerfreies Kindergeld gezahlt. Gesetzlich Unterhaltsberechtigte können den Grundfreibetrag auf den Unterhaltsverpflichteten übertragen. Die Einkommensteuerschuld verringert sich um ein Viertel der zu zahlenden Kirchensteuer. Steuerpflichtig sind natürliche und steuerjuristische Personen, d. h. Personenvereinigungen und Zweckvermögen des privaten Rechts, Betriebe der öffentlichen Hand, ausländische und internationale Körperschaften des öffentlichen Rechts. Nach dem Welteinkommensprinzip haben im Inland ansässige Personen sämtliche in- und ausländische Einkünfte zu versteuern. Die Einkommensteuer wird als Jahressteuer behandelt, d. h., sie entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres und ist am 30.06. des Folgejahres fällig. Erfasst wird das erwirtschaftete Einkommen. Als Steuerobjekt gilt das Einkommen des Steuerpflichtigen, wozu die Einkünfte aus Erwerbshandeln um die existenzsichernden Aufwendungen und den Sozialausgleich gemindert werden. Das besteuerbare Einkommen als Bemessungsgrundlage ist als Generalklausel formuliert. Damit ist die Gleichbehandlung der Einkunftsarten festgelegt, d. h. es wurde eine Entscheidung für eine Einheitssteuer anstelle bspw. einer Dualen Steuer getroffen. Darüber hinaus findet sich eine allgemeine Definition der Erwerbsgrundlage. Nach welchen Kriterien sich Erwerbsgrundlagen unterscheiden oder wie viele es gibt, ist nicht geregelt. Als Oberbegriffe der Einkünftermittlung sind von den Erwerbserlösen die Erwerbskosten abzuziehen, die durch Bestandsvergleich ermittelt werden, d. h., der Gewinn ergibt sich aus Erwerbserträgen abzüglich Erwerbsaufwendungen, die sich als Vermögensmehrungen bzw. Vermögenminderungen verstehen. Die Ermittlung der Einkünfte als Quellenbesteuerung erfolgt für Arbeitslohn, Kapitaleinnahmen, Leistungen aus der persönlichen Zukunftssicherung und Veräußerungserlöse aus dem Verkauf börsennotierter Anteile an steuerjuristischen Personen als Überschussrechnung aus Erwerbseinnahmen abzüglich Erwerbsausgaben. Es besteht ein Verbot, gemischte Kosten abzuziehen. Das Abzugsverbot gilt typisierend für Kosten der eigenen und fremden Lebensführung, auch wenn sie durch Erwerbshandeln mit veranlasst und von diesen nicht zu trennen sind. Es gibt bspw. für Fahrten zwischen Wohnung und Erwerbstätte keine Pendlerpauschale.

Eine Vereinfachungspauschale gibt es dagegen für natürliche Personen i. H. v. 2.000 €, wenn sie nicht höhere Erwerbskosten nachweisen. Der Verlustausgleich ist differenziert geregelt. Natürliche Personen können Verluste mit positiven Einkünften desselben Veranlagungszeitraums verrechnen. Soweit Gewinne einer steuerjuristischen Person auf einen Beteiligten entfallen, kann er diese mit seinen Verlusten desselben Veranlagungszeitraums ausgleichen, das ist die sogenannte Verlustübernahme. Soweit Verluste einer steuerjuristischen Person auf eine unmittelbar beteiligte natürliche Person entfallen, kann der Beteiligte sie wie eigene Verluste mit positiven Einkünften ausgleichen, wenn er für die Verbindlichkeiten der steuerjuristischen Person gesellschaftsrechtlich unbeschränkt haftet. Das ist die sogenannte Verlustübergabe. Nicht ausgeglichene Verluste können mit positiven Einkünften künftiger Veranlagungszeiträume derselben Erwerbgrundlage ausgeglichen werden. Die Zukunftssicherung wird durch eine nachgelagerte Besteuerung gefördert. Erwerbserlöse, die für Beiträge zur eigenen persönlichen Zukunftssicherung, der des Ehegatten oder der Kinder verwendet werden, sind bis zu ihrer Auszahlung steuerfrei. Leistungen aus der persönlichen Zukunftssicherung und die Auszahlung der erwirtschafteten Erträge sind als Erwerbseinnahmen zu versteuern. Wer einkommensteuerpflichtig ist, zahlt außerdem eine kommunale Zuschlagsteuer an die Gemeinde, in der ein Steuerpflichtiger durch Erwerbshandeln Einkünfte bezieht. Bemessungsgrundlage ist das Einkommen eines Kalenderjahres. Der Hebesatz beträgt mindestens 2 %.¹⁹³

Nun stellt sich die Frage, ob Kirchhoff durch die Vereinfachung der Steuergesetze auch tatsächlich eine Vereinfachung des Steuerrechts erreicht. Das als einfach dargestellte Konzept wirkt zwar auf den ersten Blick bspw. durch die Reduzierung der Paragraphen von 70.000 auf 500 als starke Vereinfachung. Doch relativiert sich die vermeintliche Vereinfachung bei genauerer Betrachtung. Das Konzept entfernt sich weitgehend von den herkömmlichen Begriffen, deshalb enthält es einen 18-seitigen Katalog mit Begriffserklärungen. Neue Entlastungsmöglichkeiten wie die Übertragung des Grundfreibetrags auf den Unterhaltsverpflichteten klingen zwar zunächst einfach. Bei der praktischen Anwendung stellen sich dann jedoch vielschichtige Fragen wie z. B. die Frage nach einer etwaigen Aufteilung bei mehreren Unterhaltsverpflichteten. Zur Erläuterung,

¹⁹³ Vgl. Kirchhof 2011, S. 1 ff.

wie die einzelnen Paragraphen auszulegen sind, enthält der Gesetzesentwurf eine 324 Seiten umfassende Begründung. Andere Vereinfachungen wie die Streichung des Einspruchsverfahrens sind nicht unbedingt zum Vorteil des Steuerpflichtigen. Bei Beanstandungen von Steuerbescheiden ist das Einspruchsverfahren das wesentlich einfachere Verfahren im Vergleich zu der Klage. Als positiv zu beurteilen ist der Wegfall der streitanfälligen Abgrenzung zwischen den einzelnen Einkunftsarten. Der ist aber wohl dem Ersatz der Gewerbesteuer durch eine kommunale Zuschlagsteuer auf die Einkommensteuer zu verdanken.

2.2.6 Einfachsteuer von Manfred Rose

Manfred Rose¹⁹⁴ schreibt in der Forschungsstelle „Marktorientiertes Steuersystem“ des Alfred Weber-Instituts für Wirtschaftswissenschaften an einem Steuergesetz für die Zukunft, der Einfachsteuer. Erstmals veröffentlicht wurde der Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 2015 bzw. Einfachsteuer-Gesetzes in 2000. Anfang des Jahres 2000 hat sich dann der interdisziplinäre Heidelberger Steuerkreis gebildet, bestehend aus Professoren der Finanzwissenschaft, Volkswirtschaftslehre und Politikwissenschaft, Praktikern und einem Steuerberater, um vor allem steuerpolitischen Fehlplanungen wirkungsvoll zu begegnen. Primäres Ziel ist die zukunftssträchtige Neukonzeption der Besteuerung persönlicher Einkommen und der Unternehmensgewinne. Manfred Rose gehört in Deutschland zu den Protagonisten einer konsumorientierten Einkommensteuer mit dem Ziel der Zinsbereinigung.¹⁹⁵ Der Übergang von der traditionellen zur konsumorientierten Einkommensteuer bedarf eines längeren Übergangszeitraums. Der Entwurf von Manfred Rose sieht eine Übergangszeit von 2005 bis 2015 also 11 Jahre vor. Im Detail ist die Einfachsteuer wie folgt geregelt. Im Einkommensteuergesetz sind die beiden Teile der Einfachsteuer geregelt, die als persönliche Einkommensteuer und als Körperschaftliche Einkommensteuer erhoben werden. Die kommunale Einfachsteuer wird erhoben als kommunale Einkommensteuer mit separatem Gesetz und als kommunale Gewinnsteuer mit Regelungen hierzu im Gemeindefinanzgesetz. Die Einfachsteuer soll das Lebenseinkommen des Bürgers als Grundindikator der Leistungsfähigkeit aus seinen Erwerbstätigkeiten einmalig, gleichmäßig, einfach und bei Schutz seines Kon-

¹⁹⁴ emeritierter Professor für Finanzwissenschaft

¹⁹⁵ Vgl. Tipke 2006, S. 105 ff.

sumexistenzminimums belasten. Diese Belastungsziele werden erreicht, indem die jährlichen Erwerbseinkünfte des Bürgers sparbereinigt oder zinsbereinigt ermittelt und nach Abzug eines Lebensgrundbedarfs im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer besteuert werden. Außerdem indem die Gewinne von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die wirtschaftlich betrachtet zum Lebenseinkommen der Gewinnbeteiligten gehören, im Rahmen der Körperschaftlichen Einkommensteuer abschließend besteuert werden. Die Einfachsteuer hat folgende Eigenschaften. Zum einen Fairness, denn jedes Einkommen des Bürgers einer Gemeinde, welches über dem Lebensgrundbedarf liegt, trägt eine gleiche relative Steuerlast. Die absolute Steuerlast steigt mit dem Einkommen. Als wichtige Eigenschaft ist die Effizienz zu nennen. Es besteht Neutralität bei den Konsum- und Sparsentscheidungen des Bürgers. Bei den Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformentscheidungen des Unternehmers besteht ebenfalls Neutralität. Dazu sind die Steuererhebungskosten gering. Darüber hinaus erreicht die Einfachsteuer eine Spitzenposition im internationalen Steuerwettbewerb.

Der unmittelbare Weg, das erworbene Lebenseinkommen nur einmal zu belasten, ist die Sparbereinigung. Damit wird die Versteuerung des gesparten Teils des heutigen Einkommens in die Zukunft verlagert. Ein gespartes Einkommen bleibt zunächst steuerfrei, wird aber bei seiner Auszahlung zusammen mit den noch unbelasteten Zinsen besteuert. Die Sparbereinigung findet bei Renten Anwendung. Rentenbeiträge sind abzugsfähige Erwerbsausgaben, erhaltene Renten sind zu versteuernde Erwerbseinnahmen. Ein anderer Weg, das erworbene Lebenseinkommen nur einmal zu belasten, ist die Zinsbereinigung. Nach der steuerlichen Methode der Zinsbereinigung soll die Besteuerung auch eines für Ersparnisse verwendeten Teils des Einkommens im Jahr des Zuflusses erfolgen. Von Erträgen aus Sparkapitalanlagen ist eine marktübliche Verzinsung abzugsfähig. Die Zinsbereinigung findet bei Erwerbseinkünften aus einer Verwaltung von Finanzkapitalanlagen und Grundstücken sowie bei der Ermittlung der Unternehmensgewinne Anwendung. Marktübliche Zinsen sind deshalb steuerfrei. Von nicht marktüblichen Kapitalerträgen sowie Unternehmensgewinnen sind Schutzzinsen abzugsfähig. Hierfür ist der Schutzzins auf den Betrag des angelegten Sparkapitals bzw. des Eigenkapitals eines Unternehmens anzuwenden. Steuerpflichtig sind bei der persönlichen Einkommensteuer natürliche Personen, bei der Körperschaftlichen Einkommensteuer juristische Personen und Vermögensmassen und bei der kommunalen Gewinnsteuer der Unternehmer für jeden Gewerbebetrieb und jeden Betrieb freiberuflicher Art, soweit er

im Inland betrieben wird. Die persönliche Einkommensteuer besteuert Einkünfte aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit, selbständiger Erwerbstätigkeit, Vermögensverwaltung, Einkommensvorsorge abzüglich eines Abzugspostens für berufliche Bildung. Die körperschaftliche Einkommensteuer besteuert Erwerbseinkünfte aus der selbständigen Führung eines Unternehmens und Erwerbseinkünfte aus der nichtunternehmerischen Verwaltung von Vermögen wie Finanzkapitalanlagen, Grundstücken, Rechten u. a. Die kommunale Gewinnsteuer besteuert Gewinne von Gewerbetreibenden und Freiberuflern, die auf ihre im Inland gelegenen Betriebe entfallen. Einkünfte transparenter Erwerbsgemeinschaften werden den beteiligten Personen vollständig zugerechnet und unterliegen der Einkommensteuer als Einkünfte aus unternehmerischer Erwerbstätigkeit oder Vermögensverwaltung. Einkünfte transparenter Kapitalgesellschaften unterliegen zunächst der körperschaftlichen Einkommensteuer. Anschließend werden sie den beteiligten natürlichen Personen einschließlich der anrechenbaren Anteile an der körperschaftlichen Einkommensteuer und kommunalen Gewinnsteuer zugerechnet und unterliegen schließlich der persönlichen Einkommensteuer der beteiligten Person als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit oder Vermögensverwaltung. Die von der Kapitalgesellschaft gezahlte körperschaftliche Einkommensteuer und kommunale Gewinnsteuer wird von der Kapitalgesellschaft angerechnet. Die Einkünfte aus nicht selbständiger Erwerbstätigkeit umfassen alle Erwerbseinnahmen aus einem weisungsgebundenen Dienstverhältnis. Als Erwerbsausgaben abzugsfähig sind 1.200 € und Entfernungspauschalen für Fahrten zwischen Erwerbsstätte und Wohnung. Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit umfassen die Gewinne und Verluste der selbständig geführten Betriebe des Unternehmens und die zugerechneten Gewinn- und Verlustanteile aus Beteiligungen an Unternehmen. Der steuerbare Gewinn bzw. Verlust eines Unternehmens kann optional gemäß eines an der Handelsbilanz orientierten modifizierten Vermögensvergleichs oder einer modifizierten Kassenrechnung als Überschuss der Erwerbseinnahmen über die Erwerbsausgaben ermittelt werden. Bei den Einkünften aus Vermögensverwaltung sind steuerpflichtig die Einkünfte aus Kapitalforderungen, wenn die Renditen den Schutzzinssatz übersteigen. Steuerfrei sind marktübliche Zinsen, Einkünfte aus der Liquidation verzinslicher Finanzkapitalanlagen sowie Einkünfte aus Dividenden und Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Unternehmen. Steuerpflichtig sind weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern sowie der Überlassung von Erfah-

rungen und Rechten einschließlich der Veräußerung solcher Wirtschaftsgüter. Die Einkünfte aus einer Einkommensvorsorge sind als Erwerbseinnahmen zum Zeitpunkt ihrer Auszahlung steuerbar. Als Erwerbsausgaben sind die zu Erwerbszeiten geleisteten Beiträge abzugsfähig. Alle Ausgaben, die der beruflichen Aus-, Fort- und Weiterbildung dienen, sind als Ausgaben für die berufliche Bildung bei der Ermittlung des Erwerbseinkommens einer natürlichen Person abzugsfähig. Es erfolgt zunächst eine horizontale Verlustverrechnung, d. h., positive Einkünfte aus einer Einkunftsart werden mit Verlusten aus Erwerbstätigkeiten der gleichen Einkunftsart verrechnet. Im Anschluss erfolgt eine vertikale Verlustverrechnung, d. h., positive Einkünfte aus einer Einkunftsart werden mit Verlusten aus Erwerbstätigkeiten anderer Einkunftsarten verrechnet. Schließlich erfolgt eine zeitliche Verlustverrechnung. Führt der Gesamtbetrag der Erwerbseinkünfte zu einem Verlust, wird er zur Verrechnung in das nächste Jahr vorgetragen. Dort sind im Sinne der Lebenseinkommensbesteuerung der vorgetragene Verlust und die hierauf entfallenden Marktinsen vom Erwerbseinkommen abzugsfähig. Für den existenziellen Lebensbedarf können Ausgaben für den Grundbedarf des Steuerpflichtigen in Höhe von 10.000 € als Freibetrag abgezogen werden. Außerdem können Ausgaben für den Sonderbedarf aufgrund einer körperlichen oder geistigen Behinderung geltend gemacht werden. Darüber hinaus können gesetzliche Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung in Abzug gebracht werden. Ehepaare können ihre Markteinkommen und ihre persönlichen Abzüge zu einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage zusammenfassen, von der jedem Ehepartner die Hälfte zur Versteuerung zugerechnet wird. Übersteigt das zu versteuernde Einkommen eines Kindes, das bei den Eltern lebt, nicht den Betrag von 10.000 €, werden sein Markteinkommen und seine persönlichen Abzüge den Eltern zugerechnet. Die Zurechnung der persönlichen Abzüge des Kindes erfolgt auch dann, wenn das Kind kein Erwerbseinkommen erzielt. Bei der nominellen Einkommensteuer beträgt der nominelle Steuersatz nicht mehr als 25 %. Er ergibt sich aus dem Steuersatz von 20 % und einem Gemeindesteuersatz von höchstens 5 %. Durch den Grundfreibetrag steigt die Belastung des jährlichen Einkommens trotz des einheitlichen Steuersatzes von 25 % an und es entsteht eine indirekte Progression. Bei der Körperschaftlichen Einkommensteuer beträgt der nominelle Steuersatz 15 %. Der nominelle Steuersatz der kommunalen Gewinnsteuer beträgt höchstens 10 %. Es sind Steuervorauszahlungen zu leisten durch Steuerabzüge bei Löhnen, Renten, nicht marktüblichen Zinsen sowie Honoraren beschränkt Steuerpflichtiger. Bei Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit

sind vierteljährlich Vorauszahlungen gemäß Selbstberechnung zu leisten. Nach Ablauf des Jahres ist eine Selbstveranlagung vorzunehmen, d. h., es ist eine selbst berechnete jährliche Abschlusszahlung auf der Grundlage der selbst erstellten Steuererklärung zu zahlen.¹⁹⁶

Die zinsbereinigte Besteuerung bzw. Elemente einer zinsbereinigten Besteuerung wurden in einigen Ländern zumindest zeitweise umgesetzt.¹⁹⁷ Das kroatische System (1994 bis 2000) kam der theoretischen Konzeption besonders nahe.¹⁹⁸ Begünstigend für die enge Ausrichtung am Idealkonzept war die Notwendigkeit einer völligen Neukonzeption des Steuersystems in Kroatien nach dem Zusammenbruch Jugoslawiens. Doch in Kroatien wurde die zinsbereinigte Besteuerung wieder abgeschafft, ebenso in Italien und Österreich, die Elemente der zinsbereinigten Besteuerung vorübergehend aufgenommen hatten. In 2011 führte Italien die zinsbereinigte Besteuerung wieder ein. Andere Länder wie Lettland (seit 2009), Belgien (seit 2006) und Brasilien (seit 1996) haben eine zinsbereinigte Besteuerung. Bei der praktischen Umsetzung stellen Aufkommensverluste ein gewichtiges Problem dar. Die Gewährung des Zinsabzugs auf das Eigenkapital führt zu einer Verschmälerung der Bemessungsgrundlage. Zur Gegenfinanzierung der daraus resultierenden Aufkommensverluste kommt eine Steuersatzerhöhung in Betracht. Von einer Erhöhung des Steuersatzes gehen jedoch negative Signale für den Steuerwettbewerb aus, die Gewinn- und Standortverlagerungen nach sich ziehen. Die deutlichen Aufkommensverluste führten z. B. in Belgien zu einer Anpassung der ursprünglichen Regelungen.¹⁹⁹ Eine empirische Analyse der kroatischen zinsbereinigten Besteuerung ermittelt eine Reduzierung der steuerbaren Gewinne im Jahr 1998 um 16 Prozent. Unter Berücksichtigung der Unternehmen, die aufgrund des Zinsabzugs keine Steuern mehr zahlen, schätzen die Autoren, dass das Gewinnsteueraufkommen ohne zinsbereinigte Besteuerung doppelt so hoch ausfallen würde. Die Erfahrungen aus anderen Ländern zeigen, dass das System der zinsbereinigten Besteuerung grundsätzlich implementierbar ist.²⁰⁰

¹⁹⁶ Vgl. www.einfachsteuer.de

¹⁹⁷ Vgl. Spengel 2012, S. 19 u. 39.

¹⁹⁸ Vgl. Wagner/Wenger 1996, S. 399 ff.

¹⁹⁹ Vgl. Spengel 2012, S. 91 ff.

²⁰⁰ Vgl. Keen/King 2002, S. 416.

Die am theoretischen Modell optimalen Neutralitätseigenschaften bleiben bei der Implementierung in reale Besteuerungssysteme oft nicht in ihrer Reinform erhalten. Die Konzepte von Rose, Kirchhoff und des Sachverständigenrates sind letztlich alle in ihrer praktischen Umsetzung nicht unproblematisch. Deshalb wird in dieser Arbeit das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft favorisiert.

Das gegenwärtige Steuersystem in Deutschland ist nicht entscheidungsneutral.²⁰¹ Daraus folgend wird das Steuerrecht zum Gestaltungsfaktor wirtschaftlichen Handelns und weckt das Bedürfnis nach Planung der Steuerbelastung.²⁰² Die Steuerplanung und Steuergestaltung ist demnach eine legitime Antwort auf ein entscheidungs-aneutrales und hochbelastetes Steuerrecht.²⁰³ Wenn der Steuergesetzgeber nicht an alle wirtschaftlich gleichen Sachverhalte die gleiche Steuerbelastung knüpft, dann verlangt es die formale Gerechtigkeit, dass alle so planen können, dass eine möglichst niedrige Steuer erreicht wird.²⁰⁴ Der Steuergesetzgeber ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, durch eigene Sach- oder Rechtsgestaltung zu einer möglichst niedrigen Steuer zu gelangen. Auf diese Weise wird wenigstens steuerliche Chancengleichheit erreicht, nicht allerdings materiale Steuergerechtigkeit.²⁰⁵ Daher fordert der Steuerpflichtige Stetigkeit und Verlässlichkeit der ihn belastenden steuerrechtlichen Regelungen.²⁰⁶ Das Steuersystem sollte es dem Steuerpflichtigen und seinem Berater im Vorhinein ermöglichen, die steuerliche Belastung seines geplanten wirtschaftlichen Handelns zu ermitteln,²⁰⁷ um eine gesicherte Grundlage für seine vielfach langfristigen Investitionsentscheidungen zu erhalten. Für den Steuerpflichtigen sollte der steuerliche Zugriff des Staates vorhersehbar und damit planbar sein, um die Vorteilhaftigkeit wirtschaftlichen Handelns unter Berücksichtigung der Steuerfolgen beurteilen zu können.²⁰⁸

Jedes der folgenden drei Kapitel des Hauptteils dieser Arbeit ist wie folgt aufgebaut: Zunächst wird die Gesetzeslage in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 beschrieben. Relevante Punkte der Gesetzeslage vor der Unternehmensteuerre-

²⁰¹ Vgl. Keen/King 2002, S. 416.

²⁰² Vgl. Hey 2002, S. 2.

²⁰³ Vgl. Hey 2002, S. 13.

²⁰⁴ Vgl. Tipke 1991, S. 95.

²⁰⁵ Vgl. Tipke 1991, S. 95.

²⁰⁶ Vgl. Mellinshoff 2005, S. 7.

²⁰⁷ Vgl. Herzig 2000, S. 1864.

²⁰⁸ Vgl. Herzig 2000, S. 1865.

form 2008 werden dabei angerissen. Hierbei wird das Erreichen gesetzter Ziele überprüft. Danach wird die steuerliche Behandlung nach dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft als Lösungsalternative für das jeweilige Projekt vorgestellt. Abschließend werden konkrete Fortentwicklungsansätze zu den Punkten aufgezeigt, die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 unbefriedigend gelöst wurden. Hierzu werden Lösungsansätze aus dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft verwendet. Zur Verdeutlichung der verbalen Ausführungen enthalten sämtliche Kapitel ausführliche Berechnungen zum Vergleich der Gesamtsteuerbelastungen.

3 Anreiz zur verdeckten Gewinnausschüttung²⁰⁹

Bei den Diskussionen um verschiedene Konzepte für eine Unternehmensteuerreform 2008 wird immer wieder die Rechtsformneutralität als wichtige Zielvorgabe angeführt.²¹⁰ Wenn nun vorgeschlagen wird, Personengesellschaften in ein modifiziertes Körperschaftsteuergesetz einzubeziehen, so entstehen zunächst Befürchtungen, dass sich die bisher für Kapitalgesellschaften spezifischen Problemfelder auf den Bereich der Personengesellschaften sowie der Einzelunternehmer ausdehnen könnten. Seit mehr als einem halben Jahrhundert gibt es Bestrebungen, das Steuerrecht umfassend zu reformieren.²¹¹ Um zu überprüfen, ob ein Steuerreformkonzept das gegenwärtige Steuerrecht auch tatsächlich verbessert – was zumindest Ausgangspunkt jeder Reforminitiative ist – sollten die entwickelten Konzepte mit den bekannten Problemen des geltenden Steuerrechts konfrontiert werden. So ist eine Zielvorgabe des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 beispielsweise die Verbesserung der Steuerplanungssicherheit von Unternehmen. Zur Unterstützung dieses Ziels könnten Unsicherheiten des bestehenden Steuersystems wie die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) im Rahmen einer Unternehmensteuerreform beseitigt werden.²¹² Die verdeckte Gewinnausschüttung ist zweifellos ein gravierender Streitpunkt, der die Finanzgerichte immer wieder beschäftigt und bei den Steuerpflichtigen Planungsunsicherheit hinsichtlich der zu erwartenden Steuerbelastung schafft. Bedeutsam ist die Tatsache, dass die verdeckte Gewinnausschüttung die Liste der Spezialthemen anführt, die zu einer Mehrbelastung nach einer Betriebsprüfung führen.²¹³ vGA-Themen erfordern eine detaillierte Kenntnis der Rechtsprechung und sind deshalb von Beraterseite sorgfältig auf etwaige Parallelfälle hin zu untersuchen.²¹⁴ Allein die Urteile des Bundesfinanzhofs zur vGA aus dem Jahre 2009 machen deutlich, dass es sich bei der vGA um ein abgearbeitetes Thema handelt.²¹⁵

²⁰⁹ Vgl. Wilhelmy 2007, S. 470 ff.

²¹⁰ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 1 f.

²¹¹ Vgl. Tipke 2006, S. 22 ff.

²¹² Vgl. Wilhelmy 2007, S. 470 ff.

²¹³ Vgl. Endres/Voßkuhl 2011, S. 11.

²¹⁴ Vgl. Kohlhepp 2009, S. 1495.

²¹⁵ Vgl. bspw. BFH v. 5.3.2009 - I R 45/07 - BFH/NV 2008, S. 1534; BFH v. 22.04.2009 - I B 162/08 - BFH/NV 2009, S. 1458; BFH v. 23.4.2009 - VI R 81/06 - BFH/NV 2009, S. 1311, BFHE-0225-0033; BFH v. 20.3.2009 - VIII B 170/08 BFH/NV 2009, S. 1029, BFHE-0224-0439.

Die Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft hat ein steuerpolitisches Programm zu einer umfassenden Ertragsteuerreform entwickelt, in dem die größten Probleme im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen vermieden werden. Im Folgenden werden die Anreize zu Steuergestaltungen durch vGA im geltenden Steuerrecht vor der Unternehmensteuerreform 2008 kurz aufgezeigt. Im Vergleich dazu wird das Recht nach dem Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008²¹⁶ betrachtet und nachfolgend die Lösung des Problems im Konzept der Stiftung Marktwirtschaft erläutert. Abschließend werden Lösungsvorschläge zum Recht vor der Unternehmensteuerreform 2008 in Anlehnung an das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft ausgearbeitet.

3.1 Ausgangslage

Da die meisten aller möglichen Formen der verdeckten Gewinnausschüttung zumindest in der Summe zu steuerlichen Mehrbelastungen führen,²¹⁷ beschränkt sich die Analyse auf überhöhte Gehaltszahlungen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer mittelständischen GmbH,²¹⁸ in der ein Gesellschafter als Geschäftsführer tätig ist. Die Daten wurden auf die für das Modell relevanten Annahmen reduziert. Als Ausgangspunkt für die Berechnungen gilt ein Gewinn der GmbH von 120 T€. In dem Modellfall liegen keine Tatbestände für Korrekturen zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nach dem Körperschaftsteuergesetz und keine Tatbestände für Hinzurechnungen bzw. Kürzungen nach dem Gewerbesteuergesetz vor. Es wird ein Gewerbesteuerhebesatz von 400 % angenommen. Der Gesellschafter wird mit seiner Ehefrau, die keine Einkünfte hat, zusammen veranlagt. Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens werden pauschal 10 T€ für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen in Abzug gebracht. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer werden vernachlässigt. Der 3 %-ige Zuschlag auf den Einkommensteuersatz für Besserverdienende (Reichensteuer) findet keine Anwendung, da das zVE der Eheleute 500 T€ nicht überschreitet.

²¹⁶ BT-Drs. 16/4841.

²¹⁷ Vgl. Scheffler 2002, S. 543 ff. zur ausführlichen Analyse der Auswirkungen verschiedener Formen von verdeckten Gewinnausschüttungen.

²¹⁸ Entnommen aus Deutsche Bundesbank 2009, S. 23.

Der Gesellschafter erhält eine Geschäftsführervergütung von 150 T€, die eindeutig als angemessen anzusehen ist. Die übrigen Gesellschafter möchten dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur Honorierung seines Einsatzes zusätzlich 10 T€ zahlen. Sie beraten, ob die 10 T€ als offene Ausschüttung für den Gesellschafter-Geschäftsführer verwendet werden sollen oder ob das Geschäftsführergehalt und 10 T€ zu erhöhen ist. Je nach Höhe der Einkommensteuerbelastung des Gesellschafter können die unangemessenen Gehaltszahlungen, bei denen den Gesellschaftern eigentlich bewusst ist, dass das überhöhte Gehalt in eine „verdeckte Gewinnausschüttung“ umqualifiziert werden kann, als Steuersparmodell in Frage kommen. Andererseits kann die Absicht einer Vermögensverschiebung zwischen den beteiligten Gesellschaftern zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, wobei bedeutsam ist, dass auch nach Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung die Vermögensverschiebung als solche nicht beseitigt wird.²¹⁹ Aufgrund der Komplexität der Unternehmensstruktur, der Verschiedenartigkeit einzelner Branchen und sehr unterschiedlichen Tätigkeitsfeldern existiert keine eindeutige Grundlage zur Beurteilung der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehältern. Daher besteht im vorliegenden Fall die Gefahr, dass die zusätzlichen 10 T€ in eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) umqualifiziert werden, was nachträglich zu zusätzlichen Steuerbelastungen führt. Damit belasten verdeckte Gewinnausschüttungen die betroffenen Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter sowohl materiell als auch im Hinblick auf die für ihre Entscheidungen erforderliche Planungssicherheit.²²⁰ Der folgende Ausschnitt aus den Schlussanträgen zu einem Rechtsstreit vor dem Europäischen Gerichtshof könnte ebenso den Mangel an eindeutigen Regelungen zu verdeckten Gewinnausschüttung auf Gesetzes- und Verwaltungsebene kritisieren:

„In einer Gemeinschaft des Rechts wie der Europäischen Union, die von den Grundsätzen des Rechtsstaates regiert wird, hat ein Rechtsetzungsakt als Ausdruck des Willens des Gesetzgebers zwei Aspekte. Auf der einen Seite ist er ein Mittel, um berechtigte Ziele des öffentlichen Interesses zu verfolgen und, wenn möglich, zu erreichen. Auf der anderen Seite stellt er eine Garantie für die Rechte der Bürger gegenüber dem Staat dar. Qualitativ zufriedenstellende Gesetzgebung ist durch ausgewogene Berücksichtigung beider Aspekte gekennzeichnet. Wortlaut und Systematik des Rechtsetzungsaktes müs-

²¹⁹ Vgl. Siegel 2009, S. 2116.

²²⁰ Vgl. Rose 2005, S. 2596.

sen für einen akzeptablen Ausgleich zwischen den Befugnissen der ausführenden Behörden und den Garantien für die Bürger sorgen.“²²¹

Da es eine 100-prozentig zufriedenstellende Rechtsgrundlage zu verdeckten Gewinnausschüttungen womöglich gar nicht geben kann, verfolgt die Stiftung Marktwirtschaft in ihrem Konzept das Anliegen, die Ursachen für Steuervermeidungsstrategien, wie z. B. die Gestaltung von verdeckten Gewinnausschüttungen, die aus Steuerbelastungsunterschieden resultieren, zu beseitigen.

Die verdeckte Gewinnausschüttung greift über § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei der GmbH an,²²² weshalb nach Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung der Gewinn²²³ der GmbH um 10 T€ erhöht ist. Über § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG greift die verdeckte Gewinnausschüttung beim Gesellschafter an.²²⁴ Die Umqualifizierung löst beim Gesellschafter nach § 3 Nr. 40 S. 1 d) EStG eine Einkommensminderung und daraus resultierend eine Steuererminderung aus. Da sich sowohl die Steuerlast der GmbH als auch die Steuerlast des Gesellschafters verändert, ist immer eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen.

Diese systematisch logische und notwendige Steuererminderung beim Gesellschafter wird verfahrensrechtlich erst seit der Einfügung eines neuen § 32a KStG durch das Jahressteuergesetz 2007²²⁵ gewährleistet. Da es sich um eine verfahrensrechtliche Vorschrift handelt, wäre sie jedoch besser in der Abgabenordnung im Bereich der §§ 172 ff. aufgehoben.²²⁶ Bisher konnte die Einkommensminderung und daraus resultierende Steuererminderung beim Gesellschafter u. U. versagt werden.²²⁷ Da es sich um zwei unabhängige Steuerbescheide handelt, konnte bei Änderung des Körperschaftsteuerbescheides der Gesellschaft durch Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung der Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters nicht automatisch geändert werden. Wenn bereits Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids eingetreten war, verblieb es bei der Er-

²²¹ Generalanwalt L.A. Geelhoed in seinen Schlussanträgen v. 5.4.05 zu den verbundenen Rechtsachen C-154/04, C-155/04, Tz. 88, zu EuGH v. 12.07.2005.

²²² Vgl. Rose 2005, S. 2596.

²²³ Korrekter wäre: Nicht der Gewinn sondern das zVE der GmbH wird durch die vGA um 10 T€ erhöht.

²²⁴ Vgl. Rose 2005, S. 2596.

²²⁵ vom 13.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2891.

²²⁶ Vgl. Dötsch/Pung 2007 S. 12; Korn 2007, S. 15432.

²²⁷ Vgl. Korn 2007, S. 15429.

höhung von Körperschaft- und Gewerbesteuer als zusätzliche Steuerbelastung. Da es sich bei dem neuen § 32a KStG nach seinem Wortlaut um eine Kannvorschrift handelt, ist eine korrespondierende Änderung des Einkommensteuerbescheids nicht zwingend. Stellt der Gesellschafter jedoch einen Änderungsantrag, so besteht für die Finanzbehörde kein freies Ermessen. Vielmehr hat der Gesellschafter einen Rechtsanspruch auf Änderung.²²⁸

Trotz Einfügung des § 32a KStG liegt das Problem der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung in der nachträglichen Erhöhung der Steuerlast der GmbH. Aufseiten der GmbH hat nach Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung ein zusätzlicher Mittelabfluss stattgefunden. Die GmbH hat nun mehr finanzielle Mittel aufgewendet als ursprünglich geplant war, denn es sollten nur 160 T€ des Gewinns vor Steuern für den Gesellschaftergeschäftsführer verwendet werden. Vielfach unberücksichtigt bleibt, dass die nachträgliche Steuernachzahlung aus dem Gewinn nach Steuern geleistet wird.²²⁹ Der auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Steuerbetrag muss auf einen Gewinn vor Steuern hochgerechnet werden.²³⁰ Wird die verdeckte Gewinnausschüttung auf einen Gewinn vor Steuern hochgerechnet, so entspricht die Steuerbelastung auf den hochgerechneten Betrag der Steuerbelastung einer entsprechenden offenen Gewinnausschüttung.²³¹ Die Steuernachzahlung aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung mindert das Vermögen der GmbH, wodurch Vermögensverschiebungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter einerseits sowie zwischen den Gesellschaftern andererseits entstehen können.²³²

3.2 Geltendes Steuerrecht vor der Unternehmensteuerreform

Bevor das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft vorgestellt wird, soll zunächst einführend dargestellt werden, warum im System des geltenden Steuerrechts vor und auch noch nach Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 für Steuerpflichtige Anreize bestehen, Gewinne verdeckt auszuschütten. Die nachfolgende Analyse zielt nicht auf die Auswirkung der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung ab,

²²⁸ Vgl. Dötsch/Pung 2007, S. 12; gleicher Ansicht Korn 2007, S. 15430.

²²⁹ Vgl. Bindl 2006, S. 724; Rüd 2006, S. 463.

²³⁰ Vgl. Bindl 2006, S. 725; Rüd 2006, S. 465.

²³¹ Vgl. Bindl 2006, S. 726.

²³² Vgl. Herzig 2005, S. 415 ff.

sondern auf die unterschiedliche Steuerbelastung von Geschäftsführervergütung und offener Gewinnausschüttung, welche den Anreiz zur Gestaltung einer verdeckten Gewinnausschüttung gibt.

3.2.1 Ausschüttung bei Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone

Ein Anteil i. H. v. 160 T€ von dem Gewinn vor Steuern soll für den Gesellschaftergeschäftsführer verwendet werden. Dieser Betrag wird in Modell 1 in voller Höhe als Vergütung des Geschäftsführers behandelt. In Modell 2 werden 10 T€ der 160 T€ für eine Ausschüttung verwendet. Da sich für die GmbH aufgrund des verminderten Betriebsausgabenabzugs eine höhere betriebliche Steuerbelastung von insgesamt 3.745 € ergibt, verbleibt als Differenz 6.255 €, welche dem Gesellschafter als offene Gewinnausschüttung (oGA) zugewendet wird. Zum Vergleich der Gesamtsteuerbelastung wird Modell 1 ohne Gewinnausschüttung und einer Geschäftsführervergütung von 160 T€ mit Modell 2 verglichen, bei dem der Gesellschafter eine offene Gewinnausschüttung von 6.255 € und eine Geschäftsführervergütung von 150 T€ erhält.

in €	Modell 1	Modell 2	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen f. KSt	100.000	108.340	8.340
[(1) - (3)]			
(3) Gewerbeertragsteuer [(1)*5% *400% /1,2]	20.000	21.660	1.660
(4) Körperschaftsteuer [(2) * 25%]	25.000	27.085	2.085
(5) Gesamtsteuer GmbH[(3)+(4)]	45.000	48.745	3.745
(6) Durchschnittssteuersatz [(5) / (1)]	37,5 %	37,5 %	
(7) Grenzsteuersatz	37,5 %	37,5 %	
<u>Gesellschafterebene</u>			
(8) Geschäftsführervergütung	160.000	150.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch. Diff.(1)–Diff. (5)] = [10.000 – 3.745]	0	6.255	
(10) - steuerfreier Anteil oGA [$\frac{1}{2}$ * (9)]	0	-3.128	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA [$\frac{1}{2}$ * (9)]	0	3.127	3.127
(12) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	160.000	153.127	-6.873
(13) - Sonderausgaben/außergewönl.Belastg	-10.000	-10.000	
(14) = zvE Gesellschafter + Ehefrau	150.000	143.127	-6.873
(15) Tarifl. ESt Gesellschafter + Ehefrau	47.172	44.258	-2.914
(16) Durchschnittssteuersatz [(15) / (14)]	31,45 %	30,94 %	
(17) Grenzsteuersatz	42,00 %	42,00 %	
(18) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (15)]	92.172	93.003	831

Abbildung 1: OGA 6.255€ - obere Proportionalzone - Geltendes Steuerrecht vor UNSt-Reform

Als Ausgangspunkt der Berechnungen wird für Modell 1 ein Gewinn von 120 T€ unterstellt. Da entsprechend der eingangs getroffenen Annahmen keine Tatbestände für Hinzurechnungen und Kürzungen vorzunehmen sind, bildet der Gewinn die Bemessungsgrundlage für die Gewerbeertragsteuer. Diese wird unter Verwendung eines je nach

Gewerbsteuerhebesatz unterschiedlich hohen Faktors errechnet. Bei einem Hebesatz von 400 % beträgt der Faktor 1,2. Der Faktor berücksichtigt die Tatsache, dass die Gewerbesteuer nach dem geltenden Recht vor der Unternehmensteuerreform 2008 als Betriebsausgabe abzugsfähig war und somit sowohl die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer als auch der Körperschaftsteuer minderte. Somit ergibt sich die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer aus der Differenz zwischen Gewinn vor Steuern und Gewerbesteuer. Entsprechend der eingangs getroffenen Annahmen sind auch hier keine weiteren Korrekturen der Bemessungsgrundlage vorzunehmen.

Für Modell 1 ergibt sich, bezogen auf den Gewinn vor Steuern, nach dem geltenden Recht vor der Unternehmensteuerreform 2008 eine durchschnittliche Steuerbelastung von 37,5 %. Da der betriebliche Steuertarif aus Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer proportional verläuft, beträgt der Grenzsteuersatz ohne Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags ebenfalls 37,5 %. Der Gesellschafter hat ohne Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags, einen Grenzsteuersatz von 42 % und liegt damit in der oberen Proportionalzone des Einkommensteuertarifs. Seine Durchschnittsteuerbelastung in Modell 1 ist aber mit 31,45 % deutlich geringer. Bei der Entscheidung, ob die über die eindeutig angemessene Geschäftsführervergütung hinausgehenden 10 T€ als Geschäftsführervergütung oder als Gewinnausschüttung (GA) ausgezahlt werden soll, spielen Steuerbelastungsunterschiede eine nicht nur untergeordnete Rolle. In Modell 1 fließt die Geschäftsführervergütung dem Gesellschafter ohne Abzug von betrieblichen Steuern zu. Sie unterliegt nur seiner persönlichen durchschnittlichen Steuerbelastung, die mit 31,45 % niedriger ist als die durchschnittliche Steuerbelastung der GmbH von 37,5 %. Aufgrund des Steuerbelastungsgefälles zwischen Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen mit einem niedrigen bis mittleren Einkommen ist, zum Zwecke der Optimierung der Gesamtsteuerbelastung, die Festsetzung einer Geschäftsführervergütung also grundsätzlich ein Gestaltungsmittel.

Für die zusätzliche Geschäftsführervergütung von 10 T€ ist jedoch der Grenzsteuersatz relevant. Die zusätzliche Steuerbelastung auf Gesellschafterebene beträgt in Modell 1 42 %, während die Steuerentlastung auf betrieblicher Ebene nur 37,5 % beträgt. Die Gewinnausschüttung in Modell 2 dagegen unterliegt bereits der steuerlichen Vorbelastung der GmbH von 37,5 %. Zusätzlich wird die Gewinnausschüttung auf Ebene des Gesellschafters zur Hälfte mit dessen Grenzsteuersatz nachbelastet:

$$37,5 \% + \frac{1}{2} \cdot \frac{6.255}{10.000} \cdot 42 \% = 50,65 \% \quad (5)$$

Da die Geschäftsführervergütung in Modell 2 um 10 T€ sinkt, im Gegenzug die Gewinnausschüttung nach dem Halbeinkünfteverfahren nur i. H. von 3.127 T€ zu versteuern ist, sinkt die Steuerbelastung des Gesellschafters um 2.914 €. Insgesamt ergibt die Gewinnausschüttung von 6.255 € eine höhere Steuerbelastung von 831 €. Die Differenz ist der Vorteil, der den Anreiz zur verdeckten Gewinnausschüttung gibt. Bezogen auf 10 T€ entspricht das einer Rendite von 8,31 %. Ausschlaggebende Motivation für Steuergestaltungen durch verdeckte Gewinnausschüttungen ist demnach – auch für Gesellschafter mit Einkommen in der oberen Proportionalzone – die unterschiedliche Gesamtsteuerbelastung von Gesellschafter-Geschäftsführervergütung und offener Gewinnausschüttung. Die hohe Vorbelastung mit betrieblichen Steuern kommt hierbei in vollem Umfang zum Tragen.

3.2.2 Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone

Da der betriebliche Steuertarif proportional verläuft, hat die Höhe des Gewinns keinen Einfluss auf den betrieblichen Grenzsteuersatz. Die direkt progressiv verlaufende Zone des Einkommensteuertarifs ist dagegen durch steigende Grenzsteuersätze gekennzeichnet. Bei dem Gesellschafter, dessen Einkommen in der Progressionszone liegt, hat die Höhe seines zu versteuernden Einkommens entscheidenden Einfluss darauf, welche Steuerbelastung durch die Auszahlung von unbelastetem Gehalt oder alternativ durch eine mit betrieblichen Steuern vorbelastete Gewinnausschüttung entsteht. Deshalb wird nachfolgend Modell 3 ohne Gewinnausschüttung und einer Geschäftsführervergütung von 80 T€ mit Modell 4 verglichen, bei dem der Gesellschafter eine offene Gewinnausschüttung von 6.255 € und eine Geschäftsführervergütung von 70 T€ erhält.

in €	Modell 3	Modell 4	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen f. KSt	100.000	108.340	8.340
[(1) - (3)]			
(3) Gewerbeertragsteuer [(1) *5% *400% /1,2]	20.000	21.660	1.660
(4) Körperschaftsteuer [(2) * 25%]	25.000	27.085	2.085
(5) Gesamtsteuer GmbH [(3) + (4)]	45.000	48.745	3.745
(6) Durchschnittssteuersatz [(5) / (1)]	37,5 %	37,5 %	
(7) Grenzsteuersatz	37,5 %	37,5 %	
<u>Gesellschafterebene</u>			
(8) Geschäftsführervergütung	80.000	70.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch.			
Diff.(1) - Diff. (5)] = [10.000 - 3.745]	0	6.255	
(10) - steuerfreier Anteil oGA [$\frac{1}{2}$ * (9)]	0	-3.128	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA [$\frac{1}{2}$ * (9)]	0	3.127	3.127
(12) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	80.000	73.127	-6.873
(13) - Sonderausgaben/außergewönl.Belastg	-10.000	-10.000	
(14) = zVE Gesellschafter + Ehefrau	70.000	63.127	-6.873
(15) Tarifl. ESt Gesellschafter + Ehefrau	14.916	12.622	-2.294
(16) Durchschnittssteuersatz [(15) / (14)]	21,31 %	19,99 %	
(17) Grenzsteuersatz	34,15 %	32,58 %	
(18) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (15)]	59.916	61.367	1.451

Abbildung 2: OGA 6.255€ - Progressionszone - Geltendes Steuerrecht vor UNSt-Reform

Bei einem zu versteuernden Einkommen von 70 T€ in Modell 3 liegt der Durchschnittssteuersatz sogar nur bei 21,31 %, der Grenzsteuersatz beträgt aber immerhin schon 34,15 %. Da dieser niedriger ist als der Grenzsteuersatz von 42 % in Modell 1 bei einem zu versteuernden Einkommen von 150 T€, wirkt sich die Halbierung der Ein-

künfte von 6.255 € auf 3.127 € weniger stark aus. Die Steuerentlastung auf Gesellschafterebene i. H. v. 2.294 € ist im Vergleich der Modelle 3 und 4 dementsprechend niedriger als in den zuvor in den Modellen 1 und 2 dargestellten Berechnungen. Bei einem geringeren zu versteuernden Einkommen des Gesellschafters ist die gesamte steuerliche Mehrbelastung mit 1.451 € noch höher als bei einem zu versteuernden Einkommen von 150 T€. Dadurch ist der Anreiz, Gewinne verdeckt auszuschütten, entsprechend größer.

Die sich insgesamt ergebende durchschnittliche Steuerbelastung auf Unternehmensebene von 37,5 % ohne Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags entspricht der von der Bundesregierung angenommenen Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften. Da diese allgemein als zu hoch angesehen wird, ist es ein Hauptanliegen der Unternehmensteuerreform 2008, sie zu senken, worauf im nächsten Abschnitt genauer eingegangen wird.

3.3 Geltendes Steuerrecht nach der Unternehmensteuerreform

Nachfolgend soll dargestellt werden, inwiefern auch nach der Unternehmensteuerreform 2008 noch Anreize zur Gestaltung von verdeckten Gewinnausschüttungen bestehen. Im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008²³³ sollte die nominale Belastung von Kapitalgesellschaften²³⁴ von 38,65 % auf 29,83 % gesenkt werden. Die Koalition hatte sich bereits am 02.11.06 auf eine Unternehmensteuerbelastung von 29,83 % geeinigt,²³⁵ deren Zusammensetzung in der folgenden Tabelle dargestellt ist:

²³³ Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912.

²³⁴ Hinweis: die Ausführungen in diesem Aufsatz beziehen sich ausschließlich auf die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften.

²³⁵ Vgl. Bundesministerium für Finanzen 2006, Ergebnis der Beratungen zur Unternehmensteuerreform, S. 2.

Rechtsstand	bis 31.12.2007		ab 01.01.2008	
(1) Gewinn vor Steuern		100,00		100,00
(2) Gewerbesteuer	(1) * 5 % * 400 % / 1,2	16,67	(1) * 3,5 % * 400 %	14,00
(3) Körperschaftsteuer	[(1) - (2)] * 25 %	20,83	(1) * 15 %	15,00
(4) Solidaritätszuschlag	(3) * 5,5 %	1,15	(3) * 5,5 %	0,83
(5) Gesamtsteuerbelastung [(2) + (3) + (4)]		38,65		29,83
(6) Durchschnittssteuersatz [(5) / (1)]		38,65 %		29,83 %

Abbildung 3: Betriebliche Steuerbelastung lt. BMF²³⁶

Die wichtigsten Maßnahmen zur Erreichung der angestrebten Steuerbelastung i. H. v. 29,83 % sind die Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % und die Senkung der Gewerbesteuermesszahl auf 3,5 %.²³⁷ Das Bundesfinanzministerium²³⁸ hat einen gewogenen durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % zugrunde gelegt.²³⁹

In gewisser Weise lässt sich das steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft mit den Gesetzesänderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 vergleichen. Die betriebliche Steuerbelastung i. H. v. 29,83 % fällt damit in die von der Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagene Bandbreite der Unternehmensteuerbelastung.²⁴⁰ § 4 Abs. 5b EStG sieht ebenso wie das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft die Streichung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer vor. Im Gegensatz zu diesem Konzept wird jedoch zusätzlich die Bemessungsgrundlage von der Bundesregierung verbreitert. Bis auf einen Freibetrag von 100 T€ werden gemäß § 8 GewStG zur Ermittlung des Gewerbeertrags sowohl kurz- als auch langfristige Geldkapitalüberlassungen wie Schuldzinsen und gewährte Skonti zu 25 % hinzugerechnet. Außerdem werden Finanzierungsanteile aus Sachkapitalüberlassungen sowohl beweglicher als auch unbe-

²³⁶ Vgl. Bundesministerium für Finanzen 2006, Berechnung Steuerbelastung.

²³⁷ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 20 + 22.

²³⁸ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 31.

²³⁹ Vgl. BT-Drs. 16/5377 i. v. m. 16/4841, S. 31. Das Institut „Finanzen und Steuern“ hat jedoch für 2006 einen bundesdurchschnittlichen Hebesatz von 433 % ermittelt, vgl. Beland 2006. Die tatsächliche derzeitige Steuerbelastung dürfte also noch höher sein. Außerdem wurden bei den Berechnungen der Koyalition zur Gewerbesteuerbelastung keine Hinzurechnungen u. Kürzungen vorgenommen.

²⁴⁰ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 18.

weglicher Wirtschaftsgüter zu unterschiedlichen Anteilen hinzugerechnet.²⁴¹ Auf den Modellfall findet diese Hinzurechnungsvorschrift keine Anwendung, da laut der Modellannahmen kein hinzuzurechnender Aufwand im Sinne des Gewerbesteuergesetzes vorliegen soll. Ebenso findet die modifizierte Zinsschranke auf den Modellfall keine Anwendung. Nach § 4h EStG in Verbindung mit § 8a KStG ist der Saldo aus Zinsaufwendungen und Zinseinnahmen nur noch bis zu 30 % des Gewinns vor Zinsen abzugsfähig, sofern der Saldo der Zinsen die Freigrenze von 3 Mio. € übersteigt.²⁴²

3.3.1 Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone

Die Senkung der betrieblichen Steuerlast auf 29,83 % ist seit dem Veranlagungszeitraum 2008 in Kraft getreten,²⁴³ während das bisherige Halbeinkünfteverfahren für Gewinnausschüttungen in 2008 noch angewendet wird. In den folgenden Berechnungen beträgt die betriebliche Steuerbelastung 29 %, da der Solidaritätszuschlag vernachlässigt wird. Zur Verdeutlichung, dass die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung mit der Höhe der Nachbelastung der Gewinnausschüttung auf Gesellschafterebene zusammenhängt und nicht etwa allein durch die Senkung der betrieblichen Steuerbelastung gelöst werden kann, wird Modell 5 ohne Gewinnausschüttung und einer Geschäftsführervergütung von 160 T€ mit Modell 6 verglichen. Hierbei erhält der Gesellschafter eine Geschäftsführervergütung von 150 T€ und eine offene Gewinnausschüttung von 7.100 €. Die Höhe der Ausschüttung ergibt sich aus der Annahme, dass ein Gewinn vor Steuern von 10 T€ nach Abzug der betrieblichen Steuerbelastung von 2.900 € ausgeschüttet wird.

²⁴¹ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 21 f.

²⁴² Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 5 + 19.

²⁴³ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 21 f.

in €	Modell 5	Modell 6	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen f.KSt+GewSt	120.000	130.000	10.000
(3) Gewerbeertragsteuer 14 % [=3,5% *400%]	16.800	18.200	1.400
(4) Körperschaftsteuer 15 %	18.000	19.500	1.500
(5) Gesamtsteuer GmbH	34.800	37.700	2.900
(6) Unternehmensteuersatz [(5) / (1)]	29,0 %	29,0 %	
(7) Grenzsteuersatz	29,0 %	29,0 %	
<u>Gesellschafterebene</u>			
(8) Geschäftsführervergütung	160.000	150.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch. [10.000 – 2.900]	0	7.100	
(10) - steuerfreier Anteil oGA [$\frac{1}{2}$ * (9)]	0	-3.550	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA [$\frac{1}{2}$ * (9)]		3.550	3.550
(12) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	160.000	153.550	-6.450
(13) - Sonderausgaben/außergewönl.Belastg	-10.000	-10.000	
(14) = zVE Gesellschafter + Ehefrau	150.000	143.550	-6.450
(15) Tarifl. ESt Gesellschafter + Ehefrau	47.172	44.462	-2.710
(16) Durchschnittssteuersatz [(15) / (14)]	31,45 %	30,97 %	
(17) Grenzsteuersatz	42,00 %	42,00 %	
(18) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (15)]	81.972	82.162	190

Abbildung 4: OGA7.100 € - obere Proportionalzone - Unternehmensteuerreformgesetz

Die Differenz zwischen der Steuerbelastung einer Geschäftsführervergütung und einer offenen Gewinnausschüttung ist zwar aufgrund der Senkung der betrieblichen Steuerbelastung durch das Unternehmensteuerreformgesetz geringer, aber immer noch gegeben. Trotz des niedrigeren Durchschnittssteuersatzes auf Gesellschafterebene ist die Gesamtsteuerbelastung in Modell 6 höher als in Modell 5. Zum einen die hohe Vorbelastung

auf Unternehmensebene in Modell 6 und zum anderen die zusätzliche Nachbelastung der offenen Gewinnausschüttung zum Grenzsteuersatz von 42 % führen zu einer insgesamt höheren Gesamtsteuerbelastung. Das bedeutet, die Summe aus der Vorbelastung auf Unternehmensebene zuzüglich der Nachbelastung bei dem Gesellschafter ist zu hoch.

3.3.2 Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone

Die Auswirkungen der Senkung der betrieblichen Steuerbelastung für einen Gesellschafter mit einem Einkommen in der Progressionszone werden nun ermittelt. In den folgenden Modellrechnungen 7 und 8 wird vergleichend dargestellt, wie sich die Steuerbelastung für einen Gesellschafter bei unterschiedlichen Geschäftsführervergütungen und Gewinnausschüttungen verändert. In dem Modell 7 wird hierbei ohne Gewinnausschüttung unterstellt, dass der Gesellschaftergeschäftsführer 80 T€ als Vergütung erhält. Das Modell 8 geht von einer offenen Gewinnausschüttung in Höhe von 7.100 € und einer Geschäftsführervergütung in Höhe von 70 T€ aus. Die Höhe der Ausschüttung ergibt sich aus der Annahme, dass ein Gewinn vor Steuern von 10 T€ nach Abzug der betrieblichen Steuerbelastung von 2.900 € ausgeschüttet wird.

in €	Modell 7	Modell 8	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen f.KSt+GewSt	120.000	130.000	10.000
(3) Gewerbeertragsteuer 14 % [=3,5% *400%]	16.800	18.200	1.400
(4) Körperschaftsteuer 15 %	18.000	19.500	1.500
(5) Gesamtsteuer GmbH	34.800	37.700	2.900
(6) Unternehmensteuersatz [(5) / (1)]	29,0 %	29,0 %	
(7) Grenzsteuersatz	29,0 %	29,0 %	
<u>Gesellschafterebene</u>			
(8) Geschäftsführervergütung	80.000	70.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch. [10.000 – 2.900]	0	7.100	
(10) - steuerfreier Anteil oGA [$\frac{1}{2}$ * (9)]	0	-3.550	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA [$\frac{1}{2}$ * (9)]		3.550	3.550
(12) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	80.000	73.550	-6.450
(13) - Sonderausgaben/außergewönl.Belastg	-10.000	-10.000	
(14) = zVE Gesellschafter + Ehefrau	70.000	63.550	-6.450
(15) Tarifl. ESt Gesellschafter + Ehefrau	14.916	12.760	-2.156
(16) Durchschnittssteuersatz [(15) / (14)]	21,31 %	20,08 %	
(17) Grenzsteuersatz	34,15 %	32,08 %	
(18) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (15)]	49.716	50.460	744

Abbildung 5: OGA 7.100 € - Progressionszone - Unternehmensteuerreformgesetz

Der Unterschied zwischen der Gesamtsteuerbelastung für eine Geschäftsführervergütung und einer offenen Gewinnausschüttung ist für einen Gesellschafter mit einem Einkommen in der Progressionszone mit 744 € größer als für einen Gesellschafter, der dem Grenzsteuersatz von 42 % unterliegt. Der Unterschied zwischen den Modellrechnungen 5 und 6 liegt nur bei 190 €. Der Grund liegt in der niedrigeren Steuerentlastung auf

der Gesellschafterebene, da sich die hälftige Steuerfreistellung der Gewinnausschüttung bei einem Grenzsteuersatz von 32,08 % weniger auswirkt. Die größere Differenz der Gesamtsteuerbelastung verursacht demnach für Gesellschafter dieser Einkommensgruppe einen größeren Anreiz zu verdeckten Gewinnausschüttungen.

3.3.3 Abgeltungsteuer bei Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone

Seit dem 1. 1. 2009 erfolgt die Nachbelastung einer Gewinnausschüttung nach einem anderen Verfahren. Für die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgt ein Systemwechsel, d. h. sie wird aus dem System der synthetischen Einkommensteuer herausgenommen.²⁴⁴ Nach § 32d EStG werden alle im Privatvermögen zufließenden Kapitalerträge mit einer 25 %igen Abgeltungsteuer belegt.²⁴⁵ Diese Kapitalerträge unterliegen nach § 3 Nr. 40 S. 2 EStG in voller Höhe²⁴⁶ der Abgeltungsteuer, da weder das bisherige Halbeinkünfteverfahren noch das von der Stiftung Marktwirtschaft entwickelte Teileinkünfteverfahren verwendet werden soll. Zusätzlich zu der Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge werden Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer erhoben, wobei sich die Einkommensteuer um 25 % der Kirchensteuer ermäßigt.²⁴⁷ Der in Höhe von 25 % vorzunehmende Kapitalertragsteuerabzug hat grundsätzlich Abgeltungswirkung, jedoch sieht § 32d Abs. 4 EStG ein Veranlagungswahlrecht vor. Zu beachten gilt hierbei jedoch, dass der Nachversteuerungsbetrag bei Anwendung des gesonderten Tarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen in voller Höhe in die Veranlagung einfließt. Die 40 %ige Steuerfreistellung nach dem Teileinkünfteverfahren ist gem. § 32d Abs. 4 i. V. m. § 3 Nr. 40 S. 2 EStG grundsätzlich nicht vorgesehen. Eine Ausnahme bilden gemäß § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 i. V. m. Satz 2 EStG lediglich Kapitalerträge aus einer mindestens 25 %igen Beteiligung oder einer mindestens 1 %igen Beteiligung in Kombination mit beruflicher Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft. Für alle anderen Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, sind gem. § 20 Abs. 4 EStG die tatsächlichen Werbungskosten mit dem Sparerpauschbetrag abgegolten, was unter dem

²⁴⁴ Vgl. Schmitt 2009, S. 55.

²⁴⁵ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 10 f. + 13 f.

²⁴⁶ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 4 + 8.

²⁴⁷ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 10.

Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips höchst problematisch ist.²⁴⁸ Eine Verlustverrechnung ist gem. § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG nur innerhalb dieser Einkünfte möglich. Ziele der Abgeltungsteuer sind die Einschränkung der Verlagerung von Kapitaleinkünften in das niedriger besteuerte Ausland und die nachhaltige Steuervereinfachung durch den weitgehenden Abzug der Kapitalertragsteuer an der Einkunftsquelle.²⁴⁹ Die Analysen verschiedener Autoren²⁵⁰ haben bereits verdeutlicht, dass die ab dem 1. 1. 2009 anzuwendende Abgeltungsteuer das mit der Unternehmensteuerreform 2008 verbundene Ziel der Stärkung des Eigenkapitals konterkariert. Durch die Einführung der Abgeltungsteuer schafft der Gesetzgeber einen Anreiz, betriebliches Eigenkapital in die privilegiert besteuerte private Anlageebene zu verlagern und die fehlende Liquidität durch Fremdkapital zu ersetzen.

Seit dem 1.1.2009 unterliegen sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen, nach einer Vorbelastung mit betrieblichen Steuern der Abgeltungsteuer. In den folgenden Modellrechnungen 5 und 9 wird vergleichend dargestellt, wie sich das auf die unterschiedliche Steuerbelastung von Geschäftsführervergütung und offener Gewinnausschüttung auswirkt. In dem Modell 5 wird hierbei ohne Gewinnausschüttung unterstellt, dass der Gesellschaftergeschäftsführer 160 T€ als Vergütung erhält. Das Modell 9 geht von einer Geschäftsführervergütung in Höhe von 150 T€ und einer offenen Gewinnausschüttung in Höhe von 7.100 € aus, die der Abgeltungsteuer unterliegt, da der Gesellschafter seine Gesellschaftsanteile im Privatvermögen hält.

²⁴⁸ Vgl. Schmitt 2009, S. 61.

²⁴⁹ Vgl. Schmitt 2009, S. 55.

²⁵⁰ Vgl. u.a. Homburg 2007, S. 690; Schreiber/Ruf 2007, S. 1101; Wiegard 2007, S. 1012; Worgulla/Söffing 2007, S. 1005.

in €	Modell 5	Modell 9	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen	120.000	130.000	10.000
(3) Gewerbeertragsteuer 14 % [=3,5% *400%]	16.800	18.200	1.400
(4) Körperschaftsteuer 15 %	18.000	19.500	1.500
(5) Gesamtsteuer GmbH	34.800	37.700	2.900
(6) Unternehmensteuersatz [(5) / (1)]	29,0 %	29,0 %	
(7) Grenzsteuersatz	29,0 %	29,0 %	
<u>Gesellschafterebene</u>			
(8) Geschäftsführervergütung	160.000	150.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch. [10.000 – 2.900]	0	7.100	
(10) - steuerfreier Anteil oGA	0	0	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA		7.100	
(12) Abgeltungsteuer 25 % [(11) * 25 %]		1.775	1.775
(13) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	160.000	150.000	-10.000
(14) - Sonderausgaben/außergewönl.Belastg	-10.000	-10.000	
(15) = zvE Gesellschafter + Ehefrau	150.000	140.000	-10.000
(16) Tarifl. ESt Gesellschafter + Ehefrau	47.172	42.972	-4.200
(17) Durchschnittssteuersatz [(16) / (15)]	31,45 %	30,69 %	
(18) Grenzsteuersatz	42,00 %	42,00 %	
(19) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (12) +(16)]	81.972	82.447	475

Abbildung 6: OGA 7.100 € - obere Proportionalzone - Unternehmensteuerreformgesetz, Abgeltungsteuer

Insgesamt unterliegen Gewinnausschüttungen bei Anwendung der Abgeltungsteuer einer steuerlichen Belastung von 46,5 %. Diese setzt sich zusammen aus 29,00 % betrieblichen Steuern zzgl. 25 % Abgeltungsteuer, bezogen auf 71 % des Gewinns, da der Gewinn nach Abzug der betrieblichen Steuern ausgeschüttet wird. Für Geschäftsführerver-

gütungen kann eine persönliche durchschnittliche Steuerbelastung von 46,5 % selbst bei Anwendung des Zuschlags für Besserverdienende nicht erreicht werden. In der Begründung des Gesetzesentwurfs wird die Gesamtsteuerbelastung von Gewinnausschüttungen für Kapitalerträge, die unter die Abgeltungsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag fallen, mit 48,33 % angegeben. Sie setzt sich zusammen aus 29,83 % betrieblichen Steuern zzgl. 25 % Abgeltungs-Einkommensteuer plus 5,5 % Solidaritätszuschlag bezogen auf 70,17 % des Gewinns.²⁵¹

Seit Einführung der Abgeltungsteuer ergibt sich ein größerer Unterschied zwischen der Gesamtsteuerbelastung von Modell 5 und Modell 9 als bei dem Vergleich zwischen Modell 5 und 6 in Abbildung 4, wo noch das bisherige Halbeinkünfteverfahren zur Versteuerung der Kapitaleinkünfte zur Anwendung kam. Die Differenz der Gesamtsteuerbelastung ist mit 475 € zwar deutlich geringer als vor Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008, aber mehr als doppelt so hoch wie im Jahr 2008 bei Anwendung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 in Kombination mit dem bisherigen Halbeinkünfteverfahren. Bezogen auf den für eine Gewinnausschüttung zur Verfügung stehenden Betrag von 10.000 € entspricht die Differenz der Gesamtsteuerbelastung einer Rendite von 4,75 %.

Für Kapitalerträge, die einem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, wird das Halbeinkünfteverfahren in ein Teileinkünfteverfahren abgeändert, wodurch nicht mehr die Hälfte sondern nur noch 40 % der Einkünfte steuerfrei gestellt werden.²⁵² In Abbildung 4 wurde dargestellt, dass die hälftige Steuerfreistellung von Gewinnausschüttungen die Vorbelastung mit betrieblichen Steuern nicht in voller Höhe ausgleicht und dennoch wird die Steuerfreistellung sogar noch auf 40 % reduziert. In der Begründung des Gesetzesentwurfs wird die Gesamtsteuerbelastung von Gewinnausschüttungen unter Berücksichtigung des Einkommensteuerzuschlags für Besserverdienende und des Solidaritätszuschlags mit 49,82 % angegeben, welche sich zusammen setzt aus 29,83 % betrieblichen Steuern zzgl. 40 % von 45 % Einkommensteuer plus 5,5 % Solidaritätszu-

²⁵¹ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 31 f.: $29,83 \% + (10.000 - 10.000 * 29,83\%) / 10.000 * (25 \% + 25 \% * 5,5 \%) = 48,33 \%$.

²⁵² Vgl. BT-Drs.16/4841, S. 4 + 8.

schlag auf 70,17 % des Gewinns.²⁵³ Bei betrieblichen Kapitalerträgen, die nach dem Teileinkünfteverfahren besteuert werden, ist der Abzug von Aufwendungen weiterhin möglich. Daher kann es lohnenswert sein, fremdfinanzierte private Kapitalanlagen in ein Betriebsvermögen zu überführen, um sich den Abzug von Finanzierungskosten zu sichern.²⁵⁴ Unter diesem Gesichtspunkt ist auch das neue Antragsrecht auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für 25 %-ige bzw. 1 %-ige Beteiligungen mit beruflicher Tätigkeit für die Gesellschaft besonders vorteilhaft.

3.3.4 Abgeltungsteuer bei Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone

Der Einfluss der Abgeltungsteuer auf die unterschiedliche Steuerbelastung von Geschäftsführervergütung und offener Gewinnausschüttung in der Progressionszone wird aus der nachfolgenden Gegenüberstellung von Modell 7 und 10 deutlich. In dem Modell 7 wird eine Geschäftsführervergütung i. H. von 80 T€ ohne Gewinnausschüttung zugrunde gelegt. Demgegenüber wird in dem Modell 10 eine Vergütung für den Gesellschaftergeschäftsführer i. H. von 70 T€ und eine offene Gewinnausschüttung in Höhe von 7.100 € unterstellt. Die Gewinnausschüttung unterliegt der Abgeltungssteuer, da der Gesellschafter seine Gesellschaftsanteile im Privatvermögen hält.

²⁵³ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 46: $29,83 \% + 40 \% * (10.000 - 10.000 * 29,83\%) / 10.000 * (45 \% + 45 \% * 5,5 \%) = 49,82 \%$.

²⁵⁴ Vgl. Schmitt 2009, S. 101.

in €	Modell 7	Modell 10	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen	120.000	130.000	10.000
(3) Gewerbebeertragsteuer 14 % [=3,5% *400%]	16.800	18.200	1.400
(4) Körperschaftsteuer 15 %	18.000	19.500	1.500
(5) Gesamtsteuer GmbH	34.800	37.700	2.900
(6) Unternehmensteuersatz [(5) / (1)]	29,0 %	29,0 %	
(7) Grenzsteuersatz	29,0 %	29,0 %	
<u>Gesellschafterebene</u>			
(8) Geschäftsführervergütung	80.000	70.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch. [10.000 – 2.900]	0	7.100	
(10) - steuerfreier Anteil oGA	0	0	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA		7.100	
(12) Abgeltungsteuer 25 % [(11) * 25 %]		1.775	1.775
(13) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	80.000	70.000	-10.000
(14) - Sonderausgaben/außergewönl.Belastg	-10.000	-10.000	
(15) = zVE Gesellschafter + Ehefrau	70.000	60.000	-10.000
(16) Tarifl. ESt Gesellschafter + Ehefrau	14.916	11.614	-3.302
(17) Durchschnittssteuersatz [(16) / (15)]	21,31 %	19,36 %	
(18) Grenzsteuersatz	34,15 %	31,87 %	
(19) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (12) +(16)]	49.716	51.089	1.373

Abbildung 7: OGA 7.100 € - Progressionszone - Unternehmensteuerreformgesetz, Abgeltungsteuer

Gewinnausschüttungen unterliegen aufgrund des fixen Abgeltungsteuersatzes von 25 % auch bei Gesellschaftern mit einem Einkommen in der Progressionszone einer steuerlichen Belastung von 46,5 %. Die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünfte werden zwar aus dem zu versteuernden Einkommen, das der tariflichen Einkommen-

steuer unterliegt, ausgenommen. Die Senkung des zu versteuernden Einkommens in der Progressionszone führt jedoch bei einem Grenzsteuersatz von 31,87 % zu einer geringeren Steuerentlastung als bei einem Grenzsteuersatz von 42 %. Die geringere Einkommensteuerentlastung gleicht die zusätzliche Abgeltungsteuer dadurch noch weniger aus. Die geringere Gesamtsteuerbelastung i. H. von 1.373 € bei der Behandlung als Geschäftsführervergütung entspricht bezogen auf die Gewinnausschüttung von 10.000 € einer Rendite von 13,73 %.

3.3.5 Bewertung

Der Anreiz zu verdeckten Gewinnausschüttungen ist seit Einführung der Abgeltungsteuer für Gesellschafter mit einem Einkommen in der Progressionszone fast genauso hoch wie vor Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008. Darüber hinaus ist der Anreiz fast doppelt so hoch wie im Jahr 2008 bei Anwendung des Unternehmensteuerreformgesetzes in Kombination mit dem Halbeinkünfteverfahren. Dementsprechend wurde der Anreiz zu verdeckten Gewinnausschüttungen für Gesellschafter mit einem Einkommen in der oberen Proportionalzone nach Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 etwas abgesenkt, aber mit Einführung der Abgeltungsteuer wurde der Anreiz wieder verstärkt. Eine Verbesserung des Steuerrechts in Bezug auf die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung ist mit der Unternehmensteuerreform 2008 letztlich nicht erreicht worden. Außerdem ist durch die niedrige Steuerbelastung auf private Kapitalerträge eine neue Problematik entstanden. Um Gestaltungen durch die Verschiebung von Einkünften zur Ausnutzung des Steuergefälles zwischen Abgeltungsteuer und Normalversteuerung zu verhindern, werden gem. § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG bestimmte private Kapitaleinkünfte von der 25 %igen Abgeltungsteuer ausgenommen.²⁵⁵

Das selbst gesteckte Ziel des Gesetzgebers, die Unternehmensteuerbelastung auf knapp 30 % zu senken und diese Entlastung auch auf einbehaltene Gewinne von Personengesellschaften auszudehnen, geht in die richtige Richtung. Doch mindestens genauso wichtig wie die Senkung der Steuerbelastung ist eine Rechtsreform.²⁵⁶

²⁵⁵ Vgl. Schmitt 2009, S. 103.

²⁵⁶ Vgl. Tipke 2006, S. 90.

Nach der vorangegangenen Analyse ist der Beschluss der Koalition vom 02.11.06,²⁵⁷ die Gewerbesteuer in ihrer bisherigen Form beizubehalten, als problematisch anzusehen. Denn ohne eine Reform der Gewerbesteuer ist die „Anrechnung“ der gewerbesteuerlichen Vorbelastung nicht sinnvoll möglich. Aufgrund der bundesweit recht differenzierten Gewerbesteuerhebesätze ist keine einheitliche Entlastung möglich. Wird die „Anrechnung“ auf den durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz festgesetzt, erfolgt damit automatisch eine Begünstigung von Ausschüttungen in Gemeinden mit einem niedrigeren Hebesatz. Das würde die Standortwahl aufgrund des Hebesatzes noch verstärken. Bei der Festlegung auf den Mindest-Gewerbesteuer-Hebesatz ist das Problem der zusätzlichen Steuerbelastung durch verdeckte Gewinnausschüttungen nicht beseitigt. Damit bleibt die verdeckte Gewinnausschüttung auch weiterhin insbesondere bei Betriebsprüfungen ein aufwendiges Prüffeld und ebenso bleibt die Steuerplanungsunsicherheit für die Steuerpflichtigen bestehen.

3.4 Steuerpolitisches Programm der Stiftung Marktwirtschaft

Die Stiftung Marktwirtschaft hat als Zielvorgabe in ihrem Konzept zu einer umfassenden Ertragsteuerreform ebenfalls die Verbesserung der Steuerplanungssicherheit aufgeführt. Als mögliche Lösung für das Problem des Anreizes zu verdeckten Gewinnausschüttungen wird die Unternehmensbesteuerung nach dem Steuerpolitischen Programm der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft dargestellt:

Wie bei Kapitalgesellschaften mindern Leistungsvergütungen an Gesellschafter einer Personengesellschaft den Gewinn des Unternehmens.²⁵⁸ Diese versteuert der Gesellschafter in voller Höhe mit seinem persönlichen Steuersatz. Das Unternehmen des Modellfalls kann also in den folgenden Berechnungen sowohl eine Kapitalgesellschaft als auch eine Personengesellschaft sein.

Im Vergleich zu den vorangegangenen Berechnungen werden nun die Steuerbelastungen von Geschäftsführervergütungen und offenen Gewinnausschüttungen bzw. Gewinnanteilen nach dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft analysiert. Einführend ist

²⁵⁷ Vgl. Bundesfinanzministerium: Wachstumsorientierte Unternehmensteuerreform für Deutschland, Pressemitteilung Nr. 133/2006 v. 02.11.2006, Ergebnis der Beratungen zur Unternehmensteuerreform, S. 4.

²⁵⁸ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 22.

anzumerken, dass eine Steuersenkung nur bei den betrieblichen Steuern entsteht. Für den Grundfall ohne Gewinnausschüttung in Modell 11 beträgt die Einkommensteuer für den Gesellschafter ebenso wie nach dem geltendem Recht vor der Unternehmensteuerreform 2008 in Modell 1 sowie nach der Unternehmensteuerreform 2008 in Modell 5 jeweils 47.172 €. Es wird weiterhin ein pauschaler Abzug von 10 T€ für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen vorgenommen, obwohl das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft erweiterte Abzugsmöglichkeiten für Altersvorsorgeaufwendungen im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung vorsieht.²⁵⁹ Auch das vorgesehene Familienrealsplitting²⁶⁰ wird in den Modellrechnungen nicht berücksichtigt.

3.4.1 Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone

Wie in den vorangegangenen Berechnungen soll ein Gewinn vor Steuern von 160 T€ für den Gesellschafter verwendet werden. In Modell 12 wird nur eine Geschäftsführungsvergütung von 150 T€ ausgezahlt, somit sinkt der Aufwand des Unternehmens um 10 T€. Für das Unternehmen ergibt sich aufgrund der Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 10 T€ eine höhere Steuerbelastung von insgesamt 3 T€. Nach Abfluss der Unternehmensteuervorbelastung von 3 T€ verbleiben 7 T€, die dem Gesellschafter als offene Gewinnausschüttung bzw. Gewinnanteil zugewendet werden. Es wird Modell 11 ohne Gewinnausschüttung und einer Geschäftsführervergütung von 160 T€ mit Modell 12 verglichen, bei dem der Gesellschafter eine offene Gewinnausschüttung von 7 T€ und eine Geschäftsführervergütung von 150 T€ erhält.

²⁵⁹ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 50.

²⁶⁰ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 51.

in €	Modell 11	Modell 12	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen f. Untern.-St.	120.000	130.000	10.000
(3) Kommunale Unternehmensteuer 8 %	9.600	10.400	800
(4) Allgemeine Unternehmensteuer 22 %	26.400	28.600	2.200
(5) Gesamtsteuer Unternehmen	36.000	39.000	3.000
(6) Unternehmensteuersatz [(5) / (1)]	30,00 %	30,00 %	
(7) Grenzsteuersatz	30,00 %	30,00 %	
<u>Gesellschafterebene</u>			
(8) Geschäftsführervergütung	160.000	150.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch. bzw. Gewinnanteil	0	7.000	
(10) - steuerfreier Anteil oGA [29/49 * (9)]	0	-4.143	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA [20/49 * (9)]	0	2.857	2.857
(12) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	160.000	152.857	-7.143
(13) - Sonderausgaben/außergewönl. Belastg	-10.000	-10.000	
(14) = zVE Gesellschafter + Ehefrau	150.000	142.857	-7.143
(15) Tarifl. ESt Gesellschafter + Ehefrau	47.172	44.170	-3.002
(16) Durchschnittssteuersatz [(15) / (14)]	31,45 %	30,92 %	
(17) Grenzsteuersatz	42,00 %	42,00 %	
(18) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (15)]	83.172	83.170	-2

Abbildung 8: OGA bzw. Gewinnanteil 7 T€ - obere Proportionalzone - Stiftung Marktwirtschaft

Aufgrund der Senkung der Unternehmensteuerbelastung wird die Gesamtsteuerbelastung von Gewinnausschüttungen gesenkt. Würde das Halbeinkünfteverfahren angewendet, so entstünde für die Gewinnausschüttung von 7 T€ eine Gesamtsteuerbelastung von $30\% + \frac{1}{2} * 7.000 / 10.000 * 42\% = 44,7\%$. Diese ist zwar deutlich niedriger als nach

dem altem Recht vor der Unternehmensteuerreform 2008, dennoch liegt sie über der Belastung von Geschäftsführervergütungen in Höhe des Grenzsteuersatzes von 42 %.

Der Grund für die Steuerbelastungsgleichheit von Geschäftsführervergütung und Gewinnausschüttung nach dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft bei einem Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone ist die Fortentwicklung des Halbeinkünfteverfahrens in ein Teileinnahmeverfahren.

Die steuerpflichtigen Einkünfte werden durch Multiplikation der Gewinnausschüttung von 7 T€ mit dem Faktor $20/49$ ²⁶¹ ermittelt. Hieraus folgt als Ergebnis der steuerpflichtige Anteil der offenen Gewinnausschüttung i. H. von 2.857 €.

Nachdem die Geschäftsführervergütung in dem Modell 12 um 10 T€ abgesenkt wird und die Gewinnausschüttung nach dem Teileinnahmeverfahren nur mit 2.857 € anzusetzen ist, sinkt die Steuerbelastung des Gesellschafters um genau den Steuerbetrag, mit dem die Gewinnausschüttung bereits durch Unternehmensteuer vorbelastet wurde. Hierdurch wird deutlich, dass eine offene Gewinnausschüttung von 10 T€ in der Gesamtsteuerbelastung keinen Unterschied macht, abgesehen von einer Rundungsdifferenz von 2 €. Damit entfällt der steuerliche Anreiz, Gewinne verdeckt auszuschütten wie beispielsweise durch ein überhöhtes Gehalt.

Bereits im Anrechnungsverfahren und früher existierte das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund der Erhöhung des Gewerbeertrags.²⁶² Die gegen das Anrechnungsverfahren gerichteten EU-rechtlichen Bedenken sind gegen das Teileinnahmeverfahren nicht gerechtfertigt, da die Unternehmensteuer nicht auf die inländische Einkommensteuerlast angerechnet wird. Das EuGH-Urteil²⁶³ in der Sache Manninen hatte gezeigt, dass die Beschränkung der Anrechnung von inländischer Körperschaftsteuer problematisch ist, da das Anrechnungsverfahren gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.²⁶⁴

²⁶¹ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 26; dieser Multiplikator ist gültig bei einer Vorbelastung mit Unternehmensteuer von 30 %.

²⁶² Vgl. Hey 2001(b), S. 1.

²⁶³ EuGH Urt. v. 7.9.2004 – C-319/02 Manninen – EGHE-2004-7498; ISr 2004 S. 680.

²⁶⁴ Vgl. Mueller 2002, S. 109 ff.

Auf Gesellschafterebene erfolgt – im Endeffekt wie im Anrechnungsverfahren – die volle „Anrechnung“ der Unternehmensteuer. Der feine, aber entscheidende Unterschied besteht in der Weiterentwicklung zu einem Teileinnahmeverfahren, das unter Berücksichtigung der „anzurechnenden“ Unternehmensteuer die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte ermittelt. Die Lösung besteht in der auf diese Art erfolgten „Anrechnung“ sowohl der Körperschaftsteuer als auch der Gewerbesteuer.

3.4.2 Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone

Ergänzend sollen die Auswirkungen untersucht werden, welche sich ergeben, wenn sich das zu versteuernde Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone befindet und der Gesellschafter damit einen Grenzsteuersatz kleiner als 42 % hat. Es wird Modell 13 ohne Gewinnausschüttung und einer Geschäftsführervergütung von 80 T€ mit Modell 14 verglichen, bei dem der Gesellschafter eine offene Gewinnausschüttung von 7 T€ und eine Geschäftsführervergütung von 70 T€ erhält.

in €	Modell 13	Modell 14	Differenz
Unternehmensebene			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen f. Unternehmensteuer.	120.000	130.000	10.000
(3) Kommunale Unternehmensteuer 8 %	9.600	10.400	800
(4) Allgemeine Unternehmensteuer 22 %	26.400	28.600	2.200
(5) Gesamtsteuer Unternehmen	36.000	39.000	3.000
(6) Unternehmensteuersatz [(5) / (1)]	30,00 %	30,00 %	
(7) Grenzsteuersatz	30,00 %	30,00 %	
Gesellschafterebene			
(8) Geschäftsführervergütung	80.000	70.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch. bzw. Gewinnanteil	0	7.000	
(10) - steuerfreier Anteil oGA [29/49 * (9)]	0	-4.143	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA [20/49 * (9)]	0	2.857	2.857
(12) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	80.000	72.857	-7.143
(13) - Sonderausgaben/außergewönl. Belastg	-10.000	-10.000	
(14) = zVE Gesellschafter + Ehefrau	70.000	62.857	-7.143
(15) Tarifl. ESt Gesellschafter + Ehefrau	14.916	12.534	-2.382
(16) Durchschnittssteuersatz [(15) / (14)]	21,31 %	19,94 %	
(17) Grenzsteuersatz	34,15 %	32,52 %	
(18) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (15)]	50.916	51.534	618

Abbildung 9: OGA bzw. Gewinnanteil 7 T€ - Progressionszone - Stiftung Marktwirtschaft

Die Differenz aus Zeile (8) resultiert aus dem verminderten Geschäftsführergehalt und wird für eine offene Gewinnausschüttung verwendet. Eine offene Gewinnausschüttung mindert im Gegensatz zum Geschäftsführergehalt nicht den Gewinn, wie aus Zeile (1) ersichtlich ist. Deshalb fällt auf die für die offene Gewinnausschüttung zu verwendenden 10 T€ die Unternehmensteuerbelastung i. H. von 30 % an. Zur Ausschüttung verbleiben 7 T€, die der Gesellschafter nach dem Teileinnahmeverfahren i. H. von 2.857 €

versteuern muss. Zunächst entsteht zwar auf Gesellschafterebene aufgrund der niedrigeren Einkünfte als in Modell 13 eine geringere Steuerbelastung. Da sich die Steuerbelastung auf der Unternehmensebene aber um 3 T€ erhöht, ergibt sich insgesamt eine zusätzliche Steuerbelastung von 618 €.

Das Teileinnahmeverfahren bietet also bei einem zu versteuernden Einkommen in der Progressionszone, d. h. bis zu 110.000 € bei zusammen veranlagten Ehegatten, keine Lösung. Da der persönliche Grenzsteuersatz in Modell 13 mit 34,15 % unter der Gesamtsteuerbelastung von 42 % für eine Gewinnausschüttung liegt, ist in diesem Fall die Versteuerung einer Geschäftsführervergütung günstiger. Daher sieht das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft für Kapitalgesellschaften Nichtaufgriffsgrenzen für verdeckte Gewinnausschüttungen vor.²⁶⁵ Für Personengesellschaften ist die transparente Entnahmebesteuerung vorgesehen. Danach dürfen sowohl angemessene Leistungsvergütungen als auch Entnahmen bis zu einer Höhe von 120 T€ je Gesellschafter als Betriebsausgabe abgezogen werden. Im Gegenzug muss der Gesellschafter die transparent entnommenen Beträge in voller Höhe versteuern. Die Steuerbelastung entspricht demnach dem in Modell 13 dargestellten Ergebnis. Bis zu einem Betrag i. H. von 120 T€ spielt es keine Rolle, ob die Auszahlung von 80 T€ als Vergütung für die Geschäftsführung, Gewinnausschüttung oder als Gewinnanteil erfolgt. Eine steuerliche Mehrbelastung wie in Modell 14 entsteht aufgrund der transparenten Entnahmebesteuerung nicht.

Die transparente Entnahmebesteuerung gilt nur für die Entnahme von Gewinnen.²⁶⁶ In Verlustsituationen ist die Generierung von abzugsfähigem Aufwand aber aus steuerlicher Sicht auch nicht interessant.

3.4.3 Bewertung

Es wurde gezeigt, dass nach dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft bei Betrachtung der Gesamtsteuern Belastungsgleichheit für Geschäftsführervergütung und offener Gewinnausschüttung bzw. Gewinnanteil besteht. Eine nachträgliche Umqualifizierung von Einkünften und damit einhergehendem zusätzlichem Mittelabfluss beim Unternehmen

²⁶⁵ Vgl. Hey 2006, S. 271.

²⁶⁶ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 27.

führt auch nach diesem Konzept zu einer steuerlichen Mehrbelastung. Vermögensverschiebungen entstehen ebenso.

Die Planungsunsicherheit hinsichtlich möglicher Steuernachzahlungen als Folge der abweichenden steuerlichen Beurteilung eines Sachverhalts durch die Finanzverwaltung, im Vergleich zu der von dem Steuerpflichtigen ursprünglich angenommenen Beurteilung, wird auch das Modell der Stiftung Marktwirtschaft nicht beheben können. Doch sofern Belastungsgleichheit auf Ebene der Gesamtsteuer herrscht, existiert kein Ansatzpunkt für Streitigkeiten über die steuerliche Beurteilung. Um die vGA-Problematik nicht auf Personengesellschaften auszudehnen, sieht das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft als Ergänzung die Regelung einer „transparenten Entnahmebesteuerung“ für Personengesellschaften sowie Nichtaufgriffsgrenzen für Kapitalgesellschaften vor.

3.5 Fortentwicklungsansatz zur verdeckten Gewinnausschüttung

Auch nach der Unternehmensteuerreform 2008 hat sich an dem Problem der verdeckten Gewinnausschüttung kaum etwas geändert. Es wurde zwar für das Jahr 2008 mit Senkung der betrieblichen Steuerbelastung etwas entschärft, doch nimmt die Bedeutung der vGA-Problematik seit dem Jahr 2009 durch Einführung der Abgeltungsteuer wieder zu. Im Steuerrecht sollte zunächst überdacht werden, warum bestimmte Differenzierungen bestehen, bevor zu Vereinfachungszwecken unterschiedliche Sachverhalte, wie bspw. beim leistenden Unternehmen abzugsfähige Zinseinnahmen und im Gegensatz dazu mit betrieblichen Steuern vorbelastete Gewinnausschüttungen, gleichbehandelt werden. Eine ungleiche steuerliche Behandlung der einzelnen Einkünfte aus Kapitalvermögen ergibt sich durch die Abschaffung des Vollarrechnungsverfahrens.²⁶⁷ Wenn sich die Steuerpolitik nur einzelner Elemente verschiedener Reformkonzepte aus den Reihen der Wissenschaft bedient, dürfen auf keinen Fall Elemente zusammengefügt werden, die nicht zueinanderpassen.²⁶⁸

Der Anreiz zu verdeckten Gewinnausschüttungen wird, durch Umsetzung der Unternehmensteuerreform 2008 einerseits und Einführung der Abgeltungsteuer auf alle Kapitaleinkünfte andererseits, verstärkt, da kein stimmiges Gesamtkonzept zugrunde liegt.

²⁶⁷ Vgl. Bäuml/Gageur 2006, S. 215.

²⁶⁸ Vgl. Tipke 2006, S. 18.

Das wäre jedoch nötig, um durch kalkulierbare Steuerbelastungen für den Steuerpflichtigen Planungssicherheit zu gewährleisten. Der Sachverständigenrat, welcher in seinem Unternehmensteuerreformkonzept zwar wie die Bundesregierung eine Abgeltungsteuer von 25 % vorschlägt, hat ebenfalls erkannt, dass die hohe Gesamtsteuerbelastung von Gewinnausschüttungen einen Anreiz zu Steuerarbitrage setzt.²⁶⁹ Der Vorschlag des Sachverständigenrats sieht zum Zweck der Berücksichtigung der Besonderheit von Gewinnausschüttungen – und zwar der steuerlichen Vorbelastung mit betrieblichen Steuern – als Ergänzung zu der Abgeltungsteuer vor, Gewinnausschüttungen bis zur Höhe einer angemessenen Verzinsung des Gesellschaftsanteils auf Gesellschafterebene von einer Nachbelastung auszunehmen. Da auf diese Weise eine angemessene Kapitalverzinsung generell niedriger besteuert wird als Geschäftsführergehälter, gibt es das bisher bekannte Problem der verdeckten Gewinnausschüttung nach dem Steuerreformkonzept des Sachverständigenrats nicht.²⁷⁰

Da von der Bundesregierung mit der Unternehmensteuerreform 2008 weder die modifizierte Abgeltungsteuer des Sachverständigenrats noch das Teileinnahmeverfahren der Stiftung Marktwirtschaft umgesetzt wurde, sondern eine fixe Abgeltungsteuer i.H.v. 25 % einheitlich auf alle Ausschüttungen eingeführt wurde, sollte nun zur Verbesserung des geltenden Steuerrechts zumindest über die Höhe der Abgeltungsteuer nachgedacht werden. Die grundlegende Idee der Stiftung Marktwirtschaft die Gesamtsteuerbelastung, bestehend aus steuerlicher Vorbelastung auf Unternehmensebene und Nachbelastung bei Ausschüttung von Kapitalgesellschaften, auf den Grenzsteuersatz von 42 % zu begrenzen, ist auch mit einer fixen Abgeltungsteuer möglich. Dazu muss die Höhe des Abgeltungsteuersatzes auf die Höhe der steuerlichen Vorbelastung auf Unternehmensebene abgestimmt werden. Dieser verminderte Abgeltungsteuersatz könnte nur für Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften angewendet werden, während nicht vorbelastete Kapitaleinkünfte der 25 %igen Abgeltungsteuer zu unterwerfen wären.

Die steuerliche Vorbelastung auf Unternehmensebene aus Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer beträgt für einen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % ohne gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen 29 %. Auf Einkommensteuerebene muss nun eine

²⁶⁹ Vgl. Spengel 2006, S. 1747; Englisch 2005, S. 182.

²⁷⁰ Vgl. Sachverständigenrat 2006, S. 10; Englisch 2005, S. 180.

Nachbelastung in Höhe der fehlenden 13 % erfolgen. Die Gewinnausschüttung bzw. der Gewinnanteil unterliegt der Abgeltungsteuer. Damit eine 13 %-ige Nachbelastung bezogen auf den Unternehmensgewinn erfolgt, muss der Abgeltungsteuersatz angepasst werden. Zur Berechnung des Abgeltungsteuersatzes dient folgende Formel:

$$\text{Abgeltungsteuersatz} \cdot 71 \% \cdot 10 \text{ T€} = 13 \% \cdot 10 \text{ T€} \quad (6)$$

(für Unternehmensgewinn = 10 T€).

$$\text{Abgeltungsteuersatz} = 18,31 \%$$

3.5.1 Einkommen des Gesellschafters in der oberen Proportionalzone

Wie sich eine auf die steuerliche Vorbelastung abgestimmte Abgeltungsteuer auf die Steuerbelastung einer offenen Gewinnausschüttung im Vergleich zur Geschäftsführervergütung auswirkt, zeigt die Gegenüberstellung der folgenden beiden Modellrechnungen. In dem Modell 15 wird hierbei ohne Gewinnausschüttung unterstellt, dass der Gesellschaftergeschäftsführer 160 T€ als Vergütung erhält. Das Modell 16 geht von einer Geschäftsführervergütung in Höhe von 150 T€ und einer offenen Gewinnausschüttung in Höhe von 7.100 € aus, die der Abgeltungsteuer unterliegt.

in €	Modell 15	Modell 16	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen	120.000	130.000	10.000
(3) Gewerbeertragsteuer 14 % [=3,5% *400%]	16.800	18.200	1.400
(4) Körperschaftsteuer 15 %	18.000	19.500	1.500
(5) Gesamtsteuer GmbH	34.800	37.700	2.900
(6) Unternehmensteuersatz [(5) / (1)]	29,0 %	29,0 %	
(7) Grenzsteuersatz	29,0 %	29,0 %	
<u>Gesellschafterebene</u>			
(8) Geschäftsführervergütung	160.000	150.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch. [10.000 – 2.900]	0	7.100	
(10) - steuerfreier Anteil oGA	0	0	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA	0	7.100	
(12) Abgeltungsteuer 18,31 %	0	1.300	1.300
[(11) * 18,31 %]			
(13) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	160.000	150.000	-10.000
(14) - Sonderausgaben/außergewönl.Belastg	-10.000	-10.000	
(15) = zVE Gesellschafter + Ehefrau	150.000	140.000	-10.000
(16) Tarifr. ESt Gesellschafter + Ehefrau	47.172	42.972	-4.200
(17) Durchschnittssteuersatz [(16) / (15)]	31,45 %	30,69 %	
(18) Grenzsteuersatz	42,00 %	42,00 %	
(19) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (12) +(16)]	81.972	81.972	0

Abbildung 10: OGA 7.100 € - obere Proportionalzone - Fortentwicklungsansatz

Insgesamt unterliegen Gewinnausschüttungen dann einer steuerlichen Belastung von 42 %, welche sich zusammensetzt aus 29,00 % betrieblichen Steuern zzgl. 18,31 % Abgeltungsteuer auf 71 % des Gewinns, da der Gewinn nach Abzug der betrieblichen

Steuern ausgeschüttet wird. Da sowohl die betriebliche Steuerbelastung als auch der Abgeltungssteuersatz unabhängig von der Höhe des Gewinns bzw. der Ausschüttung ist, entspricht die Gesamtsteuerbelastung von 42 % dem Grenzsteuersatz und dem Durchschnittsteuersatz. Der Grenzsteuersatz für Geschäftsführervergütungen beträgt ebenfalls 42 %. Für Steuerpflichtige mit einem Grenzsteuersatz von 42 % führt die Begrenzung der Gesamtsteuerbelastung auf 42 % mittels eines niedrigeren Abgeltungssteuersatzes bereits zu Steuerbelastungsgleichheit zwischen Geschäftsführervergütung und offener Gewinnausschüttung.

3.5.2 Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone

Ergänzend sollen die Auswirkungen untersucht werden, welche sich ergeben, wenn sich das zu versteuernde Einkommen des Gesellschafters in der Progressionszone befindet und er damit einen Grenzsteuersatz kleiner als 42 % hat. In dem Modell 17 wird hierbei ohne Gewinnausschüttung unterstellt, dass der Gesellschaftergeschäftsführer 80 T€ als Vergütung erhält. Das Modell 18 geht von einer Geschäftsführervergütung in Höhe von 70 T€ und einer offenen Gewinnausschüttung in Höhe von 7.100 € aus, die der Abgeltungssteuer unterliegt.

in €	Modell 17	Modell 18	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>			
(1) Gewinn vor Steuern	120.000	130.000	10.000
(2) zu versteuerndes Einkommen	120.000	130.000	10.000
(3) Gewerbebeertragsteuer 14 % [=3,5% *400%]	16.800	18.200	1.400
(4) Körperschaftsteuer 15 %	18.000	19.500	1.500
(5) Gesamtsteuer GmbH	34.800	37.700	2.900
(6) Unternehmensteuersatz [(5) / (1)]	29,0 %	29,0 %	
(7) Grenzsteuersatz	29,0 %	29,0 %	
<u>Gesellschafterebene</u>			
(8) Geschäftsführervergütung	80.000	70.000	-10.000
(9) Offene Gewinnaussch. [10.000 – 2.900]	0	7.100	
(10) - steuerfreier Anteil oGA	0	0	
(11) steuerpflichtiger Anteil oGA	0	7.100	
(12) Abgeltungsteuer 18,31 % [(11) * 18,31 %]	0	1.300	1.300
(13) = Summe d. Einkünfte [(8) + (11)]	80.000	70.000	-10.000
(14) - Sonderausgaben/außergewönl.Belastg	-10.000	-10.000	
(15) = zVE Gesellschafter + Ehefrau	70.000	60.000	-10.000
(16) Tarifl. ESt Gesellschafter + Ehefrau	14.916	11.614	-3.302
(17) Durchschnittssteuersatz [(16) / (15)]	21,31 %	19,36 %	
(18) Grenzsteuersatz	34,15 %	31,87 %	
(19) Gesamtsteuerbelastung [(5) + (12) +(16)]	49.716	50.614	898

Abbildung 11: OGA 7.100 € - Progressionszone - Fortentwicklungsansatz

Durch Verwendung von 10 T€ für eine offene Gewinnausschüttung, für die der Gesellschafter 7.100 € der 18,31 %-igen Abgeltungsteuer unterwerfen muss, entsteht eine zusätzliche Gesamtsteuerbelastung von 898 €. Obwohl der Gesellschafter in Modell 18 ein

um 10 T€ geringeres Einkommen zu versteuern hat, wodurch der Grenzsteuersatz sinkt, wird die Abgeltungsteuer nicht ausgeglichen. Der Steuerbelastungsunterschied ist zwar niedriger als bei einer 25 %-igen Abgeltungsteuer, ein Anreiz zu verdeckten Gewinnausschüttungen ist aber immer noch gegeben. Die auf den Grenzsteuersatz von 42 % und die betriebliche Vorbelastung abgestimmte Abgeltungsteuer bietet also bei einem zu versteuernden Einkommen in der Progressionszone, d. h. bis zu 110.000 € bei zusammen veranlagten Ehegatten, keine Lösung.

3.6 Zwischenfazit

Das Ziel der Verbesserung der Steuerplanungssicherheit wurde im Hinblick auf die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung mit der Unternehmensteuerreform 2008 und der Einführung der Abgeltungsteuer nicht erreicht. Auch die Erhöhung der Standortattraktivität deutscher Unternehmen ist zweifelhaft, da die Gesamtsteuerbelastung von Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaften noch höher ist als vor Einführung der Abgeltungsteuer.

Die Lösung der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft für das ewige Problem der verdeckten Gewinnausschüttung besteht in der Fortentwicklung des Halbeinkünfteverfahrens in ein „Teileinnahmeverfahren“. Die entscheidende Verbesserung des Teileinnahmeverfahrens besteht in der Berücksichtigung sowohl der körperschaftsteuerlichen als auch der gewerbsteuerlichen Vorbelastung bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte.²⁷¹ Jedoch lässt sich ein solches Teileinnahmeverfahren nicht optimal ohne eine Reformierung der Gewerbesteuer in das System des derzeit geltenden Steuerrechts integrieren.

Für eine sinnvolle Reform der Unternehmensbesteuerung muss die Gewerbesteuer in ihrer jetzigen Form ersetzt werden.

²⁷¹ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(b), S. 21.

4 **Begünstigung einbehaltener Gewinne nach § 34a EStG**²⁷²

Nachdem für Kapitalgesellschaften im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 die tarifliche Steuerbelastung auf thesaurierte Gewinne abgesenkt wurde, sollten ebenso Personengesellschaften und Einzelunternehmen seit 2008 die Möglichkeit erhalten, einbehaltene Gewinne einer begünstigten Besteuerung zu unterwerfen. Hierdurch wurde das Ziel verfolgt zur Förderung der Rechtsformneutralität auch eine Belastungsneutralität der unterschiedlichen Rechtsformen zu erreichen.²⁷³ Als wichtigster Ansatzpunkt zur Herstellung der Belastungsneutralität wird hierbei die Besteuerung von thesaurierten Gewinnen gesehen.²⁷⁴ In der Begründung zu dem Gesetzesentwurf wird ausdrücklich darauf verwiesen, es sollen „die ertragstarken und im internationalen Wettbewerb stehenden Personenunternehmen ähnlich günstige Thesaurierungsbedingungen vorfinden wie Kapitalgesellschaften.“²⁷⁵ Die vom Gesetzgeber erhofften Resultate können nach heutiger Ansicht verschiedener Autoren jedoch nur partiell bzw. gar nicht erreicht werden.²⁷⁶ Die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung lohnt sich demnach nur für ertragstarke Personenunternehmen und Gesellschafter mit hohen Grenzsteuersätzen.²⁷⁷ Überwiegend führt die Verlockung zur Steuerersparnis bei späterer Entnahme selbst unter Abzug des Zinsvorteils zu einer Steuermehrbelastung. In diesem Kapitel wird daher der Frage nachgegangen, was der Grund dafür ist, dass die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung in den meisten Fällen wirtschaftlich nicht sinnvoll ist. Hierbei wird die Gesamtsteuerbelastung des zunächst einbehaltenen Gewinns unter Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung zuzüglich der Nachversteuerung mit der Gesamtsteuerbelastung durch die sofortige Versteuerung verglichen. Als möglicher Lösungsansatz wird die Begünstigung von einbehaltenen Gewinnen nach dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft vorgestellt. Abschließend werden Fortentwicklungsansätze zur Thesaurierungsbegünstigung in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 in Anlehnung an das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft aufgezeigt.

²⁷² Kavcic 2008, S. 404 ff.

²⁷³ Vgl. Sachverständigenrat 2008, S. 271.

²⁷⁴ Vgl. Schneider/Wesselbaum-Neugebauer 2010, S. 598.

²⁷⁵ BT-Drucks. 16/4841, S. 1.

²⁷⁶ Vgl. Schneider/Wesselbaum-Neugebauer 2010, S. 476.

²⁷⁷ Vgl. Ley/Brandenberg 2007, S. 1086; Hey 2007, S. 925; Sachverständigenrat 2008, S. 482.

4.1 Unternehmensteuerreform

4.1.1 Die Thesaurierungsbegünstigung nach dem Unternehmensteuerreformgesetz

Nach § 34a EStG des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 können einbehaltene Gewinne von Einzelunternehmern und Gesellschaftern einer Personengesellschaft auf Antrag zu einem festen Einkommensteuersatz von 28,25 % zuzüglich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag versteuert werden. Bei späterer Entnahme des begünstigt besteuerten Gewinns wird dieser nach Abzug der steuerlichen Vorbelastung, in Anlehnung an die Abgeltungssteuer auf Dividenden, gem. § 34a Abs. 4 EStG mit einem festen Einkommensteuersatz von 25 % zuzüglich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag nachbelastet.

Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG kann für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) in Anspruch genommen werden. Voraussetzung ist, dass der Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 5 oder § 4 Abs. 1 EStG ermittelt wird. Für Gesellschafter einer Personengesellschaft gilt dies nur, wenn ihr Anteil am Gewinn mindestens 10 % beträgt oder deren Gewinnanteil 10.000 € übersteigt (§ 34a Abs. 1 Satz 3 EStG).

4.1.1.1 Nachversteuerungsfälle

In welchen Fällen es zu einer Nachversteuerung kommt, ist im Gesetz detailliert geregelt. Begünstigt besteuerte Gewinne gelten als entnommen, wenn der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen den Gewinn des jeweiligen Wirtschaftsjahrs übersteigt. In Verlustjahren entspricht der sogenannte Entnahmeüberhang dem positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen.²⁷⁸ Aufgrund der festgelegten Verwendungsreihenfolge für nicht entnommene Gewinne gelten begünstigt besteuerte Gewinne der Vorjahre vorrangig vor den sofort zum persönlichen Steuersatz versteuerten Gewinnen der Vorjahre als entnommen.²⁷⁹

²⁷⁸ BMF, Schr. v. 11.08.2008, Tz. 27.

²⁷⁹ BMF, Schr. v. 11.08.2008, Tz. 29.

Zur Vermeidung einer Nachversteuerung könnte der Gesellschafter den Saldo aus Entnahmen und Einlagen auf die Höhe des Gewinns begrenzen. Eine gewisse Unsicherheit besteht bezüglich der exakten Höhe des Gewinns, da dieser in der Praxis meist nicht bis Ende des jeweiligen Jahres feststeht, weil der Jahresabschluss erst im Folgejahr endgültig fertiggestellt wird. In Verlustjahren trifft den Gesellschafter eine besondere Härte in Bezug auf seine Liquidität, sofern er auf Entnahmen aus der Gesellschaft angewiesen ist. In diesen Fällen muss er begünstigt besteuerte Gewinne in Wirtschaftsjahren nachversteuern, in denen er kein Einkommen hat. Das bedeutet, erzielt ein Gesellschafter Gewinne und entnimmt sie, so versteuert er die Entnahmen entsprechend seinem Einkommen. Erzielt ein Gesellschafter dagegen Verluste und müsste eigentlich keine Steuern zahlen, dann führt die Entnahme von in Vorjahren begünstigt besteuerten Gewinnen zu einer Nachversteuerung. Dessen muss sich der Gesellschafter bewusst sein und im Zweifel den notwendigen Betrag für die Nachversteuerung gleich mit entnehmen.

Darüber hinaus wird die Nachversteuerung auch durch folgende Tatbestände des § 34a Abs. 6 Satz 1 EStG ausgelöst:

Nr. 1 Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder Mitunternehmeranteils

Wird ein ganzer Betrieb oder ein ganzer Mitunternehmeranteil vollständig aufgegeben oder veräußert, ist die Nachversteuerung durchzuführen, da ab diesem Zeitpunkt die personellen Voraussetzungen des § 34a EStG entfallen. Durch die Veräußerung oder Aufgabe ist eine spätere Nachversteuerung bei dem Steuerpflichtigen nicht mehr möglich. Veräußert der Steuerpflichtige nur einen Teil seines Betriebs oder Mitunternehmeranteils oder einen Teilbetrieb, löst dies hingegen keine Nachversteuerung der zuvor nach § 34a EStG begünstigten Gewinne aus, da eine Nachversteuerung beim Steuerpflichtigen im Rahmen des verbleibenden Teils des Betriebs oder Mitunternehmeranteils weiterhin möglich ist.²⁸⁰

Nr. 2 Einbringung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

Ebenso führt der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zur Nachversteuerung. Die Einbringung eines Teils eines Betriebs,

²⁸⁰ BMF, Schr. v. 11.08.2008, Tz. 42.

eines Teilbetriebs oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils löst hingegen keine Nachversteuerung aus.²⁸¹

Nr. 3 Wechsel von der Bilanzierung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart zu einer pauschalierten Gewinnermittlung (z. B. § 5a EStG, § 13a EStG) führt ebenfalls zur Nachversteuerung.²⁸²

Nr. 4 Auf Antrag des Steuerpflichtigen (freiwillige Nachversteuerung)

Ziel dieser detaillierten Regelung der Nachversteuerungsfälle ist es zu gewährleisten, dass auf die Inanspruchnahme der begünstigten Besteuerung zu einem späteren Zeitpunkt die Nachversteuerung folgt. Demnach betrifft die Nachversteuerung unweigerlich jeden Gesellschafter zu einem späteren Zeitpunkt, der die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen hat.

4.1.1.2 **Begünstigungsfähiger Gewinn**

Maßgeblich für die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung ist der nicht entnommene Gewinn. Dieser Gewinn ist gem. § 4 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um Entnahmen und vermindert um Einlagen.²⁸³ Sowohl die Einkommensteuer als auch die Gewerbesteuer, da sie gem. § 4 Abs. 5b EStG seit 2008 keine abzugsfähige Betriebsausgabe mehr darstellt, mindern als Entnahmen den einbehaltenen Gewinn. Das zur Thesaurierungsbegünstigung ergangene Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums stellt ebenfalls klar, dass die Gewerbesteuer als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe nicht im begünstigungsfähigen Gewinn enthalten ist. Recht geschickt scheint die Begründung, dass die Gewerbesteuer den Gewinn als Betriebsausgabe zunächst gemindert hat und erst außerhalb der Bilanz aufgrund ihrer Nichtabziehbarkeit wieder hinzu-

²⁸¹ BMF, Schr. v. 11.08.2008, Tz. 43.

²⁸² BMF, Schr. v. 11.08.2008, Tz. 44.

²⁸³ BMF, Schr. v. 11.08.2008, Tz. 11.

gerechnet wird.²⁸⁴ Demnach kann die Thesaurierungsbegünstigung nicht für den gesamten Gewinn in Anspruch genommen werden.

Beispiel: Beträgt der Gewinn eines Unternehmers 100 €, den er in voller Höhe thesaurieren möchte, dann beträgt die Steuerbelastung nicht 29,80 €, also 100 € multipliziert mit dem Steuersatz für einbehaltene Gewinne i. H. von 29,88 %. Von dem Gewinn von 100 € muss die Einkommensteuer auf den einbehaltenen Gewinn und die Gewerbesteuer gezahlt werden. Die Behandlung dieser Steuerzahlungen als Entnahmen führt dazu, dass diese Beträge nicht dem begünstigten Steuersatz, sondern dem progressiven Einkommensteuersatz unterliegen. Die progressive Einkommensteuer auf die Entnahme wird ebenfalls als Entnahme behandelt.²⁸⁵

Der begünstigungsfähige Betrag ist der einbehaltene Gewinn nach Steuerzahlung. Von diesem Betrag hängt die Steuerzahlung ab und der begünstigungsfähige Betrag hängt wiederum von der Steuerzahlung ab. Diese wechselseitige Abhängigkeit erschwert die Ermittlung der Steuerbelastung erheblich und trägt zur Intransparenz der Besteuerung bei.²⁸⁶

Wenn die Gesellschafter ähnlich wie die Anteilseigner einer thesaurierenden Kapitalgesellschaft keine laufenden Zuschüsse leisten, mindern die Gewerbesteuer und die Einkommensteuer insbesondere auch die Einkommensteuer aus der begünstigten Besteuerung den maximal erreichbaren Begünstigungsbetrag.²⁸⁷ In der Literatur wurde schon mehrfach berechnet, für welchen Betrag die Thesaurierungsbegünstigung maximal in Anspruch genommen werden kann und welche Steuerbelastung sich daraus für den gesamten Gewinnanteil ergibt.²⁸⁸ Für einen Grenzsteuersatz von 45 % wird diese einheitlich mit etwa 36,16 % angegeben.²⁸⁹ Entsprechend der Ausführungen in Kapitel 3.3 beträgt die Steuerbelastung der thesaurierten Gewinne von Kapitalgesellschaften 29,83 % unter der Annahme eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400 %. Die Steuerbe-

²⁸⁴ BMF, Schr. v. 11.08.2008, Tz. 11.

²⁸⁵ Vgl. Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer 2008, S. 1406.

²⁸⁶ Vgl. Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer 2008, S. 1406.

²⁸⁷ Vgl. Homburg 2007, S. 689.

²⁸⁸ Vgl. Sachverständigenrat 2008, S. 273; Ley/Brandenburg 2007, S. 1086; Kessler / Ortman-Babel / Zipfel 2007, S. 526; Blum 2008, S. 323.

²⁸⁹ Bspw. Sachverständigenrat 2008, S. 273; Ley/Brandenburg 2007, S. 1086; Siegel 2008, S. 664.

lastung auf einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen nähert sich zwar durch die Thesaurierungsbegünstigung etwas an, Belastungsneutralität oder gar Rechtsformneutralität wird jedoch nicht erreicht. Bei Personenunternehmen wird die angestrebte Gesamtsteuerbelastung auf einbehaltene Gewinne von 29,77 % nur dann erreicht, wenn die anfallenden Steuern von den Personenunternehmern aus deren Privatvermögen gezahlt werden, während bei Kapitalgesellschaften die Steuern aus dem laufenden Gewinn gezahlt werden.²⁹⁰ Wird für den Gesellschafter einer Personengesellschaft ebenfalls die Annahme getroffen, dass er alle Steuerzahlungen aus dem laufenden Gewinnanteil leistet, so kann er der Gesellschaft lediglich den verbleibenden Gewinnanteil zur Verfügung stellen und auch nur für diesen die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen. In der Praxis ergeben sich abgesehen von diesen theoretischen Überlegungen weitere Ungenauigkeiten hinsichtlich der Feststellung des maximal begünstigungsfähigen Gewinns, denn die Entnahmen für Steuerzahlungen in einem Jahr entsprechen nicht exakt den Steuern, die auf den Gewinn des jeweiligen Jahres entfallen. Der tatsächlich einbehaltene und damit maximal begünstigungsfähige Gewinn wird um die im jeweiligen Jahr getätigten Entnahmen für Steuervorauszahlungen und Steuernachzahlungen gemindert, die sich nach dem Gewinn aus vergangenen Jahren bemessen.

4.1.1.3 Modellannahmen

Existieren keine Einlagen oder steuerfreie Einnahmen in Höhe der Entnahmen für Steuerzahlungen,²⁹¹ so besteht Einigkeit darüber, dass entsprechend den Regelungen in § 34a Abs. 2 EStG nicht für den gesamten Gewinn die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden kann.²⁹² Im Folgenden wird von der Frage hinsichtlich des maximal begünstigungsfähigen Gewinns abstrahiert. In Abgrenzung zu anderen Arbeiten, bei denen ein Rechtsformvergleich unter Betrachtung einer Vollthesaurierung durchgeführt wird, werden hier nur 10 % des Gewinns vor Steuern thesauriert. Bei den folgenden Ausführungen handelt es sich um eine Betrachtung, die sich nur auf den begünstigungsfähigen Gewinn bezieht und insbesondere nicht auf zu entnehmende Steu-

²⁹⁰ Vgl. Sachverständigenrat 2008, S. 273.

²⁹¹ Vgl. Siegel 2008, S. 664.

²⁹² Vgl. Tipke/Lang 2010, S.409.

erbelastungen.²⁹³ Dazu werden folgende Annahmen getroffen. Der vereinfachten Darstellung halber soll der Gesellschafter einer Personengesellschaft ausgehend von einem Gewinn vor Steuern von 1.000 € exemplarisch einen Gewinn von 100 € tatsächlich einbehalten und nur für diesen die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen, was einer Thesaurierungsquote von 10 % entspricht. Alle Steuerzahlungen und weitere Privatentnahmen werden aus dem restlichen regulär versteuerten Gewinnanteil von 900 € beglichen. Insbesondere die Gewerbesteuer auf den gesamten Gewinn von 1.000 € und auch die Einkommensteuer auf die entnommenen 900 € vor Steuern werden in den nach dieser Tabelle folgenden Ausführungen nicht mehr betrachtet.

Folgende Tabelle verdeutlicht zunächst die Gesamtsteuerbelastungen inklusive Gewerbesteuer auf den Gesamtgewinn von 1.000 € für einen einkommensteuerlichen Grenzsteuersatz von 45 %. Zur Berücksichtigung der Gewerbesteuer wird ein durchschnittlicher Gewerbesteuerhebesatz von 400 % angenommen.²⁹⁴ Es wird der Fall verglichen, dass der gesamte Gewinn der tariflichen Einkommensteuer unterliegt, d. h. die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch genommen wird, mit dem Fall, dass die Thesaurierungsbegünstigung für den tatsächlich einbehaltenen Gewinn i. H. von 100 € beantragt wird:

²⁹³ Gleiche Vorgehensweise bei Schiemann 2008, S. 147.

²⁹⁴ Zur realistischeren Berechnung der GewSt im Detail vgl. Kavcic/Vogel 2008(a), S. 121; Kavcic/Vogel 2008(b), S. 573.

Grenzsteuersatz 45 %	in €	§ 32a EStG für 1.000 €	§ 34a EStG für 10% d. h. 100 €; restl. 900 € § 32a EStG	Differenz €
<u>Unternehmensebene</u>				
(1) Gewinn vor Steuern		1.000,00	1.000,00	
(2) Gewerbesteuer = Gesamtsteuer Unternehmen für Hebesatz = 400 % [(1) * 3,5 % * 400 %]		140,00	140,00	0,00
<u>Gesellschafterebene für Grenzsteuersatz 45 %</u>				
(3) BMG tarifliche Einkommensteuer = zur Begleichung der GewSt, ESt, Entnahmen usw.		1.000,00	900,00	
(4) BMG Thesaurierungsbegünstigung = tatsächlich einbehaltener Gewinn => max. begünstigungsfähig [(1)-(3)]		0,00	100,00	
(5) tarifliche Einkommensteuer 45 %		450,00	405,00	-45,00
(6) ESt Thesaurierungsbegünstigung 28,25 %		0,00	28,25	28,25
(7) Gewerbesteueranrechnung [(1) * 3,5 % * 3,8]		-133,00	-133,00	0,00
(8) festzusetzende Einkommensteuer [(5)+(6)+(7)]		317,00	300,25	-16,75
(9) Solidaritätszuschlag auf festzusetzende ESt		17,44	16,51	0,93
(10) Gesamtsteuerbelastung vor Nachsteuer (45 %) [(2) + (8) + (9)]		474,44	456,76	-17,68
<u>Nachbelastung auf Gesellschafterebene</u>				
(11) Nachversteuerungsbetrag [(4)-(6)-(6)*5,5 %]		0,00	70,20	
(12) Nachsteuer für nachträgliche Entnahme 25 %		0,00	17,55	17,55
(13) Solidaritätszuschlag auf Nachsteuer		0,00	0,97	0,97
(14) Gesamtsteuerbelastung inkl. Nachsteuer (45 %) [(11) + (12) + (13)]		474,44	475,28	0,85

Abbildung 12: Gesamtsteuerbelastung für Gesamtgewinn, Grenzsteuersatz 45 % - UNStRefG

Bei einem Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung wird für die tatsächlich einbehaltenen 100 € der günstige Steuersatz nach § 34a EStG angewendet. Der übrige Gewinn von 900 € wird nach dem regulären Steuertarif des § 32a EStG besteuert. Aus diesem Gewinn werden dann die Gewerbesteuer und die Einkommensteuer nach § 32a EStG sowie die Einkommensteuer nach § 34a EStG beglichen. Aus dem Vergleich in oben stehender Tabelle wird deutlich, dass durch die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung für 100 € aufgrund der Nachversteuerung die Gesamtsteuerbelastung um 0,85 € höher ist.²⁹⁵ Hierbei sind Zinseffekte noch nicht berücksichtigt. Eine Betrachtung der Ergebnisse unter Berücksichtigung von Zinseffekten erfolgt bei den weiteren Ausführungen.

Zur besseren Vergleichbarkeit der Steuerbelastung zwischen den Unterkapiteln zur Unternehmensteuerreform 2008 (5.1.2), zu der Stiftung Marktwirtschaft (5.2) und zu dem Fortentwicklungsansatz (5.3) werden die nachfolgenden Tabellen des Kapitels 5 auf die Betrachtung des tatsächlich einbehaltenen Gewinns i.H.v. 100 € reduziert. Hierbei wird die auf einen Gesamtgewinn i. H. v. 1.000 € entfallende Steuerbelastung bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung mit der Normalversteuerung verglichen. Denn seit 2008 ist immer zu prüfen, ob der Gesellschafter für den zusätzlichen Teil des Gewinns, den er weder für Steuerzahlungen noch für Privatentnahmen usw. entnehmen muss bzw. darf, die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen soll oder nicht. Abbildung 12 verdeutlicht, dass sich bei der Gewerbesteuerbelastung auf Unternehmensebene keine Differenz aus der unterschiedlichen Besteuerung nach § 32a oder

§ 34a EStG auf Gesellschafterebene ergibt. Ebenso bewirkt die Gewerbesteueranrechnung auf Gesellschafterebene keine Differenz. Im Folgenden wird die Gewerbesteuer nicht mehr berücksichtigt, da der Schwerpunkt der Betrachtung auf dem Unterschied zwischen der Besteuerung nach § 32a und § 34a EStG liegt.

Diese Vereinfachung mittels der ausschließlichen Betrachtung des tatsächlich einbehaltenen Gewinns von 10 % wurde gewählt, da nach geltendem Recht für Kapitalgesellschaften und im Konzept der Stiftung Marktwirtschaft das Problem des maximal begünstigungsfähigen nicht entnommenen Gewinns nicht existiert. Steuern, die aus dem

²⁹⁵ Gleiches Ergebnis bei Ortmann-Babel/Zipfel 2007, S. 2214 Tabelle 9.

Unternehmensvermögen gezahlt werden, werden zu dem gleichen günstigen Unternehmensteuersatz versteuert wie der tatsächlich einbehaltene Gewinn, da keine Trennung wie bei der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen erfolgt. Die Nachbelastung erfolgt erst bei Ausschüttung an den Gesellschafter. Insbesondere die Modellannahmen schließen auch für das Kapitel zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG nach der Unternehmensteuerreform 2008 Schatteneffekte aus. Es wird nur ein Anteil von 10 % thesauriert und alle zu zahlenden Steuern werden aus dem nach § 32a EStG versteuerten Gewinn bezahlt, wodurch Überlegungen zum Schatteneffekt nicht notwendig sind.²⁹⁶ In dem auf dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft aufbauenden Fortentwicklungsansatz werden die Probleme des maximal begünstigungsfähigen Gewinns und des Schatteneffekts auf Steuerzahlungen ebenfalls vor Beginn der Berechnungen ausgeschlossen. Die unter Zugrundelegung der Modellannahmen vereinfachten Tabellen sollen der Vergleichbarkeit des Steuerbelastungsvergleichs der einzelnen Unterkapitel dienen.

Die ausschließliche Betrachtung des tatsächlich einbehaltenen Gewinns führt dazu, dass die Senkung des Grenz- und des Durchschnittsteuersatzes²⁹⁷ der restlichen regulär versteuerten Einkünfte, verursacht durch die begünstigte Besteuerung des einbehaltenen Gewinns, nicht berücksichtigt wird. Da nur für einen kleinen Teil aller Steuerpflichtigen der persönliche Grenzsteuersatz 45 % beträgt und viele Gesellschafter von Personengesellschaften in Deutschland einen Grenzsteuersatz von weniger als 42 % haben,²⁹⁸ werden die Grenzsteuersätze von 45 %, 42 % und 35 % verwendet. Es wird hier auf den Grenzsteuersatz abgestellt, da der Gesellschafter den einbehaltenen Gewinn zusätzlich zu dem sofort entnommenen Gewinn und anderen Einkünften versteuern muss. Die Kirchensteuer wird vernachlässigt.

²⁹⁶ Vgl. Rüd 2008 S. 414.

²⁹⁷ Vgl. Broer/Dwenger 2008, S. 16.

²⁹⁸ Siehe BT-Drs. 16/4841, S. 31 f.

4.1.2 Gesamtsteuerbelastung begünstigt und sofort versteuerter Gewinne

4.1.2.1 Einkommensteuerbelastung für Grenzsteuersatz 45 %

Zunächst wird entsprechend der getroffenen Modellannahmen eine vereinfachte Tabelle der vorhergehenden ausführlichen Tabelle abgebildet. Beide Tabellen kommen zu einer Differenz in gleicher Höhe. Demnach verzerren die Vereinfachungen nicht das Ergebnis. Die vereinfachte Tabelle bildet die Basis für den Vergleich mit den folgenden Tabellen. Es soll durch eine Gegenüberstellung der Gesamtsteuerbelastung im Fall der sofortigen Versteuerung und bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung inklusive Nachversteuerung einführend dargestellt werden, warum die Thesaurierungsbegünstigung so umfangreiche Diskussionen und Gestaltungsüberlegungen auslöst:

Grenzsteuersatz 45 %	in €	§ 32a EStG	§ 34a EStG	Differenz
(1) Tatsächlich einbehaltener Gewinn vor Steuern		100,00	100,00	
(2) BMG tarifliche Einkommensteuer		100,00	0,00	
(3) BMG Thesaurierungsbegünstigung		0,00	100,00	
(4) tarifliche Einkommensteuer 45 %		45,00	0,00	
(5) ESt-Thesaurierungsbegünstigung 28,25 %		0,00	28,25	
(6) festzusetzende Einkommensteuer [(4)+(5)]		45,00	28,25	-16,75
(7) Solidaritätszuschlag auf festzusetzende ESt		2,48	1,55	-0,92
(8) ESt-Belastung vor Nachsteuer (45 %) [(6) + (7)]		47,48	29,80	-17,67
<u>Nachbelastung</u>				
(9) Nachversteuerungsbetrag [(3)-(5)-(5)*5,5 %]		0,00	70,20	
(10) Nachsteuer für nachträgliche Entnahme 25 %		0,00	17,55	17,55
(11) Solidaritätszuschlag auf Nachsteuer		0,00	0,97	0,97
(12) ESt-Belastung inkl. Nachsteuer (45 %) [(9) + (10) + (11)]		47,48	48,32	0,85

Abbildung 13: Einkommensteuerbelastung für Grenzsteuersatz 45 % - UNStRefG

Entsprechend der eingangs getroffenen Annahmen soll die Thesaurierungsbegünstigung für den tatsächlich einbehaltenen Gewinn i. H. von 100 € in voller Höhe möglich sein, da sowohl die Gewerbesteuer als auch die Einkommensteuer aus dem übrigen Gewinn gezahlt werden. In der oben stehenden Tabelle wird also nun bei statischer Betrachtungsweise verglichen, welche Steuerbelastungen entstehen, wenn entweder die Thesaurierungsbegünstigung überhaupt nicht oder in voller Höhe für den tatsächlich einbehaltenen Gewinn in Anspruch genommen wird.

Wird der tatsächlich einbehaltene Gewinn von 100 € nach § 32a EStG sofort versteuert, so beträgt die Einkommensteuerbelastung 47,48 € bei einem Grenzsteuersatz von 45 %. Hierbei entfallen 45 € auf die tarifliche Einkommensteuer und 2,48 € auf den Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer.

Bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG setzt sich die Gesamtsteuer dagegen aus 2 Teilen zusammen. Die steuerliche Belastung aus der begünstigten Besteuerung auf einen Gewinn von 100 € beträgt 29,80 € und ergibt sich aus 28,25 € Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag i. H. von 1,55 €. Der Differenzbetrag aus Gewinn abzüglich Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von 70,20 € wird nach § 34a Abs. 3 S. 2 EStG als nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt. Bei späterer Entnahme kommt die Nachbelastung auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe von 18,52 € bestehend aus 25 % Nachsteuer i. H. von 17,55 € zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von 0,97 € hinzu.

Die Besteuerung bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung erfolgt unabhängig von dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters sowohl im Zeitpunkt der Gewinnentstehung als auch zum Entnahmezeitpunkt. Der ermäßigte Steuersatz i. H. von 28,25 % für nicht entnommene Gewinne und 25 % im Fall der Nachbelastung (jeweils zuzüglich Solidaritätszuschlag) ist jeweils gleich.

Als Folge der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung entsteht damit immer eine Einkommensteuerbelastung inklusive Nachsteuer in Höhe von 48,32 €. Dagegen beträgt die Gesamtsteuerbelastung bei Versteuerung zum persönlichen Steuersatz maximal 47,48 €, wenn das Einkommen dem höchsten Grenzsteuersatz von 45 % unterliegt. Die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung führt demnach unter der ausschließlichen Betrachtung von Steuern zu einer Schlechterstellung.

4.1.2.2 Zinsvorteil bei Grenzsteuersatz 45 %

Nun werden Zinseffekte in die Betrachtung mit einbezogen, da sich die Gesamtsteuerbelastung im Fall der sofortigen Versteuerung nicht ohne die Berücksichtigung einer Verzinsung mit der Gesamtsteuerbelastung inklusive Nachversteuerung vergleichen lässt.²⁹⁹ Die Nachversteuerung tritt erst zu einem späteren Zeitpunkt ein. Nun gibt es viele Möglichkeiten die Zinseffekte zu berechnen und ebenso viele Faktoren, die dabei Berücksichtigung finden können, um zu möglichst exakten Ergebnissen zu gelangen. Da es sich um einbehaltenen Gewinn handelt, könnte für den Zinssatz auf die interne

²⁹⁹ Vgl. Siegel 2008, S. 663 ff.

Rendite des Unternehmens abgestellt werden.³⁰⁰ Eine weitere Möglichkeit besteht im Vergleich der Nachsteuerrendite des einbehaltenen Gewinns mit der Nachsteuerrendite einer Alternativenanlage für den Fall, dass der Gewinn sofort entnommen und versteuert wird. Der für eine Alternativenanlage zur Verfügung stehende Betrag wäre zwar geringer, er könnte jedoch höhere Renditen erzielen und unterläge je nach Anlageform nur der Abgeltungsteuer. In der Literatur hat die Eingruppierung der Thesaurierungsbegünstigung als Steuerstundungsvorschrift weitgehend Übereinstimmung gefunden.³⁰¹ Demnach beziehen sich die folgenden Zinsberechnungen vereinfachend ausschließlich auf den gestundeten Steuerbetrag. Der Zinssatz kann die interne Rendite des Unternehmens sein, wenn der gestundete Betrag im Unternehmen angelegt wird. Weiterhin ist die Höhe des Zinssatzes abhängig davon, ob der gestundete Steuerbetrag bei sofortiger Versteuerung fremdfinanziert werden muss oder bis zum Zeitpunkt der Nachversteuerung anderweitig außerhalb des Unternehmens angelegt werden kann. Entsprechend dem in Abbildung 13 bereits dargestellten Steuerbelastungsvergleich wird für die folgenden Zinsberechnungen von diesen Beträgen ausgegangen. Die Ersparnis im Fall der Thesaurierungsbegünstigung für einen Betrag von 100 € beträgt demnach zunächst 17,67 € gegenüber der sofortigen Versteuerung. Im Zeitpunkt der Nachversteuerung ist die Gesamtsteuer jedoch um 0,85 € höher. Dieser Steuer Mehrbelastung steht der Zinsvorteil gegenüber, der dadurch entsteht, dass die Nachversteuerung erst zu einem späteren Zeitpunkt eintritt.

³⁰⁰ Vgl. Blum 2008, S. 323.

³⁰¹ Vgl. Ley/Brandenberg 2007, S. 1085; Blum 2008, S. 323; Homburg/Houben/Maiterth, 2007, S. 29.

Einen Überblick über den entstehenden Zinsvorteil in Abhängigkeit von Zinssatz und Thesaurierungszeitraum gibt folgende Tabelle:

Einkommensteuer	16,75 €
Solidaritätszuschlag	0,92 €
Steuerstundungsbetrag	17,67 €

in €										
Zinssatz / Jahre	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4 %	0,71	1,44	2,21	3,00	3,83	4,69	5,58	6,51	7,48	8,49
5 %	0,88	1,81	2,79	3,81	4,88	6,01	7,19	8,44	9,74	11,11
6 %	1,06	2,18	3,38	4,64	5,98	7,40	8,90	10,49	12,18	13,97
8 %	1,41	2,94	4,59	6,37	8,29	10,37	12,61	15,04	17,65	20,48
10 %	1,77	3,71	5,85	8,20	10,79	13,63	16,76	20,21	23,99	28,16

Abbildung 14: Zinsvorteil aus Thesaurierungsbegünstigung Grenzsteuersatz 45 % - UNStRefG

Bei einem Zinssatz von 5 % und einem Jahr Thesaurierung beträgt der Zinsvorteil bspw. 0,88 € und kompensiert damit bereits die Steuer Mehrbelastung. Wenn der Steuerpflichtige den begünstigt besteuerten Gewinn erst im nächsten Veranlagungszeitraum oder später nachversteuern muss und der zu betrachtende Zinssatz mindestens 5 % beträgt, lohnt sich also die Thesaurierungsbegünstigung. Zu ähnlichen Ergebnissen kommt auch der Sachverständigenrat, der jedoch den Zinsvorteil anhand der Rendite aus dem thesaurierten Gewinn im Vergleich zu der Rendite einer Alternativanlage ermittelt.³⁰² Mit jedem weiteren Jahr der Thesaurierung wird der Vorteil aus der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nur noch größer. Ist von einem geringeren Zinssatz auszugehen, so dient der Planungssicherheit die Rücknahmemöglichkeit des Antrags auf Thesaurierungsbegünstigung. Bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum kann gem. § 34a Abs. 1 S. 4 EStG der Antrag vom Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zurückgenommen werden. Er kann also abwarten, ob im nächsten Veranlagungszeitraum ein Tatbestand der Nachversteuerung erfüllt wird. Für den Fall, dass die Nachversteuerung abzüglich des Zinsvorteils zu einer Mehrbelastung führt, kann die Thesaurierungsbegünstigung zugunsten der Normalversteuerung rückgängig gemacht werden.

³⁰² Vgl. Sachverständigenrat 2008, S. 282.

Diese Rücknahmemöglichkeit führt bereits zu Gestaltungsempfehlungen in Form einer sogenannten Pseudothesaurierung.³⁰³ Zur Erlangung eines kurzfristigen Zinsvorteils sollen Gewinne zunächst einbehalten und die begünstigte Besteuerung beantragt werden. Vor Ablauf der Rücknahmefrist wird die begünstigte Besteuerung rückgängig gemacht und die durch die Normalversteuerung entstehende Mehrbelastung nachbezahlt. Dem kurzfristigen Zinsvorteil steht keine steuerliche Nachbelastung gegenüber. Hierdurch entstehende zusätzliche Steuerberatungskosten sollten jedoch ebenfalls berücksichtigt werden.

³⁰³ Vgl. Broer/Dwenger 2008, S. 2.

4.1.2.3 Gesamtsteuerbelastung für Grenzsteuersatz 42 %

Für einen Grenzsteuersatz von 42 % entsteht durch die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung inklusive Nachversteuerung eine steuerliche Mehrbelastung von 4,01 € gegenüber der Gesamtsteuerbelastung im Fall der sofortigen Versteuerung:

Grenzsteuersatz 42 %	in €	§ 32a EStG	§ 34a EStG	Differenz
(1) Tatsächlich einbehaltener Gewinn vor Steuern		100,00	100,00	
(2) BMG tarifliche Einkommensteuer		100,00	0,00	
(3) BMG Thesaurierungsbegünstigung		0,00	100,00	
(4) tarifliche Einkommensteuer 42 %		42,00	0,00	
(5) ESt Thesaurierungsbegünstigung 28,25 %		0,00	28,25	
(6) festzusetzende Einkommensteuer [(4)+(5)]		42,00	28,25	-13,75
(7) Solidaritätszuschlag auf festzusetzende ESt		2,31	1,55	-0,76
(8) ESt-Belastung vor Nachsteuer (42 %) [(6) + (7)]		44,31	29,80	-14,51
<u>Nachbelastung</u>				
(9) Nachversteuerungsbetrag [(3)-(5)-(5)*5,5 %]		0,00	70,20	
(10) Nachsteuer für nachträgliche Entnahme 25 %		0,00	17,55	17,55
(11) Solidaritätszuschlag auf Nachsteuer		0,00	0,97	0,97
(12) ESt-Belastung inkl. Nachsteuer (42 %) [(8) + (10) + (11)]		44,31	48,32	4,01

Abbildung 15: Einkommensteuerbelastung für Grenzsteuersatz 42 % - UNStRefG

Wird der tatsächlich einbehaltene Gewinn von 100 € bei einem Grenzsteuersatz von 42 % nach § 32a EStG sofort versteuert, so beträgt die Gesamtsteuerbelastung 44,31 €. Im Fall der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG beträgt die steuerliche Vorbelastung 29,80 €. Die Gesamtsteuerbelastung inklusive Nachsteuer beträgt 48,32 €, ebenso wie für den Gesellschafter mit einem Grenzsteuersatz von 45 %, da sie unabhängig vom persönlichen Grenzsteuersatz des Gesellschafters ist.

4.1.2.4 **Zinsvorteil bei Grenzsteuersatz 42 %**

Da die steuerliche Mehrbelastung durch Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung 4,01 € beträgt, muss der Zinsvorteil aus der aufgeschobenen Steuerzahlung i. H. von 13,75 € zuzüglich 0,76 € Solidaritätszuschlag mindestens 4,01 € betragen. Wie viele Jahre der Gewinn dazu bei den verschiedenen Zinssätzen thesauriert werden muss, wird in folgender Tabelle dargestellt:

Einkommensteuer	13,75 €
Solidaritätszuschlag	<u>0,76 €</u>
Steuerstundungsbetrag	14,51 €

in €										
Zinssatz / Jahre	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4 %	0,58	1,18	1,81	2,46	3,14	3,85	4,58	5,35	6,14	6,97
5 %	0,73	1,49	2,29	3,13	4,01	4,93	5,91	6,93	8,00	9,13
6 %	0,87	1,79	2,77	3,81	4,91	6,07	7,31	8,62	10,00	11,48
8 %	1,16	2,41	3,77	5,23	6,81	8,52	10,36	12,35	14,50	16,82
10 %	1,45	3,05	4,80	6,73	8,86	11,20	13,77	16,59	19,70	23,13

Abbildung 16: Zinsvorteil aus Thesaurierungsbegünstigung Grenzsteuersatz 42 % - UNStRefG

Bei einem Zinssatz von 5 % muss der Gewinn 5 Jahre thesauriert werden, damit ein Zinsvorteil aus der aufgeschobenen Steuerzahlung von insgesamt 14,51 € i. H. von 4,01 € erreicht wird. Bei einem Zinssatz von 10 % muss immerhin für 3 Jahre thesauriert werden. Für die Einschätzung, ob der Zinsvorteil die Steuer Mehrbelastung übersteigt, müsste der Unternehmer wissen, wann eine Nachversteuerung eintritt. Die Steuerplanung ist hierbei schon deutlich schwieriger, da 3 Jahre oder mehr überblickt werden müssen. Die Rücknahmemöglichkeit ist nur bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids des nächsten Veranlagungszeitraums möglich. Abhängig von dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung lassen sich die beiden folgenden Jahre auf Nachversteuerungstatbestände überprüfen, bevor die Entscheidung über die Rücknahme des Antrags zu treffen ist. Planungszeiträume, die über 2 Jahre hinausgehen, unterliegen deshalb einer gewissen Planungsunsicherheit.

4.1.2.5 Gesamtsteuerbelastung für Grenzsteuersatz 35 %

Die steuerliche Mehrbelastung fällt bei einem Grenzsteuersatz von 35 % mit 11,39 € deutlich höher aus als bei den Grenzsteuersätzen in Höhe von 42 % und 45 %:

Grenzsteuersatz 35 %	in €	§ 32a EStG	§ 34a EStG	Differenz
(1) Tatsächlich einbehaltener Gewinn vor Steuern		100,00	100,00	
(2) BMG tarifliche Einkommensteuer		100,00	0,00	
(3) BMG Thesaurierungsbegünstigung		0,00	100,00	
			70,20	
(4) tarifliche Einkommensteuer 35 %		35,00	0,00	
(5) ESt Thesaurierungsbegünstigung 28,25 %			28,25	
(6) festzusetzende Einkommensteuer [(4)+(5)]		35,00	28,25	-6,75
(7) Solidaritätszuschlag auf festzusetzende ESt		1,93	1,55	-0,37
(8) ESt-Belastung vor Nachsteuer (35 %) [(6) + (7)]		36,93	29,80	-7,12
<u>Nachbelastung</u>				
(9) Nachversteuerungsbetrag [(3)-(5)-(5)*5,5 %]		0,00	70,20	
(10) Nachsteuer für nachträgliche Entnahme 25 %		0,00	17,55	17,55
(11) Solidaritätszuschlag auf Nachsteuer		0,00	0,97	0,97
(12) ESt-Belastung inkl. Nachsteuer (35 %) [(8) + (10) + (11)]		36,93	48,32	11,39

Abbildung 17: Einkommensteuerbelastung für Grenzsteuersatz 35 % - UNStRefG

Mit der Thesaurierungsbegünstigung entsteht unabhängig vom Grenzsteuersatz eine Gesamtsteuerbelastung von 48,32 €, während die Belastung bei einem persönlichen Steuersatz von 35 % nur 36,93 € beträgt. Sie liegt jedoch noch über der Gesamtsteuerbelastung vor Nachsteuer nach § 34a EStG i. H. von 29,80 €, womit die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung grundsätzlich noch erwägenswert wäre. Der

Stundungseffekt auf den gestundeten Steuerbetrag von 7,12 € ist aber dadurch auch wesentlich geringer als bei den Grenzsteuersätzen von 42 % und 45 %.

4.1.2.6 Zinsvorteil bei Grenzsteuersatz 35 %

Inwiefern die steuerliche Mehrbelastung von 11,39 € mit der Verzinsung des gestundeten Steuerbetrags von 7,12 € kompensiert werden kann, hängt von der Höhe des Zinssatzes und der Länge des Thesaurierungszeitraums ab. Die Zinsvorteile sind in folgender Tabelle dargestellt:

Einkommensteuer	6,75 €
Solidaritätszuschlag	0,37 €
Steuerstundungsbetrag	7,12 €

in €										
Zinssatz / Jahre	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4 %	0,28	0,58	0,89	1,21	1,54	1,89	2,25	2,62	3,01	3,42
5 %	0,36	0,73	1,12	1,53	1,97	2,42	2,90	3,40	3,93	4,48
6 %	0,43	0,88	1,36	1,87	2,41	2,98	3,59	4,23	4,91	5,63
8 %	0,57	1,18	1,85	2,57	3,34	4,18	5,08	6,06	7,11	8,25
10 %	0,71	1,50	2,36	3,30	4,35	5,49	6,75	8,14	9,67	11,35

Abbildung 18: Zinsvorteil aus Thesaurierungsbegünstigung Grenzsteuersatz 35 % - UNStRefG

Von einem Gesellschafter mit einem Grenzsteuersatz von 35 % muss der Gewinn mindestens 10 Jahre einbehalten werden und der Zinssatz mindestens 10 % betragen, damit die Steuer Mehrbelastung von 11,39 € kompensiert wird. Da es sich um einen sehr langen Planungszeitraum handelt, ist die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung mit großer Unsicherheit behaftet.

4.1.3 Bewertung

Für einen Gesellschafter mit einem persönlichen Grenzsteuersatz in Höhe des Thesaurierungssteuersatzes von 28,25 % oder weniger lohnt sich die Thesaurierungsbegünstigung aufgrund der Nachbelastung in keinem Fall.³⁰⁴ Aber auch für Gesellschafter mit Grenzsteuersätzen zwischen 28,25 % und 45 % ist die Thesaurierungsbegünstigung mit

³⁰⁴ Vgl. Ley/Brandenberg 2007, S. 1087; Hey 2007, S. 930.

Vorsicht zu genießen.³⁰⁵ Je niedriger der persönliche Grenzsteuersatz umso größer ist die Steuer Mehrbelastung. Deshalb muss bei gleichem Zinssatz der Planungshorizont entsprechend lang sein, was andererseits zu einer geringeren Verlässlichkeit der Kalkulation führt.

Für den Steuerpflichtigen besteht hinsichtlich des Zeitpunkts der Nachversteuerung insoweit Planungsunsicherheit, als er nicht überblicken kann, wie lange die einbehaltenen Gewinne im Unternehmen verbleiben und somit nicht weiß, wann es zu einer Nachversteuerung kommen wird. Dies ist von vielfältigen Faktoren abhängig, wie z. B. der Gewinnsituation in den Folgejahren sowie dem zukünftigen Entnahmeverhalten aus privaten Anlässen. Unvorhergesehen niedrige Gewinne bzw. unerwartete Verluste oder außerbetrieblich veranlasste hohe Entnahmen können dazu führen, dass die Entnahmen den Gewinn übersteigen. Dadurch kann die Nachversteuerung ungewollt bzw. ungeplant zu einem relativ frühen Zeitpunkt einsetzen. Auch die Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes, bspw. aus gesundheitlichen Gründen, lässt sich nicht immer genau vorherbestimmen. Der Antrag auf Rücknahme der Thesaurierungsbegünstigung kann zwar helfen extreme Auswirkungen zu vermeiden, doch in vielen Fällen reicht er nicht weit genug.³⁰⁶

Die Tatsache, dass begünstigt versteuerte Gewinne bei der späteren Entnahme nachbelastet werden müssen, ist folgerichtig und unter Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes auch notwendig, da der Gesetzgeber nur diejenigen Gewinne begünstigen möchte, die im Unternehmen verbleiben.³⁰⁷ Die Höhe der Nachversteuerung führt jedoch insgesamt zu einer höheren Steuer als bei der sofortigen Versteuerung entstanden wäre. Unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Planungssicherheit ist eine Steuer Mehrbelastung als Ergebnis der Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung in Vorjahren nicht zu begrüßen.

Die steuerliche Mehrbelastung aufgrund der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung wird in einem gemeinsamen „Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung“³⁰⁸ von 37 Steuerwissenschaftlern kritisiert. Ein weiterer Kritikpunkt der Steuerwissenschaftler, der auch in der bestehenden Literatur hauptsäch-

³⁰⁵ Vgl. Hey 2007, S. 930.

³⁰⁶ Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V. 2007, S. 9.

³⁰⁷ Vgl. Ley/Brandenberg 2007, S. 1087; Hey 2007, S. 928.

³⁰⁸ Vgl. Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer 2008, S. 1405 ff.

lich angeführt wird, ist die Art der Einbettung der Thesaurierungsbegünstigung in das bestehende Steuersystem.³⁰⁹ Sowohl die Einkommensteuer aus der begünstigten Besteuerung als auch die Gewerbesteuer mindern den maximal begünstigungsfähigen Gewinn. Somit kann die Thesaurierungsbegünstigung nur für einen geringeren Teil des nicht an Gesellschafter ausgeschütteten Gewinns in Anspruch genommen werden, wodurch die Steuerbelastung auf den gesamten Gewinn weit über der angestrebten Steuerbelastung von 29,80 % liegt. Dieser Kritikpunkt trägt auch dazu bei, dass das mit der Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung angestrebte Ziel der Belastungsneutralität zur Förderung des Ziels der Rechtsformneutralität, beides Unterformen der Entscheidungsneutralität, nicht erreicht wurde.³¹⁰ Die durch die wechselseitige Abhängigkeit von Steuerbelastung und begünstigungsfähigem Gewinn erschwerte Ermittlung der Steuerbelastung trägt zur Intransparenz der Besteuerung bei. Das Ziel vergleichbarer Steuerbelastung zur Förderung der Rechtsformneutralität lässt sich aufgrund der unterschiedlichen Strukturen von Transparenzprinzip und Trennungsprinzip nicht verwirklichen.³¹¹ Auch in systematischer Hinsicht hat die hochkomplexe Thesaurierungsbegünstigung einen hohen Preis, denn das für Personengesellschaften geltende Transparenzprinzip wird für die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung inklusive Nachversteuerung durch das Trennungsprinzip punktuell durchbrochen.³¹² Die daraus entstehenden Probleme machen deutlich, dass Rechtsformneutralität im strengeren Sinne nicht erreicht werden kann solange das Nebeneinander von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für die Besteuerung verschiedener Rechtsformen bestehen bleibt. Die Rechtsformneutralität wird weiterhin ein Wunsch der Ökonomie bleiben, der in absehbarer Zukunft nicht realisiert werden wird.

Weitere Aspekte wie Fragen zur optimalen Unternehmensfinanzierung müssen bei der Entscheidung über die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung berücksichtigt werden. Denn die Einführung der niedrigen Abgeltungsteuer ab dem Jahr 2009 auf Zinserträge des Privatvermögens führt dazu, dass die Erträge der entnommenen Gewinne im Privatvermögen schneller wachsen als im Betriebsvermögen. Gesellschafter soll-

³⁰⁹ Vgl. Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer 2008, S. 1406.

³¹⁰ Vgl. Homburg/Houben/Maiterth 2007, S. 16.

³¹¹ Vgl. Hey 2007, S. 927; Dörfler/Graf/Reichl 2007, S. 649.

³¹² Vgl. Seer 2009, S. 1046.

ten den Gewinn somit entnehmen.³¹³ Soweit die Zinsaufwendungen nicht erheblich von den Zinserträgen abweichen, ist die Fremdfinanzierung des Unternehmens somit vorteilhafter als die Eigenfinanzierung.³¹⁴ Demzufolge wird durch die Abgeltungsteuer und die Nichtberücksichtigung von Alrücklagen bei der Nachversteuerung von Überentnahmen das selbst gesteckte Ziel der Stärkung des Eigenkapitals nicht nur verfehlt, sondern das Gegenteil erreicht.³¹⁵ Personengesellschaften haben entweder zur Vermeidung der Nachversteuerung bereits vor Inkrafttreten der Thesaurierungsbegünstigung verstärkt Alrücklagen entnommen oder ab dem Zeitpunkt der Anwendung der Abgeltungsteuer wird kein Eigenkapital mehr zugeführt bzw. Gewinne nicht im Unternehmen belassen.

Die gesetzliche Regelung zur Thesaurierungsbegünstigung ist vielleicht komplexer geraten als unbedingt erforderlich, jedoch ist dem Gesetzgeber zugutezuhalten, dass keine Lösung zur Begünstigung der einbehaltenen Gewinne von Personengesellschaften einfach gewesen wäre.³¹⁶ Insgesamt verursacht die Entscheidung über die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung einen hohen Planungsaufwand.³¹⁷ Im Gegensatz dazu steht ein relativ geringer geldmäßiger Vorteil aus der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung.³¹⁸ Unter Berücksichtigung der Unsicherheit bezüglich der tatsächlichen Realisation des Vorteils stellt sich für jeden Unternehmer die Frage, ob sich der Aufwand und das Risiko lohnen.

4.2 Konzept der Stiftung Marktwirtschaft

Nun wird die Besteuerung von einbehaltenen Gewinnen nach dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft vorgestellt.

³¹³ Vgl. Homburg 2007, S. 688.

³¹⁴ Vgl. Patek 2007, S. 461; Maiterth/Müller 2007, S. 49..

³¹⁵ Vgl. Homburg, 2007, S. 690; Knirsch/Maiterth/Hundsdoerfer 2008, S. 1406; Maiterth/Müller 2007, S. 49.

³¹⁶ Vgl. Wendt 2009, S. 406.

³¹⁷ Vgl. Beckmann / Schanz 2009, S. 162; Maiterth/Müller 2007, S. 71.

³¹⁸ Vgl. Schiemann 2008, S. 146.

4.2.1 Begünstigung von einbehaltenen Gewinnen nach Stiftung Marktwirtschaft

Einbehaltene Gewinne von Personengesellschaften und Einzelunternehmen günstiger zu besteuern – ebenso wie einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften – ist ein Kernpunkt des Steuerpolitischen Programms der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft. Es gibt einige Gemeinsamkeiten zwischen dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft und dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, aber an entscheidenden Stellen auch Unterschiede, die hier aufgezeigt werden sollen.

Die Stiftung Marktwirtschaft hat das Körperschaftsteuergesetz zu einem Unternehmenssteuergesetz weiterentwickelt.³¹⁹ Der Unternehmensteuer unterliegen, mit Ausnahme von Kleinunternehmen, alle Unternehmen, also nicht nur Kapitalgesellschaften sondern auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen, sofern sie unternehmerisch tätig sind.³²⁰ Die im Folgenden kurz als Unternehmensteuer bezeichnete Steuerbelastung setzt sich zusammen aus einer Allgemeinen Unternehmensteuer, welche die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer auf unternehmerische Einkünfte ersetzen soll, und einer Kommunalen Unternehmensteuer, als Ersatz für die Gewerbesteuer.³²¹ Die Allgemeine und die Kommunale Unternehmensteuer werden von dem zu versteuernden Einkommen als einheitlicher Bemessungsgrundlage erhoben,³²² d. h., es werden weder Hinzurechnungen noch Kürzungen vorgenommen. Die Bemessungsgrundlage wird nicht durch die Kommunale Unternehmensteuer gemindert. Der entscheidende Unterschied zur Gesetzeslage nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 besteht in der tatsächlichen Ausgestaltung als Unternehmensteuer. Die Allgemeine und die Kommunale Unternehmensteuer werden sowohl von Kapitalgesellschaften als auch von Personengesellschaften aus dem Unternehmensvermögen gezahlt und die nicht abziehbare Kommunale Unternehmensteuer mindert nicht die Bemessungsgrundlage für den günstigen Unternehmensteuersatz.

Nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 werden Personengesellschaften und Einzelunternehmen weiterhin grundsätzlich nach dem Transparenzprinzip besteuert. Eine Ausnahme stellt lediglich der Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung dar, wo-

³¹⁹ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 19.

³²⁰ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 20+21.

³²¹ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 17 f.

³²² Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 21.

durch sich die Steuerbelastung in eine Vorbelastung und eine Nachbelastung aufteilt. Mit der Thesaurierungsbegünstigung wird das Trennungsprinzip jedoch nicht konsequent verfolgt, denn sie ist nicht als Unternehmensteuer ausgestaltet. Deshalb mindern die Gewerbesteuer und die Einkommensteuer auf den begünstigt besteuerten Gewinn den einbehaltenen Gewinn, für den die begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen werden kann. Das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft sieht dagegen für alle der Unternehmensteuer unterliegenden Unternehmen grundsätzlich das Trennungsprinzip vor. Das bedeutet, der gesamte Unternehmensgewinn unterliegt zunächst der Unternehmensteuer.

Zur Höhe der Unternehmensteuer schlägt die Stiftung Marktwirtschaft eine Bandbreite von 25-30 % vor.³²³ Bei den folgenden Berechnungen werden 30 % verwendet, da das in etwa der Vorbelastung der Thesaurierungsbegünstigung von 29,80 %³²⁴ entspricht.

Auf Gewinne, die an die Gesellschafter ausgeschüttet bzw. von ihnen entnommen werden, erfolgt auf Ebene des Gesellschafters eine Nachbelastung. Diese ist auf den nach diesem Konzept maximalen Grenzsteuersatz des Gesellschafters von 42 % abgestimmt.³²⁵ Im Gegensatz zum Unternehmensteuerreformgesetz, bei dem für die gesamte Nachbelastung ein pauschaler Prozentsatz von 25 % festgelegt wurde, unterliegt der entnommene Gewinn nach dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft nicht in voller Höhe der Nachbelastung. Er wird anhand eines weiterentwickelten Halbeinkünfteverfahrens, dem Teileinnahmeverfahren, in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Anteil aufgeteilt. Von diesem Verfahren gibt es zwei Ausnahmen, die eine Besteuerung nach dem Transparenzprinzip vorsehen. Zum einen mindern angemessene Leistungsvergütungen an Gesellschafter einer Personengesellschaft den Gewinn des Unternehmens.³²⁶ Diese versteuert der Gesellschafter in voller Höhe mit seinem persönlichen Steuersatz. Zum anderen ist für Personengesellschafter und Einzelunternehmer die transparente Entnahmebesteuerung vorgesehen. Danach dürfen die Entnahmen von Gewinnen bis zu einer Höhe von 120 T€ je Gesellschafter als Betriebsausgabe abgezogen

³²³ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 18.

³²⁴ Einkommensteuer 28,25 % + Solidaritätszuschlag 5,5 % x 28,25 %

³²⁵ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 48.

³²⁶ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 22.

werden.³²⁷ Im Gegenzug werden die transparent entnommenen Beträge in voller Höhe mit dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters versteuert.

Abgesehen von den Leistungsvergütungen, die ein Einzelunternehmer nicht vereinbaren kann, gelten die Ausführungen im Übrigen entsprechend für einen Einzelunternehmer. Ein Solidaritätszuschlag ist nach diesem Konzept nicht vorgesehen, da die gewünschte Steuerbelastung auf Gesellschafterebene anhand des Einkommensteuertarifs gesteuert werden kann.

4.2.2 Gesamtsteuerbelastung begünstigt und sofort versteuerter Gewinne

Wie in Abschnitt 4.1 soll ein zusätzlicher Gewinn von 100 € eines Gesellschafters einer Personengesellschaft versteuert werden. Hierbei steht wieder die Frage im Vordergrund inwieweit sich aus der Thesaurierung von Gewinnen aufgrund der anschließenden Nachbelastung eine Steuermehrbelastung ergibt. Dazu werden zunächst einbehaltene Gewinne, welche nach dem Trennungsprinzip im Zeitpunkt der Entnahme auf Gesellschafterebene nachbelastet werden, mit solchen Gewinnen verglichen, bei denen die Besteuerung nach dem Transparenzprinzip erfolgt.

³²⁷ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 27.

4.2.2.1 Gesamtsteuerbelastung und Zinsvorteil für Grenzsteuersatz 42 %

Zunächst wird die Gesamtsteuerbelastung für einen Gesellschafter mit einem Grenzsteuersatz von 42 % betrachtet:

Grenzsteuersatz 42 %	in €	Trennungsprinzip	Transparenzprinzip	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>				
(1) Gewinn vor Steuern		100,00	100,00	0,00
(2) Tätigkeitsvergütung/transparente Entnahme		0,00	-100,00	100,00
(3) zu versteuerndes Einkommen f. Unternehmensteuer		100,00	0,00	-100,00
(4) Kommunale Unternehmensteuer 8 %		8,00	0,00	-8,00
(5) Allgemeine Unternehmensteuer 22 %		22,00	0,00	-22,00
(6) Unternehmensteuer gesamt		30,00	0,00	-30,00
<u>Gesellschafterebene</u>				
(7) Tätigkeitsvergütung/transparente Entnahme		0,00	100,00	100,00
(8) Gewinnanteil abzüglich Unternehmensteuer [100 – (6)]		70,00	0,00	-70,00
(9) - steuerfreier Gewinnanteil [29/49 * (8)]		-41,00	0,00	41,00
(10) steuerpflichtiger Gewinnanteil [20/49 * (8)]		28,00	0,00	-28,00
(11) BMG tarifl. Einkommensteuer [(7)+(10)]		28,00	100,00	72,00
(12) Einkommensteuer Grenzsteuersatz 42 %		12,00	42,00	30,00
(13) Gesamtsteuerbelastung vor Nachsteuer (42 %) (6) bzw. (12)		30,00	42,00	-12,00
(14) Gesamtsteuerbelastung inkl. Nachsteuer (42 %) [(6) + (12)]		42,00	42,00	0,00

Abbildung 19: Gesamtsteuerbelastung für Grenzsteuersatz 42 % - Stiftung Marktwirtschaft

Der Gewinn von 100 € wird bei dem Trennungsprinzip auf Unternehmensebene mit 30 € Unternehmensteuer belastet. Die Nachbelastung auf Gesellschafterebene von 12 € führt zu einer Gesamtsteuerbelastung von 42 €. Für eine Leistungsvergütung bzw. transparente Entnahme fällt bei dem Transparenzprinzip zwar keine Unternehmensteuer an, da beides auf Unternehmensebene abzugsfähig ist. Die Steuerbelastung auf Gesellschafterebene zu dem persönlichen Grenzsteuersatz von 42 % führt jedoch ebenfalls zu einer Gesamtsteuerbelastung von 42 €. Der Grund für die Steuerbelastungsgleichheit ist die Anwendung eines Teileinnahmeverfahrens, das so ausgestaltet ist, dass insgesamt eine Steuerbelastung auf die Gewinnausschüttung von 42 % entsteht. Dazu ist die Nachbelastung auf einen Grenzsteuersatz von 42 % ausgerichtet. Da auf Gesellschafterebene nur noch eine Nachbelastung in Höhe der fehlenden 12 % bezogen auf den Unternehmensgewinn von 100 € erfolgen muss, wird nur ein Teil des entnommenen Gewinnanteils besteuert. Als entnommen gelten nur 70 €, d. h. der Gewinn von 100 € abzüglich 30 € Unternehmensteuer, da diese aus dem Unternehmensvermögen gezahlt wird. Die steuerpflichtigen Einkünfte werden durch Multiplikation des entnommenen Gewinnanteils von 70 € mit dem Faktor $20/49$ ³²⁸ ermittelt.³²⁹ Der steuerpflichtige Gewinnanteil von 28 € unterliegt dem Grenzsteuersatz von 42 %, woraus sich die Nachbelastung von 12 € ergibt. Da die Gesamtsteuerbelastung für beide Besteuerungsformen gleich hoch ist, entsteht durch die Thesaurierung von Gewinnen ein Zinsvorteil, wie aus der folgenden Tabelle zu entnehmen ist. Statt 42 € Einkommensteuer sind zunächst nur 30 € Unternehmensteuer zu leisten, während die Nachbelastung von 12 € erst bei späterer Entnahme erfolgt, also gestundet wird:

³²⁸ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 26; dieser Multiplikator ist gültig bei einer Vorbelastung mit Unternehmensteuer von 30 %.

³²⁹ Mit folgender Formel kann der Faktor berechnet werden: $42 \% * \text{Faktor} * 70 \% * 10 \text{ T€} = 12 \% * 10 \text{ T€}$ (für Unternehmensgewinn = 10 T€).

Einkommensteuer	42,00 €
Unternehmensteuer	<u>-30,00 €</u>
Steuerstundungsbetrag	12,00 €

in €										
Zinssatz/Jahre	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4 %	0,48	0,98	1,50	2,04	2,60	3,18	3,79	4,42	5,08	5,76
5 %	0,60	1,23	1,89	2,59	3,32	4,08	4,89	5,73	6,62	7,55
6 %	0,72	1,48	2,29	3,15	4,06	5,02	6,04	7,13	8,27	9,49
8 %	0,96	2,00	3,12	4,33	5,63	7,04	8,57	10,21	11,99	13,91
10 %	1,20	2,52	3,97	5,57	7,33	9,26	11,38	13,72	16,30	19,12

**Abbildung 20: Zinsvorteil aus einbehaltenen Gewinnen Grenzsteuersatz 42 %
- Stiftung Marktwirtschaft**

Wenn der Gesellschafter den einbehaltenen Gewinn erst nach Ablauf von 2 Jahren entnimmt, erzielt er bei einem Zinssatz von beispielsweise 5 % einen Zinsvorteil in Höhe von 1,23 €. Dem steht keine Steuer Mehrbelastung gegenüber.

4.2.2.2 Gesamtsteuerbelastung und Zinsvorteil für Grenzsteuersatz 35 %

Bei einem Grenzsteuersatz von 35 % ergibt sich dagegen eine Steuermehrbelastung in Höhe von 5 €:

Grenzsteuersatz 35 %	in €	Trennungs- prinzip	Trans- parenz- prinzip	Differenz
<u>Unternehmensebene</u>				
(1) Gewinn vor Steuern		100,00	100,00	0,00
(2) Tätigkeitsvergütung/transparente Entnahme		0,00	-100,00	100,00
(3) zu versteuerndes Einkommen f. Unternehmensteuer		100,00	0,00	-100,00
(4) Kommunale Unternehmensteuer 8 %		8,00	0,00	-8,00
(5) Allgemeine Unternehmensteuer 22 %		22,00	0,00	-22,00
(6) Unternehmensteuer gesamt		30,00	0,00	-30,00
<u>Gesellschafterebene</u>				
(7) Tätigkeitsvergütung/transparente Entnahme		0,00	100,00	100,00
(8) Gewinnanteil abzüglich Unternehmensteuer [100 – (6)]		70,00	0,00	-70,00
(9) - steuerfreier Gewinnanteil [29/49 * (8)]		41,43	0,00	41,00
(10) steuerpflichtiger Gewinnanteil [20/49 * (8)]		28,57	0,00	-28,00
(11) BMG tarifl. Einkommensteuer [(7)+(10)]		28,57	100,00	72,00
(12) Einkommensteuer Grenzsteuersatz 35 %		10,00	35,00	30,00
(13) Gesamtsteuerbelastung vor Nachsteuer (35 %) (6) bzw. (12)		30,00	35,00	-5,00
(14) Gesamtsteuerbelastung inkl. Nachsteuer (35 %) [(6) + (12)]		40,00	35,00	5,00

Abbildung 21: Gesamtsteuerbelastung für Grenzsteuersatz 35 % - Stiftung Marktwirtschaft

Die nach dem Trennungsprinzip entstehende Belastung durch die Unternehmensteuer einerseits und der anschließenden Nachbelastung auf den festgelegten Anteil der steuerpflichtigen Einkünfte von 20/49 führt bei einem Grenzsteuersatz von 35 % zu einer Gesamtsteuerbelastung von 40 €, bezogen auf den Gewinnanteil von 100 €. Diese besteht aus 30 € Unternehmensteuer und 10 € Nachbelastung auf den steuerpflichtigen Gewinnanteil von 28,57 € auf Gesellschaftsebene zu dem persönlichen Grenzsteuersatz von 35 %. Eine Leistungsvergütung oder transparente Entnahme ist dagegen auf Unternehmensebene abzugsfähig und unterliegt nach dem Transparenzprinzip nur dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt demnach nur 35 € und ist damit um 5 € geringer als die begünstigte Besteuerung des einbehaltenen Gewinns zuzüglich Nachbelastung.

Wird der Gewinnanteil zunächst thesauriert, dann entsteht ein Zinsvorteil auf den Steuerstundungsbetrag, der sich aus der Differenz zwischen der sofortigen Versteuerung und der bei Thesaurierung zunächst nur zu leistenden 30 € Unternehmensteuer ergibt. Dem Zinsvorteil, dessen Höhe vom Thesaurierungszeitraum und dem Zinssatz abhängig ist, steht der Nachteil gegenüber, dass letztendlich eine Steuer Mehrbelastung von 5 € entsteht. Erst bei einem Zinssatz von 8 % und einem Thesaurierungszeitraum von 9 Jahren wird die Steuer Mehrbelastung von 5 € durch einen Zinsvorteil von 5,00 € kompensiert. Deshalb sind in diesen Fällen die Möglichkeiten der Versteuerung nach dem Transparenzprinzip wie die Vereinbarung von Leistungsvergütungen und die transparente Entnahmebesteuerung zu bevorzugen.

Einkommensteuer	35,00
Unternehmensteuer	<u>-30,00</u>
Steuerstundungsbetrag	5,00

in €										
Zinssatz / Jahre	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4 %	0,20	0,41	0,62	0,85	1,08	1,33	1,58	1,84	2,12	2,40
5 %	0,25	0,51	0,79	1,08	1,38	1,70	2,04	2,39	2,76	3,14
6 %	0,30	0,62	0,96	1,31	1,69	2,09	2,52	2,97	3,45	3,95
8 %	0,40	0,83	1,30	1,80	2,35	2,93	3,57	4,25	5,00	5,79
10 %	0,50	1,05	1,66	2,32	3,05	3,86	4,74	5,72	6,79	7,97

Abbildung 22: Zinsvorteil aus einbehaltenen Gewinnen Grenzsteuersatz 35 %
 - Stiftung Marktwirtschaft

4.2.3 Bewertung

Die Betrachtung der Gesamtsteuerbelastung für entnommene Gewinne nach dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft führt sowohl im Fall der Besteuerung nach dem Trennungs- als auch Transparenzprinzip bei einem Grenzsteuersatz von 42 % zu Belastungsgleichheit. Bei einem geringeren Grenzsteuersatz führt das Trennungsprinzip jedoch auch nach diesem Konzept zu einer steuerlichen Mehrbelastung. Da der Faktor 20/49 zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinnanteils auf den Grenzsteuersatz von 42 % abgestimmt ist, ergibt sich bei einem Grenzsteuersatz von 35 % eine zu hohe Gesamtsteuerbelastung. Diese liegt mit 40 % bezogen auf den Gewinnanteil zwar über dem persönlichen Grenzsteuersatz des Gesellschafters, aber immerhin unter der Gesamtsteuerbelastung eines Gesellschafters mit einem Grenzsteuersatz von 42 %.

Die Stiftung Marktwirtschaft hat das Halbeinkünfteverfahren zu einem Teileinnahmeverfahren weiterentwickelt. Dieses ermittelt unter Berücksichtigung der „anzurechnenden“ Unternehmensteuerbelastung die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte. Der Faktor 20/49 zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinnanteils ergibt sich unter Berücksichtigung der kommunalen und allgemeinen Unternehmensteuer, stellvertretend für die Steuerbelastung sowohl aus Körperschaftsteuer als auch aus Gewerbesteuer. Da es sich bei dem Teileinnahmeverfahren aber nicht um eine Anrechnung der tatsächlich gezahlten Unternehmensteuer auf die inländische Einkommensteuerlast handelt, sind die gegen das Anrechnungsverfahren angebrachten EU-rechtlichen Bedenken nicht gerechtfertigt. Das EuGH-Urteil³³⁰ in der Sache Manninen hatte gezeigt, dass die Beschränkung der Anrechnung von Körperschaftsteuer auf inländische Anteilseigner problematisch ist, da das Anrechnungsverfahren gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.³³¹ Das Teileinnahmeverfahren dient ebenso wie das geltende Halbeinkünfteverfahren und die Abgeltungsteuer lediglich auf Gesellschafterebene der steuerlichen Nachbelastung von Ausschüttungen, die bereits auf Unternehmensebene steuerlich vorbelastet wurden. Die Tatsache, dass möglicherweise Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften einer niedrigeren Besteuerung als Ausschüttungen deutscher

³³⁰ EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – EGHE-2004-7498; IStR 2004, S. 680.

³³¹ Vgl. Mueller 2002, 109 ff.

Gesellschaften unterlegen haben, wird entsprechend dem geltenden Recht hingenommen.

Auch wenn die Ausgestaltung des Teileinnahmeverfahrens der Stiftung Marktwirtschaft das Problem des Steuerbelastungsunterschieds zwischen sofort versteuerten und einbehaltenen Gewinnen etwas entschärft, bietet es für einen Grenzsteuersatz von weniger als 42 % keine optimale Lösung.³³² Um dennoch eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für natürliche Personen zu gewährleisten, wird das grundsätzlich anzuwendende Trennungsprinzip durch die Möglichkeit der Wahl des Transparenzprinzips in Form der transparenten Entnahmebesteuerung ergänzt. Da Entnahmen bis zu 120.000 € je Gesellschafter transparent entnommen werden können, werden sie so auf Gesellschafterebene in voller Höhe mit dem jeweiligen Grenzsteuersatz unterhalb von 42 % versteuert. Für 120.000 € übersteigende Gewinnanteile ist in der Regel aufgrund der Höhe des Einkommens ohnehin der Grenzsteuersatz von 42 % anzuwenden, sodass die Begrenzung der transparenten Entnahmebesteuerung auf 120.000 € für die meisten Gesellschafter keinen Nachteil darstellt.

Abgesehen von den hier ausgearbeiteten Vorteilen des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft gegenüber der Thesaurierungsbegünstigung nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 unterscheidet sich dieses Konzept auch in einem in der Literatur stark kritisierten Punkt von der Thesaurierungsbegünstigung. Die Bemessungsgrundlage für die Inanspruchnahme der günstigen Unternehmensbesteuerung wird nicht durch Steuerzahlungen vermindert. Demzufolge bietet das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft über die hier ausführlich dargestellten Probleme hinaus Lösungsalternativen zu den mit der Thesaurierungsbegünstigung angestrebten Zielen der Belastungs- und Rechtsformneutralität.

³³² Die Progressionszone mit Grenzsteuersätzen von weniger als 42 % endet bei einem zvE von 110.000 € für zusammen veranlagte Ehegatten.

4.3 Fortentwicklungsansatz zu § 34a EStG

4.3.1 Verbesserungspotenzial des § 34a EStG

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 wurde für Kapitalgesellschaften die tarifliche Steuerbelastung auf einbehaltene Gewinne abgesenkt. Ergänzend dazu sollten Personengesellschaften und Einzelunternehmen mit der Thesaurierungsbegünstigung ebenso die Möglichkeit erhalten, einbehaltene Gewinne einer begünstigten Besteuerung zu unterwerfen. Die Ausgestaltung der Thesaurierungsbegünstigung führt für den Mittelstand jedoch zu einer Behinderung in ihrer Anwendbarkeit und leidet hinsichtlich ihrer Vorteilhaftigkeit.³³³ Sie wirkt sogar völlig entgegen dem Ziel, die Eigenkapitalbasis deutscher Unternehmen nachhaltig zu stärken.³³⁴ Mit der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG wird ebenso das Ziel der Belastungsneutralität nicht erreicht.³³⁵ Die Rechtsformneutralität wird schon allein durch die inkonsequente Ausgestaltung der Thesaurierungsbegünstigung nicht erreicht, und zwar durch die Tatsache, dass sie nicht als Unternehmensteuer ausgestaltet ist. Deshalb soll die Thesaurierungsbegünstigung mit einigen entscheidenden Änderungen attraktiver gemacht werden.

Sowohl die Gewerbesteuer als auch die Einkommensteuer aus der begünstigten Besteuerung dürften den maximal begünstigungsfähigen Betrag nicht mindern. Der günstige Steuersatz müsste entsprechend den Forderungen in der bestehenden Literatur wie bei der Körperschaftsteuer und bei der Unternehmensteuer des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft auf den gesamten Unternehmensgewinn angewendet werden. Damit würde ein entscheidender Verbesserungsvorschlag umgesetzt, der auch in den folgenden Berechnungen so angewendet wird. Den Zielen der Belastungs- und Rechtsformneutralität könnte somit Rechnung getragen werden. Da eingangs von der Frage hinsichtlich des maximal begünstigungsfähigen Betrags abstrahiert wurde, ergibt diese Problematik bei den Berechnungen zur Steuerbelastung des tatsächlich einbehaltenen Gewinns keine Änderungen im Vergleich zu den Berechnungen auf der Grundlage der Unternehmensteuerreform 2008 in Abschnitt 4.1.

³³³ Vgl. Dörfler/Fellinger/Reichl 2009, S. 69.

³³⁴ Vgl. Sachverständigenrat 2008, S. 267.

³³⁵ Vgl. Sachverständigenrat 2008, S. 267; s.a. Ausführungen in Abschnitt 5.1.1.2: Begünstigungsfähiger Gewinn.

Die Nachbelastung auf Gesellschafterebene erfolgt bei ausgeschütteten Gewinnen von Kapitalgesellschaften mittels der Abgeltungssteuer und bei entnommenen Gewinnen von Personengesellschaften mittels der Nachsteuer. Für beide Nachbelastungsformen ist ein fixer Einkommensteuersatz von 25 % festgelegt. Der Sachverständigenrat bezeichnet die mangelhafte Abstimmung von Unternehmensbesteuerung und Abgeltungssteuer als „Achillesferse“ der Reform, da hierdurch Finanzierungsentscheidungen verzerrt werden.³³⁶ Diese Aussage lässt sich auf die mangelhafte Abstimmung zwischen der begünstigten Besteuerung und anschließender Nachbelastung übertragen, da versucht wurde, die Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen an die Besteuerung von Kapitalgesellschaften anzulehnen.

Der entscheidende Nachteil der Thesaurierungsbegünstigung nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 besteht in der steuerlichen Mehrbelastung aufgrund der fixen Nachbelastung. Die Gesamtsteuerbelastung bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung liegt aufgrund der Nachbelastung von 25 % sogar noch etwas über der Steuerbelastung bei Normalversteuerung bei einem Grenzsteuersatz von 45 %. Die fixe Nachbelastung ist zwar in Ihrer Handhabung relativ einfach, führt jedoch bei Steuerpflichtigen mit geringeren Grenzsteuersätzen – wie in Abschnitt 4.1 gezeigt – zu unverhältnismäßig hohen Steuermehrbelastungen. Deshalb sollte die Höhe der Nachbelastung unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung auf eine Gesamtsteuerbelastung entsprechend der Steuerbelastung bei Normalversteuerung angepasst werden. Wie bereits ausgeführt, entsteht bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung im Gegensatz zur Normalversteuerung ein Zinsvorteil, der je nach Thesaurierungsdauer und anzuwendendem Zinssatz unterschiedlich hoch ausgeprägt ist. Für Personengesellschaften war das bisher ohne die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung ein Nachteil gegenüber Kapitalgesellschaften, für die nach geltendem Steuerrecht bereits durch die niedrigere Besteuerung auf Kapitalgesellschaftsebene und der anschließenden Nachbelastung auf Gesellschafterebene bei Ausschüttung ein Zinsvorteil entsteht.

³³⁶ Vgl. Sachverständigenrat 2008, S. 267; vergleiche auch die Ausführungen der Autorin zu den Auswirkungen der Abgeltungssteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen, Wilhelmy 2007, S. 478.

Zwar wäre die Berechnung der exakten Nachbelastung individuell für jeden Steuerpflichtigen als Lösungsmöglichkeit grundsätzlich denkbar, doch würde dies ohne Zweifel einen unverhältnismäßig hohen Aufwand darstellen. In der Folge müssten die steuerlichen Unterschiedsbeträge, die sich auf den thesaurierten Gewinn bei Normalversteuerung gegenüber der Besteuerung im Fall der Thesaurierungsbegünstigung ergeben hätten, zusammen mit dem jeweiligen Nachversteuerungsbetrag festgeschrieben werden. Da ein Steuerpflichtiger in den verschiedenen Veranlagungszeiträumen jedoch unterschiedliche Grenzsteuersätze haben kann, sind auf einbehaltene Gewinne, trotz identischer Höhe, in den einzelnen Veranlagungszeiträumen unterschiedliche Nachbelastungen möglich. Dadurch wäre das Führen einer so genannten „Tapete“ notwendig, ähnlich der Feststellung der Eigenkapitaltöpfe bei dem bis zum Jahr 2001 geltenden körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren.

Im Rahmen der Diskussion zu dem Entwurf von § 34a EStG wurde bereits vorgeschlagen, ähnlich wie bei der Abgeltungsteuer eine Veranlagungsoption anstelle der fixen Nachbelastung für zuvor thesaurierte Beträge einzuführen.³³⁷ Bei der Abgeltungssteuer ist gem. § 32d Abs. 4 EStG ein Veranlagungswahlrecht vorgesehen. Zu beachten gilt hierbei allerdings, dass der Nachversteuerungsbetrag in voller Höhe in die Veranlagung einfließt, denn eine 40 %-ige Steuerfreistellung nach dem Teileinkünfteverfahren entsprechend der Regelung in § 3 Nr. 40 S. 2 EStG ist grundsätzlich nicht vorgesehen.³³⁸

Nach Einführung des § 34a EStG ohne Veranlagungsoption werden nunmehr Vorschläge zu dessen Fortentwicklung gemacht. Bei Entnahme zuvor thesaurierter Beträge soll der nachversteuerungspflichtige Betrag unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nur zu 60 % versteuert werden.³³⁹ Die Autoren setzen die Prämisse, dass es sich bei den nachzusteuernden Gewinnen um die einzigen Einkünfte des handelt. Daraus resultierend wenden sie den Durchschnittsteuersatz an, der aufgrund der 40%-igen Steuerfreistellung sinkt. Im Ergebnis kommen sie zu ähnlichen Gesamtsteuerbelastungen wie im Fall der sofortigen Versteuerung. Beispielsweise bei einem Grenzsteuersatz von 45 % beträgt die Gesamtsteuer aus Thesaurierungsbelastung und Nachversteuerung im Rah-

³³⁷ Hey 2007, S. 929.

³³⁸ Eine Ausnahme bilden lediglich Kapitalerträge aus einer mindestens 25 %-igen Beteiligung oder einer mindestens 1 %-igen Beteiligung in Kombination mit beruflicher Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft, vgl. § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 i. V. m. S. 2 EStG.

³³⁹ Vgl. Dörfler/Fellinger/Reichl 2009, S. 71 f.

men des Teileinkünfteverfahrens nach diesen Berechnungen 46,54 %. Im Fall der sofortigen Versteuerung würde die Steuerbelastung dagegen 46,89 % betragen.³⁴⁰ Wie auch in Kapitel 3 dieser Arbeit wird jedoch die Betrachtung unter dem Gesichtspunkt der Grenzsteuerbelastung als sinnvoller angesehen. Bereits in der Gesetzesbegründung des Unternehmensteuerreformgesetzes wird die Gesamtsteuerbelastung auf Gewinnausschüttungen durch Kapitalgesellschaften bei Anwendung des Teileinkünfteverfahrens anhand des Grenzsteuersatzes berechnet. Für einen Grenzsteuersatz von 45 % wird die Gesamtsteuerbelastung in Höhe von 49,82 % errechnet. Diese setzt sich zusammen aus 29,83 % betrieblichen Steuern³⁴¹ sowie 40 % von 45 % Einkommensteuer zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag, insgesamt bezogen auf 70,17 % des Gewinns.³⁴² Deshalb werden diese Fortentwicklungsvorschläge nicht als optimale Lösung angesehen. Aus dem folgenden Kapitel wird deutlich, dass eine lediglich 40 %ige Steuerfreistellung des Nachversteuerungsbetrags bei einer Grenzbetrachtung nicht ausreicht, um die Thesaurierungsbegünstigung für Gesellschafter mit geringeren Einkommen ebenso günstig wie die sofortige Versteuerung zu gestalten.

4.3.2 Modifikation des § 34a EStG in Anlehnung an Stiftung Marktwirtschaft

Eine andere Möglichkeit zur Ermittlung der Nachbelastung sieht das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft vor. Die Berechnung des steuerpflichtigen Anteils aus dem Nachversteuerungsbetrag erfolgt anhand eines Faktors, der auf den Grenzsteuersatz von 42 % abgestimmt ist. Dieses Vorgehen bietet jedoch ebenso wie das Unternehmensteuerreformgesetz bei geringeren Grenzsteuersätzen keine optimale Lösung, denn auch hier entstehen steuerliche Mehrbelastungen. Mithilfe der transparenten Entnahmebesteuerung wird daher für Gesellschafter mit einem geringeren Grenzsteuersatz als 42 % die steuerliche Gleichbehandlung von zunächst thesaurierten und nicht thesaurierten Gewinnen erreicht. Der Gesellschafter kann also abhängig von seinem Grenzsteuersatz zum Entnahmezeitpunkt entscheiden, ob er anstelle der Nachbelastung zum festen Steu-

³⁴⁰ Vgl. Dörfler/Fellinger/Reichl 2009, S. 72 Tab. 3; bei Anwendung des Grenzsteuersatzes von 45% ergäbe sich stattdessen für das Teileinkünfteverfahren eine Steuerbelastung von 49,82%.

³⁴¹ Die betriebliche Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften entspricht hierbei in etwa der Thesaurierungsbelastung von Personengesellschaften.

³⁴² Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 46: $29,83 \% + 40 \% * (10.000 - 10.000 * 29,83\%) / 10.000 * (45 \% + 45 \% * 5,5 \%) = 49,82 \%$.

ersatz die transparent entnommenen Gewinne in Höhe seines persönlichen Grenzsteuersatzes versteuert. Nach dem Unternehmensteuerreformgesetz hat der Steuerpflichtige diese Möglichkeit nur in gewisser Weise. Er kann Gewinne thesaurieren und verzichtet auf Beantragung der Thesaurierungsbegünstigung, da sein Grenzsteuersatz in etwa in Höhe des günstigen Thesaurierungssteuersatzes liegt. Diese Entscheidung muss er aber bereits zum Gewinnentstehungszeitpunkt treffen. Da der Steuerpflichtige das Risiko trägt, durch die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung letztendlich einer steuerlichen Mehrbelastung ausgesetzt zu sein, sollte die Mehrbelastung zumindest abgemildert werden. Möglich wäre, unter Vernachlässigung des Zuschlags für Besserverdienende, den steuerpflichtigen Teil immer auf den Grenzsteuersatz von 42 % abzustimmen. Im Folgenden wird die Modifikation des § 34a EStG in Anlehnung an das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft vorgestellt, wozu der Nachversteuerungsbetrag nur zu einem Anteil von 46,64 % versteuert wird:

in €	Grenzsteuersatz für ESt	45 %	42 %	35 %
§ 34a EStG modifiziert n. Stiftung Marktwirtschaft				
<u>Unternehmensebene</u>				
(1) Gewinn vor Steuern		100,00	100,00	100,00
(2) Gewerbesteuer = Gesamtsteuer Unternehmen		14,00	14,00	14,00
für Hebesatz = 400% [(1) * 3,5% * 400%]				
<u>Gesellschafterebene</u>				
(3) BMG tarifliche Einkommensteuer		0,00	0,00	0,00
(4) BMG Thesaurierungsbegünstigung		100,00	100,00	100,00
(5) Nachversteuerungsbetrag [(4)-(7)-7]*5,5 %]		70,20	70,20	70,20
(6) stpfl. Nachversteuerungsbetrag [(5) * 46,64 %]		32,74	32,74	32,74
(7) ESt Thesaurierungsbegünstigung 28,25 %		28,25	28,25	28,25
(8) Gewerbesteueranrechnung [(1) * 3,5 % * 3,8]		-13,30	-13,30	-13,30
(9) festzusetzende Einkommensteuer [(7)+(8)]		14,95	14,95	14,95
(10) Solidaritätszuschlag auf festzusetzende ESt		0,82	0,82	0,82
(11) Gesamtsteuerbelastung vor Nachsteuer [(2) + (9) + (10)]		29,77	29,77	29,77
<u>Nachbelastung auf Gesellschafterebene</u>				
(12) tarifliche ESt auf stpfl. Nachversteuerungsbetrag		14,73	13,75	11,46
(13) Solidaritätszuschlag auf (12)		0,81	0,76	0,63
(14) Gesamtsteuerbelastung inkl. Nachsteuer [(11) + (12) + (13)]		45,32	44,28	41,86
(15) Gesamtsteuerbelastung nach § 32a EStG		47,44	44,28	36,89
(16) Differenz Gesamtsteuerbelastung [(14) - (15)]		-2,13	0,00	4,97

Abbildung 23: Gesamtsteuerbelastung § 34a EStG - Fortentwicklungsansatz

Die Besteuerung des 46,64 %-igen Nachversteuerungsbetrages führt nur dann zusammen mit der Vorbelastung zu einer Gesamtsteuerbelastung von 42 %, wenn im Jahr der Nachversteuerung ein Grenzsteuersatz von 42 % anzuwenden ist. Sofern der Grenzsteuersatz geringer ist, z. B. 35 %, so ergibt sich aus der Versteuerung des steuerpflichtigen

Anteils eine geringere Gesamtsteuerbelastung. Es ist nun abzuwägen, ob diese Steuermindereinnahme aus Vereinfachungsgründen hinzunehmen ist, zumal diese Gesamtbelastung noch über der Steuerbelastung im Fall der Normalversteuerung liegt. Der Gesetzgeber könnte Gestaltungen mit dem Ziel befürchten, dass Gewinne in Jahren mit hohen Grenzsteuersätzen thesauriert werden, um sie dann in Jahren mit geringen Grenzsteuersätzen nachzubelasten. Beispielsweise in einem Jahr mit einem Grenzsteuersatz von Null entfällt die Nachbelastung, damit verbleibt es lediglich bei der Vorbelastung. Andererseits führt die Versteuerung des steuerpflichtigen Teils zu einem höheren Grenzsteuersatz als im Jahr der Thesaurierung, z. B. 45 %, auch zu einer höheren Gesamtsteuerbelastung. Im Fall der Normalversteuerung zum Zeitpunkt der Thesaurierung wäre die Gesamtbelastung niedriger. Diese Regelung wäre für den Steuerpflichtigen immerhin günstiger, als das teilweise geforderte Veranlagungswahlrecht³⁴³ für die Nachbelastung von thesaurierten Gewinnen.

Zur Bestimmung des steuerpflichtigen Anteils des Nachversteuerungsbetrags für einen Grenzsteuersatz von 42 % muss die Gesamtsteuerbelastung auf den Gewinn von 100 €, für den die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen wurde, auf den Grenzsteuersatz von 42 % zuzüglich Solidaritätszuschlag ausgerichtet werden. Die Vorbelastung des thesaurierten Gewinns beträgt 28,25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Nun muss nur noch eine Nachbelastung bezogen auf den thesaurierten Gewinn von 100 € erfolgen, und zwar in Höhe der Differenz zwischen 42 % und 28,25 % jeweils zuzüglich Solidaritätszuschlag. Dazu wird der Nachversteuerungsbetrag, welcher sich aus dem thesaurierten Gewinn abzüglich der Vorbelastung ergibt, nur in Höhe eines steuerpflichtigen Anteils besteuert. Dieser kann mit folgender Formel berechnet werden:³⁴⁴

$$(42 \% + 42 \% \cdot 5,5 \%) \cdot \text{Faktor} \cdot (100 \% - 28,25 \% - 28,25 \% \cdot 5,5 \%) =$$

$$(42\% + 42 \% \cdot 5,5 \% - 28,25 \% - 28,25 \% \cdot 5,5\%) \quad (7)$$

$$\Rightarrow 44,31 \% \cdot \text{Faktor} \cdot 70,20 \% = 14,51 \% \quad (8)$$

$$\Rightarrow \text{Faktor} \approx \frac{1451}{3110} \approx 46,64 \% \quad (9)$$

³⁴³ Hey 2007, S. 929.

³⁴⁴ Für eine andere Vorbelastung oder einen anderen Grenzsteuersatz der Einkommensteuer von bspw. 45 % lässt sich die Formel beliebig anpassen.

Für einen thesaurierten Gewinn in Höhe von 100 € soll die gesamte Steuerbelastung 44,31 € (42 % Einkommensteuer zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag) betragen. Da der Gewinn bereits in Höhe von 29,80 € vorbelastet ist, muss die Nachsteuerbelastung daher i. H. des Differenzbetrages also 14,51 € erfolgen. Aus dem thesaurierten Gewinn von 100 € ergibt sich nach Abzug der Vorbelastung von 29,80 € der Nachversteuerungsbetrag in Höhe von 70,20 €. Dieser ist zu 46,64 % steuerpflichtig und unterliegt dem Grenzsteuersatz von 42 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Hieraus ergibt sich wiederum die errechnete Nachbelastung i. H. v. 14,51 €. Einschließlich der Vorbelastung von 29,80 € beträgt die Steuerbelastung damit insgesamt 44,31 €, die in dieser Höhe auch der Gesamtsteuerbelastung von sofort versteuerten Gewinnen entspricht.

Mit nur wenigen Änderungen könnte die Thesaurierungsbegünstigung auch für Steuerpflichtige mit geringeren Grenzsteuersätzen erwägenswert werden. Steuermindereinnahmen wären nicht zwingend zu befürchten, da die Thesaurierungsbegünstigung in ihrer jetzigen Form vermutlich nicht von vielen Steuerpflichtigen mit geringeren Grenzsteuersätzen in Anspruch genommen wird, da die Versteuerung mit dem persönlichen Steuersatz regelmäßig günstiger ist.

4.4 Zwischenfazit

Die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführte Möglichkeit für Personenunternehmen, thesaurierte Gewinne günstiger zu besteuern, ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Ausgestaltung ist jedoch nicht optimal. Der Grund warum die Thesaurierungsbegünstigung noch vor ihrer Einführung erhebliche Kritik und zahlreiche Gestaltungsüberlegungen auslöst hat, ist die Übernahme eines handwerklichen Fehlers, der im Zusammenhang mit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften - bspw. aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung³⁴⁵ - nur allzu bekannt ist. Die Nachbelastung von entnommenen Gewinnen auf Gesellschafterebene ist nicht auf die steuerliche Vorbelastung abgestimmt. Das Problem ist der Steuerbelastungsunterschied zwischen der sofortigen Versteuerung und der Inanspruchnahme des Begünstigungsbetrags mit der zwingenden Nachversteuerung bei späterer Entnahme. Der Planungs- und Beratungsaufwand zur Vermeidung unnötiger Steuer Mehrbelastungen wird hierdurch verstärkt, wie die zahl-

³⁴⁵ Zu dieser Problematik siehe den Beitrag der Autorin, Wilhelmy 2007, S. 470.

reichen Fachbeiträge zu § 34a EStG seit Veröffentlichung des ersten Gesetzesentwurfs belegen.³⁴⁶

Das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft sieht dagegen zur Ermittlung der steuerlichen Nachbelastung ein dafür entwickeltes Teileinnahmeverfahren vor, das die Nachbelastung auf einen Grenzsteuersatz von 42 % begrenzt. Die Summe aus steuerlicher Nach- und Vorbelastung entspricht der Steuerbelastung im Fall der sofortigen Versteuerung bei einem Grenzsteuersatz von 42 %. Für geringere Grenzsteuersätze ergibt sich eine entsprechend niedrigere Nachbelastung.

Die Anlehnung an das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft zur Ermittlung der Nachbelastung im Rahmen des § 34a EStG wäre wünschenswert. Auf diese Weise würden die Mehrbelastungen für Steuerpflichtige mit geringeren Grenzsteuersätzen abgemildert und infolgedessen die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung weniger risikant. Nur so käme die Thesaurierungsbegünstigung für Gesellschafter mit Grenzsteuersätzen unter 42 % überhaupt in Betracht. Dadurch könnte das Ziel der Eigenkapitalstärkung dieser Unternehmen eher gefördert werden.

Mit dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft wird sowohl das Ziel zur Herstellung der Belastungsneutralität als auch eine starke Annäherung an die gewünschte Rechtsformneutralität umgesetzt. Einzelunternehmen und Personenunternehmen unterliegen ebenso wie Kapitalgesellschaften der einheitlichen Unternehmensteuer, die konsequent am Trennungsprinzip ausgerichtet ist. Die Möglichkeit der Wahl des Transparenzprinzips bis zu gewissen Einkommenshöchstgrenzen entspricht zwar nicht vollkommener Rechtsformneutralität, gewährleistet aber für Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Realisation der mit der Thesaurierungsbegünstigung angestrebten Ziele müssten die Vorschriften zur Thesaurierungsbegünstigung an einigen Stellen nachgebessert werden. Das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft bietet hierzu passende Lösungsmöglichkeiten.

³⁴⁶ Hey 2007, S. 925; Ley/Brandenberg 2007, S. 1086; Blum 2008, S. 323; Kaminski 2007, S. 163; Dörf-ler/Graf/Reichl 2007, S. 645.

5 Auswirkungen gewerbsteuerlicher Hinzurechnungen³⁴⁷

Die Senkung der nominalen Belastung bei Kapitalgesellschaften³⁴⁸ von vormals 38,65 % auf 29,83 % im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008³⁴⁹ wird als deutliche Steuerentlastung für die Unternehmen hervorgehoben.³⁵⁰ Unklar ist aber, welche Rolle die Reform der Gewerbesteuer in diesem Zusammenhang spielt.

*„Die Abschaffung des Abzugs der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe dient der Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz“*³⁵¹ heißt es zum einen in der Gesetzesbegründung der Bundesregierung zu dem Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008. Andererseits steht dem Ziel der Steuertransparenz jedoch die Ausweitung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften gegenüber. Ob die Transparenz erhöht wird und die Gesamtsteuerbelastung durch die beschlossene Reform tatsächlich so deutlich sinkt wie angekündigt, ist also nicht offensichtlich. Neben der Erhöhung der Transparenz der Besteuerung werden als weitere Ziele die Stabilisierung der Gemeindesteuern und die Entflechtung der Finanzströme zwischen den Gebietskörperschaften genannt.³⁵²

Ziel dieses Teils der Arbeit ist die Analyse der Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften aufgrund der Änderungen im Rahmen der Gewerbesteuer durch die Unternehmensteuerreform 2008. Zunächst werden die geänderten Hinzurechnungsvorschriften einer genaueren Untersuchung unterzogen, die bei der Berechnung der unterstellten Gesamtsteuerbelastung von 29,83 % in der Begründung zum Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 keine Berücksichtigung fanden.³⁵³ Die sich unter Berücksichtigung der Änderungen ergebende Gesamtsteuerbelastung wird analysiert und der Verlauf des Unternehmensteuertarifs auf Basis der Änderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 einer genauen Betrachtung unterzogen. Eine kritische Zusammenfassung leitet zu einer möglichen Lösungsalternative nach dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft über. Abschließend

³⁴⁷ Kavcic/Vogel 2008(a), S. 121 ff.; Kavcic/Vogel 2008(b), S. 573 ff.

³⁴⁸ Hinweis: die Ausführungen in diesem Aufsatz beziehen sich ausschließlich auf die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften.

³⁴⁹ Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912.

³⁵⁰ Vgl. Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 18.05.2007, BT-Drs. 16/5377, S. 1 f.

³⁵¹ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 47.

³⁵² BT-Drs. 16/4841, S. 62.

³⁵³ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 31.

werden Verbesserungsmöglichkeiten zur Ausgestaltung der Gewerbesteuer in der Fassung des Unternehmen-

steuerreformgesetzes 2008 in Anlehnung an das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft aufgezeigt.

5.1 Änderungen durch die Unternehmensteuerreform

Der Körperschaftsteuersatz wurde von 25 % auf 15 % gesenkt und die Gewerbesteuermesszahl von ehemals 5 % wurde einheitlich für alle Unternehmen auf 3,5 % festgelegt.³⁵⁴ Darüber hinaus ist mit der Einführung des neuen § 4 Abs. 5b EStG der Betriebsausgabenabzug für die Gewerbesteuer gestrichen worden. Das Bundesfinanzministerium hat zur Ermittlung der angestrebten Steuerbelastung von 29,83 % einen gewogenen durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % zugrunde gelegt.³⁵⁵ Einige Gemeinden in Deutschland haben jedoch weit höhere Hebesätze.³⁵⁶ Das Institut „Finanzen und Steuern“ hat bspw. für 2006 einen bundesdurchschnittlichen Hebesatz von 433 % ermittelt.³⁵⁷ Die tatsächliche Gesamtsteuerbelastung dürfte also eher oberhalb der vom Bundesfinanzministerium ermittelten Gesamtsteuerbelastung liegen. Außerdem wurden bei den Berechnungen zur Gewerbesteuerbelastung keine Hinzurechnungen und Kürzungen vorgenommen. Die genauen Änderungen in diesem Bereich werden im folgenden Abschnitt näher beschrieben.

5.1.1 Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten

Es wird ausschließlich auf die Hinzurechnungen von Finanzierungsentgelten eingegangen, da die Hinzurechnungen von Dauerschuldzinsen (§ 8 Nr. 1 GewStG) bereits vor der Unternehmensteuerreform 2008 das mit Abstand größte Gewicht unter allen Hinzurechnungsvorschriften hatten. Laut Gewerbesteuerstatistik 2004 machten die hinzugerechneten hälftigen Dauerschuldzinsen 61,7 % aller Hinzurechnungen in 2004 aus. Der Saldo der aggregierten Gewinne

³⁵⁴ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 20 + 22.

³⁵⁵ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 31.

³⁵⁶ Vgl. Übersicht der GewSt-Hebesätze der Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern von 2006 in: Beland 2006.

³⁵⁷ Vgl. Beland 2006.

und Verluste aus Gewerbebetrieb erhöhte sich allein aufgrund dieser Hinzurechnungen um 24,4 %.³⁵⁸ Die Kürzungsvorschriften werden nicht berücksichtigt, da die meisten Vorschriften

(§ 9 Nr. 2, 2a, 2b, 4, 7, 8 GewStG) der Vermeidung einer mehrfachen Belastung von Erträgen mit Gewerbesteuer dienen.

5.1.1.1 Rechtsstand vor Unternehmensteuerreform

Da die Änderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 im Bereich der Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten einen Schwerpunkt dieses Kapitels darstellen, soll einführend kurz der zuvor gültige Rechtsstand dargestellt werden. Gemäß § 8 GewStG war bis zum Veranlagungszeitraum 2007 der Gewinn um 50 % der Zinsen für langfristige Verbindlichkeiten zur Ermittlung des Gewerbeertrags zu erhöhen. Renten, dauernde Lasten und Gewinnanteile wurden nur dann hinzugerechnet, wenn diese beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterlagen. Ebenso musste zur Berechnung des Gewerbeertrags der Gewinn um 50 % der Mieten und Pachten für bewegliche Wirtschaftsgüter erhöht werden, wenn diese nicht bereits beim Empfänger der Gewerbesteuer unterlagen. Mieten und Pachten von mehr als 125.000 € für Betriebe oder Teilbetriebe waren unabhängig von ihrer Versteuerung beim Empfänger immer hinzuzurechnen.

5.1.1.2 Rechtsstand nach Unternehmensteuerreform

Aufgrund des Unternehmensteuerreformgesetzes kam es zu Änderungen im Rahmen der Hinzurechnungsvorschriften, wodurch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer verbreitert werden sollte. Nach § 8 Nr. 1 GewStG werden seit dem Veranlagungszeitraum 2008 sowohl kurz- als auch langfristige Geldkapitalüberlassungen wie Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten, Gewinnanteile des stillen Gesellschafters und geschäftsunübliche gewährte Skonti zur

³⁵⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt 2009, Kapitel 23.11.1.

Ermittlung des Gewerbeertrags zu 25 % hinzugerechnet.³⁵⁹ Außerdem werden 25 % der Finanzierungsanteile aus Sachkapitalüberlassungen sowohl beweglicher als auch unbeweglicher Wirtschaftsgüter hinzugerechnet. Die pauschalierten Finanzierungsanteile betragen dabei seit dem 01.01.2010 50 % (bis zum 31.12.2009 waren es 65 %)³⁶⁰ der Mieten für unbewegliche

Wirtschaftsgüter,³⁶¹ 20 % der Mieten und Leasinggebühren für bewegliche Wirtschaftsgüter und 25 % der Lizenzgebühren.³⁶²

Mit den umfangreichen Veränderungen durch diese gesetzlichen Neuregelungen wurden eine Menge Fragen aufgeworfen, weshalb die obersten Finanzbehörden der Länder einen umfangreichen Erlass zu den Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG erarbeitet haben. Im Detail enthält das Anwendungsschreiben folgende Regelungen zu den geänderten Hinzurechnungsvorschriften:

Zunächst sind entsprechend der allgemeinen Hinweise die bisherigen Grundsätze der Gewerbesteuer-Richtlinien 1998 und der Rechtsprechung zu § 8 Nr. 1 bis 3 und 7 GewStG a. F. bei der Auslegung des § 8 Nr. 1 GewStG unter Berücksichtigung des geänderten Gesetzeswortlauts sinngemäß weiter anzuwenden.³⁶³ Anstelle eines gesonderten Anwendungsschreibens wäre eine Überarbeitung der nicht mehr aktuellen Gewerbesteuer-Richtlinien aus dem Jahr 1998 wünschenswert.³⁶⁴ Die korrekte Rechtslage kann nun nicht mehr durch einen Blick in die Richtlinien herausgefunden werden. Es muss jeweils geprüft werden, ob die aktuellen gesetzlichen Regelungen den veralteten Richtlinien widersprechen und ob in dem Anwendungsschreiben die Anwendbarkeit bzw. Nichtanwendung konkreter Richtlinien geregelt ist.

Die Hinzurechnung erfolgt nur für solche Beträge nach § 8 Nr. 1 GewStG, die bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Sondervergütungen eines Mitunternehmers im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und Gewinnanteile eines atypisch stillen Gesellschafters werden nicht hinzugerechnet,³⁶⁵ da diese Beträge nicht vom Gewinn abgesetzt werden, son-

³⁵⁹ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 78.

³⁶⁰ Vgl. BT-Drs. 17/15, S. 6.

³⁶¹ Geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) vom 30.11.2007, BR-Drs. 747/07.

³⁶² Mit Ausnahme von Lizenzen, die wiederum ausschließlich Dritten überlassen werden oder auf die der Lizenzgeber die Künstlersozialabgabe abzuführen hat.

³⁶³ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 1.

³⁶⁴ Vgl. Strunk / Kaminski 2008, S. 171 f.

³⁶⁵ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 2.

den bei der Gewinnverteilung Berücksichtigung finden.

Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Beträge bei dem Vermieter oder Leasinggeber der Gewerbesteuer unterliegen oder nicht.³⁶⁶ Dies entspricht dem Gesetzestext und löst in der Vergangenheit bestehende europä-

rechtliche Probleme. Durch die Neuregelung sind unter anderem sämtliche Betriebsaufspaltungen betroffen, die durch die Zahlung von Nutzungsentgelten des Betriebsunternehmens an das Besitzunternehmen geprägt sind. Diese Nutzungsentgelte sind aufgrund der gesetzlichen Neuregelung nun nach § 8 Nr. 1 Buchstabe d GewStG hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung bei dem Betriebsunternehmen führt zu einer Belastung, da diese in der Regel in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben wird, wodurch eine Anrechnung der Gewerbesteuer ausscheidet.³⁶⁷

Gemischte Verträge sind, sofern sie trennbar sind, entsprechend der einzelnen Tatbestände des § 8 Nr. 1 a bis f GewStG – erforderlichenfalls durch Schätzung – aufzuteilen.³⁶⁸ Stellt ein Vertrag jedoch ein einheitliches und unteilbares Ganzes dar, so ist der gesamte Vertrag danach zu behandeln, welcher Teil derart im Vordergrund steht, dass er dem Gesamtvertrag das Gepräge gibt.³⁶⁹ Aufgrund der Neuregelung kommt es nun für den Steuerpflichtigen zu Unsicherheiten hinsichtlich der Beurteilung von bestehenden Verträgen. Angemessene Übergangsfristen wären wünschenswert damit die Neugestaltung von Verträgen mit eindeutiger Trennung einzelner Leistungen noch vor Anwendung der neuen gesetzlichen Regelungen ermöglicht werden könnte.

Ist ein Vertrag so gestaltet, dass die Nutzung eines Wirtschaftsguts einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 39 Abs. 2 AO darstellt, so handelt es sich nicht um eine Sachkapitalüberlassung sondern um einen Ratenkauf. Der in der Rate enthaltene Zinsanteil ist als Zinsaufwand hinzuzurechnen. Insbesondere bei Leasingverträgen ergeben sich bereits bisher hinsichtlich des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums bilanzsteuerliche Abgren-

³⁶⁶ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 5.

³⁶⁷ Vgl. Strunk / Kaminski 2008, S. 169.

³⁶⁸ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 6.

³⁶⁹ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 7.

zungsprobleme, weshalb auf die zu diesem Thema existierenden BMF-Schreiben verwiesen wird.³⁷⁰

Einzelatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG

Entsprechend dem Anwendungsschreiben handelt es sich bei den folgenden Entgelten um Entgelte für Schulden, die nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG hinzugerechnet werden, wobei die Grundsätze des Abschnitts 46 GewStR 1998 weiter anzuwenden sind:³⁷¹

- Entgelte für kurzfristige Verbindlichkeiten, d. h. auch für Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs,
- Entgelte für Kredite, die aufgenommen und weitergeleitet werden: „durchlaufende Kredite“,
- Abschläge für die vorzeitige Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, soweit kein geschäftsüblicher Skonto vorliegt, wie bspw. bei der Vereinbarung von Skonto trotz unüblich langem Zahlungsziel,
- Abschläge beim Verkauf von Wechsel- und anderen Geldforderungen,
- Aufwand im Zusammenhang mit der Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Verträgen.

Nicht als hinzuzurechnendes Entgelt im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG gelten folgende:³⁷²

- Ab- und spätere Aufzinsungsbeträge für unverzinsliche Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG,
- als Herstellungskosten aktivierte Bauzeitinsen,
- Erbbauzinsen, da diese wie Miet- und Pachtentgelte zu behandeln sind,³⁷³

³⁷⁰ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 8+9.

³⁷¹ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 10 ff.; Strunk / Kaminski 2008, S. 169.

³⁷² Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 10 ff.; Strunk / Kaminski 2008, S. 169.

³⁷³ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 32.

- Geschäftsübliche Skonti und Abschläge aus anderen Gründen, wie z. B. Treue- oder Mengenrabatte
- höhere monatliche Versicherungsbeiträge anstelle eines geringeren Jahresbetrags,
- Zins-Swap-Geschäfte, die der Absicherung der Zinsrisiken von Darlehensverträgen dienen,
- Aufwand infolge der Teilwertabschreibung von Forderungen.

Anstelle des generellen Ausschlusses der Zins-Swap-Geschäfte von der Hinzurechnung enthält das Anwendungsschreiben folgenden Zusatz: „Soweit mit anderen Swap-Verträgen andere Finanzierungsmethoden und Gestaltungsformen kombiniert werden, ist (...) zu prüfen, ob die Aufwendungen als Entgelt für Schulden zu beurteilen sind.“³⁷⁴ Hierbei zeigt sich, wie schwierig es ist Tatbestände, wie in diesem Fall die Swap-Geschäfte, generell auszuschließen, da Gestaltungen als Ausweichmöglichkeiten zur Vermeidung von Hinzurechnungen befürchtet werden.

Für Renten und dauernde Lasten, die nach § 8 Nr. 1 Buchstabe b GewStG hinzugerechnet werden, kommt es nicht mehr auf einen Zusammenhang mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebes an. Die gewerbsteuerliche Hinzurechnung beim Empfänger ist ebenfalls kein Ausschlusskriterium mehr. Aufwendungen für Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung werden gleichgestellt. Ebenso wie Pensionszahlungen stellen Zusagen über eine Direktversicherung, eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder eine Unterstützungskasse keine dauernde Last dar.³⁷⁵

Die Hinzurechnung von Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 1 Buchstabe c GewStG erfolgt unabhängig von der gewerbsteuerlichen Behandlung beim Empfänger.³⁷⁶ Hierbei handelt es sich um die Gewinnanteile eines typisch stillen Gesellschafters. Die Gewinnanteile eines atypisch stillen Gesellschafters werden nicht hinzugerechnet,³⁷⁷ da diese

³⁷⁴ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 15.

³⁷⁵ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 25.

³⁷⁶ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 28.

³⁷⁷ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 2.

Beträge nicht vom Gewinn abgesetzt sondern bei der Gewinnverteilung berücksichtigt werden.

Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter nach § 8 Nr. 1 Buchstabe d und e GewStG erfolgt ebenfalls unabhängig von der gewerbsteuerlichen Behandlung beim Empfänger. Damit eine solche Hinzurechnung nicht mittels entsprechender Gestaltungen vermieden werden kann, stellt der Anwendungserlass bestimmte Aufwendungen des Mieters den Mietzinsen gleich. Hierbei handelt es sich um Aufwendungen für die Instandsetzung, Instandhaltung und Versicherung des Mietgegenstandes, die der Mieter über seine gesetzliche Verpflichtung nach bürgerlichem Recht hinaus

(§§ 582 ff. BGB) aufgrund vertraglicher Verpflichtung übernommen hat, ausgenommen reine Betriebskosten wie Wasser, Strom, Heizung. Eine Abgrenzung zwischen Mietverträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter zu Mietverträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter ist aufgrund der unterschiedlichen Höhe der unterstellten Finanzierungsanteile nötig. Einheitliche Verträge sind entsprechend auf ihre unterschiedliche Bestandteile zu überprüfen. Die Abgrenzung von Miet- und Pachtverträgen zu anderen Vertragstypen erfolgt nach den bisherigen Grundsätzen. Erbbauzinsen sind rechtlich und wirtschaftlich ein Entgelt für die Überlassung des Grundstücks zur Nutzung und sind daher wie Miet- und Pachtentgelte nach § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG hinzuzurechnen.³⁷⁸

Bei den Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten erfolgt eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG insbesondere für Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Lizenzrechte und Namensrechte. Glückspiellizenzen an Spielbanken und Konzessionen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsflächen fallen ebenfalls unter diese Vorschrift. Die zeitlich befristete Überlassung ist Voraussetzung für eine Hinzurechnung, die nicht durch eine Überlassung für nur kurze Zeit vermieden werden kann. Liegt jedoch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor, so liegt keine hinzuzurechnende Überlassung vor. Bei Verlagsverträgen beispielsweise ist ein Eigentumsübergang anzunehmen, wenn die Überlassung die gesamte Schutzfrist des Rechts umfasst wie z. B. die Zeitspanne des § 64 Urheberrechtsgesetz – 70 Jahre nach Tod

³⁷⁸ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 29 ff.

des Urhebers. Wenn bereits bei Vertragsabschluss zu erwarten ist, dass sich das Recht bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise während der Dauer der Überlassung verbraucht, so handelt es sich ebenfalls um einen nicht hinzuzurechnenden Eigentumsübergang.³⁷⁹

Bei der Gestaltung von Verträgen sollte daher frühzeitig überlegt werden, ob ein Kauf oder eine dauerhafte Überlassung vereinbart werden soll.³⁸⁰

Zur Entlastung kleinerer und mittlerer Unternehmen wird von der Summe der sich aus § 8 Nr. 1 Buchstabe a bis f GewStG ergebenden Finanzierungsentgelte zunächst ein Freibetrag von 100 T€ abgezogen. Nur der übersteigende Betrag wird zu 25 % hinzugerechnet.³⁸¹

5.1.1.3 Auswirkungen der Änderungen bei den Hinzurechnungen von Finanzierungsentgelten

Die Hinzurechnung der Entgelte für Schulden wurde zwar von 50 % auf 25 % abgesenkt. Da nunmehr jedoch auch Schuldzinsen für kurzfristige Verbindlichkeiten berücksichtigt werden, könnte dies die Absenkung kompensieren. Andererseits kann durch die Erweiterung der Hinzurechnung um gewährte Skonti, Mieten, Leasinggebühren usw. der Freibetrag für Finanzierungsentgelte sehr schnell überschritten werden. Dies hat zur Folge, dass eine deutliche Steuerentlastung auch nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 aufgrund der vorzunehmenden Hinzurechnungen weiterhin infrage zu stellen ist. In welchem Ausmaß die einzelnen Unternehmen von den Gegenmaßnahmen in Form der erweiterten Hinzurechnungen betroffen sind, hängt sehr stark von dem einzelnen Unternehmen ab.³⁸² Um eine verallgemeinerte Aussage treffen zu können, werden Angaben über die durchschnittlichen Aufwendungen benötigt, die nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 hinzugerechnet werden.³⁸³ Die veröffentlichten Gewinn- und Verlustrechnungen von Unternehmen, wie beispielsweise die Zusammenstellung zu Durchschnittswerten von der Deutschen Bundesbank,³⁸⁴ sind aber nur in die

³⁷⁹ Vgl. FM NRW, G 1422 – 95 – V B 4 vom 2.07.2012, Tz 33 ff.

³⁸⁰ Vgl. Strunk/Kaminski 2008, S. 171.

³⁸¹ BT-Drs. 16/4841, S. 78 ff.

³⁸² Vgl. Herzig/Lochmann 2007, S. 1037.

³⁸³ Die vielfach für empirische Arbeiten verwendeten Datenbanken Orbis, Amadeus, Dafne, Direktinvestitionsbestände der Bundesbank, DIW BizTax, ZEW TaxComm, Steuerstatistiken etc. können für diese Analyse nicht verwendet werden, da nur der Zinsaufwand, nicht aber die Kosten für Mieten, Pachten, Leasing etc. getrennt ausgewiesen werden. Daher verwenden Schneider/Wesselbaum-Neugebauer die Kostenstrukturerhebung des Statistischen Bundesamtes für ihre Analyse, vgl. Neugebauer/Schneider 2011, S. 836 ff.

³⁸⁴ Vgl. Deutsche Bundesbank 2009.

Gruppen nach § 275 HGB aufgegliedert. Sie sind deshalb nicht detailliert genug für die notwendigen Informationen zur Abschätzung inwieweit der Freibetrag und die Absenkung des Hinzurechnungsprozentsatzes von 50 % auf 25 % durch die neuen Hinzurechnungstatbestände eventuell überkompensiert werden. Der Gesetzgeber rechnet, bezogen auf alle Steuerpflichtigen, nicht mit einer finanziellen Auswirkung durch die Neuregelung der Hinzurechnungen. Im Gesetzesentwurf wird für die volle Jahreswirkung durch den Wegfall der bisherigen 50%-igen Hinzurechnung insgesamt die Steuermindereinnahme mit 995 Millionen € und die Steuermehreinnahme durch die neue 25 %-ige Hinzurechnung mit 965 Millionen € angegeben.³⁸⁵ Aus der alleinigen Betrachtung von aggregierten Mehr- und Mindereinnahmen lässt

sich jedoch keine allgemeingültige Aussage ableiten, daher werden im Folgenden die Auswirkungen der Reform für Beispielunternehmen dargestellt.

5.1.1.4 Finanzierung hauptsächlich über langfristiges Fremdkapital

Abbildung 24 vergleicht die Höhe der Hinzurechnungen von Finanzierungsentgelten nach dem Rechtsstand vor und nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 für ein Unternehmen A, das sich überwiegend mit langfristigem Fremdkapital finanziert:

³⁸⁵ BT-Drs. 16/5377, S. 3.

Finanzierungsentgelte	Werte laut GuV	bis 31.12.2007		ab 01.01.2008	
gewährte Skonti, soweit geschäftsüblich	500,00 €	0 %	0,00 €	100 %	500,00 €
Zinsaufwendungen für langfristige Verbindlichkeiten	100.000,00 €	100 %	100.000,00 €	100 %	100.000,00 €
Zinsaufwendungen für kurzfristige Verbindlichkeiten	30.000,00 €	0 %	0,00 €	100 %	30.000,00 €
Miet- u. Pachtzinsen f. bewegliche WG des AnIV (Annahme, dass sie beim Vermieter der GewSt unterliegen)	10.000,00 €	0 %	0,00 €	20 %	2.000,00 €
Miet- u. Pachtzinsen f. unbewegliche Wirtschaftsgüter des AnIV ³⁸⁶	100.000,00 €	0 %	0,00 €	50 %	50.000,00 €
Lizenzgebühren	10.000,00 €	0 %	0,00 €	25 %	2.500,00 €
Summe der Hinzurechnungen			100.000,00 €		185.000,00 €
abzüglich Freibetrag			0,00 €		-100.000,00 €
			100.000,00 €		85.000,00 €
Hinzurechnung zum Gewinn		50 %	50.000,00 €	25 %	21.250,00 €

Abbildung 24: Unternehmen A – Finanzierung hauptsächlich durch langfristiges Fremdkapital

Nach dem Rechtsstand bis zum 31.12.2007 war der Gewinn aus Gewerbebetrieb nur um 50 % der Zinsaufwendungen für langfristige Verbindlichkeiten $100.000 \text{ €} \times 50 \% = 50.000 \text{ €}$ zu erhöhen. Da die Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter bereits beim Vermieter der Gewerbesteuer unterliegen, wurden sie bisher nicht hinzugerechnet. In der nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 erweiterten Fassung des § 8 GewStG gilt diese Ausnahme jedoch nicht und es werden 20 % der Miet- und Pachtzinsen, im Beispiel somit 2.000 € hinzugerechnet. Insgesamt ergibt sich für Unternehmen A ein geringerer Hinzurechnungsbetrag als vor der Unternehmensteuerreform 2008. Die neuen Hinzurechnungstatbestände erhöhen zwar den

³⁸⁶ Der Prozentsatz für unbewegliche Wirtschaftsgüter beträgt 50 % seit dem 01.01.2010; bis 31.12.2009 waren es 65%.

Hinzurechnungsbetrag auf 185.000 €. Nach Abzug des Freibetrags von 100.000 € verbleibt jedoch nur eine Hinzurechnung von $85.000 \times 25 \% = 21.250$ €.

5.1.1.5 Finanzierung hauptsächlich über kurzfristiges Fremdkapital

Zur Einschätzung der Auswirkungen durch die Unternehmensteuerreform hat das Bundesfinanzministerium Statistiken der Deutschen Bundesbank zurate gezogen und erklärt: „Die Statistiken der Bundesbank zeigen, dass gerade kleine Unternehmen Dauerschuldzinsen zahlen. Großunternehmen hingegen finanzieren sich im größeren Umfang über kurzfristige Kredite [...]“.³⁸⁷ Weiter heißt es: „Empirische Daten der Bundesbank zeigen nämlich, dass vor allem Unternehmen in Ostdeutschland einen hohen Anteil von langfristigen Krediten aufweisen [...]. Unternehmen in Westdeutschland verschulden sich eher kurzfristig [...]“.³⁸⁸ Diese Beobachtungen zeigen, dass viele Unternehmen in Deutschland eine andere Struktur aufweisen als das Beispielunternehmen A. Deshalb wird in Abbildung 25 ein weiteres Beispiel dargestellt, bei dem sich das Unternehmen B überwiegend mit kurzfristigem Fremdkapital finanziert und dementsprechend höhere Zinsen zahlt.³⁸⁹

³⁸⁷ Bundesfinanzministerium 2008, S. 3.

³⁸⁸ Bundesfinanzministerium 2008, S. 3 f.

³⁸⁹ Annahme: der Zinssatz für kurzfristiges Fremdkapital beträgt das 1,5-fache des Zinssatzes für langfristiges Fremdkapital.

Finanzierungsentgelte	Werte laut GuV	bis zum 31.12.2007		ab 01.01.2008	
gewährte Skonti, soweit geschäftsüblich	500,00 €	0 %	0,00 €	100 %	500,00 €
Zinsaufwendungen für langfristige Verbindlichkeiten	30.000,00 €	100 %	30.000,00 €	100 %	30.000,00 €
Zinsaufwendungen für kurzfristige Verbindlichkeiten	140.000,00 €	0 %	0,00 €	100 %	140.000,00 €
Miet- u. Pachtzinsen f. bewegliche WG des AnlV (Annahme, dass sie beim Vermieter der GewSt unterliegen)	10.000,00 €	0 %	0,00 €	20%	2.000,00 €
Miet- u. Pachtzinsen f. unbewegliche Wirtschaftsgüter des AnlV ³⁹⁰	100.000,00 €	0 %	0,00 €	50%	50.000,00 €
Lizenzgebühren	10.000,00 €	0 %	0,00 €	25%	2.500,00 €
Summe Hinzurechnungen			30.000,00 €		225.000,00 €
abzüglich Freibetrag			0,00 €		-100.000,00 €
			30.000,00 €		125.000,00 €
Hinzurechnung zum Gewinn		50%	15.000,00 €	25%	31.250,00 €

Abbildung 25: Unternehmen B – Finanzierung hauptsächlich durch kurzfristiges Fremdkapital

Nach dem Rechtsstand bis zum 31.12.2007 waren wiederum nur die Zinsaufwendungen für langfristige Verbindlichkeiten von $50\% \times 30.000\text{ €} = 15.000\text{ €}$ hinzuzurechnen. Demgegenüber ergibt sich für Unternehmen B in der nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 erweiterten Fassung des § 8 GewStG mit insgesamt 31.250 € ein höherer Hinzurechnungsbeitrag als nach zuvor geltendem Recht. Die bisherige Hinzurechnung für Dauerschuldzinsen wird zwar durch die Absenkung des Hinzurechnungsprozentsatzes von 50 % auf 25 % halbiert. Da jedoch künftig auch die Schuldzinsen für kurzfristige Verbindlichkeiten i.H.v. 140.000 € berücksichtigt werden, wird die Absenkung überkompensiert. Es werden Mieten

³⁹⁰ Der Prozentsatz für unbewegliche Wirtschaftsgüter beträgt 50 % seit dem 01.01.2010; bis 31.12.2009 waren es 65%.

für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von 2.000 € hinzugerechnet. Ebenso wirken sich die Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter mit 65.000 € aus, die umso höher sein werden, je niedriger die Zinsaufwendungen für langfristige Verbindlichkeiten zur Finanzierung von Investitionen sind.

Die Beispiele von Unternehmen A und B zeigen, dass selbst bei relativ geringen Beträgen die Summe der Hinzurechnungen aufgrund der Erweiterung des § 8 Nr. 1 GewStG über dem Freibetrag von 100.000 € liegen kann. Bei entsprechender Verteilung der Finanzierungsentgelte hat dies zur Folge, dass auch seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 für viele Unternehmen Hinzurechnungen vorzunehmen sind. Je nach Finanzierungsstruktur des Unternehmens kann zudem der Hinzurechnungsbetrag ein weit höheres Ausmaß annehmen als nach bisherigem Recht.

5.1.2 Die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften

Nachdem die Änderungen bei den Hinzurechnungen von Finanzierungsentgelten dargestellt wurden, wird nunmehr ihr Einfluss auf die Gesamtsteuerbelastung, jeweils bezogen auf den Gewinn vor Steuern, näher betrachtet.

5.1.2.1 Steuerbelastung in Abhängigkeit der Hinzurechnungssalden

Wie aus den obigen Beispielen hervorgeht, knüpft die Zusammensetzung der Hinzurechnungen sehr individuell an das einzelne Unternehmen an und kann daher nur schwer in eine allgemeine Belastungsanalyse integriert werden.³⁹¹ Im Folgenden wird vereinfacht ein positiver Hinzurechnungssaldo zur Ermittlung des Gewerbeertrags hinzugerechnet. Der Hinzurechnungssaldo ergibt sich aus der Summe der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen unter Berücksichtigung des Freibetrags für Finanzierungsentgelte abzüglich der Kürzungen.³⁹² Für Unternehmen A und B mit unterschiedlichen Hinzurechnungssalden werden in folgender Tabelle die Gesamtsteuerbelastungen bei einem Gewinn von 100.000 € vor Steuern und einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % verglichen:

³⁹¹ Vgl. Herzig/Lochmann 2007, S. 1037.

³⁹² Vgl. Herzig 2007, S. 1542.

	Unternehmen A	Unternehmen B
(1) Gewinn vor Steuern = zu versteuerndes Einkommen für KSt	100.000	100.000
(2) gewerbersteuerlicher Hinzurechnungssaldo	25.000	35.000
(3) Gewerbeertrag für GewSt [(1) + (2)]	125.000	135.000
(4) Gewerbesteuer 14 % [=3,5% *400%]	17.500	18.900
(5) Körperschaftsteuer 15 %	15.000	15.000
(6) Solidaritätszuschlag 0,825 % [(5) * 5,5 %]	825	825
(7) Gesamtsteuerbelastung [(4)+(5)+(6)]	33.325	34.725
(8) Durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung = Durchschnittsteuersatz vom Gewinn vor Steuern [(7) / (1)]	33,33 %	34,73 %
(9) Anteil Hinzurechnungssaldo am Gewinn vor Steuern[(2) / (1)]	25,00 %	35,00 %

Abbildung 26: Gesamtsteuerbelastung bei unterschiedlichen Hinzurechnungssalden – Hebesatz 400 %

Für das Unternehmen B ergibt sich aufgrund des höheren gewerbsteuerlichen Hinzurechnungssaldos von 35.000 € eine Gesamtsteuer in Höhe von 34.725 €. Bezogen auf den Gewinn vor Steuern beträgt die gesamte steuerliche Belastung somit 34,73 %. Auf die erhöhten Hinzurechnungsbeträge entsprechend der allgemeinen Gewerbesteuerbelastung (bei einem Hebesatz von 400 %) entfallen wiederum nur 14 %. Im Vergleich zu dem Unternehmen A, dessen Hinzurechnungssaldo bei gleichem Gewinn nur 25.000 € beträgt, ist die Steuerbelastung insgesamt jedoch um 1,4 % angestiegen. Die auf den Gewinn vor Steuern entfallende Gesamtsteuerbelastung ist demnach abhängig von der Höhe des Hinzurechnungssaldos zur Ermittlung des Gewerbeertrags.

Nicht nur verschiedene Unternehmen können unterschiedliche Hinzurechnungssalden haben. Sie können auch für ein bestimmtes Unternehmen von Jahr zu Jahr differieren. Erhöht sich für Unternehmen B in einem Jahr bspw. durch die Aufnahme eines Kredits zur Überwindung eines Liquiditätsengpasses der Hinzurechnungssaldo um 15.000 € auf 50.000 €, so steigt die Gesamtsteuerbelastung auf 36,83 % an.

5.1.2.2 Vergleich der Steuerbelastungen in Abhängigkeit des Gewinns

Anstelle eines Gewinns von 100.000 € aus dem vorangegangenen Beispiel beträgt der Gewinn des Unternehmens A nur 25.000 € und 50.000 € für das Unternehmen B. In der folgenden Tabelle wird die Gesamtsteuerbelastung der beiden Unternehmen bei unveränderten Hinzurechnungen zur Ermittlung des Gewerbeertrags und gleichem Gewerbesteuerhebesatz verglichen.

	Unternehmen A	Unternehmen B
(1) Gewinn vor Steuern = zu versteuerndes Einkommen für KSt	25.000	50.000
(2) gewerbesteuerlicher Hinzurechnungssaldo	25.000	35.000
(3) Gewerbeertrag für GewSt [(1) + (2)]	50.000	85.000
(4) Gewerbesteuer 14 % [=3,5% *400%]	7.000	11.900
(5) Körperschaftsteuer 15 %	3.750	7.500
(6) Solidaritätszuschlag 0,825 % [(5) * 5,5 %]	206	413
(7) Gesamtsteuerbelastung [(4)+(5)+(6)]	10.956	19.812
(8) Durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung = Durchschnittsteuersatz vom Gewinn vor Steuern [(7) / (1)]	43,83 %	39,63 %
(9) Anteil Hinzurechnungssaldo am Gewinn vor Steuern [(2) / (1)]	100,00 %	70,00 %

Abbildung 27: Gesamtsteuerbelastung bei unterschiedlichen Gewinnen – Hebesatz 400 %

Das Unternehmen A hat bei gleich bleibendem Hinzurechnungssaldo und einem Gewinn von 25.000 € mit 43,83 % eine höhere durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung als bei einem Gewinn von 100.000 € (33,33 %). Unternehmen B hat ebenfalls bei einem Gewinn von 50.000 € mit 39,63 % eine höhere durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung als bei einem Gewinn von 100.000 € (34,73 %). Daraus lässt sich ableiten, dass bei geringen Unternehmensgewinnen die Hinzurechnungen stärker ins Gewicht fallen als bei höheren Gewinnen, soweit für die Berechnung der Gesamtsteuerbelastung unverändert der Gewinn vor Steuern als Bezugsgröße herangezogen wird.

Unternehmen A hat aufgrund seines geringeren Gewinns von 25.000 € eine höhere durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung als Unternehmen B bei einem Gewinn von 50.000 €. Jedoch hat Unternehmen B mit 35.000 € einen höheren Hinzurechnungssaldo als Unternehmens A mit 25.000 €. Es ist also weder die Höhe des Gewinns noch die Höhe des Hinzurechnungssaldos für sich allein betrachtet maßgebend für die Höhe der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung. Entscheidend ist die Höhe des Anteils des Hinzurechnungssaldos am Gewinn. In Abbildung 27 beträgt der Anteil des Hinzurechnungssaldos am Gewinn von Unternehmen A 100 %, während der prozentuale Anteil von Unternehmen B nur 70 % beträgt. Demnach ist sowohl der Anteil des Hinzurechnungssaldos am Gewinn von Unternehmen A als auch die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung höher als von Unternehmen B. Als Ergebnis lässt sich damit festhalten: Die Höhe der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung hängt von der Höhe des Anteils des Hinzurechnungssaldos am Gewinn ab, der im Folgenden auch Hinzurechnungsanteil genannt wird.

5.1.3 Tarifverlauf der Gesamtsteuerbelastung

In Abbildung 28 sind die durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastungen von Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008 in Abhängigkeit verschiedener Hinzurechnungsanteile für einen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % zusammengestellt. Hierbei bezieht sich die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung auf den Gewinn vor Steuern und entspricht somit dem Durchschnittsteuersatz. Das bedeutet, die Gesamtsteuerbelastung aus Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer wird ins Verhältnis zum Gewinn als einheitliche Bemessungsgrundlage gesetzt.³⁹³ Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist zwar der sich aus der Erhöhung um den Hinzurechnungssaldo ergebende Gewerbeertrag, d. h. der nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn erweitert um bestimmte Entgelte für die Nutzung des dem Betrieb überlassenen Geld- und Sachkapitals.³⁹⁴

Hier soll jedoch die Gesamtsteuerbelastung auf den vom Unternehmen generierten Gewinn vor Steuern untersucht werden:

³⁹³ Diese Bezugsgröße hielt auch das BVerfG in seinem Beschluss v. 18.01.2006 zur Nichtanwendbarkeit des Halbteilungsgrundsatzes auf die Einkommen- und Gewerbesteuer für sachgerecht: BVerfG Beschluss v. 18.01.2006 unter B.I.1.

³⁹⁴ Vgl. BR-Drs. 220/07, S. 56 u. 131; Kohlhaas 2009 S. 384.

Hinzurechnungsanteil [(2) / (1)]	0 %	5 %	10 %	30 %	50 %	80 %	100 %	120 %
(1) Gewinn vor Steuern = z.v.E. für KSt	100	100	100	100	100	100	100	100
(2) Hinzurechnungs- saldo f. GewSt	0	5	10	30	50	80	100	120
(3) Gewerbeertrag [(1) + (2)]	100	105	110	130	150	180	200	220
(4) GewSt 14 % [=3,5% *400%]	14,00	14,70	15,40	18,20	21,00	25,20	28,00	30,80
(5) KSt 15 %	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00
(6) SolZ 0,825 % [(5) * 5,5 %]	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83	0,83
(7) Ø-Gesamtsteuer- belastung = Ø-Steuersatz [((4)+(5)+(6)) / (1)]	29,83 %	30,53 %	31,23 %	34,03 %	36,83 %	41,03 %	43,83 %	46,63 %
(8) Grenzsteuersatz	29,83 %	29,83 %	29,83 %	29,83 %	29,83 %	29,83 %	29,83 %	29,83 %

Abbildung 28: Gesamtsteuerbelastung in Abhängigkeit des Hinzurechnungsanteils bei einem Hebesatz von 400 % - UNStRefG

Für den Grundfall, dass keine Hinzurechnungen zur Ermittlung des Gewerbeertrags vorzunehmen sind, entspricht der Durchschnittsteuersatz dem Grenzsteuersatz. Beträgt der Hinzurechnungsanteil bspw. 10 %, so liegt der Gewerbeertrag um 10 % höher als der Gewinn vor Steuern. Dadurch erhöht sich der Durchschnittsteuersatz auf 31,23 %. Der Grenzsteuersatz bleibt dagegen gleich, d. h., wird ein zusätzlicher Gewinn generiert, so unterliegt der zusätzliche Gewinn nur dem Grenzsteuersatz von 29,83 %. Anhand des gleich bleibenden Grenzsteuersatzes wird deutlich, dass es sich um einen linearen Tarifverlauf handelt.³⁹⁵ Problematisch an den Hinzurechnungen ist, dass sie den grundsätzlich linearen Tarif aus Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer mit einem einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag von 3,5 % und einem bestimmten Gewerbesteuerhebesatz verändern. Die ansteigenden Durchschnittsteuersätze in Abhängigkeit von steigenden Hinzurechnungsanteilen zeigen, dass es sich zwar um einen linearen, aber aufgrund von positiven Hinzurechnungssalden um einen regressiven Tarif handelt.³⁹⁶

³⁹⁵ Zur Definition eines linearen Tarifs siehe Homburg 2000, S. 68.

³⁹⁶ Zur Definition eines regressiven Tarifs siehe Homburg 2000, S. 70.

Der regressive Tarifverlauf ist in folgender Grafik veranschaulicht:

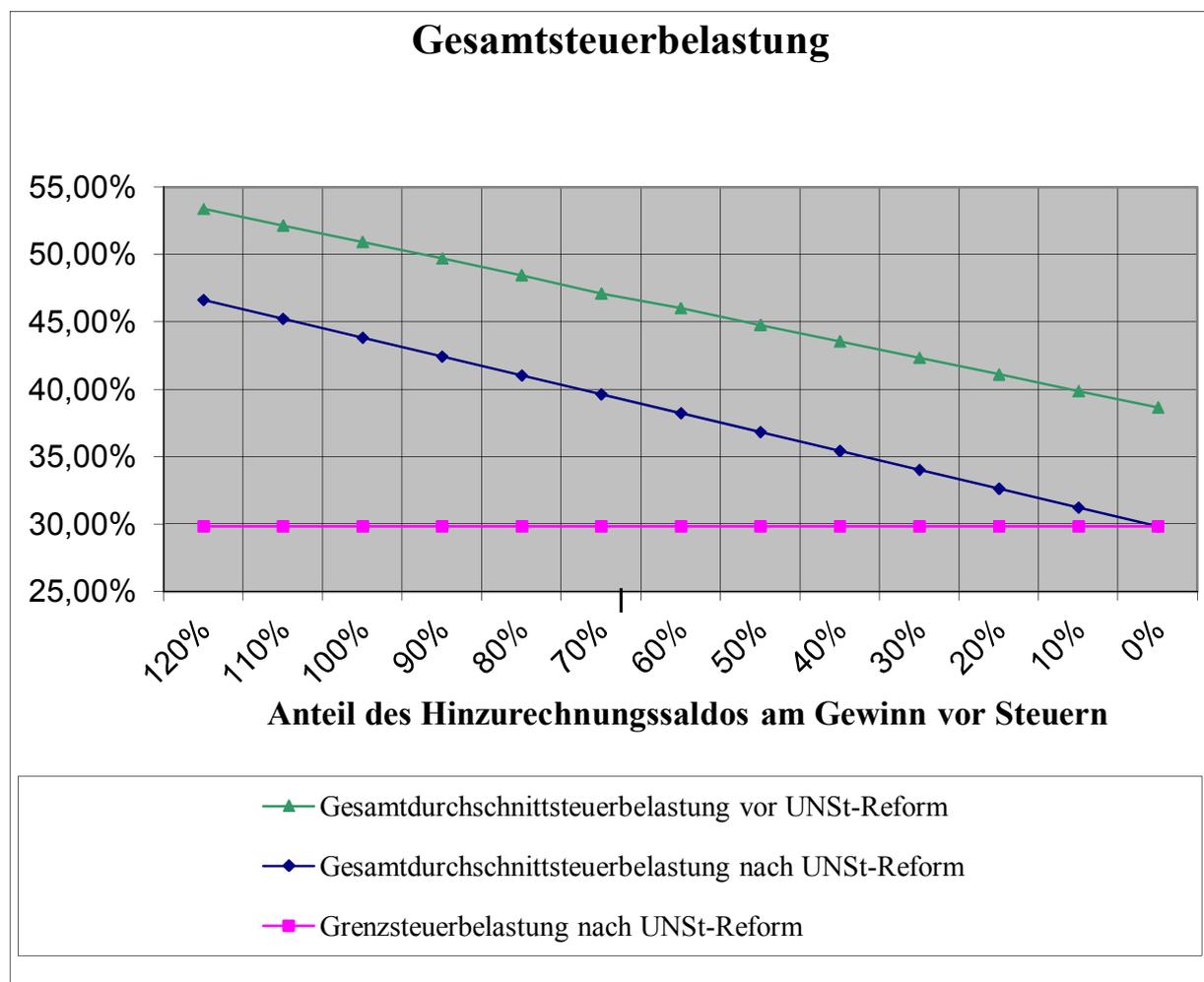


Abbildung 29: Tarifverlauf Gesamtsteuerbelastung in Abhängigkeit des Hinzurechnungsanteils

Angenommen in vorstehender Grafik macht der Hinzurechnungssaldo 120 aus bei einem Gewinn von 100, demnach ergibt sich ein Anteil der Hinzurechnung an dem Gewinn vor Steuern von 120 %. Der Durchschnittsteuersatz beträgt 46,63 %. Verdoppelt sich der Gewinn auf 200 ohne Veränderung des Hinzurechnungssaldos, so ergibt sich nur noch ein Hinzurechnungsanteil von 60 % und der Durchschnittsteuersatz beträgt nur noch 38,23 %. Verdoppelt sich der Gewinn ein weiteres Mal auf 400, so entspricht der Hinzurechnungssaldo von 120 nur noch 30 % des Gewinns und der Durchschnittsteuersatz beträgt lediglich 34,03 %. Je größer der Gewinn nun bei konstantem Hinzurechnungssaldo wird, desto geringer wird der Anteil des Hinzurechnungssaldos an dem Gewinn vor Steuern. Gleichzeitig sinkt auch der Durchschnittsteuersatz und nähert sich dem Grenzsteuersatz an.

Der Tarifverlauf nach dem Rechtsstand vor der Unternehmensteuerreform 2008 ist zwar ebenfalls regressiv, dieser Umstand wird jedoch durch die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Gewerbe- und Körperschaftsteuer abgemildert. Das wird in der vorstehenden Grafik durch den etwas flacheren Verlauf der Kurve zur Gesamtdurchschnittsteuerbelastung vor der Unternehmensteuerreform 2008 deutlich. Mit der Erweiterung der Hinzurechnungsvorschriften und der Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 verläuft der Tarif ab 2008 noch stärker regressiv. Die Gesamtsteuerbelastung sinkt mit steigender Bemessungsgrundlage ausgehend von extrem hohen, oberhalb jeglicher Konkurrenzfähigkeit liegenden Durchschnittsteuersätzen, auf das gewünschte Niveau in der Umgebung von 30 %.

5.1.4 Gesamtsteuerbelastung unter Berücksichtigung verschiedener Hinzurechnungsanteile und Gewerbesteuerhebesätze

Wie bereits mehrfach in anderen Beiträgen dargestellt wurde, führen allein höhere Gewerbesteuerhebesätze als 400 % zur Überschreitung der von der Bundesregierung hervorgehobenen Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften.³⁹⁷ Die Gesamtsteuerbelastung fällt umso höher aus, je größer der Hebesatz ist.³⁹⁸ Hierbei handelt es sich um eine in Art. 28 Abs. 2 S. 3 und Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG verankerte, bewusste Abweichung vom Grundsatz der Neutralität der Besteuerung, um den Wettbewerb der Gemeinden untereinander zu fördern.

Als Ergänzung zu Abbildung 28, in der die durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastungen in Abhängigkeit verschiedener Hinzurechnungsanteile für einen Hebesatz von 400 % dargestellt sind, enthält folgende Tabelle beispielhaft die Gesamtsteuerbelastungen für die Hebesätze 450 %, 470 % und 490 %:

³⁹⁷ Siehe hierzu Herzig 2007, S. 1543; Ortmann-Babel/Zipfel 2007, S. 1872.

³⁹⁸ Siehe Kessler/Ortmann-Babel/Zipfel 2007, S. 524.

Hinzurechnungsanteil	0 %	5 %	10 %	30 %	50 %	80 %	100 %	120 %
Hebesatz 400 %	29,83 %	30,53 %	31,23 %	34,03 %	36,83 %	41,03 %	43,83 %	46,63 %
Hebesatz 450 %	31,58 %	32,36 %	33,15 %	36,30 %	39,45 %	44,18 %	47,33 %	50,48 %
Hebesatz 470 %	32,28 %	33,10 %	33,92 %	37,21 %	40,50 %	45,44 %	48,73 %	52,02 %
Hebesatz 490 %	32,98 %	33,83 %	34,69 %	38,12 %	41,55 %	46,70 %	50,13 %	53,56 %

Abbildung 30: Gesamtsteuerbelastung unter Berücksichtigung von Hinzurechnungsanteilen und Gewerbesteuerhebesätzen - Unternehmensteuerreform

Bei einem Hinzurechnungsanteil von 0 % bewirkt ein höherer Hebesatz als 400 % nur einen geringfügigen Anstieg der Gesamtsteuerbelastung über die 29,83%-Marke. Ein Hebesatz von bspw. 490 % bewirkt einen Anstieg um 3,15 Prozentpunkte auf 32,98 %. Bei einem Hinzurechnungsanteil von 50 % beträgt die Gesamtsteuerbelastung bereits 36,83% auf der Grundlage eines Hebesatzes von 400 %. Durch die Anhebung des Hebesatzes auf 490 % steigt sie sogar um 4,72 Prozentpunkte auf 41,55 %. Bei einem Hinzurechnungsanteil von 100 % hat die Höhe des anzuwendenden Hebesatzes eine noch größere Auswirkung. Die Gesamtsteuerbelastung bei einem Hebesatz von 490 % beträgt 50,13 % und macht einen Unterschied von 6,3 Prozentpunkten zu der Gesamtsteuerbelastung von 43,83 % bei 400 % aus. Sofern ein Unternehmen ohne Hinzurechnungsanteil eine Gemeinde mit einem Hebesatz von 490 % aufgrund der besseren Infrastruktur gegenüber einer Gemeinde mit 400 % bevorzugt, beträgt der Unterschied in der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung nur 3,15 Prozentpunkte. Ist für dieses Unternehmen in einem Wirtschaftsjahr ein Hinzurechnungsanteil von 100 % anzuwenden, so kommt der „Preis“ für die Standortwahl mit einem Gesamtsteuerbelastungsunterschied von 6,3 Prozentpunkten schon sehr viel stärker zum Tragen. Höhere Hebesätze als 400 % führen demnach unter Berücksichtigung von Hinzurechnungsanteilen zu deutlich höheren Gesamtsteuerbelastungen als bei isolierter Betrachtungsweise. Außerdem ist die Auswirkung eines höheren Hebesatzes umso größer je höher der Hinzurechnungsanteil ist.

5.1.5 Zusammenfassende Würdigung der geltenden Rechtslage

Es ist unstrittig, dass eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung unter die öffentlichkeitswirksame 30 %-Marke wesentlich die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Unternehmensteuerrechts verbessert.³⁹⁹ Die Bundesregierung selbst bemerkt dazu, dass die mit der Unternehmensteuerreform verbundenen positiven gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen nur dann greifen können, wenn Deutschland die Steuerbelastung auf das vorgeschlagene Niveau unterhalb von 30 % absenkt. Bei einer geringeren Senkung wäre dieses Ziel nicht erreicht.⁴⁰⁰ Wie die vorangegangenen Ausführungen gezeigt haben, wird jedoch eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung auf 30 % für alle Unternehmen in Gemeinden mit Gewerbesteuerhebesätzen über 400 % und für alle Unternehmen mit positiven Hinzurechnungssalden nicht erreicht. Somit hat sich die Wettbewerbsfähigkeit für diese Unternehmen nicht so stark verbessert wie gewünscht. Bei der Berechnung einer Gesamtsteuerbelastung sollten die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsentgelte nicht außer Acht gelassen werden, da diese gerade durch deren Ausweitung im Rahmen der Gewerbesteuer zusätzlich an Bedeutung gewinnen. Der von der Bundesregierung angegebene Steuersatz von 29,83 % entspricht nur dem Grenzsteuersatz. Obwohl derselbe Grenzsteuersatz von 29,83 % in allen Fällen angewendet wird, führt die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer durch einen positiven Hinzurechnungssaldo zu weit höheren Durchschnittsteuersätzen. Damit liegt die Gesamtsteuerbelastung deutlich über der Steuerbelastung in anderen Mitgliedstaaten der EU.⁴⁰¹

Die Gewerbesteuer wurde im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 dahin gehend reformiert, dass sie aufgrund der Erweiterung der Hinzurechnungsvorschriften revitalisiert wurde.⁴⁰² Als einzige Begründung für die Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände wird in der Gesetzesbegründung die Vereinheitlichung der Rechtsanwendung angeführt.⁴⁰³

³⁹⁹ Vgl. Lang 2006, S. 1771.

⁴⁰⁰ Vgl. BT-Drs. 16/5377, S. 2.

⁴⁰¹ Vgl. Schreiber/Overesch 2007, S. 814 Tabelle 1.

⁴⁰² Vgl. Neugebauer/Schneider 2011, S. 834.

⁴⁰³ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 79; Hey 2009, S. 2562.

Darüber hinaus wird eines der beiden Hauptziele der Unternehmensteuerreform 2008, die längerfristige Sicherung des deutschen Steuersubstrats,⁴⁰⁴ unterstützt. Denn eine Möglichkeit der Gewinnverlagerung von Unternehmen besteht in der Fremdkapitalfinanzierung durch im Ausland ansässige verbundene Unternehmen.⁴⁰⁵ Weitere mit der Unternehmensteuerreform 2008 gesetzte Ziele werden ebenfalls nicht erreicht. Bspw. generieren die Kommunen nun ein niedrigeres Gewerbesteueraufkommen, obwohl sie finanziell besser und konjunkturunabhängiger ausgestattet werden sollten.⁴⁰⁶ Als Reaktion darauf heben die Gemeinden auf der Grundlage des Artikels 28 Abs. 3 Satz 3 GG ihre Gewerbesteuerhebesätze an. Hierdurch wird zwar zum einen das Gewerbesteueraufkommen der Gemeinden erhöht, zum anderen jedoch auch die Gewerbesteuerbelastung für die Unternehmen.⁴⁰⁷ Die Beseitigung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe stellt lediglich einen kleinen Beitrag zur Förderung der Transparenz des Steuerrechts dar. Die Tatsache, dass die Gewerbesteuer in ihrer grundlegenden Gestalt, nämlich mit dem Hebesatzrecht einzelner Gemeinden und eventuell zu berücksichtigender Faktoren wie Hinzurechnungen beibehalten wurde, bedeutet, dass damit auch die Intransparenz und Komplexität der deutschen Steuerbelastung für Unternehmen erhalten bleibt.

Die Standortwahl eines Investors wird nicht zuletzt durch steuerliche Rahmenbedingungen wie die Unternehmensteuerbelastung und die Komplexität des Steuerrechts beeinflusst.⁴⁰⁸ Die Gewerbesteuer ist ein Grund für die Komplizierung des deutschen Unternehmensteuerrechts.⁴⁰⁹ Diese ergibt sich daraus, dass die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer nicht mit dem nach den Vorschriften des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb übereinstimmt. Vielmehr muss dieser Gewinn gemäß § 7 S. 1 GewStG noch um Hinzurechnungen und Kürzungen korrigiert werden, die in den §§ 8 und 9 GewStG näher bestimmt sind. Hinzu kommt, dass die Reformierung der Gewerbesteuer durch den politischen Prozess eher weiter verkompliziert wurde. Die ursprünglich geplante Hinzurechnung von gewährten Skonti wurde vom Bundesrat kritisiert, da diese Regelung für

⁴⁰⁴ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 1.

⁴⁰⁵ Vgl. BR-Drucks. 220/07, S. 50.

⁴⁰⁶ Vgl. Neugebauer/Schneider 2011, S. 856 f.

⁴⁰⁷ Vgl. Schreiber/Overesch 2007, S. 813.

⁴⁰⁸ Vgl. Müller-Gatermann 2006 S. 11 f.

⁴⁰⁹ Vgl. Müller-Gatermann 2007, S. 147.

die Praxis zu kaum lösbaren Abgrenzungsproblemen zwischen „schädlichen Skonti“ und „unschädlichen Rabatt- bzw. Bonusgewährungen“ führen werde.⁴¹⁰ Die letztendlich am 14.08.2007 im Bundesgesetzblatt veröffentlichte Fassung sieht nun aber lediglich eine Beschränkung auf solche gewährten Skonti vor, die nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechen.⁴¹¹ Mit dieser Beschränkung wird zwar gezielter auf die Fiktion „*als Entgelt dafür, dass dem Betrieb vorzeitig Geldkapital zugeführt worden ist*“ abgestellt⁴¹². Für die Unternehmen stellt jedoch die notwendige Abgrenzung der dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten Skonti zusätzlichen bürokratischen Aufwand dar. Da die Aufnahme von Mieten, Leasing, kurzfristigen Zinsen etc. zu den Hinzurechnungen der Gewerbesteuer, ebenso wie die Zinsschranke bei der Körperschaftsteuer, die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland erschweren soll,⁴¹³ wird die dadurch entstehende Komplexitätssteigerung mit dieser Zielsetzung gerechtfertigt. Eine deutliche Verminderung der Komplexität des deutschen Unternehmensteuerrechts wird durch die Unternehmensteuerreform 2008 nicht erreicht.

Zu Abgrenzungsproblemen führen die unterschiedlich hohen fiktiven Finanzierungsanteile bei Mieten, Pachten und Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter einerseits und für unbewegliche Wirtschaftsgüter andererseits. Das Unternehmensteuerreformgesetz 2008⁴¹⁴ sah für unbewegliche Wirtschaftsgüter ursprünglich einen Prozentsatz von 75 % vor, der noch vor Inkrafttreten durch das Jahressteuergesetz 2008⁴¹⁵ auf 65 % geändert wurde. Schließlich wurde der Prozentsatz mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz seit dem 01.01.2010 auf 50 % geändert.⁴¹⁶ Der Wirtschaftsausschuss des Bundesrates hatte sich bereits in seinen Empfehlungen zum Jahressteuergesetz 2009 für eine Absenkung auf 50 % ausgesprochen mit der Begründung, dass der tatsächliche Finanzierungsanteil in vielen Fällen unter dem pauschaliert festgesetzten Finanzierungsanteil liegt.⁴¹⁷

⁴¹⁰ Vgl. BT-Drs. 16/5377, S. 32.

⁴¹¹ Vgl. § 8 Nr. 1 GewStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007.

⁴¹² Vgl. BT-Drs. 16/5377, S. 32.

⁴¹³ Vgl. BT-Drs. 16/5377, S. 1 f.

⁴¹⁴ UNStRefG 2008 vom 14.08.2007, BGBl. I 2007 S. 1912 = BStBl. I 2007 S. 630.

⁴¹⁵ JStG 2008 vom 20.12.2007, BGBl. I S. 3150 = BStBl. I S. 218.

⁴¹⁶ Vgl. Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, S. 6.

⁴¹⁷ Vgl. Empfehlungen der Ausschüsse zum Entwurf eines JStG 2009 v. 9.9.2008, BR-Drs. 545/1/08, S. 61 f.

Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass aufgrund der Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten zum Teil eine doppelte gewerbsteuerliche Belastung erreicht wird.⁴¹⁸ Nach § 9 Nr. 4 GewStG⁴¹⁹ entfällt für Vermieter die Kürzung von bereits beim Mieter hinzugerechneten Mieten.⁴²⁰ Ebenso wird die Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten unabhängig von der steuerlichen Behandlung beim Vermieter oder Leasinggeber vorgenommen.⁴²¹ Damit soll dem EuGH-Urteil in Sachen *Eurowings* Rechnung getragen werden, wonach ein Unternehmer, dessen Vermieter aufgrund seiner Ansässigkeit im EU-Ausland keine deutsche Gewerbesteuer zahlt und deshalb der deutsche Unternehmer den Mietaufwand hinzurechnen muss, nicht schlechter gestellt werden soll als wäre der Vermieter in Deutschland ansässig.⁴²² Dadurch unterliegt ein Viertel der Zinsen bzw. des in den Mieten und Leasingraten enthaltenen Zinsanteils zweimal der Gewerbesteuer.⁴²³

Aufgrund der Hinzurechnung von Kostenelementen in Form von Finanzierungsentgelten wird die Gewerbesteuer ungerecht und unkalkulierbar.⁴²⁴ Durch diese abschreckende Wirkung könnte sich ebenfalls die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands trotz der deutlichen Senkung des nominalen Steuersatzes verschlechtern.⁴²⁵ Bei einer Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten ohne Gewährung eines Freibetrags wären besonders kleine und mittelgroße Unternehmen betroffen, die ihre Investitionen nur durch Fremdkapital finanzieren können.⁴²⁶ Der für den Mittelstand eingeführte Freibetrag i. H.v. 100.000 € verschont somit zumindest kleinere Unternehmen. In Abhängigkeit der Finanzierungsstruktur und Gewinnsituation gibt es Gewinner und Verlierer der Reform. Gewinner der Reform in Bezug auf die Neuregelung der Hinzurechnungen sind ertragsstarke, überwiegend eigenkapitalfinanzierte Unternehmen, denn sie profitieren von der Senkung der nominalen Steuerbelastung auf etwa 30 %, da ihr Hinzurechnungsanteil niedriger ausfällt.⁴²⁷ Dagegen sind ertragsschwache, vorwiegend fremdfinan-

⁴¹⁸ Vgl. Bundessteuerberaterkammer 2007, S. 18.

⁴¹⁹ In der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007.

⁴²⁰ Vgl. BT-Drs. 16/5377, S. 22.

⁴²¹ Vgl. BT-Drs. 16/5377, S. 21.

⁴²² EuGH-Urt. V. 26.10.1999 – „*Eurowings*“ EGHE-1999-7447; BStBl. 1999 II 0851.

⁴²³ Vgl. Scheffler 2007, S. 874 (875) veranschaulicht in Tabelle 1 auf S. 875.

⁴²⁴ Vgl. Beland 2006, S. 12.

⁴²⁵ Vgl. Lang 2006, S. 1769.

⁴²⁶ Vgl. Beland 2006, S. 12.

⁴²⁷ Vgl. Fuest 2007, S. 2.

zierte Unternehmen – sei es über Kredite oder über Fremdkapitalersatz in Form von Mieten, Pachten, Lizenzgebühren usw. – die Verlierer der Reform. Sie profitieren zwar ebenso von der Senkung der nominalen Steuerbelastung, doch der Hinzurechnungsanteil fällt bei ihnen höher aus, sodass die vermehrten Hinzurechnungen stärker ins Gewicht fallen.⁴²⁸

Letztendlich kann jedoch festgehalten werden, dass die tatsächliche Gesamtsteuerbelastung so stark von den individuellen Verhältnissen des jeweiligen Unternehmens abhängig ist, dass diese nur schwer in quantitativen Steuerbelastungsanalysen abgebildet werden können. Ergebnisse einer Analyse der Kostenstrukturerhebung des Statistischen Bundesamtes für das Verarbeitende Gewerbe zeigen für 42 % der Kapitalgesellschaften ab 2008 keine Hinzurechnungen. Bei vielen der verbleibenden Kapitalgesellschaften dagegen verdoppeln sich die Hinzurechnungen.⁴²⁹ Mit der Größe des Unternehmens steigt die Gesamtsteuerbelastung, wobei der Hinzurechnungsfreibetrag eine Entlastung für kleinere Unternehmen bewirkt.⁴³⁰

Grundsätzlich verlangt der Gleichheitssatz jedoch, dass im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere. Der progressive Verlauf des Einkommensteuertarifs wird daher als Ausfluss des Sozialstaatsprinzips verstanden und ist eine wichtige Errungenschaft des modernen sozialen Steuerrechts, da es ein wirksames Mittel ist, um soziale Gerechtigkeit zu verwirklichen.⁴³¹ Der Tarif der Gesamtsteuerbelastung von Kapitalgesellschaften verläuft dagegen aufgrund der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen regressiv und hat damit eine entgegengesetzte Wirkung zu dem progressiven Einkommensteuertarif, d. h. er belastet den wirtschaftlich Schwächeren stärker als den wirtschaftlich Leistungsfähigeren.

Wird die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer nur wegen der Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten positiv, kann das sogar zu einer Substanzbesteuerung führen.⁴³² Das Problem der steigenden Substanzbesteuerung infolge der geänderten Hinzurechnungsbestimmungen durch die Steuerreform verschärft sich im Szenario der Wirtschaftskrise im Vergleich

⁴²⁸ Vgl. Fuest 2007, S. 2.

⁴²⁹ Vgl. Neugebauer/Schneider 2011, S. 849.

⁴³⁰ Vgl. Neugebauer/Schneider 2011, S. 857.

⁴³¹ Vgl. Mellinshoff 2005, S. 10.

⁴³² Vgl. Müller-Gatermann, Stbg 2007, 148.

zur alten Rechtslage.⁴³³ Bei den Hinzurechnungen zum Gewinn handelt es sich um keine klassische Substanzsteuer, sondern um eine substanzbesteuernde Komponente innerhalb einer originär ertragsteuerlich ausgerichteten Steuerart.⁴³⁴ Der Freibetrag vermag zwar Härten auszugleichen,⁴³⁵ jedoch ändert er nichts an der grundsätzlichen Verletzung der Systematik der Ertragsbesteuerung.⁴³⁶ Diese ist an dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ausgerichtet, nach dem die Erträge abzüglich der in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen versteuert werden.

Da wie in Abschnitt 5.1 dargestellt aufgrund von Hinzurechnungen deutlich höhere Gesamtsteuerbelastungen als die angestrebten 30 % erreicht werden können, stellt sich zudem die Frage, ob damit möglicherweise eine verfassungsrechtliche Obergrenze der Ertragsteuerbelastung überschritten wird. Zu einer hälftigen Teilung („Halbteilungsgrundsatz“) für die Belastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer hat das Bundesverfassungsgericht am 18.01.2006 entschieden, dass keine feste Obergrenze in der Nähe von 50 % existiert. Ein Steuerpflichtiger unterliege jedenfalls dann keinem unzumutbaren und unverhältnismäßigen Steuerzugriff, solange ihm nach Abzug der Einkommen- und Gewerbesteuer ein bedeutender Ertrag aus seiner erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit verbleibe.⁴³⁷ Hohe Steuerbelastungen könnten also nur bei niedrigen Gewinnen problematisch sein, da bei ohnehin schon niedrigen Gewinnen nach Abzug einer mehr als 50 %-igen Steuerbelastung kein bedeutender Ertrag aus erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit verbleibt. Auch wenn keine verfassungsmäßige Obergrenze für die Ertragsteuerbelastung existiert, sollten bei der Ausgestaltung des betrieblichen Steuertarifs die Grundsätze eines demokratischen und sozialen Rechtsstaats beachtet werden.⁴³⁸ Gegen die Erweiterung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften sprechen demnach sowohl verfassungsrechtliche als auch ökonomische Argumente.

⁴³³ Vgl. Neugebauer/Schneider 2011, S. 855 ff.

⁴³⁴ Vgl. Kußmaul/Zabel 2007, S. 968.

⁴³⁵ Vgl. Beland 2006, S. 12.

⁴³⁶ Vgl. Bundessteuerberaterkammer 2007, S. 18.

⁴³⁷ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99 – BverfGE 115 S. 97 = DokID DAAAB-80025.

⁴³⁸ Vgl. Mellinshoff 2005, S. 9.

5.2 Konzept der Stiftung Marktwirtschaft

Da die Reform der Gewerbesteuer im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 sich vielen Kritikpunkten gegenübergestellt sah und sie außerdem gesetzte Ziele nicht erreicht hat, soll als Lösungsalternative das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft vorgestellt werden.

Eine notwendige Anforderung an eine Reform der Kommunalfinanzierung, ohne die sich eine Veränderung nicht durchsetzen lassen wird, ist die Sicherung eines stetigen und planbaren Steueraufkommens für die Gemeinden. Die entscheidende Idee besteht in der Ersetzung der Gewerbesteuer durch die Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung, sowie weitere Einnahmequellen für die Gemeinden zu erschließen. Mit der Erneuerung des jetzigen Gewerbesteuersystems würden die Unternehmen nicht mehr nach dem Äquivalenzprinzip sondern nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip besteuert.⁴³⁹ Als Leitlinien einer Reform der Gewerbesteuer sind anzuführen, die Aufkommensneutralität, Verstetigung statt Volatilität, Vermeidung von Substanzbesteuerung, Hebesatzrechte, praktische Administrierbarkeit sowie Wachstum und Beschäftigung.⁴⁴⁰

Die Stiftung Marktwirtschaft⁴⁴¹ hat in ihrem Reformkonzept das sog. 4-Säulen-Modell als Ersatz für die Gewerbesteuer entwickelt. Der Sachverständigenrat⁴⁴² übernimmt in seinem Vorschlag das 4-Säulen-Modell zur zukünftigen Finanzierung der Kommunen.

1. Säule:

Die Grundsteuer soll aufkommensneutral reformiert werden und auf Basis einer vereinfachten und realitätsnäheren Bewertung von Grund und Boden sowie Gebäuden mit Hebesatzrecht erhoben werden. Der Reformvorschlag wurde von den Finanzministern von Bayern und Rheinland-Pfalz für die Finanzministerkonferenz ausgearbeitet.

2. Säule:

Die Gemeinden sollen wie bisher einen Anteil am Einkommensteueraufkommen erhalten. Diese kommunale Bürgersteuer soll nun offen ausgewiesen werden. Durch

⁴³⁹ Vgl. Neugebauer/Schneider 2011, S. 833; Prinz 2009, S. 596.

⁴⁴⁰ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(c).

⁴⁴¹ Vgl. www.stiftung-marktwirtschaft.de.

⁴⁴² Vgl. www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de.

Einführung eines Hebesatzrechts können Gemeinden ihre Bürger sowohl be- als auch entlasten.

3. Säule:

Anstelle der Gewerbesteuer soll eine kommunale Unternehmensteuer mit Hebesatzrecht ohne Hinzurechnungen und Kürzungen die gleiche Bemessungsgrundlage haben wie die die Körperschaftsteuer ersetzende allgemeine Unternehmensteuer.

4. Säule:

Den Gemeinden soll ein Anteil am Lohnsteueraufkommen ohne Hebesatzrecht zustehen, den die Arbeitgeber an die Kommunen abführen und mit ihrem Lohnsteuereinbehalt für das Finanzamt verrechnen. Auf diese Weise werden die Unternehmen bzw. die Löhne nicht zusätzlich belastet. Für die Gemeinden bedeutet diese gewinnunabhängige Komponente eine Verstetigung der Einnahmen.

Mittels dieses 4-Säulen-Konzepts ist zum einen die Sicherung der Kommunalfinanzen unabhängig von konjunkturellen Schwankungen möglich. Zum anderen können im Bereich der Unternehmensbesteuerung die bisherigen Probleme der Gewerbesteuer mit einer diese ersetzenden kommunalen Unternehmensteuer behoben werden. Zielführend hierbei ist das Zusammenspiel einer unternehmensbezogenen und einer bürgerbezogenen Komponente.⁴⁴³ Die Kombination der kommunalen Unternehmensteuer mit der Beteiligung der Gemeinden am Lohnsteueraufkommen verbindet die Vorteile einer gewinnabhängigen kommunalen Steuer mit dem besonderen Finanzierungsbedürfnissen der Kommunen. Die Anknüpfung an der lokalen Wirtschaftskraft schafft Anreize für die Kommunen, Gewerbe anzuziehen. Die schädliche zusätzliche Belastung des Faktors Arbeit mit Steuern und Abgaben wird vermieden.⁴⁴⁴ Die Transparenz der Unternehmensteuerbelastung wird aufgrund der einheitlichen Bemessungsgrundlage von kommunaler und allgemeiner Unternehmensteuer deutlich verbessert. Eine Absenkung der Gesamtsteuerbelastung ist gezielt für alle Unternehmen möglich, wodurch zum einen die Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit, aber auch

⁴⁴³ Vgl. Jachmann 2006, S. 115 ff.

⁴⁴⁴ Vgl. Jonas 2010, S. 346.

eine Verbesserung der Wettbewerbssituation der Unternehmen in Deutschland untereinander erfolgt.

5.3 Fortentwicklungsansatz zur Ausgestaltung der Gewerbesteuer

Damit eine Gesamtsteuerbelastung in der Nähe des gesteckten Ziels von 29,83 % erreicht werden kann, sollte als wichtigste Änderung komplett auf die Vornahme von Hinzurechnungen und Kürzungen verzichtet werden. Es sollte also die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer an die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer angepasst werden. Zur Sicherung der Einnahmen der Kommunen unabhängig von konjunkturellen Schwankungen haben Stiftung Marktwirtschaft und Sachverständigenrat wie bereits ausgeführt anstelle von Hinzurechnungen einige Vorschläge gemacht. Diese alternativen Einnahmequellen für die Kommunen wirken sich nicht auf die Gesamtsteuerbelastung aus.

Mit dem Verzicht auf Hinzurechnungen würde das deutsche Gewerbsteuerrecht einen Großteil seiner Komplexität verlieren. Abgrenzungsprobleme zwischen geschäftsüblich geschäftsunüblich gewährten Skonti gibt es dann nicht. Streit um die pauschalieren, aber unrealistischen Finanzierungsanteile von Mieten und Pachten ist überflüssig. Steuerliche Doppelbelastungen aufgrund der Besteuerung von Mieten sowohl beim Mieter als auch beim Vermieter entstehen erst gar nicht.

Die Gesamtsteuerbelastung aller Kapitalgesellschaften in Deutschland wird sich nicht auf 30 % senken lassen, da die Hebesätze in vielen Gemeinden über 400 % liegen. Das nach Artikel 28 GG verfassungsrechtlich verbürgte Hebesatzrecht⁴⁴⁵ der Kommunen wird sich nicht abschaffen lassen. Höhere Gewerbesteuerhebesätze wirken sich jedoch nicht so stark auf die Gesamtsteuerbelastung aus, wenn die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer nicht bereits durch positive Hinzurechnungssalden verändert wurde und führen nur zu geringfügigen Überschreitungen des gesteckten Ziels von 30 %. Damit haben die Hebesätze bei einem Verzicht auf gewerbsteuerliche Hinzurechnungen für die Standortwahl eines Unternehmens eine geringere Bedeutung. Für eine bestimmte Gemeinde ließe sich also in Abhängigkeit des entsprechenden Hebesatzes eine Aussage über die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung ma-

⁴⁴⁵ Vgl. Stiftung Marktwirtschaft 2006(a), S. 14.

chen. Bei einem Hebesatz von bspw. 450 % ergäbe sich eine Gesamtsteuerbelastung von 31,58 %.

Der Tarif aus Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer mit einheitlicher Bemessungsgrundlage zzgl. Solidaritätszuschlag verläuft proportional,⁴⁴⁶ wie die folgende Grafik verdeutlicht:

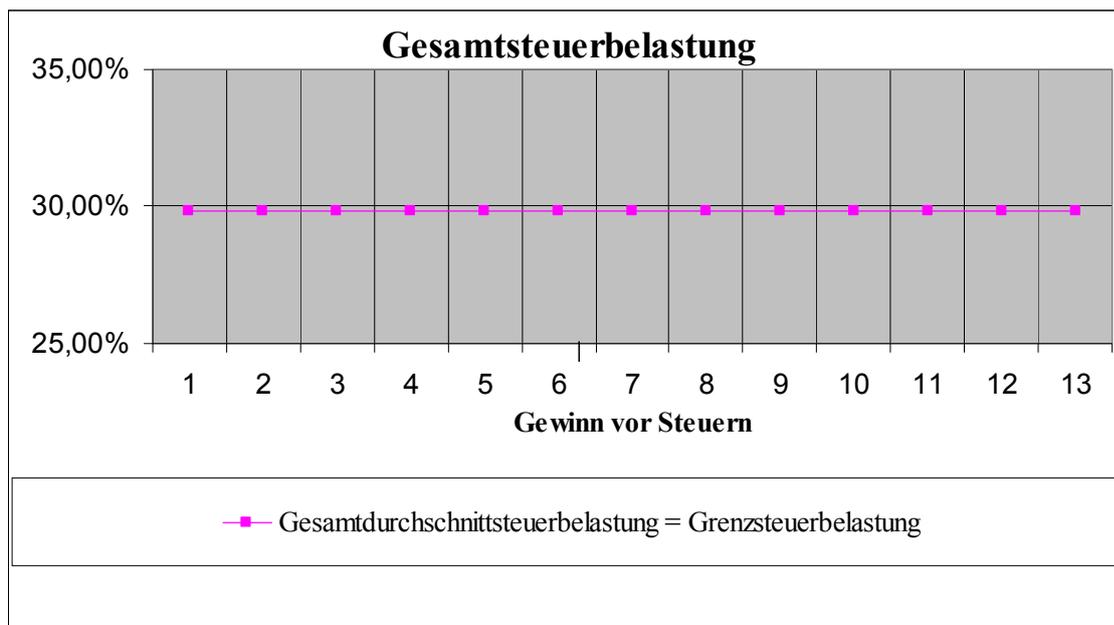


Abbildung 31: Tarifverlauf Gesamtsteuerbelastung ohne Vornahme von Hinzurechnungen

Aufgrund des proportionalen Verlaufs ist die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung unabhängig vom Gewinn eines Unternehmens. Sie gilt für jedes Wirtschaftsjahr, belastet damit schlechte Wirtschaftsjahre nicht noch zusätzlich und kann deshalb besser und mit entsprechend höherer Aussagekraft in betriebswirtschaftliche Kalkulationen wie Investitionsrechnungen integriert werden. Da die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung völlig unabhängig von der Finanzierungsstruktur des einzelnen Unternehmens ist, entstehen keine Verzerrungen von Finanzierungsentscheidungen. Sowohl Eigenkapitalfinanzierung als auch die unterschiedlichen Formen der Fremdfinanzierung, wie über Darlehen finanzierte Investitionen oder Miete

⁴⁴⁶ Zur Definition eines proportionalen Tarifs siehe Homburg 2000, S. 67 f.

und Leasing, haben die gleiche Gesamtsteuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft zur Folge.

Außerdem kann mit einem proportionalen Tarif besser soziale Gerechtigkeit erzielt werden, da innerhalb einer Gemeinde die wirtschaftlich Stärkeren zumindest die gleiche durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung zu tragen haben wie wirtschaftlich Schwächere. Substanzbesteuerung kann nicht entstehen, da als Bemessungsgrundlage grundsätzlich der Gewinn gilt. Eine Ausnahme stellt hierbei die körperschaftsteuerliche Zinsschranke dar, welche aber aufgrund ihrer Freigrenze von 3 Millionen (bzw. 1 Million bis 31.12.2009) für viele deutsche Unternehmen nicht relevant ist. Da die durchschnittliche Gesamtsteuerbelastung innerhalb einer Gemeinde eine feste Größe ist, erübrigt sich auch die juristische Frage nach einer verfassungsrechtlichen Obergrenze für die Ertragsteuerbelastung.

5.4 Zwischenfazit

Die Reform der Gewerbesteuer durch die Unternehmensteuerreform 2008 trägt nicht zur internationalen Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen bei. Mit den Änderungen im Bereich der Gewerbesteuer hat daher die Diskussion um die grundlegende Reformierung der Gewerbesteuer noch kein Ende erreicht.

6 Schluss

Es besteht kein Zweifel daran, dass für Deutschland eine Unternehmenssteuerreform im Interesse des Steuerstandorts seit langer Zeit überfällig war.⁴⁴⁷ Das Problem wurde angefasst und der Weg in die richtige Richtung eingeschlagen, da sich die steuerliche Situation für viele Unternehmen verbessert hat und sich die steuerliche Attraktivität von Investitionen in Deutschland verbessert hat.⁴⁴⁸ Die drei vorstehenden Kapitel des Hauptteils dieser Arbeit haben jedoch gezeigt, dass viele bisher bekannte Probleme des Steuerrechts durch die Unternehmensteuerreform 2008 nicht optimal gelöst wurden. Insgesamt kann festgehalten werden, dass viel geändert wurde, aber wenige der gesetzten Ziele der Bundesregierung durch die Untersteuerreform 2008 erreicht wurden. Das Bemühen um eine Verbesserung der Entscheidungsneutralität wird zwar allgemein anerkannt, ist jedoch auch durch die Unternehmensteuerreform 2008 nicht erreicht worden.⁴⁴⁹ Es wurde auch keine „weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität“ – wie sie im Koalitionsvertrag vorgesehen war – erreicht. Zentrales Ziel war es vielmehr, das deutsche Ertragsteuerrecht im Steuersubstratwettbewerb besser zu positionieren.⁴⁵⁰ Das Thema „Erneuerung des Steuerrechts“ ist nach wie vor aktuell. So trägt auch die Jahrestagung 2013 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft diesen Titel, wobei es insbesondere um Reformüberlegungen am Beispiel der Besteuerung von Einkommen und Vermögen geht.

Steuerliche Probleme sind nicht zuletzt auf die Verletzung von sachgerechten Prinzipien bei der Ausgestaltung der gesetzlichen Grundlagen zurückzuführen. Beispielsweise ist der Hauptgrund für das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung die Verletzung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Die Rechtsfolge einer verdeckten Gewinnausschüttung ist zwar gesetzlich geregelt, der Tatbestand ist jedoch in keiner gesetzlichen Vorschrift bestimmt. In jahrelanger Rechtsprechung wurde der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung näher konkretisiert und somit auch dem Bestimmtheitsgrundsatz Rechnung getragen. Der Auslöser warum überhaupt verdeckte

⁴⁴⁷ Vgl. Herzig 2000, S. 1869.

⁴⁴⁸ Vgl. Schreiber/Overesch 2007, S. 820; Maiterth/Müller 2007, S. 71.

⁴⁴⁹ Vgl. Seer 2009, S. 1046.

⁴⁵⁰ Vgl. Tipke/Lang 2010, S. 220.

Gewinnausschüttungen gestaltet werden ist, wie in Kapitel 3 gezeigt werden konnte, die mangelnde Entscheidungsneutralität. Der Steuerbelastungsunterschied zwischen Unternehmen und Gesellschafter und insbesondere der Unterschied in der Gesamtsteuerbelastung zwischen einer offenen Gewinnausschüttung und einer Gesellschaftergeschäftsführervergütung sind der ausschlaggebende Grund warum Ausschüttungen an den Gesellschafter nicht offen sondern verdeckt, beispielsweise in Form von Geschäftsführervergütungen, erfolgen.

Mit der in Kapitel 4 vorgestellten Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG sollte zur Förderung des Ziels der Rechtsformneutralität Belastungsneutralität für einbehaltene Unternehmensgewinne unterschiedlicher Rechtsformen erreicht werden. Diese wurde unter anderem deshalb nicht erreicht, weil gegen das Gebot der Folgerichtigkeit verstoßen wurde. Für Personengesellschaften sollte zwar die gleiche Steuerbelastung wie bei Kapitalgesellschaften gelten, bei der Ausgestaltung der Vorschrift wurden dann jedoch Regelungen getroffen, die für Kapitalgesellschaften in dieser Form nicht gelten. Mangelnde Übergangsvorschriften und der daraus resultierende Lock-in-effekt von Alrücklagen wirken völlig entgegen dem gesetzten Ziel der Eigenkapitalstärkung von Personengesellschaften. Die Vorschrift ist letztendlich so komplex geraten, dass die Vorteilhaftigkeit der Inanspruchnahme nur mit umfangreichen Berechnungen abgeschätzt werden kann. Die aufgrund langer Planungszeiträume zugrunde zu legenden unsicheren Annahmen verstärken die steuerliche Planungsunsicherheit.

Die in Kapitel 5 behandelte Gewerbesteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung mit den vorzunehmenden Hinzurechnungen verstößt ebenfalls gegen Subprinzipien der Entscheidungsneutralität. Die im Verhältnis zur Gesamtsteuerbelastung von Unternehmen hohe Gewerbesteuerbelastung beeinflusst die Investitionsneutralität, hierbei insbesondere die Standortneutralität. Die mangelnde Steuerbelastungstransparenz in Bezug auf die Gewerbesteuerbelastung wirkt abschreckend. Dabei beeinflusst bereits die Tatsache, dass die Gesamtsteuerbelastung oberhalb der angestrebten 30 % liegt, die internationale Wettbewerbsfähigkeit negativ. Die für das Überschreiten der 30 %-Marke verantwortliche, je nach Höhe des Gewinns und der vorzunehmenden Hinzurechnungen unterschiedlich hohe Gewerbesteuerbelastung verschlechtert die Planungssicherheit. Die derzeitige Ausgestaltung der Gewerbesteuer mit der Hinzurechnung von Kostenelementen

wird mit einer Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip sowie der Sicherung des deutschen Steuersubstrats gerechtfertigt. Sie verstößt damit aber gegen das für Ertragsteuern typische Leistungsfähigkeitsprinzip und führt in einigen Fällen sogar zu Substanzbesteuerung. Der sich aufgrund der Gewerbesteuer ergebende regressive Tarifverlauf aus Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer entspricht dabei nicht der nach dem Sozialstaatsprinzip gewünschten Umverteilung.

Als Ergebnis der 3 untersuchten ertragsteuerlichen Themen kann festgehalten werden: Mit der Unternehmensteuerreform 2008 gehen Verstöße gegen die steuerliche Gleichmäßigkeit sowie mangelnde Effizienz einher.⁴⁵¹ Die Abgeltungsteuer zieht beträchtliche Verzerrungen, die Thesaurierungsbegünstigung eine erhebliche Komplizierung mit sich, da in beiden Fällen fundamentale Besteuerungsprinzipien verletzt werden.⁴⁵² Ohne eine Reform der Kommunalsteuern kann eine Reform der Unternehmensbesteuerung nicht zustande kommen. Die Sonderbelastung der gewerblichen Gewinne durch die Gewerbesteuer verletzt den Gleichheitssatz.⁴⁵³ Damit stehen wir vor der unglücklichen Situation, dass wir zum 1. 1. 2008 ein neues Unternehmenssteuerrecht bekommen haben, ohne dass damit die Diskussion um die Reform der Unternehmensbesteuerung beendet wäre. Ein konsistentes, folgerichtig ausgestaltetes Unternehmensteuerrecht steht weiterhin noch aus.⁴⁵⁴ Nachbesserungen in den künftigen Steueränderungsgesetzen, wie sie bereits im Jahressteuergesetz 2008 – also noch vor Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 – enthalten waren, werden uns auch in Zukunft begleiten. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ist kein großer systematischer, strukturverbessernder Wurf und zu einer verbesserten Planungssicherheit der Unternehmen trägt es nur sehr begrenzt bei.⁴⁵⁵ Dadurch wird klar, dass eine prinzipienorientierte Rechtsreform, die für Recht, Ordnung und Vereinfachung sorgt, erforderlich ist.⁴⁵⁶

⁴⁵¹ Vgl. Maiterth/Müller 2007, S. 49.

⁴⁵² Vgl. Maiterth/Müller 2007, S. 49; Hey 2007, S. 1303.

⁴⁵³ Vgl. Tipke/Lang 2010, S. 221.

⁴⁵⁴ Vgl. Seer 2009, S. 1047.

⁴⁵⁵ Vgl. Prinz 2009(b), Gastkommentar S. I.

⁴⁵⁶ Vgl. Tipke 2006, S. 19.

Die in den vergangenen Jahrzehnten von der Steuerwissenschaft erarbeiteten Zielsetzungen und Anforderungen an ein erstrebenswertes Steuerrecht werden zwar mehr und mehr in die politischen Zielsetzungen übernommen. Wie beispielhaft in den vorstehenden Kapiteln verdeutlicht wurde, folgt darauf jedoch nicht selten nur eine unbefriedigende Umsetzung, wodurch die gesetzten Ziele nur teilweise bzw. gar nicht erreicht werden. Demzufolge muss sich die Steuerwissenschaft auch in Zukunft mit der Kritik der geltenden Steuergesetze beschäftigen, was u. a. zu ihren Aufgaben gehört.⁴⁵⁷ Dabei ist konstruktive Kritik verstärkt vorzufinden. Aufgabe der Steuerwissenschaft ist es, die Steuerwirkungen alternativer Steuerkonzepte darzulegen. Wie in den vorstehenden Kapiteln gezeigt werden konnte, sind bereits kleine Änderungen an der Ausgestaltung der geltenden Steuergesetze geeignet, sinnvolle Fortentwicklungen umzusetzen.

Für weitere wissenschaftliche Arbeiten bietet das Steuerrecht mehr als genug Material. Eine Vorgehensweise ähnlich der vorstehenden Arbeit bietet sich dabei zur Erarbeitung von wissenschaftlich fundierten Fortentwicklungsansätzen an. Zwar wird das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft, an das sich die Fortentwicklungsansätze dieser Arbeit anlehnen, weder von der Bundesregierung noch in der breiten Literatur als das optimale Besteuerungskonzept gepriesen, doch ist die grundsätzliche Vorgehensweise dieser Arbeit vermehrt in der Literatur zu finden.⁴⁵⁸ Zu konkreten Steueränderungen werden zunächst die gesetzten Ziele hinterfragt, dann werden die Steueränderungen hinsichtlich des Erreichens der Ziele überprüft und schließlich werden gezielte Fortentwicklungsansätze unter Berücksichtigung der ursprünglich gesetzten Ziele erarbeitet.

Nicht nur für die Steuerwissenschaft sondern für alle Steuerpflichtigen relevant ist eine Reform des Steuerrechts, die Wachstumskräfte freisetzt, Arbeitsplätze schafft und ein verlässliches, planbares, verständliches und praktikables Besteuerungssystem schafft.

⁴⁵⁷ Vgl. Tipke 2000, S. 10 ff.

⁴⁵⁸ Vgl. bspw. die Reformvorschläge von Bohn 2009, S. 27 ff., 255 f.; Dörfler/Fellinger/Reichl 2009, S. 61 ff.; Herzig/Bohn/Fritz 2009, S. 61 ff.

Literaturverzeichnis

- BÄUML, SWEN O./GAGEUR, PATRICK: Die geplante Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte – Aktuelles Beratungs-Know-How und potenzielle Verfassungswidrigkeit - in: Finanz-Rundschau 2006, S. 213-218.
- BAREIS, PETER: Das Postulat der Werturteilsfreiheit in der Diskussion um die Steuerreform 2008 in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2007, S. 421-442.
- BECKMANN, UTE / SCHANZ, SEBASTIAN: Investitions- und Finanzierungsentscheidungen in Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008 in: Der Finanzbetrieb 2009, S. 162-169.
- BELAND, ULRIKE: Entwicklung der Realsteuerhebesätze, IFSt-Schrift Nr. 439, Bonn 2006, Institut „Finanzen und Steuern“ e. V.
- BINDL, ELMAR, Verdeckte Gewinnausschüttung als Steuersparmodell? – Replik auf Rüd, FR 2006, 461 in: Finanz-Rundschau 2006, S. 724-728.
- BIRK, DIETER: Vom Zustand der Steuergesetzgebung in: Der Betrieb 2009, S. 1.
- BLUM, ANDREAS: Wann lohnt sich die Thesaurierungsbesteuerung für Personengesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008? in: Betriebs-Berater 2008, S. 322-326.
- BOHN, ALEXANDER: Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, Betriebswirtschaftlicher Verlag Wiesbaden, 1. Aufl. 2009.
- BROER, MICHAEL / DWENGER, NADJA: Die kurzfristigen Steuereffekte der „Thesaurierungsbegünstigung“ für Personenunternehmen – eine mikrofundierte Analyse, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung Berlin 2008.
- CARLÉ, DIETER / STAHL, RUDOLF / STRAHL, MARTIN: Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht - Festschrift für Korn, Stollfuß Verlag Berlin 2005.
- DEUTSCH, MARKUS: 32. Deutscher Steuerberatertag in Bremen: „Werte bewahren – Zukunft meistern!“ in: Die Steuerberatung 2009, S. 485-488.
- DEUTSCHE BUNDESBANK: Statistische Sonderveröffentlichung 5: Hochgerechnete Angaben aus Jahresabschlüssen Deutscher Unternehmen von 1997 bis 2007, Selbstverlag der Deutschen Bundesbank Frankfurt am Main 2009.

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND E. V.: Eingabe S 07/07 zum Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008, Az.: 21-08-101-22/07 – 07/07.

DIRRIGL, HANS / WELLISCH, DIETMAR / WENGER, EKKEHARD (HRSG.): Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt, Wiesbaden 2004.

DÖRFLER, HARALD / FELLINGER, ANTJE / REICHL, ALEXANDER: Kleine Schritte, große Wirkung – Vorschläge zur Fortentwicklung des § 34a EStG in: Deutsches Steuerrecht 2009, Beihefter zu DStR Heft 29/2009 S. 69-74.

DÖRFLER, HARALD / GRAF, ROLAND / REICHL, ALEXANDER: Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf in: Deutsches Steuerrecht 2007, S. 645-653.

DÖTSCH, EWALD / PUNG, ALEXANDRA: JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG in: Der Betrieb 2007, S. 11-17.

DRÜEN, KLAUS-DIETER: Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ? in: GmbH-Rundschau 2008, S. 393-403.

EBELING, IRIS: Besteuerung von Einkommen, Otto-Schmidt-Verlag Köln 2001.

EILFORT, MICHAEL / MÖSSNER, MANFRED: Tagungsbericht der Stiftung Marktwirtschaft vom 29.09.05: Kommission „Steuergesetzbuch“: Vier Säulen für die Kommunal Finanzen, Stiftung Marktwirtschaft Berlin 2005.

ELSCHEN, RAINER: Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften? in: Steuer und Wirtschaft S. 99-115.

ENDRES, NORBERT / VOBKUHL, STEFAN: Betriebsprüfung Belastungstest – Deloitte-Umfrage zur Betriebsprüfung „Wo drohen Mehrbelastungen?“, Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 2011.

ENGLISCH, JOACHIM: Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland?, Institut „Finanzen und Steuern“ e.V., Bonn 2005.

HERZIG, NORBERT / BOHN, ALEXANDER / FRITZ, GUNNAR: Alternativmodelle zur Zins-schranke in: Deutsches Steuerrecht 2009, Beihefter zu Heft 29/2009, S. 61-68.

HERZIG, NORBERT / BOHN, ALEXANDER: Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz als Umsetzung des Sofortprogramms der Koalitionsparteien zum Unternehmenssteuerrecht in: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 2341-2349.

HERZIG, NORBERT / LOCHMANN, UWE: Unternehmensteuerreform 2008 –Wirkung des neuen Systems zur Entlastung gewerblicher Personenunternehmenvon der Gewerbe-steuer - in: Der Betrieb 2007, S. 1037-1044.

HERZIG, NORBERT: Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer in: Der Betrieb 2007, S. 1541-1544.

HERZIG, NORBERT: Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG) – Gefahr für den Mittelstand in: Carlé, Stahl, Strahl 2005, S. 415-438.

HERZIG, NORBERT: Praktikables Steuerrecht aus betriebswirtschaftlicher Sicht in: Be-triebs-Berater 2000, S. 1863-1869.

HEY, JOHANNA: Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung in: Kessler/Förster/Watrin 2010, S. 7-22.

HEY, JOHANNA: Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmensteuer-recht in: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 2561-2568.

HEY, JOHANNA: Unternehmensteuerreform: das Konzept der Sondertarifierung des § 34a EStG-E – Was will der Gesetzgeber und was hat er geregelt? in: Deutsches Steuerrecht 2007, S. 925-932.

HEY, JOHANNA: Unternehmensteuerreform 2008 – Die Vorschläge der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft für eine wettbewerbsfähige Unternehmensteuerstruktur in: Steuern und Bilanzen 2006, S. 267-276.

HEY, JOHANNA: Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Otto Schmidt Verlag, Köln 2002.

HEY, JOHANNA: Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität in Ebeling 2001(a), S. 155-224.

- HEY, JOHANNA: Bedeutung und Besteuerungsfolgen nach der Unternehmensteuerreform in: GmbHRundschau 2001(b), S. 1-7.
- HOMBURG, STEFAN / HOUBEN, HENRIETTE / MAITERH, RALF: Optimale Eigenfinanzierung der Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008/2009, Discussion Paper No. 365, May 2007.
- HOMBURG, STEFAN: Die Abgeltungsteuer als Instrument der Unternehmensfinanzierung in: Deutsches Steuerrecht 2007 S. 686-690.
- HOMBURG, STEFAN: Allgemeine Steuerlehre, 6. Auflage, Verlag Vahlen, München 2010.
- JACHMANN, MONIKA: Eine neue Qualität der kommunalen Steuerfinanzierung: Das Vier-Säulen-Modell der Kommission Steuergesetzbuch, Steuer und Wirtschaft 2006, S. 115-123.
- JACOBS, OTTO H. / SPENGLER, CHRISTOPH: Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996.
- JEBENS, CARSTEN THOMAS: Planungssicherheit im Steuerrecht in: Betriebs-Berater 1995, S. 1057-1061.
- JONAS, BERND: Verfassungsrechtliche Maßstäbe der Unternehmensbesteuerung in: Kessler/Förster/Watrin 2010, S. 335-348.
- KAMINSKI, BERT / HOFMANN, KATRIN / KAMINSKAITE, RASA: Erste Überlegungen zur Rechtsformwahl nach dem Entwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 in: Die Steuerberatung 2007, S. 161-177.
- KAVCIC, CLAUDIA: Steuerbelastungsunterschiede durch Einführung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG: Verbesserungsmöglichkeiten / Lösungsalternativen in: Finanz-Rundschau 2008, S. 404-412.
- KAVCIC, CLAUDIA / VOGEL, ANDREA: Gefährdet die Gewerbesteuer die Ziele der Unternehmensteuerreform 2008? in: Steuern und Bilanzen 2008(a), S. 121-126.
- KAVCIC, CLAUDIA / VOGEL, ANDREA: Der tatsächliche Verlauf des Unternehmensteuertarifs nach der Unternehmensteuerreform 2008 in: Deutsches Steuerrecht 2008(b), S. 573-578.

- KEEN, MICHAEL / KING, JOHN: The Croatian profit tax: an ACE in practice in: Fiscal Studies 2002, S. 401-418.
- KESSLER, WOLFGANG / FÖRSTER, GUIDO / WATRIN, CHRISTOPH: Unternehmensbesteuerung, C. H. Beck-Verlag München 2010.
- KESSLER, WOLFGANG / ORTMANN-BABEL, MARTINA / ZIPFEL, LARS: Unternehmenssteuerreform 2008: Die geplanten Änderungen im Überblick in: Betriebs-Berater 2007, S. 523-534.
- KIRCHHOF, PAUL: Bundessteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Erneuerung des Steuerrechts, C.F. Müller Verlag, Heidelberg 2011.
- KNIRSCH, DEBORAH / MAITERH, RALF / HUNDSOERFER, JOCHEN: Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung! in: Der Betrieb 2008, S. 1405-1407.
- KOHLHAAS, KARL-FRIEDRICH: Erhöhen alle Miet- und Pachtzinsen den Gewerbeertrag? in: Finanz-Rundschau 2009, S. 381-386.
- KOHLHEPP, RALF: Überblick über die Rechtsprechung zur vGA im Zeitraum 2008/2009 in: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 1487-1495.
- KORN, KLAUS: Neues zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter nach dem JStG 2007 und SEStEG: I. Korrespondenz der Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen und Einlagen bei Körperschaften und Anteilseignern in: Kölner Steuerdialog 2007, S. 15428-15435.
- KUBMAUL, HEINZ / ZABEL, MICHAEL: Ist Deutschland auf dem Weg (zurück) zu einer verstärkten Substanzbesteuerung? – Kritische Anmerkungen zu aktuellen Gesetzesvorhaben der Bundesregierung in: Betriebs-Berater 2007, S. 967-973.
- LANG, JOACHIM / EILFORT, MICHAEL (HRSG.): Strukturreform der deutschen Ertragsteuern: Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, Olzog-Verlag 2013.
- LANG, JOACHIM: Betriebs-Berater-Forum – Unternehmensteuerreform im Staatenwettbewerb in: Betriebs-Berater 2006, S. 1769-1773.

- LANG, JOACHIM: Tagungsbericht der Stiftung Marktwirtschaft vom 10.11.05: Kommission „Steuergesetzbuch“: Ein neues Einkommensteuergesetz für Deutschland, Stiftung Marktwirtschaft Berlin 2005.
- LANG, JOACHIM: Entwurf eines Steuergesetzbuchs im Auftrage der Bundesrepublik Deutschland vertreten durch den Bundesminister der Finanzen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen Heft 49, Stollfuss-Verlag, Bonn 1993.
- LEISNER, ANNA: Kontinuität als Verfassungsprinzip unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, Mohr Siebeck Verlag Tübingen 2002.
- LEY, URSULA / BRANDENBERG, HERMANN BERNWART: Unternehmensteuerreform 2008: Thesaurierung und Nachversteuerung bei Personenernehmen in: Finanz-Rundschau 2007, S. 1085-1132.
- LODIN, SVEN-OLOF: The Nordic Reforms of Company and Shareholder Taxation, Stockholm 1993.
- MAITERH, RALF / MÜLLER, HEIKO: Unternehmensteuerreform 2008 – Mogelpackung statt großer Wurf in: Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 2007, S. 49-73.
- MELLINGHOFF, RUDOLF: Steuergesetzgebung im Verfassungsstaat in: Steuerberatung 2005, S. 1-11.
- MELLINGHOFF, RUDOLF: Die Verantwortung des Gesetzgebers für ein verfassungsmäßiges Steuerrecht in: Deutsches Steuerrecht 2003, Beihefter zu Heft 3/2003, S. 1-6.
- MUELLER, DANIEL: Gedanken zur „Europatauglichkeit“ der neuen Dividendenbesteuerung, Internationales Steuerrecht 2002, S. 109-115.
- MÜLLER-GATERMANN, GERT: Unternehmensteuerreform 2008 in: Die Steuerberatung 2007, S. 145-160.
- MÜLLER-GATERMANN, GERT: Deutsche Steuerperspektiven im europäischen Kontext in: Steuerberater-Jahrbuch 2005/2006 Otto-Schmidt Verlag Köln 2006, S. 11-34.
- MUSIL, ANDREAS / LEIBOHM, THOMAS: Die Forderung nach Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Rechtsproblem in: Finanz-Rundschau 2008, S. 807-814.
- NACKE, ALOIS: Gesetzentwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz in: Der Betrieb 2009, S. 2507-2511.

- NAWRATH, AXEL: Entscheidungskompetenz des Gesetzgebers und gleichheitsgerechte Sicherung des Steueraufkommens in: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 2-6.
- NEUGEBAUER, CLAUDIA/SCHNEIDER, KERSTIN: Die Gewerbesteuer in der Unternehmensteuerreform 2008 – Eine Simulation der Aufkommens- und Belastungseffekte in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2011, S. 832-857.
- ORTMANN-BABEL, MARTINA / ZIPFEL, LARS: Unternehmensteuerreform 2008 Teil I: Gewerbesteuerliche Änderungen und Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern in: Betriebs-Berater 2007, S. 1869-1882.
- PAPIER, HANS-JÜRGEN: Der Bestimmtheitsgrundsatz in: Friauf, Karl Heinrich (Hrsg.): Steuerrecht und Verfassungsrecht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 12, Otto-Schmidt-Verlag Köln 1989, S. 61-78.
- PATEK, GUIDO: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2007, S. 443-463.
- PEZZER, HEINZ-JÜRGEN: Finanzgerichtsbarkeit im gewaltenteiligen Verfassungsstaat in: Deutsches Steuerrecht, 2004(a), S. 525-534.
- PEZZER, HEINZ-JÜRGEN: Vertrauensschutz im Steuerrecht, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 27, Otto-Schmidt-Verlag Köln 2004(b), S. 269-290.
- PRINZ, ULRICH: Finanzierungsfreiheit im Steuerrecht – Plädoyer für einen wichtigen Systemgrundsatz in: Finanz-Rundschau 2009(a), S. 593-599.
- PRINZ, ULRICH: Wachstumsbeschleunigungsgesetz – Programm, Realität, erste Einschätzung in: Der Betrieb 50/2009(b), Gastkommentar S. I.
- ROSE, GERD: Die „Vorteilsgeneigtheit“ als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen in: Der Betrieb 2005, S. 2596-2598 und S. 2779.
- ROSE, GERD: Rückwirkende Steuerrechtsprechung und Steuerplanungssicherheit in: Steuerberatung 1999, S. 401-410.
- ROSE, GERD: Besteuerung nach Wahl. Probleme aus der Existenz steuerlicher Rechtswahlmöglichkeiten, Grundsätze für ihre Ausnutzung in: Steuerberater-Jahrbuch

- 1979/80 im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater, Schmidt-Verlag Köln 1980, S. 49-89.
- ROSE, GERD: Verunsicherte Steuerpraxis in: Steuerberater-Jahrbuch 1975/76 im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater, Schmidt-Verlag Köln 1976, S. 41-58.
- ROSE, Manfred: Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer. Der Wegweiser durch die Steuerdebatte, Stuttgart 2003.
- RÜD, EBERHARD: Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG, Abgeltungsteuer (ab 2009) und Schatteneffekt in: Finanz-Rundschau 2008, S. 413-416.
- RÜD, EBERHARD: Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) als Steuersparmodell? – Bemerkenswerte Konsequenz der aktuellen Doktrin in: Finanz-Rundschau 2006, S. 461-466.
- SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG UND ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHE WIRTSCHAFTSFORSCHUNG GMBH: Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, Wiesbaden, April 2006.
- SACHVERSTÄNDIGENRAT ZUR BEGUTACHTUNG DER GESAMTWIRTSCHAFTLICHEN ENTWICKLUNG: Jahresgutachten 2001/02; Jahresgutachten 2003/04; Jahresgutachten 2004/05; Jahresgutachten 2005/06, Jahresgutachten 2007/2008; Jahresgutachten 2009/2010: Die Zukunft nicht aufs Spiel setzen, Statistisches Bundesamt Wiesbaden 2009.
- SADOWSKI, DIETER / CZAP, HANS / WÄCHTER, HARTMUT: Regulierung und Unternehmenspolitik. Methoden und Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Rechtsanalyse, Gabler-Verlag, Wiesbaden 1996.
- SCHAUMBURG, HEIDE: Rückwirkung und Planungssicherheit im Steuerrecht in: Der Betrieb 2000, S. 1884 - 1891.
- SCHEFFLER, WOLFRAM: Hinzurechnung von Leasingraten nach der Unternehmensteuerreform 2008: Verlust des Leasingvorteils und Verzerrungen durch Pauschalierung in: Betriebs-Berater 2007, S. 874-878.

- SCHEFFLER, WOLFRAM: Korrektur von unangemessenen Vertragsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern in: Betriebs-Berater 2002 S. 543 – 550.
- SCHIAMANN, MAIK: Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG bei Personenunternehmen – ein dynamisches Entscheidungsmodell in: Steuerberatung 2008, S. 141-147.
- SCHMITT, MICHAEL: Die neue Besteuerung der Kapitalerträge – Systemwechsel hin zur Abgeltungsteuer in: Steuerberatung 2009, Teil 1: S. 55-62, Teil 2 S.101-111.
- SCHMIEL, UTE: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschafts-/Unternehmensethik in: Die Unternehmung 2010, S. 458-480.
- SCHMIEL, UTE: Rechtsformneutralität als Leitlinie für eine Neukonzeption der Unternehmensbesteuerung? in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2006, S. 246-261.
- SCHNEIDER, DIETER: „Finanzierungsneutralität der Besteuerung“ als politischer Wunsch und als Widersprüchlichkeit in der erklärenden Theorie, oder: Quo vadis, Arqus? in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2009, S. 126-137.
- SCHNEIDER, DIETER: Vertikale Gerechtigkeit wider Rechtsformneutralität und Lebens-einkommensbesteuerung in: Siegel/Kirchhof/Schneeloch/Schramm (Hrsg.) 2005, S. 275-291.
- SCHNEIDER, DIETER: Steuervereinfachung durch Rechtsformneutralität? in: Der Betrieb 2004, S. 1517-1521.
- SCHNEIDER, DIETER: Korrekturen zum Einfluss der Besteuerung auf die Investitionen in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1969, S. 297-325.
- SCHNEIDER, DIETER / RÜCKLE, DIETER / KÜPPER, HANS-ULRICH / WAGNER, FRANZ-W.: Kritisches zur Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, Duncker & Humblot Verlag, Berlin 2005.
- SCHNEIDER, KERSTIN / WESSELBAUM-NEUGEBAUER, CLAUDIA: Von der Thesaurierungsbegünstigung zum virtuellen Trennungsprinzip, in: Finanz-Rundschau 2011, S. 166-173.

- SCHNEIDER, KERSTIN / WESSELBAUM-NEUGEBAUER, CLAUDIA: Innovation im Steuerrecht: Wie kann die Thesaurierungsbegünstigung eine annähernd belastungsneutrale Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften gewährleisten? in: Baumann, W.; Braukmann, U.; Matthes, W., Innovation und Internationalisierung, Festschrift für Norbert Koubek, Gabler Verlag | Springer Fachmedien, Wiesbaden 2010, S. 475-501.
- SCHREIBER, ULRICH: Duale Einkommensteuer und Besteuerung der Unternehmen in: Schneider/Rückle/Küpper/Wagner 2005, S. 569-590.
- SCHREIBER, ULRICH / OVERESCH, MICHAEL: Reform der Unternehmensbesteuerung – Eine ökonomische Analyse aus Sicht der internationalen Besteuerung – in: Der Betrieb 2007, S. 813-820.
- SCHREIBER, ULRICH / RUF, MARTIN: Reform der Unternehmensbesteuerung : ökonomische Auswirkungen bei Unternehmen mit inländischer Geschäftstätigkeit in: BetriebsBerater 2007, S. 1099-1105.
- SCHREIBER, ULRICH / SPENGLER, CHRISTOPH: Allgemeine Unternehmensteuer und Duale Einkommensteuer 2006 in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2006, S. 275-288.
- SCHWARZ, KYRILL-A: Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip – Eine Analyse des nationalen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und der Beziehungen zwischen beiden Rechtskreisen, Nomos Verlag Baden-Baden 2002.
- SCHWEDHELM, ROLF / OLBING, KLAUS / BINNEWIES, BURKHARD: Aktuelles zum Jahreswechsel 2009/2010 rund um die GmbH in: GmbHRundschau 2009, S. 1233-1250.
- SEER, ROMAN: Die Besteuerung der GmbH im Spiegel der Zeit in: GmbHRundschau 2009, S. 1036-1047.
- SEEWALD, HANS-CHRISTOPH: Rede beim 32. Deutschen Steuerberatertag in: Deutsch, Die Steuerberatung 2009, S. 485-486.
- SIEGEL, THEODOR: Die aufgedeckte verdeckte „Gewinn“-Ausschüttung als Darlehensgewährung in: Der Betrieb 2009, S. 2116-2124.

- SIEGEL, THEODOR: Zu Diagnose und Therapie bei § 34a EStG in: Finanz-Rundschau 2008, S. 663-668.
- SIEGEL, THEODOR: Steuern, Ethik und Ökonomie in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2007, S. 625-646.
- SIEGEL, THEODOR: System der Einkommensteuer und Rechtsformneutralität in: Dirrigl/Wellisch/Wenger (Hrsg.) 2004, S. 193-208.
- SIEGEL, THEODOR / KIRCHHOF, PAUL / SCHNEELOCH, DIETER / SCHRAMM, UWE (HRSG.): Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis, Stuttgart 2005.
- SMITH, ADAM: An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations 1776; deutsche Ausgabe Recktenwald, Horst Claus (Hrsg.): Wohlstand der Nationen, Deutscher Taschenbuch Verlag, München 1990.
- SØRENSEN, PETER BIRCH: Tax Policy in the Nordic Countries, Houndmills 1998.
- SØRENSEN, PETER BIRCH: Recent Innovations in Nordic Tax Policy: From the Global Income Tax to the Dual Income Tax in: Sorensen (Hrsg.), Tax Policy in the Nordic Countries, Houndmills 1998, S. 1.
- SØRENSEN, PETER BIRCH: From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent tax Reforms in the Nordic Countries in: International Tax and Public Finance 1994, S. 57-73.
- SØRENSEN, PETER BIRCH / HAGEN, KÅRE P.: Taxation of Income from Small Business: Taxation Principles and Tax Reforms in the Nordic Countries in: Sorensen (Hrsg.), Tax Policy in the Nordic Countries, Houndmills 1998, S. 28.
- SPENGLER, CHRISTOPH / FINKE, KATHARINA / HECKEMEYER, JOST H.: Konsequenzen einer zinsbereinigten Bemessungsgrundlage für die Steuerbelastung deutscher Unternehmen und das Steueraufkommen, Untersuchung des Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH für Die Familienunternehmer – ASU, Mannheim 2012.
- SPENGLER, CHRISTOPH / REISTER, TIMO: Die Pläne zur Unternehmensteuerreform 2008 drohen ihre Ziele zu verfehlen in: Der Betrieb 2006, S. 1741-1747.

- SPENGLER, CHRISTOPH / WIEGARD, WOLFGANG: Duale Einkommensteuer: Die pragmatische Variante einer grundlegenden Steuerreform, Wirtschaftsdienst 2004, S. 71-83.
- STATISTISCHES BUNDESAMT, Statistisches Jahrbuch 2009, Statistisches Bundesamt Wiesbaden 2009.
- STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT: Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Kommission „Steuergesetzbuch“, 2. Auflage, Berlin 2009.
- STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT: Kommission „Steuergesetzbuch“, Steuerpolitisches Programm, Einfacher, gerechter, sozialer, Eine umfassende Ertragsteuerreform für mehr Wachstum und Beschäftigung, Berlin 2006.
- STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT: Kommission „Steuergesetzbuch“, Entwurf allgemeines Unternehmensteuergesetz, Berlin 2006(b).
- STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT: Kommission „Steuergesetzbuch“, Bericht der Arbeitsgruppe Kommunal Finanzen, Berlin 2006(c).
- STIGLITZ, JOSEPH E. / SCHÖNFELDER, BRUNO, Finanzwissenschaft, Oldenbourg Verlag 2. Auflage, München 1989 (Nachdruck 2000), S. 408.
- STRUNK, GÜNTHER / KAMINSKI, BERT: Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen gem. § 8 Nr. 1 GewStG in: Die Steuerberatung 2008, S. 167-172.
- TIPKE, KLAUS / LANG, JOACHIM: Steuerrecht, Otto-Schmidt-Verlag, Köln 2010.
- TIPKE, KLAUS: Ein Ende dem Einkommensteuerwarr!?! Rechtsreform statt Stimmengfangpolitik, Otto-Schmidt-Verlag, Köln 2006.
- TIPKE, KLAUS: Die Steuerrechtsordnung Band II, Otto-Schmidt-Verlag, 2., völlig überarbeitete Auflage, Köln 2003.
- TIPKE, KLAUS: Die Steuerrechtsordnung Band I, Otto-Schmidt-Verlag, 2., völlig überarbeitete Auflage, Köln 2000.
- TIPKE, KLAUS: Zu Gerd Roses Bemühen um mehr Steuerplanungssicherheit in: Herzig, Norbert (Hrsg.): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung – Gerd Rose zum 65. Geburtstag 1991, S. 91-110.

- TREISCH, CORINNA: Entscheidungsneutralität der Besteuerung, Ökonomische Anforderungen an ein „gutes“ Steuersystem in: Steuer und Studium 2000, S. 368-376.
- VIHERKENTTÄ, TIMO: Das Nordische Modell – Ein alternativer Ansatz der Besteuerung von Kapitaleinkommen, in: Jacobs/Spengel (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996, S. 117.
- WAGNER, FRANZ W.: Ertragsteuern in der Kosten- und Erlösrechnung – Ein Beitrag zur Theorie des Partialkalküls in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1999, S. 662-675.
- WAGNER, FRANZ W. / WENGER, EKKEHARD: Theoretische Konzeption und legislative Transformation eines marktwirtschaftlichen Steuersystems in der Republik Kroatien in: Sadowski/Czap/Wächter 1996, S. 399-415.
- WAGNER, FRANZ W. / WISSEL, HARALD: Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Leitlinie einer Reform der Einkommensteuer, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, S. 65-70.
- WENDT, MICHAEL: „Meistbegünstigung“ des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG? In: Deutsches Steuerrecht 2009, S. 406-409.
- WIEGARD, WOLFGANG: Abgeltungsteuer: Achilles’ Ferse der Unternehmensteuerreform in: Finanz-Rundschau 2007, S. 1011-1014.
- WILHELMY, CLAUDIA (NUNMEHR KAVCIC): Lösung für das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung in: Finanz-Rundschau 2007, S. 470-479.
- WÖHE, GÜNTER: Der Einfluß der Besteuerung auf die Wahl der Unternehmensform, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1980, S. 519–538.
- WORGULLA, NIELS / SÖFFING, MATTHIAS: Gestaltungsmöglichkeiten und –pflichten bis zur bzw. nach der Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge in: Finanz-Rundschau 2007, S. 1005-1011.

Verzeichnis der Rechtsquellen

Gesetze (Stand 1. Januar 2013)

Abgabenordnung

Einkommensteuergesetz

Gewerbsteuergesetz

Körperschaftsteuergesetz

Steueränderungsgesetze

Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007, BGBl. I S. 3150.

Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2878.

Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BT-Drs. 17/15, BGBl. I 2009, S. 3950.

Gesetzesentwürfe

Deutscher Bundestag: Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 27.03.2007, BT-Drs. 16/4841.

Deutscher Bundestag: Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 18.05.2007, BT-Drs. 16/5377.

Deutscher Bundestag: Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 9.11.2009, BT-Drs. 17/15.

Deutscher Bundesrat: Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 30.03.2007, BR-Drs. 220/07.

Stellungnahmen

Bundessteuerberaterkammer: Stellungnahme zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 2007, S. 18.

Deutscher Bundesrat: Empfehlungen der Ausschüsse zum Entwurf eines JStG 2009 vom 9.9.2008, BR-Drs. 545/1/08.

Deutscher Bundesrat: Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2008 vom 30.11.2007, BR-Drs. 747/07.

Deutscher Steuerberaterverband e.V.: Eingabe zum Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008.

Fuest, Clemens: Stellungnahme zum Gesetzesentwurf eines UNStRefG 2008 BT-Drs. 16/4841 anlässlich der Anhörung am 25.04.2007.

Urteile und Beschlüsse des Europäischen Gerichtshofs

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Schlussanträge vom 05.04.2005	des Generalanwalts L.A. Geelhoed	C-154/04 u. C-155/04 zu EuGH v. 12.07.2005
07.09.2004	C-319/02	EGHE-2004-7498; IStR 2004, S.680.
26.10.1999	C-294/97	EGHE-1999-7447; BStBl. 1999 II 0851.

Urteile und Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
18.01.2006	2 BvR 2194/99	BVerfGE 115 S. 97 = DokID DAAAB-80025.
09.03.2004	2 BvL 17/02	BVerfGE 110 S. 94 = BStBl. II 2005 S. 56.
06.03.2002	2 BvL 17/99	BVerfGE 105 S. 73.
05.02.2002	2 BvR 305, 348/93	BVerfGE 105 S. 17.
11.11.1998	2 BvL 10/95	BVerfGE 99 S. 280.
03.12.1997	2 BvR 882/97	BVerfGE 97 S. 67 = DB 1998 S. 653.
22.06.1995	2BvL 37/91	BVerfGE 93 S. 121.
05.05.1987	1 BvR 724//81	BVerfGE 75 S. 246.
14.05.1986	2 BvL 2/83	BVerfGE 72 S. 200 = BStBl. II 1986 S. 628.

06.12.1983	2 BvR 1275/79	BVerfGE 65 S. 325.
23.03.1971	2 BvL 17/69	BVerfGE 30 S. 392 = DB 1971 S. 1090.
23.03.1971	2 BvL 2/66	BVerfGE 30 S. 367.
09.03.1971	2 BvR 326/69	BVerfGE 30 S. 250 = DB 1971 S. 1151.
12.01.1967	1 BvR 169/63	BVerfGE 21 S. 74.
14.12.1965	1 BvR 571/60	BVerfGE 19 S. 253.
19.12.1961	2 BvL 6/59	BVerfGE 13 S. 261 = DB 1962 S. 51.
14.11.1961	2 BvR 345/60	BVerfGE 13 S. 215.
31.05.1960	2 BvL 4/59	BVerfGE 11 S. 139.
14.04.1959	1 BvL 23/57 u. 34/57	BVerfGE 9 S.237= DB 1959 S. 505.
24.07.1957	1 BvL 23/52	BVerfGE 7 S. 89.
23.10.1951	2 BvG 1/51	BVerfGE 1 S. 14.

Urteile und Beschlüsse des Bundfinanzhofs

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
23.04.2009	VI R 81/06	BFH/NV 2009, S. 1311, BFHE-0225-0033.
22.04.2009	I B 162/08	BFH/NV 2009, S. 1458.
20.03.2009	VIII B 170/08	BFH/NV 2009, S. 1029, BFHE-0224-0439.
05.03.2009	I R 45/07	BFH/NV 2008, S. 1534.

Verwaltungsanweisungen

FINANZMINISTERIUM DES LANDES NORDRHEIN-WESTFALEN: Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.08.2007 v. 02.07.2012 – Az. G 1422-95-V B 4 – www.bundesfinanzministerium.de.

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN: Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne v. 11.08.2008 – Az. IV C 6 – S 2290-a/07/10001 – DOK 2008/0431405.

Richtlinien (Stand 1. Januar 2013)

Einkommensteuerrichtlinien

Gewerbesteuerrichtlinien

Körperschaftsteuerrichtlinien

Internetquellen

Bundesfinanzministerium: Wachstumsorientierte Unternehmensteuerreform für Deutschland, Pressemitteilung Nr. 133/2006 v. 02.11.2006, Berechnung Steuerbelastung, www.bundesfinanzministerium.de.

Bundesfinanzministerium: Unternehmensteuerreform 2008 – Häufige Fragen und Antworten (Teil 1) 2008, www.bundesfinanzministerium.de.

CDU / CSU / FDP: Koalitionsvertrag vom 26.10.2009: Wachstum. Bildung. Zusammenhalt, Berlin 2009, www.cdu.de.

CDU / CSU / SPD: Koalitionsvertrag vom 11.11.2006: Reform der Unternehmensbesteuerung, Berlin 2006, www.cdu.de.

Rose, Manfred: Die Einfachsteuer, Kurz und bündig: Die Einfachsteuer auf einen Blick, Die Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises, www.einfachsteuer.de

Stiftung Marktwirtschaft: Kommission „Steuergesetzbuch“, www.stiftung-marktwirtschaft.de

Eidesstattliche Versicherung

Hiermit erkläre ich, dass ich die eingereichte Dissertation selbstständig verfasst habe. Bei der Abfassung habe ich nur die in der Arbeit angegebenen Hilfsmittel benutzt und alle wörtlich oder inhaltlich übernommenen Stellen als solche gekennzeichnet. Die vorgelegte Dissertation hat weder in der gegenwärtigen noch in einer anderen Fassung einem anderen Fachbereich der Bergischen Universität Wuppertal oder einer anderen wissenschaftlichen Hochschule vorgelegen.

22.04.2014

Datum

Unterschrift